

租税特別措置法の租税法的性格について

甲斐素直

「はじめに」

- 一 租税法概念について
- 二 裏口支出と租税特別措置法
 - (一) 予算
 - (二) 財政投融资
 - (三) 租税特別措置法
- 三 本件における租税特別措置法改正の内容
 - (一) 制度の概要
 - (二) 制度導入及びその改正の理由
- 四 租税特別措置法の遡及適用

租税特別措置法の租税法的性格について（甲斐）

(一) 遡及適用の妥当性

(二) 租税特別措置と憲法八四条

〔おわりに〕

〔はじめに〕

租税特別措置法（昭和三十三年三月三十一日法律第二六号。以下、「措置法」という。）に対して、平成一六年法律第一四号として公布された法律（以下、「改正法」という。）によつて法改正が行われた。改正法は平成一六年三月二六日に成立し、同三十一日に公布され、原則として平成一六年四月一日に施行されたが、別段の定めがあるものを除くものとされた。その別段の定めとして同法附則二七条一項（以下、「改正法附則」という。）は、次の様に規定していた。

「新租税特別措置法第三二条の規定は、個人が平成一六年一月一日以後に行う同条第一項に規定する土地等又は建物等の譲渡について適用し、個人が同日前に行つた旧租税特別措置法第三二条第一項に規定する土地等又は建物等の譲渡については、なお従前の例による。」

この結果、措置法三二条の規定に関しては、例外として同年一月一日に遡及して適用されることとなった。

この遡及適用の合憲性をめぐつては多くの訴訟が提起され、最終的に、平成二三年九月二二日に言い渡された最高裁第一小法廷判決（以下、「第一判決」という。^①）及びその八日後の九月三〇日に言い渡された最高裁第二小法廷判決（以下、「第二判決」という。^②）という二つの最高裁判所判決が下された。また、同種事案に対し、最高裁判所まで上告

されること無く、下級審で確定したものもある（以下、以上に引用した判決を総称して「本件判決」という）。本件判決のいずれに対しても、それぞれ多数の判例評釈が公表されている。⁽³⁾⁽⁴⁾⁽⁵⁾

本件判決及びそれに対する多数に上る判例評釈には、共通する大きな問題が存在していると考ええる。すなわち、そのいずれもが、措置法の本件改正法が憲法上の租税法に該当することを、全く吟味すること無く、論理上当然の前提としているのではないか、という問題である。その結果、結論は分かれているが、本件判決も、そしてそれに対する判例評釈も、そのすべてが、遡及適用が憲法八四条の定める租税法律主義に違反するか否かという観点から書かれているのである（但し、二つの最高裁判所判決については違う読み方をすべきであると考えている。この点については本稿第四節で論じる。）。

本稿は、このように、措置法が当然に憲法上の租税法に該当するということが、学説上、無批判に当然の前提とされていることに問題意識を感じて執筆されたものである。

ここでは租税特別措置とは何かと言うことを問題にするべきである。それは、通常次の様に定義される。

「担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、何らかの政策目的のために、特定の要件に該当する場合に、税負担を軽減しあるいは課徴することを内容とする措置」⁽⁶⁾

ここに定義した内容を定めた法律が、実質的意味の租税特別措置法である。それに対し、措置法は形式的意味の租税特別措置法である。

すなわち、措置法中には、租税の本質的性格に則って、その担税力等に応じて制定されている規定があり、それらが憲法という租税法に該当することは明らかである。

それに対し、何法で規定されているかに関わりなく、実質的意味の租税特別措置法は、憲法上の租税法には該当しないと考える。そして改正法で遡及適用された規定は、そうした租税法としての性格を有しない、実質的意味の租税特別措置法の一つであると考ええる。

措置法三一条が、憲法上の租税法に属さないと考える場合には、法律の遡及適用の合憲性を論じる場合にも、それは憲法八四条との関係で問題になるのではなく、憲法四一条の一般の法律として問題になるに過ぎないことになる。

もちろん、措置法を憲法四一条の定める一般の法規と考えた場合にも、その遡及適用が無条件に承認されるわけではない。およそ法規を、その公布前に終結した過去の事実に適用することは、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。

しかし、憲法四一条と憲法八四条では、遡及適用の許容度において顕著な差異があると考えられる。すなわち、憲法八四条の定める租税法律主義は、刑罰に関する遡及適用の禁止（憲法三九条）に準じ、その遡及適用は厳しく制限されると考えるのが、通説であり、判例であると言えるであろう。これに対し、一般の行政法規の場合には、静的安定性の確保よりも、従来の法制度の問題性を解消することに強い要請が働く場合には、八四条よりも緩やかに遡及適用が肯定される場合が発生することは、否定できない。

以下、この視点から、措置法の租税法的性格を論じたい。

一 租税法概念について

租税とは何か、という本質的な点に関する私見については、別途詳細に論じているので、本稿では論じない。^⑦ 本稿

のテーマに関連して言えば、大事なことは、租税をどのような概念と把握するかについては学説の対立はあるが、憲法八四条にいう租税とは、実質的租税概念を意味すると解することに關しては学説上異論はない、という点である。すなわち、法律が租税という名で呼んでいるもの（形式的租税概念）を憲法上の租税と考えるのではなく、あくまでも実質的に租税としての性格を有するものだけが憲法上の租税なのである。したがって、実定法上、租税という名称が与えられていなくとも、それが実質的意味の租税を取り扱っていれば、その法律は実質的意味の租税法である。このことが明確に論じられた有名な判例として、旭川健康保険料訴訟がある⁽⁸⁾。この事件において、最高裁判所は次の様に、実質的租税概念を採用することを明らかにした。

「国又は地方公共団体が、課税権に基づき、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、特別の給付に対する反対給付としてでなく、一定の要件に該当するすべての者に対して課する金銭給付は、その形式のいかんにかかわらず、憲法八四条に規定する租税に当たるといふべきである」
しかしながら、同判決は、同時に、括弧書きの形で傍論的に次の様に述べた。

