

# 税条例における税率の誤記を 遡及的に是正できるか？

—法制実務及び日米判例を参考にして—

太田 幸夫

- I はじめに
- II 事実経過
  - 1 背景となる消費税率の変遷
  - 2 ある市における税条例の誤記事例
- III 立法過誤の是正方法
- IV 租税法規の遡及適用に関する判例
  - 1 わが国の最高裁判例
    - A 旭川市国民健康保険条例事件
    - B 損益通算廃止事件（千葉訴訟）
    - C 損益通算廃止事件（東京訴訟）
  - 2 アメリカ合衆国の最高裁判例
- V 検 討

## I はじめに

「誤りは人の常」(To err is human)の格言にあるとおり、人間の行動に過誤は付きものであり、それは市民生活に影響を及ぼす点で最も正確を期すべき法規の制定過程においても免れることはできない。法律は、立案者による立案、担当部局、関連する部局、その他の審査部門による決裁又は審査、担当委員会及び議会等における審議等を経た後に成立するのであるから、過誤は生じにくい筈である。しかしながら、まれにはではあるが、実際に法文において誤字や文法的誤りがあることがあり、さらには、文章として未完のまま法律として成立したことがあったという\*1。

立法の過誤の態様は誤記が誰の目にも明白である場合もあろうし、誤りが明白ではなく、何らかの是正措置が必要な場合もあろう。その是正策は、当該立法の性質、過誤の軽重、態様等により種々考えることができると思われる。ま

た、是正策が施されたとして、その効果が既往に遡及できるか否かも問われる。

本稿は消費税法改正とその施行延期に関連して改正されたある市の市税条例において税率に誤記が生じ、後に条例を改正してこれを遡及適用させることにより是正した事例を素材とし、法制実務と内外の主要判例を参考としつつ、法律又は条例における税率の誤記とその是正方法について法律上、どのような問題点があるかを検討することとする。

## II 事実経過

### 1 背景となる消費税率の変遷\*2

消費税法は1988（昭和63）年12月30日、竹下内閣の下で成立し、1989（平成元）年4月1日施行されたが、税率は3パーセントであった。同法及び地方税法は1994（平成6）年11月25日、村山内閣の下で改正され、1997（平成9）年4月1日施行された（橋本内閣時）が、税率は5パーセント（国税である消費税4パーセントと地方消費税1パーセント）となった。2012（平成24）年8月10日、野田内閣の下で税率が8パーセント（国税である消費税6.3パーセントと地方消費税1.7パーセント）に改正され、2014（平成26）年4月1日施行さ

---

\* 1 参議院法制局のウェブサイト(<http://houseikyoku.sangiin.go.jp/column056.htm>) 2018（平成30）年11月16日最終確認）は、立法の過誤の逸品として、2009（平成11）年改正前の地方自治法（昭和22年法律第67号）別表第3の4、fを挙げる。同所では公安委員会の事務として「犯罪被害者等給付金の支給を受ける権利を裁定する等の事務を行うこと。なお、」と定め、「なお、」以下の文章がなかった。同コラムは、そのほか、航空法（昭和27年法律第231号）2条5項の「着陸帯」の定義中の「矩形部分」が官報作成時に「短形部分」と誤植され、2009（平成11）年に官報で正誤訂正がされた事例と、刑法109条1項（平成7年改正前）の「現二人ノ住居ニ使用セス又ハ人ノ現在セサル建造物」中の「又ハ」は「かつ」の誤りであることが解釈上、明らかであったが、長らく是正されず、刑法条文の現代語化と共に正しく法改正された事例を挙げている（この解釈につき、団藤重光・刑法綱要各論172頁（1964）、大塚仁ほか・大コンメンタール刑法5巻51頁（1990）〔村瀬均執筆〕各参照）。

\* 2 金子宏・租税法22版728頁以下（2017）、匿名「消費税『導入』と『増税』の歴史」（<https://www.nippon.com/ja/features/h00013>）（2018（平成30）年11月16日最終確認）。

