

財経詳報社御中 2008 年 5 月 27 日

税務論文：損益通算制限立法の年度内遡及適用の可否

立教大学 浅妻章如

I. 事実の概要

土地、建物等の譲渡損失の利用を制限する等の内容を含む租税特別措置法改正が、平成 16 年 3 月 26 日に成立し、同月 31 日に交付され、同年 4 月 1 日に施行された。同年 1 月 1 日～12 月 31 日の所得税納税義務について改正後の新措置法が適用されることが予定されているところ、同年 1 月 1 日以降改正法成立前の譲渡により損失が発生した場合にも、新措置法により譲渡損失の利用が制限されるのか、が問題となり、福岡地判平成 20 年 1 月 29 日平成 18 年(行ウ)24 号判タ 1262 号 172 頁と東京地判平成 20 年 2 月 14 日平成 18 年(行ウ)603、604、606、607 号で異なる判断が示された。

I.1. 関係法令

所得税法 69 条 1 項は損益通算を定めており、不動産所得の金額の計算上損失の金額があるときは、他の各種所得の金額から控除することが認められている。

平成 16 年法律第 14 号「所得税法等の一部を改正する法律」は、次のような改正を含んでいた。

第一に、土地、建物等の長期譲渡所得の課税の特例に関し、税率を引き下げた。改正前は特別控除（100 万円）後の譲渡益の 20%とされていたが、改正後は譲渡益（特別控除は廃止）の 15%とされた（新措置法 31 条 1 項、2 項）。

第二に、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、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した（新措置法 31 条 1 項、3 項）。

第三に、買換資産に係る住宅借入金があるなど所定の要件を満たしている場合には、譲渡資産に係る譲渡損失の金額について、他の所得との通算をすることができるとされた（新措置法 41 条の 5）。

第四に、新措置法は、平成 16 年 4 月 1 日から施行するが、新措置法 31 条の規定等は、平成 16 年 1 月 1 日以後の土地、建物等の譲渡について適用することとした（新措置法附則 1 条柱書、27 条 1 項、32 条）。

I.2. 福岡事案の事実の概要

原告は、平成 9 年 4 月 27 日、A 社からマンション一戸（以下「本件譲渡資産」という）を 4837 万 2087 円で購入した。平成 16 年 3 月 10 日、本件譲渡資産を、第三者に代金 2600 万円で売却した。平成 16 年 3 月 24 日、本件譲渡資産の近くのマンション一戸を B 社から購入したが、借入はしていなかった。

原告は、平成 17 年 3 月 8 日、平成 16 年分の所得税の確定申告をした。平成 17 年 3 月 25 日、本件譲渡資産の売却により譲渡所得の金額の計算上 2032 万 8824 円の損失が生じたとして、

これを他の各種所得の金額から控除することを前提とした更正の請求をした。福岡税務署長は、平成 17 年 6 月 27 日、更正すべき理由がない旨の本件通知処分をした。

原告は、異議申立て、審査請求を経て、本件通知処分の取消を求めて訴訟を提起した。

I.3. 東京事案の事実の概要

原告らは、昭和 55 年 8 月 30 日に、本件各土地を購入し、昭和 57 年 3 月 31 日に、本件各土地上に建物を建築した。平成 15 年 12 月 26 日、原告らは、C 社に本件各土地及び本件各建物を譲渡する旨の売買契約を締結した。平成 16 年 2 月 26 日、原告らと C 社は、本件各土地の面積及び売買代金を変更する合意をし、同日、原告らは代金残額を受領し、本件各土地及び本件各建物を引き渡した。

原告甲は、平成 17 年 3 月 15 日、芦屋税務署長に対し、分離長期譲渡所得の金額を 0 円、納付すべき税額を 2600 万 1600 円として確定申告した。平成 17 年 3 月 29 日、分離長期譲渡所得の損失金額を 1 億 1288 万 4478 円、還付税額を 2141 万 0083 円とする更正の請求をした。芦屋税務署長は、平成 17 年 5 月 31 日、更正をすべき理由がない旨の通知処分をした(原告乙・丙・丁について省略)。

