

遡及不利益適用に合憲判決

第 43 回 2012 年（平成 24 年）2 月 3 日

発表 藤井 茂男

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

平成24年2月3日(金)
MJS租税判例研究会
税理士 藤井茂男

遡及不利益適用に合憲判決

(平成20年2月14日・東京地裁判決)
(平成21年3月11日・東京高裁判決)
(平成23年9月30日・最高裁判決)

第1 事案の概要

1. 概要

本件は、原告らが、その平成16年分所得税につき、同年2月に土地及び建物を譲渡したことに伴う譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を所得税法69条1項の規定に従い他の各種所得の金額から控除すべきであるとして更正の請求をしたところ、各処分行政庁が、平成17年5月31日付けで、原告らの上記更正の請求に更正をすべき理由がない旨の通知処分をしたことから、原告らが、上記損失の金額が生じなかったものとみなす租税特別措置法31条1項後段の規定は平成16年法律第14号により改正され同年4月1日に施行されたものであるが、これを同年1月1日にさかのぼって適用するものとする同改正法附則は租税法律主義を定めた憲法の規定に違反するから、上記通知処分も違法となると主張して、それらの取消しを求めた事案である。

2 争点

本件の争点は、平成16年3月31日に公布され同年4月1日に施行された改正措置法31条1項後段の規定を同年1月1日以後同年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ものとする本件改正附則27条1項の規定が、憲法84条、30条から導かれる租税法律主義に違反するか否かであり、これに対する摘示すべき当事者の主張は、後段の「争点に対する当事者の主張」記載のとおりである。

なお、上記の適用について「遡及適用」か否かを巡って用語上の問題がないではないが、以下においては、説明の便宜上、上記の適用のような場合を含め、施行日前の事象についても改正法令を適用する場合一般を「遡及適用」ということとする。

3. 主 文

原告らの請求をいずれも棄却する。

4. 措法の新旧の取扱い

(1) 改正前措法の取扱い

改正前措置法31条では、個人がその有する土地等又は建物等に長期譲渡所得が生じた場合には、この譲渡所得と他の所得と区分し、その年中の長期譲渡所得の金額から同条4項に定める特別控除額を控除した金額に対して税率20%の所得税を課すとされていた。

また、長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額がある場合には、当該金額を他の各種所得の金額から控除する損益通算が認められていた。

(2) 改正後租特法の取扱い

改正措置法31条は、長期譲渡所得に係る所得税の税率を15%に軽減、特別控除額の控除が廃止され、また、長期譲渡所得の金額の損失の金額がある場合でも、当該損失の金額はなかった

ものとされ、長期譲渡所得に係る損益通算を認めないこととした。

そして、改正法は平成16年4月1日から施行され、上記改正後の同条の規定は同年1月1日以後に行う土地等又は建物等の譲渡について適用するものとされた(改正法附則27①)。

(3) 平成16年改正の経緯

- ① 平成15年12月15日「平成16年度の税制改正に関する答申」政府税制調査会
- ② 平成15年12月17日「平成16年度税制改正大綱」自由民主党
- ③ 平成15年12月18日日本経済新聞に掲載
- ④ 平成16年1月16日「平成16年度税制改正の要綱」閣議決定
- ⑤ 平成16年2月3日「所得税法等の一部を改正する法律案」衆議院に提出
- ⑥ 平成16年3月1日「所得税法等の一部を改正する法律案」衆議院にて可決
- ⑦ 平成16年3月26日「所得税法等の一部を改正する法律案」参議院にて可決成立
- ⑧ 平成16年4月1日「所得税法等の一部を改正する法律」(平成16年法律14号)施行

(4) 改正措法 31 条及び附則 27 条

(長期譲渡所得の課税の特例)

第31条 個人が、その有する土地若しくは土地の上に存する権利(以下第32条までにおいて「土地等」という。)又は建物及びその附属設備若しくは構築物(以下第32条までにおいて「建物等」という。)で、その年1月1日において所有期間が五年を超えるものの譲渡(所得税法第33条第1項に規定する建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。以下第32条までにおいて同じ。)をした場合には、当該譲渡による譲渡所得については、同法第22条及び第89条並びに第165条の規定にかかわらず、他の所得と区分し、その年中の当該譲渡に係る譲渡所得の金額(同法第33条第3項に規定する譲渡所得の特別控除額の控除をしないで計算した金額とし、第32条第1項に規定する短期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、同項後段の規定にかかわらず、当該計算した金額を限度として当該損失の金額を控除した後の金額とする。以下この項及び第31条の4において「長期譲渡所得の金額」という。)に対し、長期譲渡所得の金額(第3項第3号の規定により読み替えられた同法第72条から第87条までの規定の適用がある場合には、その適用後の金額。以下第31条の3までにおいて「課税長期譲渡所得金額」という。)の100分の15に相当する金額に相当する所得税を課する。この場合において、長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、同法その他所得税に関する法令の規定の適用については、当該損失の金額は生じなかつたものとみなす。