「上記保険料に憲法八四条の規定が直接に適用されることはないといふべきである（国民健康保険税は、前記のとおり目的税であつて、上記の反対給付として徴収されるものであるが、形式が税である以上は、憲法八四条の規定が適用されることとなる。）。」

この括弧内の記述は、明らかに、実質的意味の租税概念に加え、形式的意味の租税概念も、憲法八四条の租税として合わせ採用するかの如き表現となっている。しかしながら、これは、論理の混乱といふべきである。

憲法上で、ある概念について、形式と実質の二つの対立を論じ、そのうちで実質概念を採用することを正しいと考

える場合においては、常に実質を伴わず形式だけそれに該当する概念を排除するものと理解するべきである。例えば、憲法四一条において、『唯一の立法機関』という用語が使用されているが、これが実質的意味の立法を意味する点において、わが国では学説・実務に争いはない。その結果、形式的意味の立法に対しては、憲法四一条の適用がない点についても、また争いはない。そもそも立法概念を、実質・形式の二つに区分する二重立法概念は、ドイツ・プロイセン一八五〇年憲法が予算を法律と呼んでいるところから発生した、有名なプロイセンの憲法争議の、理論的解決としてラバント (Paul Labant) によつて導かれたものである。すなわち、例え憲法自身が予算を法律と呼んでいようとも、それは、憲法上の実質的意味の立法には属さないことを説明する手段として考案されたのである。

同様に、憲法八四条が実質的意味の租税概念を採用していると解する以上は、その当然の結論として、ある法律が租税法であると自ら宣言していても、その規定内容が実質的に租税に該当しないならば、それは憲法が租税と呼ぶものでは無く、したがつて憲法八四条の適用はないと考えるべきである。

比較法的に見れば、この点はきわめて明白である。例えば米国最高裁判所の判例では、その点は繰り返し確認されているところである。⁽⁹⁾

わが国の場合、本稿で問題としている措置法の規定はその典型と言うべきもので、形式的には租税法であるが、実質的には租税法ではない。そうである以上、これの解釈については憲法八四条は問題にはならないと考える。

二 裏口支出と租税特別措置法

では、措置法は、どのような意味において実質的租税法とは言えないのか。その点について、以下、検討したい。

政府・国会が、国家財政を以てわが国の民間における経済活動に影響を与える手段としては、大きく分けて三つのものがある。

(一) 予算

第一の手段は予算であり、特に歳出予算がその中心的な手段である。いわゆる財政出動という手段により、政府は、マクロにおいてはわが国経済活動全体を制御し、ミクロにおいては、わが国経済のうち、特に重点的に政府として影響を与えたい分野に集中的に歳出を投入することにより、その分野の個別・具体的な活動に影響を与えることになる。多くの場合に、民間の経済活動に影響を与えるミクロ的手段としては、補助金（実定法上は、奨励金、助成金その他様々な名称を採用しているが、本稿ではこう総称する。）の給付という形式を採用する。

(二) 財政投融资

第二の手段が財政投融资である。現時点においては、この制度の下に、財政融資、産業投資及び政府保証債の三つの手段が存在している¹⁰⁾。

財政融資とは、財投債等、国の信用等に基づいて調達した資金を財源として、国が独立行政法人等に対して有償資金を供給し、提供された機関はそれを原資として事業を行い、その事業からの回収金等によって資金を返済するという金融的手法により行われる融資活動である。

産業投資とは、日本政策金融公庫等の国庫納付金や、国が保有するNTT株、JT株等の配当金を主な歳入として行われる産業投資活動である。上述の財政融資が確定利付の融資を行うのに対し、産業投資は政策的必要性が高くリターンが期待できるものの、リスクが高く民間だけでは十分に資金が供給されない事業に対して出資することで振興

を図る点が特徴である。

政府保証債とは、政府関係機関や特殊法人等が発行する債券に対し、政府が元本や利子の支払いを保証することにより、そうした機関が発行する債券に基本的に国債と同等の信用力を与え、それら機関が、より低利で資金調達を可能ならしめるという財政手段をいう。

これら手段を行使出来るその限度額については、一般会計予算総則に計上されるという形式で、国会の議決を受ける。そして、これらによる資金供給の予定額について、財務省理財局では、毎年度、財政投融资資金をどのような事業にどの程度供給するのが適当か、各財投機関の事業全体を審査したうえで、国全体の立場から調整する。各年度における、財政融資、産業投資、政府保証のうち、その期間が五年以上となるものについて、財投機関毎の予定額を一覧にしたものを財政投融资計画といい、特別会計予算の添付資料として、閣議を経た上で国会に提出される。

(三) 租税特別措置法

第三の手段が、本稿が問題としている実質的意味の租税特別措置法である。措置法それ自体は、租税特別措置法（昭和二十二年法律第一五号）を、昭和三十三年に全部改正して制定された形式的な意味の租税特別措置法で、国税に関する特例を定めた法律である。しかし、現実のそれは、毎年度、上述した予算、財政投融资と並ぶ国の財政出動方法として一体的に検討される、各年度における実質的意味の租税特別措置法を集大成した法的手段である。その結果、毎年度、その改正法は、予算等と同時期に国会に提出され、一体的に審議され、予算等の成立と相前後する時期に国会による可決を得るのが通例である。

例えば、本件判決で問題となった改正の場合には、改正法は、「所得税法等の一部を改正する法律」という名称で、

平成一六年二月三日に国会に提出され、平成一六年三月二六日に成立し、平成一六年三月三十一日に平成一六年法律第一四号として公布されている。

これに対し、同年度の予算の場合、政府案が国会に提出されたのは平成一六年一月一九日と半月ほど改正法より早い、ほぼ同時期であり、成立したのは措置法と同じ平成一六年三月二六日である。これらの日程を見れば、これら三者が、一体として、並行的に国会に提出され、審議され、成立されていることは明らかである。