原告らは、異議申立て、審査請求を経て、本件各通知処分の取消を求めて訴訟を提起した。

II. 判旨

II.1. 福岡地裁(請求認容)

1 租税法規不遡及の原則について

「(1) 租税法規不遡及の原則について、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とこの機能が害されるからである。

(2) もっとも、租税法規については、刑罰法規とは異なり、憲法上遡及適用を禁じる旨の明文の規定がないほか(憲法 39 条前段参照)、適時適切な景気調整等の役割も期待されていることなどにかんがみると、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解するのが相当である。」

2 本件改正は租税法規の遡及適用に当たるか否かについて

「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。」

3 本件改正の遡及適用は、例外的に許される場合に当たるか否かについて

「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はするものの、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、租税法規不遡及の原則（憲法84条）に違反し、違憲無効というべきである。」

II.2. 東京地裁（請求棄却）

1 租税法規の遡及適用と租税法律主義

「租税法規を遡及して適用することは、それが納税者に利益をもたらす場合は格別、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など、それによって納税者が不利益を被る場合、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ものとして、憲法84条、30条から導かれる租税法律主義に反し、違憲となることがあるものと解される。

しかし、遡及処罰を禁止している憲法39条とは異なり、同法84条、30条は、租税法規を遡及して適用することを明示的に禁止するものではないから、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。（中略）課税要件等に限らず、租税法規を納税者に不利益に遡及適用することについても、上記の諸般の事情の下、その合理的な必要性が認められるときは、租税法律主義に反しないものとして許容される余地があるものと解される。そして、この場合、納税者に不利益な遡及適用が租税法律主義に反しないものといえるかどうかは、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である。」

2 本件改正附則 27条 1項についての具体的検討

「所得税に関する法規が暦年の途中で改正され、これがその年分の所得税について適用される場合、暦年の最初から当該改正法の施行までの間に行われた個々の取引についてみれば、当該改正法が遡及して適用されるとみることができるものの、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その変更をもたらすものであるということとはできない。(中略)平成16年1月1日から同年3月31日までに行われた譲渡について適用したとしても、納税者の平成16年分所得税納税義務の内容自体について着目するならば、さかのぼって不利益に変更されたということとはできない。」

しかし「平成16年1月1日から同年3月31日までの間に土地等又は建物等の譲渡をした者が(中略)損益通算の制度を利用できなくなることによる一定の不利益を受け得ることは否定することができない。そうすると(中略)適用時期を平成16年1月1日以後としたことに何ら合理性がないものであれば、本件改正附則27条1項が租税法律主義に違反し、違憲となる余地があるといわざるを得ない。」

「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を廃止することは、同所得に分離課税方式が採られていたこととの整合性を図り、かつ、損益通算がされることによる不均衡を解消して適正な租税負担の要請にこたえ得るものとして合理性があったとすることができる。

そして、平成16年度税制改正における譲渡所得についての損益通算の廃止は、長期譲渡所得の特別控除の廃止及び税率の引き下げ(中略)と相まって、使用収益に応じた適切な価格による土地取引を促進し、特に、収益性の高い土地の流動性を高め、土地市場を活性化させる目的を有しており、これにより土地価格の下落に歯止めがかかることを期待してされたものである。したがって、これらの措置を全体として早急に実施する必要性があったことも肯定することができる。」

早急に実施する必要性に関し、「平成16年4月1日以降の土地等又は建物等の譲渡について適用すれば足り、同年1月1日までさかのぼって適用することはやはり違憲であると」の主張について、「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。」

「納税者の予測可能性の点について(中略)遅くとも、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う

ことができる。」

「本件改正附則 27 条 1 項により改正措置法 31 条 1 項後段の規定を平成 16 年 1 月 1 日から同年 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ことは、その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ものの、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べきものである。したがって、本件改正附則 27 条 1 項が租税法律主義に反するということはできない。」

