

東京高等裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 通知処分取消請求控訴事件
国側当事者・国（千葉西税務署長）
平成20年12月4日棄却・上告

判 示 事 項

- (1) 租税法規における遡及立法の可否（原審判決引用）
- (2) 遡及立法が禁止の対象とする行為は、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じる納税義務の内容を納税者の不利益に変更する行為であるところ、所得税はいわゆる期間税であり、これを納付する義務は、国税通則法15条2項1号（納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定）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（確定所得申告）の規定により確定申告の手続により確定するものであり、また、損益通算については、所得税法の関係規定によれば、所得税の納税義務が成立し、納付すべき税額を確定する段階において、その年間における総所得金額等を計算する際に、譲渡所得等の金額の計算上損失が生じている場合には、その金額を他の各種所得の金額から控除するという制度であり、個々の譲渡の段階において適用されるものではなく、対象となる譲渡所得の計算も、個々の譲渡の都度されるものでもなく、1暦年を単位とした期間で把握される（所得税法33条3項（譲渡所得））ものであるから、本件において、平成16年分の所得税の課税期間が開始したものの、その所得税の納税義務が成立する以前に行われた本件譲渡についても改正措置法を適用する旨を定めた改正租税特別措置法附則27条1項は、厳密に言えば、遡及立法には該当しないとされた事例（原審判決引用）
- (3) 期間税の場合における遡及適用の考え方（原審判決引用）
- (4) 租税法規の立法が憲法84条に反するか否かの判断要素（原審判決引用）
- (5) 改正租税特別措置法31条1項（長期譲渡所得の課税の特例）の立法目的については、税率引下げによる土地取引の活性化を促すことが低迷する我が国経済の現状に鑑みて急務とされていたことに加えて、株式に対する課税との不均衡是正の見地から、土地建物等の長期譲渡所得に係る損益通算をできるだけ早期に廃止する必要があったことが挙げられ、同法改正附則を設けたのも、同法の改正において、損益通算の廃止は、長期譲渡所得税率の引下げと一体の措置として実施することを予定していたところ、仮に損益通算の廃止のみの施行時期を遅らせれば、駆け込み目的の安売りによる資産デフレの助長が懸念されたことから、同条の規定を平成16年分の所得の課税開始時以後に行う土地等の譲渡について適用する必要性が高かったことによるものであって、同法改正附則を含む改正租税特別措置法の立法目的は正当なものといえることができるとされた事例（原審判決引用）
- (6) 改正租税特別措置法が施行される以前に認められていた、土地建物等の譲渡による損失を他の所得金額の計算上、損益通算できる制度が、年度内に成立、施行された改正租税特別措置法31条（長期譲渡所得の課税の特例）によって廃止されたことにより著しい不利益を受けたものであり、また、このような不利益を受ける新たな制度（損益通算廃止）が設けられることの周知がされずに同法を年度開始時に遡って適用することを同法改正附則が規定していることから、納税義務者の予見可能性を奪うものであり、憲法84条に違反するとの納税者の主張が、損益通算を廃止する等を内容とする改正租税特別措置法を成立・施行前の平成16年1月1日に遡って適用する合理性・必要性を肯定する

ことができ、そして、その公益性と納税者にもたらされる不利益とを比較した場合、明らかに納税者の不利益が上回るということはいえず、少なくとも、同法改正附則の内容が立法目的に照らして著しく不合理であるということはできないから、同法改正附則は憲法 84 条には違反しないとして排斥された事例（原審判決引用）

