

## 租税法律主義と「遡及立法」

舘 圭吾\*

### 要 約

本稿は、租税法律主義に関して再検討を行う必要性を強調した後、金子宏が提唱した納税者に不利益な遡及立法は憲法上許されないという考え方について批判的に検討を行うものである。金子は、租税法律主義を法的安定性・予測可能性を保障するという見地からとらえ直し、そこから遡及立法禁止原則を導いた。租税法律主義が法的安定性・予測可能性を確保する機能を果たすということは正しいものの、法的安定性・予測可能性を保障するという機能を果たすから遡及立法禁止原則が租税法律主義の内容を構成する、と論じることは妥当ではない。むしろ、遡及立法の可否という問題は国会の権限の時間的範囲(時間的な立法管轄権)の問題として理解されるべきである。

このように理解した場合、租税立法に過誤が存在することが判明したのでそれを修正するための遡及立法、及び、社会情勢の大きな変化により過去に便益を得ていた者に対して遡って負担を求めるような立法は許容される。そして、当初の立法時点では立法者が気づいていなかった抜け穴を封じるようなタイプの個別的否認規定の遡及もまた、許される。

## I. はじめに

### I-1. 租税法律主義に関する再検討の必要性

美濃部達吉は、大日本帝国憲法62条が租税法律主義という原則を示しているものであると解釈し、租税のみならず一般に自由または財産

に対する侵害となる国家作用について法律の根拠を要求しているという彼の理論の実定法上の論拠として同条を援用した<sup>1)</sup>。同条は議会の課税承認権を定めたものであったから、美濃部は、

\* 神戸大学大学院法学研究科教授

1) 美濃部達吉『逐條憲法精義』(有斐閣、1927年)622頁には次のような記述がある。「租税の賦課が政府の専断に依ることを得ず必ず議会の協賛を要することは、一般の法治主義の原則から生ずる当然の事理で、敢て本条の規定を待たない。却って租税に付いてのみ特に此の如き規定を設けることは、その他の義務を課するには、法律を要しないものと誤解せらるゝ虞が有る。唯西洋諸国に於ける議會制度の発達に於いて、議會の任務は、初には一般の立法に与るよりも寧ろ租税に承諾を与ふることを主眼としたもので、国民自身の同意を得た租税でなければ、之を国民に要求することが出来ぬとすることが、議會制度の起った主たる原因であり、近代に於いても、租税の賦課に対する同意は他の何者にも超えて議會の最も重要なる任務とせられて居るのであるから、憲法に特に此の事を明言して居るものが多く、而してわが憲法も亦之に倣って居るものに外ならぬ。即ち本条の規定は、敢て租税の賦課のみが法律に依ることを要するものと為せるのではなく、国民の総ての権利義務が法律を以て定めらるゝことを要する中にも、其の最も重要なる適用の一として、殊に財産的負担を課するには、法律を以てすることを要することの原則を定めて居るのである」。

同条の本来の目的（議会による課税権に対する統制）ではなくその果たす機能（人民の自由・財産の保護）に着目した上で、この機能を目的と読み替えることを通じて、法治国原理の適用範囲の拡大を狙ったわけである。

現行憲法下で租税法律主義について論理的には美濃部と全く同じ議論を行ったのが、金子宏である。金子は、租税法律主義の沿革を確認しつつも、それが「国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与える」という機能を果たしていることを指摘する<sup>2)</sup>。そして、こうした機能を租税法律主義の目的と読み替えた上で<sup>3)</sup>、それに従って租税法律主義の内容を構成するのである。美濃部による機能の目的への読み替えに法治国原理の適用範囲の拡大という実践的意図があったのと同様に、金子による機能の目的への読み替えには、戦後日本における課税庁による課税権の恣意的な行使に歯止めをかけるという実践的な狙いがあったと考えられる。金子は、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」の5つを挙げている<sup>4)</sup>。また、それぞれの内容につき、基本的にはドイツ法を参照して叙述している<sup>5)</sup>。

金子の実践的な狙いは、その当時においてはもちろん、21世紀に入って15年以上が経過した現在でも、正当なものである。課税庁が特定

の勢力と結託して恣意的にその権力を行使することへの警戒は、当時も現在も怠ることはできない<sup>6)</sup>。もっとも、金子が租税法律主義の具体的な内容として記述した事柄については、再検討の余地がないわけではない<sup>7)</sup>。その理由は以下の諸点にある。

第1に、課税要件法定主義に関しては、課税要件のうち相当多くの事柄が条約・政省令・通達・会計慣行といった法律以外の法規範（ないし事実としての規範）によって規律されている、という実態がある。課税要件を法律という形式で定めるべきである、白紙委任は禁じられる、と言ったところで、現実に存在している租税に関するルールのうちどれが法律の定め違反するのか、ということは直ちには明らかにならない。法律の定めと法律以外の法規範（ないし事実としての規範）との間の関係について判断するための指針が必要である。

第2に、課税要件明確主義に関しては、金子が援用する1970年代初頭のドイツにおいて用いられていた「自由裁量」や「不確定概念」といった概念の有用性について検証する必要がある。

第3に、不遡及の原則ないし「遡及立法禁止原則」については、まず、それが租税法律主義に含まれると考えるべきなのかが問題となる<sup>8)</sup>。次に、そのような絶対的な原則が本当に金子の主張通り妥当するのか、検討の余地があ

2) 金子宏「租税法の基本原則」同『租税法理論の形成と解明上巻』47頁（有斐閣、2010年。初出は1974年）。

3) 金子宏「市民と租税」同『租税法理論の形成と解明上巻』3頁（有斐閣、2010年。初出は1966年）、14頁（「租税法主義は、単にその歴史的沿革や憲法思想的意義にてらしてのみでなく、今日の複雑な経済社会において、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）につき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ろう。」）。金子・前掲注2、49頁も「租税法主義は、以上のように、課税権の行使を制約する原理、いわば自由権的保障の原理である [...]」と指摘する。

4) 金子・前掲注2、49-50頁。なお、金子宏『租税法』（弘文堂）では、その1976年の初版以来、本文で指摘した5点に加えて「手続的保障原則」が挙げられているが、その「納税者の権利保護」との異同については必ずしも明らかではない。

5) 金子・前掲注2、50頁以下。

6) この点については、瀧圭吾「有害な税制への対抗：BEPSプロジェクト行動計画5報告書の紹介」中里実ほか編著『BEPS(税源浸食と利益移転)プロジェクトと企業活動への影響』（有斐閣、2017年）所収予定参照。

7) 佐藤英明は、金子のいう「租税法主義」を「課税要件法定主義」と「予測可能性原則」に分けて理解し、前者は絶対的な原則であるのに対して、後者は他の考慮要素との衡量に服する相対的な原則であると主張する。佐藤英明「租税法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）55頁、65-67頁。本稿は、佐藤の見解をさらに進め、そもそも「予測可能性原則」（65頁）を廃棄することを目指すものである。

る。さらに、遡及立法とは何を意味するのかということすら、必ずしも明らかではない。

第4に、ドイツ法を参照して明らかにされた租税法律主義の内容と、ほぼ同時期に日本で金の金子を中心として展開されたアメリカ法を参照して構築された租税実体法に関する議論<sup>9)</sup>との関係を反省してみるべきかもしれない。なぜなら、後者は要するに包括的所得概念を軸に所得課税の体系をコモン・ロー＝普通法として構成するという構想であり、制定法に書かれている内容が法であるという理解を前提とするように読める金の租税法律主義に関する主張と、潜在的には鋭い緊張関係に立つからである。

第5に、金子自身は近年、ルール・オブ・ローの考え方を強調している<sup>10)</sup>。ルール・オブ・ロー＝法の支配（rule of law）の考え方は周知のとおりイギリス法に起源を有しているため、ルール・オブ・ローの強調がドイツ法研究に基づいて組み立てられていた租税法律主義に関する金の金のかつての見解にどのような変容をもたらすのか（もたらさないのか）ということが検討に値する。

最後に、上記第2点と重なるけれども、金子が示した租税法律主義の内容は当時のドイツ法のみならず、当時のドイツ法の影響を受けた日本の憲法学・行政法学の状況を所与としていたはずであるが、ドイツおよび日本の憲法学・行政法学の議論が当時とは変わっていることに伴い、説明の仕方を変えたほうが適切である部分があるかもしれない。

以上のような再検討の提案に対しては、金子が示した租税法律主義の意味内容を所与とした上で、それに基づいて形成されたと考えられる

日本の裁判例を分析すれば足りる、という反論があるかもしれない。しかし、各国の議会で制定する租税法律を中心とする租税に関する多様な規範が世界中に存在している現状を考慮すると、租税に関する規範のあり方およびその有効性について日本でしか通用しないようなルールを形成することは、必ずしも得策ではないかもしれない。そうでないとしても、日本で租税法律主義の内容とされているような事柄について外国で興味深い議論が行われていればそれを参考にして日本における議論の質を高めること自体は何ら非難されるべきではないだろう。

## I-2. 本稿の構成

そこで、本稿では、上記のような再検討の手始めとして、金の金の「不遡及の原則」についての検討を行う。以下、まず日本で学説により租税立法に関する「不遡及の原則」ないしより一般的に「行政法規不遡及の原則」が唱えられた際に、それがどのようなものとして理解されていたか、またその根拠が何であったかを確認する。次に、立法や判決の遡及効一般についてこれまで行われてきた議論を紹介する（以上、II）。さらに、法の本質について考察する中で遡及立法、とりわけ租税法規に関するそれについて考察した、法哲学者ロン・フラーの見解を紹介する。続いて、遡及立法とエントレンチメントの問題を統一的に考察した、憲法学者ジュリアン・ユールの見解を紹介する。最後に、「不遡及の原則」及びそれに関連する諸問題について若干のコメントを加える。ここでは、いわゆる租税回避に対する個別的否認規定に遡及効を持たせることを肯定的にとらえる考え方を提示

8) フランスにおいては、遡及立法は納税者の基本的権利のひとつとして民法2条に基づいて論じられており、租税法律主義の問題とは区別される。フランス民法2条については、松本英美「民法典序章」北村一郎編『フランス民法典の200年』117頁（有斐閣、2006年）、120頁以下。V. F. Terré, Introduction générale au droit, 5<sup>e</sup> éd. 2000, p. 466. フランスにおける租税法律主義については、中里実「フランスにおける租税法律主義の原則一序説」市原昌三郎ほか編『公法の基本問題：田上穰治先生喜寿記念』（有斐閣、1984年）407頁。

9) 金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究〔所得課税の基礎理論上巻〕』1頁（有斐閣、1995年。初出1966年、1968年、1975年）。

10) 金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」同『租税法理論の形成と解明上巻』117頁（有斐閣、2010年。初出は2008年）。

する（以上，Ⅲ）。

## Ⅱ．「不遡及の原則」の内容と根拠

### Ⅱ－１．本稿が前提とする事柄について

#### Ⅱ－１－１．法規範の遡及適用に関する概念整理

##### Ⅱ－１－１－１．主要事実に関する遡及適用

「不遡及の原則」についての検討を始める前に、法規範が遡及的に適用される、ということの意味を確認しておきたい<sup>11)</sup>。ひとまず、ある法規範が定立され、当該法規範がこの定立のタイミングよりも前に存在していた事実に対して適用されることを「遡及適用」と呼ぶことにしよう。典型的には、ある時点（例えば、2016年4月1日）において公布された法律が、その時点より前に存在していた当該法規範が直接対象とする事実（以下、比喩的にこれを「主要事実」と呼ぶ<sup>12)</sup>。例えば、ある人の2015年度の所得金額）に対して適用される場合である。本稿では、基本的には、このような「遡及適用」の可能性、すなわち、このような「遡及適用」が憲法との関係で許容されるか、また、許容されるとしてそのための条件として何が存在するか、ということを論じる。

##### Ⅱ－１－１－２．間接事実に関する遡及適用？

ところで、上記のような意味での「遡及適用」ではなくても、ある法規範がその定立の時点よりも前に存在していた事実に対して適用されていると理解しうる場合がある。それは、前述の意味での主要事実を導く際に過去に存在してい

た事実が考慮されるような仕組みが採用されているときに生じる（以下、主要事実を導く際に考慮される事実を比喩的に「間接事実」と呼ぶことにする）。例えば、2016年4月1日に公布・施行された所得税法がある人の2016年度の所得金額に対して適用される場合、2016年1月1日から3月31日の間にこの人が行った経済活動に関する事実はもちろん<sup>13)</sup>、譲渡所得の金額の計算上控除する「資産の取得費」（所得税法38条）のように、2015年12月31日以前にこの人が行った経済活動に関する事実が考慮される<sup>14)</sup>。所得税法60条が適用される場合に至っては、譲渡された資産に関する当該納税義務者の前主や前々主といった人たちの行った経済活動に関する事実が考慮される。

##### Ⅱ－１－１－３．過去の行為に依存する事実に関する遡及適用？

さらに、間接事実が（過去に存在していた事実ではなく）現在存在している事実であるとしても、当該事実の存在が過去に行った行為に依存していて、容易には当該事実（の存否及び程度）を変更できない場合がある。例えば、職業選択や婚姻・子供を持つか否かの選択がそうである。

11) 従来の議論については、以下の文献がよくまとまっている。加藤幸嗣「行政法規の遡及適用」成田頼明編『行政法の争点〔新版〕』（有斐閣、1990年）44頁。

12) 「主要事実」の本来的意味は、民事訴訟法上、法律効果の発生に直接必要な事実のことである。金子宏ほか編『法律学小辞典〔第3版〕』（有斐閣、1999年）545頁。