III. 検討

III.1. 両判決の比較

III.1.1. 事実関係について

一見似たような二つの事案について二つの裁判所が異なる結論を出す場合、事実関係の違いによって異なる結論が導かれたのか、ということが問題となる。

東京事案では問題となる不動産の譲渡がなされたのに対し、福岡事案では住居の買換えがなされ、買換資産の購入に当たり借入をしていなかった。また、福岡事案では、「原告が、後に、不動産仲介業者に苦言を呈したところ、本件改正は耳にしていたが、改正前であったので言及しなかったとの説明を受けた。」という記述もある。これらの事情から、原告が取引前に課税結果を予見できていたら取引内容を変えていたかもしれないという蓋然性は、福岡事案の方が高い、ということが出来るかもしれない。

しかし、福岡地裁の「当裁判所の判断」の記述の中で、原告が借入をする可能性については殆ど触れられてなく、また、不動産仲介業者の説明不足が福岡地裁の判断に影響しているとは読みがたい。結局、事実関係の違いが二つの裁判所の結論の違いに影響していないと断言はできないものの、違いの主原因であると読む余地は非常に小さいといえよう。

III.1.2. 租税法規不遡及原則の一般論について

福岡地裁も東京地裁も共通して、第一に、予測可能性の見地から租税法規の遡及適用が憲法 84 条の租税法律主義に照らして違憲となる可能性があること、第二に、憲法 39 条に対応するような、租税法遡及適用を明示的に禁ずる憲法規定はないこと、第三に、租税法の遡及適用が絶対に許されないというのではなく、遡及適用の必要性・合理性や納税者に与える不利益など諸事情を総合的に勘案して、租税法規の遡及適用が憲法上許容される場合がありうること、などを説いている。

この一般論の部分は一見似ている。しかし、第三の総合的勘案の仕方は異なっている(III.2.2 で後述)。

III.1.3. 所得税が期間税であることと年度内遡及適用について

福岡地裁は、いわゆる年度内遡及適用も遡及適用に当たると論じ、予見可能性を保護する要

請は「期間税であるかどうかで変わりがない」とする。他方、東京地裁は、年度内遡及適用は遡及適用に当たらないとする。所得税が期間税であることと遡及適用の定義との関係について、この両地裁の違いは、一見重大なものに見える。

しかし、福岡地裁は、年度内遡及適用を遡及適用に含めていても、遡及適用の必要性・合理性などを勘案した結果として例外的に許される場合があるという論理構成を採る。他方、東京地裁は、年度内遡及適用を遡及適用に含めていなくとも、「適用時期を平成 16 年 1 月 1 日以後としたこと」（「年度内遡及適用」などの表現は避けているが）に合理性がなければ違憲の余地があるという論理構成を採る。どちらの論理構成を採っても、本件のような年度内遡及適用が合憲となる余地も違憲となる余地も充分にある。

III.1.4. 本件改正の合理性、遡及適用の必要性・合理性について

本件改正の合理性について、福岡地裁も東京地裁も、共通して、旧措置法下での譲渡益の軽減課税と譲渡損の利用とがアンバランスであること、新措置法下で株式等の資産とのバランスを取る意義や譲渡損の利用可能性を制約することの意義など、一応の合理性があることを認めている。

そして、年度内遡及適用の必要性・合理性についても、両地裁は共通して、損益通算否定の対象となる譲渡を平成 17 年 1 月 1 日からなどとすると損益通算目的の駆け込み的売却が行なわれる可能性などを指摘し、一応の必要性・合理性があることを認めている。但し、福岡地裁だけが、「本件改正前後で租税を大幅に変更しなければならないような重大な経済状況の変動があったわけではないことなど」の「遡及適用の必要性・合理性を減じる事情」にも言及している。

損益通算否定の対象となる譲渡を平成 16 年 4 月 1 日にすることの是非について、福岡地裁では言及がない。他方、東京地裁は、期間計算が混乱することの不利益を上回る必要性について議論している。

III.1.5. 納税者の不利益について

福岡地裁は、不利益の程度に関し、不動産の譲渡損失が数千万円など大きな金額になることも珍しくなく、損益通算否定による経済的損失も多額になることが少なくない、と指摘する。

東京地裁は、所得税が期間税であり年度内遡及適用が遡及適用に当たらないことを足掛かりに、平成 16 年分所得税納税義務自体はさかのぼって不利益に変更されていないと論ずる。

