

税務訴訟と司法消極主義

Tax suit and negativism of Supreme Court

経営学部現代経営学科

本村 大輔

MOTOMURA, Daisuke

Department of Contemporary Business

Faculty of Business Administration

要旨：本稿は、我が国の税務訴訟における納税者の勝訴率の低さの要因分析を目的としている。

まず、1つ目の要因と考えられる行政不服申立て前置主義を検討する。次に、税務訴訟と租税法律主義の関係を確認する。その上で、遡及立法合憲判決の論理構造を分析し、司法判断の消極性を明らかにするものである。検討の結果、最高裁が示す判断基準は、賦課権に対する司法的統制の可能性が広がる一方、納税者の予測可能性が働きにくくなる恐れがあるという結論が得られた。

Abstract： This paper is aimed for factor analysis of the lower winning the case rate of the tax payer in the tax practice suit of our country.

At first I examine the principle of administrative review of administrative disposition remark thought to be the first factor. Then, I confirm relations of tax practice suit and principle of no taxation without law. After that, I analyze the logic structure of the judgment of the Supreme Court for the tax regulation non-retroactivity and clarify passiveness of the judicial decision. As a result of examination, as for the criterion that the Supreme Court showed, the conclusion that the predictive possibility of the tax payer might become hard to commit was provided while possibility of the control of the judiciary for the levy right spread.

キーワード：行政不服申立て前置主義, 租税法律主義, 遡及立法, 憲法84条, 司法消極主義

Keywords： Appeal preamble of administrative, Principle of no taxation without law, Retroactive tax legislation, Article 84 of the constitution, Negativism of Supreme Court

はじめに

我が国の税務訴訟を考える場合、納税者の勝訴率が低いことは周知の事実である。それは、不服申立前置主義のフィルター効果だとする見解もあるが、納税者の勝訴率の低さはこのことだけに起因するのであろうか。近時、はずれ馬券事件や武富士事件、生命保険年金二重課税事件、ヤフー事件・IBM事件などといった注目を集めた税務訴訟判決があるものの、依然として納税者が勝訴する判決は少ないといえる。また、税務訴訟以外においても、夫婦同姓を強制する民法750条及び戸籍法74条1号について憲法24条に違反するものではないと判断した最大判令和3年6月23日（裁判所HP）は、違憲判決を出せない司法の消極的姿勢を示しているといっても過言ではないと思われる。当該最

高裁判決については、日本弁護士連合会の会長声明¹⁾にもあるとおり、国会の立法裁量にすべてをゆだねるのではなく正面から民法750条の違憲性について判断を下すべきであったと考えられる。そして、このような司法の消極的姿勢は、税務訴訟においては特に顕著に現れる。特に、ある税法規が憲法に抵触する疑いがある場合には、このような司法の消極的姿勢が作用することによって納税者の訴訟提起に対する萎縮効果へつながる可能性がある。そこで、本稿においては、司法の消極的姿勢が際立つ遡及立法合憲判決の論理構造を分析することで、最高裁はどのような論理を用いて合憲判決を下すのかを明確化するものである。また、遡及立法合憲判決が引用するところの旭川健康保険税条例事件判決の判断基準についても検討を加える。さらに、大島訴訟判決から続く憲法84条の解釈論の展開

を探ることとする。

I 行政不服申立て前置主義と再調査請求件数の低下

納税者は、税務署長等が行った行政処分に対して不服がある場合に、国税通則法、国税徴収法、地方税法、行政不服審査法、行政事件訴訟法等に基づいて不服の申立てをすることができる。つまり、税務争訟は大きく行政上の不服申立てと行政訴訟とに分けられ、前者は処分庁に対する再調査の請求と国税不服審判所所長に対する審査請求とに分かれる。

しかしながら、原則として審査請求は訴訟に前置されるものとして（国税通則法115条）、ただちに出訴できるものとはなっていない。つまり、納税者は課税処分に不服がある場合、①再調査請求を行うか、②国税不服審判所に審査請求を行うことになる。これを行政不服申立て前置主義という。行政不服申立て前置主義は、1962年から行政事件については、一般には採用されていないが（行政事件訴訟法8条1項参照）、租税事件については、内国税、地方税共に採用されている現状にある（国税通則法115条、地方税法19条の2）。その採用根拠には、租税事件の特殊性があげられる。すなわち、租税事件は、①専門技術的であること、②大量・回帰的であることがいわれるのである。この点を敷衍すれば、①租税事件が複雑な課税要件事実の認定を内容とする場合が多く、多分に専門的・技術的な性格をもっているため、まず行政段階で十分な審理を行い、争点を整理する必要のあること、そして②租税の確定と徴収に関する処分が毎年大量にのぼるため、裁判所の負担能力をこえる訴訟事件の発生を防ぐため