附則 (平成16年3月31日法律第14号)

(個人の譲渡所得の課税の特例に関する経過措置)

第27条 新租税特別措置法第31条の規定は、個人が平成16年1月1日以後に行う同条第一項に規定する土地等又は建物等の譲渡について適用し、個人が同日前に行った旧租税特別措置法第31条第1項に規定する土地等又は建物等の譲渡については、なお従前の例による。

第2 当事者の主張

① (原告らの主張)

改正措置法31条を平成16年1月1日に遡及して適用することは、租税法律主義に違反し、かつ、納税者の予測可能性を侵害する違憲なものであり本件各通知処分は違法である。

1. 租税法律主義は不利益遡及立法を禁止

租税法律主義(憲法84条、30条)は、納税者の信頼を裏切り、法的安定性を害するような不利益遡及立法を禁止するものであることが明らかというべきである。

2. 不利益遡及立法が租税法律主義に違背することは期間税にも該当

本件改正附則27条1項が不利益遡及立法に該当し、租税法律主義を定める憲法84条及び30条に違反し許容されない。

本件の立法は、所得税の課税年度開始前に一般的にしかも十分に周知され、納税者が予測できたものとはいえない。租税法規に対する納税者の信頼は厚く保護される必要がある。このことは期間税である所得税においても変わらない。

本件改正附則27条1項は、このような納税者の信頼を裏切り、予測可能性と法的安定性を著しく害するものにほかならず、違憲で無効であるというべきである。

3. 期間税であるから不利益遡及立法に該当しないとすることは失当

期間税は、一定の期間内に累積する課税物件を対象として課される租税についてその課税物件を当該期間の終了時に累積計算して納税義務を成立させるものであり、期間税においても課税物件の対象の存否(課税要件を構成する個々の課税物件についてその時点で施行されている法令に基づく所得計算の累計)が問題となるのであって、期間税であるから不利益遡及立法に当たらないとする被告の主張は当を得ていない。

期間税について、年度の途中で納税者に不利益な改正がされ、年度の初めにさかのぼって適用することも、そのような改正が年度開始前に一般的にしかも十分に予測されているような特殊な事情があるものでない限り違憲である。

4. 過去の改正経緯は予測可能性の趣旨から遡及を避けてきた

被告は、所得税法における過去の改正例を挙げるが、これらの規定はいずれも合憲性について司法判断がされたものではない。また、被告の挙げる改正例は、いずれも取引の予測可能性に無関係なものか、又は極めて影響の少ないものである。

さらに、過去の所得税法の改正の経緯をたどると、納税者に不利益な改正で、かつ、取引の予測可能性に深く関係し、納税者の経済生活に与える影響が大きいと考えられるものについては、その適用時期を当該年分の初日にさかのぼらせるのを避けるのがこれまでの立法の建前である。

② (被告の主張)

1. 不利益不遡及の原則の意義

憲法30条、84条は、租税法律主義を採用している。租税法律主義は、不利益不遡及の趣旨を包含すると解されており、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遡及立法を許さないとする趣旨のものである。

2. 改正措置法31条1項後段を本件譲渡に適用しても、既に成立した納税義務の内容を変更するものではないこと

(1) 所得税の納税義務は、暦年の終了の時に成立する（通法15①一、②）。

(2) 所得税は申告納税方式

納税義務が成立する場合には、原則として、国税に関する法律の定める手続により、その国税についての納付すべき税額が確定される旨規定し(通法15①)、国税の納付すべき税額確定手続について、申告納税方式又は賦課課税方を規定し(通法16①)、所得税法は、申告納税方式を採用している（所法120）。

(3) 譲渡所得の計算方式と期間税

所得税法は、所得を10種類に分類して計算する。所得税法69条1項は、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上生じた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旨規定している。

譲渡所得の金額は、その年中の当該所得に係る総収入金額から当該資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とされている。すなわち、譲渡所得の金額の計算は、1暦年を単位としてその期間ごとにされるもので、個々の譲渡をした都度計算がされるものではない。

損益通算は、個々の譲渡等の段階において適用されるものではない。

(4) 暦年途中の税制改正の年初適用は当然

暦年の途中で損益通算に関する規定の改正が行われた場合には、年間の所得を単位として改正法を適用するのが適当であり、その適用を当該暦年の初日からとすることは当然のことといえる。

したがって、平成16年4月1日から施行された改正措置法31条1項後段が、本件改正附則27条1項により同年1月1日以後に行う譲渡についてすると規定していることは、当然のことからを注意的に定めたものと解すべきである。

