



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	遡及課税禁止原則の再検討
Author(s)	板倉, 圭吾
Citation	北大法政ジャーナル, 18, 59-90
Issue Date	2012-01-31
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/48410
Type	departmental bulletin paper
File Information	HHJ18_003.pdf



遡及課税禁止原則の再検討

いた くら けい ごと
板 倉 圭 吾

目 次

1. はじめに	61
2. 租税法律主義とは	61
2.1 歴史的沿革	61
2.2 学説の展開	62
2.2.1 狭義説と広義説	62
2.2.2 狭義説	62
2.2.3 広義説	62
2.2.4 学説の展開の検討	63
2.3 現在の議論	63
2.3.1 広義説に批判的な意見	63
2.3.2 民主主義の法理	63
2.3.3 二層化アプローチ	63
2.3.4 現在の議論の検討	64
3. 罪刑法定主義と租税法律主義の関係	64
3.1 歴史的沿革	65
3.2 現在の議論	66
3.2.1 民主主義の法理	66
3.2.2 二層化アプローチ	67
3.3 罪刑法定主義と租税法律主義の関係の検討	67
4. 遡及課税禁止原則とは	69
4.1 歴史的沿革	69
4.2 現在の議論	70
4.2.1 遡及とは	70
4.2.2 遡及課税禁止原則とは	70
4.2.3 期間税	71
4.3 遡及課税禁止原則についての検討	71

5. 日本の行政法及び諸外国の租税法に見る遡及立法の捉え方	72
5.1 日本の行政法	73
5.2 ドイツ	74
5.2.1 はじめに	74
5.2.2 歴史的沿革	74
5.2.3 現在の議論	75
5.3 アメリカ	76
5.3.1 はじめに	76
5.3.2 歴史的沿革	76
5.3.3 現在の議論	77
6. 租税判例	78
6.1 参照する租税判例	78
6.2 租税判例検討（1）	79
6.2.1 判例①	79
6.2.2 判例②, ④	79
6.2.3 判例③	79
6.2.4 判例⑤, ⑥	79
6.2.5 判例⑦, ⑩	80
6.2.6 判例⑧, ⑨	80
6.2.7 判例⑪	81
6.3 租税判例検討（2）	81
6.3.1 現行所得税法における損益通算制度と本件改正の概要	81
6.3.2 判例⑫, ⑮	81
6.3.3 判例⑬, ⑰	82
6.3.4 判例⑭, ⑯	82
6.4 租税判例検討	82
6.4.1 「遡及」の問題と捉えているか	82
6.4.2 憲法の要請内容（一般的規範）	82
6.4.3 憲法の要請内容（期間税）	83
6.4.4 遡及合憲（違憲）の論理構成	83
6.4.5 予測可能性の具体的内容	83
7. 憲法が要請する予測可能性についての検討	84
7.1 一般的規範	84
7.1.1 これまでの検討の確認	84
7.1.2 一般的規範	84
7.1.3 遡及課税禁止原則の必要性	84
7.1.4 「取引時基準説」に立脚した理由	85
7.1.5 「課税結果の予測可能性」に立脚した理由	85
7.2 例外的許容	86
7.2.1 本稿独自の二層化アプローチ概念	86
7.2.2 例外的許容（政策目的による分類）	86
7.3 おわりに	87

1. はじめに

租税法律主義は、歴史的には恣意的な課税から国民を保護することを目的としたものであり、現代においては国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることを重要な機能としていることから、遡及課税の禁止を要請している。

他方、罪刑法定主義は、公権力が恣意的な刑罰を科すことを防止し、国民の権利と自由を保障することを目的として、刑罰法規不遡及効の原則を要請するものであり、長く両者の共通性が示されている。

しかし、両者の相違点も多い。憲法84条について、現在の学説・判例では、遡及課税の禁止は罪刑法定主義のような絶対的禁止ではないとして、「例外的許容」の存在を認める立場が主流である。

また、予測可能性という観点から検討した場合、犯罪の実行時点での刑事処罰可能性と納税者の（税金支払額だけでなく全ての経済的負担という意味での）経済生活の予測可能性では大きく異なる。すなわち、刑事処罰可能性については刑罰に該当するか否かという2進法的アプローチとでもいうべきものであるのに対して、経済生活の予測可能性は下記の例のように多様な事例が想定し得るからである。

例えば、①自動車取得税がグリーン化税制で軽減されていることを知り、取得時のコストを試算の上、自動車を購入したが、遡及課税により軽減措置が廃止されたため取得時の試算と異なった自動車取得税を払わなくてはならなくなった②自動車税がグリーン化税制で軽減されていることを知り、今後5年間の自動車の保有コストを試算の上、自動車を購入したが、遡及課税により軽減措置が廃止されたため取得時の試算と異なった保有コストを今後負担することになる、という各事例の予測可能性の侵害の程度の評価は、刑事処罰可能性の2進法的アプローチでは説明できないという限界がある。すなわち、租税法における罪刑法定主義のアナロジーもその点において限界があると思われるが、学説においても議論が尽くされたとは

いえない状況である。

そこで、遡及課税の禁止について、若干の検討を加え、「憲法が要請している遡及課税禁止原則とは何か」について私見を提示したい。

具体的には、2章と3章では、日本の憲法秩序における租税法律主義について歴史的な沿革から現在の議論への学説展開を俯瞰し、4章では、日本の租税法における遡及課税禁止原則について学説を検討する。5章では近接領域である日本の行政法判例および諸外国での租税法における遡及課税をめぐる議論を検討する。6章では、遡及について争われた租税判例を検討する。

7章ではそれまでの議論を踏まえ、遡及課税禁止原則について、理論的・政策的見地から検討し、「憲法が要請している遡及課税禁止原則とは何か」について私見を提示する。

2. 租税法律主義とは

2.1 歴史的沿革

歴史的沿革としては、イギリスのマグナ・カルタ（1215年）を萌芽として、権利請願（1629年）・権利章典（1689年）が近代的意味における租税法律主義の確立であり、その目的は「国王による恣意的課税から国民を保護すること」である、と一般に説明される¹。

日本では、明治憲法62条1項において「新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ変更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ」と定められ、戦前から租税法律主義が確立されているとされる。

1939年、杉村章三²は、明治憲法下での租税法律主義について、ドイツが1920年代にインフレによって「租税法律主義が例外に例外を重ねていた」のに対して、「我が国に於ける租税法律主義は、憲法制定以来、戦時と雖も嘗て打ち破られたことはない」と指摘している。

1947年施行された日本国憲法は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。」として、同じく租税法律主義を定めている。

1951年、黒田覚³は、「立憲主義の要請の一つである法律国家の原則は、各国の憲法において必ずしも完全に実現されたのではなかったが、しかし租税は法律で規定されなければならない、という租税法律主義はほとんど例外なしに維持されてきた」と評価した上で、明治憲法においては8条1項の「法律ニ代ルヘキ勅命」によっても規定可能であったことから、「明治憲法は緊急命令の制度をもったが、現行憲法にはこれが存しないから、租税法律主義は明治憲法におけるよりも厳格に維持されている」と指摘する⁴。

1966年、金子宏⁵は、「納税する市民の立場から見た場合、最も重要な原則は、いわゆる租税法律主義と公平負担の原則である」とし、租税法律主義の内容として、課税要件法定主義と遡及立法の禁止を挙げる。

1968年、田中二郎⁶は、明治憲法62条1項が租税法律主義を認めているとした上で、同条2項の対象について「行政上の手数料その他の報償的収納金」も含めるべきと指摘している。

これら学説の展開について忠佐市⁷は、租税法律主義という用語を用いるという点においては学説が統一されているにもかかわらず、「学説としての見解が多様化して」と指摘して、租税法律主義の学説の展開を狭義論域説・広義論域説⁸に分類して検討している。この分類に沿って、次節で学説の展開を検討する。

2.2学説の展開

2.2.1狭義説と広義説

忠佐市によると、狭義説は「原則的には、租税法律主義として理解されるべき論理に直接に違反すると考えられる場合」が違憲である、という考え方であるのに対し、広義説は「結局のところ法律の定めによらない課税に帰することによって、それらはすべて租税法律主義に違反する」という考え方である。そして、狭義説が、法律の定めによる課税の論理は、「不遡及原則を論ずる余地があることを理解させる」ものであるという立場であるのに対し、広義説は租税法律主義の機能を予

測可能性および法的安定性に求める考え方で不遡及原則の根拠をここに求める立場である、と両者の違いを指摘する。

2.2.2狭義説

1951年、黒田覚⁹は、租税法律主義を「法律の規定によるのでなければ租税を課せられることなく、租税は必ず法律で規定しなければならない、という原則」と定義する。また、「租税法律主義は、立憲主義的憲法制度の本質的要素をなすものであって、租税法律主義の確立なくしては、憲法機構は完備しないものだ」と指摘する。

1958年、忠佐市¹⁰は、租税法律主義について、「形式的内容の要件と実質的内容の要件との両面にわたって論理構成されるべき」との立場を採る。実質的内容の要件として、「国民経済の循環構造における経済力・富の強制獲得と強制再配分との国家の機能」について「公共福祉の理念」が補足するとする。つまり、憲法から要請された狭義説としての租税法律主義に加え、憲法から要請されない公共福利の理念というハイブリッド構成を提唱している。

1961年、中川一郎¹¹は、租税法律主義は、「憲法84条及び30条の明定するところであって、租税はいわゆる立法事項であり、国民は納税義務を租税法の定める通りに負担し、法律によらずに恣意的にその負担の限度を拡大し、または反対に縮小することを許さないという税法の根幹を成す原則」であり「例外を認めない」ものであると説明し、忠佐市の見解について、「租税法律主義は、実質的に骨抜きにされ、公共福祉の理念にすりかえられた」と批判する。

2.2.3広義説

1966年、金子宏¹²は、課税権の行使方法に関する原則として租税法律主義を挙げている。また、現代の取引社会における租税法律主義の機能は、「国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えること」であり、経済取引の意思決定に租税の問題を組み込むであろう合理的経済人を前提と

して、「各種の経済上の取引や事実の租税効果（タックス・エフェクト）について十分な法的安定性と予測可能性とを保障しようとする意味内容を与えられる」べきであると指摘している。1974年¹³には、「租税法の基本原則」の章で租税法律主義、租税公平主義、徴収確保主義の三点を挙げ（ただし、最後のものは重要性が若干劣るとされる）、租税法律主義の内容として、課税要件法定主義、課税要件明確主義、不遡及の原則、合法性の原則、納税者の権利保護を指摘する。1982年¹⁴には、「租税法の基本原則」の章で租税法律主義、租税公平主義、自主財政主義の三点を挙げ、租税法律主義の内容として、『課税要件法定主義』、『課税要件明確主義』、『合法性原則』および『手続的保障原則』の四つをあげることができる。その他、遡及立法の禁止及び納税者の権利保護も、租税法律主義の内容として理解すべきであるが、これらについては、別の箇所ですべて述べることにすると、いわば四原則プラス2という扱いに代わり、「租税法の効力」の時間的限界の箇所で紹介される。この記述は、以降、同書の最新版である2011年（16版）まで続いている。

2.2.4 学説の展開の検討

時系列的には狭義説が出発点であり、広義説へと展開し、その内容も徐々に変遷してきたことが確認できた。佐藤英明¹⁵は、「租税法律主義がこのように多様な内容を持つものとして発展してきたのには、行政法律主義（法による行政の原理）とは異なり、罪刑法定主義の類推によるものと指摘されており、したがって、そこでの中心的な考慮要素は予測可能性の確保である」と指摘している。この指摘は、狭義説から広義説への展開局面において、罪刑法定主義のアナロジーが議論の発展をもたらした、という理解であろう。

2.3 現在の議論

2.3.1 広義説に批判的な意見

関子善信¹⁶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效果である」として、「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」ことから、「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erことはできない」と指摘する。

吉村典久¹⁷は、不遡及原則の根拠を予測可能性および法的安定性に求める考え方としての広義説を批判する。すなわち、「納税者の予測可能性の保障・法的安定性の確保は、憲法84条に明記されてはならず、あくまでも憲法84条の機能に過ぎない。また、予測可能性・法的安定性の意味内容は不明確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。すなわち、遡及課税がなされるということは、納税者が課税要件事実を実現した当時の法律に定められていなかった課税を受けることを意味するのであって、遡及課税は法律なき課税を禁ずる憲法84条に違反すると考えられる」と指摘する。

2.3.2 民主主義の法理

碓井光明¹⁸は、予測可能性の確保が租税法律主義の機能として期待されていると指摘した上で、「租税法律主義の原則の中に含まれる、民主主義と自由主義との対立をいかに調整するか」という問題提起を紹介する。すなわち、現代における「民主主義的租税法律主義観」の下では、国民が納得すればその立法を否定する理由はないという考え方である。

山下学¹⁹は、「国民主権主義的租税観」に立ち、租税法律主義の本質は、「自らが代表を通じて制定した租税法の納税義務に従って、間接的にはあるが、自らが当該租税法の規定を通じて課している」ものであり、「法律は公布されることから法的安定性と予測可能性を租税法に与える」と指摘する。

2.3.3 二層化アプローチ

佐藤英明²⁰は、租税法律主義について「憲法84

条、30条に根拠を持つ憲法上の原理であるが、租税法律主義の内容として盛り込まれる多様な『主義』や『原則』の中にはその『主義』・『原則』などの基本的な考え方としての強弱についてかなりの程度の差異」があるという問題について、租税法律主義の内容を「課税要件法定主義とその他の内容とを価値の異なるものとして分離する」という二層化アプローチを提示する。