には、不服申立てによってなるべく多くの事件を解決する必要があることがあげられる²⁾。したがって、裁判所に持ち込む前に、行政段階でスクリーンにかけたほうがよいということである。しかしながら、納税者・国民側からいえば、行政不服申立てをその者の意思に反してどうしても強制されなければならないだけの合理的理由は存在しない。確かに、前置主義が廃止されると税務訴訟が裁判所に殺到してかえって権利救済の実をあげないかもしれない。しかし、人々は憲法上迅速かつ公正な裁判を受ける権利が保障されている以上、簡便な行政上の不服申立てをまず行うか、それとも直ちに裁判所に訴訟提起するかは、本来、納税者側の自由な判断にゆだねられるべき筋合いの問題である³⁾。なお、国税通則法改正以前は、行政庁に再考の機会を与えるといった理由もあり、不服審査前置主義がおかれていたが、再調査請求については前置主義が廃止されている（国税通則法75条1項）。この不服審査前置主義の意義は、裁判所の負担軽減があげられるが（「行政の便宜」のため）、それは不服審査段階での救済率が高いことが前提でなければならず、救済しないのに、裁判所に出訴させない制度は許されないとする指摘⁴⁾は、妥当であろう。すなわち、不服審査制度が行政の便宜のみに資する制度であるとするならば、課税処分に対して不服がある者の権利救済が著しく侵害されることになる。換言すれば、救済率の低い不服審査制度は、徒に納税者に負担を求めるものとなり、出訴までの途を阻害する制度として機能することになる。そして、その存立根拠自体疑わしいものとなる。

そこで、我が国の再調査請求数をみるに、前年度未

【図表1】再調査の請求

(1) 再調査の請求
Request for re-examination

(単位：件)
(Number of cases)

区分 Type	本年度要処理件数 Number of requests processed for the current fiscal year						本年度処理済件数 Number of requests processed for the current fiscal year						本年度処理済件数 Number of requests processed for the current fiscal year			計 Total ②	本年度未決 繰越件数 Carried forward unsettled requests for the current fiscal year ①-②										
	前年度未決 繰越件数 Number of unsettled requests carried over from the previous fiscal year	本年度に請求した件数 Number of cases requested for the current fiscal year			計 Total ①	みなす 審査請求 件数 Number of deemed requests for reconsideration	みなす 取下件数 Number of deemed withdrawals	取下件数 Number of withdrawals	却下件数 Number of dismissals	棄却件数 Number of rejections	全部 取消件数 Number of whole annulments	一部 取消件数 Number of partial annulments	変更 その他 Amendment and others	内 Including	内 Including			内 Including									
		処分に 係るもの Those related to procedure	不作為に 係るもの Those related to nonfeasance	小計 Subtotal															内 Including								
平成27年度 FY2015	650	3,186	5	3,191	3,841	84	52	268	375	2,150	58	212	1	3,200	641												
28 2016	641	1,674	-	1,674	2,315	20	32	223	208	1,199	23	100	-	1,805	510												
29 2017	510	1,814	-	1,814	2,324	4	12	192	200	1,105	40	173	-	1,726	598												
30 2018	598	2,043	-	2,043	2,641	9	-	179	149	1,549	27	237	-	2,150	491												
令和元年度 2019	491	1,359	-	1,359	1,850	4	-	183	125	1,014	46	141	-	1,513	337												
2 2020	337	1,000	-	1,000	1,337	1	9	115	95	679	4	96	-	999	338												

国税庁『令和2年度統計年報』「5 その他 不服審査 訴訟事件」

URL : <https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/sonota2020/fufukushinsa.htm>

(最終閲覧日令和3年11月12日) より一部抜粋、編集

決裁越件数を除いた本年度に請求した件数のうち処分に係るものは、2016年3,186件を最高に令和2年度においては1,000件であり、実に半分にまで低下していることがわかる。

一方、日本の数千件単位の異議申立て数に対して（令和元年度においては、1850件（図表1））、ドイツの異議申立ては数百万件単位だといわれており、このような大きな隔たりはドイツ税制における「租税法律主義の徹底」の度合いが反映された結果だといわれている⁵⁾。

確かに、日独の制度上の相違はあり、これを単純に比較することはできないが、あまりにも大きな隔りがあると云わざるを得ない。

II 税務訴訟と租税法律主義

税務訴訟のほとんどは、更正処分等の行政処分が違法であることを理由とした、処分の取消しを求める取消訴訟である（行政事件訴訟法3条2項）。つまり、取消訴訟は、行政庁の公権力の行使に対する不服の訴訟で抗告訴訟の一類型であり、その性質からして、原告側が勝訴した場合の効果は、行政庁に対する単なる「拘束力」（行訴法33条1項）を超えて広く公共に及ぶことがある⁶⁾。抗告訴訟は、①処分や裁決の取消訴訟（行訴法3条2・3項）、②無効等・不作為の違法確認訴訟（行訴法3条4・5項）、③義務付け訴訟（行訴法3条6項）、④差止訴訟（行訴法3条7項）とに分類することができる。一方、税務訴訟は、①取消訴訟

②無効確認訴訟、③争点訴訟、④不作為の違法確認訴訟、⑤義務付けの訴え、⑥差止の訴え、⑦過誤納金還付請求訴訟、⑧国家賠償請求訴訟の8つの類型に分類することができる⁷⁾。