(5) 過去の税制改正の適用

過去の同種の改正、損益通算に関する規定については、改正過程において、暦年の途中に施行された場合でも、その適用がその暦年の初日（1月1日）からとされている。

① 昭和25年税制改正では、所得の計算上一時所得以外の所得の損失について、他の所得と損益通算が認められ、当該改正法が同年4月1日に施行されたが、昭和25年分（1月1日からの意味。以下、同じ。）以後の所得税について適用されている。

② 昭和27年税制改正では、退職所得が損益通算の対象外とされ、当該改正法が同年4月1日から施行されたが、昭和27年分以後の所得税について適用されている。

③ 昭和36年の税制改正において、趣味・娯楽の資産の譲渡による所得等の損失について損益通算が廃止されることとなり、当該改正法が同年4月1日から施行されたが、昭和36年分以後の所得税について適用されている。

④ 昭和37年の税制改正により、生活に通常必要でない資産についての災害に係る 雑損失

と譲渡所得以外の所得との損益通算が廃止することとなり、当該改正法が同年4月1日から施行されたが、昭和37年分以後の所得税について適用されている。

- ⑤ 現行所得税法においても、昭和43年の税制改正において、雑所得の金額の計算上生じた損失と他の所得との損益通算が廃止されることとなり、当該改正法が同年4月20日から施行されたが、昭和43年分の所得税について適用されている。

3. 暦年途中に施行された改正法をその暦年の初日に遡及してする適用は憲法に違反しない

(1) 立法目的の正当性と合理性

憲法30条は、国民の納税義務を定め、同法84条は、租税法律主義を採用しているが、個々の具体的な租税法規の定立については、立法機関である国会にゆだねている。

国会により、暦年の途中に改正された法を、その施行日以前である暦年の初日にさかのぼって適用する旨の立法がされたとしても、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法の内容が上記目的との関連で不合理であることが明らかでない限り、憲法に反することにはならないというべきである。

(2) 土地等の所得と経常所得との性格の差違

土地建物等の譲渡損益と事業や給与などの経常所得とは、性格が異なることから、土地建物等の譲渡損益を、他の所得と通算することには問題がある。

改正前措置法における土地建物等の長期譲渡所得に係る損益通算の制度は、利益が生じた場合には26%の比例税率による分離課税とされていたが、損失が生じた場合には最高税率50%となる他の所得の金額から控除することができることとされている。

また、平成16年度税制改正においては、土地建物等の長期譲渡所得に対する税率及び損益通算等の取扱いを株式等に対する課税に合わせることにより、土地建物等の長期譲渡所得に対する課税を完全な分離課税の形にするため、土地譲渡益課税につき、長期譲渡所得の税率引下げと他の所得との損益通算及び100万円特別控除の廃止とが一つのパッケージとして措置されることとなった。

(3) 政策目標である損益通算廃止の正当性

本件の損益通算の廃止は、土地本来の使用収益目的とは離れた損益操作や節税目的の土地の売却を防止しながら、使用収益に応じた適切な価格形成の実現を土地市場で図ることを意図して行われたものであり、損益通算を維持するためにパッケージ全体の適用を1年間遅らせることは適当ではなく、平成16年1月1日以後の土地建物等の譲渡について損益通算を認めないこととされたものである。

これは、損益通算の廃止の適用時期を遅らせるとすれば、その間に節税のための損益通算を目的とした安売りによる土地の売却を招いて、土地市場に不測の影響を及ぼすことが予測されたことによる。

(4) 本件立法目的は正当で憲法に違反しない

このように、本件改正附則27条1項の規定の立法目的は正当であり、また、平成16年1月1日以後の譲渡について本件改正法を適用することは、上記立法目的との関連で不合理であることが明らかとは到底いえず、憲法に違反するものではない。

第3 裁判所の判断

地方裁判所の判断を主として、最高裁の判断を□で紹介している。

1. 租税法規の遡及適用と租税法律主義

[1] 納税者の主たる主張

原告らは、譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を所得税法69条1項に従い他の各種所得の金額から控除することができる信じ、その取引を完了していたもので、改正措置法31条1項後段の規定を本件譲渡について適用するとすれば、本件譲渡時における租税法規に従って課税が行われるものと信じた納税者の信頼を著しく裏切り、本件改正附則27条1項は租税法律主義を定めた憲法84条、30条に違反すると主張する。

[2] 裁判所の基本的な見解

確かに、行政法規をその公布の前に終結した過去の事実に適用することは、一般国民の生活における予測を裏切り、法的安定性を害するものであることを否定することができず、これをむやみに行うことは許されないというべきである。

このことは、国民の納税義務を定め、これにより国民の財産権への侵害を根拠付ける法規である租税法規の場合にはより一層妥当するものである。

[3] 判 示

(1) 遡及適用は一律に憲法違反とされない

租税法規を遡及して適用することは、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、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。