13) 最判平成23年9月22日民集65巻6号2756頁は、このような場面に関するものであった。

14) この点については、渕圭吾「納税者の租税法規上の地位の遡及的変更」（最判平成23年9月30日判時2132号34頁の解説）租税判例百選〔第5版〕10頁（2011年）参照。

## II-1-2. 法規範の遡及適用とその周辺に関わる3つの問題

さて、前項で述べたような広い意味での法規範の遡及適用について論じる際には、以下の3つの問題を明確に区別する必要がある。

### II-1-2-1. デフォルト・ルールは何かという問題

第1に、新たな法規範が過去に存在していた事実または過去に行った行為に依存した現在の事実に対して適用されるのかははっきりしない場合に、どのようにその適用関係を確定すれば良いのか。すなわち、当該法規範の適用対象に関するデフォルト・ルールは何かという問題である<sup>15)</sup>。法規範の遡及適用に関する問題として伝統的に論じられてきたのはこれである。しかし、現在の日本では法の適用に関する通則法2条が「法律は、公布の日から起算して二十日を経過した日から施行する。ただし、法律でこれと異なる施行期日を定めたときは、その定めによる」と定めており、デフォルト・ルールは明確である。また、現在の日本の租税法分野の立法においては、法律の施行日は必ず明確に定められており、場合によっては経過措置が設けられていることもある。

例えば、2016年3月29日に成立し、同月31日に公布された「所得税法等の一部を改正する法律」（平成28年法律第15号）の場合、附則1条において「この法律は、平成二十八年四月一日から施行する」とされている。そして、「ただし、次の各号に掲げる規定は、当該各号に定める日から施行する」として、様々な規定につき、それぞれ、2016年4月1日以降の日付が定められている。

附則2条は、「この附則に別段の定めがあるものを除き、第1条の規定による改正後の所得税法（以下附則第二十条まで及び附則第三十一条第一項において「新所得税法」という。）の規定は平成二十八年分以後の所得税について適用し、平成二十七年分以前の所得税については、なお従前の例による」と定めている。そして、附則3条は、「新所得税法第九条第一項第十五号の規定は、この法律の施行の日（以下「施行日」という。）以後に受けるべき同号に掲げる金品について適用し、施行日前に受けるべき第一条の規定による改正前の所得税法（以下附則第二十条までにおいて「旧所得税法」という。）第九条第一項第十五号に掲げる金品については、なお従前の例による」と定めている。平成28年法律第15号は1条において、所得税法9条1項15号に定める非課税所得の範囲を拡張したのであるが、附則3条によれば、2016年3月31日までに給付された（そして、既に課税されるものとして扱われた）金品については改正前の法律に従った課税される扱いが維持される、というわけである。

このように、現在の日本の租税法分野で実際にはあまり争いにならないと考えられることから、理論的には極めて重要であるものの、このデフォルト・ルールは何かという問題については、本稿では検討の対象としない<sup>16)</sup>。

### II-1-2-2. ある法規範が有効か、合憲かという問題

#### II-1-2-2-1. はじめに

第2に、ある新たな法規範について前述の広い意味での遡及適用がされることになっているとして、この法規範がより上位の法規範との関

15) この問題に関する優れた研究として、齊藤健一郎「法、時間、既得権—法の時間的効力の基礎理論的研究」（筑波大学博士論文、2015年）がある。

16) ただし、裁判所が下した判決によってある法律の意味内容が明らかになった場合に、この明らかになった意味内容を含むものとして当該法律が既に完結している事実適用されるか、という重要な問題が存在する。典型的には、最高裁判所が法令について違憲判決を下した場合にこの問題が顕在化する。この点については、最判平成25年9月4日民集67巻6号1320頁参照。また、以下の文献も参照。中村心「もしも最高裁が民法900条4号ただし書の違憲判決を出したら」東京大学法科大学院ローレビュー7号191頁（2012年）、巽智彦「法令等の違憲・違法を宣言する判決の効力」成蹊法学83号183頁（2015年）。

係で有効なルールであるかということが問題とされうる。例えば、ある法律の規定が適用される主要事実ないし間接事実が当該法律の公布以前に存在していた事実であることにより、当該規定が憲法違反または条約違反となることがあるか、またあるとしてそれはいかなる場合か、ということが問題となる。

さしあたりある法律の規定が憲法違反になるかどうかを考えると、以下のような論点がある。

#### II-1-2-2-2. 財産権保障？

まず、憲法違反となる場合にその論拠として何が有りうるか。この点につき、少なくとも遡及効を有する租税立法との関係で憲法 29 条の財産権保障を持ち出すことは、財産権保障に関

する伝統的な思考様式からすると、適切ではない<sup>17)</sup>。なぜなら、租税とは人の総財産＝資産を引き当てとする金銭支払い義務であるところ、憲法の財産権保障は伝統的には総財産＝資産の減少を保護するものではないとされてきたからである。人権のカatalogueとの関係で問題になることがあるとしても、むしろ、一般的な自由権(憲法 13 条)、あるいは個別の自由権との関係で論じられるべきであろう<sup>18)</sup>。

#### II-1-2-2-3. 租税法律主義？法治主義？法の支配？

次に、租税法律主義、あるいはより一般的に法治主義や法の支配といった観念に基づいて、遡及立法の可能性が限定されることがあるか。この点こそが本稿の検討課題であるが、これら

17) この点については、瀧圭吾「財産権保障と租税立法に関する考察 - アメリカ法を素材として」神戸法学雑誌 65 巻 2 号 55 頁 (2015 年)、同「憲法の財産権保障と租税の関係について」法学新報 (中央大学) 123 巻 11・12 号 (玉國文敏教授古稀記念論文集) (2017 年) 掲載予定を参照。もっとも、遡及効を有する租税立法を財産権保障の規定との関係で論じようという見解が根強い支持を集めていることも事実である。例えば、欧州人権裁判所の判例は、遡及効を有する租税立法を欧州人権条約第 1 議定書 1 条の定める財産権保障に基づいて審査している (この規定については、門田孝「欧州人権条約における財産権保障の構造」広島法学 29 巻 4 号 1 頁 [通算 (縦書き) 230 頁] (2006 年)、32 巻 3 号 91 頁 [通算 182 頁] (2009 年) 参照)。同条は、「すべての自然人または法人は、その財産を平穩に享受する権利を有する。何人も、公共の利益のため、かつ法律および国際法の一般原則の定める要件に従う場合を除く他、その財産を剥奪されない。但し、前段の規定は、国家が、一般的利益に従って財産利用を規制するために、あるいは租税またはその他の負担金または罰金の支払いを確保するために、必要とみなす法律を実施する権利を、損なうものではない」(日本語訳は、門田・広島法学 29 巻 4 号 1 頁による)と定めている。この規定の文言からは、そこで保障されている財産権とは総財産＝資産を構成する個々の財産権であると解される。実際、後段の規定は「租税またはその他の負担金または罰金」を課すことではなく、「租税またはその他の負担金または罰金の支払いを確保するために」必要とみなす法律を実施する権利に言及している。つまり、租税等の徴収のために個々の財産を差し押さえて換価することが念頭に置かれていると考えられる。しかし、欧州人権裁判所の前身の一つである欧州人権委員会 (European Commission of Human Rights) は 1981 年 3 月 10 日の決定において、遡及効を有する租税立法を第 1 議定書 1 条との関係で審査した (A., B., C., and D. v. United Kingdom (8531/79) (1981) 23 D. R. 203)。また、欧州人権裁判所も 2003 年 6 月 10 日の決定において、遡及効を有する租税立法を第 1 議定書 1 条との関係で審査した (M. A. and 34 Others v. Finland (Admissibility) (27793/95) (2003) 37 E. H. R. R. CD 210)。なお、いずれの決定においても、遡及効を有する租税立法は欧州人権条約に違反するものではないとされた。問題状況につき、以下の文献を参照。Philip Baker, Taxation and the European Convention on Human Rights, [2000] British Tax Review 211; Philip Baker, Retrospective Tax Legislation and the European Convention on Human Rights, [2005] British Tax Review 1. 欧州人権条約 7 条は遡及処罰を禁じているが、遡及効を有する立法一般に関しても、5 条 4 項 (人身の自由) 及び 6 条 1 項 (適正手続) を引き合いに出して、審査が行われることがある (Alan Rodger, A Time for Everything under the Law: Some Reflections on Retrospectivity, 121 Law Quarterly Review 57 (2005), 64)。例えば、遡及効を有する租税立法に関する事案についての 1997 年 10 月 23 日判決において、欧州人権裁判所はそれが 6 条 1 項との関係で審査されることを肯定した (National & Provincial Building Society v. United Kingdom (21449/93, 21319/93, 21675/93) (1997) 25 E. H. R. R. 127)。結論としては、6 条 1 項違反にならないとしている。

18) なお、後述の第 3 の論点 (II-1-2-3) を参照。

の観念から予測可能性という中間命題を導出した上で、この中間命題に基づいて遡及立法の可能性を考える、という戦略には疑問がある<sup>19)</sup>。法というものの本質から遡及立法に対して否定的な態度が示されることがあり、この態度は正当であるものの<sup>20)</sup>、むしろ、立法府である議会の時間的な権限の問題としてとらえることがより適切である<sup>21)</sup>。この点については、項を改めて述べる。

#### II-1-2-2-4. 議会の時間的な権限超越

本稿で私が強調したいのは、遡及効を伴う法規範は、一般的な法規範を定立する権限を与えられている議会の時間的な権限を超越するという理由で、憲法違反になる可能性があるということである<sup>22)</sup>。憲法にはっきり書かれていないが、憲法の解釈として、立法機関である国会の権限は、時間的に制約されていると考えるべきである。例えば、国会が50年後の日本国民の判断の余地を限定するような立法を行うことはできないし、50年前の日本国民の判断をひっくり返してしまうような立法を行うこともできないはずである。もちろん、集合体としての国民を構成する個々の国民は時々刻々と入れ替わっているから、ある時点における議会による立法がその時点と異なる時点の異なる構成員から成る国民に対して適用される、という事態は常に生じており、このことが常に憲法違反になると解釈するのは非現実的である。しかし、ある時点における国民の代表者の意思と明らかに反するような内容の法規範がその時点における

国民に対して適用されることはない、と言っても間違いではないだろう。そして、法規範に遡及効がある場合、遡及先の（過去の）時点における国民の代表者の意思が今さら表明されることはありえない。そうすると、裁判所が、過去の時点における国民の代表者の意思を忖度して、当該法規範の遡及効が遡及先の時点における国民の代表者の意思に反するものではないかどうか、判断するしかない。もし、遡及先の時点の国民の代表者の意思に反することが合理的に想定されるならば、当該法規範のうち少なくとも当該時点への遡及効を有する部分は、国会の権限を超越した立法として、憲法違反であり無効ということになるのだと考えられる。

以上のように、ある法律について遡及的に適用することが時間的な権限超越により憲法違反となる場合、遡及適用を定める部分それ自体が無効となるのであって、当該部分がある名宛人に適用することのみが違憲となるというわけではないと考えるべきである<sup>23)</sup>。

#### II-1-2-2-5. 議会による政策へのコミットメントをめぐる議論

この項の最後に、既存の個々の憲法の規定との関係を問題とするのではなく、法制度全体の効率性の観点から、憲法上のルール（ないしそれに代わる、通常法律よりも上位の法規範によるルール）として制定法に遡及効を認めるべきか否かを論じる。1970年代後半以降のアメリカ合衆国における一連の業績<sup>24)</sup>に触れておきたい。

19) II-2 参照。

20) III-1-1 参照。

21) 国家作用と時間の関係に関する重要な先行業績として、確井光明「時間軸から見た国家の役割：行政法、財政法の視点において」公法研究74号64頁（2012年）がある。

22) あまり指摘されることはないが、日本とは全く関係ない事項について法律で定めることが憲法の想定している立法権の範囲外の事項を規律するものとして権限超越により無効と判断されることもありうると思われる。もちろん、国際法においては、立法管轄権には限界があるとされる。租税に関して言えば、慣習国際法上、国家は当該国家との間に正真正銘の関係（genuine connection）がある人、取引、財産に対してしか課税できないのである。See Michael Akehurst, Jurisdiction in International Law, 46 British Yearbook of International Law 145, 179-180 (1972-1973)。

23) 湖圭吾「適用を年度開始時点まで遡らせる租税法規の合憲性」（福岡地判平成20年1月29日判時2003号43頁）法学教室342号別冊付録「判例セレクト2008」13頁（2009年）。

1986年の税制改正として結実する大規模な税制改革を視野に入れて、アメリカでは、税制改正による新しい規定に遡及効を認めるべきか否かが論じられた。1970年代中盤までの伝統的な見解は、遡及効を認めることは望ましくなく、設ける場合には既得権を保護すべく経過規定を設けるべきである、と論じていた<sup>25)</sup>。これに対して、グラッツ (Michael J. Graetz) が1977年の論文において、次のような議論を展開した<sup>26)</sup>。すなわち、納税者は税制改正が行われるかもしれないというリスクを織り込んで市場取引に参加しているのであるから、改正法に遡及効を認めることに何ら問題はなく、むしろ社会厚生を増大させる。また、既に一定の地位を形成している者に対して経過措置を通じて損失補填を行うことは、モラル・ハザードを招来する。グラッツの論旨を租税制度の変更から法制度の変更へと一般化して述べたのが、キャプロー (Louis Kaplow) の1986年の論文であった<sup>27)</sup>。キャプローは、法制度の変更一般について、遡及立法は許容され、またその際に経過措置を含む各種補償は不要である、と論じた。

グラッツとキャプローは、市場における各種リスクと、租税制度や法制度が立法者によって

変更されるリスクとは、同列に論じられる（ないし、別々に論じなくてはならないということ論証されていない）ということ的前提に、議論を組み立てていた<sup>28)</sup>。また、キャプローが明らかにしたように、彼らの議論は、制度変更により制度が良くなるか悪くなるかということに依存しない<sup>29)</sup>。

このような立論に対して、税制を通じて納税者の行動を誘導することを念頭に置いて、むしろ遡及立法を禁止しあるいは経過措置を義務づけることを通じて立法府＝議会がその立場を変えないことにコミットしたほうが、社会全体としての厚生が増大するのではないか、との反論が行われ、論争が展開した<sup>30)</sup>。とりわけ、公共選択論の立場からは、ラムザイヤー (J. Mark Ramseyer) と中里実が、立法者が私益を図る可能性があることを前提にすると、立法者が納税者に対して一旦提供した租税便益を今後も守ることにコミットすることが望ましいと論じた<sup>31)</sup>。さもないと、立法者は一旦提供した租税便益を維持することの対価を徴収すべく租税便益を得ている人を脅迫しかねないというのである。しかし、彼ら自身も認めるごとく、実際には、立法府がそのような戦略を採用する

24) 概観として、以下の論文が有益である。学説の位置づけについては、基本的に、この論文に依拠している。Charlotte Crane, *The Law and Economics Approaches to Retroactive Tax Legislation*, in: Hans Gribnau & Melvin Pauwels (eds.), *Retroactivity of Tax Legislation*, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), 2013, at 129-150.