一方、平成23年12月の国税通則法改正で理由提示（行政手続法8条、14条）には適用されるものの（国税通則法74条の14第1項括弧書き）、行政手続法は、税法では基本的に適用除外されている（国税通則法74条の14）。ただし、この点については、課税処分や徴税処分は、私人の財産に国家が介入するきわめて強力な処分であるから、さらに事前手続の整備が必要な場合があると指摘されている⁸⁾。

また、近年日本において税務訴訟が提起された件数は図表2（本年度提起件数）にあるとおり81件でありかなり低いものとなっている。さらに、納税者の勝訴率の低さには、以前より税務訴訟の原告側勝訴率はあいかわらず低く、さらには不服申立前置主義や出訴期間の制限に服するため、取消訴訟の提起すらできない場合もある⁹⁾。

そして、先に指摘したごとく2014年改正により、異議申立は「再調査の請求」へと名称が変更され、申立期間も2月から3月へと伸張され、異議申立、審査請求の二段階の不服申立前置主義の強制から、直接に審査請求ができるよう手当てされたものの、再調査請求や訴訟提起数、納税者の勝訴率（救済率）の水準は低いままである。それでは、我が国の再調査請求や税務訴訟の提起数の低さには何が要因となっているのか、租税法律主義の不徹底という状況であるのだろうか。

【図表2】訴訟事件数

(1) 国側被告事件 (単位: 件)

区分 Type	前年度未係属 件数	事件区分の 変更等の 調整 件数	本年度 提起 件数	本年度終結件数 Number of cases processed for the current fiscal year								本年度未係属 件数		
				取 下 件 数	却 下 件 数	国 側 勝 訴 件 数	国 側 一 部 勝 訴 件 数	国 側 敗 訴 件 数	差 戻 件 数	和 解 件 数	その他		計	
（第一審） The first instance														
課 税 関 係 Case related to taxation	所得税 *1	73	-	26	1	1	29	3	1	-	-	-	35	64
	法人税 *2	32	-	17	3	1	12	3	-	-	-	-	19	30
	資産税 *3	11	-	12	-	2	6	1	2	-	-	-	11	12
	消費税 *4	18	-	8	1	1	8	-	1	-	-	-	11	15
	酒税 *5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	他の間接税 *6	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
	その他 *7	5	-	3	-	-	4	-	-	-	-	-	4	4
	小計 *8	139	-	67	5	5	59	7	4	-	-	-	80	126
徴 収 関 係 Case related to collection	行政事件 *9	7	-	11	1	1	5	-	-	-	-	-	7	11
	執行停止 *10	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	損害賠償 *11	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
	その他民事 *12	4	-	-	-	-	2	-	-	-	-	-	2	2
	非訟事件等 *13	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
小計 *8	11	-	12	1	1	7	-	-	-	-	-	9	14	
審判所関係 *14	-	-	2	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1
合計 *15	150	-	81	7	6	66	7	4	-	-	-	90	141	

国税庁『令和2年度統計年報』「5 その他 不服審査 訴訟事件」

URL : <https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/sonota2020/fufukushinsa.htm>

（最終閲覧日令和3年11月12日）より一部抜粋、編集

日本においては、何故にこのような状況となっているのであろうか。本稿では租税法律主義の不徹底が税務訴訟における救済率の低さや再調査請求の却下件数の高さによる納税者への萎縮効果¹⁰⁾が原因ではないだろうかという問題意識のもと、税務訴訟における納税者の権利の関係を模索し、税務訴訟における租税法律主義の徹底性について考察する。

本考察の目的は、納税者の権利擁護の視点から税務訴訟における納税者の救済率の要因分析である。納税者の救済率の低下の背景には、行政法学からの視点からこれまでの税法は行政法学の一各論という扱いがなされてきており、行政と国民との関係は対等ではなく、役人性善説の立場に立つ学説が通説的見解を占めていたことに起因すると思われる。

しかし、行政法学の視点からも、行政と国民の対等性を掲げ、役人性善説からの脱却を図ろうとする見解が現れている。同見解によれば、行政は、私人に対して優越的な立場に立つのではなく、法令に基づくサービス機関とし、これは民主的法治国家における国民の主権性といった憲法原理から導かれるべきことである¹¹⁾。そして、その際の視点として、租税法の法システムとその運用（租税行政、訴訟）は、公務員の目線ではなく、民の目線で行わなければならないことを強調している¹²⁾。さらに、同見解は、行政訴訟の原理の基本原則について、①権利救済の実効性、②両当事者の対等性、③救済ルールの明確性を強調し、これは包括的かつ実効的な裁判を受ける権利（憲法32条）といった憲法原理から導かれるべきと述べている¹³⁾。このような見解は、これまでの行政法学説にはみられなかった見解であり、官の見方で作られた制度及び理論、課税・徴税論を執拗に強調するのではなく、官民対等という視点からこれまでの行政法学説が抱える問題に光をあてるものとして傾聴に値する見解である。そして、このような萎縮効果は、憲法上保障される裁判を受ける権利を間接的に侵害する恐れがあり、納税者権利意識の低下を招くことにつながるに留意されなければならない。