(2) 遡及適用の許容の余地

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。

(3) 不利益遡及適用と公益性の判断

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（最高裁昭和53年7月12日大法廷判決・民集32巻5号946頁参照）。

【最高裁】 暦年途中の税制改正と課税関係の変更

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。

2. 本件改正附則27条1項についての具体的検討

[1] 裁判所のスタンス

まず、所得税納税義務の性質及び改正措置法31条1項後段の規定を遡及適用することによって納税者が不利益を被る程度についてみる。

[2] 判 示

(1) 期間税における損益通算の時期

所得税はいわゆる期間税であり、譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を損益通算することは、所得税の納税義務が成立した後の納付すべき税額を確定する段階で初めて行うものであり、個々の譲渡の段階で行うものではない。

そして、所得税に関する法規が暦年の途中に改正され、これがその年分の所得税について適用される場合、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。

(2) 納税者にとって不利益変更と言えない

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、譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額の多寡に応じた不利益を被るということも想定できるが、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。

3. 公益性、予測可能性及び法的安定性

[1] 遡及適用してまでの合理性が認められない(原告の主張)

遡及適用によって保護される公益の性質につき、原告らは、納税者の予測可能性や法的安定性を犠牲にしても、改正措置法31条1項後段の定める土地等又は建物等の譲渡損失の損益通算の禁止の措置をあえて平成16年1月1日に遡及して適用しなければならない合理的理由を認めることができず、本件改正附則27条1項は違憲、無効であると主張する。

[2] 遡及適用の合理性の検討(裁判所の判断)

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、当該譲渡時に公布・施行されていなかった改正措置法31条1項後段の規定の適用を受けることとなれば、当該譲渡時には存在した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、このような不利益が、改正措置法31条1項後段の規定の適用時期を平成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。

そこで、本件改正附則27条1項の合理性の有無について検討することとする。

[3] 判 示

(1) 損益通算と所得の種類相当性

ある所得に損失が生じた場合には、これを他の所得から控除して課税対象となるべき所得の金額を確定させるのが、適正な課税負担の考え方に合致することになるが、所得の性質からみ

て、ある所得の損失を他の所得から控除するのが相当ではないとするものもあり、これらのものについては、損益通算の対象外とされている（措置法41条の4(不動産所得に係る損益通算の特例)、37条の10第1項(株式等に係る譲渡所得等の課税の特例)、41条の14第1項(先物取引に係る雑所得等の課税の特例)）。

(2) 分離課税と損益通算の弊害

譲渡所得については、租税特別措置として、他の所得と区分して本則の負担よりある部分は軽課し、ある部分は重課する仕組みをとることが相当とされることから、分離課税とされている（措置法28条の4(土地の譲渡等に係る事業所得等の課税の特例)、31条(長期譲渡所得の課税の特例)、32条(短期譲渡所得の課税の特例)）。

また、平成16年度の税制改正前における土地等又は建物等の長期譲渡所得に対する課税制度は、利益が生じた場合には、26%の比例税率による分離課税を行い、他方、損失が生じた場合には、最高税率50%で総合課税の対象となる他の所得の金額から控除が認められることとなるというものであり、これが不均衡であり、適正な租税負担の要請を損なうおそれがあるとの指摘がされていた。

(3) 損益通算制度の廃止は分離課税方式の整合性と損益通算の不均衡の解消

そうすると、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いえることができる。

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。

【最高裁】

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〔最高裁平成12年（行ツ）第62号、同年（行ヒ）第66号同18年3月1日大法廷判決・民集60巻2号587頁参照〕。

そして、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、当該変更の憲法適合性については、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すべきものであるところ〔最高裁昭和48年（行ツ）第24号同53年7月12日大法廷判決・民集32巻5号946頁参照〕、上記（1）のような暦年途中の租税法規の変更及びその暦年当初からの適用によって納税者の租税法規上の地位が変更され、課税関係における法的安定に影響が及び得る場合においても、これと同様に解すべきものである。

したがって、暦年途中で施行された改正法による本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定の暦年当初からの適用を定めた本件改正附則が憲法84条の趣旨に反するか否かについては、上記の諸事情を総合的に勘案した上で、このような暦年途中の租税法規の変更及びその暦年当初からの適用による課税関係における法的安定への影響が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べきものであるかどうかという観点から判断するのが相当と解すべきである。

4. 改正税法の適用時期

[1] 改正税法の施行時期は平成16年4月1日の適用で足りる(原告の主張)

原告らは、仮に改正措置法31条1項後段の規定を早期に適用する必要性があったとしても、これが施行された平成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主張する。

[2] 遡及適用することの合理性(裁判所の判断)

