

税法入門

第42回 期間税における遡及立法禁止の原則②(東京地裁判決)

税務特別委員会委員長 脇谷 英夫 (51期)

事案の概要

Xらは、平成15年12月26日、株式会社A社との間で、その所有する土地建物を譲渡する旨の売買契約を締結した。

Xらは、平成16年2月26日、A社との間で、上記売買契約に係る本件土地の面積及び売買代金を変更する旨の合意をした。

Xらは上記契約に基づき、平成16年2月26日、代金残額を受領すると共に、A社に対して本件土地建物を引き渡した。

その当時の所得税法では、当該譲渡に伴う譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を他の所得の金額から控除することが可能であった。

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らは、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、納付すべき税額を2600万1600円とする確定申告をした上で、分離長期譲渡所得の損失金額を1億1288万4478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ら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

平成16年4月1日に施行された改正措置法の規定を、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建物の譲渡に適用することを定めた附則は、租税法律主義に違反するか。

判旨

●東京地方裁判所平成20年2月14日判決 (裁判所のホームページ)

1. 結論

請求棄却

2. 理由

(1) 租税法規を遡及して適用することは、それが納税者に利益をもたらす場合は格別、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など、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、違憲となるものと解される。

(2) しかし、遡及処罰を禁止している憲法39条とは異なり、同法84条、30条は、租税法規を遡及して適用することを明示的に禁止するものではないから、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。

(3) 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、(中略) 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。

- (4) 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(財産権の遡及的制約に関する最高裁昭和53年7月12日大法廷判決・民集32巻5号946頁参照)。
- (5) (納税者の被る) 不利益が(中略) 納税義務の内容自体の不利益変更には該当しないとしても、(中略) 規定の適用時期を平成16年1月1日以降としたことに何らの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。
- (6) (中略) 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。

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、附則によりこの法律は平成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、土地建物を引き渡した平成16年2月26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の方法について納税者から強い疑問が出され、同種の訴訟は福岡や千葉でも提起された。福岡地裁は平成20年1月29日に違憲判決を下したが、千葉地裁は同年5月16日に東京地裁と同様合憲の判決を下している。

2. 東京地裁の判決が判示した規範は、①「租税法規を遡及適用して納税義務の内容を納税者に不利益に変更することは租税法律主義に違反する」、②「租税法規を遡及適用して納税義務の内容を納税者に不利益に変更することも、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」、③「納税者の被る不利益が納税義務の内容自体の不利益変更には該当しないとしても、改正法を施行以前の取引に適用することに何らの合理性がないものであれば、租税法律主義に違反する」の3つに分けて整理することができる。

そして、東京地裁判決は、①の規範に基づいて、所得税が期間税であり、納税義務が暦年の終了時(平成16年度の所得税の場合には平成16年12月31日)に成立することを捉えて、本件ではそもそも「租税法規を遡及適用して納税義務の内容を納税者に不利益に変更すること」に該当しないと判示した。

②の規範については当然のことながら判断していない。

また、東京地裁判決は、③の規範を定立して、損益通算制度の廃止の合理性、早急に実施する

必要性、改正法の適用を平成17年度以降とする
と損益通算廃止の政策目的を阻害することが予想
されること、自民党の税制改正大綱が日経新聞に
掲載されたことから納税者が損益通算廃止を予測
可能な状態であったことなどの事情から、変更が
合理的なものとして容認されるべきであると判示した
のである。

3. 東京地裁の判断論理からすれば、結論を導く
ためには①及び③の規範のみで足りるはずである
のに、(不利益遡及立法の許容要件に関する②の
規範という)本件事案の解決にとって必要のない、
それでいて憲法論に関わる重大な判断をして
いる。

また、①の規範の定立にあっては、租税法規不
遡及の禁止に関して「納税義務の内容の不利益変
更の場合だけの問題であるのか」「期間税、即ち
一定の期間に累積された課税物件に課せられる租
税という性格によって、随時税と異なることが想
定されているのか」などの本質的な問題点がある
のに、租税法規不遡及の禁止を何の根拠も示さず
に納税義務の内容の不利益変更の場合のみに問題
となるものと漠然と解し、さらに期間税に関する
形式論を展開して結論を導いており、上記の問題
点を正面から検討していない。

このような東京地裁の判断姿勢については非難
されるべきだろうと考える。

4. ③の規範は改正法を施行以前の取引に適用する
ことの合理性を検討するものであるが、そもそも
新設される法規にはそれなりの必要性と合理性が
あると推定されるのであり、民主的なプロセスを
経て成立した制度が③の規範の適用により裁判所

により違憲となり納税者の保護が図られる余地が
あるとは到底思われない。

実際、合理性に関する「予測可能性」の問題
が、(制定法によってもたらされるものの)法的
な意味での予測可能性ではなく、(与党の方針
にすぎない政策大綱がもたらすところの)事実上
の予測可能性の次元で論じられている。

しかし、そもそも、与党が衆参両議院を支配し
ている政治状況の場合とねじれ国会となっている
政治状況の場合とでは事実上の予測可能性は異
なるはずである。もし事実上の予測可能性が重要
ということであれば、そのような議論を司法の場
ですることになるのであろうか。

政策目的の経済的自由の規制の合憲性につい
ても、裁判所は司法審査の要否について、民主主
義を根拠に明白性の原則で判断していることを鑑
みれば、裁判所が制度の合理性を積極的に評価し
違憲かどうかを判断するとは考えにくい。

この点から見ても③の規範が租税法律主義を保
護するために有益かどうかは極めて疑わしいと思
われるのである。

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