れた（安倍内閣時）。なお、2012（平成24）年の法改正では、税率を2015（平成27）年10月1日以降、10パーセント（国税である消費税7.8パーセントと地方消費税2.2パーセント）に上げること定められていたが、2015（平成27）年3月31日、その施行日を2017（平成29）年4月1日に延期する法律が成立し、2016（平成28）年11月28日、さらにその施行日を2019年（元号未定）10月1日に再延期する法律が成立した。

## 2 ある市における税条例の誤記事例

ある市において法人市民税法人税割の税率は、2014（平成26）年10月1日以降、資本金1億円超の場合、12.1パーセント、資本金1億円以下の場合、9.7パーセントとされていた\*3。消費税率10パーセントへの増税時期が2017（平成29）年4月1日と予定されていた2016（平成28）年6月、市議会は、増税の実施が法人に及ぼす影響を減ずる目的で法人市民税法人税割の税率を2017（平成29）年4月1日以降、資本金1億円超の場合、8.4パーセント、資本金1億円以下の場合、6.0パーセントに引き下げる条例を可決した。その後、消費税増税時期が2019年（元号未定）10月1日に延期されたため、2017（平成29）年3月、同市議会は条例改正前の税率に戻す趣旨で改正条例を可決したが、資本金1億円以下の場合の税率は本来9.7パーセントであったのに立案上の事務過誤\*4により8.6パーセントとして可決された。市当局は、対象法人に申告用紙等を配布したが、それには資本金1億円以下の場合の本来の税率9.7パーセントが記載されており、各法人はこの記載に従って税額を申告・納税した。

この過誤を放置すると、条例の文言に沿った税額と申告・納付された税額に差が生じ、差額を過誤納金として扱い、還付請求があれば応じるべきか、本来の税率に2017（平成29）年4月1日に遡って訂正する条例を制定することが許

---

\*3 それ以前は、資本金1億円超の場合、14.7パーセント、1億円以下の場合、12.3パーセントであったが、国税である地方法人税の創設（平成26年法律第11号）に伴い、法人市民税法人税割の税率が資本金の額に応じ、それぞれ12.1パーセントと9.7パーセントに引き下げられた（<http://www.city.funabashi.lg.jp/kurashi/zei/002/p000875.html> 2018（平成30）年11月16日最終確認）。

\*4 事務過誤の原因は明らかではない。立案事務上、単純に税率引下げ前のものを記載すれば足りるのであるが、増減割合の計算を行い、その過程で過誤が生じたのではないかと推察する。

されるかなどの疑問が生じた。市では最高裁判例等や有識者の見解などを踏まえて条例案を市議会に提出し、市議会は同年12月22日、上記の税率8.6パーセントを9.7パーセントに改正し、これを同年4月1日に遡って適用する内容の条例が原案どおり議決された\*5。

### Ⅲ 立法過誤の是正方法

立法の過誤の是正方法は、法規の改正によるのが原則である\*6。ただ、誤記が官報等の公布手続に存する場合、「官報正誤」等の簡略な手段が用いられる\*7。そのほか、「実質的な法規の内容と法文の表記との間に形式的な齟齬が生じていることが客観的に明らか」な場合に「官報正誤」によることができるとする政府見解がある\*8。これは、国民年金法等の一部を改正する法律（平成16年法律第104号）に条項ずれ、引用誤り等40カ所もの誤記があった場合についてのもので、法による改正が必要かどうか国会で激しく議論されたが\*9、政府側では官報正誤によることができるとして対応した限界の事例である。

立法過誤が改正立法により是正されたとして、その効果が過誤立法制定時まで遡及できるか否かは別問題である。刑罰法については、憲法39条前段が遡及立法を禁止している\*10。租税法について、憲法84条は、いわゆる租税法律主義を定めているが、その内容として遡及立法の原則的な禁止を含むと解されるが\*11、所得税や法人税のような期間税については、後出の判例に見られるように、例外的に遡及効的なものが認められる場合がある\*12。民事法一般について

---

\* 5 本文記載の経過について、<http://www.city.funabashi.lg.jp/kurashi/zei002/p056688.html> 2018（平成30）年11月16日最終確認）参照。