所得税のような期間税では、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。そして、前記アにおいて検討したところによれば、改正措置法31条1項後段の規定を暦年の途中である平成16年4月1日から適用することについて、上記のような不利益を上回る必要性を見いだすことはできない。よって、原告らの上記主張も採用することはできない。

5. 納税者の予測可能性

最後に、平成16年1月1日以降の土地等又は建物等の譲渡につき損益通算ができなくなることに関する納税者の予測可能性の点について検討する。

[1] 改正措置法が施行されるまでの経過

(1) 政府税制調査会は平成15年12月15日「平成16年度の税制改正に関する答申」を公表、そこには、土地等又は建物等の長期譲渡所得について損益通算を廃止することは盛り込まれていなかった。

(2) 自由民主党は、同月17日、平成16年度税制改正大綱を決定し、その要旨は翌18日の日本経済新聞に掲載された。そこには土地等又は建物等の長期譲渡所得について損益通算を廃止することが記載されていた。

(3) 同月19日に財務省が決定した平成16年税制改正の大綱及び平成16年1月16日の閣議において決定された平成16年度の税制改正の要綱においても、土地等又は建物等の長期譲渡所得について損益通算を廃止することが盛り込まれ、その内容が所得税法等の一部を改正する法律案となり、国会での審議を経て、同年3月31日、平成16年法律第14号として公布された。

[2] 上記の事実によれば、遅くとも、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えることができる。

したがって、確かにかなり切迫した時点ではあったにせよ、平成16年1月1日以降の土地等又は建物等の譲渡について損益通算ができなくなることを納税者においてあらかじめ予測できる可能性がなかったとまではいえない。

6. 遡及適用が憲法に違反するとは言えない。

以上から、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が、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。

【最高裁】

これらの諸事情を総合的に勘案すると、本件改正附則が、本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定を平成16年1月1日以後にされた長期譲渡に適用するものとしたことは、課税関係における法的安定に影響を及ぼし得るものではあるが、上記のような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べきものと解するのが相当である。したがって、本件改正附則が、憲法84条の趣旨に反するものということとはできない。

第4 検 討

1. 租税法律主義

1. 基本的な考え方

国民は法律の定めによってのみ税金を納めることが原則とされ、憲法では30条に納税の義務、84条に租税法律主義を規定している。この憲法の規定は、納税者の申告における税法の解釈・適用が前提とされており、申告・納税における予測可能性の担保とされている。

そのため、租税法律主義では、課税要件明確主義が裏付けられる必要性が求められる。

そこで、租税が課税されるための要件、つまり、課税要件は、納税者がその内容を容易に理解することができるよう、一義的で明確に定められなければならない。

2. 憲法84条に関する判例の考え方

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。

本件最高裁判決は、「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している(最高裁平成18年3月1日(旭川健保事件))。

そして、さらに、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ついては、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かどうかによって判断すべきものであると(最高裁昭和53年7月12日(国有農地等の売払いに関する合憲性)。このことは、暦年途中の租税法規の変更及びその暦年当初からの適用によって納税者の租税法規上の地位が変更され、課税関係における法的安定に影響が及び得る場合においても、これと同様に解される。したがって、暦年途中で施行された改正法による本件損益通算廃止に係る改正法が暦年当初からの適用を定めた本件改正附則が憲法84条の趣旨に反するか否かについては、上記の諸事情を総合的に勘案した上で、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るべきものであるかどうかという観点から判断するのが相当と解されるべきである。」と判示する。

このことは、まず、税法を改定する場合には、税制の変更は公益のみならず、その財産権との比較に検討を求めているながらも、原則として法的安定性が保たれるべきことを形式的に求めつつも、その内容は、判示するように「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」ならば、公益が優先されることを容認しているのである。

3. 憲法30条への援用

したがって、判示は、「本件改正附則が、憲法84条の趣旨に反するものということとはできない。また、以上に述べたところは、法律の定めるところによる納税の義務を定めた憲法30条との関係についても等しくいえることであって、本件改正附則が、同条の趣旨に反するものということもできない。」として、本件改正附則の適用を遡及適用とするのではなく、当然の適用であるとしていることになる。

4. 社会通念からの疑問

租税法律主義の趣旨に照らし合わせると、本件のように、取引当時に有効として存在していた法律が納税時点において改正された場合の取扱いは、当然に問題とされることになる。

しかも、著しく、納税者に不利な改正が行われることは、法律に対する信頼性はもとより、その法律を信頼して、減多にない土地の譲渡取引に伴う手元流動性を判断する根拠が失われることになることに他ならない。租税が租税法に基づいてのみ課税されるということは、租税法に基づいて納税する義務はもとより、その税法以外には負担を求められないとすることが、租税法律主義に基づく近代租税法に求められることであり、本件の最高裁の判断は、この原則である課税要件の明確主義に違背することになると考えられる。

