

実務研究

日本税務会計学会
平成22年7月 月次研究会



滝口利子 [日本橋]

遡及立法と違憲訴訟（違憲審査基準適用の試み）

～長期譲渡所得等の損益通算廃止に関する改正規定の遡及適用について～

I 問題の所在

平成16年3月26日成立、4月1日に施行された土地・建物等の長期譲渡所得等の損益通算廃止規定について、同年1月1日以後法律の施行前の取引に適用することは遡及立法に当たり違法であるとして、その取消しを求めた事件が、現在2件上告中になっている。租税法規の遡及適用の合憲性を問うものである。本稿では、これらの事件の違憲審査で、芦部信喜教授がアメリカから導入された審査基準論をあてはめるなら、どのような理論構成になるのかを試みたいと思う。

問題とされなければならないのは、改正附則27条1項^{＊1}である。この改正の経緯をみると、平成15年12月31日時点では、損益通算廃止規定が翌年1月1日から適用されることについて、国民に周知されていなかったと判断できる。周知という言葉の意味は、知れわたっていること^{＊2}である。この税制改正については、平成15年12月17日自民党税制調査会（政府税制調査会）の大綱が発表され、翌日日本経済新聞の4面に小さく掲載されただけで、他の新聞は税制改正の記事の掲載はあったが、適用時期についての記載がなかった。

一連の損益通算廃止規定の取消しを求める裁判の判決^{＊3}を要約すると次のとおりである。租税法には、憲法39条のように刑法法規の遡及立法禁止を定めた明文の規定はないが、遡及立法が納税者にとって有利な場合は許されても無条件ではなく、租税法主義を定める憲法30条、84条の租税法の原理を没却しないようにするため以下のような制約がある。①納税者の予測可能性・法的安定性を侵害しない場合、②遡及適用により納税者に与える不利益よりも優先する合理性（公益）が存在する。③期間税の場合はこの制約を穏やかに解することができる^{＊4}。

一方学説では、納税義務の成立が暦年の終了のときとされる所得税等の期間税について、納税者にとって不利な改正を遡及適用することについては、金子宏教授は、次のように消極的に解され、通説となっている。人々は、現在妥当している租税法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取引を行うのであるから、後になってその信頼を裏切ること、租税法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。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、それを年度の初めに溯って適用することは一種の遡及立法である。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、年度の開始前に、一般に周知され、十分に予測できたかどうかにかかわっていると解すべきである^{＊5}。

租税法主義、つまり憲

II 違憲審査

裁判所は原則として一切の国家行為に対してその合憲性を審査できるが^{＊6}、違憲審査については、消極的であるという点がかがえる。わが国は、付随的違憲審査制を採用している。裁判所はその事件の解決に必要な限りにおいてのみ、合憲性の審査をする。そして、憲法判断は事件の解決に必要な場合以外行わない（憲法判断回避の準則）。さらに、裁判所はみだりに法律等を違憲無効とすべきでなく、ただその違憲性が明白である場合にのみ違憲判断すべきとされ、このような制約は論理によつて必然的に導かれるのではなく、政策的配慮に基づく制約である（司法自制論）。裁判所は主権者である国民に直接政治的責任を負う地位にないという考え

か、この司法自制論に基づき、憲法84条では、「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」と規定され、遡及立法禁止を直接規定したのではない。憲法39条の遡及処罰禁止の規定は、刑事法におけるものである。しかし、租税法主義の機能である法的安定性と予測可能性を欠くこととなった場合、租税法規についての遡及立法は、許されない。

これに対して、民主主義における租税法主義のものとでは、国民の代表である国会での立法を尊重し、租税法規の遡及は原則的に許容されるという考え方もある^{＊6}。

違憲審査の基準については、紙面の都合上、アメリカから導入された審査基準論についてのみ紹介する。日本国憲法は人間が生まれながらに有すると考えられる基本的人権を「侵すことのできない永久の権利」として絶対的に保障する考え方をとっているが、人権が無制限という意味ではない。人権は公共の福祉による制限を受けるのである。どの人権を優位と考えるかは、人それぞれの立場によって異なるものであるが、憲法では、人権力タロクの間で、精神的自由は立憲民主主義の政治過程にとって不可欠の権利であるから、経済的自由に比べ優先的地位を占めると考える。

審査基準論では、規制される人権の憲法体系において占める位置に応じて、違憲審査の基準を「厳格な審査」「合理的な審査」に区別する。これらの審査基準は「立法目的」と「立法目的の達成手段」のそれぞれの審査、そして「目的と手段の関係」の観点で審査する。アメリカでは、利益衡量をある程度基準に基づいて行うために、人権を制限する立法が合憲かどうかをその制限によって得られる利益と失う利益を衡量して決めるが、それを行う基本的な枠組みが、「目的審査」と「手段審査」である。