具体的には①課税要件法定主義と②予測可能性原則とに二分する考え方であり、②の内容として課税要件明確主義・遡及立法の禁止・行政先例法成立の可能性と信義則の適用可能性・平等取扱い原則が挙げられ、①は憲法が一般原理を加重して明確化した「固い原則」であるのに対し、②は憲法直接ではなく派生した内容であるため、その適用については、現在の判例がそうであるように、「種々の考慮要素との衡量が必要とされ、必要に応じて例外が設けられるなど、柔軟な対応が期待される」としている。

2.3.4現在の議論の検討

私見を先に述べると、現在においても広義説が有力であり、とりわけ、金子宏の考え方が妥当であると思料する。これは、本稿冒頭の問題意識とも関連するが、納税者にとっては税負担が現在妥当している租税法に依拠するという前提が経済取引の意思決定には不可欠であるからである。しかし、議論がやや抽象的である感は否めない。そこで、予測可能性とは何を指し、どの程度保障されるべきなのかという点について後に検討する。

民主主義の法理についての否定的な意見として、三木義一²¹が、「この議論は一般論としては検討されるべき内容を有している」が、「他方で、現実の租税法の制定過程が、この前提と著しく異なり、租税の専門家ですらその具体的内容がわからないまま、突如改正され、しかもその後も申告時期までに具体的適用基準が不明確なまま、改正日以前の納税者の経済活動にも遡及的適用されている実態も重視する必要がある」として、「民主主義の抽象論ではなく、租税立法の専門性と非専門家で

ある一般納税者の予測可能性確保の観点」からの議論の重要性を指摘している。私見としても、この指摘の通り、民主主義の法理が租税法律主義を貫く規範になるとは考えられず、民主主義の法理の射程を限定的に解すべきであると思料する。加えて、三木義一の指摘は、（納税者の予測可能性は付随的効果に過ぎないという）図子善信の主張に対する批判的な意見としても妥当し得る、と思料する。

加えて、図子善信の主張に対して、以下の二点を指摘したい。図子善信は、「税法の目的は、歳入の確保であり、その負担をいかに公平に分担するか」に過ぎないとするが、歴史的沿革からもこの主張には賛同しがたいという点と、図子善信が将来効のみの税法改正も予測可能性を侵害するという指摘の際に引用した高橋祐介論文²²は、「予測可能性の確保を決して軽視するものではない。

（中略）予測可能性の確保を租税法律主義の養成の一つと考えるべきならば、そこで論じられなければならないのは実は（名目的遡及以外の）経過措置なのである。経過措置が単に立法政策の問題だと考えられている限り、租税法律不遡及の原則も単なる立法政策上の原則に過ぎないことになってしまうのではないだろうか」と結ばれており、図子善信とは結論を異にしていることから、理論構成が十分とは言えないという点である。

吉村典久の議論は、二層化アプローチとの関係で賛同し得ない。すなわち、予測可能性と租税法律主義の結びつきの程度については、「課税要件法定主義は予測可能性原則よりも高い価値を持つ」という二層化アプローチの指摘が学説の展開を踏まえたバランスのよいものであると思料するからである。この点については、4章で再度検討する。

3. 罪刑法定主義と租税法律主義の関係

本章の目的は、租税法律主義の議論に重要な影響を与えてきた罪刑法定主義との関係について検討し、租税法律主義の議論における罪刑法定主義のアナロジーの限界について明らかにすることで

ある。

3.1 歴史的沿革

罪刑法定主義の歴史的沿革としては、イギリスのマグナ・カルタ（1215年）を起源とするという点で租税法律主義と一致する。その後、1776年ヴァージニアの権利宣言第8条や、1789年のフランス人権宣言などにその考えが受け継がれ、「刑法において罪刑法定主義の原則を規定したのはフランスでは1810年の刑法典第4条がはじめてである」²³とされている。

日本では、明治憲法2条において「法律ニ正条ナキ者ハ何等ノ所為ト雖モ之ヲ罰スルコトヲ得ス」と規定され、23条において「日本臣民ハ法律ニ依ルニ非シテ逮捕監禁審問處罰ヲ受クルコトナシ」と規定されていた。

日本国憲法は刑事手続について、遡及処罰の禁止（39条前段）を罪刑法定主義（31条）からの重要な帰結として保障しており、「いかに社会的に有害な行為であっても、それを行う時点で、それが犯罪として『法定』されていない限り、事後的に処罰の必要性が確認され『犯罪』として『立法』されたとしても、新しい刑法（事後法）を遡及させてこれを処罰することは許されない」²⁴ことを憲法39条前段に明文で定めている。他方、憲法は、遡及課税については明文の定めをおいていない。

1953年、長穰²⁵は、租税法律主義と罪刑法定主義の関係について、「1215年の大憲章、1628年の権利請願、1689年の権利章典、1787年のアメリカ憲法及び1789年のフランス人権宣言は、総て、この二つの主張を記録している」が、「罪刑法定主義が刑法に於て果たした役割は、甚だ顕著であって、刑事立法を抑制する原理たるに止らず、その解釈理論の中にまで、深く浸透している」のに対し、「租税法律主義の税法に対する影響は、その歴史的意義に停滞するのみで、税法の解釈理論と結合するためには至らなかったのである。それは刑法の対象とする人格は、具体的人間その者であるから、その者の自由を保障する罪刑法定主義と自由保障機能を目的とする刑法とは、解釈理論的にも、

必然的に結合する運命にあったと言えるのである。租税法律主義における自由主義は、財産権の自由を不当に侵害しない意味を有するに止り、その対象人格は、財産権上の抽象的人格であって、刑法に於けるような具体性がない」ことが相違点であると指摘する。

1959年、吉良実²⁶は、「法律不遡及効の原則は、刑事法上において刑罰法規不遡及効の原則として確立され、その理論構成が最も進んでいる」として、法律不遡及効に着目し、租税法律主義と罪刑法定主義の関係の検討を行う。そこで、「法治主義に由来する思想が、刑罰法上において反映したものが所謂罪刑法定主義であり、租税法上において反映したものが所謂租税法律主義であり、また一般行政法上において反映したものが所謂法律による行政の原理（行政の法律適合性）」であるが、学説上は「法律不遡及効の原則は、刑法学上においては立法上の原則として採用されているが、税法学上は解釈適用上の原則として採用されているとの見解にたち、租税法規不遡及の原則は、刑罰法規不遡及効の原則程我が国では重要視されて」いないと指摘する。一方、私見として未だ狭義説が隆盛であった時代に、罪刑法定主義から、慣習税法の排斥、租税法規不遡及効の原則、租税法規の類推解釈の禁止等を租税法律主義の派生的原則として導き、租税法律主義が不遡及原則を立法上の原則として要求していると指摘する。これは、租税法律主義と罪刑法定主義の関係を重視したものであり、納税者の自由主義的側面を強調する考え方といえるだろう。

1966年、金子宏²⁷は、課税要件法定主義については、「刑罰権の行使における罪刑法定主義になぞらえ」られたものであるとする一方で、事後の立法による納税義務者の不利益変更については、「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」になり、「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84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」と指摘し、遡及課税禁止原則に関しては吉良実が

罪刑法定主義から導いたのとは対照的に、罪刑法定主義とは連関させていない。

1968年、田中二郎²⁸は、法条の厳格解釈については、「租税法律主義の原則は当然に、法条の厳格解釈を要求するものではなく、法律上の概念又は用語は、それぞれの法律の規定の趣旨目的にそよう合目的的に解釈すべき」であるとして、類推解釈の導入について否定的に解している。そして、不遡及原則について、「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狙いの一つ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。ただ、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、著しく法的安定性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」と指摘する。

1983年、南博方²⁹は、「わが国及びドイツの通説は、租税法律主義には、行政法律主義と異なる主義と内容が与えられるべきであるとし、むしろ罪刑法定主義にアナロジーを求めて構成してきた」と指摘する。そして、「租税法においては、個々の財産権の保護というよりは、私経済秩序の維持＝法的安定性の確保という理念が他の法領域におけるよりとくに要求され、そのため、構成要件を詳細かつ明確にしておく必要がある。憲法がとくに租税法律主義に関する規定を置いたのは、行政法律主義と区別し、これに特別な意義と内容とを与えようとしたからにはほかならないと解される。この意味において、租税法律主義は、行政法律主義よりは、罪刑法定主義に近い性質のものということができる」と指摘し、個々の納税者の視点に加えて、経済取引一般に対する影響についての視点から罪刑法定主義との近接を指摘している。

3.2現在の議論

3.2.1民主主義の法理

碓井光明³⁰は、租税法律主義は民主主義と自由主義の調整が必要であるが、「課税権の行使からの自由」のみを強調して「予測可能性を完全に保障しようとするならば、およそ税制改正はできないという結果になりかねない」ことから、民主主義の観点から遡及立法を原則許容として、著しく不合理である場合に違法とする考え方も成立し得ると指摘する。

また、碓井光明は他の論文³¹において、「刑事法のアナロジーの思考が強いように思われる」ドイツ租税法が田中二郎・金子宏らの説に影響を与えたと思われ、これらの説が日本国内に「租税法律主義の狙いの一面である予測可能性・法的安定性の要請によって、納税者に不利益な遡及立法が原則として禁止される、という考え方が相当程度定着するに至ったと思われる」と指摘する。

そして、ドイツとは対照的な立場としてイギリスでの遡及立法の捉え方を紹介する。「『議会主権の原則』を根拠にして、租税法分野における遡及立法も許容されるという判例法が通用して」おり、「遡及的税法が不当であるとされるときは、それが内容において専断的・恣意的であるからであって、単に遡及するからではなく、税法と刑事法とは区別すべきものであろう」と、伊藤正己の指摘³²を引用し、日本の議論について「多くの点において、その立論を罪刑法定主義へのアナロジーに求めてきたと思われるが、伊藤教授の指摘は、これに反省を迫る問題提起である」とする。

そして、イギリスでは「税率は毎年決定されるという年税主義が慣習法として確立されているために、そこにある種の安定感が存在している」ことから、日本においても、「必要な財政需要を吟味したうえで税率を設定すべきものであり、このような吟味がより正確になしうる場合においてなされることが望ましいとするならば、課税技術上、過去の行事や事実を課税対象とする場合であっても、税率の不利益変更が許容されるという見方が出てくると思われる」ことから、「議会主権の原

則の下において、少なくとも税率に関しては、議会が税負担のあり方を決める以上、それは尊重されるべきであるという『民主主義』に根ざすもの」として、日本においても「税率に関する限り、相当程度弾力的に遡及立法を肯定してよいと考えている」と指摘する。

この指摘について検討するに、例えば損益通算廃止とは課税標準の変更であるが、当該損失で相殺される所得額の税率を0%に設定していたとも考えられ、税率の変更とは、これを例えば40%に変更することも含まれるとも解し得る。極端な例であり、碓井光明もこのような想定しているとはただちに解し得ないが、ともあれイギリスの議論を、（税率について永久税主義を採る）日本にそのまま持ち込むことには疑問を持つ。

3.2.2 二層化アプローチ

二層化アプローチは、租税法律主義の内容を「課税要件法定主義とその他の内容とを価値の異なるものとして分離する」という考え方であり、課税要件法定主義（のみ）が罪刑法定主義になぞらえて作られた原則であるという金子宏の立場とこの点については近接していると考えられる。これは金子宏の租税法律主義についての見解が四原則プラス2に変遷したこともとも整合する。

3.3 罪刑法定主義と租税法律主義の関係の検討

高橋祐介³³は、租税法律主義について判例通説（すなわち広義説）の立場から見た場合、課税要件法定主義、明確主義、合法性の原則の三つの内容と租税法律不遡及の原則に違いがあると指摘する。すなわち、「前三者は議会が、行政を統制するという民主主義的側面を示すが、後者はそのような議会自体を統制するというならば自由主義的要請がみられる」点であるとして、罪刑法定主義と租税法律主義を比較検討する。

まず、罪刑法定主義について、「犯罪は代表を通じて国民自身が決定しなければならないとする民主主義的要請と、犯罪は前もって成文法で定められなければならないという自由主義的要請の両

者が含まれ、前者が法律主義（憲法31条に根拠を有すると解される）、後者が事後法の禁止（憲法39）を導くとされる。この場合、民主主義的要請と自由主義的要請は罪刑法定主義の二つの構成要素であるから前者から後者が導かれる関係にないとは一般には考えられている」と、指摘し、租税法律主義について「従来の学説の中で租税法律主義に租税法律不遡及の原則が含まれないとする見解があったのは、当時はおそらくその内容が民主主義的要請のみで構成されていると考えられたからであろう。したがって、少なくともわが国において、租税法律不遡及の原則という自由主義的要請が租税法律主義に含まれると解されるようになったのは比較的近年になってからであると思われる」として、碓井光明のいわゆる民主主義の法理への展開について指摘³⁴する。

この高橋祐介の指摘について検討する。自由主義的要請（租税法律不遡及の原則）が含まれると解されるのは比較的近年であるという点について、金子宏は、遡及課税禁止原則を罪刑法定主義における自由主義的要請としては捉えていない。むしろ、罪刑法定主義とは直接連関させず、不利益遡及課税は憲法84条が禁止する旨を含んでいる、とする見解であり、自由主義的要請の象徴的存在として租税法律不遡及の原則がある、という前提から相違しており、広義説が主流となった後の学説展開の認識として、この指摘は妥当ではない。