25) *See Crane supra* note 24, at 141, note 7. もっとも、こうした見解が、遡及効が禁止されることや経過規定が必要とされることについて、合衆国憲法のどの規定を根拠としていたのか、必ずしも明らかではなかったように思う。

26) Michael J. Graetz, *Legal Transitions: The Case of Retroactivity in Income Tax Revision*, 126 U. Pa. L. Rev. 47 (1977). *See Crane supra* note 24, at 139-141.

27) Louis Kaplow, *An Economic Analysis of Legal Transitions*, 99 Harv. L. Rev. 509 (1986). *See Crane supra* note 24, at 143. キャプロー論文については、2013年に神戸大学で行われた研究会における木下昌彦の報告資料があり、今回、これを参照することができた。

28) *See Crane supra* note 24, at 143-144.

29) *See Crane supra* note 24, at 144-145.

30) *See Crane supra* note 24, at 142-143, 145-146.

31) J. Mark Ramseyer & Minoru Nakazato, *Tax Transitions and the Protection Racket: A Reply to Professors Graetz and Kaplow*, 75 Va. L. Rev. 1155 (1989). 日本語による文献（それぞれ、若干の主張の相違が存在する）として、中里実「Tax transitionと水平的公平」*ジュリスト* 898号101頁（1987年）；同「税制改革の効率性」*租税研究* 484号5頁（1990年）；J・マーク・ラムザイヤー「租税制度の変更と経過措置」金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣、1991年）443頁参照。



ことは期待できない<sup>32)</sup>。

以上のような議論状況をどのように理解すればよいか。この点につき、私は以下のように考える。本項の冒頭でも述べたように、グラッツとキャプロー、そして彼らに反対する論者は、いずれも、実定法としての合衆国憲法の解釈論を行っているわけではなく、むしろ、憲法（あるいはそれに代わる法規範）を通じて議会が自らの立法について長期的にコミットメントを行うことの可能性を論じている、と解釈できる。というのは、立法者が信頼に足るコミットメントを行う（自らの手足を縛る）ためには法律（議会制定法）よりも上位の法規範を援用せざるを得ないが<sup>33)</sup>、そのような法規範とは、アメリカ合衆国においてはまずは合衆国憲法だからである。そして、遡及立法の禁止やあらゆる法制度の変更に対する補償の義務づけが合衆国憲法の既存の規定から読み取れず<sup>34)</sup>、また、遡及立法の禁止やあらゆる法制度の変更に対する補償を義務づけるような合衆国憲法の修正が現実的には想定されない以上、議会が自らの立法について長期的なコミットメントを行うことは実際には不可能である。そうすると、今のところ、グラッツとキャプローが主張するように、遡及立法の余地を認め、また、法制度の変更に対して補償を行わないことが、社会全体の厚生の見地

から望ましいと言わざるをえないのではなからうか<sup>35)</sup>。

## II-1-2-3. ある法規範をある者に適用することが債務不履行となるか

これに対して、第3に、（前述の最も広い意味での遡及効を有する）ある法規範が（上記第2の論点との関係で）有効であることを前提として、当該法規範をある名宛人に対して適用することによってもたらされる結果について、当該名宛人に対して債務不履行（ないし不法行為<sup>36)</sup>）に基づく損害賠償責任が生じる余地が、理論的にはありうる<sup>37)</sup>。すなわち、国または地方公共団体が特定の者との間でその者に対して一定の時期における一定の経済的価値の存在を保障していたと評価できる場合、当該経済的価値が他ならぬ当該国または地方公共団体によって剥奪されてしまうとすれば、その剥奪の手段が租税立法であってかつ当該立法が前述第2の論点との関係で問題ないとしても、なお当該特定の者との関係で国または地方公共団体が債務不履行ないし不法行為に基づく損害賠償責任を負う可能性がある<sup>38)</sup>。例えば、地方公共団体が個人や企業を誘致した挙句、これらの個人や企業が行った投資を没収してしまうような内容の租税立法（条例制定）を行った場合、当該地方

32) Ramseyer & Nakazato, *supra* note 31, 1175.

33) 均衡予算を達成するために会計検査院が大統領の判断を拘束する旨の規定を含んでいたグラム・ラドマン法の憲法上の問題点を指摘し、憲法改正によるしかないと論じた以下の文献を参照。Paul W. Kahn, *Gramm-Rudman and the Capacity of Congress to Control the Future*, 13 *Hastings Const. L. Q.* 185 (1986). グラム・ラドマン法を違憲とした合衆国最高裁判決 (*Bowsher v. Synar*, 478 U. S. 714 (1986)) については、田中治「予算均衡とグラム・ラドマン法：Bowsher 判決の検討」同『アメリカ財政法の研究』（信山社、1997年）137頁（初出1987年）を参照。より一般的な財政規律に関する検討として、藤谷武史「財政制度をめぐる法律学と経済学の交錯：法律学の立場から」*フィナンシャル・レビュー*103号3頁（2011年）；神山弘行「財政・時間・責任：時間整合的な財政統制の限界と可能性」*法律時報*88巻9号36頁（2016年）参照。

34) 宮原均「税法における遡及立法と憲法：合衆国最高裁の判例を中心に」*法学新報*104巻2=3号95頁（1997年）。なお、測・前掲注17でも遡及立法に関する判例に言及している。

35) アメリカ合衆国憲法にテイキング条項、日本の憲法に財産権補償に関する29条がある以上、あらゆる制度変更について補償を要しないという立場は、現行法上、成り立ちえない。問題はアメリカでいうところの規制のテイキング (regulatory taking) というカテゴリーを認めるか否か、ということであろう。キャプローの立場からは、規制のテイキングというカテゴリーは不要だということになる。規制のテイキングについては、測圭吾「アメリカ合衆国の土地利用法（下）」*神戸法学雑誌*65巻4号173頁（2016年）、203-231頁（特に220頁の日本の判例についての村山健太郎の見解の紹介）参照。

36) 私は、不法行為よりも、債務不履行に基づくという構成が正しいのではないかと考えている。

公共団体がこれらの個人や企業に対して一定の経済的価値の存在を保障したと評価でき<sup>39)</sup>、また、そのような保障が当該地方公共団体の権限の範囲内であると言っている場合には、上記条例自体は憲法違反でも地方税法違反でないとしても、なお損害賠償責任を負う、ということがありうる。

これまで提示されてきた学説の中には、法規範の名宛人が抱いていた期待・予測可能性・既得権といったものを当該法規範が合憲であるか違憲であるかの判断と直結させるものが散見された<sup>40)</sup>。判例も、そのような立場に一定の理解を示しているように見える<sup>41)</sup>。しかし、信頼・期待・予測可能性・既得権といったものは、たとえそれらが保護に値するとしても、この第3の論点に関するものであって、第2の論点とは

関係がないと解すべきであろう<sup>42)</sup>。期待・予測可能性・既得権を侵害されたと考える納税者は、課税処分取消訴訟の中でそれを争うのではなく、別途、債務不履行に基づく損害賠償の請求あるいは国家賠償請求を行うべきである<sup>43)</sup>。

なお、国や地方公共団体がある者との関係で租税を課すことがこの者との関係で債務不履行にあたると考えるということは、租税法規は課税要件を充足する場合に必ず適用しなくてはならない（裁量による減免の余地はない）ことを前提とすると、租税法を行なったこと自体がこの者との関係で債務不履行にあたるということを意味する<sup>44)</sup>。一方、租税法は一般的な規範として定められているはずであるから、特定の者との関係で債務不履行にあたるからといって、裁判所が債務の強制履行として法律や条例

37) 潤圭吾「アメリカにおける政府私人間契約の解釈準則：United States v. Winstar Corp., 518 U.S. 839 (1996)の検討」トラスト60研究叢書『金融取引と課税(3)』69頁(公益財団法人トラスト60, 2014年)。なお、神戸大学における研究会(後掲注146参照)において、遡及立法自体が適法なのであれば(債務不履行や不法行為ではなく)損失補償の問題となるのではないか、あるいは、少なくとも(債務不履行や不法行為と並んで)損失補償の問題となる場合が存在するのではないか、との指摘を受けた。確かに、論理的には、一般的な法規範を遡及適用することが個々の財産権の侵害となり、損失補償を要するということがありえないではない。しかし、一般的な法規範を適用することが個々の財産権の侵害となることは例外的であるし(通例、土地収用裁決のような個別の処分が介在する)、遡及的に財産権を侵害する(例えば、遡及的な土地収用?)ということはあまり想定できない。そこで、本文で述べたような整理をした。

38) このような損害賠償責任の発生は、憲法とは関係ないことに注意されたい。従来の議論につき、牛嶋仁「行政法における信義則」高木光・宇賀克也編『行政法の争点』(有斐閣, 2014年)26頁参照。国際経済法の分野での投資受け入れ国が課税を行ったことにより責任を負うことに関する分析として、例えば以下の文献を参照。小寺彰編著『国際投資協定：仲裁による法的保護』(三省堂, 2010年)；Alisher Isoqjonovich Umirdinov「天然資源に関する国際直接投資紛争における課税主権：ウズベキスタン素材として」(名古屋大学博士論文, 2012年)；Ali Lazem & Ilias Bantekas, *The Treatment of Taxation as Expropriation in Investor-State Arbitration*, 31 *Arbitration International* 1 (2015)。

39) 十分に積極的なコミットメントがない限り、そして、そもそもこうしたコミットメントが適法になしうるものでない限り(この点については、潤・前掲注37参照)、名宛人による信頼・期待・予測可能性・既得権といったものを法的に保護されたものとして認定することは難しいと考えられる。

40) 例えば、金子・前掲注2。

41) 最判平成23年9月22日民集65巻6号2756頁。

42) 行政調査や行政処分の適法性にも、影響を及ぼさないと考えるべきである。最判昭和62年10月30日判時1262号91頁は「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合」があることを一般論として認めていたが、そのような場合を認めるべきではないのではないだろうか。

43) このような理解は、最判平成22年6月3日民集64巻4号1010頁とも整合的である。なお、同判決に対する私自身の検討として、潤圭吾「固定資産の価格を過大に決定されたことによって損害を被った納税者が地方税法432条1項本文に基づく審査の申出及び同法434条1項に基づく取消訴訟等の手続を経ていない場合における国家賠償請求の諾否」法学協会雑誌130巻1号267頁(2013年)参照。

44) 申告納税制度が採用されている場合には、課税処分が必ず存在するわけではないことにも注意。

の遡及的な廃止を求める（すなわち、民事執行法172条に基づく間接強制を行う）ことは適切でない。そこで、前述のように、救済手段としては基本的に損害賠償を想定すべきである<sup>45)</sup>。

## II-2. 日本の行政法・租税法の文脈での「不遡及の原則」とその問題点

### II-2-1. 田中二郎の見解

日本で「行政法規不遡及の原則」を明確に唱えたのは、田中二郎である。田中は、1957年に公刊されたその著書において、「行政法の時間的効力とその限界」を論じる過程で「行政法規の不遡及の原則」ないし「行政法規不遡及の原則」を提唱した<sup>46)</sup>。田中によれば、行政法規は、普通は遡及効（rückwirkende Kraft）を有しない。この原則は「行政法規の効力発生前に終結した事実に対しては、その行政法規の適用のないことを意味する」。「いわゆる継続した事実（Dauertatbestände）」に新たな法規の適用を妨げるものではないが、その場合でも「原則として、人民の既得権（die wohlerworbenen Rechte）を侵してはならないという制限を受けるものと解すべき」である。また、「行政法規の不遡及適用を認めることは、一般的には、法治主義の原理に反し、個人の権利・自由による不当の侵害を加え、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（Berechenbarkeit）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であろうと思う」。田中のこの著書は、その全体について、ドイツの公法学者、エルンスト・フォルストホフによる行政法

総論の教科書の当時における最新版<sup>47)</sup>に大きく依拠して書かれていた。しかし、「行政法規不遡及の原則」に関する田中の記述は、項目立てや扱う内容においてフォルストホフの教科書に依拠しているものの、同原則の限界に重点を置くフォルストホフと異なり、同原則自体を強調している。

田中二郎は、租税法の文脈でも、「行政法規不遡及の原則」と軌を一にする考え方を述べていた。『行政法総論』の公刊（1957年3月30日）に先立つ1956年8月1日号の「ジュリスト」誌上における座談会において、田中は次のように発言している<sup>48)</sup>。

「吉国〔二郎〕 話は飛びますが、租税法律主義の中には租税不遡及の原則というものが当然入っていると解釈すべきなんでしょうか。

田中 そうでしょうね。

吉国 憲法では特に罪刑法定主義のところでははっきりとうたっているわけですが、租税法律主義では「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、」という言葉の中に含められていると読んでよろしいでしょうか。

田中 そうでしょうね。ただ罪刑法定主義ほどに厳密な原則が認められるかどうかについて若干問題がありました。実際問題として、年度の途中で税法の改正をした場合に、その税法がその年度の初めから適用され、改正法によって税を取るという場合も実際には非常に多いわけですね。そういう場合にはどう説明するかという問題は残りますね。

国税の場合に年度の途中で法律の改正をしてそれをいつから適用するかという問題について、私はやはりその限度があるのではないかと思うのです。前年度の収入からその税法によ

45) 事実上特定の者に対して適用される租税法規についての検討として、渕圭吾「東京都銀行税訴訟をめぐる」法学教室273号41頁（2003年）、渕圭吾「政策税制と憲法：ドイツ法を素材とした序論的考察」海外住宅・不動産税制研究会編著『欧米4か国における政策税制の研究』92頁（公益財団法人日本住宅総合センター、2014年）114-115頁及びそこで引用した文献を参照。

46) 田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957年）164-165頁。

47) Ernst Forsthoft, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 6. Aufl., 1956.