これは、措置法の実質的な法的性格が、政府として国民経済にマクロ・ミクロの影響を与える手段であるという点で、予算や財政投融资と同一だからである。例えば、国として、民間の特定の活動について、財政的に資金の給付を行いたいと考えた場合、理論的には三つの手段のどれを使用しても良い。すなわち、第一に、補助金等の形で、租税としていったん国に徴収された資金を歳出予算に計上して給付する方法がある。第二に、財政投融资を通じて、資金の融資や投資を行うという方法がある。そして第三は、措置法によって、徴収するべき租税そのものを減免する方法である。どの方法を採用しても、対象となる民間活動に対して、政府の意図した資金の供与が可能になるという点に關しては違いはない。

ただ、いずれの方法を採るかにより、その経済的效果には様々な違いがある。例えば、補助金や貸付金等の給付は赤字のため、納税義務を負っていない者が行う事業に対しても可能であるのに対して、租税の減免措置はその給付を意図する額以上の納税義務を負っている者が行っている事業に対してしか、資金供給の効果を発揮しない。逆に言えば、そうした黒字となつている者の事業だけに限定して、選択的に資金供給を行いたい場合には、租税の減免が最も単純かつ有効な手段である。このように、採用する手段に応じて、様々な利害得失が発生する。そこで、いずれの方

法を採用するかは、その政策を採用する目的に応じて、立法者が比較検討の上、決定することになる。

このように、一定の政策意図に基づく租税の減免措置は、その法形式こそ違え、補助金等の給付と同じ財政効果を有するところから、米国では裏口支出 (Backdoor spending)、あるいは隠れた補助金 (Hidden subsidy) の名で知られ、補助金等と一括して財政監督の対象とすべきであるとされている。¹¹⁾ それはわが国においても同様である。¹²⁾

わが国税制調査会は、租税特別措置について、次の様に述べている。

「租税特別措置等については、それらが特定の政策目的のための措置として、公平・中立・簡素の税制の基本原則の例外として設けられているものであることから、今後とも、その政策目的、効果などを十分吟味しつつ、公平・中立などの観点から絶えず見直して、整理・合理化を図っていくことが必要です。」¹³⁾

このように、租税特別措置は、租税法としての本質を有さないものであり、政策的意図で導入されたものであることは、一般に承認されていると言える。

仮に、措置法が、本来的な意味における租税法であるならば、本稿で問題としている所得税の場合、暦年を以て租税年度としているのであるから、当然に一月一日に施行される必要がある。そこで、年内成立を目指す必要があり、そのためには、相当に早い時期に国会に提出されなければならない。

しかし、実際には上述のように、その本来的性格は裏口支出であつて、予算や財政投融资と並ぶ政府の財政政策手段であるから、それらと一体的に検討した後でなければ、国会として、措置法案自体の正当性を判断することが出来ないのである。その結果、前述の通り、予算と相前後する時期に国会に提出され、同時期に国会によって制定されることとなるのである。¹⁴⁾ すなわち、改正法の国会提出は、時期に遅れてなされているのではなく、まさにその本来の性

格に対応したものである。

そもそも租税は、本来、その対象となる国民の活動の持つ担税力の有無及び大小に応じて課税額が決まる。したがって、租税の減免を行う理由は、その担税力の変動に基づくことになる。

それに対し、ここで問題としている租税特別措置の場合には、担税力の変動は何ら存在していないのに、なんらかの政策判断に基づいて、租税の減免が行われるのである。同一の法的効果がある措置について、政策判断から、補助金等の給付に換えて租税の減免という法形式を採用したからといって、これが実質的意味の租税に変化することはあり得ない。

仮になるとするならば、租税の減免に換えて、補助金の給付という手段を選んだ場合にも、実質的意味の租税として、憲法八四条の適用を主張しなければ理論として整合性がとれないはずである。現実には、政策判断の変更から、年度途中で補助金等の支給を打ち切ることにした場合に憲法八四条の問題が生じないことについては争いはない。それにも関わらず、政策判断から、租税の減免という手段を採用していた場合に、年度途中でそれを打ち切ることとしたからといって、それを増税と捉え、八四条の問題と考える必要があるはずはない。

自らの事業活動に対し、国から対価無くして補助金や貸付金等の資金供給を受ける権利は、基本的には期待権であつて具体的権利性はない。¹⁵ そうであるならば、国が政策的意図から補助金等の給付に換えて租税の減免という手段を採用していた場合にも、その減免措置が将来も継続するということは、やはり期待権にとどまり、具体的権利となるとは考えられない。

三 本件における租税特別措置法改正の内容

先に述べたとおり、現に措置法として定められているものであっても、偶々措置法に盛り込まれただけで、その本質において実質的意味の租税という性格を有するものはある。そこで、本節では、本件改正法のうち、改正法附則によつて、平成一六年一月一日までの遡及効を与えられた制度が、実質的意味の租税に該当するか否かを検討したい。

(一) 制度の概要

わが国所得税法は、暦年を以て租税年度とし、納税者の各年度に生じた所得を、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得及び雑所得の一〇種類の所得に区分して把握し、これらの所得ごとに所得の金額を計算するとともに、さらに、これを総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額に区分し、最終的にはこれを総合した上で課税負担させようとしている（所得税法二一条一項）。そうすると、ある所得に損失が生じた場合には、これを他の所得から控除して課税対象となるべき所得の金額を確定させるのが、適正な課税負担の考え方に合致することになる。このように、すべての所得における損失と利益を通算して、最終的な課税額を定める方法を損益通算と呼ぶ。