そこで狭義説からスタートした初期の議論まで戻ると、長穰は「租税法律主義における自由主義は、財産権の自由を不当に侵害しない意味を有するに止り、（中略）刑法に於けるような具体性がないから、租税の負担が比較的軽い限り、税法の解釈理論にまで、深い影響を持つ必要はない」と指摘している。

一方で、吉良実も長穰のような立場が通説であるとしながらも、憲法84条は、「租税法規不遡及の原則を立法上の原則として確立することを要求している」と指摘している。

これらの指摘は、高橋祐介が指摘するように民主主義的要請のみで構成されていると考えられた

のではなく、民主主義的要請と自由主義的要請は租税法律主義との関係性に濃淡があり対等な関係ではない、という思考として理解すべきではないだろうか。すなわち、租税法での遡及課税禁止原則が刑法のアナロジーにより、長年にわたって議論されているということは、論者によっては自覚的ではないにせよ、租税法律主義が自由主義的要請についても構成要素として含んでいたとも解し得るのである。

むしろ、長穰や吉良実らの議論に関しては、自由主義的要請を構成要素として含みながらも、租税法律主義との関係性に濃淡があるため、民主主義的要請である課税要件法定主義とは異なり、遡及課税禁止原則について例外的許容を認めてきた、と解する方が妥当であり、高橋祐介のアプローチには無理があると言わざるを得ない。

また、民主主義の法理は、前述のとおり、ドイツの自由主義の対照的な考え方として民主主義に根差すイギリス流のアプローチであると説明されており、罪刑法定主義における自由主義的要請の展開で引用するのは適切ではない。

以上から、高橋祐介の指摘は、歴史的経過から鑑みるに判例³⁵通説の立場から見たものとしても妥当ではない、と料する³⁶。

そこで、次に、民主主義の法理について検討する。

前章で碓井光明の見解に対し、三木義一が租税立法の専門性と一般納税者の予測可能性確保の観点の重要性を指摘していることを述べた。三木義一の指摘は、金子宏が遡及課税を罪刑法定主義とは連関させないことも整合すると思料する。つまり、碓井光明とは異なるフェーズにおいて、一般納税者の予測可能性確保を図ることを意図しているという点である。

私見としても、民主主義の法理の射程を限定的に解すべきであると指摘³⁷したが、碓井光明自身も「税率に関する限り」としており、この法理の射程が限定的であることに自覚的といえる。しかし、遡及課税禁止原則についての論文にこの法理は多く引用されているが、そもそも「若干の検討」と

いう項における問題意識の紹介とでもいうべき取扱であり、論文中で著者は「依然として旧説を維持」することを明示しているにもかかわらず、碓井光明の確立した立場であるように扱う論文が散見される。

ともあれ、罪刑法定主義をそのまま租税法律主義に当てはめるだけでは、民主主義的要請と自由主義的要請が対等なものではないという関係、すなわち濃淡が発生³⁸し、納税者の予測可能性に関して独自の価値を与えられないという限界について、租税法律主義独自の概念として広義説の展開、すなわち憲法84条の憲法原理の解釈に「予測可能性についても要請されている」という発展があったことにより解決した、と捉えるべきではないだろうか。

なぜ濃淡が生じるのか、という点については前述の長穰の指摘が妥当であると思料する。すなわち、刑法が対象とする人格は、具体的人間であるのに対し、租税法律主義における自由主義の対象人格は、財産権上の抽象的人格であるためである。しかし、この思考法では、南博方が指摘するように、行政法律主義と罪刑法定主義に間に租税法律主義が位置するという関係を明らかにするに過ぎず、租税法律主義における予測可能性が具体的に意味するものについては言及し得ないのである。

そこで、冒頭の問題意識についても、憲法が要請している租税法律主義における予測可能性とはどのようなものであるか、という思考法によって解決を図るべき³⁹であると思料する。その思考法の観点において、二層化アプローチは、上記のような限界を打破しつつ、初期の議論に現れた濃淡についても解決しているという点で、評価されるべきであり、その帰結として、予測可能性は、絶対的な要請ではなく他の要素との比較衡量により制約し得ると解するのが妥当というべきであろう。

そのため、次章では、より詳しく遡及課税禁止原則について検討することとする。

4. 遡及課税禁止原則とは

4.1 歴史的沿革

1939年、杉村章三郎⁴⁰は、法人所得税における当該法人の課税標準額がまだ決まっていない場合に、これを後年度に決定（債務確定）することは適法であるが、その際の適用税率は所得発生年度（＝債務成立）の税率によるべきであり、税率改正については遡及効が原則ではない旨を指摘している。

1953年、金子一平⁴¹は、時に関する効力として「法律の効力は、その実施以前の事実には及ばないのが原則であるが、この不遡及の原則は、租税法についても適用がある。（中略）税率の改正等があった場合には、旧法時の課税標準に対しては旧税率を、また新法時のそれに対しては新税率を適用するのが原則である。しかし納税義務者の利益のために、または公平の原則に基づいて、新法の適用をうけることとされる場合が少なくない」と指摘している。

1963年、須貝脩一⁴²は「法律はその施行の時から効力を有するのが原則であって、特に明示的に遡及効を有すべきことが規定されていないかぎり、将来に向かってのみ効力を有すべき」という一般論を述べ、これは租税法にも妥当し、「租税法律の廃止及び変更も立法府のこれと反対の意図が明瞭にあらわれなにかぎり将来に向かってのみ効力を有するものと解釈せらるべきである」として、解釈上の原則であると指摘する。

1959年、吉良実⁴³は、「憲法84条の租税法律主義の規定は、租税法規不遡及の原則を立法上の原則として確立することを要求しているもの」であるが、絶対的なものではなく、税法における遡及効について、「既得権を侵害しないこと、法律生活の安定を乱さないこと、そして実質的な意味での立憲主義的法治国家理念及び租税法律主義の趣旨・目的に反しないこと」等の条件のもとに例外を認めるべきであるとしている。

金子宏⁴⁴は、1966年、「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」になり、「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84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」と指摘する。なお、ここでは特に例外的許容については言及していない。1974年、同様に、「日本国憲法84条は遡及立法を禁止する趣旨を含んでいる、と解しておきたい。なお、このように解した場合にも、例えば、期間税について年度の途中で納税者に不利益な改正が行われ、それを年度の始めにさかのぼって適用するのが、真正の遡及立法に当たるかどうか等、種々の解釈問題が生じ得る。」として、国内の判例や西ドイツ、アメリカの議論を紹介し、国内では「下級審の裁判例が散見されるに過ぎない。そして、これらの裁判例においては、この問題について必ずしも明確な見解は示されていない。」ことなどから、期間税については、「ここでは結論を留保するが、種々の角度から慎重に検討すべき問題」としている。1982年、「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、と解することができる」と指摘する。1988年、「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、と解することができる。なお、所得税や法人税のような期間税について、年度の途中で納税者に不利益な改正がなされ、年度の始めに遡って適用されることがあるが、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開始前に一般的にしかも十分に予測できたかどうかによると解すべきであろう。」として、期間税の例外的許容について言及している。2010年、「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、期間の終了時であるが、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適用である。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開始前に一般的にしかも十分に予測でき

たかどうかによると解すべきであろう。」としている。

これら一連の記述の変遷は大変興味深い、ドイツの議論や国内判例の影響を受けているものと思料され、後に検討する。

4.2現在の議論

4.2.1遡及とは

浦東久男⁴⁵は、遡及とは、「『施行期日前に生じた事象についても適用する必要が生じ』、法律が過去の時点に遡り、過去の事実に応用されることを『法律の遡及適用』という。(中略)また、施行期日を基準とせず公布日より前にさかのぼるかどうかを基準とする見解もある。前述したように、ほとんどの場合、施行日は公布日より後に来るのであるから、公布日を基準にするほうが、『遡及』と判断される範囲が狭いことになる。(中略)期間税について『遡及適用』を考えると、期間終了までの法律改正は遡及立法に当たらないという見解もみられる。が、多くの論者は、適用の対象となった事象が法律の施行期日より前かどうかで判断するのではないかと思われる」と指摘する。

4.2.2遡及課税禁止原則とは

金子宏⁴⁶は、遡及立法の定義を「公布の日より前にさかのぼって適用される立法」と定義し、「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」との立場を採る。

佐藤謙一⁴⁷は、大島訴訟判決⁴⁸の立法裁量論に近い立場を採り、「その租税法規の定立の必要性和その目的を達成するための合理性によって決められるべき問題といえよう。このことは、予測可能性が害されるとして述べられる『納税者に著しく不当な影響を与える』と表裏ではないかと思われる」として、インターネット等の発達により、「現代のわが国においては、予測可能性を殊更重視する必要もないのではないかと思われる」と指摘する。

谷口勢津夫⁴⁹は、大島訴訟判決を引用し、「租税

立法につき立法者の広範な裁量が認められるから、立法者が租税法に期待される予測可能性・法的安定性をあえて犠牲にしても遡及課税を定める必要があると判断することも、一般的・絶対的に許されないとは考えられないのである。もっとも、立法者が遡及課税を定める必要があると判断した場合においては、比例原則(憲法13条参照)のもとでは、遡及課税によって損なわれる利益、すなわち、納税者の予測可能性・法的安定性ないし租税法主義の予測可能性・法的安定性保障機能との比較衡量がやはり要請されるべき」であるとして、一般論として比較衡量には、「遡及課税による実体的不利益の程度、遡及の程度(特に年度内遡及か否か)、経過措置の有無および内容、法改正前情報開示の有無・内容および態様など」を挙げている。これは、遡及課税についてアプリアリに違憲性を判断せず、実質的審査による違憲性判断をする考え方であるといえる。

戸松秀典⁵⁰は、大島訴訟判決の立法裁量論の射程について、(大島訴訟判決において)「問題となった所得税法の規定は、国民の間で知られ、社会において継続的に適用されていたもの」であったことから、遡及課税に対してそのまま適用するには「国民の経済取引の実態場面では、取引の時点で存在しない租税法規定を遡って適用するなど、憲法84条が全く予定しないこと」であるため、十分説得力のある正当化理由を示すことが必要であるとみる。

北野弘久⁵¹は、租税法規不遡及の原則は、「単に立法政策上の要請ではなく、憲法上の要請である」として、納税者の利益に変更されることは許されても、不利益変更は許されないとしている。

三木義一⁵²は、憲法84条が遡及課税禁止原則として要請している内容について、「一旦成立した租税債務及び行為時の課税標準の事後立法による遡及の変更である。行為時を基準とするのは、その時点で債務が成立するからだけではなく、納税者が行為時に納税義務の有無を考慮して自己の処分権限を行使するからである。自らの処分行為に伴う税負担とその限界をあらかじめ法律で定めて、

予測可能性を保証するところが最大のポイントである」と指摘する。

4.2.3 期間税

金子宏は、期間税について、例外的許容を認め「そのような改正がなされることが年度開始前に、一般的にしかも十分に予測できるかどうかによると解すべき」と指摘する。

谷口勢津夫⁵³は、遡及と捉える時点を「納税義務成立・確定時基準説」と「取引時基準説」に分類し、より遡及課税を狭く捉える納税義務成立・確定時基準説についても、立法裁量の枠内にあると考へ、「ただ、例外的に、不合理ないし苛酷な租税負担を課すことになる場合がありうると判断すれば、いわゆる宥恕規定を定めることが必要であろう」と指摘している。

北野弘久⁵⁴は、遡及課税は原則違憲という立場であるが、期間税については許容する立場である。その理由として、課税期間の中途であっても確定申告期限よりも前に改正されれば、課税期間の中途ではいまだ課税物件が生成途上にあること等を挙げ、「必ずしも納税者の法的安定性をはなはだしく害することになるとはいえない」と指摘する。これに対し、三木義一⁵⁵は、「期間税は期間終了後に債務が成立するとはいえ、終了時に集積される所得は期間中の個々の行為の積み重ねであることに留意しなければならない。個々の行為の選択に際しての納税者の予測可能性は憲法が保障しており、これと抵触しない範囲での構成要件の遡及的結合のみが許されるのである。所有権保障と租税法主義を明記している現行憲法の下で、納税者の予測可能性を覆し、事後的に課税標準を変質させる立法が正当目的を持つというのは、少なくとも現行憲法が許容するものではない」と指摘する。

岩崎政明⁵⁶は、期間税における遡及課税の許容基準を「反復・継続的所得」と「一時的・偶発的所得」に分類し、反復・継続的所得については、「すべての納税義務者に係る課税期間が暦年であることから、前年のしかるべき時期に法改正が公表され、かつ周知される措置がとられていれば、（中

略）通説の説くように、所得税については遡及立法が許容される場合がありうるといえよう。」と指摘し、周知徹底されていない場合に、納税者が後発的不公平な取扱いを受けた程度が不合理な差別にあたるならば租税公平主義の観点から違憲無効を主張できるとしている。また、一時的・偶発的所得については、「法律上の課税標準は1暦年または1事業年度の所得金額とされている以上、所得区分の違いや勘定科目の違いは、遡及立法の可否を区別する根拠とはなりえない」と指摘し、結論として両者を区別する必要はないとする。これは納税義務成立・確定時基準説に立った上で、一時的・偶発的所得について指摘していると思料される。また、岩崎政明は、租税法主義を「国会における正常な審議を経て議決されたのであれば、遡及立法も不可能ではない」と捉えており、民主主義の法理に近い立場であると思料されるため、本稿のこれまでの検討からは妥当とはいえない。

