

税法入門

第41回 期間税における遡及立法禁止の原則①(福岡地裁判決)

税務特別委員会委員長 脇谷 英夫 (51期)

事案の概要

Xは、平成9年4月27日、A株式会社から本件マンションを代金4837万2087円で購入した。

その後、Xは平成16年3月10日に、第三者に対し、本件マンションを代金2600万円で売却した。

しかし、平成16年4月1日に施行された租税特別措置法は、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、所得税法その他所得税に関する法令の適用において、当該損失は生じなかったものとみなすと定め、かつ、附則においてこの規定は平成16年1月1日以降に行う譲渡に適用されるものと定められた。

Xは、平成16年度の所得税の確定申告において、改正措置法にしたがって分離長期譲渡所得の金額をゼロ円として確定申告をした上で、分離長期譲渡所得の損失金額を2032万8824円とする更正の請求を行った。

しかし、更正をすべき理由がない旨の通知処分がなされたため、Xは異議申立て及び審査請求を経由した上で、提訴に及んだ。

争点

損益通算を廃止した改正法をその施行時期より前の平成16年3月10日に行われたXの譲渡に適用することは憲法に違反するか。

判旨

●福岡地方裁判所平成20年1月29日判決
(判時2003・43)

1. 結論

福岡税務署長が原告に対し平成17年6月20日付けでした、原告の平成16年分所得税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

2. 理由

- (1) 租税法規不遡及の原則について、憲法上明文の規定はないものの、憲法84条が規定している租税法律主義は、国民に不利益を及ぼす租税法規の遡及適用を禁じていると解すべきである。なぜならば、租税法律主義は、国民の経済生活に法的安定性、予見可能性を保障することをその重要な機能とするものであるところ、国民に不利益を及ぼす遡及立法が許されるとするとこの機能が害されるからである。
- (2) 租税法規不遡及の原則は絶対的なものではなく、租税の性質、遡及適用の必要性や合理性、国民に与える不利益の程度やこれに対する救済措置の内容、当該法改正についての国民への周知状況等を総合勘案し、遡及立法をしても国民の経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しない場合には、例外的に、租税法規不遡及の原則に違反せず、個々の国民に不利益を及ぼす遡及適用を行うことも、憲法上許容されると解するのが相当である。
- (3) 遡及適用に当たるかどうかは、新たに制定された法規が既に成立した納税義務の内容を変更するものかどうかではなく、新たに制定された法律が施行前の行為に適用されるものであるかどうかで決せられるべきである。
- (4) 本件改正で遡及適用を行う必要性・合理性(とりわけ、損益通算目的の駆け込みの不動産売却を防止する必要性など)は一定程度認められはするものの、損益通算を廃止するかどうかという問題

は、その性質上、その暦年途中に生じ、あるいは決定せざるを得ない事由に係っているものではないこと、本件改正は生活の基本である住宅の取得に関わるものであり、これにより不利益を被る国民の経済的損失は多額に上る場合も少なくないこと、平成15年12月31日時点において、国民に対し本件改正が周知されているといえる状況ではなかったことなどを総合すると、本件改正の遡及適用が、国民に対してその経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しないものであるということとはできない。損益通算目的の駆け込み的不動産売却を防止する必要性も、駆け込み期間を可及的に短くする限度で許容されるのであって、それを超えて国民に予見可能性を与えないような形で行うことまでも許容するものではないというべきである。

(5) 本件改正は、(中略) 損益通算の適用を受けられなくなった原告に適用される限りにおいて、租税法規不遡及の原則(憲法84条)に違反し、違憲無効というべきである。

コメント

1. 「事案の概要」でも説明したとおり、平成16年4月1日に施行された租税特別措置法は、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、所得税法その他所得税に関する法令の適用において、当該損失は生じなかったものとみなすと定め、附則によりその法律は平成16年1月1日以降に行う譲渡に適用されるものとされた。

その結果、マンションを売却した平成16年3月10日についても、改正措置法が適用されることになり、納税者は損益通算を利用できないという不

利益を被ることになった。

このような租税法規の適用について納税者から強い疑問が出され、同種の訴訟が東京や千葉でも提起された。しかし、東京地裁平成20年2月14日判決、千葉地裁平成20年5月16日判決はいずれも合憲の判決を下している。