しかし、措置法はこれに大きな修正を加えている。すなわち、特定の種類の所得については、損益通算の例外としている。これらについては、所得の性質からみて、ある所得の損失を他の所得から控除するのが相当ではないから、と説明されている。本稿で取り上げている不動産の譲渡所得の場合、金子宏は次の様に説明している。

「譲渡所得は、長期間にわたつて徐々に累積してきたキャピタル・ゲインが資産の譲渡に伴つて一挙に実現す

るものであるため、高い累進税率の適用を緩和する必要があるとの考慮から、何らかの平準化措置（averaging system）⁽¹⁶⁾が採用されているのが普通である。」

この金子の主張に従い、租税の本来的性格から、譲渡所得については損益通算の例外とするのが正しいのであれば、これは、単に形式的意味の租税特別措置法であるにとどまり、実質においては憲法上の租税規定と考えるのが妥当であろう。

このように、原則的に採用されている総合所得税制度の下において、特定の種類の所得を他の種類の所得と合算せず、分離して課税する方式を分離課税と呼ぶ。本稿で取り上げている平成一六年度の改正法前後の税制について説明すると、基本的に、譲渡された資産の保有期間が五年を超えていたかどうかを基準として譲渡所得を長期譲渡所得と短期譲渡所得に区分し、その基準日はその年度の最初の日（一月一日）としている。

しかし、土地等又は建物等の長期譲渡所得については、所得税法本則による総合課税方法によらず、他の所得と区分して分離課税し、しかもある部分は本則より軽課し、ある部分は重課するという複雑な仕組みが採用されている（措置法二八条の四、三二条、三三一条）。

この例外のさらに例外とされている部分が、本件訴訟で問題となっている規定である。

改正前の制度について説明すると、土地等又は建物等にかかる長期譲渡所得に対しては、利益が生じた場合には、例外として税率二〇％の分離課税を行っていたが、他方、損失が生じた場合には、例外の例外として、最高税率五〇％となる総合所得と損益通算を行うことを認めていたので、総合課税の対象となる他の所得の金額から控除が認められ、さらに税負担の調整のための措置として長期譲渡所得に一〇〇万円の特別控除を認めるというものであった。

第二判決は、このように、例外にさらに例外を重ねた制度が採用されていた理由を「土地政策等の観点」と認定している。換言すれば、例外の例外部分は、租税制度の本質的要求として導入された制度ではない。

改正法では、長期譲渡所得により利益が生じた場合の分離課税の税率を一五％へ引き下げ、他方、損失が生じた場合に付いては例外の例外を廃止し、損益通算を認めないと共に一〇〇万円の特別控除が廃止された。

要するに、改正前の制度は、その年度の総合課税では納税義務を負っている者に限定して、長期譲渡所得で損失が出ている場合に、その損失を所得税の納税義務の免除という形で資金供給する制度だったのである。

これに対し、改正法は、利益が出た場合に付いても、損失が出た場合に付いても原則の例外とするというシンプルな構造に戻すと共に、利益が出た場合に付いてはこれまでより減税した。その結果、改正法は、一般的には減税である。ただし、長期譲渡所得で損失を出し、かつ総合課税で納税額があるという者に限定して見れば、増税としての効果を発揮することになった。

改正法そのものは、前述の通り、平成一六年四月一日から施行された。しかし、改正法附則は、この改正後における租税特別措置法三一条一項の規定（損益通算を認めないこととした。）¹⁷を、改正法施行前の同年一月一日以後に行う長期譲渡について適用することとしたので、このような極めて限定的な立場にあった者から、それを違憲とする訴訟が提起されたのが、本件判決となった一連の訴訟である。

（二）制度導入及びその改正の理由

租税特別措置については、どのような視点からその当否を検討するべきであろうか。その点について、水野忠恒は次のように述べている。

「政策目的をもって行われる租税特別措置の合理性のメルクマールは、①政策目的の合理性、②目的のための手段としての相当性・実効性、③公平の侵害の程度、が挙げられる。さらに、④租税特別措置の利用が特定の者にかたよっていないか、⑤租税特別措置の利用が長期にわたりすぎ、实际的でなくなっているのではないか、という基準が挙げられる。⁽¹⁸⁾⁽¹⁹⁾」

極めて妥当な基準と思われるので、以下、この基準を参照しつつ、検討することとしたい。

損益通算制度の一般的合理性を離れて、本制度の改正前の税制を見れば、それは極めて奇妙なものといわざるを得ない。繰り返すが、長期譲渡所得に関し損失を出した者の中で、その長期譲渡所得が発生した年度に、総合課税に関しては納税義務を負っている者に限定して減税を行うという、きわめて不平等性の強い制度なのである。その意味で、上記基準の③に明らかに抵触している。

しかし、今回、本件判決中にも、また、本稿で取り上げている判例を論じた諸文献中にも、なぜこのような奇妙な制度が導入されたのか、その理由について論じたものは、管見の限りでは見当たらなかった。そして、この土地建物等の譲渡損失の損益通算は、基本的には五〇年以上にわたって継続して認められていたものであるため、制度創設当時における導入理由を明確に述べた文献を、私の乏しい調査能力では発見することができなかった。

そこで、このような奇妙な制度が導入された理由を考えるに、不動産の長期譲渡所得に関し、損失が発生するとは、購入価額に比べて安値で売却するということである。第二次大戦後、長期にわたり、不動産価格は右肩上がりの上昇を示してきたから、この類型の売買が大量に存在していたとは考えにくい。その意味では、上記基準⑤に該当し、もつと早期に本来は廃止されるべき制度であったと思われる。⁽²⁰⁾

しかし、近時に至り、バブル期に不動産価格の上昇を当て込んで投機目的で不動産を高値で購入した結果、バブル崩壊に伴う不動産価格の下落により、売ると大きな損失が発生し、不動産価格の回復を待つて長期保有するも、依然として購入時を下回った状態で、不動産を売却した者が発生するようになり、再び制度が積極的に利用される状態が多く発生するようになったのではないかと思量する。