\* 6 前掲脚注1の参議院法制局ウェブサイト参照。なお、裁判の過誤の是正は、上訴や再審によるほか、明白な誤りの場合、更正決定が用いられる（民訴法257条。刑訴法に明文はないが、同様に解されている）。

\* 7 前掲脚注1の航空法2条5項の誤記事例。

\* 8 2004（平成16）年8月10日付内閣総理大臣小泉純一郎「参議院議員浅麻尾慶一郎君提出法律条文の過誤訂正の在り方に関する質問に対する答弁書」（<http://www.sangiin.go.jp/japanese/johol/kousei/syuisyo/160/touh/t160013.htm> 2018（平成30）年11月16日最終確認）。

\* 9 朝日新聞のウェブサイト（<http://www.asahi.com/money/pension/seido/TKY200407270107.htm> 2018（平成）年11月16日最終確認）による。

は、憲法上に明文の規定はないが、遡及立法は、「法律秩序を混乱させ、社会生活を著しく不安定にする可能性が高いことから、厳に戒めなければならない」ことであるが、法規の遡及適用は、「一般国民の利害に直接関係がない場合や、むしろその利益を推進する場合には行われる」ものとされている<sup>\*13</sup>。表記などの形式的是正について遡及効を認めることには問題が少ないと思われる<sup>\*14</sup>。

本稿では、租税法規の改正と遡及効に関わる問題を扱うので、この点を扱った内外の判例を中心に検討することとする。

#### IV 租税法規の遡及適用に関する判例

##### 1 わが国の最高裁判例

###### A 旭川市国民健康保険条例事件

(判例の表示) 最高裁大法廷平成18年3月1日判決・民集60巻2号587頁、判時1923号11頁、判タ1205号76頁<sup>\*15</sup>

(要点) 本最高裁判決は、旭川市国民健康保険条例に基づく保険料率の告示が

- 
- \*10 但し、改正法施行時に公訴時効が完成していない殺人罪等につき公訴時効を廃止する刑法等の改正は、被告人となり得る者につき既に生じていた法律上の地位を著しく不安定にするようなものでないことを理由に憲法39条及び31条に反しないとする最高裁第一小法廷平成27年12月3日判決・刑集69巻8号815頁、判タ1440号126頁がある。
  - \*11 金子宏・租税法理論の形成と解明(上)15頁以下(2010)、佐藤英明「租税法主義と租税公平主義」金子編・租税法の基本問題55頁以下(2007)参照。
  - \*12 なお、譲渡所得について所得税が期間税であることを強調して予測可能性を侵害することはきかないとする増田英敏「租税法における遡及立法禁止原則の射程」法政理論46巻3号232頁以下、特に255頁参照。
  - \*13 参議院法制局のウェブサイト (<http://houseikyoku.sangiinn.go.jp/column/column009.htm> 2018年11月16日最終確認)。同旨、林修三・例解立法技術467頁以下(1955)。
  - \*14 民法の法文を現代語化した民法の一部を改正する法律(平成16年法律第147号)の附則は、特記しない限り、改正法が遡及適用されるものとした。
  - \*15 最高裁調査官による解説として、阪本勝・平18最判解説(民)(上)312頁以下がある。判例評釈は、遠藤美奈・平18重判解説10頁以下、藤谷武史・租税判例百選(第6版)8頁以下等、多数がある。

賦課期日後にされたものであっても、条例で賦課総額の算定基準が明確に規定され、条例の委任により市長が同基準に基づいて保険料率を決定・告示しており、算定方法は条例によって賦課期日までに明らかにされていて、料率につき恣意的な判断が加わる余地がないことを理由に憲法84条の趣旨に反するものとは言えないとした。

(補足) 本件の第一審旭川地判平10. 4. 21判時1641号29頁, 判自202号70頁は、第一審原告に対する保険料賦課処分を課税要件条例主義及び課税要件明確主義に反するとして取り消した。第二審札幌高判平11. 12. 21訟月47巻6号1479頁, 判時1723号27頁, 判自202号70頁)は、本件賦課処分を租税法律(条例)主義に反するものではないとして第一審判決を取り消した。上告審(本最高裁判決)は、おおむね要点記載の理由で第一審原告の上告を棄却した。