48) 田中二郎ほか「租税法セミナー・租税法総論〔第3回〕」ジュリスト111号42頁（1956年）、45頁。後に、租税法研究会編『租税法総論』（有斐閣、1958年）、48頁に掲載。

て課税するということになれば、これは明らかに遡及効を認めたものとして違法といわざるを得ないのではないかと思います。ところが年度の途中でその年度の初めにさかのぼってとるという場合ならば、ある種の事業をやれば当然税がかかる、所得のあるものには当然所得税がかかるということとは予測可能性の範囲内にあるわけですね。そして税法の改正がまた問題になっているということも、一般公開の席で論議されている限りにおいてだれもしり得る状態におかれている。一般にその租税法が変わっていくということ予想し得べき状態の下に、本人がいろいろ事業をし、行為をしているとすれば、その年度の初めに遡って適用しても不当に法的安定を害するとか財産権を不当に侵害するということは実際問題としてはあまり考えられないじゃないか。そういうことの予測の可能な範囲においてさかのぼるといふこと—その年度の初めまでさかのぼるといふ程度のこと—が一つの限界として認められるのではないかと思います。どうですかね。

《中略》

杉本〔良吉〕 公益非課税法人から課税法人に途中で切りかわる、それをさかのぼって年度の初めから計算することができるかという問題もありますね。

田中 そういふのは相当問題ではないですかね。そういう問題は何も租税法だけの問題ではなくて、行政法規一般について、最近、法律は公布された日から施行する、そして何日か前の某日からこれを適用するという形で過去にさかのぼって適用を認める例が非常に多いように思うのです。私は本人の有利のためには、さかのぼってさしつかえない、しかし本人の不利のためには、今の憲法に定めている刑罰の不遡及の原則と同じ趣旨が租税法でも一般に認められるべきで、本人が予測し得べき範囲内においての

みそういうことが許されるという解釈をしなくちゃならないのではないかと考えています。」

このように、田中は、座談会内の発言としてではあるが、租税法の分野において不遡及の原則が妥当すること、この原則が租税法律主義の一構成要素であること、そして、この原則が予測可能性を守るためのものであることを述べていた。

もっとも、田中の立場は、1968年の『租税法』においては若干後退する。そこでは、次のように述べられている<sup>49)</sup>。

「租税法律主義の原則は、罪刑法定主義に基づく刑罰法規の不遡及の原則と同様に、租税法についても、厳格に不遡及の効果を要求するものかどうか。この点については、若干の疑問がないではない。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一つの狙い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であろう。」

このように、田中は、当初の予測可能性を重視する姿勢を貫くあまり、予測可能性が確保されているならば遡及も認められる、という立場に至ったわけである<sup>50)</sup>。行政法学においては、その後も、名宛人に不利益な法律の遡及適用は認められないという見解が有力である。例えば、塩野宏は、「刑罰法規については遡及効が禁止されるが（憲法39条）、民事法規についてはその禁止は及ばないとされている（最大判昭和24・5・18民集3巻6号199頁）。しかし、そ

49) 田中二郎『租税法』（有斐閣、1968年）81-82頁。

50) 租税法学者による不遡及の原則に関する最初の本格的な研究は、1959年の吉良実の論文（吉良実「税法上における不遡及効の原則」税法学100号98頁（1959年））であるが、吉良は同論文において、結論として概ね田中二郎と同一の見解を述べている。

れも無限定ではなく、法治国原理の内容の一つとなっている、法的安定性、信頼保護の原則から、不利益効果をもつ法律の遡及適用は許されないものと考えられるべきと思われる」、と述べている<sup>51)</sup>。

## II-2-2. 金子宏の見解

田中の当初の見解を発展させて<sup>52)</sup>、不遡及の原則が租税法律主義の内容をなすとした上で、予測可能性・法的安定性によって同原則を基礎づけたのが金子宏である。金子は、彼の租税法に関する最初の本格的な論文の中で、次のように述べていた。

「遡及立法の禁止」も租税法律主義の内容をなすと考えてよい。過去の取引から生ずる租税債務の内容を納税者の利益に変更することは許されるとしても、これを事後の立法によってその不利益に変更することは許されないというべきであろう。人々は、各種の経済生活を行うに当って、現在妥当している租税法規に依拠しつつ—すなわち現在の法規に従って課税がなされることを信頼しつつ—各種の取引を行ない財産を処分するのであるから、後になってこの信頼を裏切るとは、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る。この点については、刑事立法の場合のように事後立法を禁ずる明白な規定が憲法の中に見出されないことを理由に、租税法規不遡及の原則は憲法上の原則ではなくて立法政策上の原則にすぎない、という考え方もあると思われるが、前述した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<sup>53)</sup>。

このようにややためらいながらも結論としては租税法規不遡及の原則を支持する立場は、金子の租税法の基本原則に関する最も包括的な論文においても維持されている。すなわち、金子は次のように述べている<sup>54)</sup>。「租税法規も、他の分野の法規と同様に、原則として、公布の日から起算して満20日を経て施行することとされており、施行によって効力を生じ、それ以降に生ずる事実適用される（法例1条〔現在は、法適用通則法2条〕）のであるが、それ以前に完結した過去の事実にかかると適用する内容の立法、すなわち、遡及立法をすることが許されるであろうか。この点については、過去の事実や取引から生ずる租税債務の内容を納税者の利益に変更することは許されるとしても、これを事後の立法によって不利益に変更することは許されない、と解すべきではないかと思われる。人々は、各種の経済活動を行うに当たって、現在妥当している租税法規に依拠しつつ—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—各種の取引を行い、財産を処分するのであるから、後になってその信頼を裏切るとは、租税法律主義の狙いである予測可能性・法的安定性を著しく害することになるからである。この問題については、刑事立法の場合のように（参照、憲法39条）事後立法を禁ずる明白な規定が憲法の中に見出されないことを理由に、遡及立法の禁止は憲法解釈上の原則ではなく、立法政策上の原則にすぎない、という考え方もありうるが、ここでは、前述の租税法律主義の経済的機能にてらして、日本国憲法84条は納税者に不利益な遡及立法を禁止する

51) 塩野宏『行政法I〔第6版〕』（有斐閣、2015年）72頁。引用にあたっては、括弧内の記述を一部省略した。具体的な事例に即した検討として、阿部泰隆『行政法再入門〔上〕』（信山社、2015年）119-124頁が明快である。

52) 金子自身は、田中は「遡及立法は絶対に認められないとする考え方に反対する一方、法的安定性及び予測可能性を害するような遡及立法は認められないとの考え方」を明らかにしていたと理解している（金子宏「田中二郎先生の租税法論」同『租税法理論の形成と解明上巻』204頁、212頁（有斐閣、2010年。初出1982年）。これは、田中の『租税法』（前掲注49）における立場を指していると考えられる。

53) 金子・前掲注3、15頁。

54) 金子・前掲注2、60頁。脚注は省略し、段落替えを無視している。

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うる」。

1970年代以降に公表された研究の多くは、田中と金子の見解と概ね軌を一にすると断定しても過言ではない<sup>55)</sup>。すなわち、租税法律主義から予測可能性・法的安定性を導き、そこから名宛人に不利益な遡及立法が禁止される、しかし、名宛人に利益を与えるような遡及立法は許される、と説くのである<sup>56)</sup>。

これに対して、中里実とJ・マーク・ラムザイヤーは、効率性の観点から、税制改正に際して経過措置を設けることが望ましいという立論を行っていた<sup>57)</sup>。直接、遡及立法を論じたわけではないものの、結論としては、遡及立法を行う場合には補償が必要だと述べたのと同じことになる。この見解の独創性は、租税法律主義や予測可能性・法的安定性を論拠として唱えられたわけでもなく、憲法上の原則として提唱されたわけでもない、というところにある。

また、碓井光明は、例えば、「国民健康保険税の所得割に関して、前年の所得金額等の確定を待って、税率が決定されることが多いが、このようなことが許されるのであろうか」といった問題意識に基づき<sup>58)</sup>、不遡及の原則に懐疑的な立場からの検討を行っており、注目に値する<sup>59)</sup>。イギリスにおける議論や、イギリス法に関する伊藤正己の論文<sup>60)</sup>をも参照して、「イギリス流の租税法律主義は、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、議会が租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』に根ざすものである」と述べた上で、「民主主義的租税法律主義観を強調するならば、租税法律の遡及は、一般的に禁止されるのではなく、著しく不合理な場合に租税立法権の濫用になり許されない、とする考え方も可能なように思われる」と指摘する<sup>61)</sup>。もっとも、「遡及立法の許否を考えるにあたって、納税者の予測可能性の視点が重視されるべきことはいうまでもない<sup>62)</sup>とはっきり述べられており、田中や金子の基本的な発想が退けられているわけではない。

さらに、高橋祐介は、遡及租税立法に関する

55) 現実の法の運用においては、既得権が尊重されている場合もあれば、既得権が無視されている場合もある。様々な事例を挙げる、阿部泰隆「遡及立法・駆け込み対策」自治研究 68 巻 7 号 3 頁, 8 号 16 頁 (1992 年) が有益である。

56) 例えば、林修三「行政法規の遡及適用はどの範囲で許容されるか」成田頼明編『行政法の争点』(有斐閣, 1980 年) 56 頁; 岩崎政明「租税法規・条例の遡及立法の許容範囲」税 57 巻 3 号 4 頁 (2002 年); 同「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 39 頁 (2009 年)。これ以外の文献については、岩崎の 2 本の論文及び田中良弘「遡及的に長期譲渡所得の損益通算を認めないこととした租税特別措置法附則の合憲性」(最判平成 23 年 9 月 22 日民集 65 巻 6 号 2756 頁及び最判平成 23 年 9 月 30 日判時 2132 号 34 頁の評釈) 自治研究 90 巻 7 号 117 頁 (2014 年) を参照されたい。また、木村弘之亮・首藤重幸・松原有里らによりドイツの憲法判例・学説が精力的に紹介されている。これらに先行するドイツ法の丹念な紹介として、波多野弘「租税法律不遡及の原則 (1)-(23)」税法学 147 号 5 頁 (1963 年)~179 号 6 頁 (1965 年) がある。なお、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 125 頁 (2010 年) は、ドイツ法と同様に日本法においても遡及立法禁止原則の根拠を予測可能性ではなく信頼保護に求めるべきであると主張する。

57) 前掲注 31 の諸文献を参照。なお、中里実「憲法 84 条と遡及」(最判平成 23 年 9 月 22 日民集 65 巻 5 号 2756 頁の評釈) ジュリスト 1444 号 132 頁 (2012 年) においては、遡及立法の文脈での検討が行われている。

58) 碓井の見解は揺れ動いていた。それ以前の検討として、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 120 頁 (1989 年)。

59) 碓井光明「租税法規不遡及原則の再検討」税 49 巻 4 号 4 頁 (1994 年)。

60) 伊藤正己「民事遡及法について：イギリス法の示唆するもの」法学協会雑誌 87 巻 2 号 149 頁 (1970 年)。

61) 碓井・前掲注 59, 11-12 頁。

62) 碓井・前掲注 59, 9 頁。

アメリカ合衆国の判例とグラッツ論文<sup>63)</sup>の紹介に続いて、遡及立法に限らずあらゆる税制改正が予測可能性を害すること、予測可能性を害してもなおそれを上回る正当化根拠により遡及立法が許される余地があることを論じている<sup>64)</sup>。

### II-2-3. 最高裁判所の判例の判断枠組み

最高裁判所は、最判平成23年9月22日民集65巻6号2756頁（以下、「平成23年最判」という<sup>65)</sup>において、「憲法84条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手續が法律で明確に定められるべきことを規定するものであるが、これにより課税関係における法的安定が保たれるべき趣旨を含むものと解するのが相当である」と述べた<sup>66)</sup>。学説への言及はないものの、この叙述は、憲法84条が租税法主義の採用を明らかにしていることを前提として<sup>67)</sup>、租税法主義が「各種の経済上の取引や事実の租税効果につき十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内容を与えられるべき」である<sup>68)</sup>という金子の見解に整合的なものと断定してよいだろう。

もっとも、平成23年最判は、金子のいう「遡及立法禁止原則」<sup>69)</sup>に与したわけではない<sup>70)</sup>。最高裁は、「所得税の納税義務は暦年の終了時に成立するものであり（国税通則法15条2項1号）、措置法31条の改正等を内容とする改正法が施行された平成16年4月1日の時点においては同年分の所得税の納税義務ははまだ成立していないから、本件損益通算廃止に係る上記改正後の同条の規定を同年1月1日から同年3月31日までの間にされた長期譲渡に適用しても、所得税の納税義務自体が事後的に変更されることにはならない」、と述べて、本件の事案においては、遡及立法があったわけではないと判断した。ただし、最高裁は、「しかしながら、長期譲渡は既存の租税法規の内容を前提としてされるのが通常と考えられ、また、所得税が1暦年に累積する個々の所得を基礎として課税されるものであることに鑑みると、改正法施行前にされた上記長期譲渡について暦年途中の改正法施行により変更された上記規定を適用することは、これにより、所得税の課税関係における納税者の租税法規上の地位が変更され、課税関

63) Graetz, *supra* note 26.