「合理的な審査」を基準とするが、この場合合理的性とは、一般国民が合理的と考えるかどうかを基本として、一般国民の代表は一般国民と同程度、あるいはそれ以上の判断能力を持っているので、議会がこれは合理的だと判断し、著しく不合理であることが明白である。なぜなら、税法は、

合理的と判断したものには合理的であると認める。従って「合理的な審査」は最も穏やかな審査である。「目的審査」では、目的が正当であればよい。憲法が禁止していない限り、また、「目的と手段の適合性」では合理的な関連性があればよいとされ、議会がこのような関連性があるという記録で説明されており、よほど首をかきつけるような理由が説明されていない限り、独自に立法事実を基礎に審査することはない。

本件に審査基準をあてはめると、附則27条によつて、侵害された憲法上の権利は財産権である。従って、一番緩やかな「合理的な基準」で審査されよう^{＊7}。「目的審査」においては附則27条の立法目的は、改正法を遡及適用して、不動産の駆け込み取引が多発することによる市場の混乱を避けることにある。立法目的からは、附則27条は妥当なものである。次の審査は、「手段審査」である。目的審査」と「手段審査」をパスし、これらに合理的な関連性があれば、附則27条は、財産権を侵害するものであったとしても、合憲である。この立法目的を達成する手段として、立法院は国民に周知させることなく法律の制定をした。確かに国民が知る前に法律を改正してしまえば、駆け込み取引による市場の混乱は避けられる。一見、立法目的に対する手段としては、合理性がある。しかし、これでは恐怖政治ではないか。立法院の専断的行為は許されない。この手段は、著しく不合理であることが明白である。なぜなら、税法は、

査することはない。これに対して、「厳格な審査」における「目的審査」は、人権を制限せざるをえないやむにやまれない理由があるかということであり、制限される人権の重要度に見合う公益が立法目的となる。「手段審査」は、その目的を達成するために必要最小限の制限の仕方になっていくかが基準となり、「目的と手段の関係」は、必要不可欠の関係が要求される^{＊8}。

III 違憲審査基準のあてはめ

国民の権利を侵害する規範だからである。国は国民に対して、不利益な税改正について事前に通常の方法で知ることができると供すべきであった。附則27条の違憲審査を「合理的な基準」を用いたとしても、「目的審査」はパスしても「手段審査」において「著しく不合理であることが明白」であるため、この規定は違憲となる。附則27条は、その制定において国民の予測可能性及び法的安定性を欠いたもので、憲法13条及び84条に違反するため法令違憲であると考えられる。

＊1 「新租税特別措置法31条の規定は、個人が平成16年1月1日以後に行う同条1項に規定する土地等又は建物等の譲渡について適用し……」
 ＊2 ① 福岡地裁平成20年1月29日（取消し） 違憲判決 控訴審④ Z888-113
 ＊3 ② 東京地裁平成20年2月14日（棄却） 合憲判決 控訴審⑥ Z888-113
 ③ 千葉地裁平成20年5月16日（棄却） 合憲判決 控訴審⑤ Z888-113
 ④ 福岡高裁平成20年10月21日（取消し） 確定 逆転合憲判決 Z888-113
 ⑤ 東京高裁平成20年12月4日（棄却） 合憲判決 上告 Z888-113
 ⑥ 東京高裁平成21年3月11日（棄却） 合憲判決 上告 Z888-114
 ＊3 山田二郎 「不利益遡及立法と租税法主義」再論 税法学563号403頁参考
 ＊4 金子宏 「租税法」第15版 104頁（弘文堂 平成22年）
 ＊5 同趣旨 清水敬治 「税法」第7版24頁（ミネルヴァ 書房2007年）・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」282頁
 ＊6 確井光明 「租税法の改正と経過措置・遡及禁止」ジュリスト946号 124頁
 ＊7 裁判所の合憲性の審査権が及ばないものとして、国家公務員の懲罰や行政権及び立法権の裁量に委ねられている事項で濫用・越権に該当しないものがある。
 ＊8 参考 佐藤幸治編著「憲法」302頁以下（成文社 昭和61年）
 ＊9 参考 芦部信喜著 高橋和之補訂「憲法」第4版364頁以下（岩波書店 2007年）
 ＊10 高橋和之「違憲判断の基準、その変遷と現状」自由と正義」Vol.60, No.7 105頁以下
 ＊11 これに対して、山田弁護士は、「厳格な合理性の審査」基準を用いるべきとしている。山田 前掲 417頁 「従来の枠にとられず、租税法であっても、納税者の財産権、既得権を侵害する租税法については、裁判所の審査権を行使して「厳格な合理性の審査」基準により問うべきである。」