

税法入門

第46回 期間税における遡及立法禁止の原則④（東京高裁判決）

税務特別委員会委員長 脇谷 英夫（51期）

事案

Xは、平成5年4月4日、宅地を4300万円で買い受け、これを平成16年1月30日、1750万円で譲渡する旨の契約を締結し、同年3月1日、本件土地を買受人に引き渡した。その結果、Xには2500万円余の譲渡損失が生じた。

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。

そこで、Xは、一旦確定申告書を提出した上で、平成17年11月16日、譲渡損失と他の所得とを損益通算した結果、還付される税金が136万9400円存在するとして更正の請求をしたが、平成18年2月17日付けの更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けた。

そのため、Xは、異議申立て及び審査請求を経由して、千葉地裁に提訴した。

しかし、千葉地裁は、Xの請求を棄却したので、Xは東京高裁に控訴した。

争点

改正附則は憲法84条に違反するか。

判旨

●東京高等裁判所平成20年12月4日判決（未公開）

1. 結論

控訴棄却

2. 理由

(1) 遡及立法は、納税義務が成立していなかった時点では存在していなかった法規をさかのぼって適用して、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、既に成立した納税義務の内容

を納税者に不利益に変更する立法であり、法律の根拠なくして租税を課することと同視し得ることから、租税法律主義に反するものとされる。

(2) 所得税は、いわゆる期間税であり、暦年の終了の時に納税義務が成立するものと規定されている（国税通則法15条2項1号）。したがって、暦年の途中においては、納税義務は未だ成立していないのであり、そうとすれば、その暦年の途中において納税者に不利益な内容の租税法規の改正がなされ、その改正規定が暦年の開始時（1月1日）にさかのぼって適用されることとされたとしても（中略）、このような改正（立法）は、厳密な意味では、遡及立法ではない。

(3) しかし、厳密な意味では遡及立法とはいえないとしても、本件のように暦年当初への遡及適用（中略）によって納税者に不利益を与える場合には、憲法84条の趣旨からして、その暦年当初への遡及適用について合理的な理由のあることが必要であると解するのが相当である。

(4) ただ、暦年当初への遡及適用に合理的な理由があるか否かについては、「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。」（最高裁昭和60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁参照）と解される。

コメント

1. 本件は、2008年12月号で取り上げた千葉地裁平成20年5月16日判決の控訴審の判決である。

控訴審判決は、千葉地裁同様、「本件改正附則は憲法84条に違反せず、(中略)、控訴人の本件請求は理由がないものと判断する。」と結論付けている。

その理由については、千葉地裁判決の記載を引用しつつも、「当裁判所の補充の判断」と題して上記のような理由を説明している。

なお、仄聞したところによると、本件は一審も控訴審も本人訴訟であったが、本件判決後に代理人が現在上告中であるとのことである。

2. 平成16年の改正が暦年当初に遡及適用することを規定したことについては、福岡、東京、千葉でそれぞれ争われてきた。

福岡地裁はこれを違憲と判断したが、その控訴審である福岡高裁平成20年10月21日判決はこれを合憲とする逆転判決となった(なお、この事件は上告されることなく確定した)。

千葉地裁は合憲と判断し、その控訴審である本判決もそれを支持した。

なお、東京地裁判決に対する控訴審は現在まだ継続中であり、まもなく結審と聞いている。

3. 上記の一連の判決は、いずれも暦年当初への遡及適用の問題を租税法律主義(憲法84条)違反の問題として位置づけて判断している。

そして、合憲と判断した判決は、いずれも「遡及立法」か否かを「行為時」ではなく「納税義務成立時」を基準として判断しようとする。そうすることで行為時を基準とする場合より、「遡及立法」の範囲を狭くし、遡及立法禁止の原則の適用をより制限的にして、期間税に関する暦年当初への遡及適用の問題を

遡及立法禁止の原則の射的距離外に置こうとする。

その上で、暦年当初への遡及適用の問題については別途に合理的理由の有無で判断するという規範を定立している。

そして本判決は、合理的理由の有無については大島訴訟の最高裁判決(上記昭和60年判決)の判断をベースに、立法裁量を尊重して判断するという構造を示している。

4. ところで、暦年当初への遡及適用の問題は単純に租税法律主義という統治原理上のルール違反の問題と捉えるべきであろうか。

刑罰法規に関して憲法39条が刑罰法規不遡及の原則を規定したのは、刑罰法規の遡及適用が人権侵害であるという認識があったからであろう。この点を考えれば、暦年当初への遡及適用の問題も人権侵害の問題と捉えるべきではないだろうか。

確かに明文では刑罰法規に関する規定しかない。

しかし、規定がないからといって、憲法上、刑罰法規以外の法規について一般的に遡及適用が許容されているという判断を裁判所が下すとは思われない。

法規の遡及適用が人権侵害となるのは自由権一般に言えるのではないだろうか。

本件では、遡及立法禁止について一般条項を根拠にすることを回避し具体的な規定を根拠にしようとして租税法律主義(憲法84条)を基礎としたのかもしれない。

だが、それが逆に「遡及立法」の概念を納税義務の成立という租税法固有の法理論を基礎に限定的に解釈する余地を生んだともいえるのではないだろうか。

遡及立法が自由権保障にとって重大な脅威であり、憲法上一般的に禁止されているというように人権の問題として捉えなおしたならば、遡及立法禁止の原則の機能する範囲をもう少し広げることができたかもしれない。