なお、東京地裁は、以上のように述べつつも、年度内遡及適用によって納税者が「一定の不利益」を受けることから、年度内遡及適用に「合理性」がなければ違憲となる余地がある、と論じていた。しかし、この「一定の不利益」が本件でどのようなものであったかについては言及がない。「一定の不利益」と、年度内遡及適用の「合理性」とを比較するのではなく、専ら「合理性」の有無を審査している、と読める。

III.1.6. 平成 15 年 12 月時点での周知の程度について

福岡地裁は、平成 15 年 12 月 18 日の日経新聞の記事の他、同日の朝日新聞・毎日新聞・読

売新聞の記事、同日のインターネット上の記載、同月別日の税のしるべ・税務通信・日経新聞・住宅新報の記載に言及した後、「平成 15 年 12 月 31 日時点において、本件改正の内容が国民に周知されていたとはいえる状況にはなかった」という。

東京地裁は、前記日経新聞の記載のみを以って、平成 15 年 12 月 18 日の時点での納税者の予測可能性を肯定する。

III.2. 取引時点か納税義務成立時点か

III.2.1. 遡及適用の定義

福岡地裁は、取引時点に着目して遡及適用であるか否かを考えるので、年度内遡及適用を遡及適用に含めている。他方、東京地裁は、納税義務成立時点に着目して遡及適用であるか否かを考えるので、年度内遡及適用を遡及適用に含めていない。

しかし、東京地裁も取引時点の予測可能性を度外視していない。納税者の事実上の不利益に鑑みて年度内遡及適用の合理性の有無次第では違憲の余地ありとする。

憲法 84 条の趣旨に照らせば、遡及適用の定義よりも予測可能性の保護の方が重要である。そして、納税義務成立時点よりも取引時点の予測可能性の方が重要である。結局、遡及適用の定義の問題は必然的に結論を支配するとはいえない。

III.2.2. 両地裁の論理構成の違い

両地裁の遡及適用の定義の違いが必然的に結論を支配するとはいえないが、しかし、両地裁の論理構成に大きな違いをもたらしている。

租税法規不遡及原則の一般論について、両地裁の述べていることは似ていると述べた（III.1.2）。しかし第三の総合的勘案の仕方が異なる。

福岡地裁は、遡及適用の必要性・合理性や納税者の不利益¹やその他の事情を総合的に勘案する、という論理構成を採る。

他方、東京地裁は、同様の総合的勘案をするかのような一般論を提示しつつも、本件では遡及適用がないため、納税者の不利益がない、とする。そして、年度内遡及適用によって納税者に「一定の不利益」が生じることから、年度内遡及適用の「合理性」がない場合に、租税法主義違反・違憲の余地が生ずるとする論理構成を採る。東京地裁も納税者の事実上の不利益及び年度内遡及適用の合理性を含めた諸事情を総合的に勘案するかのように一見思えるが、しかし、東京地裁は納税者の事実上の不利益の程度に何ら言及せず、専ら「合理性」のみを検討している。つまり、年度内遡及適用については、その「合理性」があれば、納税者に事実上生じる不利益が甚大であっても構わないとする論理構成を東京地裁は採っているとも読める。

III.2.3. 東京地裁の論理構成の非必然性

年度内遡及適用は遡及適用ではないので納税者の不利益はないというところまで仮に前提にするとしても、年度内遡及適用の「合理性」がありさえすれば、納税者に事実上生じる不利益

¹ 私は、納税者の「不利益」だけの問題なのかについて疑義を抱いているが、III.4 で後述する。

は一切無視してよい、という命題が論理必然的に導かれる訳ではない。年度内遡及適用が遡及適用でなくともその「合理性」を要求する理由は、納税者に「一定の不利益」が生じてしまうことなのであるから、年度内遡及適用の合理性や納税者（特定の納税者を指すのか、譲渡損失が生じる納税者一般を指すのかの問題はともかく）の事実上の不利益など諸事情を踏まえて総合的に勘案するという方が、論理的に必然とまではいえなくとも論理的に素直ではある。

