

租税法規の遡及適用と憲法84条

最高裁平成23年9月30日第二小法廷判決

平成21年(行ツ)第173号更正すべき理由がない旨の通知処分取消請求事件

判時2132号39頁、判タ1359号80頁

立教大学准教授 浅妻章如

### 【論点】

3月26日成立、4月1日施行の法により1月1日以降の譲渡損失の利用を封じることは憲法に違反するか。

【参照条文】 憲法84条、所得税法等の一部を改正する法律(平16法律14号)附則27条

### 【事件の概要】

平成16年法律第14号(平成16年4月1日施行)による改正前の租税特別措置法31条は、所有期間5年超の土地又は建物等の譲渡に係る長期譲渡所得(特別控除額を控除した金額)を分離課税(税率20%)に服せしめる一方、譲渡損失が発生した場合の損益通算を認めていた(同条5項2号、所得税法69条1項)。X(原告)は同年2月26日に譲渡損失を生じさせた。

改正後の租税特別措置法31条は、長期譲渡所得(特別控除廃止)の税率を15%に軽減する一方、譲渡損失が発生した場合には損益通算を認めないとした(同条1項、3項2号)。改正法は同年1月1日以後の土地等又は建物等の譲渡に適用される(改正法附則27条1項)。

Xは、施行日より前の土地及び建物の譲渡に損益通算を認めないことは、納税者に不利な遡及立法であって憲法84条に違反すると主張した。東京地判平成20年2月14日・東京高判平成21年3月11日ともXの請求を棄却した。X上告。

### 【判旨】

＜棄却＞ 「所得税の納税義務は暦年の終了時に成立する」(国税通則法15条2項1号)ので本件譲渡に改正法を適用しても「所得税の納税義務自体が事後的に変更されることにはならない。しかし」改正法の適用により「納税者の租税法規上の地位が変更される」。

「憲法84条は…課税関係における法的安定が保たれるべき趣旨を含む」(最判平成18年3月1日民集60巻2号587頁)。「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」として最判昭和53年7月12日民集32巻5号946頁「と同様に解す」。「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」か判断する。

改正法は、長期譲渡所得の分離課税、損失の損益通算という「不均衡を解消」し、更に「土地市場を活性化させ…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」いる。「暦年当初から適用する」のは「駆け込み売却の防止」目的である。「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…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」。「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」。

総合勘案すると憲法84条の趣旨及び30条に反しない。

須藤正彦補足意見は、憲法13条幸福追求権及び29条財産権保障に言及した。

千葉勝美補足意見は、「事前の周知としては甚だ不完全」と難じつつ、租税法適用の「客観的、形式的、画一的」平等取扱いの要請から、暦年当初からの適用の「合理性、必要性」を認めた。「売買契約自体は…前年の12月26日…に締結され、代金等の授受と登記移転・土地の引渡し等が…2月26日…になった」本件のようなケースでは「不測の不利益を与える」し「駆け込み売却を防止…効果も…期待し難い」ので「附則上の手当てをする配慮が望ま

れる」と付け足した。

**【解説】**

憲法39条遡及処罰と異なり遡及課税禁止の明文はない。また、租税法改正の多くが遡及的効果を持ちうるところ、遡及禁止（自由主義の要請）は民主主義の要請との緊張を生む。遡及課税禁止の根拠及び範囲は難問であるところ、類似事案で福岡地判平成20年1月29日判タ1262号172頁が違憲としたが、控訴審（確定）は合憲とし、本判決及び最判平成23年9月22日民集65巻6号2756頁も合憲で決着した。

本件は一旦確定した納税義務（Xが施行日前に死んだなら附則27条2項により損益通算可）を遡及変更する事案ではない。しかし年度内遡及だから一律合憲とする（いわゆる期間税の法理）のではなく、憲法84条から法的安定性の要請を読み取っている。尤も、判断枠組は憲法29条に関する最判昭和53年7月12日に沿っている。

下級審はお決まりのように憲法14条平等条項に関する最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁を引用したが、本判決及び最判平成23年9月22日は引用せず、「著しく不合理」「明らか」の表現もないことも、注目される。

最判昭和53年7月12日及び最判昭和60年3月27日は政策的合理性を説明していた一方、本判決が駆け込み売却防止目的・不動産価格下落防止目的の政策的合理性を殆ど説明していないことは、気がかりである。

