

遡及適用合憲判決と 法律不遡及の原則（下）

明治学院大学法学部教授
渡辺 充

—目次—

- I 問題意識
- II 平成16年度税制改正の概要
- III 3事件の概要
 - ① 事実関係
 - ② 3事件に共通する争点と当事者の主張
- IV 判決の要旨（以上，（上）1月号）

* * * * *
- V 検 討（以下，（下）2月号）
 - ① 租税法律主義における遡及立法
 - ② 期間税と遡及立法
 - ③ 予測可能性と周知の程度

V ● 検 討

① 租税法律主義における遡及立法

[1] 憲法39条は、「何人も、実行の時に適法であった行為又は既に無罪とされた行為については、刑事上の責任を問はれない。又、同一の犯罪について、重ねて刑事上の責任を問はれない」として、遡及処罰の禁

止を定めている。これは、刑法が行為規範の側面をもち、犯罪行為時に行為者によって侵害された規範が適用されるべきであり、これによって国民の行動の自由が保障されることを意味する。この法律不遡及の原則によって国民の刑法適用の予測可能性は保障され、国家による自由権や生存権への不当な侵害が防止されている。この遡及処罰の禁止は、罪刑法定主義の重要な帰結の一つである。ただし、この憲法の規定は、刑罰法規以外の領域についてまで遡及適用を禁止したものではないことは、自作農創設特別措置法の改正による出訴期間の短縮に関する最高裁昭和24年5月18日大法廷判決・昭和23年（オ）第137号において明らかである。

租税法においては、法律不遡及の原則は、憲法39条のような明文規定はなくとも、その要請は租税法律主義の派生原理の一つとして考えられている。しかし、刑法と租税法はその前提とする保護されるべき法益の性質を異にし、生命、身体、自由、名誉といった基本的人権に関するものよりも、財産については厳格な法律不遡及の原則は、合理的な制約がある場合に、ときとしてそ

の一部に侵害があったとしても容認されるものとするのが通説的見解である。本件東京事件最高裁判決も、最高裁昭和53年7月12日大法廷判決・昭和48年（行ツ）第24号を引用し、その合理的制約説を支持している。また、憲法29条2項は、「財産権の内容は、公共の福祉に適合するやうに、法律でこれを定める」と規定し、財産権については絶対的な権利としての強調はあるものの、内在的な制約のほかに、政策的な制約に服することを容認する。租税法は社会公共の便宜の促進や経済的弱者の救済等を行う政策決定の手段であるが、財産権は租税法の制約を受けることになるのである。以上のような考え方は、違憲審査基準の「二重の基準論」と想定を一にするが、要するに精神的自由の規制立法に関して適用される合理性の基準は厳しく審査するが、経済的自由の規制立法に関して適用される合理性の基準は緩やかに審査するというに通ずる。人権の価値序列が暗黙のうちに了解されていることと同様である。

[2] しかし、本件改正の場合、遡及立法を認めるにどれほどの公益上の要請があったのであろうか？租税法が損益通算廃止を遡及して規制することによって保護、実現しようとしている利益は何であったろうか？

そもそも憲法84条には憲法29条のような公共の福祉に対する制限が付されていない以上、遡及立法が認められる合理的理由は、福岡事件控訴審判決が示すとおり、少なくとも、「①遡及の程度（法的安定性の侵害の程度）、②遡及適用の必要性、③予測可能性の有無、程度、④遡及適用による実体的不利益の程度、⑤代償的措置の有無、内容等」を総合的に勘案して判断されなけれ

ばならないのである。したがって、およそサラリーマン税金訴訟の「大島事件」（最高裁昭和60年3月27日大法廷判決・昭和55年（行ツ）第15号）が判示したごとく、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は立法府の政策的、技術的な裁量的判断を尊重するといった緩やかな基準によることは適当ではない。