(7) 租税法律主義と遡及立法との関係

(8) 暦年当初への遡及適用についての合理的な理由の判断要件

(9) ①分離課税の対象となる土地建物等の長期譲渡所得に対する課税については、利益が生じた場合には税率 20% の分離課税とされながら、損失が生じた場合には総合課税の対象となる事業所得や給与所得などの他の所得と損益通算して他の所得の額を減額することができること（改正前租税特別措置法 31 条 1 項（長期譲渡所得の課税の特例）、所得税法 69 条（損益通算））については、かねてから不均衡であるとの批判が強く、長期譲渡所得について損益通算の制度を廃止すべきことが指摘されていたこと、②平成 16 年 1 月 1 日以降の土地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、自由民主党の「平成 16 年度税制改正大綱」の中に盛り込まれており、同大綱は平成 15 年 12 月 18 日の日本経済新聞に掲載されて、納税者においても、事前に予測することはできたこと、③また、改正租税特別措置法 31 条 1 項と同様に暦年の途中から施行されながらその適用が 1 月 1 日にさかのぼるものとされた改正規定は少なからず存し、本件の暦年当初への遡及適用についても、納税者において、暦年の途中から改正規定が施行されてもその適用が 1 月 1 日にさかのぼるものとされることは予め十分に認識し得たといえること、④本件改正附則を設けないものとして、改正租税特別措置法 31 条 1 項を 1 月 1 日にさかのぼって適用せず、1 月 1 日から 3 月 31 日までの長期譲渡と 4 月 1 日から 12 月 31 日までの長期譲渡とに区分し、前者については改正前租税特別措置法 31 条 1 項を、後者については改正租税特別措置法 31 条 1 項を適用して、別異に取り扱うものとする、納税者においても所得税確定申告の手続がそれだけ煩雑となり、申告を受けた課税庁においても正しく区分されているかを調べるために付加的な労力を要することとなること、⑤1 月 1 日から 3 月 31 日までの譲渡についてその損失を他の各種所得と通算できるものとする、その間に譲渡損失を出すことのみを目的とした駆け込み的な不当に廉価な土地建物等の売却を許すことになり、公正な取引を行う他の納税者との間に不平等が生じ、不動産市場に対しても悪影響を及ぼしかねないこと、⑥本件において、暦年当初への遡及適用の期間は 1 月 1 日から 3 月 31 日までの 3 か月にとどまるものであること、⑦居住用財産を譲渡した場合の譲渡損失の一部については、なお一定の要件の下に損益通算が認められていること（改正措置法 41 条の 5 第 1 項（居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の損益通算及び繰越控除））、等の事情を総合考慮すると、本件における暦年当初への遡及適用には合理的な理由があり、暦年当初への遡及適用を行うものとしたことに立法府の合理的裁量の範囲を超えるところはなく、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とされた事例

判 決 要 旨

(1) 租税法規については、刑罰法規の場合と異なり、遡及立法の禁止を明文する憲法の規定は存在しないものの、租税法規について安易に遡及立法を認めることは、租税に関する一般国民の予測可能性を奪い、法的安定性をも害することになることから特段の合理性が認められない限り、原則として許されるべきではなく、このことを憲法 84 条は保障しているものと解される。

(2) 省略

(3) 期間税の場合であっても、納税者は、通常、その当時存在する租税法規に従って課税が行われることを信頼して各種の取引行為を行うものであるといえるから、その取引によって直ちに納税義務が

発生するものではないとしても、そのような納税者の信頼を保護し、租税法律主義の趣旨である国民生活の法的安定性や予見可能性の維持を図る必要はあるところ、期間税について、年度の途中において納税者に不利益な変更がされ、年度の始めに遡って適用される場合とはいっても、立法過程に多少の時間差があるにすぎない場合や、納税者の不利益が比較的軽微な場合であるとか、年度の始めに遡って適用しなければならない必要性が立法目的に照らし特に高いといえるような場合等種々の場合が考えられるのであるから、このような場合を捨象して一律に租税法規の遡及適用であるとして、原則として許されず、特段の事情がある場合にのみ許容されると解するのは相当ではない。

(4) 租税法規において、国民の課税負担を定めるについては、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を必要とするばかりでなく、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から、納税義務者に不利益に租税法規を変更する場合は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された措置が同目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、憲法違反となることはないと解するのが相当であり、そして、当該立法措置が著しく不合理かどうかを検討するに際しては、それが厳密には納税義務者に不利益な遡及立法とはいえないとしても、不利益に変更される納税者の既得利益の性質、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べき公益の性質、納税者の不利益を回避するためにあらかじめ取られた周知等の措置等を総合的に勘案すべきである。

(5)・(6) 省略

(7) 憲法84条（租税法律主義）の定める租税法律主義の内容の一つとしての課税要件法定主義は、課税要件（それが充足されることによって納税義務が成立するための要件）と租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならないとする原則であるが、遡及立法は、納税義務が成立した時点では存在し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。

(8) 暦年当初への遡及適用（改正租税特別措置法31条1項（長期譲渡所得の課税の特例）の暦年当初への遡及適用）によって納税者に不利益を与える場合には、憲法84条（租税法律主義）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が、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、所得の再配分、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）と解されることから、立法府の判断がその合理的裁量の範囲を超えると認められる場合に初めて暦年当初への遡及適用が憲法84条の趣旨に反するものといえることができる。