本最高裁判決は、国民健康保険料が保険給付に対する対価であることから、憲法84条の規定が直接適用されることはないとしつつ、保険料が強制徴収される点で租税に類似することから憲法84条の趣旨が及ぶとした。

本判決には、滝井繁男裁判官の補足意見がある。同意見は、本件における市長の判断を国民健康保険事業特別会計の当年度の決算及び次年度の予算の審議における統制に服せしめることにとどめることとしても、それは社会保険の目的や保険料の性質に照らし、保険者自治の観点から許容されているとする。

市町村が国民健康保険について国民保険税制度を採用するか、国民健康保険料制度を採用するかは自由であるが、後者の場合、憲法84条の規定が直接及ばないとされる点で、憲法84条の趣旨が及ぶとされてはいるものの、判断基準が緩やかに示されたのではないかとの疑問が生じないではない。しかしながら、両者は強制徴収が可能であり、国民の権利・利益を直接侵害することがあり得る点で共通しているから、憲法84条の関係で違いを大きく見ることができないと思われる<sup>\*16</sup>。その点で本最高裁判決は、租税法律主義の適用範囲と法規適用の時的限界との関係を考える上で参考となる。

## B 損益通算廃止事件判決(千葉訴訟)

(判例の表示) 最高裁第一小法廷平成23年9月22日判決・民集65巻6号2756頁、

\*16 国民健康保険税と国民健康保険料の異同点(消滅時効, 不服申立て方法等)については、前掲(脚注15)阪本解説327頁以下が詳しい。

判時2132号34頁，判タ1359号75頁<sup>\*17</sup>

（要点）本最高裁判決は，長期譲渡所得に係る損益通算を認めた租税特別措置法の規定を廃止する法改正を2004（平成16）年3月26日に成立させ（同月31日公布），同年1月1日に遡及適用したことについて，不動産価格の下落（資産デフレ）の進行に歯止めをかけるのが立法目的であり，具体的な公益上の要請に基づくものであったこと，法改正により事後的に変更されるのは納税者の納税義務それ自体ではなく，特定の譲渡に係る損失により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にとどまること，長期譲渡所得の計算において損失が生じた場合にのみ損益通算を認めることは不均衡であることなどを理由に同改正が憲法84条の趣旨に反するものではないとした。この事案における売買契約は同年1月30日に締結され，同年3月1日に引き渡されたものであった。

（補足）第一審原告は，改正法に則った確定申告をした後，改正前の租税特別措置法による損益通算を認めるべきであるとして税務署長に対し更正請求をしたが，棄却された。本件はこの通知処分取消請求訴訟であるが，第一審千葉地判平20.5.16税資258号順号10958は請求を棄却し，第二審東京高判平20.12.4税資258号順号11099は第一審原告の控訴を棄却した。上告審（本最高裁判決）は，おおむね要点記載の理由で第一審原告の上告を棄却した。

本最高裁判決は，改正法を合憲とする理由として，上記要点に掲げたことのほか，遡及適用の範囲が平成16年1月1日から同年3月31日までの間に限られており，その期間を適用対象に含めることによって暦年の全体を通じた公平が図られる面があること，納税者はこれによって損益通算による租税負担の軽減に係る期待に沿った結果を得ることができなくなるものの，それ以上に一旦成立した納税義務を加重されるなどの不利益を受けるものではないことを指摘する。

税法において遡及立法はどのような場合に許されるか否かについて学説は様々である<sup>\*18</sup>。その中で納税義務者の不利益に変更する遡及立法は原則として許されないが，所得税等の期間税については，改正されることが年度開始前に

---

\*17 最高裁調査官による解説として，小林宏司・平23最判解説（民）（下）636頁以下がある。判例評釈は，渋谷雅弘・平23重判解説221頁以下，首藤重幸・租税判例百選（第6版）10頁以下等，多数がある。