この論点について、石村耕治⁵⁷は、「期間税のカテゴリーに入る租税であっても、一時的・偶発的に生じる所得については随時税に通じるところがあることから、不利益遡及課税にあたるのかどうかを判断する場合には、この関連する性格も重要な基準となり得る」と、対照的な指摘をしている。

期間税における遡及課税の許容基準を「反復・継続的所得」と「一時的・偶発的所得」に分類するという視座を検討することは本稿の予測可能性の議論にとって有用であり、後の予測可能性の議論において検討する。

4.3 遡及課税禁止原則についての検討

これまで本稿では、遡及課税禁止原則は租税法主義における予測可能性から導かれるものであり、予測可能性は納税者が経済取引の意思決定を行う上で不可欠の要素であり憲法が要請しているものであるが、それと同時に、制約され得る性質であるということを指摘してきた。この観点から検討した場合、佐藤謙一の指摘する、立法局面の合理性テストを納税者の影響を測定する局面と表

裏に考える立場は、これまでの議論とは整合せず妥当でない。またインターネット等による予測可能性保障論は、年代によるインターネット利用率の格差、インターネット環境の有無、インターネットコンテンツの信憑性を検証する能力（いわゆる情報リテラシー）の観点などからも問題があり、「誰もが相応の予測可能性を自ら確保すること」を強要する事は是認することはできない。

谷口勢津夫の指摘は、遡及課税立法が租税政策の選択肢として立法裁量に含まれており、比例原則により違憲性を判断するという考え方であろうと思料する。この論点については、7章で私見を述べる。

次に、期間税について検討するに、「納税義務成立・確定時基準説」的視点から期間税の期間内遡及について広く是認する北野弘久の立場と、「取引時基準説」的視点から厳しく制限するべきであるという三木義一の立場がある。

前述の引用箇所からは、三木義一は、給与所得も行為の積み重ねであるとして、期間内遡及を否定的に解する立場であるが、その一方で、後述する判例⑫から⑰における課税庁の主張への批判として、「所得といっても、経常的な利得とは異なる譲渡所得という一回性のものである」と指摘する。この指摘を逆説的に捉えると、経常的な所得の場合には期間内遡及を認める余地があるようにも解せられ、石村耕治の一次的・偶発的所得についての指摘に近い立場とも捉え得る。しかし、三木義一は「個々の行為の選択に際しての納税者の予測可能性は憲法が保障」しているとして、取引時基準説に立っている。すなわち給与所得のような経常的な所得についても予測可能性は侵害され得るのであり、「納税者の予測可能性を覆し、事後的に課税標準を変質させる立法」は違憲であると指摘する。この立場からは、一回性の譲渡所得に関して遡及課税がなされた場合の、予測可能性の侵害の程度についての指摘であると理解でき、石村耕治との立場の違いが鮮明となる。

私見として、一次的・偶発的所得分離論は、納税義務成立・確定時基準説に立脚するとほとんど

認められることになってしまう（他方、取引時基準説ではほとんど認められないことになってしまう）期間内遡及を一定程度制限するための概念として提唱されたように思われる。しかし、ここで指摘したいのは、給与所得のような経常的な所得について、予測可能性の侵害の程度を検証することなく期間内遡及を認めるという態度が果たして妥当であろうかという点である。例えば、スキーインストラクターや林業の伐木手等、季節的に事業所得や給与所得が偏在する納税者にとっては、それらの所得も一時的な性格になり得るからである（同様に、経常的な所得に関する期間内遡及が3月に行われたとして、四半期程度だからよいだろうという論理⁵⁸についても、疑問を持つものである。）。

したがって、一次的・偶発的所得分離論は、およそ期間内遡及は認められないという論理的帰結を導くことになり、期間内遡及を一定程度制限するという目的は達せられないのである。

結論として、期間税は納税義務や所得分類の性質ではなく、取引時の予測可能性に着目すべきであり、その点において三木義一の指摘は妥当であると思料する。しかし、本節冒頭で述べた予測可能性は制約され得る性質であるという私見と、「納税者の予測可能性を覆し、事後的に課税標準を変質させる立法が正当目的を持つというのは、少なくとも現行憲法が許容するものではない」という三木義一の立場には大きな隔りがあるが、憲法が要請する予測可能性がどのようなものかという点と密接に関係するため、後に検討する。

5.日本の行政法及び諸外国の租税法に見る遡及立法の捉え方

3章では、行政法律主義と罪刑法定主義に間に租税法律主義が位置するという学説の理解について検討し、罪刑法定主義のアナロジーによる租税法律主義の議論における限界について検討した。本章では、もう一つの要素である、行政法における遡及禁止原則とはどのようなものであるのかについて検討する。

また、日本における遡及課税禁止原則に影響を与えていると指摘されているドイツにおける議論を確認し、比較としてアメリカの議論についても確認する。

5.1 日本の行政法

1957年、田中二郎⁵⁹は、行政法規の不遡及の原則について述べた後、「ただ、最近の行政法規の中には、その遡及効を認める（中略）例が少なくない。（中略）しかし、行政法規の遡及適用を認めることは、一般的には、法治主義の原則に反し、個人の権利・自由に不当の侵害を与え、法律生活の安定を脅かすことになるのであって、これを一般的に是認することはできない。従って、それは、そうしたことの予測可能性を前提とし、しかも、個人の権利・自由の合理的保障の要求と実質的に調和し得る限りにおいてのみ許されるものと解すべき」と指摘し、憲法39条について、「個人の権利又は自由の侵害を規定する行政法規についても類推適用されるべき」としており、初期の行政法の議論においては、租税法律主義に近接した立場が見られた。

阿部泰隆⁶⁰によると、侵益的行為の遡及立法は、法律への信頼を害して不利益を及ぼし、あるいは財産権を侵害することになるから一般に許されないが、「例外的許容」を認めるとされている。例外的許容とは、室井力⁶¹によると「法令の制定・施行から以前から一般に予測され、またはそのような遡及的侵害が、社会通念上、客観的合理性をもつと認められる場合」であり、「そのような場合において、上述の原則ないし要請を侵すことがないと考えられるか、または、行政法例の追及する必要不可欠の公益が信頼保護の原則もしくは法的安定性・予測可能性の要請を凌駕するものと考えられる」からであるとする。

判例も例外的許容を認める立場である。買収農地の売払い価格に関する最高裁判決⁶²は、後に検討する判例⑬も引用している。もっとも、三浦大介⁶³による「農地改革が現代行政法の創生に与えた影響はきわめて大きいのであるが、そのような特別

な時代背景と立法の下で形成された判例の先例的意義・行政法理論については再考すべき時期にきているのではないだろうか。」という指摘もある。判決は、「法律でいつたん定められた財産権の内容を事後の法律で変更しても、それが公共の福祉に適合するようにされたものである限り、これをもつて違憲の立法ということができないことは明らかである。そして、右の変更が公共の福祉に適合するようにされたものであるかどうかは、いつ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、及びこれを変更することによつ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つて、判断すべきである」として、特別措置法によつて旧地主である原告が低廉な価格で土地を再取得できないという不利益は、特段の保護・保障に値しない利益の喪失に過ぎないとした。

もう一つは、公害防止事業費事業者負担法の遡及適用を争った事案⁶⁴である。同法の施行日以前に既に事業活動を行っていない事業者への費用負担の可否について、「負担法3条の事業者には、過去において当該公害の原因となる事業活動を行ったことがあるが、同法施行後は右事業活動を行っていない原告のような事業者もこれに該当する」と認めたとうえで、「負担法による遡及的適用は、合理的な理由があつて公共の福祉に適合する」として憲法29条、39条に違反しないととした。

室井力は、前述の観点からこの事案について「公益が、公害原因となった事業活動をした事業者の信頼保護などを凌駕するものといつてよい」と指摘する。その点から、本稿のテーマである遡及課税や予測可能性という議論とは違う意味合いを含む判例であると思料する。

又坂常人は、この判決の判断枠組みは前述の昭和53年最高裁判決を援用していると指摘する。そして、本件は「財産権の性質」や「変更の程度」を論じた昭和53年最高裁判決を援用したのは不適切であり、「個々のケースについて『合理性』の詳細な吟味が必要と考えられるが、このような

見地から見た場合、本件判決の判示するところは「いささか不十分なところがあるように思われる」と指摘する。

5.2 ドイツ

5.2.1 はじめに

首藤重幸⁶⁶によると、ドイツ租税法における遡及効について「基本法は、租税法に関する遡及効禁止の定めを置いていない。基本法103条2項が刑法に関する遡及効禁止を明文で規定しているが、それと性格の異なる租税法には、この刑法に関する規定は準用されない。しかし、納税義務者が経済活動をはじめとする様々な活動分野で合理的な選択をするについては、その活動の租税法上の効果が計算されているはずである。この合理的選択の基礎となった租税法が、事後的に、すでに選択済みの行為について税負担を増大させる方向で変更されることになれば、これは法治国家原理の要請たる法的安定を著しく害することになる。それゆえ、基本法の法治国家原理から、租税法についても遡及効禁止が導かれることになる。連邦憲法裁判所は、租税法についても、法治国家原理の副次的原理としての法的安定性原理から、遡及的に負担を増大させる法律の合憲性に関する様々な基準を導き出してきた」と、指摘している。

この論理展開は、金子宏と非常に似ているのではないか。この点に着眼して、ドイツと日本の遡及立法に関する異同点について検討してみたい。

5.2.2 歴史的沿革

首藤重幸⁶⁷によると、ドイツの連邦裁判所は遡及効について「真正遡及効」と「不真正遡及効」という区別によって論じていた。

「真正遡及効とは、法規範がすでに行われた過去に属する事態を事後変更的に侵害する場合の遡及効であり、原則として憲法違反」とされる。これに対して、不真正遡及効とは、「法規範が、現在まだ終わっていない事態について将来的に影響を与え、それによって法的地位が影響を受ける場合の遡及効であり、原則として憲法上は許容され

る」というものである。具体的に、x1年1月1日～x1年12月31日が課税期間である場合について、x1年12月31日に税率引き上げを採択した場合は不真正遡及効、x2年1月2日に税率引き上げを採択した場合は真正遡及効と説明している。そして、遡及効の定義や遡及効禁止の前提要件が争われており決定的ではないため、「この区別には不明な部分があることから、実際の判断に当たっては困難が生じることもあり、区別の判定は連邦憲法裁判所の判断を待つしかないという批判」がなされてきたと指摘している。

なお、真正遡及効にも例外的に適法と認められる場合があるとされる。J. Lang⁶⁸によると、①「法律の法律効果の発生がさかのぼって関係付けられる時点における法的状況によれば、市民がこの規定を予測しなければならぬであろう場合。」②「従来妥当していた法律が不明確かつ支離滅裂である場合。」③「市民が、無効な規範によって造りだされた見かけ上の法を信頼してはならない場合。」④「公共の福祉によるやむを得ない事情があり、しかも、それが法的安定性の要請を上回る場合」、の4点である。

その後、1986年5月14日連邦憲法裁判所第2法廷決定において、「法効果の遡及効」と「要件事実への遡及的結合」という用語が登場する。事案の概要は、「1972年6月22日に連邦議会で採択があり、同年9月12日に連邦官報で公布（翌日施行）された国際取引租税法は、ドイツ国内に重要な財産や事業を有しながら、租税負担の低い外国（租税軽課国）に住所を移したドイツ人について、ドイツに源泉をもつ所得が一定額を超えた場合には、ドイツ所得税法などで定められた制限的納税義務の範囲を拡大することを定めていた。そして同法2条1項、5項は、この法律の課税基準として決定的な意味を持つ要件である『外国への移動』が、当該法律の施行から過去10年以内になされている場合に、制限納税義務の範囲が通常の場合よりも拡大されると規定していた。この制限納税義務の拡大措置は、外国に住所を移してから10年が経過するまで継続すると定められている。そこで、住

所を1962年から1971年の間に外国に移動させていたすべての者が、他の課税要件も充足していれば、1972年の査定年度（1月1日～12月31日）から拡大された所得税の納税義務を負うことになった」ため、原告も1965年にドイツからスイスに移住しており、租税負担が増大した。本件では、1972年1月1日から原告に流入したドイツ国内に源泉をもつ所得すべてを、拡大された所得税の制限納税義務の対象にした点が争われた。

結論として、納税義務を拡張する法律立法は法治国家原理の許容範囲内にあるものの、1972年1月1日から、スイスとの二重課税協定が議会で議決され、改正法が連邦議会で採択される1972年6月22日の前日までの間については遡及であり違憲無効であるとした。これに対し、「第2法廷の意図は、特に不真正遡及効の対象とされる事例が、遡及効が問題とされる事例でないことを強調する点にある」ことから、「第2法廷の考え方は不明確で遡及効の本質の解明になんら貢献していない」との批判があり、「法効果の遡及効＝真正遡及効」、「要件事実への遡及的結合＝不真正遡及効」と理解されるのが通常であるとしているが、木村弘之亮⁶⁹は、「この区別論は、実質的には前述の峻別論と異ならない」と、指摘する。