(9) 省略

（第一審・千葉地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号、平成20年5月16日判決、本資料258号－100・順号10958）

判 決

控 訴 人	甲
被控訴人	国
同代表者法務大臣	森 英介
処分行政庁	千葉西税務署長
	高梨 武光
同指定代理人	青木 優子
同	嶺山 登
同	宅原 薫
同	佐藤 謙一
同	森下 麻友美
同	佐藤 正敏

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁が控訴人に対して平成18年2月17日付けでした平成16年分所得税の更正請求に係る更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 3 訴訟費用は、第1、2審とも、被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

- 1 本件は、控訴人が、平成16年1月30日にした長期譲渡所得の課税対象となる土地の譲渡（売却）について、その譲渡によって生じた損失2500万円余を控訴人の平成16年分の給与所得等の他の所得と損益通算すると平成16年分の所得税について還付されるべき税金136万9400円が存在するとして、その旨の更正請求書を提出したが、処分行政庁が、平成16年4月1日に施行された改正後の租税特別措置法31条1項後段の規定（それまで認められていた土地建物等の譲渡損失を他の各種所得の金額から控除することを廃止する旨の規定）は平成16年法律第14号（所得税法等の一部を改正する法律）附則27条1項によって同年1月1日以後に行う土地建物等の譲渡にもさかのぼって適用されているとして、控訴人の上記更正請求には更正すべき理由がない旨の通知処分をしたため、控訴人が、上記の平成16年法律第14号附則27条1項の規定は憲法84条が原則として禁止する遡及立法にあたり、したがって、上記の更正請求に理由がない旨の通知処分は違法であるとして、その取消しを求めた事案である。

原判決は、上記の附則27条1項は憲法84条に違反せず、上記の通知処分は適法であるとして、控訴人の請求を棄却した。そこで、控訴人が控訴した。

- 2 関係法令の定め等、前提事実、争点及び争点に関する当事者の主張は、原判決の「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1ないし4に記載（原判決2頁14行目から

8頁15行目まで)のとおりであるから(ただし、更正決定による更正後のもの)、これを引用する。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、本件改正附則は憲法84条に違反せず、本件通知処分は適法であり、控訴人の本件請求は理由がないものと判断する。

その理由は、下記2に当裁判所の補充の判断を示すほかは、原判決の「事実及び理由」

【判示(1)】 欄の「第3 当裁判所の判断」の1及び2に記載(原判決8頁17行目から21頁5行目まで)のとおりであるから(ただし、更正決定による更正後のもの)、これを引用する。ただし、次のとおり、付加、訂正又は削除する。

- (1) 原判決9頁16行目の「損益通算の廃止・繰越控除等」を「損益通算及び純損失・雑損失の繰越控除の各廃止」と改め、同頁24行目の「株式」を「譲渡損失について他の所得との損益通算が認められていない株式の譲渡所得」と改め、10頁8行目の「上記与党」を「後記与党」と改め、同頁19行目の「乙20」の次に「、弁論の全趣旨」を加える。
- (2) 原判決14頁3行目の「課税義務」を「納税義務」と改め、同頁20行目の「遡及適用」を「遡及立法」と改め、15頁17行目の「株式」を「株式の譲渡所得」と改め、17頁1行目の「37条の15」を「37条の14」と改め、18頁25行目の「多額の」を削り、19頁13行目の「譲渡時を基準とすると、」を「譲渡について改正措置法を適用するものとする」と改め、そのことを知り得る状態となってから改正措置法が適用されない譲渡をすることができる期間の終期までは年末の約2週間しかなく、」と改め、20頁18行目の「提案」の次に「(同族会社や身内への売却しかない指摘するものなど)」を加える。

2 当裁判所の補充の判断

- 【判示(7)】
- (1) 憲法84条の定める租税法律主義の内容の一つとしての課税要件法定主義は、課税要件(それが充足されることによって納税義務が成立するための要件)と租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならないとする原則であるが、遡及立法は、納税義務が成立した時点では存在し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(以下、これを「暦年当初への遡及適用」という。)、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。

- 【判示(8)】
- (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(改正措置法31条1項の暦年当初への遡及適用)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。

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、所得の再配分、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。すなわち、本件においても、立法府の判断がその合理的裁量の範囲を超えると認められる場合に初めて暦年当初への遡及適用が憲法84条の趣旨に反するものということが出来るものというべきである。