一般に周知され、十分に予測できたかどうかにかかっているとする説が有力である<sup>\*19</sup>。本最高裁判決は、「平成16年分以降の所得税に係る本件損益通算廃止の方針を決定した与党の平成16年度税制改正大綱の内容が新聞で報道された直後から、資産運用コンサルタント、不動産会社、税理士事務所等によって平成15年中の不動産の売却の勧奨が行われるなどしていた」と摘示しており、周知度について異論はあるであろうが、この有力説に沿う趣旨のものと思われる。

本件損益通算廃止については、本最高裁判決のほか、次の最高裁平成23年9月30日判決及びこれらの下級審判決も合憲とする<sup>\*20</sup>。

### C 損益通算廃止事件判決（東京訴訟）

（判例の表示）最高裁第二小法廷平成23年9月30日判決・集民237号579頁，判時2132号39頁，判タ1359号80頁

（要点）本最高裁判決は，上記Bの最高裁第一小法廷平成23年9月22日判決とほぼ同旨の判断を下した。この事案における売買契約は2003（平成15）年12月26日に締結され，2004（平成16）年2月26日に引き渡されたものであった。

（補足）第一審原告は，改正法に則った確定申告をした後，改正前の租税特別措置法による損益通算を認めるべきであるとして税務署長に対し更正請求をしたが，棄却された。本件はこの通知処分取消請求訴訟であるが，第一審東京地判平20. 2. 14訟月56巻2号197頁，判タ1301号210頁は請求を棄却し，第二審東京高判平21. 3. 11訟月56巻2号176頁は第一審原告の控訴を棄却した。上告審（本最高裁判決）は，要点記載のとおり，第一審原告の上告を棄却した。

本最高裁判決の判決理由は，上記Bの最高裁第一小法廷平成23年9月22日判決とほぼ同文である（事実経過の点を除く）が，裁判官2名による次のとおり

---

\*18 前掲（脚注17）小林解説648頁以下に詳しい。なお，太田幸夫「建物譲渡による損失について損益通算を廃止した租税特別措置法を公布日前の譲渡に遡及適用することが憲法84条の趣旨に反しないとされた事例」別冊判タ29号287頁参照。

\*19 前掲（脚注2）金子・租税法114頁以下。なお，租税法主義を予測可能性・法的安定性によって基礎付けることに批判的な学説として，瀧圭吾「租税法主義と『遡及立法』」フィナンシャル・レビュー129号93頁以下がある。

\*20 なお，上告審に係属しなかったものとして，福岡地判平20. 1. 29判タ1262号172頁（違憲），その控訴審福岡高判平20. 10. 21判タ1294号98頁（合憲）がある。この控訴審判決につき，前掲（脚注18）太田評釈参照。



の補足意見がある。

須藤正彦裁判官の補足意見は、本件改正附則は、立法時期が暦年の末日の近接日あるいは年央の場合には違憲の疑いがあるが、本件の場合、改正法案は2004（平成16）年2月3日に国会に提出されており、同日までの時点で予測されている暦年末までの各種所得の累積結果に従った所得税額ははまだ不確定的で、それについての信頼を保護しなければならない程度は必ずしも大きくはないなどから、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るとした。

千葉勝美裁判官の補足意見は、所得税は期間税としての性格を有し、暦年の全体を通じた公平を図るという要請があり、暦年当初から本件損益通算廃止を適用したことに合理性、必要性がないとはいえないであろうとしつつ、売買契約が前年に締結され、代金等の授受と登記移転・土地の引渡し等が当該年度となったようなケースは、憲法84条の趣旨を尊重する観点から類型的にその適用から除外するなど、附則上の手当てをする配慮が望まれるところであったとの見解（立法意見）を示した。

本最高裁判決は、上記Bの最高裁第一小法廷平成23年9月22日判決とともに税法の遡及適用が許される条件を考える上で参考にすべきものである。

## 2 アメリカ合衆国の最高裁判例

（判例の表示）United States v. Carlton, 312 U.S.23, 114 S.Ct. 2018（1994）  
〔カールトン事件判決〕\*21