東京地裁が、納税者に事実上生ずる不利益を一切無視するという命題を導いているとは言い切れないが、そのような命題でないとする、納税者に事実上生ずる不利益の程度について何ら言及していないことは、論理展開として不自然である。結局、東京地裁の論理構成全体を見ると、ちぐはぐ感が否めない。

ところで、確信は持てないが、東京地裁は、高橋論文の「予測可能性がどれだけ害されるか」という従来の視点を完全に放棄した上で、完全に予測可能性が確保されている状態、つまり現在の税法の状態から、その租税立法や改正（遡及効を有するか否かを問わない）がどれだけ必要であるかを判断して決定すべき²という記述の影響を受けているのかもしれない。しかし（高橋がどちらの結論を支持するか勿論不明であるが）年度内遡及適用の「合理性」がありさえすれば、納税者に事実上生じる不利益は一切無視してよい、という命題をこの高橋論文から導いたのであるとすれば、それは高橋論文の誤読ではないかと思われる。高橋論文は、予測可能性が害される程度を測定することの困難を訴えかけているものの、決して予測可能性を軽視している訳ではなく、同頁で「可能な限り予測可能性が確保されるべき」とも論じている。

III.3. 遡及適用の必要性・合理性について

III.3.1. 最判昭和 60 年 3 月 27 日との関係

東京地裁が引用する最判昭和 60 年 3 月 27 日・民集 39 卷 2 号 247 頁を前提とすると、本件改正の政策内容についてどれほど政策論上の反発³があろうと、その内容が著しく不合理でない限り、裁判所が議会の定めた内容に対し口出しを控えることは、理解できる。

しかし、（年度内）遡及適用の合理性についての議会の判断についてまで、最判昭和 60 年 3 月 27 日の基準に則って裁判所は口出しを控えなければならないのであろうか。損益通算制限などの実体的な政策判断と、遡及適用についての判断とは、別である、との議論も成り立ち得ないではない。寧ろ、別である、とする方が憲法 84 条の趣旨に即している。最判昭和 60 年 3 月 27 日が、遡及適用の合理性についても議会の判断を尊重せよという趣旨を含むか否かについて、ブランクであると理解すべきであり、寧ろ含まないと理解する方が憲法 84 条との関係で無理が少ないことからすると、東京地裁による最判昭和 60 年 3 月 27 日の引用は安易という

² 高橋祐介「租税法律不遡及の原則についての一考察」総合税制研究 11 号 76 頁(2003)、103 頁。

³ 不動産の譲渡損失を他の所得と通算することについての制限は合理的かもしれないが、低税率を仮定した上での損失の利用も認めないことや損失の将来的利用も認めないことなどについて、異論があるかもしれない。本稿の主題ではないので深入りは避ける。谷口・後掲註 4 参照。

べきではなかろうか（引用の論拠が述べられていれば別であるが）。

III.3.2. 平成 17 年 1 月 1 日まで待てない理由

両地裁とも、損益通算目的の駆け込み的売却防止などに言及する⁴。しかし、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認められるとしても、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、敢えて遡及適用（的なこと）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も十分にその目的が達成できる。

III.3.3. 適用時期を平成 16 年 4 月 1 日以後とすることについて

確かに、暦年途中で課税取扱いを変えることは面倒であろう。平成 16 年 1 月 1 日～3 月 31 日の取引と 4 月 1 日～12 月 31 日の取引について、租税法規がどのように適用されるか規定されなければ、東京地裁が指摘するように納税申告事務・徴税事務の混乱が生ずる恐れがある⁵。

しかし、この懸念から素直に導かれる命題は、混乱を防ぐように租税法規の規定を充実させよということであろう。規定の不備を以って、年度内遡及適用を正当化するというのは、論理として本末転倒なのではなかろうか。

III.4. 何のための予測可能性か：納税者の不利益と取引の萎縮

両地裁とも「不利益」という語を用いているが、納税者に不利益が生ずるから可哀相だというだけの意味であろうか。

納税者の不利益に着目すると、遡及適用か将来効のみかの違いは決定的でないという指摘がある⁶。確かに、固定資産税の増税を考えると、それが遡及適用される場合も将来効のみを持つ場合も、不動産価格等に変動をもたらす、不動産購入者に不利益が生ずる。だからといって納税者に一切の不利益を与えてはならないなどという命題を立ててしまうと、法改正が殆どできないということになる。