- (4) そこで、本件における暦年当初への遡及適用（改正措置法31条1項の暦年当初への遡及適用）に合理的な理由があるか否か、すなわち、暦年当初への遡及適用を行うものとしたことが立法府の合理的裁量の範囲を超えると認められるか否かについて検討するに、①そもそも、分離課税の対象となる土地建物等の長期譲渡所得に対する課税については、利益（他の所得と損益通算するなどした後の利益）が生じた場合には税率20%の分離課税とされながら、損失が生じた場合には総合課税の対象となる事業所得や給与所得などの他の所得と損益通算して他の所得の額を減額することができると（改正前措置法31条1項、所得税法69条）については、かねてから不均衡であるとの批判が強く、長期譲渡所得について損益通算の制度を廃止すべきことが指摘されていたこと、②平成16年1月1日以降の土地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、自由民主党の「平成16年度税制改正大綱」の中に盛り込まれており、そして、この「平成16年度税制改正大綱」は平成15年12月18日の日本経済新聞に掲載されて、納税者においても、平成16年1月1日以降の土地建物等の譲渡について損益通算が廃止されることを事前に予測することはできたこと、③また、改正措置法31条1項と同様に暦年の途中から施行されながらその適用が1月1日にさかのぼるものとされた改正規定は少なからず存し、これによると、本件の暦年当初への遡及適用についても、納税者において、暦年の途中から改正規定が施行されてもその適用が1月1日にさかのぼるものとされることは予め十分に認識し得たといえること、④そして、もし、本件改正附則を設けないものとして、改正措置法31条1項を1月1日にさかのぼって適用せず、1月1日から3月31日までの長期譲渡（複数の譲渡があればそれらの損益を通算したもの）と4月1日から12月31日までの長期譲渡（複数の譲渡があればそれらの損益を通算したもの）とに区分し、前者については改正前措置法31条1項を、後者については改正措置法31条1項を適用して、別異に取り扱うものとする、仮に前者の譲渡について損失が生じた場合、その損失をどのように損益通算するのか（例えば、他の所得が事業所得のみである場合に、その所得の1月1日から3月31日までの間の利益と通算するのかそれとも1月1日から12月31日までの間の利益と通算するのか）、仮に前者の

【判示(9)】

譲渡について利益が生じた場合、その利益をどのように損益通算するのか（例えば、他の所得が事業所得のみである場合に、その所得の1月1日から3月31日までの間の損失と通算するのかそれとも1月1日から12月31日までの間の損失と通算するのか）、また、特別控除額100万円はその全額を1月1日から3月31日までの間の譲渡所得から控除していいのか、等の問題を生じるのであり、さらに、1月1日から3月31日までの譲渡と4月1日から12月31日までの譲渡に区分すると、納税者においても所得税確定申告の手続がそれだけ煩雑となり、申告を受けた課税庁においても正しく区分されているか等を調べるために付加的な労力を要することとなること、⑤加えて、1月1日から3月31日までの譲渡についてその損失を他の各種所得と通算できるものとする、その間に譲渡損失を出すことのみを目的とした駆け込み的な不当に廉価な土地建物等の売却を許すことになり（現に、自由民主党の「平成16年度税制改正大綱」が日本経済新聞に掲載された直後から、年内の駆け込みの土地売却を勧める税理士等の提案がインターネットのホームページに掲載されるなどしていた。）、公正な取引を行う他の納税者との間に不平等が生じ、不動産市場に対しても悪影響を及ぼしかねないこと、⑥本件において、暦年当初への遡及適用の期間は1月1日から3月31日までの3か月にとどまるものであること、⑦一方、居住用財産を譲渡した場合の譲渡損失の一部については、なお一定の要件の下に損益通算が認められていること（改正措置法41条の5第1項）、等の事情を総合考慮すると、本件における暦年当初への遡及適用（改正措置法31条1項の暦年当初への遡及適用）には合理的な理由があり、暦年当初への遡及適用を行うものとしたことに立法府の合理的裁量の範囲を超えるところはないというべきである。

- (5) したがって、暦年当初への遡及適用（改正措置法31条1項の暦年当初への遡及適用）を定める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から、控訴人の主張は採用することができない。

- 3 よって、原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第8民事部

裁判長裁判官 原田 敏章

裁判官 加藤 謙一

裁判官 小出 邦夫