ところが、本件東京事件最高裁判決は、遡及立法が認められる合理的な理由を、「適用の始期を改正法施行後とした場合、本件損益通算廃止の方針を報道や法案の審議過程等を通じて知った納税者によって、損益通算による租税負担の軽減を目的として改正法施行前に土地等又は建物等を安価で売却する駆け込み売却が多数行われ、上記立法目的を阻害するおそれがあったため、本件損益通算廃止に係る定めを平成16年の暦年当初から適用する方針を改正案に盛り込むことによって、上記の駆け込み売却の防止を図るものであった」と説明するだけで、本件改正前後に遡って租税を大幅に変更しななければならないような重大な経済状況の変動に 대응するような公益的要請があったかどうかなどの点の説明が一切ない。そもそも損益通算の廃止は、資産デフレを阻止すべき土地税制のあり方の必要性が主たる論点で、それは遡及立法を正当化させる論点ではないのである。実際に国会の審議の際にも、過去における損益通算の実案件数、損益通算廃止による経済的分析、遡及立法の緊急措置がもたらす経済的效果など、まったく斟酌されていなかった。浅妻論文も

「平成17年1月1日まで待てないということに一応の合理性があるとしても、平成16年1月1日以後の適用の正当化には直結しない。駆け込み的売却防止目的で不意打ち的な課税をしたいということであれば、あえて遡及適用をするという危険を冒さなくとも、適用時期を平成16年4月1日以後とすることで十分にその目的を達することができる」*1と批判している。

そもそも福岡事件では、老親の介護の必要性から居住用財産の買換えを行った事案であり、また東京事件は、有限会社の解散・清算手続きに2か月以上を要する関係から、土地譲渡契約日と引渡しに時間的ずれが発生し、平成16年の引渡しとなった事例である。そこに駆け込み的売却を行い、あえて安価で土地を譲渡し、損失を生ぜしめるといった租税回避性のない事件であった(ただし、東京事件は有限会社の清算にともなう残余財産の分配金約9億8,000万円に対して、譲渡損失5億1,000万円を計上し損益通算が行われることによる軽減効果を目的としていることは事実である。しかし、当然に当該契約時点の法律では損益通算は合法的に、いわば節税として考えられていた単純なスキームである)。押し並べて課税の公平性を考える租税法において、以上のような個別事情は捨象されるとしても、遡及適用に関する合理的な公益性の説明がなされていない以上、筆者は今回の改正は租税法の法益にかなっていないものと考え

[3] 筆者が考える租税法の法益とは、課税の公平にあるが、所得税が期間税であると

しても、改正法の4月1日施行の取扱いについては、たとえば1月1日から3月31日までの間は、キャピタル・ロスが発生した場合には損益通算を認め、逆にキャピタル・ゲインが発生すれば改正前の税率が適用される。4月1日以降は、改正法に則り、キャピタル・ロスは損益通算禁止、キャピタル・ゲインについては新税率が適用される。以上のように取扱いの差違を設けることの方が、より課税の公平性を確保できたものと考え。個人所得税の場合、法人税が例年の税制改正に対応できるような事業年度を自ら選択できる仕組みとなっているが、個人は暦年が課税期間となり自らの意思による自由な選択ができない以上、改正法の公布・施行による全期間の課税公平論は、あまりに形式論であると考え。

では、次に、いまの議論でも論点となった、期間税と遡及立法について考察する。

2 期間税と遡及立法

[1] 期間税とは、所得税や法人税等のように、年、月などをもって定期に課税される租税をいう。租税の分類に際し、期間税を区分するときは、納税義務の成立時期について意味をもつ。すなわち、期間税はその課税期間の終了と同時に課税要件が充足されるから、納税義務もそのときに成立する。すると、「遡及立法とは、改正法によって後から課税関係に規制を加えずで成立している納税義務の内容を変更することである」と定義すると、期間税の場合、年の途中の段階の改正は、そのような法律関係を変更するものではないから、遡及立法には

当たらないことになる。したがって、期間税は、その性質上、厳密には遡及立法禁止の一種の例外とされることになる。

本件東京事件でも最高裁は、所得税が期間税である以上、本件遡及立法の適用において、「(納税者は) 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」とし、期間税としての納税義務にかかる納税者の地位に租税法規上の変更がなく、それが合理的な制約であると判示している。しかし、筆者はむしろ本件遡及立法は、納税者の取引行為者としての地位を著しく不安定にするものであり、法律不遡及の原則の精神に反するものであり、国家として背信的な措置であったと考える。およそ憲法39条の精神がより軽い刑によって処罰することを本旨とするならば、租税法における遡及立法にあたっては、少なくとも、より軽い税のあり方のみが許されるべきである。