このことは、法律に納得して申告・納税を行うという、一般的な社会通念から判断しても疑問があるところである。

2. 改正措法の趣旨と判示

1. 改正措法の趣旨

判決では、本件改正附則の適用について、行政による早期の実行に理解を示し、「改正法による本件に係る改正内容は、長期譲渡所得の金額の計算において所得が生じた場合には分離課税がされる一方で、損失が生じた場合には損益通算がされることによる不均衡を解消し、適正な租税負担の要請に答え得るようにするとともに、長期譲渡所得に係る所得税の税率の引下げ等とあいまって、使用収益に応じた適切な価格による土地取引を促進し、土地市場を活性化させて、不動産価格の下落(資産デフレ)の進行に歯止めをかけることを立法目的として立案され、これらを一体として早急に実施することが予定されたものであったと解される。」としている。

しかし、本件損益通算の容認は長く適用されてきたものであり、性急にその適用を遡及してまで廃止しなければならないことはないはずである。また、法律の改正が行われることに伴って、ある程度の駆け込みが行われることは、どの改正においても想定されていることである。

むしろ、土地等の譲渡所得税の税率を引き下げ、損益通算を有価証券と平仄を合わせようとしたことがこの遡及適用の本質であって、納税者の法的な安定性が犯されたものと判断することができる。

判決では、行政目的の優位性の立場から判断されているように思えてならない。

2. 年初の譲渡損失は不確実なもの

また、判決では、納税者の譲渡損失の適用について、次のように判示している。

「このような要請に基づく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ものである。納税者がこの地位に基づく期待に沿った結果が実際に生ずるか否かは、当該譲渡後の暦年終了時までの所得等のいかんによるものであって、当該譲渡が暦年当初に近い時期のものであるほどその地位は不確定な性格を帯びるものといわざるを得ない。」として、譲渡時期により課税の性格を述べているのである。

この判断は、まさに、前時代的な租税法に対する見解である。

納税者が土地のような多額の取引をする場合には、単に取引価格だけではなく、公的な負担である租税負担の多寡を計算して取引をすることは当然のことであり、むしろ、自然な経済行為である。しかも、その判断は取引時の状況に基づいて行われるのである。

納税者は、取引時の法律を信じて租税負担を計算した以外の負担を求められることはないはずである。にもかかわらず、暦年当初の計算と末期の計算について、「当該譲渡が暦年当初に近い時期のものであるほどその地位は不確定な性格を帯びる。」として、その後の税制改正に基づく負担の増加も仕方がないものと判断しているのである。

このように、同一暦年における所得であっても、年初又は年末によって税法適用に差異があるわけではなく、税制改正の合理性の判断に稼得の時期を援用することは、年末に有効な税制

に基づく適用の方便とされた感じは免れず、明らかに、納税者から取引当時の税法による予測可能性を奪うものである。

3. 租税法規は立法府の裁量的判断

さらに最高裁は、租税の制定は立法府の裁量的な判断であるとして、「租税法規は、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及び極めて専門技術的な判断を踏まえた立法府の裁量的判断に基づき定立されるものであり、納税者の地位もこのような政策的、技術的な判断を踏まえた裁量的判断に基づき設けられた性格を有するところ、本件損益通算廃止を内容とする改正法の法案が立案された当時には、長期譲渡所得の金額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り、これを解消することが適正な租税負担の要請に応えることになることとされるなど、上記地位について政策的見地からの否定的評価がされるものといえる。」と判示する。

税制の制定については、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及び極めて専門技術的な判断を踏まえた立法府の裁量的判断に基づいていることは、その通りである。

判決では、納税者の地位も、このような考えに基づいた性格を有していると判示する。

しかし、いきなり、「損益通算を認めることは不均衡」であるとして、税制負担の要請に応えるためには、本件損益通算は、納税者の権利として認めるべきではない判断を支持しているが、ここで問題とされているのは、損益通算の不適用よりも、現に存する法律の適用が行政執行の目的にしたがって、遡及して適用されたことによることである。

もちろん、損益通算を認めていることは、損失が生じたことは担税力を失ったのであって、それ以外の租税に対する担税力を喪失することになるためである。特に、経済バブル期に取得した土地等に生じる損失は大きく、その個人が経済的に破綻することすらあるのにである。

4. 納税者に対する配慮

以上の改正法における立法者の趣旨及び裁判所の判断は、行政が行う租税立法にかかる裁量について、その立法及び行政執行を行う側からの判断であり、法律の前提となる民主主義社会における納税制度、就中、租税法律主義の基本的な考えを軽視した考えに基づくもので、疑問である。