64) 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76頁（2003年）。

65) 調査官解説として、小林宏司「長期譲渡所得に係る損益通算を認めないこととした平成16年法律第14号による改正後の租税特別措置法31条の規定をその施行日より前に個人が行う土地等又は建物等の譲渡について適用するものとしている平成16年法律第14号附則27条1項と憲法84条」最判解民事篇（平成23年度（下））636頁がある。

66) 最高裁は、本文中で引用した叙述の後に括弧書きで最判平成18年3月1日民集60巻2号587頁の参照を求めている。確かに、引用部分の前段の叙述は同判決の「憲法84条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手續が法律で明確に定められるべきことを規定するものであ[る]」という部分と全く同じである。また、同判決は「憲法84条の趣旨が及ぶ」というカテゴリーが存在することを明らかにした。しかし、同判決は課税関係における法的安定等については言及していないから、引用部分の後段の叙述は平成23年最判が新たに示した見解である。

67) 金子・前掲注3, 13頁。

68) 金子・前掲注3, 14頁。

69) 金子・前掲注2, 60-61頁。

70) 最判昭和24年5月18日民集3巻6号199頁は、次のように述べていた。「刑罰法規については憲法第39条によつて事後法の制定は禁止されているけれども、民事法規については憲法は法律がその効果を遡及せしめることを禁じてはいないのである。従て民事訴訟上の救済方法の如き公共の福祉が要請する限り従前の例によらず遡及して之を変更することができるものと解すべきである。出訴期間も民事訴訟上の救済方法に関するものであるから、新法を以て遡及して短縮しうるものと解すべきであつて、改正前の法律による出訴期間が既得権として当事者の権利となるものではない。そして新法を以て遡及して出訴期間を短縮することができる以上は、その期間が著しく不合理で実質上裁判の拒否と認められるような場合でない限り憲法第32条に違反するということはいえない。」

係における法的安定に影響が及び得るものというべきである」と述べ、このような場合においても「法律で一旦定められた財産権の内容が事後の法律により変更されることによって法的安定に影響が及び得る場合における当該変更の憲法適合性」に関して最判昭和53年7月12日が示した「当該財産権の性質、その内容を変更する程度及びこれを変更することによって保護される公益の性質などの諸事情を総合的に勘案し、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って判断」という枠組みが準用されると判示した。

私は、少なくとも本件のような租税立法が問題となっている場合に財産権保障の問題として論じることが（人々の期待一般が保護されているという大胆な、かつ、恐らく維持不能な立場を最高裁が採るのでない限り）適切ではないと考えているが<sup>71)</sup>、ここでは、金子の租税法律主義の理解の根幹部分が最高裁によって採用されているように読める、という点のみを確認するにとどめたい<sup>72)</sup>。

#### II-2-4. 遡及立法禁止論の問題点

金子が提唱する、租税法律主義を予測可能性・法的安定性によって基礎づけ、また、租税法律主義の内容の一つとして「遡及立法禁止原則」を含める考え方は、広く支持を集めてきた。実務家が執筆した記事や新聞記事などを見ても、予測可能性が十分にないことを理由に既存の税

制を批判する言説は少なくない。外国の文献でも、同様の考え方を提唱するものが現れている<sup>73)</sup>。

しかし、私は、金子の上記見解は、いずれについても現時点において維持することは困難であると考えている。その理由は以下の通りである<sup>74)</sup>。

第1に、金子は、租税法律主義が「各種の経済上の取引や事実の租税効果につき十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内容を与えられるべき」であると述べており、法的安定性と予測可能性を保障する機能を果たすような法原則を「租税法律主義」に取り込む、という戦略を採用した。確かに、租税に関するルールを国会が定める法律の形で規定することを義務づけることは、法的安定性と予測可能性の保障に資する。また、金子が主張するような「遡及立法禁止原則」が憲法84条から導き出される確固たるルールとして存在するとすれば、それもまた法的安定性と予測可能性の保障に役立つと言ってよさそうである。しかしながら、論理的に考えて、「遡及立法禁止原則」が法的安定性と予測可能性の保障に役立つという命題は、「遡及立法禁止原則」が租税法律主義の一内容を構成するという命題を基礎づけるとは言えない。

そして、憲法84条の「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」という条文から出発して租税法律主義というものを考

71) 前掲注17で引用した諸論文（神戸法学雑誌、法学新報）を参照。

72) ただし、平成23年最判につき、小林・前掲注65、653頁は同判決が「法改正の予測可能性を合憲性判断に係る独立の基準として挙げていない」との認識を示している。この理解によれば、平成23年最判のいう「課税関係における法的安定」というのは、金子のいう「予測可能性・法的安定性」とは全く別のものだとということになる。

73) Geoffrey T. Loomer, Taxing Out of Time: Parliamentary Supremacy and Retroactive Tax Legislation, [2006] British Tax Review 64. カナダの租税法研究者であるルーマーはこの論文において、(デフォルト・ルールとしてではなく) 憲法上の原則として、法の支配から遡及立法の原則禁止が導かれると解すべきであると主張する。また、納税者による予見可能性を重視している。Hans Gribnau, Legal Certainty: A Matter of Principle, in: Gribnau & Pauwels (eds.), *supra* note 24, at 69. オランダの租税法研究者であるグリブナウは、法の本質を法的安定性 (legal certainty) に見出し、遡及立法の可否の問題を法的安定性の観点から検討することを主張している。

74) 以下の叙述は、測・前掲注14で簡潔に論じたことを敷衍したものである。



えた場合、租税に関する遡及立法が絶対的に禁止されるという刑事法に関する憲法39条<sup>75)</sup>に相当するルールが租税法律主義の一内容として84条から導き出される、と解釈することは難しいのではないだろうか。

第2に、金子は人々の予測可能性を確保することを理由として「遡及立法禁止原則」を樹立するのであるが、同原則によって予測可能性が確保されるのは、そもそも遡及立法が行われまいということの人々が信じていたからではないだろうか<sup>76)</sup>。行為の時点で存在しているルールが将来遡及的に変更されるかもしれないと予測している人は、変更後のルールがどのようになるか予測して（あるいはルール変更のリスクを考慮して）行動するのではないだろうか。なお、金子は「遡及立法禁止原則」の論拠として法的安定性も挙げているのであるが、法的安定性が重要であるならば、滅多に法改正を行うべきではない、という原則こそが租税法律主義の内容となるべきではないか。

第3に、金子のように名宛人一般の予測可能性を保障とする場合、誰を基準にどこまで予測可能性を保障するか明らかではない、という問題がある。すなわち、「遡及立法禁止原則」によって確かに人々の予測可能性がある程度保障されるとしても、それのみによって人々の予測可能性が十分に保障されるわけではないだろう。このとき、人々の予測可能性を保障するた

めには、将来効のみの立法であっても禁止する必要がある場合があるはずだが、それがいかなる場合なのか、全く明らかにされていない。これに対して、「遡及立法禁止原則」によって人々の予測可能性が十二分に保障されるのであるならば、予測可能性の保障との関係で問題ないような遡及立法は許容しても良いはずである。しかし、金子はそのような余地を認めていない。

## II-2-5. 人の行動を嚮導するものとして租税を理解すべきか

金子の見解に対する批判からは少し逸脱するが、私がかねてより関心を抱いている租税が規制一般と同じなのか違うのかという問題<sup>77)</sup>に関連して、ここで少し言及しておきたいことがある。なお、本項の叙述においては、予測可能性の保障のために租税法律主義が存在している、という金子の立場を前提とする。

金子が租税法研究に対してもたらした大きな功績のひとつとして、（税金を獲得するためでないという意味での）租税以外の政策目的を実現手段として租税制度が利用されうることを正面から認識し、また、そのことについて分析を加えたことが挙げられる。租税法に関する様々な課題を鋭く指摘する1966年の論文において、金子は租税特別措置に対して、徹底的な批判を加えていた<sup>78)</sup>。金子はその後も、景気調整のための租税の役割については肯定的にとらえると

75) 外国の文献の中には、刑事法に関する遡及立法禁止原則を含む罪刑法定主義を表すラテン語表現が、フォイエルバッハによって、既存勢力の権益の保護を図りたいという政治的な意図に基づいて、フランス人権宣言の文言をラテン語に翻訳するという方法により創作されたことを強調し、欧州人権条約7条の同旨の規定に疑問を呈するもの（Rodger, *supra* note 17, 65-66）もある。また、刑事法に関する遡及立法禁止原則とは、個人の自由を守るためのものではなく、むしろ、立法府が大衆の最近のできごとに対する意見を反映して過酷な立法を遡及適用することを回避し、法規範を遡及的に適用する権限を裁判官のみに与えるものと理解すべきである、という見解もある（Dan M. Kahan, *Some Realism About Retroactive Criminal Lawmaking*, 3 Roger Williams University Law Review 95 (1997)）。

76) Graetz, *supra* note 26, 75-79 が指摘していた点である。

77) Keigo Fuchi, *Seifu Kisei to Sofuto Rō* (Soft Law on Regulation), *Social Science Japan Journal* (2011) 14 (1): 121. 淵圭吾「Mayo Foundation for Medical Education and Research et al. v. United States, 131 S. Ct. 704 (2011) : 内国歳入法典によって財務省に与えられた一般的な規則制定権に基づく財務省規則が示した制定法の解釈は、財務省以外の行政機関によるルールと同様に、Chevron 敬譲の対象となる」アメリカ法 2011-II, 582 頁 (2012 年)。

78) 金子・前掲注 3, 32-36 頁。

はいえ、租税以外の政策目的実現の手段としての租税の利用すなわち租税特別措置に対しては、厳しい態度を貫いてきた<sup>79)</sup>。これに対して、中里実氏は、租税を通じて人々の行動を変えることを肯定的にとらえ、その分析を行ってきた<sup>80)</sup>。

本稿における私の関心は、金子の考え方と中里の考え方のどちらが妥当か、ということにはない。むしろ、包括的所得概念から導かれる理念的な「所得」というものが存在し、それに基づく課税からの乖離が（租税以外の）政策目的のための手段として位置づけられるとする場合、前者に関する規定、すなわち、包括的所得概念から導かれる理念的な「所得」の算定方法について定める税法の規定は、刑罰法規や種々の政策目的の規定と異なり、第一義的には人の行動を嚮導するものではない、と理解できるのではないか、ということにある。そして、もし純粋に包括的所得概念から導かれる「所得」を課税標準として定義し、また、当該所得に適用される税率を定める課税ルールがある場合、確かに実際にはこのような課税ルールが人々の意思決定に影響を与えうるとしても、こうした課税ルールについては予測可能性の保障という要請を一步後退させても構わない、と論じる余地があるのではなかろうか。言い換えると、所得を課税標準とする税金・再分配目的のための租税は、本質的に、過去志向的である<sup>81)</sup>。

この点で興味深いのが、旭川市国民健康保険条例に関する最判平成18年3月1日民集60巻2号587頁である<sup>82)</sup>。同判決は、国民健康保険の保険料のような「租税以外の公課であっても、賦課徴収の強制の度合い等の点において租税に類似する性質を有するもの」については憲法84条の趣旨が及ぶと解した上で、「条例におい

て賦課要件がどの程度明確に定められるべきかは、賦課徴収の強制の度合いのほか、社会保険としての国民健康保険の目的、特質等をも総合考慮して判断する必要がある」と述べ、結論として、当該事案における条例による市長への保険料率の決定に関する委任は憲法84条の趣旨に反するということはできない、とした。同判決は固有の意味での「租税」とは区別される公課に関するものであったが、同判決の判断枠組みは実は前述のような（人の行動を嚮導するためのものではない）純粋に税金・再分配目的の租税にも妥当するのではないか。すなわち、純粋に税金・再分配目的の所得税がもし存在するとすれば、そのようなものについては、国民健康保険の保険料と同様に、例えば政策目的の租税特別措置の場合と比べて、人々の予測可能性を保障する要請が低いと言えないだろうか。

具体的には、個人住民税における「所得割の課税標準は、前年の所得について算定した総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額とする」という地方税法313条1項の定めを見てみよう。この規定によれば個人住民税の所得割は「前年の所得」を参照しているのであって、予測可能性の保障という観点からは問題があると言えそうである。地方税法やそれに基づく条例が適用される時点では、所得を生み出すための活動は既に終了しているからである。しかし、個人住民税の所得割は、もちろん実際にはある程度人々の行動の誘因になるとしても、基本的には税金・再分配目的の租税である。そうすると、平成18年最判と同様の基準でその合憲性を審査する場合、まさに税金・再分配目的の所得課税であるというその事実によって、予測可能性の保障の度合いが低いことが免責されるのでは