2. 本件で問題となっている所得税は期間税という性格を有している。

期間税とは年・月など一定の期間の間に累積する課税物件を対象として課される租税のことをいう。所得税は1月1日から12月31日までに納税者の取得した総所得を基礎に課せられる点で、相続税のように課税物件である相続による財産取得という事実の発生ごとに課せられる随時税とは異なる性格を有している。

この所得税の期間税という特徴が、新たに成立した租税法規がその成立施行前の行為(譲渡)を対象とすることを許容させるのかが問題となる。

即ち、①期間の途中で新たな租税法規が成立施行された場合、当該法規を成立施行前の期間において行われた取引に適用することが「遡及立法」に該当するか、②「遡及立法」に該当するとした場合、例外的に許容される場合があるのか、③「遡及立法」に該当しないとした場合、常に許容されることになるのか、が問題となる。

3. 福岡地裁判決の特徴は、まず、「遡及適用とは、新たに制定された法規を施行前の時点に遡って過去の行為に適用することをいう」と解している点である。

この点において、福岡地裁の見解は、遡及立法を納税義務の内容を変更することと理解する東京

地裁、千葉地裁の見解と一線を画している。

福岡地裁は上記のように判断した根拠を「租税法規の遡及適用の禁止は、国民の経済生活に法的安定性、予見可能性を保障する機能を有すること」に求めている。

ただ、東京地裁も同様な根拠から遡及適用を納税義務の内容を不利益に変更する場合の問題と結論付けていることを考えると、「法的安定性、予見可能性」という観点だけでは決定的な理論的説明とはなっていないといわざるをえない。

福岡地裁は、法的安定性・予見可能性を「取引行為時」を基準に判断しているのに対し、東京地裁・千葉地裁は「納税義務成立時」を基準にして考えているだけなのである。

その結果として、上記①について、「遡及立法」に該当するか否かの判断が分かれたのである。

福岡地裁判決の立場に立てば、租税が随時税でも期間税でも、行為後に成立施行された租税法規を当該行為に適用することで不利益が生ずる場合、「遡及立法」に該当することになり、許されないことになる。

即ち、所得税が期間税という特徴を有しているとしても、このことが「遡及立法」か否かを検討する上で、影響を及ぼすことはないことになるのである。

これに対し、東京地裁判決等の立場では、改正措置法を前年度内の取引に適用する場合には成立した納税義務の内容を変更することになるので「遡及立法」となるが、期間内の取引に適用する限り、納税義務の内容を変更することにはならないから「遡及立法」に該当しないことになり、期間税という特徴が結論に影響を及ぼすことになるといえるのである。

4. 福岡地裁判決のもう1つの特徴は、(上記②について)租税法規不遡及の原則に対して例外を許容した点である。この点、東京地裁も同様の判断を下している。

福岡地裁判決は、例外を許容した根拠を、①憲法39条前段が存する刑罰法規とは異なり、憲法上遡及適用を禁じる旨の明文の規定がないこと、②租税法規については適時適切な景気調整等の役割が期待されていることに求めている。

しかし、そもそも、憲法39条前段のような遡及適用を禁止する明文の規定がないからという消極的な理由から、租税法律主義(憲法84条)の内容であると判断した租税法規不遡及の原則について、その例外を簡単に許容してよかったのであろうか。

福岡地裁は、原告が被った具体的な不利益を詳細に認定して、本件改正が「原告に適用される限りにおいて」違憲無効になると判示している。

このことからすると、福岡地裁判決が例外を許容したのは、あるいは法令違憲を回避して事案の特殊性に応じて適用違憲という形の個別的救済を図ろうとするためであったのかもしれない。

しかし、少なくとも類似事件が生じうる本件のような場合に、適用違憲という形で解決することが妥当であったかはなお議論の余地があると思われる。

なお、本件は控訴中である。

参考文献

- 山田二郎「税法の不利益遡及立法と租税法律主義」
税法学 559・55