このように納税者に不利益となる改正については、納税者の財産権に対する配慮がなされなければならないのは当然のことであり、納税者の取引時点における税法の規定は補償されなければならない。特に、取引時点が暦年の初期であるか、後半であるかによって、税制改正の受忍度合いが異なる判断等は、租税法律主義のもとでは容認することができない。

3. 遡及適用

1. 遡及適用の影響

とりわけ、最高裁は、遡及適用という概念、あるいは、遡及適用の有無について重要な判断を次のように行っている。

「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(国通法15②一)、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、まだ、同年分の所得税の納税義務はい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、所得税の納税義務が事後的に変更されることにはならない。」として、国税通則法にいう、抽象的な納税義務の確定の日に存する所得税により暦年の終了時に納税義務が成立するものであるから、これまでの遡及適用に対する考え方を変更して、年末による税法に基づいて納税義務が成立するものであるから、もともと、遡及適用にはならないと

判示したのである。

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規定を適用することは、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。

2. 納税義務の加重不利益ではない

裁判所は、次のように、遡及適用による納税義務の加重な負担の判断基準として、年初から3か月の短期間であるとして、次のように判示している。

「本件改正附則は、平成16年4月1日に施行された改正法による本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定を同年1月1日から同年3月31日までの間に行われた長期譲渡について適用するというものであって、暦年の初日から改正法の施行日の前日までの期間をその適用対象に含めることにより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3か月間に限られている。納税者においては、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。」と、納税者には、加重な負担ではないとしている。

しかし、加重な負担であるかどうかは、個人である納税者の判断に委ねられる。

3. 土地等の行為は経済行為

納税者が、土地等を譲渡する場合には、その租税負担額に配慮した行為をすることは当然の経済行為である。その行為が税の軽減を目的とする場合であっても、合法的な行為である限りにおいては、財産権を確保するためには認められるべきものである。

それゆえ、納税者は、経済行為の際の租税負担を確認し、取引を決断するのである。

それにもかかわらず、税負担が暦年の末日の法律に基づいてなされるので、暦年の途中に改正し、たとえ、年初に遡及する場合であっても、これを遡及適用しないとする、課税庁及び司法の判断は、時代錯誤の感を禁じ得ない。

租税負担においては、納税者と課税庁の信頼関係は不可欠であり、信頼関係なくして、民主的な国家は成立しないことを言うまでもなく、ましてや、納税者の財産権を遡及して侵害することは、慎重でなければならない。

本件における、課税庁及び司法の判断は改められなければならない。

4. 予測可能性

1. 税制改正報道と法律改正

判決では、予測可能性について、国民の代表が国会において決議した法律ではなく、報道機関によるニュース等を根拠として、次のように判示する。

「税制改正大綱の内容について新聞報道がされた直後から、資産運用コンサルタント、不動産会社、税理士事務所等が開設するホームページ上に次々と、値下がり不動産の平成15年中の売却を勧める記事が掲載されるなどした。」としている。

しかし、本件損益通算の改正は、平成15年12月15日に政府税制調査会によってなされた「平成16年度の税制改正に関する答申」には盛り込まれておらずに、同17日の自由民主党による「平成16年度税制改正大綱」によって、はじめて公表され、翌日の各紙に掲載されたのである。

しかも、わが国は、法治国家として、国民・納税者が法律に従うことは求められているものの、新聞の購読は義務化されているわけでもなく、法案にすらなっていない記事の内容を法律

と同様に取扱いを求める司法の判断には大いなる疑問がある。

ましてや、現在の新聞の購読率は低いのである。

2. 税制改正報道と租税法律主義

また。与党の税制改正大綱は、与党といえども、政党の方針であって、国民が承認したものではないものであり、その後、内閣の方針を定めて、国会の議決を経なければ法律として、施行することはできないのである。しかも、その改正の課程においては、合法的な手続が求められているのである。

過去の例として、当時の税制改正では、与党の税制改正大綱が事実上の改正案と同等のものであったとしても、国会の議決を経ていないもの、つまり、納税者(国民)の意思が反映しない法律を根拠に、財産権の侵害を許すことはできないのである。

政党の税制改正内容が新聞報道等で周知されていることを理由に、法律と同等の価値を認めることは、法治国家としてはいかなるものであろうか。

とりわけ、最近の検察報道に散見されるように、権力を有している側が報道を利用するケースが問題視されている。新聞報道による税制改正情報の周知を認めることは、そのようなことと同列に扱うことになると思われるけれども、司法はこれを容認するというのであろうか。

まして、本例では、政府答申に反映されていなかった内容が、翌々日の与党税制改正大綱として報道されているのである。

5. 期間税

1. 期間税の定義

本件措法改正附則の合法性の判断として、納税義務の成立の時期がいつであるかが問題とされる。国税通則法では暦年の終了の時とされていることから、所得税法は期間税であるとされ、地裁判決では、次のように判示する。