79) 金子宏「経済政策手段としての租税法」同『租税法理論の形成と解明上巻』139頁（有斐閣、2010年。初出1974年）。

80) 数多くの論文があるが、さしあたり、中里実「誘導的手法による公共政策」岩村正彦他編『岩波講座現代の法4政策と法』277頁（岩波書店、1998年）を参照。

81) 資産課税は、所得課税に増して、過去志向的である。

82) この判決については、藤谷武史「租税法律主義における租税の意義：旭川市国民健康保険条例事件」租税判例百選〔第6版〕8頁（2016年）参照。

ないか<sup>83)</sup>。

ところで、前述の后者のカテゴリー、すなわち、（租税以外の）政策目的の手段として位置づけられる、包括的所得概念から導かれる理念的な「所得」に基づく課税からの乖離については、逆に、まさに人の行動を嚮導するものとし

て位置づけることができる。こちらのカテゴリーについては、規制一般と同様に、梯子を外すような遡及立法は予測可能性を害するので租税法主義に反することになる、というのが金子の見解からの帰結であろう<sup>84)</sup>。

### Ⅲ．立法府の時間的な権限による遡及立法の限界

#### Ⅲ－1．法というものの本質から不遡及を論じた研究

##### Ⅲ－1－1．法の「道徳性」の構成要素としての不遡及

ロン・フラーは、『法の道徳性』<sup>85)</sup>を中心とするその著書・論文の中で、「法の内在道徳（internal morality of law）」という観念を提示している。この観念に関するフラーの議論は、中山竜一の要約するところによれば、次のとおりである。

「法と道徳の関係は、法の外部、あるいは、その上位にあって、実定法を一定の方向に導く外在的な道徳、つまり、「高次の法」としての自然法だけではなく、いやしくも法と呼ばれるものが必ず含んでいなければならない道徳的要素、すなわち「法の内在道徳」の両面から把握されねばならない。具体的には、誰にも分け隔てなく適用されること（一般性）、公布を通じて広く人々に知らしめられること（公布）、効果を有するのは公布後のみであって、それ以前に遡って適用されてはならないこと（将来効）、誰にも理解できる明確な表現で書かれているこ

と（明確性）、相互間で論理的に矛盾のないこと（論理的首尾一貫性）、遵守不可能なことを要求していないこと（遵守可能性）、むやみに変更されないこと（恒常性）、公権力の行動と合致していること—法の内在道徳は、これら法の根本的諸要請を指している<sup>86)</sup>。

フラーは、『法と道徳性』の第2章で、法を法ならしめているもの（legality）<sup>87)</sup>の条件ないし法の内在道徳のひとつとして、遡及法（retroactive laws）の問題を取り上げている<sup>88)</sup>。フラーは、以下のように論じている。

アメリカでは、法の遡及の問題は（州憲法に明示的な規定がない場合には）デュー・プロセスの問題として扱われている。ここでは、憲法について述べるのではなく、法を法ならしめている他の要素と遡及との関係に関するいくつかの基本的な問題を取り上げる。

ほとんどの法は将来効のみを有しており（prospective）、我々が遡及法について評価しようとするならば、原則として将来効のみであることを前提に、遡及効を与えることが許容されるか、また場合によっては遡及効を与えるこ

83) なお、ここで述べたことに通じる指摘として、確井・前掲注59を参照。

84) 小林・前掲注65、652頁は、租税法規の不利益遡及に対する判断基準が経済法規一般の不利益遡及に対するそれと同様であるべきことを述べているが、その理由づけには説得力がある。

85) Lon L. Fuller, *The Morality of Law*, Yale University Press, 1964.

86) 中山竜一『二十世紀の法思想』（岩波書店、2000年）59頁。

87) この日本語表現は、中山竜一「『ハート＝フラー論争』を読み直す」法の理論30号141頁（2011年）、155頁に負う。なお、中山・前掲注86、60頁では「合法性」という訳語が当てられている。

88) Fuller, *supra* note 85, at 51-62.

とが法を法ならしめるために不可欠であるか、ということを考えなくてはならない。この点については、法の内的道徳の諸要件を満たすことができなかつた場合の治癒手段 (a curative measure) として遡及法律が不可欠となることがある。

次に、司法作用が存在する社会においては、法の意味に不明な点があつた場合にその件につき裁判官が判決を下すと、裁判官は不可避免的に遡及立法を行っていることになる。また、裁判所が判例変更する場合においても、判断を遡及させるのでないと当事者にはそもそも訴える誘因がないということになる。

さて、どのような場合に立法が遡及的であると言えるのだろうか。ある時点で合法だった行為を違法 (criminal) にするような法律は遡及的であり、憲法はこうした法律を禁じている。刑事遡及法が普遍的に禁じられている理由には、刑事訴訟では命がかかっているということだけではなく、刑事法が人間の行動の形成及び統制に最も直接的に関わっていることがある。そこで、1960年に実現した金銭的利得 (financial gains realized in 1960) に対して課税する1963年に制定された税法を刑事遡及法と比較してみる。このような法律は大いに正義に反するかもしれないが、厳密には遡及と言えない。確かにそれは過去に生じた事柄を税額の基礎にしている。しかし、この法律が要求しているのは租税を支払うことであつて、その義務

は将来効のみを有する。税法に限らずあらゆる法 (物権法、契約法、さらには選挙法等) が人の計算と決定にあたり考慮されるのであつて、税法のみを刑事法と同一視することはできない。このように、遡及法という概念には困難がつきまとう。裁判所は、上記の困難を解決するために、政府と市民の間の契約 (a contract between the government and the citizen) という観念に頼つてきた。しかし、この観念はどこまでも広がりかねないものである。

以上のように、フラーは、法の不遡及が原則としては法の内在道徳であることを承認しつつも、場合によっては遡及することが法の内在道徳にかなうこと、司法作用には遡及の要素が常に伴うこと、そして、そもそも遡及法とは何かについて不明確な点が存在することを指摘している<sup>89)</sup>。

### Ⅲ-1-2. 立法者に対する国民の委任の時間的限界としての遡及禁止

ジュリアン・ユールは、エントレンチメント (entrenchment) と遡及効 (retroactivity) の法的限界が、共に立法者に対する国民の委任の時間的限界に基づいていることを主張した (「時間的委任理論 (the “temporal mandate” theory)」)<sup>90)</sup>。ここで、エントレンチメントの禁止とは、立法者がのちの立法者を拘束してはならないという法理をいう<sup>91)</sup>。この論文においてユールは、国家や州による契約の無効化に關

89) なお、「法の支配 (rule of law)」の観念について論じ、の中で法の不遡及の原則に言及し、さらに、フラーの「法の道徳性」の考え方を批判したものとして、ジョセフ・ラズによる論文がある (Joseph Raz, *The Rule of Law and its Virtue*, in: Joseph Raz, *The Authority of Law: Essay on Law and Morality*, Clarendon Press, 1979, at 210)。ラズは、この論文において、法がその名宛人の行動を嚮導しうる、ということを前提に、法の支配から導き出される指針 (principles) の一つとして、「あらゆる法が将来効のみを有し、公開されており、明確であること (All laws should be prospective, open, and clear.)」を挙げている (at 214)。もっとも、ラズにとって「法の支配」は法に関する「一つの理想 (an ideal)、一つの基準 (a standard)」に過ぎず、法の支配から大きく乖離する場合は許容される (at 223)。そして、ラズは、乖離の余地を認めつつもそれは限定的であるとし、そこから法と道徳性の密接なつながりを導くフラーを批判するのである。

90) Julian N. Eule, *Temporal Limits on the Legislative Mandate: Entrenchment and Retroactivity*, 1987 Am. B. Found. Res. J. 381 (1987)。本論文への日本語文献による言及として、阪口正二郎『立憲主義と民主主義』(日本評論社、2001年)166-171頁、及び、二本柳高信「エントレンチメントと合衆国憲法の契約条項」産大法学46巻4号469頁(2013年)がある。

91) Eule, *supra* note 90, 381.

する問題<sup>92)</sup>、議会拒否権 (legislative vetos)、均衡予算のための立法<sup>93)</sup>、憲法改正のための手続、外国との条約の締結及びその破棄、議会の規則制定権といった事柄が、エントレンチメントの問題として統一的に論じられることを主張した。また、遡及立法の限界は、立法権に対する時間的限界 (the temporal limits placed on legislative power) に基づくのであって、民主主義政治過程 (democratic process) に害を及ぼすかどうかという観点から評価されなくてはならない、と主張した。

エントレンチメントの禁止については、従来、功利主義を根拠とする説明があり、イギリスにおいては議会主権 (parliamentary supremacy) によって説明されてきた。しかし、ユールは、まず立法者 (legislators) を (本人 (principal) である) 有権者 (electorate) の代理人 (agent) ととらえる<sup>94)</sup>。そして、コモン・ローの考え方によれば代理人の権限には時的に限界があり、また、合衆国憲法が議員の任期を短期間に区切っていることから、エントレンチメントの禁止が導き出される<sup>95)</sup>。

遡及禁止 (retroactivity prohibition) は、合衆国憲法第1編第9節3項の規定 (遡及立法禁止条項 (ex post facto clause)) が刑事法に対してのみ適用されることを前提に、憲法の契約条項 (contract clause)、デュー・プロセス条項、テイキング条項との関係で論じられている<sup>96)</sup>。しかし、ユールは、そもそもなぜ遡及立法は良くないのかということから検討すべきだという。まず、何が遡及かという問題があるが、この点は棚上げしてなぜいわゆる遡及立法が制限されなくてはならないか、ということから考え

る<sup>97)</sup>。

ユールによれば、遡及禁止の理由として期待 (expectation) が裏切られることを挙げるのは間違っている<sup>98)</sup>。なぜなら、将来効しかない立法も期待を裏切ることがあるし、そこで、既存の法への信頼があれば変えられないとする、今度はエントレンチメントを招来するからである。期待を裏切るから遡及立法が許されないとする論者の中には、一般的に期待を基準とする者もいれば、期待の水準が将来効と遡及効とで違うとする者もある。しかし、前者の考え方については、遡及立法が頻繁に用いられるとむしろ期待がなくなる、と批判することができる。後者の考え方については、将来効と遡及効との間で線を引くのは恣意的であるとの批判が成り立つ<sup>99)</sup>。

契約条項や遡及立法禁止条項の位置づけについては、元来、2種類のものが存在していた。第1は、これらの禁止を除いては、立法者は万能である、というものであった。第2は、これらの禁止は、一般に遡及立法が禁止されていることを示唆している、というものであった。これらの2つの見解は、Calder v. Bull (1798) におけるアイアデル (Iredell) 裁判官とチェース (Chase) 裁判官の考え方にそれぞれ対応する。そして、ユールによれば、この2つの見解の対立は、人民がその代表者に授権した権限の範囲に (明示的に禁止されていない場合に) 遡及立法を行う権力が含まれているかどうかの問題であると解釈できる<sup>100)</sup>。

この問題について考えるための第1段階は、エントレンチメントの問題と遡及効の問題の関係を考察することである。ユールによれば、遡

92) 湖・前掲注37。

93) 湖圭吾「アメリカ連邦予算過程に関する法学研究の動向」フィナンシャル・レビュー103号174頁(2011年)。

94) Eule, *supra* note 90, 396.

95) Eule, *supra* note 90, 403-405.

96) Eule, *supra* note 90, 428-434.

97) Eule, *supra* note 90, 436.

98) Eule, *supra* note 90, 437.

99) Eule, *supra* note 90, 440-441.

100) Eule, *supra* note 90, 442.

及を禁止することが却ってエントレンチメントとなってしまうような場合に遡及が許容される。

第2段階は、議員のような期間の定めのある代理 (agency) の場合、始期と終期が存在するという事実をわきまえることである。議員は、始期より前の事柄について決めることができないし (premandate limitation)、終期より後の事柄について決めることもできない (postmandate limitation)。前者が法的安定性 (stability) を後者が法的柔軟性 (flexibility) をそれぞれ確保する機能を果たす<sup>101)</sup>。ここで、結果として予測可能性が保護されることになるが、予測可能性が害されるかどうかを遡及が許されるかどうかの判断基準にするわけではない。むしろ、「政治権力の正統性 (legitimacy of political power)」が基準である。

こうして、遡及立法が許されるか否かは、過去の立法府の判断を侵害しないか、また、将来の立法府の判断を拘束しないか、ということにより決まるということになる<sup>102)</sup>。結論として、ユールは、立法の過誤の遡及的修正 (curative legislation)、立法の欠缺の補充 (filling legislative voids)、議会の会期内遡及 (intra-term retroactivity)、そして陳腐化した立法の無効化 (nullifying obsolete statutes) といった場合に、遡及立法が許容されるという。

## Ⅲ－２．国家による意思決定と時間

### Ⅲ－２－１．はじめに

本稿において私は、予測可能性の保障や法的安定性の確保という観点から憲法上一律に遡及

立法が禁止される、という金子の見解は妥当でないことを説いてきた。しかし、私はいかなる場合にも遡及立法が許されるというつもりはない。むしろ、ユールの議論を参考にして、立法府の時間的な立法管轄権を観念した上で<sup>103)</sup>、この立法管轄権の限界を逾越するような内容の立法については、裁判所が無効であると判断できるのではないかと考えている。

また、前述の通り、遡及立法に当たるか否かにかかわらず、ある当事者との関係で国や地方公共団体が行ったコミットメントとの関係で、当該国や地方公共団体が債務不履行の責めを負うことがありうる。

### Ⅲ－２－２．立法府の時間的な立法管轄権

以下、立法府の時間的な立法管轄権という考え方について、敷衍して述べる。

私人と同様に、国家は日々、さまざまな意思決定を行っている。国家によるこれらの意思決定は、法的にはいくつかの形式へと落とし込まれる。その代表的な法形式は法律である<sup>104)</sup>。このような国家による意思決定という概念については、次のような問題が存在する。それは、ある一時点においていかなる時間的範囲の事柄について決めることができるのか、ということである。

国家による意思決定と時間の問題は、ユールに従えば、大きく2つに分けられる<sup>105)</sup>。

第1に、ある一定の時点で行われた意思決定がその後の人々の行動を拘束し、後の時点において同時代の人々による意思決定によっては前

101) Eule, *supra* note 90, 446.