5.2.3現在の議論

木村弘之亮⁷⁰は、上記の期間税についての例は、「憲法で保障する基本的人権および信頼保護の原則との関連で厳しい批判を受け、連邦憲法裁判所は、遡及効の基準時を法律の議決時とする判断を確立するに至っている」と指摘する。

J. Lang⁷¹は連邦憲法裁判所1997年12月3日決定⁷²について、「法治秩序の信頼性は、『自由主義憲法の基本条件である。公権力が個人の行動（取引活動等）または彼女にかかわりのある状況に、彼女が法的に重要な活動を行った時点で妥当していたよりも、負担を課す法律効果を事後的に生じさせてよいとするならば、それは個人の自由を相当に危うくするであろう。』同決定によれば、遡及効の禁止は、負担を課す法律（ドイツ租税通則法4

条の意味における：あらゆる法規範。）」について時間的遡及効について働く。（中略）一方で、遡及効の用語が、そして、他方で遡及効が肯定される場合における、遡及効禁止の前提要件が争われておりまた不明確である。」と指摘する。

K. Tipke⁷³は、連邦憲法裁判所1997年12月3日決定に触れ、期間税について「（期間税の場合に基準とされている）法律効果の成立と租税要件の実現だけに向けられてきた遡及効という用語はこの目的を損なっている。法律効果は、例えば特別償却の効果のように、信頼に基づく行動からかなり後に生じることがあるし、他方で、市民が改正を考慮せざるを得ない場合は、法律の施行前に信頼保護がすでに失われることもありうる。正しくは、信頼の保護の上で重要な処分権を遡及効概念の基礎に据えなければならない。したがって、遡及概念のためには原則として次の二つの時点が決定的に重要になる。一つは処分権が経済的、法拘束的に行使される時であり、他の一つは、立法措置によって信頼保護が失われる時点である。このことから、法律効果と結び付けられた遡及概念は次のように修正されることになる。もしある法律が、法律の成立（もしくは法の公布）前に決定したと評価しなければならない信頼に基づく行動に対してその法律効果を変更する場合には、一般的な遡及禁止という意味での遡及効が存在することになる」と指摘する。

この意見について、三木義一⁷⁴は、「期間税というだけで、租税債務の成立以前であれば改正法を期間当初に遡らせて良いとするのではなく、期間税であっても行為時の信頼を覆すことを違憲とする主張であり、その理論的基礎は期間税であっても課税標準自体を遡及的に変更する措置は憲法上許されないという私見と同趣旨」と評価する。

これらの議論は前述の金子宏の遡及課税に関する記述の変遷に、時系列的にも一致しており、影響を与えている思料する。とりわけ、期間内遡及についての認識については、その影響が強いに思料される。

また、木村弘之亮⁷⁵は、所得税について日本が

「3ヶ月遡及立法常態アプローチ」を採っていることが問題であるとして、「課税年度と会計年度がそれぞれ毎年1月1日と4月1日に設定されなければならない必然性は、まったくなく、それらは明治以降の歴史において時々事情により変転してきている」ことから、「課税年度前租税立法アプローチ」が採用されるべきであり、課税年度を変更するべきであるとする。

ドイツの議論は、日本の判例・通説よりも遡及について厳格な立場に立っている。そして、「信頼保護の原則」を、日本国内の予測可能性の議論に当てはめるとしたら、「処分権の行使時における課税結果の予測可能性」とでもいうべきであろう。しかし、二層化アプローチを支持し、予測可能性が制約され得る性質であるという私見からは、例外的許容も示されていない厳格な立場が日本国憲法から要請されているとは解されないと思料する。

5.3 アメリカ

5.3.1 はじめに

高橋祐介⁷⁶によると、アメリカでは「遡及租税立法に対して連邦最高裁は極めて寛大であり、連邦所得税については一度も遡及立法による違憲判決は下されたことはなく、初期の連邦贈与・遺産税についても違憲判決は下されたことはない」。また、実際に、1913年から1993年までに「所得税率のみで26回遡及的に切り上げられているといわれており、年度内遡及はもちろん、すでに終了した年度にまで遡及して課税されることもある」としている。

「アメリカ法では、遡及 (retroactive) とは、『過去に生じた事柄に対して対象あるいは効果を拡大すること』と定義されており、学説も一般にこの定義に従うとされ、期間税についても、「法律制定日とその適用年度開始後であれば、その法律は遡及効を有する」と解され、年度内遡及が真正な遡及かという議論はほとんどないとされる。

5.3.2 歴史的沿革

遡及立法が、合衆国憲法上問題になりうるのは、1条9節3項の「私権剥奪法または事後法を制定してはならない。」、1条10節1項による州権限の制限「州は、(略)私権剥奪法、事後法もしくは契約上の債権債務関係を害する法律を制定し(略)てはならない。」、修正5条の「(略)何人も、法の適正な過程によらずに、生命、自由または財産を奪われることはない。何人も、正当な補償なしに、私有財産を公共の用のために取用されることはない。」、修正14条の「(略)いかなる州も、法の適正な過程によらずに、何人からもその生命、自由または財産を奪ってはならない。(略)」などが挙げられる⁷⁷。

なお、高橋祐介によると、1938年の州所得税に関する *Welch v. Henry*⁷⁸ 事件判決の影響から、アメリカでは、租税は政治の利益を享受する者に政治コストを配分する方法に過ぎないと理解され、「『租税は納税者に対して課された罰 (penalty) ではなく、納税者が契約によって引き受けた責任 (liability) でもない』と考えられているために遡及租税立法は私権剥奪法・事後法の禁止に抵触せず、また遡及税法は、修正5条のデュー・プロセス条項の下で問題となりうるだけ」と指摘している。また、同判決は「過酷かつ圧迫的 (harsh and oppressive) テスト」を採用したものとして有名である。

1994年の *United States v. Carlton*⁷⁹ 事件では、1986年の租税改革法による内国歳入法典の大幅改正に伴う、1987年遺産税の改正を1986年の取引に適用することがデュー・プロセス条項に違反するか争われたが、Justice Blackmunの法廷意見によると、「当裁判所は繰り返し、デュー・プロセス違反の主張に対して遡及的租税立法を是認してきた」が、過酷かつ圧迫的 (harsh and oppressive) テストは、「経済政策における制定法に一般的に適用される『恣意的かつ不合理な立法に対する禁止』 (The prohibition against arbitrary and irrational legislation) と異なる」としており、「遡及効を有する租税立法に対するデュー・プロ

セス基準は、一般に遡及経済立法に対して適用されるものと同じ」であるから「遡及立法それ自体正当な立法目的を有し、合理的な手段によりなされる場合にはデュー・プロセス条項には抵触しない」と判示した。また、Justice O'CONNORは、法廷意見に結論のみ賛成して、「正当な立法目的を有し、合理的な手段によりなされる場合」というテストに着目し、「新税を遡及的に制定したり、遡及期間が前年度より及んだりした場合には違憲の可能性があるが、本件はそのような場合ではない」と指摘した。また、Justice SCALIA (Justice THOMASも同調)は、「法廷意見によれば、全ての遡及租税立法がこれ以後有効になるが、しかし、デュー・プロセス条項は実体的権利を保障しないという自己の立場に立てば、デュー・プロセス条項が遡及立法を禁止しないという認識は歓迎されるべきものである」と述べており、結論においてはデュー・プロセス違反とは認めなかった事案であるが、法廷においても様々な意見が存在していることを紹介している。

5.3.3現在の議論

加えて、高橋祐介はGraetzの学説を紹介する。Graetzは、「納税者の予測を覆す点では、名目的に遡及効を持つ立法か将来効を持つ立法かは関係がなく、その意味で全ての税法改正は『遡及効』を有することになる」と指摘し、予測や信頼保護を確保することは現状維持を意味するだけであることから、「法改正や経過措置を評価する基準として、その改正や経過措置から得られる経済的損益に焦点を当てること」を提案している。

この論文から、高橋祐介は名目的な遡及立法について二つの論点を指摘する。第一は、「租税に関する納税者の予測とは取引や行為時点においていくらの税負担を負うかということである、という考えを前提に、名目的に将来効を有する立法もこの意味での予測を覆し、遡及効を有する」という点、第二は、保護されるべき予測として経済的損益を基準にする点であり、「この考え方は、納税者の被る経済的損益が大きいかどうかだけに焦

点を当てるものであるから、改正が遡及的なものかどうかは究極的には全く問題にならなくなる」とする点である。

Shaviro⁸⁰は、Graetzらを含めた、アメリカでの遡及課税の議論について対照的な法律学上の二つの視点を紹介する。すなわち、“old view”と“new view”である。

まず、old viewは、Feldsteinらによる水平的公平とパラレルな概念であり、rule変更においては、新ruleの適用除外という移行措置を通じて、法的連続性という信頼を保護し、税法変更リスクに対する警戒を抑えることが効率的であるという思考方法である。

次に、GraetzやKaplowらがnew viewを主張する。new viewとは、法律改正は非効率な点を改めるためにおこなわれるものであり、移行措置（新ruleの適用除外など）による救済は効率性の改善のためには望ましくなく、投資者が法律改正を織り込んだ投資行動をするようにすべきという思考方法である。

Shaviroは、この二つの視点について、視点間のギャップは、安定性と柔軟性という根本的なジレンマを反映する（遡及力の縮小は安定性を促進し、増加は柔軟性を促進する）が、どちらが重要かではなく、両方に価値があるが、実体的な政策変更については望ましい方向への改正は早めに織り込まれるべきであるからnew viewに賛成しつつ、手続きや会計ルール（課税期間の変更など）で混乱が生じる場合には望ましいものではないのでgrandfathering（祖父条項の適用）を与えるべきであるとする。

old viewとnew viewは、Graetzが指摘する、名目的に将来効を有する改正も経済的な意味での予測可能性を害しているという前提を共有しているところからスタートし、遡及課税をする場合に移行措置・補償をすることが望ましいかどうかという議論であり、本稿の主張している内容とは前提が異なるものである。これは、不利益遡及な遡及課税に寛大であるアメリカであるからこそ発展した議論であり、日本やドイツでは憲法・判例が異

なることからただちに妥当するものではないと思料する。Graetzの主張から日本の遡及課税に展開する高橋祐介の見解について、山田二郎⁸¹は、「アメリカでは期間税について不利益遡及立法が通例であると紹介されているが、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わが国に導入し、本件の改正法で見られるような故意による抜打ちと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」と指摘する。

つまり、行政法律主義と罪刑法定主義の間に租税法律主義が位置するという思考法を堅持するならば、これらの視点が本稿（すなわち、その枠内における租税法律主義における予測可能性の具体的内容に関する議論）に与える示唆は少ないように思料する。

しかし、「租税法についても、法治国家原理の副次的原理としての法的安定性原理から、遡及的に負担を増大させる法律の合憲性に関する様々な基準を導き出してきた」とするドイツと、遡及立法についての違憲判決がされたことがないアメリカとの対比においては、ドイツは政策の柔軟性を損なうというコストを払うことで法的安定性を確保していると解することができ、他方アメリカは

（政治コストを配分する方法たる）租税の法的安定性を損なうというコストを払い政策の効率性（すなわち柔軟性）を重視していると解することができる。

日本国内において、このような安定性と柔軟性の調和の観点に近似した視座から遡及課税を検討しているのは、谷口勢津夫説であると思料される。すなわち、遡及課税からア prioriに違憲性を導くのではなく、立法裁量を認めながらも比例原則のもと、遡及課税によって損なわれる予測可能性との比較衡量による違憲性判断をする考え方である。この議論は、日本で認められている租税法の広範な立法裁量に、遡及課税は含まれると解し得るのかという点において、本稿に有益な示唆を与えるものであると思料する。

6. 租税判例

6.1 参照する租税判例

下記の判例について検討する。結果欄を見て明らかのように判例⑫が唯一認容判決となっている。判例③、⑧、⑨、⑫から⑰が、国税に関する判例、判例①、②、④、⑤、⑥、⑦、⑩、⑪が地方税に関する判例である。地方税に関する判例が多いことについて、岩崎政明⁸²は「地方税の賦課は条例の制定によるのではあるが、地方税法の改正が3月

番号	裁判所名および年月日	掲載文献	結果/上訴(執筆当時)
判例①	東京地裁昭和36年4月26日	行裁例集12巻4号839頁	棄却/確定
判例②	静岡地裁昭和47年10月27日	行裁例集23巻10・11号774頁	棄却/④
判例③	福岡高裁那覇支48年10月31日	訟務月報19巻13号220頁	変更/確定
判例④	東京高裁昭和49年4月30日	行裁例集25巻4号330頁	棄却/確定
判例⑤	神戸地裁昭和52年2月24日	訟務月報23巻3号572頁	棄却/⑥
判例⑥	大阪高裁昭和52年8月30日	高民集30巻3号217頁	棄却/確定
判例⑦	津地裁 昭和54年2月22日	行裁例集31巻9号1829頁	棄却/⑩
判例⑧	東京地裁昭和54年3月8日	訟務月報25巻7号1958頁	棄却/⑨
判例⑨	東京高裁昭和55年6月16日	税務訴訟資料113号645頁	棄却/確定
判例⑩	名古屋高裁昭和55年9月16日	行裁例集31巻9号1825頁	棄却/確定
判例⑪	名古屋地裁平成9年12月25日	判例地方自治175号37頁	棄却/確定
判例⑫	福岡地裁平成20年1月29日	判例時報2003号43頁	認容/⑮
判例⑬	東京地裁平成20年2月14日	判例タイムズ1301号210頁	棄却/⑰
判例⑭	千葉地裁平成20年5月16日	裁判所ウェブサイト	棄却/⑯
判例⑮	福岡高裁平成20年10月21日	判例時報2035号20頁	取消/確定
判例⑯	東京高裁平成20年12月4日	裁判所ウェブサイト	棄却/上告
判例⑰	東京高裁平成21年3月11日	訟務月報56巻2号176頁	棄却/上告