Ⅲ 遡及立法合憲判決と大島訴訟

令和2年6月23日最高裁は、夫婦別姓を認めない民法の規定が合憲であるとの判断を下した。争点は、夫婦別姓を認めず夫婦は同じ名字にするという民法750条及び戸籍法74条の両規定は、憲法14条や憲法24条に反するというものであった。しかし、最高裁は、「社

会の変化や国民の意識の変化といった事情を踏まえても、憲法に違反しないという判断を変更すべきとは認められない」としたのである。また、最高裁は、「どのような制度を採るのが妥当かという問題と、憲法違反かどうかを裁判で審査する問題とは次元が異なる。制度の在り方は国会で議論され、判断されるべきだ」としたのである。この判断については、司法の消極性や民意が反映されない判決であるとの批判が相次いでいる。司法の消極性については後述するが、後者については様々な世論調査で夫婦別姓に賛成する意見が7割近くある中、最高裁は合憲の判断を下しているのである。このような最高裁の姿勢は、国民に違憲審査の存在意義について疑義を生ぜしめるものであったといっても過言ではないだろう。

このような最高裁の消極的な姿勢は、特に税務訴訟においては顕著に表れる。つまり、税務訴訟における最高裁の判断は、直接納税者の財産権の問題に帰着するのである。それがゆえに昨今、消極的姿勢を示す最高裁判決及びこれをめぐる諸学説を再検討する動きもある（脚注）。

そこで、最高裁の消極的姿勢を示すものとして、最高裁平成23年9月30日第二小法廷判決について検討を加える。

平成16年法律14号（以下、改正法）による改正前の租税特別措置法31条の下では、個人がその有する土地等又は建物等で所定の所有期間を満たしたものの譲渡（長期譲渡）をした場合に、それにより生じた所得には分離課税がされる一方で損失が生じたときには、これを他の所得と損益通算することが認められていたが、改正法は、この損益通算を廃止した。しかし、改正法は、平成16年4月1日から施行されたが、改正法附則27条1項（以下、改正法附則）は、損益通算を認めないこととした改正後措置法31条1項の規定を、改正法施行前の同年1月1日以後に行う長期譲渡について適用することとしたために、これを納税者を不利益にする遡及立法であるとし、取消訴訟が提起されるに至った。その背景には、平成15年12月17日に与党自民党が発表した税制改正大綱が、突如として「土地、建物の譲渡損」の損益通算が翌年1月1日から否定されることとなり、法律の改正がなされぬまま、上記改正案は3月26日成立し、その適用を1月1日に遡及させたという経緯¹⁴⁾があり、改正前に譲渡損の損益通算を前提に取引に至った納税者や専門家から、不利益な処分取消訴訟で同改正の違憲性が主張されていた。

本判決の主な争点は、①憲法84条は、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か、②暦年途中の変更及び暦年当初からの適用を内容とする租税法規の合憲性の判断基準、③暦年途中で施行された損益通算廃止規定を暦年当初から適用する改正附則が憲法84条の趣旨に反するか否かの判断基準である。

次に、本判決の位置付けに関して、本件第一審や第二審においては、サラリーマン税金訴訟最大判¹⁵⁾や最判昭和53年4月21日¹⁶⁾(以下、昭和53年判決。)に依拠しながら、憲法適合性の判断を下している。他方、本件最高裁は大島訴訟最大判の引用はせずに、旭川健康保険料訴訟最大判¹⁷⁾及び昭和53年判決を引用した上で、「財産権の内容そのものの変更ではなく」あくまで「納税者の租税法規上の地位の変更」としたところから、直接的に憲法84条の意味するところの「租税」の範疇では捉えていない点に本判決の特徴があるといえる。つまり、旭川健康保険料訴訟最大判は、憲法84条の直接適用はないとしながら、国民健康保険の租税的要素を加味した上で、その趣旨は及ぶと判示した(以下、この判決のスタンスを『趣旨支配説』という¹⁸⁾)。すなわち、本判決においては、上記趣旨支配説の立場に立ちながら、納税義務の内容の変更とはいえないまでも、「納税者の租税法規上の地位の変更」が財産権上の利害に帰着する以上、憲法84条の趣旨は及ぶと判断したものと解される。そこで、上記旭川健康保険料訴訟最大判において述べられる「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」という文言を引用しているものと解される。以上のような立場・前提に立った上で、本判決は、実際には財産権への制約に関する昭和53年の判断枠組み¹⁹⁾に依拠しながら、憲法適合性を判断しており、従来の財産権への事後的制約に関する判断基準を踏襲した判決と解される。

一方、本判決のXらの主張は、平成16年税制改正をめぐり上記改正法が憲法84条及び同30条から導かれる租税法律主義に違反するというものである。それに対し、本判決は、憲法84条が租税法律主義を規定していることを確認したうえで、同条には「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」とした上で、憲法適合性を判断した。すなわち、財産権の内容が事後の法律によって変更されることにより、法的安定に影響が出る場合には、「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」等を総合勘案するこ