（要点）合衆国最高裁1994年6月13日のカールトン事件判決は、租税法の遡及適用が合衆国憲法第5修正の適正手続条項（Due Process Clause）に違反するか否かが争われたところ、その判断基準は、当該立法が恣意的かつ不合理（arbitrary and irrational）であるか否かにあるとし、相続税法上の控除規定の改正法について同基準に照らし、14か月前まで遡及適用することを合憲とした。

---

\*21 本合衆国最高裁判決については、前掲（脚注17）小林解説652頁が言及している。評釈として、*The Supreme Court, 1993 Term-Leading Cases*, 108 HARV. L. REV. 221（1994）がある。アメリカ法の判例については、始澤真純「税法における遡及的不利益変更—アメリカにおける判例法の展開—」報告書・東洋法学56巻3号258頁以下参照。

本事案における控除規定は1986年10月に制定されたが、条文上、適用範囲に疑義があり、内国歳入庁 (IRS) は1987年1月にその疑義が解消されるまで適用範囲を被相続人が株式を死亡直前まで保有していた場合に限定すると発表し、同年2月に同趣旨の改正法案が議会に提出され、同年12月に成立を見た。この改正法は1986年10月まで遡及適用するものとされた。

(補足) 本件の背景となる事実関係は、およそ次のとおりである。

連邦議会は1986年10月12日、内国歳入法典を改正し、同日以降、被相続人の使用者が発行する株式を遺産管理人が被用者株式保有団体 (ESOP) に売却した場合、相続税の計算上、売却価格の半額を相続財産の価額から控除することとした (100 Stat. 2085)。本件における遺産管理人カールトン (被相続人は1985年9月29日死亡) は1986年12月10日、遺産の売却代金で該当する株式を代金1120万6000ドルで購入し、2日後、これを代金1057万5000ドルで被用者株式保有団体に売却した。カールトンはこの改正法に則り、相続税の申告期限 (延長されたもの) である同月29日、上記売却代金の半額を相続財産の価額から控除して申告した (これによる相続税の節税額は250万1161ドルとなる)。IRSは、本件申告について当該株式が被相続人の死亡直前に保有されていなかったことを理由として本件控除を否認した。カールトンはこれに応じて不足する税額を一旦納付した上で還付請求訴訟を提起した。その後、上記要点記載のとおり、改正法がさらに改正され (101 Stat. 1330-432)、再改正法が当初の改正時点まで遡及適用されることとなった。そこでカールトンは控除規定を再改正する税法の遡及適用は合衆国憲法第5修正の適正手続条項に違反すると主張した。

第一審連邦カリフォルニア中部地裁はカールトンの主張を排斥し、簡易判決 (summary judgment) により還付請求を棄却した (不登載)。控訴審の第九控訴裁判所は、カールトンの上記主張を認め、第一審判決を取り消し、差し戻した (Carlton v. U.S., 972 F.2d 1051 (9th Cir. 1992))。上告審の合衆国最高裁判決 (ブラックマン判事執筆) は、上記要点記載のとおり、改正規定の遡及適用を合憲として控訴審判決を破棄した (差し戻し後の控訴審判決は、Carlton v. U.S., 32 F.3d 418 (9th Cir. 1994))。その理由として、再改正法は改正法が予期していた税収減の20倍以上に及ぶ税収減を是正する正当な目的を有しており、再改正法適用の遡及範囲は1年余りで、しかも再改正の提案はIRSと連邦議会により改正法施行後間もなくされたことを挙げている。

本合衆国最高裁判決は、税法の適及適用の可否についての判断基準を示し、その中で立法目的の正当性と適及される期間の長さと言及している点が注目される。

## V 検 討

上記Ⅲで述べたように、刑罰法規については憲法39条が適及適用を禁止しているが、租税法規（条例を含む）については同84条が同様に適及適用を禁止しているかどうか文言上明確ではない。しかし、わが国の最高裁判例、特に平成23年9月の両判決によれば、適及立法であっても立法目的が正当であり、変更の対象者の地位が政策的に否定的評価を受ける場合、適及適用は納税者の法律上の地位に対する合理的な制約として容認され、憲法84条の趣旨に反しないとされる。両判決は、所得税法上の損益通算規定の廃止に関するものであって、本件における市税条例改正の問題に射程が直接及ぶものではないが、租税法規の適及適用の合憲性を判断するための基準を示す判例として重視すべきである。そこで本件についてこの両判決の趣旨に沿い、検討することとする。