「所得税はいわゆる期間税であり、これを納付する義務(納税義務)は、国税通則法15条2項1号の規定により暦年の終了の時に成立し、また、その年分の納付すべき税額は、原則として所得税法120条の規定により確定申告の手続によって確定する(本件地裁判決)。」

本件判決では、期間税である税は、その期間の末日に納税義務が成立するのであるから、本件のような暦年の途中による改正は遡及適用ではないとしている。

同じ分離課税の適用を参照するならば、上場株式における総合課税又は分離課税の選択は、その取引の時に選択することとされていることからすると、期間税のいう意味は、相続税、印紙税や関税のようなその発生又は取引ごとに課税される税に対して、課税の便宜上の都合で一定の期間ごとに課税することをいう程度の区分だったようにも思われる。

その証拠として、租税法に関するほとんどの著作物において、期間税については詳細に説明されていない。

2. 各税目の取引と期間税

都度課税と期間税との区別は、前述したように、単なる分類上の区分に過ぎないことから、期間税であることで特別に税の適用を受けるものではなかった。ところが、遡及適用に対する課税の判断基準では、期間税であることによって、暦年の中途の税制の変更であっても、暦年の終了の時に納税義務が成立するという、納税義務の成立要件の重要な要件とされたのである。

(1) 所得税と取引課税

たとえば、所得税では年間にわたって、平均して発生する利子所得、配当所得、給与所得、事業所得、不動産所得、山林所得及び雑所得に対して、譲渡所得、退職所得は臨時に発生する

もとのされている。

(2) 法人税と取引課税

しかし、法人税法では、企業会計における会計の慣行を借用概念として受け入れ、会計と税法との目的の違いを別段の定めとして規定し、別段の定めで規定するもの以外は、企業会計の慣行に従うものとされている。

そうすると、損金の額に算入される金額は、別段の定めと会計慣行を援用するものに区分され、別段の定めによる損金算入要件を定めているものは、減価償却費の計算、売上原価を計算するためのたな卸資産の計算及び寄附金の損金不算入の計算等と、交通費等の費用の支出の計算、役員給与のその支払時における損金不算入の判断、交際費等に該当する支出金額の判定等のように、その支出時に判断するものに分けることができる。

このように、期間税といっても、それらのすべてが期末に判断されるものとされているのではないことに思いをいたすと、期間税であることをもって、法律の適用を期末の法律に基づいて判断することにはならないのである。

このことから、納税義務の成立と遡及適用をリンクして考えることによって、遡及適用を解決する手法には問題があることになる。

6. 合憲性の判断

1. 遡及適用は合理的な制約の範囲

これらのことを判断すると、判決にいう「本件改正附則が、本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定を平成16年1月1日以後にされた長期譲渡に適用するものとしたことは、上記のような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べきものと解するのが相当である。」とする結論には疑問がある。

むしろ、租税法主義に基づいて、改正法が施行される前は、従前の適用を行うことが自然の成り行きであり、納税者の財産権に対する予測可能性を確保することになる。

2. 最高裁平成18年3月1日(旭川健保事件)

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適用外にあると判断することは相当ではない。

また、賦課徴収の目的に応じて多種多様であることから、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。

判決では、この旭川健保事件を租税法主義の根拠又は前提としているのである。

3. 最高裁昭和53年7月12日(国有農地等の売払いに関する合憲性)

そして、遡及適用できる判例として、この判例を援用して、「法律で一旦定められた財産権の内容を事後の法律で変更しても、それが公共の福祉に適合するようにされたものである限り、これをもって違憲の立法ということができないことは明らかである。そして、右の変更が公共の福祉に適合するようにされたものであるかどうかは、いったん定められた法律に基づく財産

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つて、判断すべきである。」として、遡及適用することに問題がないだけでなく、期間税における納税義務の成立とセットにすることによって、租税適用そのものがないこととされ、大幅に課税庁の立法裁量を認めたのである。

4. 合理性の判断基準

課税の合理性の判断は、課税庁と納税者の双方に納得できるものでなければならない。

もとより、納税者たる国民は弱い立場に置かれていることは周知のことである。

だからこそ、司法の判断に当たっては、納税者に対してある程度の配慮がなされなければならないものと思われる。それにもかかわらず、本判決においても、建前においては、配慮がなされているものの、内容の判断では行政庁の理論及び裁量を全面的に認めた判断となっている。

それ故に、本判決又は本判決類似例に対して関心が向けられているのである。

租税法は、もともと、納税者に対して税負担を求めるものであるが、同時に、課税庁にも税法を超えて租税の負担を求めることができないことを定めたものである。

本件は、その基本的な判断すら認められなかった判例として特筆すべきものであり、納税者の基本的な権利を確保することが求められる事例である。