なお、期間税の発想は、期間を通じて課税物件が生成されることを前提としており、いまだ生成途中にあるものに改正法を遡及適用しても、納税者の法的安定性を著しく侵害することにはならないとする。しかし、本件の対象は所得税といっても譲渡所得であり、個人の場合、一暦年という課税期間に何度も土地取引を繰り返すものではなく、キャピタル・ゲイン、キャピタル・ロスは単発的に発生するもので、譲渡所得は暦年

を通じて生成、累積されるものではない。譲渡所得に対する課税関係は、その時点において効力のある租税法に納税者の信頼が結びつく、いわば随時税に近い性格といえる。したがって、本件遡及立法について期間税の論理を振り回すのは、あまりにも形式過ぎるものと考え。現に、本件福岡事件の控訴審(納税者逆転敗訴)でさえも、「租税法規不遡及の原則で問題とされる遡及適用は、既に成立した納税義務の内容を国民の不利益に変更するものには限られないというべきである。控訴人の前記主張は採用できない」として、期間税の形式論に対する国側の主張を退けている。

[2] 次に、注目されるのが本件東京事件の最高裁法廷意見に対する二つの補足意見である。はじめに須藤正彦裁判官の補足意見である。この須藤裁判官は、海外財産の贈与と住所の認定をめぐるいわゆる「武富士事件」*2の裁判長で、武富士事件において、「後年の新たな立法を遡及して適用して不利な義務を課すことも許されない」と注目すべき補足意見を述べている。したがって、本件東京事件が最高裁第二小法廷で行われるということで、俄然、違憲判決の期待は高まった。

しかし、須藤裁判官の意見は、補足意見にとどまった。その内容は、はじめに損益通算の効果を期間税の特徴からとらえ、遡及立法の禁止につき、次のとおり説明する。「暦年末日に近い時期、例えば、11月から12月頃に、それまでに格別の周知が施されて

* 2 第1審：東京地判平19.5.23・平17(行ウ)396(納税者勝訴)(TAINS:Z257-10717)、控訴審：東京高判平20.1.23・平19(行コ)215(逆転納税者敗訴・上告)(TAINS:Z888-1305)、上告審：最(二小)判平23.2.18・平20(行ヒ)139(納税者逆転勝訴)(TAINS:Z888-1572)。判例評釈については、拙稿「武富士事件・海外財産の贈与と住所の認定(上)(下)」(「速報税理」ぎょうせい平成23年4月11日号26~30頁、同4月21日号28~37頁)参照。

* 1 浅妻章如「損益通算制限立法の年度内遡及適用の可否」税務事例40巻7号(平成20年)7頁

いない状況下で、そのような立法をなすことは、通常、納税者の経済活動等における法的安定性や予測可能性を著しく害する上、法に対する国民の信頼を失わせ、個人の尊厳や財産権の保障の趣旨に背馳するともいえるから、憲法84条の趣旨及び憲法13条、29条の視点に照らして重大な疑義がある。損益通算廃止規定を暦年当初から適用することによって保護される公益などが厳格に明らかにされない限り、そのような立法は、裁量の範囲を逸脱するものとして、憲法84条に反し、憲法13条、29条の視点からみてもすぐわなないことになり得るといべきである。この点は、その変更の時期が年央(6、7月頃)であるような場合も同様であるとする。しかし、今回の改正は、「本件改正附則を含む改正法は平成16年3月に成立し、施行日を同年4月1日とするものであるから、立法の時期が暦年の末日の近接日あるいは年央であるがゆえに違憲であるとの疑いは生じない」とした。

筆者は、年央の6月と4月との間にどれほどの差違があるのか理解に苦しむが、須藤裁判官は違憲の疑いはないと断言している。ただし、「改正法の法律案は、同年2月3日に国会に提出されたものであるから、暦年初日(1月1日)からその国会提出日までの1か月と3日ほどの間は、長期譲渡所得に係る損益通算を前提に行動している納税者の経済活動等における法的安定性や予測可能性を損なうことは否めない」と述べた。しかし、この説明は、期間税と遡及立法の関係を積極的に明らかとするものではない。