本来であれば、その様な、自らの危険で投機を行い、損失を蒙った者を、政府として救済する必要はまったく無い。そうした者でも、手元資金が逼迫している場合には、損を覚悟で当該不動産を売却するであろう。しかし、手元資金が潤沢にある者は、損を出してまで売却しようとはしないにちがいない。その結果、そうした者が保有している、投機の対象となるような優良な土地が、長期にわたって活用されることの無いまま空閑地として放置されることとなる。いま、仮にこのような類型に該当する者が多数いるとした場合、そのような活用される見込みのない空閑地が多数存在することとなり、都市開発の阻害要因となるので好ましい状態とは言えない。その場合には、このような者に対して、不動産売却の誘因となる何らかの政策をとる必要がある。

そのような者に対して、不動産の売却を促す制度として、何が妥当かを考えると、旧制度はまさにそれに整合しているといえることができる。この制度は、不動産譲渡所得以外の収入が潤沢にあるがために、損益通算すると、所得税の減免効果が発生する者に関してのみ、特に選択的に損失に相当する資金を供給する機能を持った制度だからである。そこに、この本来であれば、数十年前に妥当性を失って廃止されるべきであった制度が、再び政策的合理性を取り戻したのであろう。その意味で、上記基準①にいう合理性は、少なくともバブルが崩壊した後、数年の間は存在していた可能性がある。

では、一六年にいたって、なぜ政府は、長期にわたって存置されてきた制度を改革したのだろうか。第一判決と第二判決は、その点についてほぼ同一の説明を行っている。若干詳しい第二判決の説明を紹介すれば、次のとおりである。まず、法改正の理由については次の様に述べる。

「長期譲渡所得の金額の計算において所得が生じた場合には分離課税がされる一方で、損失が生じた場合には損益通算がされることによる不均衡を解消し、適正な租税負担の要請に応え得るようにするとともに、長期譲渡所得に係る所得税の税率の引下げ等とあいまって、使用収益に応じた適切な価格による土地取引を促進し、土地市場を活性化させて、我が国の経済に深刻な影響を及ぼしていた長期間にわたる不動産価格の下落（資産デフレ）の進行に歯止めをかけることを立法目的として立案され、これらを一体として早急に実施することが予定されたものであったと解される。」

換言すると、第一に、不動産の長期譲渡所得について損益通算制度を廃止することは、同所得が、措置法の下では原則的に分離課税方式が採られていることに対する大きな例外となっていたために租税の不公平が発生していたので、損益通算を廃止することで、そのような不公平を解消して適正な租税負担の要請にこたえようとしたものということである。上述の通り、非常に特殊な類型に該当する者に対してだけ、所得税に対する担税力は間違いなく存在しているのに、不動産譲渡で発生した損失を所得税の減税を通して救済するという制度は、政策的目的を度外視して考えれば、明らかに不平等なものといえることができる。したがって、このような制度を廃止する必要性は、十分に首肯することができる。

第二に、従来の制度では、土地市場の活性化というその目的を達成することができなくなっていたので、新たに、

よりその制度目的にふさわしい制度を創設したということである。換言すれば、旧制度を支えていた政策的合理性が失われたという認定が下されたという事である。

租税公平主義は、租税法制度の根幹というべきものであり、改正法前の措置法は、上述のとおり、租税法的合理性のない政策目的で、その根幹を歪めていたのである。そうであるならば、その政策目的が、社会状況の変化により失われた場合には、それを速やかに廃止すべきであるのは当然のことと言える。

四 租税特別措置法の遡及適用

(一) 遡及適用の妥当性

以上に検討したことから、本件改正法が廃止されたことは、極めて当然のことと言える。その場合、それを暦年の当初まで遡及適用を行ったことの当否が最後の大きな問題となる。その理由については、第二判決は次の様に述べる。

「本件改正附則において本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定を平成一六年の暦年当初から適用することとされたのは、その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一六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解される。」

法改正の効力の発動は、通常の法令であつたとしても、前述の通り、本来なら、改正法の施行後に適用すべきであ

る。しかし、本件判決の、本体をなす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特段の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。

その場合、先に述べたとおり、裏口支出としての法的性格から予算と一体的に審議する必要がある以上、暦年の開始前に改正することができない。その結果、選択肢としては、遡及的に、平成一六年一月一日から適用するか、あるいは平成一七年一月一日まで遅らせるかの二つしかない。しかし、制度を廃止することに対し、十分な周知期間をおけば、それによる新たな問題が発生する。すなわち、不動産を安価で売却しても、損益通算制度により損失を蒙らないという制度が、近い将来に廃止になる事が一般に告知されれば、市場価格を下回る価格での「駆け込み売却」が起る可能性がある。最高裁判所の認定によれば、制度改革を行う理由は「不動産価格の下落（資産デフレ）の進行に歯止めをかける」ことにある。そうであれば、そのための制度改革が、逆に資産デフレの進行をより促進するような事態を引き起こすことになれば、改革目的に背馳することになり、明らかに不適切である。

しかも、第二判決によれば、それは単なる可能性では無い。

「平成一五年一二月に平成一六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、改正措置法三一条一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」

したがって、政策目的からするならば、平成一六年一月一日に遡及させることは論理の必然であつたといふことができる。

問題は、遡及適用することの法的性格である。それについて、第二判決は次の様に説明している。

「このように暦年途中に租税法規が変更されその暦年当初から遡って適用された場合、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、程度等によつて様々に異なり得るものであるところ、これは最終的には国民の財産上の利害に帰着するものであつて、このような変更後の租税法規の暦年当初からの適用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、財産権の内容を事後の法律により変更する場合と同様というべきだからである。」