とにより判断している。本件において注意されるべきは、改正法の影響が最終的には国民の財産上の利害に帰着するものと認めながらも、あくまで変更後の租税法規の適用の合理性は、上記の判断基準と同様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である」とした点である。この点を鑑みるに、本件においては、改正法の影響が財産権の内容そのものの変更ではなく、「納税者の租税法規上の地位の変更」言い換えれば「暦年終了時に損益通算をして租税負担の軽減を図ることを納税者が期待し得る地位」²⁰⁾の変更と捉えている点に特徴がある。

そこで、憲法84条の租税法律主義に関し、憲法学説は、同条が財政国会中心主義の原則(憲法83条)の収入面の具体化として、租税法律主義を定めており、国の課税権を国民代表議会の同意にかからしめ、民主的統制を及ぼすこととしたものとしている²¹⁾。一方で、同条が定める租税法律主義は、実質的な租税概念を意味するのであって、形式的に法律が租税と呼んでいるものでないことは、憲法学説及び租税法学説においても異論がないとされるが、昨今の憲法学説においては、従来の通説より「租税」を狭く解する立場も増えてきている点にも留意する必要がある²²⁾。しかし、後に詳述するとおり筆者としては税法学の見地から、損益通算の適用は憲法30条及び同条84条の「納税義務」「租税」を構成していると解している。

この点に関しては、損益通算の適用の可否が租税特別措置法によって定められていることにも留意する必要がある。すなわち、租税特別措置は「隠れた補助金」「隠れた歳出」(バックドア・スペンディング)と呼ばれ、その実産業経済政策的観点から負担公平原則(応能負担原則)を犠牲にして特定の納税者の税負担を傾斜的に軽減する一切の行為を指す²³⁾。この観点からすれば、前記旭川健康保険料訴訟最大判及び昭和53年判決は、実質的に租税的性格が強ければ、その限度で趣旨を適用すべきという構造をとっている。しかしながら、本判決の論理構造は、形式的に租税法の法形式をとっていても、それが実質的には「租税」ではなく、補助金支給としての性格を有しているなら、その限度で「租税」として扱う必要は無いという思考に基づいているものとして説明ができよう。すなわち、当該論理構造からは「租税」性の判断においてより緩やかな判断基準が導かれることになるのである。

この点については、租税の本質的性格に則り、その担税力等に応じて制定された規定は、当然のこととして憲法でいう租税法に該当する。その一方で、応能負

担原則を犠牲にして特定の納税者の税負担を傾斜的に軽減する措置に位置付けられる規定を憲法上の租税法とは捉えずに憲法41条の一般の法律と捉えるべきとする。この見解の論理的帰結として、憲法84条と憲法41条とでは遡及適用の許容度には顕著な差異があり、憲法84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39条）に準じ、その遡及適用は厳しく制限され、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、憲法84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としている²⁴⁾。

ただし、筆者としては、損益通算の適用は依然として、憲法84条の射程で論ずべきであると解している²⁵⁾。

本判決は、改正後措置法の規定を暦年当初から遡って適用したことについて、①その立法目的阻害の可能性、②納税者の租税負担の軽減を期待する不確定な地位の変更であること、③暦年の全体を通じた公平が図られる面があり、また、その期間も暦年当初の三か月間に限られていること等の諸事情を総合勘案したうえで、納税者の租税法規上の地位に対する合理的な制約として容認され、本件改正附則は憲法84条に反しないとした。

憲法39条は刑事についてのみ事後法を禁止しているが、より一般的に人の自由・財産に対する侵害・不利益について遡及立法が禁止されることを前提に、行政法規の遡及適用については、予測可能性があり、かつ個人の権利・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とする消極の見解が示されていた²⁶⁾。

つまり、「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、従って一般的にも予測可能性が存し、著しく法的安定を害する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、遡及効が許されると解してよいであろう²⁷⁾と説く。しかし、原則として遡及立法は禁止としながらも、遡及立法が許容される余地も残しており、基準としては不明確である。つまり、納税者に予測可能性が存在することを前提としながらも「著しく」法的安定や不当な影響を与える場合に遡及効を認めないというのであるから、遡及効が許容されない場合は極めて限定的である。

納税者の予測可能性については、憲法39条との関連で租税法律主義が納税者の予測可能性を要請するとし

て、「課税権を定める租税法が刑罰権に関する刑事法と並ぶ典型的な侵害規範であり、かつ、財産権への侵害規範という定型的な侵害を定める規範であること²⁸⁾」が指摘される。また、罪刑法定主義が行政の恣意的発動から生命、自由、財産を保護するものであり、租税法律主義が財産権を保護する観点から、罪刑法定主義の遡及立法の禁止は、租税法律主義においても認められるべき²⁹⁾との見解がよせられる。