なお、この2月3日という点については、第二の補足意見である千葉勝美裁判官の補

足意見にも、「納税者に対し本件損益通算廃止とそれが同年1月1日から適用になる旨を周知させ、そのような法改正が行われる蓋然性を踏まえて長期譲渡を行うべきか否かを検討するための十分な機会を与えたといえるのは、早くとも2月3日の法案提出によってであろう。そうすると、1月1日から2月2日までの間の長期譲渡は、本件損益通算がされることを想定してされたもので上記の駆け込み売却には当たらない可能性があり得るところであり、そのような場合にまで本件損益通算廃止を適用することには、合理性、必要性に疑義が生じないではない」としている。

要するに、所得税が期間税であるが故の論法は、本件遡及適用を正当化する上での合理的理由にならず、極端な場合、観念的な例ではあるが、12月30日に公布即施行された法律が当該暦年の初日に遡って適用されることも、期間税の観点からすると遡及立法に当たらないということになるが、この不当性は万人が認めるところである。11月、12月の立法、年央の立法、4月の立法、法案提出の日と、様々な判断基準日が登場するが、期間税の議論は、なんら解決策を有しない形式的・独断的な押しつけの教義といっても過言ではないと考える。

[3] なお、千葉勝美裁判官の補足意見では、「納税者が不動産の長期譲渡を行うに際しては、その際の税制を前提に譲渡所得に対する課税額等を考慮するのは当然の経済活動であり、特に、本件のように、売買契約自体は既に前年(本件では前年の12月26日)に締結され、代金等の授受と登記移転・土地の引渡し等が当該年度(本件では2月26日)になったようなケース(すなわち、

売買契約の締結が前年中にされているケース)についてまで、年度途中の本件損益通算廃止を年度当初に遡って適用させることは、不測の不利益を与えることにもなり、また、必ずしも駆け込み売却を防止するという効果も期待し難いところである。本件改正附則は、このようにいわば既得の利益を事後的に奪うに等しい税制改正の性格を帯びるものであるから、憲法84条の趣旨を尊重する観点からは、上記のようなケースは類型的にその適用から除外するなど、附則上の手当てをする配慮が望まれるところであったと考える」と、補足意見というよりは反対意見の立場が強い見解を示されている。

この点について国税庁は、平成16年8月4日、平成16年度税制改正に基因して、平成15年分所得税の期限後申告書、修正申告書又は更正の請求書が提出されたことと認められる場合には、平成15年中の契約の実態があるものについてはこれを認めるものとした「契約ベースにより平成15年分所得税の期限後申告書等が提出された譲渡所得事案の処理について(事務連絡)」を発遣した。本件東京事件の結論とこの事務連絡との整合性はどのように説明するのであろうか? 国の場当たり的な対応は大いに批判されるべきである。本件については法令違憲の宣告がなされるべきであったと考えるが、上記事務連絡からすると、すくなくとも東京事件は適用違憲となすべきである。

3 予測可能性と周知の程度

今までの検討において筆者は、租税法は基本的に遡及立法を認めないという立場から検討を行ってきたが、百歩譲って、例外的に納税者が改正法について十分な予測可能性と周知がなされている法的安定性の確保がある場合に、遡及適用が認められる、という命題を検討する*3。まず、予測可能性の問題である。

そもそも予測可能性といっても、その内容については明らかでない。たとえば、いつの時点において予測可能性の有無を判断するのか、どのような内容をもって予測可能性の有無を判断するのか、といった問題である*4。すでに時点の問題は、期間税の箇所でも検討したので、予測可能性の内容についてみるものとする。

本件各事件では、改正法令が適用されるまでの間に行われた周知活動として、平成15年12月18日の日本経済新聞、読売新聞、朝日新聞、毎日新聞の各朝刊及びインターネット上に平成16年度税制改正大綱の内容が掲載された事実(日本経済新聞においては12月26日の朝刊にも掲載)、さらには12月22日と30日に専門誌に記事として掲載されたものがあげられている。周知の度合いとしては、平成元年に消費税が導入された場合と比較すると国主導の広報活動がない点など、雲泥万里である。

本件各事件では、とりわけ日本経済新聞の記事が目撃されたが、この記事から判明する予測可能性とは何であろうか? 前号(上)123

*3 もっとも予測可能性を殊更重視する必要はないとする見解もある。佐藤謙一「租税法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(平成20年)87頁参照。

*4 高橋論文によると、予測可能性は、「課税結果の予測可能性」と「改正の予測可能性」にわけて議論できるとする。(高橋祐介「租税法不遡及の原則についての一考察」総合税制研究11号(平成15年)100頁参照)