**【参考文献】** 本件及び最判平成23年9月22日の解説として、瀧圭吾・租税判例百選第5版10頁、中里実・ジュリスト1444号132頁。

更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求事件  
東京地方裁判所平成18年（行ウ）第603号，第604号，第606号，第607号  
平成20年2月14日民事第2部判決  
口頭弁論終結日 平成19年11月13日

## 判 決

別紙当事者目録記載のとおり

## 主 文

- 1 原告らの請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告らの負担とする。

## 事実及び理由

### 第1 請求

#### 1 第603号事件関係

芦屋税務署長が平成17年5月31日付けで原告X1に対してした平成16年分の所得税の更正の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。

#### 2 第604号事件関係

芦屋税務署長が平成17年5月31日付けで原告X2に対してした平成16年分の所得税の更正の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 第606号事件関係

目黒税務署長が平成17年5月31日付けで原告X3に対してした平成16年分の所得税の更正の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。

#### 4 第607号事件関係

吹田税務署長が平成17年5月31日付けで原告X4に対してした平成16年分の所得税の更正の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。

### 第2 事案の概要

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。

#### 1 関係法令

##### (1) 所得税法（平成18年法律第10号による改正前のもの）

所得税法69条1項は，損益通算につき，総所得金額，退職所得金額又は山林所得金額を計算する場合において，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，政令で定める順序により，これを他の各種所得の金額から控除すると定めている。

(2) 租税特別措置法（以下「措置法」という。ただし，平成16年法律第14号による改正の前後で区別し，同改正前のものを「改正前措置法」という。また，同改正以後のものを「改正措置法」ということがある。）

改正措置法31条1項は，前段において，個人の土地若しくは土地の上に存する権利（以下「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「建物等」という。）で，その年1月1日において所有期間が5年間を超えるものの譲渡をした場合には，当該譲渡による譲渡所得については，所得税法22条及び89条並びに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よる譲渡所得の金額に対し，長期譲渡所得（保有期間が5年を超える資産の譲渡による所得）の金額の100分の15に相当する金額の所得税を課すると定め，後段において，前段の場合に，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ついて

は、当該損失の金額は生じなかったものとみなすと定めている。

(3) 平成16年法律第14号(所得税法等の一部を改正する法律)

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(以下「本件改正附則」という。)27条1項は、改正措置法31条の規定につき、個人が平成16年1月1日以後に行う同条1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改正前措置法31条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と定めている。

2 前提事実(争いのない事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実)

(1) 原告らによる不動産の取得

ア 原告らは、昭和55年8月30日に、別紙物件目録3ないし7記載の各土地を、昭和56年5月7日に、同目録1及び2記載の各土地(以下、上記各土地を併せて「本件各土地」という。)を購入し、それぞれその持分(原告X2につき25分の7、原告X4につき25分の6、原告X3につき25分の6、原告X1につき25分の6)を取得した。

イ 原告X2は、Aとともに、昭和57年3月31日、本件各土地上に、別紙物件目録8記載の建物を建築し、その持分(原告X2につき100分の36、Aにつき100分の64)を取得した。原告X2及び同X1は、Aの死亡による相続によって、同人の上記建物の持分のうち原告X2が100分の51、同X1が100分の13をそれぞれ取得した。

また、原告らは、昭和57年3月31日、本件各土地上に別紙物件目録9記載の建物(以下、別紙物件目録8記載の建物と併せて「本件各建物」という。)を建築し、その持分(原告X2につき100分の31、原告X4につき100分の23、原告X3につき100分の23、原告X1につき100分の23)を取得した。

(2) 本件各土地及び本件各建物の譲渡(以下「本件譲渡」という。)(甲1の1~4)

ア 原告らは、平成15年12月26日、株式会社B(以下「B」という。)との間で、本件各土地及び本件各建物を譲渡する旨の売買契約を締結した。

イ 原告らは、平成16年2月26日、Bとの間で、上記アの売買契約に係る本件各土地の面積及び売買代金を変更する合意をした。

ウ 原告らは、上記ア及びイの合意に従い、平成16年2月26日、本件各土地及び本件各建物の代金残額を受領し、Bに対して本件各土地及び本件各建物を引渡した。

(3) 平成16年分所得税についての原告らの確定申告及び更正の請求並びに原告らに対する更正をすべき理由がない旨の通知処分(以下、これらの各通知処分を併せて「本件各通知処分」という。)及び不服申立て

ア 原告X1(別表1-1参照)