この説明を、租税法学者による評釈ではほとんど無視しているが、憲法学的に見た場合、極めて重要である。国民への租税の賦課は、法律に基づく国民の財産権に対する侵害である。憲法二九条三項は、適法侵害に対して正当な補償を行うことを命じている。しかし、憲法三〇条は、この憲法二九条に対する特則として、納税の義務を定めている。したがって、国家による財産権に対する侵害が、租税と呼ぶものである限り、特則である憲法三〇条を論じれば足り、一般則である憲法二九条を云々する必要は全くない。つまり、最高裁判所は、二九条に言及したその瞬間に、本件改正法の規定が、租税法の問題では無く、財産権一般の問題であることを承認したことになるのである。これを換言すれば、措置法は原則として租税法ではないという本稿の主張と、まさに一致した判決であつた、ということになる。

(三) 租税特別措置と憲法八四条

以上の検討の結果、第一判決、第二判決は、ともに、旭川市健康保険料最高裁判決が、傍論的に括弧書きで述べた、形式的意味の租税にも憲法八四条の適用がある、という論理を、実は排除していると考えるのが妥当である。なぜなら、これらの判決は納税者の法的予測可能性を要件として提示せずに、専ら改正法の目的を阻害する可能性について述べている。すなわち、納税者側に高度の法的予測可能性を与えてしまうと、わざわざ改正法を制定した目的を大きく害するため、不意打ち立法は許容されると明言しているからである。

本件判決のうち、下級審判決は、いずれも旭川市健康保険料最高裁判決の傍論の拘束下に議論を展開していたために、予測可能性についてきわめて無理な議論を行っていた。

例えば、第一判決の原審は、最高裁判所が明白な不意打ち立法であるとしている事実関係に対し、次の様な理由を挙げて、事前告知がなされていたと強弁していた。

「平成一六年一月一日以降の土地建物等の長期譲渡所得について損益通算を廃止することは、A党の『〇〇』の中に盛り込まれており、そして、この『〇〇』は平成一五年一二月一八日のB新聞に掲載されて、納税者においても、平成一六年一月一日以降の土地建物等の譲渡について損益通算が廃止されることを事前に予測することはできたこと⁽²¹⁾」

しかし、このように改正法が遡及適用されるわずか二週間前に初めて一般に告知され、しかもその周知の程度には限界があつたことは否定できないのであるから、これでは到底憲法の要求する租税法律主義の遵守とは言えないので、当然のことながら、評釈の批判を浴びることとなった。

あるいは第二判決の原審は、次の様に強弁していた。

「所得税はいわゆる期間税であり、〈中略〉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く、対象となる譲渡所得の計算も、個々の譲渡の都度されるものではなく、一暦年を単位とした期間で把握される。したがって、本件のように、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、暦年の最初から改正法の施行までの間に行われた個々の取引のみについてみれば、改正法が遡及して適用されることになるとしても、所得税の納税義務が成立する暦年の終了時においては改正法が既に施行されているのであるから、改正法が遡及して適用され納税義務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いうべきであり、本件改正附則は、厳密な意味では遡及立法であるということとはできない。」

確かに、措置法が、旭川市健康保険料最高裁判所判決中の括弧書きの傍論のように、憲法上の租税法に該当するならば、遡及適用は厳格に制限されるので、それら原審のような主張をするほかに、合憲と認定する手段は無いであろう。この点、これら二つの最高裁判所判決は、依然として表現的には憲法八四条を問題にしているが、いずれもその原審のような強引な主張を行わず、むしろ不意打ち立法であることを正面から認めている。そして、その合理性を憲法三〇条では無く、憲法二九条の枠内で論じている。

三つの小法廷の内、二つまでがほぼ同時期にほぼ同一内容の判決を下した、という事実、過半数の最高裁判事がこの見解に賛同していることを意味し、実質的な大法廷判決があったと見ることができる。ここから見て、旭川市健

康保険料最高裁判所判決中の括弧書きの傍論の先例性は失われたと考えるのが妥当であろう。それにも関わらず、最高裁判所判決が憲法八四条を云々しているのは、単に当事者主義の要求から、当事者の主張していない憲法四一条への論及が難しかったからに過ぎないと考える。

「おわりに」

改めて強調したい。措置法は、確かに自らを租税法と称している。しかし、それが裏口支出・隠れた補助金という実質を持つ限り、それは形式的意味の租税であるに過ぎない。その本来的な性格は、民間における特定事業に対する資金供給を目的とした法である。したがって、改正法の遡及適用について考慮すべき憲法規定は、憲法八四条ではなく、憲法四一条の通常の立法と理解するべきである。そのように憲法上の租税概念を実質的に解釈することによりはじめて、憲法八四条の租税法律主義を厳格に解し、無用の例外を許容しないという論理を貫徹することができ、国民の人権を真に守る解釈を確立することが可能になるのである。

また、従来から租税法學説の通説は、租税特別措置を、憲法一四条に違反する問題ある立法と捉えてきた。しかしながら、同時に「今までのところ、この点を有効に法廷に持ち出す訴訟技術は確立されていないと評価する他はない」とされていた。⁽²²⁾

本件改正法は、いわばそうした、司法では対応の困難な憲法一四条違反の事態に対する立法的、行政的解決策なのである。特定の政策目的から万やむを得ず認められてきたそうした特別措置は、それを維持する必要性が消滅すれば速やかに廃止すべきであり、その場合には、政策目的に合致しない駆け込み利用は、厳に排除しなければならない。

そのことを無視し、このような形式的租税法に過ぎない租税特別措置に、機械的に憲法八四条を適用して、改正法を租税法主義違反と非難する見解は、租税法の原点としての公平主義を忘れたものと評さざるを得ない。