に行われると、地方税条例の改正を当該年度の開始時である4月1日より前に行うことが事実上困難であったり、また、課税標準が前年課税主義に基づき決定される地方税目にあつては、地方税法の改正の趣旨にあつた税収をあげるためには条例の施行日を前年に遡らせるしか仕方がない場合」があるためであろう、と指摘している。なお、判例⑫から⑰については、国税の中でもとりわけ、平成16年法律第14号「所得税法等の一部を改正する法律」による租税特別措置法の改正の遡及適用について争われた事案であるため、それまでの判例と分けて検討する。

6.2 租税判例検討 (1)

6.2.1 判例①

シャウプ勧告に基づく地方税法の全面改正が、終了した事業年度に遡及して事業税賦課を行ったこと、及び、年度途中に一部改正された旧法が年度期首まで遡及適用されたことについて争われた事案である。

5月31日に期首（4月1日）まで遡及したことについて、「問題が全くないわけではないにしても、事業税の性質上一ヶ年を通じて課税するものであるからこの程度の遡及も違法とするには足りない」と判示した。

6.2.2 判例②、④

昭和43年（1968年）11月1日付で行った国民健康保険料の賦課処分が、9月30日公布の条例改正により4月1日に遡及適用され、前年度比平均37.4%の引上げとなった。これが行政法規不遡及の原則に反し、また、国民健康保険法では、保険料と保険料が選択可能であるから、保険料にも租税法律主義が適用されるべきとして争われた事案である。

判例②では、行政法規不遡及の原則について、保険料決定のプロセスから年度当初に保険料を決定できないこと、事前に引き上げが予測されたこと、給付額の引き上げは被保険者の利益となることから、「それを遡及というとなれば許されるべ

き遡及である。」とする。そして、「行政法規の遡及適用にあたるとしても、憲法にいう財産権の保障を危くする程のものではなく、必要やむをえないものであつて、違憲ないし違法ということではできない。」として、行政法規不遡及の原則に抵触しないことものは課税法規不遡及の原則にも抵触しないと判示した。

判例④は、行政法規不遡及の原則について、既得権を侵害せずかつ予測可能性がある場合の遡及は許容されるという基準を指摘して、基準に照らして本件は遡及が許容されるとした。

6.2.3 判例③

この判例は、沖繩が本土復帰（昭和47年、1972年）する前に争われた判例であり、現在とは背景が大きく異なる。しかし、後述判例⑬判決が参照していることから、遡及課税について裁判所が違憲判決したリーディングケースである。「租税法律主義の見地からみれば、特定の物品を過去に遡つ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つ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、のちに至つて数年以上も前に遡つて課税品目となつ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」と判示した。

6.2.4 判例⑤、⑥

1973年（昭和48年度）税制改正において投機的利用の抑制をねらいとして、法人の土地譲渡益に対する重課制度及び個人の土地譲渡に対する重課制度とともに、土地の保有及び土地の取得に対して課する特別土地保有税が創設された。特別土地保有税の課税対象は、昭和44年1月1日以後に取得した土地である。このうち、特別土地保有税について争われたのが、⑤、⑥であり、重課制度について争われたのが⑧、⑨である。

事案の概要は、特別土地保有税について課税対象となる土地の範囲を、法律施行日の昭和48年7

月1日より前である昭和44年1月1日以後取得のものまで遡るのは、法律不遡及の原則に反するとして争われたものである。

判例⑤は、「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」という課税庁の主張通りとした。

判例⑥は、「民事法規については法律不遡及の原則は解釈上の原則であつて、憲法は遡及効を認める立法を禁ずるものではない。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。」と判示した。

ここで、遡及か否かについて判例⑤と⑥は相違点がある。しかし、遡及か否かの判断を丁寧に行っているというよりも、遡及であったとしても刑罰法規とは異なり、遡及課税禁止原則は解釈上の原則であるから立法裁量に含まれ、合理的理由があるから違憲とはいえないという消極的判断をしている、とも解し得る。判例⑤は、遡及ではないという指摘に加えて、合理的な理由の審査も行っているところが注目される。これは、問題の所在を遡及ではなく平等原則違反と捉えているとも解し得るのではないだろうか。すなわち、土地の取得年月日基準における当該基準日前後に土地を取得した者における水平的公平の観点である。

6.2.5判例⑦、⑩

津市長が昭和51年（1976年）4月22日、個人市民税の均等割額を金400円から金1,200円に改める改正市条例を専決処分にて行った。これについて、地方税法318条が当該年度の初日の属する年の1月1日を賦課期日と定めており、改正条例遡及適用は地方税法318条及び憲法84法の租税法律主義に反するとして争われた事案である。

判例⑦は、遡及適用であることを認めた上で、「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」として、例外的許容に該当するとした。

判例⑩は、「軽微な変更に止まり納税義務者に著しい不利益を与えないもの」というのは許さないとして争われ、年額で定められる均等割であることを理由に予測可能性の侵害の有無については判断せず、合憲とした。

6.2.6判例⑧、⑨

事案の概要は、昭和44年1月1日以後に取得した土地の譲渡に適用される重課制度が、昭和48年4月21日に公布された法律により新設されたものであるから、当該土地の取得当時予測可能性の全くなかった法人税を重課されることとなり、法律不遡及の原則に反し、かつ法的安定性を害するものであるとして争われたものである。

判例⑧は、「昭和44年度における土地税制の改正により、（中略）放出された土地が必ずしも有効利用に直結せず、特に昭和46年以降の金融緩和の影響の下に法人による土地の投機的買占め及び留保が行われ、地価の高騰に拍車をかけることとなったので、これに対する規制措置を講じ昭和44年度の個人についての土地税制を補完する意味を含めて、法人による土地投機の抑制を主たる目的としつつ、合わせて土地の供給促進にも配慮するという基本的な考え方」とであると、重課制度の立法趣旨について述べた後に、「土地譲渡益重課制度は、昭和49年4月1日ないし昭和48年法律第16号の施行の日である昭和48年4月1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。」と判示した。

判例⑨は、地裁判決を支持し、下記を付け加えた。「本制度は（中略）法律不遡及の原則に反するものではなく、また右制度は昭和44年度の土地

税制の効果を補完するため創設されたものであるから、課税の対象を右制度後に取得した土地に限ることなく、昭和44年4月1日以後に取得した土地としたことは十分合理的理由があるのである。」と判示した。この点について、高橋祐介⁸³は「この付け加えは法律不遡及の原則に反しないということの説明するというよりも、なぜその問題となっている制度の対象となる土地取得を昭和44年4月1日以後に限定しているかという理由を述べたものと解釈されよう」と、指摘している。つまり、判例⑥が遡及であるとしているのに対し、同じ高裁判決である判例⑨は遡及課税とは捉えていないという相違があるが、これはむしろ判例⑤に対応した水平的公平の観点からの付け加えと思料される。

6.2.7判例⑩

日進市の国保条例における賦課期日は4月1日であり、納期は4月1日から翌年3月31日まで12回分割であった。平成8年5月16日に行った条例改正が平成8年度分の保険税から適用され、平成8年8月15日付の納税通知書の送付が無効であるとして争われた事案である。判旨では、遡及課税であることを認め、「憲法84条の規定は、(中略)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。」と判示し、予測可能性の存否の検討として、賦課期日後の条例改正の必要性、仮算定制度(本算定までに変動することの予想可能性)を指摘する。

次に、著しい不利益の存否について、地方税法及び地方税法施行令の改正に沿うもの、従前の応益割合よりも合理性が認められること、限度額の改正も法律の範囲内であること、低額・中間・高額所得者それぞれに著しい不利益を与えないことを指摘し、例外的許容に該当すると結論付けた。

6.3租税判例検討(2)

6.3.1現行所得税法における損益通算制度と本件改正の概要

所得税法は、所得を10種類に分類し、同法69条1項が所得分類間の損益通算を規定している。所得税法69条1項において、長年⁸⁴損益通算が認められてきた土地、建物等の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、本件改正により、特例措置が適用される場合を除いて、土地、建物等の譲渡による所得以外の所得との通算及び翌年以降の繰越しを認めないことになった。そして、新措置法は、平成16年4月1日から施行されたが、新措置法31条の規定等は、個人が平成16年1月1日以後に行う土地、建物等の譲渡について適用された。

6.3.2判例⑫、⑬

判例⑫は、租税法規不遡及の原則について、「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」とした。そして、本件改正は遡及適用に該当するとした。

最後に、本件改正が例外的許容に該当するかの審査をする。その内容は、(i)遡及適用の必要性・合理性(ii)本件改正の国民への周知状況について(iii)本件改正が国民に与える不利益の程度であり、(iv)総合判断として、「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。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」として、違憲と判断した。

判例⑬は、上記と同様の判断枠組みを用いなが

らも、結論を異にする。(i) 期間税であることから遡及の程度は限定されており、予測可能性や法的安定性を大きく侵害するものではなく、遡及適用の必要性は高く、(ii) 本件改正の内容についてある程度の周知はされており、本件改正が納税者において予測可能性が全くなかったとはいえず、(iii) 納税者に与える経済的不利益の程度は少なくともにしても、居住用財産の買換え等について合理的な代償措置が一定程度講じられており、(iv) これらの事情を総合的に勘案すると、憲法84条の趣旨に反するものとはいえないと判示した。

6.3.3判例⑬、⑰

判例⑬は、「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」と指摘し、大島訴訟判決を引用する。例外的許容について、(i) 「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(ii) 「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」⁸⁵とした。そして、「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」とした。

判例⑰は、本件改正は遡及課税禁止原則の直接の対象ではないという地裁判決を支持し、合理的な理由があれば認められる遡及適用であるとした。

そして、暦年当初への遡及適用に合理性があるか否かについては、地裁同様大島訴訟判決を引用し、予測可能性については、地裁判決に付け加え、「納税者個人の予測を完全に保護することが、かえって法的安定性を害する結果になることも否定できないところである。そうすると、租税法規の改正に当たっては、納税者個人の予測可能性を完全に充足することまでは要求されていない」とした。

6.3.4判例⑭、⑯

判例⑭は、所得税は期間税であり、厳密にいえ

ば、遡及立法には該当しないとした。

遡及しない場合の立法にかかる違憲審査基準は、立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された措置が同目的との関連で著しく不合理であることが明らかでないことであるが、本件改正附則の内容が立法目的に照らし著しく不合理であるということはできないとした。

判例⑯は、所得税は、期間税であり、暦年の終了時に納税義務成立すると規定されているから、暦年当初への遡及適用は、厳密な意味では遡及立法ではないとした。

しかし、遡及立法でないとしても、納税者に不利益を与える場合には、憲法84条の趣旨からして、遡及適用について合理的な理由のあることが必要であるとして、大島訴訟判決の立場に立ち、立法裁量を認め、立法府の判断が合理的裁量の範囲を超えると認められる場合に憲法84条の趣旨に反するとした。

そこで、暦年当初への遡及適用に合理的な理由があるか(立法府の合理的裁量の範囲を超えるか)について検討し、立法府の合理的裁量の範囲を超えるところはないとした。

6.4租税判例検討

6.4.1 「遡及」の問題と捉えているか

遡及であるとするのは判例①、③、⑥、⑦、⑩、⑪、⑫、⑮であり、遡及でないとするのは判例⑤、⑧、⑨、⑬、⑭、⑯である。また、判例②、④は行政法規不遡及原則の問題であるとした。

6.4.2憲法の要請内容(一般的規範)

②は、租税法律主義は必然的に課税法規遡及適用の禁止を包含するとする。③は、田中二郎の立場を踏襲しているといえる。⑥は、法律不遡及の原則は解釈上の原則であり、立法上の原則ではないとする。⑦は、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許容されるとする。⑩は、予測可能性の認定について行わないで合憲と判断した。なお、岩崎政明⁸⁶は、⑦、⑩判決が、金子宏の期間税についての見解に影響を与えたと指摘する。また⑪も、上記⑦と同じ立場であるといえる。

⑫は、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、憲法上許容されるとした。⑮も、同様の立場であると思料する。⑫について、「租税法規は遡及不適用を原則とすべきで、この原則例外関係を逆転させるほど、広く国の裁量権を認める理由はない。(中略)財産権制約の契機を刑罰/租税/その他の行政の領域に分け、刑罰より積極的/その他の行政より消極的に、不適用を認めようとした本判決の枠組みは、基本的に支持される⁸⁷」と評価されている。判例⑫から⑰においては、行政法律主義と罪刑法定主義に間に租税法律主義が位置するという関係について共通していると思われる。