予測可能性確保の要請は、不利益が生ずるから可哀相だというだけの筋ではなく、取引時点で課税結果について或る程度の予測ができなければ取引が萎縮してしまうので経済に悪影響を与えるという筋でも、論じられてきたのではなかろうか。

固定資産税の税率改正を例に考えると、将来固定資産税の税率が変わるかもしれないということは不動産購入時点における不安材料の一つである。しかし、一切の法改正がないとはいえない以上、不動産購入予定者は将来の固定資産税の税率改正もリスクの一つとして織り込んで価格交渉をせざるをえない。

⁴ この他、首藤重幸「租税法における遡及立法の検討」税理 47 巻 8 号(2004)2 頁以下、7 頁、及び谷口勢津夫「滑り込みセーフ!?」佐藤英明他『租税法演習ノート(補正版)』(弘文堂、2006) 286 頁以下、293 頁註 4 に、興味深い推論があるが、これには立ち入らない。

⁵ なお、東京地裁の「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」は、平成 15 年と平成 16 年の取扱の違いを想起すれば、的外れであろう。

⁶ 高橋・前掲註 2、97 頁。

他方、本件のように損益通算の可否が問題となる場合、仮に取引時点で原告らが税務署に行き質問したとしたならば、どうなるであろうか。税務署職員は、「現行法では損益通算できませんが、法改正で損益通算できなくなる可能性もあります。4月1日まで取引を待ってはいかがでしょうか」などというべきなのであるか。極論として、「12月30日にならないと損益通算できるかできないか分かりません」などという事態が生じてもよいのであろうか。

東京地裁は、年度内遡及適用の合理性を審査する中で、「早急に実施する必要」の理由の一つとして「土地市場を活性化させる目的」も挙げている。だが、年度内遡及適用を許すことによる取引の萎縮を無視して、土地市場活性化目的を理由にすると、如何にもちぐはぐである。

福岡地裁は、総合的勘案の一材料である「不利益」について「本件改正によって国民が被る経済的損失は多額に上る」と論じたが、特定の納税者の不利益のみならず、取引の萎縮についても更に言及すべきであったのではないか。

III.5. 国民の事実上の予測可能性について

平成15年12月18日の新聞報道等による国民の予測可能性の評価について、両地裁で著しい対照がある。この評価自体については評釈の対象としがたい。以下、法律でないものがもたらす事実上の予測可能性について検討する。

自民党の税制改正大綱が新聞等で報道されることにより、或る程度（程度の評価が両地裁で異なっているものの）国民に事実上の予測可能性が生じることの有益性については否定されまい。

だが、公布してしまえば実際上の予測可能性がどんなに乏しくとも「法の不知は恕せず」とされること⁷との対比を思うと、法律ではないものが憲法84条の趣旨として要求される予測可能性をももたらすとしてよいか、躊躇を覚える。公布後は法律という形式を重視し、公布前は法律という形式を軽視するというアンバランスさについて、疑問が拭えない。また、III.4で仮定的に論じたような、税務署に質問しても確定的な答えが得られないという事態は、形式的な法律論として許容しがたいのではなからうか。

形式論理のみならず実際上の問題として考えても、ガソリン税をめぐる2008年3月の国会での動きなどを想起すれば、法案と法律の成立との違いはやはり軽視しがたい。更に、本件改正について、政策論の見地から内容自体への強い反発があるかもしれないとすると、寧ろ、平成15年12月18日新聞報道等に注目するような租税政策に関わりの深い人ほど、「このような政策が、このまま国会を通過するかどうか、分からない」と考えたとしても、おかしくないのではなからうか。

確かに、法律ではないものが事実上の予測可能性をもたらすことはあるが、これを以って憲法84条の趣旨として要求されるところの予測可能性を満たすとするという場面は、あるとしてもかなり限定的に理解すべきではなからうか。

⁷ 例えば、刑事法についてであるが最大判昭和33年10月15日刑集12巻14号3313頁。