(1) 最高裁第一小法廷平成二三年九月二二日判決…民集六五卷六号二七五六頁

(2) 最高裁第二小法廷平成二三年九月三〇日判決…判例時報二一三二号三九頁、判例タイムズ一三五九号八〇頁等参照

(3) 第一判決の最高裁判所判決に対する評釈としては、渡辺充・税理五五卷一号一二二頁以下、渡辺充・税理五五卷二号九二頁以下、藤曲武美・月刊税務事例四四卷三号四三頁以下、品川芳宣・税研一六二号七八頁以下、北澤達夫・月刊税務事例四四卷四号二三頁以下、等がある。

同第二審は、東京高裁平成二〇年一二月四日判決（民集六五卷六号二八九一頁）で、これに対する判例評釈としては、木村弘之亮・会計と監査六一卷一号四〇頁以下がある。

同第一審は、千葉地裁平成二〇年五月一六日判決（民集六五卷六号二八六九頁）である。これに関する判例評釈としては、渡辺充・税理五五卷一号一二二頁以下、渡辺充・税理五五卷二号九二頁以下等がある。

(4) 第二判決の最高裁判所判決に対する評釈としては、藤井茂男・Monthly Report二四号二五頁以下、林仲宣・法律のひろば六五卷一号六〇頁以下、弘中聡浩・ジュリスト一四三六号八頁以下、林仲宣、谷口智紀・税務弘報六〇卷一号一二二頁以下、宇賀克也・自治実務セミナー五一卷二号四四頁以下、小林宏司・ジュリスト一四四一号一一〇頁以下、本村大輔・会計と監査六四卷一号四四頁以下がある。

同第二審は、東京高裁平成二二年三月一日判決（訟月五六卷二号一七六頁）である。これに関する評釈としては、平仁・税法学五六一号一三三頁以下、志賀櫻・租税訴訟〔三〕二頁以下、等がある。

同第一審は、東京地裁平成二〇年二月一四日判決（判タ一三〇一号二二〇頁）である。これに関する評釈としては、三木義一・税理五一卷六号七一頁以下、石村耕治・白鷗大学法科大学院紀要二号二二三頁、品川芳宣・税研一三九号九二頁以下、谷

口智紀・税務弘報五六卷一〇号一三九頁以下、渡辺充・税理五五卷一号一二二頁以下等がある。

- (5) 本判決と同種問題を扱った下級審判例としては、福岡地判平成二〇年一月二十九日(判タ一二六二号一七二頁)、同高判平成二〇年一〇月二一日(判タ一二九四号九八頁)が存在する。これに対する判例評釈としては、高裁判決に対するものとして、橋本守次・税務弘報五七卷二号四六頁以下、同三号一六四頁以下、坂口知子、林仲宣／監修・税務弘報五七卷三号九四頁以下、宮本卓・専修法研論集四五号一四七頁以下、太郎良留美・法学〔東北大学〕七三卷五号一五二頁以下、吉村典久・税研一四八号一七頁以下、弓削忠史・税務弘報五九卷三号一七三頁以下、井川源太郎・税法学五六七号二四一頁以下等がある。

地裁判決に対する評釈としては、三木義一・税理五一卷六号七一頁以下、品川芳宣・TKC税研情報一七卷三号七〇頁以下、浅妻章如・月刊税務事例四〇卷七号一頁以下、増田英敏・税務弘報五六卷七号七九頁以下、永山茂樹・法学セミナー五三卷八号一三〇頁、増田英敏、河野忠敏・TKC税研情報一七卷五号一頁以下、石村耕治・白鷗大学法科大学院紀要二号二一三頁以下、田中孝男・速報判例解説〔三〕五三頁以下、森稔樹・速報判例解説〔三〕〔法学セミナー増刊〕二八七頁以下、岸田貞夫・ジュリスト一三八三号二〇〇頁以下、今本啓介・自治研究八五卷一号一四〇頁以下、中村有希・平成二〇年度主要民事判例解説〔別冊判例タイムズ二五〕二五二頁以下、渡辺充・税理五五卷一号一二二頁以下、同二号九二頁以下、等がある。

なお、ここまでに紹介した三つの高裁判決を対象に検討した論考として堀勝己「土地建物の譲渡損失の損益通算廃止をめぐる税制改正の問題点―遡及適用の可否を争点とした裁判例の検討を中心に」税務資料館賞受賞論文集第一九回(二〇一〇年)下巻二七七頁以下がある。

- (6) 金子宏『租税法』第一五版弘文堂八一頁より引用

- (7) 拙著『憲法原理と財政法規』八千代出版 一九九六年三月一〇日刊二二五頁以下参照

- (8) 旭川健康保険料最高裁判所判決については、最高裁大法廷平成一八年三月一日判決(民集六〇卷二号五八七頁)参照

- (9) 米合衆国憲法の下においては、連邦議会の立法権限は、同憲法に限定的に列举されている事項に限られており、租税はその権限の一つである。Hill v. Wallace, 259 U.S. 44 (1922) 事件が、法律が租税と宣言していても、それが実質的に租税に該当しない場合には、それは租税法では無いとした先例となる判決である。すなわち、一九二一年先物取引法(Future Trading

Act of 1921) は、穀物の先物契約 (Future Contract) に対し、課税を行うことを定めていたが、連邦最高裁判所は全会一致で、その実質は課税では無く、罰金であり、したがって同法は違憲であると判決した。なお、この違憲判決からわずか二週間後に、連邦議会は一九二二年穀物先物法 (Grain Futures Act of 1922) を成立させた。同法は実質的には一九二一年先物取引法と同一内容の法律であるが、連邦最高裁判所は、Board of Trade of City of Chicago v. Olsen, 262 U.S. 1 (1923) 事件において、同法を合憲とした。これは、同法の規制内容が連邦議会の別の立法権限である州際取引条項に該当するとしたためであつて、Hill v. Wallace 事件における租税に該当しないという判断を変更したものでは無い。