それでは、例外的に遡及立法が許容される場合とはいかなる場合であるのか。この点に関して、その他の見解を概観すると、例外的に遡及立法が認められる場合として、①遡及立法が一般に予測されているか、又はそれが客観的合理性を持つと認められる場合には、許されるとする見解³⁰⁾や、②遡及適用が憲法29条に違反し、または条理上許容されないのはあくまで一般原則であって、合理的理由、あるいは公共の利益ないし公共の福祉上の理由がある場合には許容されるとする見解³¹⁾、そして、③法律によって保護を受ける公益の性質等、既存の権利の変更等の程度、変更を受ける権利の性質を考慮すべきとする見解³²⁾がある。

このような学説の展開は、上記田中教授の見解よりは幾分具体性を有しているが、①に関しては客観的合理性の内容が曖昧である点、判断基準としては不明確である。次に、②に関しては遡及立法の禁止はあくまでも一般原則にとどまるもので、合理的理由、あるいは公共の利益ないし公共の福祉上の理由がある場合には許容されるとするのであるが、合理的理由はもとより公共の利益ないし公共の福祉上の理由がある場合とはいかなる場合か、上記の理由のない立法は、そもそも遡及立法の許容性を論ずるまでもなく応能負担原則に違反し、違憲無効となる可能性が高いのである。さらに、③については、法律によって保護を受ける公益の性質等、既存の権利の変更等の程度、変更を受ける権利の性質を総合的に判断する点で、個別的に判断ができる点で優れているが、上述の通りその検証は極めて困難である。後述する通り、恐らく、遡及立法にかかる裁判例の多くは、③の説に近いような判断を行っているが、結論として、遡及立法は許容され違憲となった事例は少ないことには留意すべきである。

この点に関し、租税法学説を概観すると、①経過措置においては立法裁量を広く認め、個々に予測可能性を害する度合いにより判断するとの見解³³⁾や、②諸事情の総合考量によるべきとする見解³⁴⁾、そして、③随時税か期間税かを区別する見解³⁵⁾がある。しかし、この③説には、期間税であることを理由に、納税

者の法的安定性や予測可能性を否定することはできないとする見解が提示されている。すなわち、期間税であれ随時税であれ、納税者は行為時に施行されている有効な租税法に従って租税負担を予測し取引をするので、予測可能性・法的安定性の観点から両者には全く相違はないとした上で、期間税であることを理由に不利益遡及立法を許容する根拠になりえないとする³⁶⁾。また、事例分析とドイツ憲法裁判所の判断に対する学説との国際比較の観点から、「期間税というだけで、租税債務の成立以前であれば改正法を期間当初に遡らせても良いとするのではなく、期間税であっても行為時の信頼を覆すことを違憲とする主張であり、その理論的基礎は期間税であっても課税標準自体を遡及的に変更する措置は憲法上許されない³⁷⁾」とする見解（いわゆる行為時説）が示されており、妥当性のある見解であると解される。また、①及び②説は、先に述べたとおり、個々に予測可能性を害する度合いあるいは諸事情を総合考量する点で、個別的に判断ができる点で優れているが、上述の通りその検証は極めて困難である。

IV 憲法84条をめぐる解釈論の展開

先の遡及立法合憲判決にいわれる「租税」について検討するには、まず地裁及び高裁が引用する大島訴訟を考えなければならない。次に、最高裁が引用する旭川健康保険条例判決の「租税」の捉え方である。

1. 大島訴訟

大島訴訟において、は「租税」を以下のように定義している。つまり、「租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてでなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付である」としている。そして、「およそ民主主義国家にあっては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、我が国の憲法も、かかる見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め（憲法30条）、新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している（憲法84条）。それゆえ、課税要件及び租税の賦課徴収の手續は、法律で明確に定めることが必要であるが、憲法自体は、その内容について特

に定めることはせず、これを法律の定めるところにゆだねているのである」として租税法律主義を確認している。しかしながら、最高裁は、立法府の裁量権に対して、「租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである。したがって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである」としている。このような最高裁の姿勢には、まさに司法消極主義が窺えるところである。すなわち、「租税」には、財政需要の充足という本来の機能に加え、様々な機能があるため財政・経済・社会政策などの総合的な政策判断が必要であり、なにより課税要件については、極めて専門技術的な判断が必要であるため、立法府の裁量的判断を尊重せざるを得ないという論調からして、裁判所はあるべき司法判断を回避したといわざるを得ないのである。そして、このような司法の消極的姿勢は、安易な合理性の推定を招来する恐れすらあると言わざるを得ない。このことは、①司法消極主義、②白紙に近い立法府の裁量権、③安易な合理性の推定の基礎を与える判例理論としての地位を有するに至っており、誠に不幸な判例が租税法の領域のリーディングケースとなっているという指摘がなされるに至っている³⁸⁾。また、従来の憲法的観点と基本的人権に関する「二重の基準論」等の観点を検討し、新たな基本的人権等のあり方を形成しないと大島訴訟最高裁判決やこれをめぐる諸学説などのあり方は、岩盤のように既存化し、租税立法の「合憲性の推定」等を許容することになると警鐘を鳴らしている³⁹⁾。