頁のとおり、記事によると、平成16年度税制改正では、短期譲渡所得の課税の特例について、税率を軽減する納税者有利の改正が行われることがわかるが、これについて注目すべき点は注書の記載である。(注)では、「2004年1月1日以後に行う土地、建物の譲渡等について適用する」とあり、税率の軽減は1月1日まで遡ることが明記されている。これは納税者に有利な改正であるため、通説では遡及立法にはあたらない。

これに対し本件損益通算の禁止については、(注)に「2004年分以後の所得税について適用する」と記載するのみである。この「2004年分」に対する予測可能性とは、第一に1月1日以後と読む、第二に4月1日以後と読むという問題である。常識的読者は、法案の成立後に改正法が施行された日から読むので

はなかろうか。何となれば、読者は法の世界における「法律不遡及の原則」を租税法にも当然求めるからである。かつて穂積陳重博士は、「難解な法文は専制の表徴である。平易な法文は民権の保障である。」と述べたが、本件事件において、唯一、予測可能性の上での重要な証拠となっている当該新聞の記事内容に、上記のような異なる記載がある以上、納税者に不利益な遡及立法は一般読者において予測されていなかったと読むべきである。

以上、筆者は本件一連の事件につき、租税法は法の条理としての「法律不遡及の原則」を守るべきであり、本件改正における附則27条1項は、納税者の予測可能性、法的安定性を保障しないものであり、是認できない。

[わたなべ・みつる]

新設された「社会福祉法人会計基準」のポイントを徹底解説！ 新 社会福祉法人会計基準のすべて

中村 厚／著

B5判・400頁・定価3,800円（本体3,619円＋税）

平成23年7月、「社会福祉法人会計基準」が公表された。一変する社会福祉法人の会計環境に備えるため、新基準作成に携わった厚生労働省「社会福祉法人会計基準検討委員会」の委員である著者が、新基準のポイントと移行に当たっての具体的な手続を豊富な事例と図表を用いて解説する。

お近くの書店または弊社までご注文ください。

株式会社 **ぎょうせい**

〒136-8575 東京都江東区新木場1丁目18-11

TEL: 0120-953-431 [平日9~17時]
FAX: 0120-953-495 [24時間受付]
http://gyosei.jp [HPからも販売中]

セミナー

Seminar

民法改正のゆくえ—その基礎的知識と論点—

第23回

民法改正をめぐる国際的動向

慶應義塾大学法科大学院教授

松尾 弘

●ポイント

近年の民法改正は、アジア、ヨーロッパ、北米等、世界各国で進行している。日本の民法（債権法）改正も、国内の法実務という内側から沸き起こる改正要求に衝き動かされたものというよりも、国際的ルールや欧米諸国の民法改正動向といった外圧に対応する形で進んでいる面もあることは、否定できない。そうであるとすれば、そうした国際的動向及びその背景事情を確認しておくことが、今後の改正論議のゆくえを展望し、日本民法の立ち位置を再考するためにも、不可欠である。

そこで、今回は、現在の債権法改正論議の中心論点の一つである債務不履行責任の規定の仕方、とくに瑕疵担保責任（例えば、売買目的物に欠陥があった場合の売主の責任）を債務不履行責任に取り込むべきか否かの問題に焦点を絞り、この問題の解決方法に関する各国法の相違、国際的ルールの統一化・単純化の傾向、その各国法への影響、及びその原因を探求する。

I ● 国際的ルールの模索

1 …ウィーン売買条約（CISG）

日本民法（債権法）の改正論議を促す一因は、国際的ルールとの調和によるグローバル化への対応である*1。ここで国際的ルールという場合には、二つの意味がある。一つは、国境を越えた国際的取引に適用されるルールの意味であり、もう一つは、複数の国内法の内容が相互に接近することによって（部分的に）共通化したルールである。前者は多くの場合に国家間の条約により、後者はしばしば各国における比較法研究やモデル法の策定等を媒介にして形成される。

前者の典型である国際物品売買契約に関する国際連合条約（CISG）*2は、動産の国際的な商事売買に適用される統一法を設けることにより、国際取引の発展を促進することを目的にして、国連国際商取引法委員会（UNCITRAL）が起草し、1980年4月のウ

*1 本連載第1回（税理平成22年4月号）77～80頁参照

*2 United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods. ウィーン売買条約と略称される。