(10) この制度については、近時制度変更が激しいので、簡単にその歴史を紹介する。平成一二年度までは「資金運用部特別会計」という特別会計があり、郵便貯金、年金積立金、その他の特別会計の余剰金といった公的資金を預託という形で統合運用し、その資金を国債として運用するほか、国、地方公共団体、特殊法人などの事業の原資として貸し付けて運用していた。

しかし、特殊法人などが肥大化し、民業を圧迫しているという批判が高まった結果、平成一三年度から、市場原理との調和を図るとともに、特殊法人などの改革・効率化にも寄与するよう、財政投融资制度は抜本的に改革され、それに伴って会計名も「財政融資資金特別会計」と名称が変更された。

平成二〇年度に、特別会計の廃止及び統合を目指し、特別会計の根拠法を統合した「特別会計に関する法律」が施行され、その整理統合の一環として、会計名が「財政投融资特別会計」に変更になった。その際、産業投資特別会計が廃止されることとなり、この特別会計のうち、社会資本整備勘定は廃止されて一般会計へ移管され、産業投資勘定については、財政投融资特別会計の投資勘定になった。

(11) 米国における裏口支出の詳細については、注(7)引用拙著六七頁以下等参照。

(12) わが国における、租税特別措置についての問題意識について論じたものとしては、北野弘久『現代税法の構造』第二章三「租税特別措置の問題」五二頁以下、金子宏「市民と租税」岩波講座『現代法』八卷三〇三頁以下、畠山武道「租税特別措置とその税制―日米比較―」租税法研究一八号一頁以下、佐藤英明「租税優遇措置」岩波講座『現代の法』八卷一五五頁以下、等参照。

(13) 税制調査会平成一二年答申「わが国税制の現状と課題——二一世紀に向けた国民の参加と選択——」一三七頁より引用

(14) 米国においても、租税歳出予算 (Tax Expenditure Budget) と呼ばれ、わが国と同様に、予算と共に連邦議会に提出される。これについて、詳しくは、石村耕治「租税歳出概念による租税特別措置の統制」『アメリカ連邦税財政法の構造』一九九五年法律文化社刊一四頁以下参照。

(15) 政策的意図から行われる資金供給は期待権であつて具体的権利ではない、という点については、次の判例がある。すなわち、北海道釧路市に工場誘致条例があり、市内で工場の新設または増設があつた場合は企業に奨励金を出すとしていた。そこで、ある企業が工場を増設したが、その完成前に市は同条例を改正して新設のみを対象とすることとし、増設の場合の奨励金の交付制度は廃止することとした。そこで奨励金を受けられることを前提に、同市に工場増設を行ってきた企業が、奨励金の交付を求めて訴えた。札幌高裁は次のように判決した (札幌高裁昭和四四年四月一七日判決Ⅱ行政事件裁判例集二〇巻四号四五九頁)。

(奨励金制度は)「同市の財政状態や政治的、社会的情勢の変動に応じて将来の改廃が予測される性質のもので、永久・不変の制度として存在するわけのものではなく、現に旧条例制定当初の経緯およびその後の数回に亘る改正の経過などはこれを裏付けるものといわなければならない。そればかりでなく、右奨励金制度は、釧路市内に工場を増設した企業に対して何らの反対給付を受けることなく一方的に交付せられるものであり、企業は、工場を増設するために資金を投下するであろうが、それは営利事業に従事し、自由に経済活動を営むべき当該企業の経営上の理由とその必要にもとづくものにほかならないのであつて、奨励金の交付と対価的關係に立つ出捐ないし負担ということとはできない。したがつて、旧条例による工場増設に対する奨励金は、多分に恩恵的な性質を有する給付であつて、工場を増設して企業に対し提供される特別の利益に過ぎず、釧路市としては、その政策的考慮にもとづき右奨励金制度そのものを廃止すると否との自由を有する」

(16) 金子・注(6)紹介書二二頁より引用

(17) 改正法制定の経緯については、川上文吾「所得税法、租税特別措置法等 (所得税関係) の一部改正」(税務弘報五六卷八号一〇頁以下) が詳しい。

(18) 水野忠恒『租税法』第三版二〇〇七年刊一四頁より引用。この水野の文章は、引用したとおり前三つの基準と後二つの基準にわけて書かれている。金子・注(6)紹介書九三頁は前三つの基準のみを紹介しており、これは同書の昭和五一年(一九七六年)の初版からの一貫した記述なので、それに水野があと二つの基準を加えた趣旨を明確にするためと思われる。

(19) 第一六九回国会、第一七一回国会において租税特別措置の透明化を実現しようとする議員立法が参議院から民主党議員の発議により提出された。法律案の題名は、「租税特別措置の整理及び合理化を推進するための適用実態調査及び正当性の検証等に関する法律案」というものであった。その二条三項は次の様に定めていた。

「この法律において「正当性の検証」とは、租税特別措置の適用の実態を基礎として、租税特別措置について、次に掲げる事項(第八条第一項及び第一〇条において「正当性に関する事項」という。)を確認することをいう。

一 行政目的を実現する手段として相当なものであるかどうか。

二 行政目的を実現するために有効なものであるかどうか。

三 適用を受ける納税者の過度の偏りその他の適用の実態における合理性を欠く不公平が生じていないかどうか。」

ここに述べられていることは、ほぼ前注に引用した金子宏の見解に対応していると考えることができる。なお、同法案は「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」(平成二二年三月三十一日法律第八号)として成立したが、名称の変更に応じて、成立した法律には正当化の検証に関連する条文は存在してしない。

(20) 畠山・注(12)紹介論文は、租税特別措置の概念の一つとして「役割が終了されるにしが廃止されるべき不合理・不正な措置であると考えられていること」をあげているが、本文に述べた情況は、それにも該当すると考えられる。

(21) 同種判決として先に注(5)で紹介した福岡高裁判決も同様の主張を行っている。

(22) 佐藤英明・注(12)引用論文一六一頁より引用。また、そこで紹介されている諸文献参照。