⑬は租税の諸機能や立法裁量からも例外的許容が認められ、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かにより判断すべきとした。⑰もこれを支持していると思料される。⑬と⑫の相違点は、予測可能性の侵害の有無の判断を行わない点であり、「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するニュアンスなのに対して、東京地裁はそれらを害する場合であっても総合判断の下で合理的必要性があれば許される⁸⁸」という点である。また、立法裁量論を引用し、例外が広く認められると判断したことについて、予測可能性の侵害の有無を回避したことなどから「現行の申告納税制度のもとにおける租税法律制度の意義と位置を歪曲化⁸⁹」しているとの批判もあるが、⑭では、所得税は期間税であること等から、暦年の終了時までには課税期間が開始しても、期間内遡及適用の可能性がないとはいえないとする指摘があり、このような立場を採ったとも解し得るが、私見としては到底是認できるものではない。

⑭は、特段の合理性が認められない限り、原則

として許されるべきではなく、このことを憲法84条は保障しているとした。⑯は、課税要件法定主義との同視性から、憲法上禁止されるとした。

6.4.3憲法の要請内容（期間税）

一般的規範と期間税を区別して論じるのは⑫以降である。これは、判例⑪以降、10年以上が経過していることと、前述した⑦、⑩以降の学説の発展に伴うものと思料される。

まず、「取引時基準説」に立つのは⑫だけである。次に、「納税義務成立・確定時基準説」に立つ判例⑬、⑭、⑯はすべて、遡及課税禁止原則の直接の対象ではないが、不利益遡及適用にも憲法の趣旨は及ぶとして総合的判断をしている。大島訴訟判決を引用して実質的審査をするという点においては、谷口勢津夫の主張と近似したアプローチ⁹⁰を採用しているのではないだろうか。

6.4.4遡及合憲（違憲）の論理構成

①は、この程度の遡及は違法とするには不足しないとして、遡及した期間（2ヶ月間）が短いことを指摘した。②④は、行政法規不遡及原則に抵触しないため、遡及課税禁止原則にも抵触しないと判断をした。⑦は、著しい不利益を与えないものであり、例外的許容に該当するとした。加えて⑩は、年度中途の税率改正条例を当年度に適用することが不利益変更となっても、憲法84条に適合しないとはいえないとした。⑪は、予測可能性の存否の検討と、著しい不利益の存否の検討を行い、例外的許容に該当するとした。

⑫は、国民の経済生活の法的安定性又は予見可能性を害し、政策目的からは駆け込み期間を可及的に短くする限度でのみ許容されるため適用違憲であるとした。一方、⑮は、⑫に対応した形での総合的判断から合憲と判断した。

6.4.5予測可能性の具体的内容

高橋祐介⁹¹は、遡及課税禁止原則が要請する納税者の予測可能性とは何を指すのか、という論点について、「『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』であると考えられる」ことであり、それを「課税結果の予測可能性」と定義し、他方、「税法の改正が予測できること」を「改正の予測可能性」と定義し、両者を区別する。これにより各判決を分類すると、課税結果の予測可能性とするのは判例⑫である。改正の予測可能性とするのは判例②、③、④、⑦、⑪、⑭、⑮、⑯、⑰であり、判例①、⑤、⑥、⑧、⑨、⑩、⑬は判別不能である。

期間税について「行為時説」に立った⑫だけが、「課税結果の予測可能性」の立場に立っている。逆に、その後の損益通算廃止にかかる一連の判決が、「改正の予測可能性」をもって予測可能性ありとした上で、「納税義務成立・確定時基準説」に立ち、遡及課税禁止原則の直接の対象ではないが、不利益遡及適用にも憲法の趣旨は及ぶとして総合的判断する方向で収斂している。戸松秀典⁹²は、とりわけ、損益通算廃止の一連の判例から、⑬は、「比較衡量法による判断がされているが、その実質は、サラリーマン税金訴訟判決と同様であり、裁判所は、立法府の政策判断について立ち入った審査をしないという、不干渉の姿勢を示している」と指摘している。そして3ヶ月遡及立法常態アプローチを追認するために、これらの判例が「改正の予測可能性」と「納税義務成立・確定時基準説」に立たなければならないという逆算的な判断をしたとも解し得る。

そこで、終章では日本における予測可能性についての議論を検討する。憲法84条が要請している予測可能性とはどのようなものか、どのような制約を受けるのかについて私見を述べたいと思う。

7. 憲法が要請する予測可能性についての検討

7.1 一般的規範

7.1.1 これまでの検討の確認

まず、租税法主義が国民の経済生活に予測可能性を与えることを要請していること、罪刑法定主義のアナロジーや民主主義の法理には限界があ

ること、二層化アプローチはそれらの限界を解決できるため評価され、金子宏の四原則プラス2にも整合するが、その帰結として予測可能性が制約され得る性質のものであることを指摘した。

次に、遡及課税禁止原則について、厳格に解する説、立法裁量論から比較衡量をすべきとする説について検討し、期間税についても予測可能性が確保される場合には例外的許容とする説などを確認し、期間税には「納税義務成立・確定時基準説」と「取引時基準説」があり、更に「取引時基準説」において「反復・継続的所得」と「一時的・偶発的所得」に分類する説があるが、この説は職種によっては分類不能となり原則禁止とも解され、二層化アプローチにおける予測可能性とは整合しないものであることを指摘した。

そして、国内行政法の判例を検討した後、ドイツ・アメリカの判例・学説を確認し、柔軟性と安定性の調和という観点に示唆を得た。そして、その観点からは、立法裁量論から比較衡量をすべきとする説が評価され得ることを指摘した。

最後に日本の遡及課税に関する判例を検討し、期間税について判例は「納税義務成立・確定時基準説」に収斂していることについて指摘した。

そこで、憲法84条が要請する予測可能性について私見を述べたいと思う。

7.1.2 一般的規範

憲法84条の予測可能性は、「取引時における一般的な納税者が持ち得る課税結果の予測可能性」であり、これが侵害された場合は違憲であると解すべきであり、これは期間税（反復・継続的所得とされる所得分類に関するものも含む）であっても変わるものではない、と解するべきであると思料する。例外的許容については後述する。

7.1.3 遡及課税禁止原則の必要性

まず、遡及課税を禁止する必要性について述べる。浅妻章如⁹³は、遡及課税がもたらす取引の委縮について指摘し、更に、その観点から将来効の予測可能性侵害よりも遡及課税は委縮効果が高いた

め同一に扱うべきではないと指摘する。私見では、遡及課税について関しては、経済への悪影響のほかに租税法への信頼低下も挙げられる。すなわち、(5.1.で参照した公害防止事業費事業者負担法の事案で確認した「汚染者負担の原則」のような帰責性がない)納税者が、(対価性のない)租税について遡及課税を受忍しなければならないというのは、Graetzが指摘する、名目的に遡及効を持つ立法か将来効を持つ立法かは関係がない、という「経済的に測定可能な」予測可能性の侵害にフォーカスする立場からは衡量される要素に含まれないが、租税制度を成り立たせるうえで極めてファンダメンタルな要素として重視すべきだからである。

この点を本稿冒頭の例で検討する。①自動車取得税がグリーン化税制で軽減されていることを知り、取得時のコストを試算の上、自動車を購入したが、遡及課税により軽減措置が廃止されたため取得時の試算と異なった自動車取得税を負担する。②自動車税がグリーン化税制で軽減されていることを知り、今後5年間の自動車の保有コストを試算の上、自動車を購入したが、遡及課税により軽減措置が廃止されたため取得時の試算と異なった保有コストを今後負担する。という設例である。

上記①、②は前述したアメリカの議論では区別されないこととなるが、本稿が辿った議論展開、すなわち日本国憲法の要請内容についての歴史的沿革から演繹的に予測可能性を探求するというアプローチからは、これらを同一に扱うことは是認することはできないし、その背後にある実体的な憲法的価値判断からも採用されないものであると思考する。一方、本稿私見による一般的規範からは①は違憲であるのに対し、②は自動車税の賦課期日である4月1日に遡及して適用となる年度についてのみ違憲となり、翌年度以降の自動車の保有コスト予測を侵害したことについては違憲とはならないと判断するものである。

結論として、遡及課税か否かという分類は、憲法が要請する予測可能性の検討には依然として不可欠なものであると思考する。

7.1.4 「取引時基準説」に立脚した理由

「取引時基準説」に立脚した理由は、納税者にとっては税負担が現在妥当している租税法に依拠するという前提が経済取引の意思決定には不可欠であり、この信頼を保護する必要があるからである。そして、その信頼保護には「取引時における一般的な納税者が持ち得る課税結果の予測可能性を損なう遡及課税は違憲である」という規範の定立が不可欠であると思料する。他方、「個別具体的な事案において、当該納税者が持ち得た課税結果の予測可能性」の確保までは憲法は要請していないと思料する。加えて、国税の滞納処分の詐害行為取消権に係る訴訟においては、国は、「滞納会社が不動産を期中において処分して関係者に対して債務弁済した場合に、当該処分から生じる期間税たる法人税額(未成立)について当該弁済時の保護債権に当たると主張し、多くの裁判例もその主張を容認している」⁹⁴との指摘もあり、「納税義務成立・確定時基準説」は適切ではない。

7.1.5 「課税結果の予測可能性」に立脚した理由

「課税結果の予測可能性」に立脚した理由について述べる。最近の国内判例は前述のように、「改正の予測可能性」に収斂しているが、これは、日本の現行実務・通説・判例が「3ヶ月遡及立法常態アプローチ」を追認するために採用しているとも解し得るものであり、憲法の要請内容についての歴史的沿革から演繹的に裁判所が導出したものではないと思料される。これは、同じ起源をもつ租税法の遡及課税における予測可能性でありながら、判例が他国(課税結果の予測可能性)と異なる立場に立っているということであり、国際比較の観点からも妥当とはいえない。判例のように、改正の予測可能性を求めることは、立法過程におけるいろいろな要素についての予測の責任(少なくとも現在の政治情勢では、与党の税制大綱が新聞報道されたとしても、これまでの判例と同程度の改正の予測可能性を持ちえないことは明らかであり、税制の改正作業が暦年の開始前にスタートすることを持って予測可能性があるということは

いえない)をも、納税者に負わせることとなり、租税法律主義の歴史的沿革からも適当とはいえない。

7.2 例外的許容

7.2.1 本稿独自の二層化アプローチ概念

二層化アプローチを主張する佐藤英明⁹⁵は、租税法律主義には「現代社会において租税に関する予測可能性の確保という機能」があり、その理由として、「第一に、課税権を定める租税法が刑罰権に関する刑事法と並ぶ典型的な侵害規範であり、かつ、財産権への侵害という定型的な侵害を定める規範であること。第二に、現代国家における租税負担は相当に重く、重大な侵害となること。第三に、税制は複雑化、精緻化、専門化しており、そこから生じる租税負担を事前に正確に予測することは容易ではないこと」と挙げ、二層化アプローチにおける予測可能原則について、(1)「国民が自らが負う租税負担を予測可能な程度に法令の定めが明確でなければならないという意味で、課税要件明確主義が含まれる」、(2)「遡及立法の禁止」、(3)「行政先例法成立の可能性と信義則の適用可能性」、(4)「平等に扱われるという確信ないし信頼から生じた納税者の予測」としての「平等取扱い原則」、を挙げている。これらの指摘から、佐藤英明は、予測可能性の確保の必要性を説き、他方、「派生した原則」たる予測可能原則については「種々の考慮要素との衡量」や「必要に応じて例外」など「柔軟な対応が期待される」として、判例③や⑦を参照する。前述のとおり、③は、沖縄の違憲判決であり、⑦は、市民税の均等割を3倍にした事案である。

ここで佐藤英明と私見との相違点がある。⑦には⑩という高裁判決があるにもかかわらず、佐藤英明はなぜ地裁判決を参照したのか。そこには「軽微な変更により納税義務者に著しい不利益を与えないもの」については予測可能性を損なっても違憲とはいえないとした⑦の判旨に賛同したからではないかと思料される。すなわち、「派生した原則」としては軽微な変更について当然柔軟

な対応をすべきという意図があるのではないかと解される。私見は、軽微と思われる変更であればこそ、敢えて遡及することなく将来効のみ有する変更にするべきであると思料する。

佐藤英明は、「これまでの学説を整理し、その発展の軌跡を大きく変えないように注意」しながら、「租税法律主義をより『使い勝手のよいもの』とする」ために二層化アプローチを提唱した。本稿で示した通り、二層化アプローチの立場から学説を整理することにより、遡及課税禁止原則をめぐる議論を縦断的に分析することができたことから、その目的は達せられていると思料する。

加えて本稿は、憲法の要請内容についての歴史的沿革から演繹的に予測可能性を探求してきた。結果として、本稿で私見として提示する一般的規範としての遡及課税禁止原則は、判例の期間内適用にも寛容である佐藤英明説よりも厳格に捉えている。言うなれば、佐藤英明説が、「固い」原則と「柔軟な」原則の二層化であったのに対し、私見は、「固い」原則と(遡及課税禁止原則においては)「やや固い」原則の二層化であるといえる。

本稿が指摘する予測可能性の確保について、二層化アプローチの構造からは、例外的許容を許さないというのも妥当ではない。そこで、例外的許容の具体的内容について検討する。

7.2.2 例外的許容(政策目的による分類)

基本的に、私見の一般的規範を満たす遡及課税というのは想定し難い。すなわち、原則禁止とすることで相当程度、政策選択の柔軟性を制約することとなる。この点については、「取引時における課税結果の予測可能性」が憲法から要請されているという私見からの当然の帰結であり、日本国憲法は諸外国からの議論から示唆を得た柔軟性と安定性の調和という観点からは、安定性により重い価値を置いている(すなわち、政策の効率的な実現という柔軟性を損なうというコストを引き受ける)と解することができる。その帰結として谷口勢津夫説には賛同し得ない。