102) Eule, *supra* note 90, 447.

103) 裁判所の時間的管轄権 (temporal jurisdiction) については、国際法の分野で議論がある。例えば、竹村仁美「ルワンダ国際刑事法廷の時間的管轄権」一橋法学5巻2号691頁(2006年)。

104) 法律以外の意思決定の法的形式として、私人との間の契約や私人に対する処分(行政処分)や行政計画等がある。言うまでもなく、憲法は、国家の最も基本的な意思決定を示すものである。また、行政処分に至らないような、国家により代理権を与えられた公務員の日々の業務における意思決定及びその表明も存在する。例えば、監督官庁による業界に対する意思表示は「行政指導」という独立の法的事象として認識されてきた。いわゆる行政指導に至らない、税務職員が窓口で現れた納税者に対して行う教示のようなものについても、そこに意思決定及びその表明があるととらえることが可能であるかもしれない。

105) この点を含め以下の枠組みは、Eule, *supra* note 90 に依る。

の時点における意思決定を覆せない、ということを果たして認めるのか、認めるとしてどの程度認めるのか、という問題がある。アメリカの経済学・法学では、元来は塹壕掘削を意味する「エントレンチメント（entrenchment）」という語が、前の世代の者が後の世代の者を拘束する（場合によっては、喰い物にする）ことを表す理論的な概念として用いられている<sup>106)</sup>。

エントレンチメントの代表例は、憲法である<sup>107)</sup>。ある時点において制定された憲法がその後のある時点の国民の多数の意思に反して彼らの意思決定を制約するとすれば（以上のように物事をとらえるべきかどうかについて議論の余地があるけれども）、憲法を通じて憲法制定時の国民がエントレンチメントを行ったと言えるだろう。

立法を通じた（日本法に即して言えば「法律」レベルでの）エントレンチメントが可能かどうかは、難問である。アメリカでは、連邦政府の財政赤字を拡大させず縮小するために、連邦議会が立法を通じて将来の議会自身の意思決定（つまり将来の立法）を拘束するという試みが行われ、それをめぐる論文や判決も現れた<sup>108)</sup>。

国家による意思決定と時間に関する第2の問題は、遡及（retroactivity）である。一定の時期に行われた意思決定ないし（特に意思決定が行われないことにより存在していた）状態と抵触するような内容の意思決定を事後的に行うことである。

刑事实体法についての遡及効は禁じられているが（憲法39条）、判例によれば、それ以外の

法律に遡及効を与えることは憲法上可能である<sup>109)</sup>。しかし、遡及効により事後的に失われる経済的価値について、国が国家賠償法（ないし憲法）に基づいて損害賠償義務を負う場合がないとは言えない<sup>110)</sup>。

問題は法律レベルの遡及に尽きるわけではない。一般的に言うならば、国家と私人の間に存在するように見える、ある時点では正統性を有する（場合によっては暫定的な）法関係が、後の時点において私人の期待ないし予想を裏切る形で変化することがある。そのような場合に、生じた事象を一旦成立した法関係の一方当事者による変更ととらえるかどうかが一つの問題である。例えば、ある納税者が一定の時点での税法の規定に基づいて期待していた節税の可能性がその後の税法改正に伴い消滅した場合、権利または法律上保護される利益が侵害されたととらえるかどうかはまさに決定的な点である<sup>111)</sup>。

しかし、個々の事案において上記のように物事をとらえるべきかどうかを度外視するならば、国家により私人の期待ないし予想が裏切られる例は、少なくない。都市計画法に基づく地域地区の指定が変更されることによって、元来想定していた用途での土地の使用ができなくなる。あるいは、ある土地に建物を建てた後で、当該土地に関する地域地区の指定が変更され、より高度の土地利用が可能になる。ある種の知的財産権のカテゴリーが廃止される。政策的に設定された財産権（「空中権」や「区分所有権」）が廃止される。租税特別措置（例えば「住宅ローン減税」）が一定の行動（例えば住宅の購入及

106) エントレンチメントという概念は、企業に関する経済学・経営学・法学の研究においても、役員が自分たちに有利な投資をすることを通じて役員の地位に居座ろうとする行動を指すものとして用いられている。See e. g., Andrei Shleifer & Robert W. Vishny, Management Entrenchment: The Case of Management-Specific Investment, 25 Journal of Financial Economics 123 (1989). また、立法者によるエントレンチメントの問題は、信託法における委託者＝死者の支配の問題と、論理的には同じことである。以下の文献も参照。Gregory S. Alexander, The Dead Hand and the Law of Trusts in the Nineteenth Century, 37 Stan. L. Rev. 1189 (1985).

107) 阪口・前掲注90, 166頁以下参照。

108) 前掲注33で引用した諸文献を参照。なお、瀧・前掲注93も参照。

109) 昭和24年最判（前掲注70）参照。

110) 《Ⅱ-1-2-3. ある法規範をある者に適用することが債務不履行となるか》を参照。

111) 《Ⅱ-1-2-3. ある法規範をある者に適用することが債務不履行となるか》を参照。

び銀行からの借り入れ)をとった後で廃止される。あるいは、一定の行動をとった後で、まさに当該行動を優遇するような租税特別措置が導入される。

私人の期待ないし予想が裏切られることが、私人の有利に働くこともある。もともととろうと思っていた行動について租税優遇措置が導入されたり、地域地区の指定が変更になることである土地についてその取得時に想定していたよりも高度の利用が可能になったりする場合がそれである<sup>112)</sup>。知的財産権の保護期間が延長されるといったこともある。

いずれにせよ、厳密な意味での遡及のみならず、ある時点での国家の意思決定(ないし政策)が事後的に変更されることによる私人の期待ないし予想への裏切りをも含めて、ある時点での国家の意思決定を覆すような意思決定がその後の時点において行われうるのか、ということが問題となる。

国家による意思決定と時間の問題は、これまでさまざまな法分野で論じられてきた。

まず、国際法学では、国家が条約や契約を通じて他の国家や私人等に対して行った一定の約束(コミットメント)が破られた場合に国家が責任を負うのか、ということが問題となる。すなわち、約束を破ったことが国際法違反と評価できる場合には国家責任(国際法上の責任)の問題となる。

次に、憲法学では、そもそも(法規範としての)憲法を通じたエントレンチメントが正当化されるか<sup>113)</sup>、正当化されるとしていかなる程度のエントレンチメントを認めるか、すなわち

憲法の硬性の度合いが問題となる。

行政法学では、国家や地方公共団体と私人の間の合意を法的にどのように位置づけるかということがまず問われる。たとえば、公害防止協定の法的性質についてどのように考えればよいのか、といったことである<sup>114)</sup>。行政計画のようなものについては、「計画担保責任」として国家賠償法1条の問題として論じられている<sup>115)</sup>。さらに一般的には、私人と行政主体との間の信義則の問題という論じ方も存在する<sup>116)</sup>。

これまで論じられたこうした諸問題のうち、かなりの部分は、立法府の時間的管轄権の問題として整理できるように思われる。すなわち、一見したところ、将来の人々の意思決定を拘束し、あるいは、過去の人々の意思決定を覆すように思えなくもないが、それでもなお現在の人々は様々な事柄について決定することができる。その範囲はどこまでか、ということである。

### Ⅲ-2-3. 正統性をもった意思決定の抵触という問題

立法府の時間的管轄権という整理に加えて、ある一時点において行われる意思決定に正統性が存在することを前提に、そのような意思決定と矛盾・抵触するような意思決定が別の時点で正統性をもって行われた場合に、それらの意思決定のいずれが優先するのか、という問題設定が可能である<sup>117)</sup>。これは、国際法及び国際私法において扱われている国家の意思決定間の抵触の問題になぞらえて、国際法学・国際私法において「時際法」<sup>118)</sup>と呼ばれている問題である。

112) こうした棚ばた利益(windfall profits)に対して所得課税を行うべきか。興味深い問題であるが、この点については別の機会に検討したい。

113) 阪口・前掲注90。

114) 最判平成21年7月10日判時2058号53頁。山本隆司『判例から探究する行政法』201頁以下(有斐閣、2012年)参照。

115) 宇賀克也『国家補償法』215頁以下(有斐閣、1997年)。

116) 山本・前掲注114、76頁以下。

117) ここで、「正統性(legitimacy)」というのは、より上位の法規範に照らして実体の面でも手続の面でも何らの問題もない、という意味である。なお、立法府の時間的管轄権という考え方と立法の時間的抵触という考え方を区別すべきことは、興津征雄の指摘に負う。



このような問題設定の下では、遡及立法の許容性は、過去の正統性のある意思決定（例えば、過去の立法）との関係での優先劣後の問題として処理されることになる。また、エントレンチメントの許容性は、将来の正統性のある意思決定（例えば、将来の立法）との関係での優先劣後の問題として処理されることになる。

#### Ⅲ-2-4. 暫定的な結論

以上の議論をまとめ、暫定的な結論を記そう<sup>119)</sup>。国家による意思決定と時間に関する最も基本的な問題は、国会が立法という形式で行う意思決定が時間的にどこまでの範囲の事項について規律できるか、ということである。遡及立法に即して言えば、どのような遡及立法であれば、立法府の立法管轄権の範囲内のものとして許されるのか、ということである。

まずは、立法府の構成員の同一性あるいは選挙民の同一性が基準となる。例えば、前年度の所得を課税標準として納税義務を負わせることは、この基準から正当化できよう。もっとも、どの程度の時間的間隔がこれらの同一性を失わせるのか、ということは難問である。

次に、規律の対象となっている事柄の性質や、存在している情報によって、遡及やエントレンチメントが許される場合がありうる。

例えば、過去に広く使われていた物質から、長い時間の後に重篤な健康被害が発生したような場合、過去に当該物質を利用することで利益を得ていたと目される集団に対して遡及的に、あるいは、過去の事実に着目して金銭支払義務を課し、集められた金銭を被害者の救済に使うといったことは、時間的な立法管轄権の観点からも許容されるのではないかと思われる<sup>120)</sup>。

これは、議員や有権者の同一性によるというよりも、適切な情報が存在すれば、過去の議員や有権者もそのように判断したと合理的に推測できる、ということに根拠が求められるのではないだろうか。

明らかに誤った内容の租税立法について過去に遡って規定しなおすということも、許されてしかるべきだろう<sup>121)</sup>。この場合には、議会が丹念に審議していたとすればこのような不合理なルールを作ったはずがない、ということから遡及が正当化されよう。

他方で、年金制度のような長期間同一の仕組みを運用することで適切な機能が発揮されるものについては、ある仕組みの首尾一貫性を確保するという観点から、過去の立法者による判断のエントレンチメントが承認されるかもしれない<sup>122)</sup>。すなわち、その時々々の立法府の判断による仕組みの変更の余地に、限界が存在するというわけである。

#### Ⅲ-3. いわゆる租税回避に対する個別的否認規定の遡及立法という選択肢：むすびにかえて

##### Ⅲ-3-1. 法の適用を担う機関によるルール・メイキングこそが問題

ここでは、一般的否認規定の導入の可否に関する議論を「予測可能性」から切り離して論じるべきことを指摘した上で、日本の国会がいわゆる租税回避に対する個別的否認規定の遡及立法という選択肢を（その必要がある場合には）積極的に利用すべきことを提唱する。

まずは、外国税額控除制度の濫用があったと判断した最高裁判決<sup>123)</sup>の事例を考えてみよう。この判決の読み方は難しいが、一つの読み方と

118) 山本草二『国際法〔新版〕』（有斐閣、1994年）280頁（「時際法の理論」の説明）；石黒一憲『現代国際法〔上〕』（東京大学出版会、1986年）7頁。

119) この部分の記述の改善については、浅野博宣の助言に負うところが多い。

120) 測・前掲注17（神戸法学雑誌）、78-85頁で紹介した Eastern Enterprises v. Apfel, 524 U. S. 498（1998）を参照。

121) 測・前掲注17（神戸法学雑誌）、65-66頁で紹介した United States v. Carlton, 512 U. S. 26（1994）を参照。

122) この点に関連する、ドイツ法における興味深い議論の紹介として、測・前掲注45（政策税制と憲法）、149-150頁参照。

して、個別的否認規定が存在しないにもかかわらず、根拠条文（課税減免規定）の要件には該当することを一応承認した上で、それでもなお当該規定を含む制度を「濫用するもの」でありまた「税負担の公平を著しく害するもの」であるという理由で当該規定の適用を認めなかった、という解釈が可能である<sup>124)</sup>。このように解釈するならば、この事例において、最高裁判所は、法人税法 69 条の定める要件と別に、条文に書かれていない別の課税要件、すなわち、(1) 当該制度を濫用するものであってはならない、また、(2) 税負担の公平を著しく害するものであってはならない、という 2 つの要件を付け加えた、ということになる。

次に、現行の法人税法 132 条のような「やや一般的な否認規定」<sup>125)</sup>ないし「個別の分野に関する一般的否認規定」<sup>126)</sup>について考えてみよう<sup>127)</sup>。課税庁によって法人税法 132 条が持ち出される場面においては、個別の課税要件規定のみによっては課税処分が基礎づけられないということが前提となっている。すなわち、同族会社に対する課税要件規定の適用にあたっては、個別の課税要件規定に、「これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの〔でないこと〕」とい