ただでさえ厳格な解釈が求められる「租税」においてこのような消極的判断が下されたことには、租税法律主義の形骸化を招く恐れがあり賛成しえない。しかし、先の遡及立法合憲判決の地裁及び高裁においては依然として引用されており、先の指摘のごとくリーディングケースとしての役割を担っているのである。このことから司法の消極的姿勢は昭和60年当時から変化していない事実といえる。

2. 旭川市国民健康保険事件判決

旭川市国民健康保険事件判決における「租税」の捉え方は、「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84条に規定する租税に当たるといふべきである」としている。つまり、大島訴訟というところの「租税」の定義を踏襲しながら、国民健康保険は「租税」には該当しないとして憲法84条の直接適用を否定している。ただし、「憲法84条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手続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り、直接的には、租税について法律による規律の在り方を定めるものであるが、同条は、国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したものであるというべきである。したがって、国、地方公共団体等が賦課徴収する租税以外の公課であっても、その性質に応じて、法律又は法律の範囲内で制定された条例によって適正な規律がされるべきものと解すべきであり、憲法84条に規定する租税ではないという理由だけから、そのすべてが当然に同条に現れた上記のような法原則のらち外にあると判断することは相当ではない。そして、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すべきであるが、その場合であっても、租税以外の公課は、租税とその性質が共通する点や異なる点があり、また、賦課徴収の目的に応じて多種多様であるから、賦課要件が法律又は条例にどの程度明確に定められるべきかなどその規律の在り方については、当該公課の性質、賦課徴収の目的、その強制の度合い等を総合考慮して判断すべきものである。市町村が行う国民健康保険は、保険料を徴収する方式のものであっても、強制加入とされ、保険料が強制徴収され、賦課徴収の強制の度合いにおいては租税に類似する性質を有するものであるから、これについても憲法84条の趣旨が及ぶと解すべきであるが、他方において、保険料の用途は、国民健康保険事業に要する費用に限定されているのであって、憲法81条の委任に基づき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」としている。本件は、大島訴訟のようにスト

レートな「租税」ではなく、社会保険料をはじめとする「公課」が憲法84条にいう「租税」の範疇で捉えることができるかが問われた。本判決は、保険料は「強制の度合い」などにおいて「租税」と類似するため、憲法84条の趣旨が及ぶとしながらも、憲法84条の直接適用を否定している。しかし、その場合であっても、「租税以外の公課は、…賦課要件が法律又は条例にどの程度明確に定められるべきかなどその規律の在り方については、当該公課の性質、賦課徴収の目的、その強制の度合い等を総合考慮して判断すべき」であるとする点に特徴がある。

むすびにかえて

週及立法合憲判決における第一審や第二審は、サラリーマン税金訴訟最大判や昭和53年判決に依拠しながら、憲法適合性の判断を下している。つまり、憲法84条における「租税」にストレートにあてはまるサラリーマン税金訴訟最大判を前提とした。これに対し、最高裁は大島訴訟最大判の引用はせずに、旭川健康保険料訴訟最大判及び昭和53年判決を引用した上で、「財産権の内容そのものの変更ではなく」あくまで「納税者の租税法規上の地位の変更」とした。最高裁の論理構造は、直接的に憲法84条の意味するところの「租税」の範疇では捉えず、「租税」の性質を有する限りにおいて憲法84条の趣旨が及び、①財産権の性質、②その内容を変更する程度、③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判断したところに巧妙な論理構造がある。換言すれば、憲法84条における「租税」にあてはまれば厳格な判断がなされるが、「租税」の性質を有する程度であればある程度厳格性が回避されるという思考があるように思われる。そして、この論理構造は、旭川健康保険料訴訟最大判において示された「性質、賦課徴収の目的、その強制の度合い等」という判断要素の流れをくむものであり、憲法84条の射程こそ広がれど、「租税」の性質を有するものについては緩やかな判断基準で採用されることになる。つまり、納税者には予測可能性が働かず、最高裁の巧みな論理構造によって合憲判決が導かれてしまうのである。つまり、このような最高裁の論理構造は、憲法84条の射程は広がる一方で、納税者からすれば訴訟提起の萎縮効果につながる可能性がある。そして、最高裁にはサラリーマン税金訴訟判決にみられる立法裁量論の流れが依然として脈々と流れているように感じられる。この流れが止ま