しかし、ここで問題となるのは、立法裁量に基

づく政策手段としての租税が予測可能性を侵害する遡及課税を選択肢として持ち得るか、という点であろう。

この点について、遡及の必要性について政策目的から、(1) 税収目的、(2) 駆け込み防止など遡及することに政策的必要性がある場合（予測可能性侵害を目的としている場合）、(3) 地方税法改正に伴う条例改正等のように、手続的要請から遡及する必要性がある場合（付随的効果として予測可能性が侵害される場合）に分類して検討する。

まず、(1) は認められない。これは歴史的沿革からも恣意的な課税と言わざるを得ないからである。

次に、(2) はまさに立法裁量と予測可能性侵害が衝突する局面である。この場合、原則禁止を覆してまで遡及することについての当該政策的必要性、経過措置や宥恕規定等の（政策目的に直接関連しない部分における予測可能性侵害についての）配慮を尽くしたことについて、課税庁側が立証責任を負うことを前提として許容したい。予測可能性の確保と種々の考慮要素との比較衡量は、二層化アプローチにおいては想定されていることであるが、原則違憲をベースラインとして、納税者の直接的不利益のみならず経済取引一般に関する取引委縮効果（換言すれば租税に対する信頼を破壊する恐れの有無）をも、その比較衡量の対象とすべきであるからである。大島訴訟判決の立法裁量論の射程について、戸松秀典⁹⁶による、これは「国民の間で知られ、社会において継続的に適用されていた」規定についての判決であり、遡及課税に対してそのまま適用するには「国民の経済取引の実態場面では、取引の時点で存在しない租税法規定を遡って適用するなど、憲法84条が全く予定しないこと」であるため、十分説得力のある正当化理由を示すことが必要であるとする指摘が妥当であると思料する。

最後の(3) も認められない。木村弘之亮の指摘する「3ヶ月遡及立法常態アプローチ」の問題であると解せられ、また、無自覚に予測可能性を侵害する立法は裁量の枠内とは言えないと思料する

（すわなち、本来の立法動機が(3) であるものであっても、憲法上許容されるためには(2) の審査をクリアしなければならない）。

7.3 おわりに

「課税権力は事業に強制的に参加するパートナーである」という有名なアナロジーがある。納税者のパートナーとして、租税法律主義の「振る舞い」には信頼に足る厳格な運用が求められている。立法裁量との衝突局面での「振る舞い」にこそ、厳格な規範が必要であり、取引時に課税結果が予測可能であることが求められていると思料する。

本稿では、遡及課税禁止原則の理論的基礎について、歴史的沿革から演繹的に検討し、二層化アプローチを基に一般的規範と例外的許容について私見を提示した。

現在2件の事件が上告中（執筆当時）であり、最高裁の判断を待ちたい。

-
- 1 金子宏『租税法（第15版）』（弘文堂、2010）69頁
 - 2 杉村章三郎「租税法（1）」『新法学全集（第6巻行政法V）』（日本評論社、1939年）10頁
 - 3 黒田覚「租税法主義」税法学2,3号（1951年）2号3頁、3号12頁
 - 4 同時に、明治憲法の制定から昭和7年3月までに制定された緊急命令182件のうち、租税に関するものは4件であり、韓国併合と関東震災に伴う緊急措置であったことから、緊急命令制定の条件について、「直接に公共の安寧秩序の維持の目的のためのものと解され、国家財政上の目的の如きは、このなかに包含されないとされた」ことから、緊急命令規定の有無について「実質的には、それほど重要ではない」とも指摘している。
 - 5 金子宏「市民と租税」『岩波講座現代法8 現代法と市民』（岩波書店、1966年）313頁
 - 6 田中二郎『法律学全集11租税法（初版）』（有斐閣、1968年）78頁
 - 7 忠佐市『租税法の基本論理』（大蔵財務協会、

- 1979年) 23頁
- 8 本稿においては、単に「狭義説」、「広義説」と表記する。
- 9 黒田・前掲注3) 2号1頁
- 10 忠・前掲注7) 4頁以降
- 11 中川一郎『税法の解釈及び適用』(三晃社、1961年) 105頁
- 12 金子宏・前掲注5)
- 13 金子宏「租税法の基本原則」金子宏=渡部吉隆=新井隆一=山田二郎=広木重喜編『租税法講座第1巻 租税法基礎理論』(ぎょうせい、1974) 204頁
- 14 金子宏『租税法(補正版2刷 部分補正)』(弘文堂、1982) 69頁
- 15 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』(有斐閣、2007年) 59頁
- 16 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巻6号(2008年) 14頁
- 17 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[福岡高裁平成20.10.21判決]」税研25巻3号(2009年) 19頁
- 18 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年) 124頁
- 19 山下学「租税法律主義の歴史的意義と現代的意義」税法学563号(2010年) 393頁
- 20 佐藤英明・前掲注15) 55頁
- 21 三木義一「租税法における不遡及原則と期間税の法理」山田喜寿記念『納税者保護と法の支配』(信山社、2007年) 275頁
- 22 高橋裕介「租税法律不遡及原則についての一考察」総合税制研究11号(2003年) 105頁
- 23 木村亀二「罪刑法定主義」『刑事法講座』(有斐閣、1952年) 35頁
- 24 内田文昭『刑法概要 上巻(基礎理論・犯罪論(1))』(青林書院新社、1995) 92頁
- 25 長穰「租税法の体系的認識試論(二)」税法学28号(1953年) 26頁
- 26 吉良実「税法上における不遡及効の原則」税法学100号(1960年) 99頁
- 27 金子宏・前掲注5) 317頁、前掲注7) 225頁、前掲注8) 98頁、『租税法』(弘文堂、第2版、1988年) 103頁、前掲注1) 105頁
- 28 田中・前掲注9) 81頁
- 29 南博方「租税法と行政法」租税法研究11号(1983) 6頁
- 30 碓井・前掲注18) 125頁
- 31 碓井光明「租税法規不遡及原則の再検討」税49巻4号(1994) 6頁
- 32 原典は、伊藤正己「民事遡及効について-イギリス法の示唆するもの」法協87巻2号(1970) 1495頁
- 33 高橋・前掲注22) 109頁
- 34 碓井光明は前掲注31) 5頁で、解釈上の原則としてではなく、租税法規が遡及効を認める法規の効力を否定する立法上の原則を承認するようになったのは戦後相当経過し、昭和40年代と指摘しているが、高橋のここでの指摘は1989年の碓井論文までというようにも読める。
- 35 判例については、後に整理するが、金子宏の広義説に立っていると解される。
- 36 なお、高橋裕介は「租税法律主義に租税法律不遡及の原則が含まれると解することには問題はない」として、課税要件法定主義、明確主義、合法性の原則の三つの内容と租税法律不遡及の原則が別の要請に基づくという違いがあることを認識する必要性を指摘するにとどめる。
- 37 ここでの指摘は、冒頭の問題意識を検討する限りにおいて、民主主義の法理の射程が及ばないというものであり、当該視座の有用性を否定するものではない。
- 38 罪刑法定主義の概念を租税法に展開することに最も積極的な立場である吉良実をしても、民主主義的要請と自由主義的要請の抽象論では法律不遡及効を解釈適用上の原則とすることは、刑罰法上並びに租税法上においては到底許さるべきものではないとしつつも、具体的な遡及課税禁止原則においては例外を容認する。
- 39 本稿では、以上の理由から予測可能性と法的安

- 定性の要請内容を別個のものとは捉えない。すなわち、引用等を除き、本稿中で予測可能性と記述した個所については、憲法84条が保障することを要請している法的安定性と予測可能性を意味している。
- 40 杉村章三郎「租税法(2)完」『新法学全集(第6巻行政法V)』(日本評論社、1939年)94頁
- 41 金子一平『租税法の理論』(新評論社、1953年)13頁22頁
- 42 須貝脩一『税法講義I』(有信堂、1963)45頁
- 43 吉良実「税法上における不遡及効の原則」税法学100号(1960年)99頁
- 44 金子宏・前掲注5)317頁、前掲注13)225頁、前掲注14)98頁、『租税法』(弘文堂、第2版、1988年)103頁、前掲注1)105頁
- 45 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年)3頁
- 46 金子宏・前掲注1)104頁
- 47 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(2008年)73頁
- 48 最判昭和60年3月27日、民集39巻2号247頁
- 49 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)300頁
- 50 戸松秀典「租税訴訟学会 租税法規の不利益遡及立法に関する憲法問題」月刊税務事例42巻1号(2010年)44頁
- 51 北野弘久『税法原論(第6版)』(青林書院新社、2007年)98頁
- 52 三木・前掲注21)279頁
- 53 谷口・前掲注49)299頁
- 54 北野・前掲注51)73頁
- 55 三木・前掲注21)283頁
- 56 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(2009年)46頁
- 57 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」独協大学法学会77号(2008年)234頁
- 58 東京地裁昭和36年4月26日行裁例集12巻4号839頁(本稿判例①)
- 59 田中二郎『法律学全集6行政法総論』(有斐閣、1957)164頁
- 60 阿部泰隆『行政の法システム(下)』(有斐閣、1992)752頁
- 61 室井力「行政法令不遡及の原則--公害防止事業費事業者負担法3条に即して」名古屋大学法政論集109号(1986年)333頁
- 62 最判昭和53年7月12日民集32巻5号946頁
- 63 三浦大介「農地改革(特集 法学部生なら知っておきたい!昭和・平成の法律事件(1))」法学教室349号(2009年11月号)8頁
- 64 名古屋地判昭和61年9月29日行集37巻9号1173頁、判タ631号137頁
- 65 又坂常人「行政判例研究 公害防止事業費事業者負担法9条1項に基づいてなされた、過去において公害の原因たる事業活動を行ったことがあるが現在は当該活動を行っていない事業者に対する公害防止事業費の事業者負担決定が、適法とされた事例」自治研究64巻1号(1988年)136頁
- 66 首藤重幸「法律規定における遡及効の類型と憲法原則」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年)381頁
- 67 首藤・前掲注66)381頁
- 68 J. Lang(木村弘之亮訳)「租税法規遡及立法の禁止法理と新展開--信頼保護による法的安定性」税法学563号(2010年)191頁
- 69 木村・前掲注68)189頁の木村による解題部分
- 70 木村前掲注68)189頁の木村による解題部分
- 71 J. Lang(木村弘之亮訳)・前掲注68)191頁
- 72 三木義一によると、事案の概要は、「1996年12月7日に可決された法律により、1996年4月24日より後に締結された造船契約に基づいて製造された商船について、それまでの法律によって認められていた特別償却が認められなくなったことが問題となった。この特別償却は、その商

船に関して購入または製造の事業年度とそれに続く4事業年度に40%までの償却を認めるというものであり、改正案は当初1996年4月30日より後に締結された契約から特別償却を認めないということで、一般には知らされていた。しかし、議会での審議過程でこの期日が4月25日以降ということに変更された。多数意見はこれを合憲としたが、違憲とする少数意見もあったものである」というものである。

- 73 K.Tipke (三木義一訳)・前掲注21) 284頁
- 74 三木・前掲注21) 285頁
- 75 木村弘之亮「租税法規不遡及の原則と信頼保護に基づく自由な取引活動」税務弘報58巻2号(2010年)130頁
- 76 高橋・前掲注22) 86頁
- 77 日本語訳はアメリカ合衆国日本大使館による。
- 78 WELCH V. HENRY, 305 U. S. 134 (1938)
- 79 UNITED STATES, PETITIONER v. JERRY W. CARLTON (92-1941), 512 U.S. 26 (1994).
- 80 Daniel Shaviro, When Rules Change, University Of Chicago Press (2000)
- 81 山田二郎「不利益遡及立法と租税法律主義」税法学559号(2008年)56頁
- 82 岩崎・前掲注56) 41頁
- 83 高橋・前掲注22) 81頁
- 84 判例⑩の判旨では「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」と認定している。
- 85 財産権の遡及的制約に関する最高裁昭和53年7月12日大法廷判決・民集32巻5号946頁を挙げ

ている。

- 86 岩崎・前掲注56) 43頁
- 87 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644号(2008)130頁
- 88 三木義一「租税法規の遡及適用をめぐる2つの判決とその問題点」税理51巻6号(2008)72頁
- 89 増田英敏「不利益な税法改正の遡及適用と租税法法律不遡及の原則--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[平成20.1.29]・東京[平成20.2.14]地判の検討を中心に」税務弘報56巻7号(2008年)86頁
- 90 ただし、谷口勢津夫は遡及課税禁止原則そのものについての記述としてこの主張をしているのに対し、判決は、期間税の性質から遡及課税禁止原則の直接の対象ではないが、取引に着目すると遡及適用と認められる納税者の不利益についての違憲性の審査というところが相違している。
- 91 高橋・前掲注22) 99頁
- 92 戸松・前掲注50) 44頁
- 93 浅妻章如「損益通算制限立法の年度内遡及適用の可否」月刊税務事例40巻7号(2008)7頁
- 94 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(2008)95頁
- 95 佐藤英明・前掲注15) 55頁
- 96 戸松・前掲注50) 44頁

(いたくら けいご 北海道大学大学院法学研究科修士課程修了)