う要件が付け加わっているわけである。

最後に、法人税法 132 条の 2 の意義について判示した最高裁判決<sup>128)</sup>を参照しよう。最高裁判所は、「〔法人税法 132 条の 2〕にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制〔…〕に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであ〔る〕』と述べた。ここでも、組織再編を行った内国法人に対して、法人税法 57 条 2 項の適用にあたり、法人税法 132 条の 2 によって「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの〔でないこと〕」という要件が付け加えられている。最高裁は、この要件の意味内容を（一定程度）明らかにしたわけである。

以上のように、制定法による一般的な否認規定（あるいは判例法によるその等価物）が適用される場合には、個別の課税要件規定の次元でのこれまで明示されていなかった課税要件、あるいは、個別の課税要件規定とは別次元の代替的な（alternative）課税要件、が存在することが想定されている。つまり、個別の課税要件規定が、A 及び B という要件を満たせば納税者

123) 最二小判平成 17 年 12 月 19 日民集 59 卷 10 号 2964 頁（りそな銀行）。これに対して、最一小判平成 18 年 2 月 23 日判時 1926 号 57 頁（三菱東京 UFJ 銀行）は「税負担の公平」には言及せず、制度を「濫用するもの」であるという理由のみによって結論において同様の判断を行った。

124) 同判決についてこのような解釈を示唆するものとして、吉村政徳「外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法（平成 10 年法律第 24 号による改正前のもの）69 条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例（最二判平成 17.12.19）」判例評論 572 号 22 頁（2006 年）がある（ただし、吉村が明文の根拠なき租税回避否認を積極的に支持しているというわけではないようである）。これに対して、あくまで法人税法 69 条をその趣旨目的から限定解釈した、という読み方も可能である（私は、このような読み方に魅力を感じている）。このような読み方を採るものとして、杉原則彦・最判解民事篇平成 17 年度（下）990 頁、金子宏『租税法〔第 21 版〕』（弘文堂、2016 年）131 頁。杉原によれば、このような解釈を行った先行判例として、一括支払システムに関する最判平成 15 年 12 月 19 日民集 57 卷 11 号 2292 頁がある。

125) 金子宏『租税法〔初版〕』（弘文堂、1976 年）106 頁の表現。この表現は、2014 年の第 19 版（124 頁）まで維持されていた。

126) 金子宏『租税法〔第 20 版〕』（弘文堂、2015 年）126 頁の表現。

127) 法人税法 132 条の適用が問題となった最近の裁判例として、東京高判平成 27 年 3 月 25 日判時 2267 号 24 頁（日本 IBM）がある。

128) 最一小判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 卷 2 号 242 頁（ヤフー）。なお、最二小判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 卷 2 号 470 頁（IDC フロンティア）も全く同じ一般論を述べている。

に有利な効果Eが発生する、と規定しているときに、一般的な否認規定が発動すると、実は要件A及びBのみならず要件Cをも充足しないと効果Eが得られない、ということになる。

一般的な否認規定によって補充される課税要件（要件C）については、それが課税要件の充足を基礎づける取引ないし行為の時点において必ずしも明示されていなかったという批判にさらされると考えられるが、実はこの批判は、《1》課税要件規定が遡及的に適用されること、及び、《2》課税要件規定が法の執行機関たる課税庁あるいは裁判所によって定立されていること、という2つの問題に分節することができる。

そして、本稿での検討によれば、個々のケースにおいて予測可能性がなかったことは絶対的に否定的評価が下されるべきことではない。場合によっては、遡及立法が正当化されることがある。そうすると、上記《1》というよりもむしろ《2》こそが、法人税法132条及び132条の2等、あるいは（幾人かの論者により提案されている）一般的な否認規定に対する批判として残ることになる。

この批判は正当である。というのは、一般的な法規範の定立を担当する者（組織）と、法の適用すなわち法規範の事実へのあてはめを担当する者（組織）とが別々の者（組織）であることが望ましい、という要請は本質的なものであ

る<sup>129)</sup>。実際、日本では大蔵省・財務省が委任立法である政省令の立案を担当し、国税庁が公表する通達は法規としての性格を有しないと考えられてきた。そして、具体的事案における課税関係にまつわる事柄は全て国税庁の内部で処理されてきた<sup>130)</sup>。こうして、法の適用を司る機関が一般的なルールの定立を行うことはできるだけ避けられるべきである、ということから、一般的否認規定は否定的に評価されることになる<sup>131)</sup>。

そこで、仮にいわゆる租税回避を否認する必要があるとしても<sup>132)</sup>、一般的否認規定を置くのではなく、立法府が明示的に個別的否認規定を定め、それについて遡及立法を行い、それを課税庁が個別の事案に対して適用する、という仕組みを目指すべきではないだろうか。遡及的な個別的否認規定を用いる、というわけである。

### Ⅲ-3-2. これまでの議論とその限界

#### Ⅲ-3-2-1. 遡及効のない個別的否認規定の問題点

従来、いわゆる租税回避に対しては、租税法規の解釈適用上否認を認めるのではなく、否認規定によって対応することが望ましいと考えられてきた<sup>133)</sup>。また、否認規定としては、一般的なそれではなく個別的否認規定を採用すべきであると考えられてきた<sup>134)</sup>。しかし、こうし

129) もっとも、行政法学においては、「外局」に特別の意義を与えることに消極的である。塩野宏『行政法Ⅲ〔第3版〕』（有斐閣、2006年）72-73頁。このことは、そもそも行政とは、補充的な立法作用（rule making）と暫定的な法適用作用（adjudication）という二つの作用の総称であることからすると、当然かもしれない。この二つの作用を担う機関を完全に分離すべきであるとすれば、定義上行政機関は存在しなくなり、行政法の研究対象も消失してしまうからである。

130) 国税庁は財務省から完全に分離されているというわけではない（なお、税理41巻1号「特集 やっぱりできなかった大蔵省・国税庁分離：その裏事情を探る」（1998年））。実際には密接な人事交流が存在している。

131) もちろん、裁判において裁判所が個々の事案に法を適用することは、一面においてルール・メイキング（立法）を行っているということをも意味する。このことは、最高裁判所が法令の違憲判断を行う場合に顕著である。私としても、このような法を適用する機関によるルール・メイキングが全て望ましくないというつもりはない。あくまで、権力分立の観点からそのようなルール・メイキングの余地が限定的であることが望ましい、ということが本文中で述べている主張の論拠である。

132) そもそも租税回避とは何か、租税回避という概念を使う必要があるのか、また、租税回避というものが存在するとしてもそれを否認する必要があるのか、という諸問題についてはここでは棚上げしておく。

133) 数多くの文献があるが、まずは以下の論文を参照。金子宏「租税法と私法」同『租税法理論の形成と解明上巻』（有斐閣、2010年）385頁（初出1978年）、404頁。

た個別的否認規定が遡及的に適用されることはなかった。このため、次々と新たな節税商品が現れ<sup>135)</sup>、個別的否認規定が設けられる頃には当該否認規定のターゲットとなる取引はもはやほとんど行われていない、という事態が生じていたと考えられる<sup>136)</sup>。このような個別的否認規定の無力さが、とりわけ国税庁にかつて在籍していた論者にとって、一般的否認規定が魅力的に映る大きな要因かもしれない。

### Ⅲ－３－２－２．一般的否認規定の問題点

それでは、一般的否認規定、すなわち、個々の課税要件規定には書いていない、租税優遇規定の適用に関する一般的な要件を設けるといふ考え方のどこに問題があるのか。一般的否認規定の問題点は、それが一般的・網羅的に適用されない可能性が極めて大きいことにある<sup>137)</sup>。そして、ある事案に一般的否認規定が適用されるか否かは、課税庁の裁量的な（恣意的な）判断によって決まることになる<sup>138)</sup>。こうしたことを防止するために、適用対象について明確に定めようとする、今度は、一般的否認規定の有効性は限定的なものとなる、あるいは、定義上もはや一般的否認規定とは言えないということになる。

以下、一般的否認規定により、あらゆる取引について<sup>139)</sup>「事業目的」を要求する、あるいは、「濫用」はいけないという要件を設ける、ということを考えてみよう。

「事業目的」について言えば、それは納税者が形式的に付加すれば足りるのであまり意味のある要件ではない。形式的な事業目的では足りない、という立場をとる場合に、どの程度の事業目的があれば良いか、ということについて課税庁が決めることになる、それは課税庁が任意に課税要件を設定するのと同じであり、問題である。「濫用」がいけないというのは租税優遇措置に限ったことではない<sup>140)</sup>、一般的否認規定において「濫用」を基準とする場合、何が「濫用」なのか課税庁が決めるということになると、それもまた前述の場合と同じ問題がある。なお、「濫用」を基準とすることに関しては、ヤフー事件のように単独の者が租税優遇措置を利用する場合には適用の余地があるとしても、リース取引のような複数の当事者が共同で租税負担を軽減するような場合にはその適用が難しい、という問題もある。租税負担軽減の便益を最終的に得ている者が、納税義務者とは限らないからである<sup>141)</sup>。

このように、一般的否認規定の問題点は、課税庁がアドホックに課税要件を設定することが想定されていることにある。

### Ⅲ－３－３．個別的否認規定の遡及立法

個別的否認規定の遡及立法とは、現在も行われているような個別的否認規定について、施行日を公布日よりも一定期間早く設定するものである。遡及の期間については、問題となってい

134) 金子・前掲注133, 412頁。増井良啓『租税法入門』（有斐閣、2014年）320頁によれば、「租税回避の事件が生ずるたびに、後追いで立法的対応がされる。また、事件が生ずる前に、租税回避を予想して立法で手当てすることも多い」。

135) 中里実『タックスシェルター』（有斐閣、2002年）。

136) ただし、宮崎裕子「一般的租税回避否認規定—実務家の視点から〈国際的租税回避への法的対応における選択肢を納税者の目線から考える〉」ジュリスト1496号37頁（2016年）は、立法による対応の遅さを批判する。

137) 例えば、法人の設立が容易になって以来、典型的な租税回避として問題視されてきた個人事業の「法人成り」に対して、網羅的・一般的に適用されるのであろうか。

138) 一般的否認規定が本質的に課税庁の裁量権を要求するという指摘として、岡村忠生「一般的租税回避否認規定について—否認理論の観点から」ジュリスト1496号44頁（2016年）参照。

139) 対象となる取引の範囲について取引類型別に詳細に規定する場合、それは個別的否認規定となってしまう。

140) 補助金、公営住宅、生活保護、医療費関係等の事例を想起せよ。

141) 欧州付加価値税におけるカルーセル詐欺、生活保護に関する貧困ビジネス等。

る個別的否認規定の性質との関係で立法府のメンバーを選出した国民の同一性があると言えるか、ということをはじめとするⅢ-2-4で述べたことが基準になる。

個別的否認規定の類型としては、第1に、立法の過誤を修正し、または、規定の抜け穴を塞ぐものがある。第2に、解釈が明確でなかったところを明確にするものがある。いずれにしても、遡及適用するためには、遡及先の（過去の）時点での立法府の意思に合致していると評価できなくてはならない<sup>142)</sup>。

個別的否認規定の長所は、第1に、裁判所や行政庁（法の執行にあたる機関である課税庁）によるルール・メイキングを回避し、立法府がそれを行うことである。第2に、ルールが公平に適用されることである。一般的否認規定による場合は、課税庁が一般的否認規定を持ち出した納税者との関係でしか正しい課税関係が判明せず、また当該納税者にのみ正しい課税関係が適用される。しかし、個別的否認規定を遡及適用した場合には、全ての納税者に正しい課税関係が適用されることになる。

個別的否認規定を遡及適用することは、納税

者に、過度な節税行動を行わないようにしようという、萎縮効果を与える。このことは、一般的否認規定を設ける場合と同じである。行為時に存在している実定法のルールのみに基づいてタックス・プランニングを行うのではなく、合理的な課税ルールは何か、ということ意識しながら、タックス・プランニングを行う必要があるわけである。この点を肯定的にとらえることに対しては批判もあろう。しかし、現代の日本において、そして恐らく今後の日本においても、租税というものはアドホックに課されるものではなく、首尾一貫した論理に基づいて組み立てられた租税制度に基づいて課されるものである<sup>143)</sup>。そうであるならば、合理的な課税ルールは何か、ということの意識を納税者に求めるのは、無理のないものといえよう<sup>144)</sup>。

なお、個別的否認規定の遡及適用に際しては、法の一般性はこれまで以上に大事になる<sup>145)</sup>。特定の者や特定の集団に対してのみ適用されるようなルールは、法の備えるべき一般性を欠くものとして、憲法違反と判断されることになろう<sup>146)</sup>。

142) 裁判所が過去に存在していた法令の過去の時点の正しい解釈を判断するのと同じである。

143) 実際、金子宏が所得概念に関する研究に基づいて組み立てた所得課税の体系は、コモン・ローと呼ぶるものである（前掲注9に対応する本文参照）。消費税についても、首尾一貫した体系を読み取ることは容易である。

144) かつて自然犯と法定犯、刑事犯と行政犯の区別が説かれ、租税通脱犯は法定犯・行政犯に分類されていた。しかし、本文に述べたような租税制度の成熟と安定を考慮すると、租税通脱犯はもはや自然犯・刑事犯と考えてもあながち間違いではないと言えるかもしれない。なお、杉原・前掲注124、998頁の指摘も参照。

145) 前掲注6に対応する本文を参照。

146) 本稿は、2016年度科学研究費基盤研究(C)最適課税論の動向を反映した租税体系をめぐる基礎的研究(15K03119)の研究成果である。また、本稿執筆の過程では、2015年10月24日に開催された租税法律主義研究会及び2016年11月15日に開催された神戸大学公法研究会の参加者の皆様から貴重なご助言を頂戴した。心より感謝申し上げる。