前記市税条例が定めている法人市民税の税率は、もともと地方税法314条の4の標準税率に従ったものであったが<sup>\*22</sup>、平成28年6月の市議会で政策的判断により消費税の増税が予定されていた同29年4月以降の減税を条例で定めた。しかし、消費税増税が延期されたため、法人市民税の減税を取り止めることになり、同29年3月の市議会で元の税率に戻すべきところ、事務過誤により資本金1億円以下の法人の法人税割の税率を8.6%としてしまったというのである。条例の誤りは条例をもって是正するのが原則である。条例における税率の誤記であるとは言え、外見上、対象法人の権利・利益に影響のあるものであるから、官報正誤のような簡易の是正方法は採り得ないであろう<sup>\*23</sup>。

平成29年3月の条例改正の目的は消費税増税の延期に伴い、法人市民税の減税をする必要がなくなったことにより税率を元のものに戻すことにあった。消費税増税が延期されることは当時の報道により周知され、対象法人は配布され

\*22 なお、普通税の税率が標準税率未満である地方公共団体は、一定の場合、地方債の起債に総務大臣又は都道府県知事の許可を受けなければならない（地方財政法5条の4第4項）とされる。

た申告書により本来あるべき税率で申告納税していた。しかも上記過誤は単なる事務上のものであり、政策判断に基づくものではなかった。これらの事情に照らすと、市税条例の規定の誤りを是正し、その適用時期を平成29年4月1日まで8か月余り遡及させた本件条例は、目的が正当であり、変更の対象者の地位は事務過誤によるものとして否定的に評価されるから、上記最高裁判例等に照らし、憲法84条の趣旨に反するものではないと考える<sup>\*24</sup>。

ただし、租税法規における税率の記載は、いわば刑事法規における法定刑と共通し、法治国家の権限を限界付ける性質を有するのであるから、軽々に遡及は是正できると解すべきではない。本件事案の特殊性、殊に対象法人があるべき税率に基づいて申告し、条例改正時まで還付請求がされなかったという事情があったことを重く考慮すべきである<sup>\*25</sup>。

なお、アメリカ合衆国最高裁カールトン事件判決について付言すると、同判決は内国歳入法典の1987年12月再改正の目的として、1986年10月改正法の曖昧さを是正するほか、政府に予想外の税収減を回復する意図のあったことに言及している。わが国においてそのような法改正が許されるかどうかは疑問であるが、税法の遡及適用の許否の判断には納税者間の公平など実体的要素も欠かせないことが示唆される。

〔補記〕 税条例における税率記載の誤りを是正する条例の遡及適用という珍しい事例を見聞したので、判例や学説の検討が十分ではないが、租税法(条例)主義に関する一事例を紹介するため、本稿を執筆した。

---

\*23 民事訴訟の判決に明白な誤りがある場合、更正決定によって是正できることは脚注6で述べたとおりであるが、民訴法257条1項は明白な誤りの例として、「計算違い」を明記する。計算違いにより判決主文を更正することはまれに見られるところであるが、さらには民事執行段階で執行債務者や執行目的物の特定が不十分に見える場合に債務名義である判決等が更正されることも時にはある。

\*24 仮に改正条例を遡及適用しないものとする、対象法人の資本金額や決算期の相違により法人間の公平が図れないことになろう。なお、岩崎政明「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頁は、遡及立法が事業年度の違いにより法人間の公平が図れなくなるおそれのあることを指摘する。

\*25 法人市民税は申告により確定するのであり(地方税法317条の2第1項)、納付金は更正されるまで不当利得とはならない。