らない限りは、納税者の裁判を受ける権利自体が形骸化しかねないと解される。

注

- 1) 日本弁護士連合会「最高裁判所大法廷決定を受けて、改めて民法750条を改正し、選択的夫婦別姓制度を導入することを求める会長声明」URL：<https://www.nichibenren.or.jp/document/statement/year/2021/210625.html>（最終閲覧令和3年9月5日）
- 2) 金子宏『租税法 [第23版]』（弘文堂，2019年）1072頁
- 3) 北野弘久・黒川功補訂『税法学原論 [第8版]』（勁草書房，2020年）388頁
- 4) 阿部泰隆「官民対等への租税行政法改革（3）－税務訴訟における実効的権利救済，適正手続，租税法主義の充実等－」税務事例52巻9号55頁
- 5) 池田良一「ドイツの税制環境：異議申立て・税務訴訟の圧倒的多数」国際税務37巻6号55頁
- 6) 兼平裕子「税務訴訟の争い方とその実質的波及効果（上）」税務事例47巻3号58頁
- 7) 金子宏『租税法』（弘文堂，第23版，2019年）1096頁以下
- 8) 阿部泰隆「官民対等への租税行政法改革（2）－税務訴訟における実効的権利救済，適正手続，租税法主義の充実等－」税務事例52巻7号47頁
- 9) 兼平裕子「税務訴訟の争い方とその実質的波及効果（上）」税務事例47巻3号59頁
- 10) 前掲5，池田，60頁は、「ドイツにおいては，…『異議申立て』は日常茶飯事なものであり，日本のように『そんなことをやったら，今度税務署に睨まれて，嫌がらせを受けるよ』といった心配は無用である。また，同様に『税務訴訟』についても，…税制案件も含めて法律で動いているドイツの場合，『裁判沙汰』という日本語のネガティブな響きにより，あるいは，行政当局（税務署）を提訴することは『お上に盾突く』ことだといった旧態依然のイメージで，法律で確定された会社側・個人の納税義務者の権利を『異議申立て』や『税務訴訟』で主張することを躊躇する必要はない」との指摘は，納税者の再調査請求や訴訟提起に対する萎縮効果を示していると考えられる。
- 11) 阿部泰隆「官民対等への租税行政法改革（1）－税務訴訟における実効的権利救済，適正手続，租税法主義の充実等－」税務事例52巻6号62頁
- 12) 同上
- 13) 同上
- 14) 改正の経緯については，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56巻8号10頁以下に詳しい。藤曲武美「判批」月刊税務事例44巻3号43頁は，改正経緯を「不意打ち立法の経緯」と評している。このことから，実務に多大の混乱を招いた改正であったことが窺い知れる。また，平仁「判批」税法学561号133～158頁では，当時の税制調査会議事録や新聞記事さらには日税連建議書や日弁連意見書等から改正にいたる経緯において，専門・実務家でさえかなりの混乱があったことを述べている。
- 15) 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁
- 16) 訴月24巻8号1694頁
- 17) 最大判平成18年3月1日民集60巻2号587頁
- 18) この点に関し，確井光明「判評」社会保障判例百選第4版15頁は，趣旨支配説によれば違憲とされない可能性が高いことを指摘した上で，同説の長所は，個別具体の問題に即して最も妥当な結論を導きやすい点にあるが，結論の妥当性を検証することが困難な点に問題があるとする。
- 19) もっとも，昭和53年判決は国有農地等の売払いに関する特別措置法が憲法29条に違反するか否かが問われた事案である。
- 20) 傍線は，筆者加筆。
- 21) 樋口陽一ほか『注釈日本国憲法（下）』（青林書院新社，1988年）1311頁等。
- 22) 甲斐素直『平成12年重判解』23頁。なお，本問題に関する学説の展開に詳しいものとして，同『財政法規と憲法原理』（八千代出版，1996年）第2部第1章があげられる。
- 23) 前掲注3，北野・黒川補訂，135頁
- 24) 甲斐「租税特別措置法の租税法的性格について」法学紀要54巻12頁
- 25) 遡及立法では，憲法84条の解釈をめぐる争われたが，憲法13条14条31条が新たな武器となる指摘するものとして，岡本哲「租税訴訟における憲法の活用」『租税訴訟』13号90頁
- 26) 田中二郎『行政法総論』（有斐閣，1957年）165頁
- 27) 田中二郎『租税法』（有斐閣，1968年）55頁
- 28) 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）65頁
- 29) 吉良実「税法上における不遡及効の原則」税法学100号98頁

- 30) 室井力『行政の民主的統制と行政法』（日本評論社，1989年）42頁。もっとも，この説においても，原則として，「行政法令不遡及の原則は，法治主義から導かれる憲法上の原則であり，たんに法令の解釈・適用において妥当するのみならず，立法そのものをも拘束する原則である」とした上で，あくまで例外的な場合（客観的に合理的な場合又は必要不可欠の公益が信頼保護の原則を凌駕する場合）に限定して解釈をしている。
- 31) 林修三「行政法規の遡及適用はどの範囲で許容されるのか」『行政法の争点』（有斐閣，1980年）56頁
- 32) 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」法協87巻2号149頁
- 33) 碓井光明「租税法律の遡及適用・遡及禁止」ジュリ946号124頁
- 34) 谷口勢津夫「税法の基礎理論－租税憲法論序説」税法学555号311頁
- 35) 水野忠恒『租税法』（有斐閣，第5版，2011年）9頁
- 36) 山田二郎「不利益遡及立法と租税法律主義」再論」税法学563号404頁
- 37) 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』（信山社，2007年）285頁
- 38) 志賀櫻「大島訴訟再考」『租税訴訟』7号115頁
- 39) 弓削忠史「租税立法の定立等に関する基本的人権と司法等のあり方について－大島訴訟の基本的な問題点と基調的な所説を中心として－」『租税訴訟』（財経詳報社，2020年）13号127頁