(ア) 原告X1は、平成17年3月15日、芦屋税務署長に対し、分離長期譲渡所得の金額を0円、納付すべき税額を2600万1600円として確定申告をした。

(イ) 原告X1は、平成17年3月29日、芦屋税務署長に対し、分離長期譲渡所得の損失金額を1億1288万4478円、還付金の額に相当する税額を2141万0083円とする更正の請求をした。

(ウ) 芦屋税務署長は、平成17年5月31日、上記(イ)の更正の請求に対して更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

(エ) 原告X1は、平成17年7月4日、芦屋税務署長に対して異議申立てをしたが、同署長は、同年9月22日、同原告の異議申立てを棄却した。

(オ) 原告X1は、国税不服審判所長に対し、平成17年10月7日付けで審査請求をしたが、同審判所長は、平成18年5月16日、同原告の審査請求を棄却する裁決をし、同年6月2日、同裁決が同原告に送達された。

イ 原告X2(別表1-2参照)

(ア) 原告X2は、平成17年3月15日、芦屋税務署長に対し、分離長期譲渡所得の金額を0円、納付すべき税額を2583万5700円として確定申告をした。

(イ) 原告X2は、平成17年3月29日、芦屋税務署長に対し、分離長期譲渡所得の損失金額を2億0339万9249円、還付金の額に相当する税額を4905万7708円とする更正の請求をした。

(ウ) 芦屋税務署長は、平成17年5月31日、上記(イ)の更正の請求に対して更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

(エ) 原告X2は、平成17年7月4日、芦屋税務署長に対して異議申立てをしたが、同署長は、同年9月22日、同原告の異議申立てを棄却した。

(オ) 原告X2は、国税不服審判所長に対し、平成17年10月7日付けで審査請求をしたが、同審判所長は、平成18年5月16日、同原告の審査請求を棄却する裁決をし、同年6月2日、同裁決が同原

告に送達された。

ウ 原告X3（別表1—3参照）

（ア）原告X3は、平成17年3月14日、目黒税務署長に対し、分離長期譲渡所得の金額を0円、納付すべき税額を2601万3700円として確定申告をした。

（イ）原告X3は、平成17年3月29日、目黒税務署長に対し、分離長期譲渡所得の損失金額を1億0062万5922円、還付金の額に相当する税額を1624万9123円とする更正の請求をした。

（ウ）目黒税務署長は、平成17年5月31日、上記（イ）の更正の請求に対して更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

（エ）原告X3は、平成17年7月4日、目黒税務署長に対して異議申立てをしたが、同署長は、同年9月21日、同原告の異議申立てを棄却した。

（オ）原告X3は、国税不服審判所長に対し、平成17年10月6日付けで審査請求をしたが、同審判所長は、平成18年5月16日付けで同原告の審査請求を棄却する裁決をし、同年6月2日、同裁決が同原告に送達された。

エ 原告X4（別表1—4参照）

（ア）原告X4は、平成17年3月15日、吹田税務署長に対し、分離長期譲渡所得の金額を0円、納付すべき税額を2601万7900円として確定申告をした。

（イ）原告X4は、平成17年3月29日、吹田税務署長に対し、分離長期譲渡所得の損失金額を1億0062万5922円、還付金の額に相当する税額を1624万4923円とする更正の請求をした。

（ウ）吹田税務署長は、平成17年5月31日、上記（イ）の更正の請求に対して更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

（エ）原告X4は、平成17年7月4日、吹田税務署長に対して異議申立てをしたが、同署長は、同年9月12日、同原告の異議申立てを棄却した。

（オ）原告X3は、国税不服審判所長に対し、平成17年10月7日付けで審査請求をしたが、同審判所長は、平成18年5月16日付けで同原告の審査請求を棄却する裁決をし、同年6月2日、同裁決が同原告に送達された。

（4）本件訴え（顕著な事実）

原告らは、平成18年11月6日、東京地方裁判所に本件各通知処分の取消しを求めて本件訴えを提起した。

（5）改正措置法の立法に係る経緯（甲2から5まで、乙7から14まで、18）

ア 内閣は、平成16年2月3日、所得税法等の一部を改正する法律案（改正措置法の原案を含む。）を第159回国会に提出した。

イ 上記アの法律案は、平成16年2月12日衆議院予算委員会において、同月17日衆議院本会議において、同月24日衆議院予算委員会において、それぞれ審議された。そして、同月26日及び27日衆議院財務金融委員会において、同年3月1日衆議院予算委員会第七分科会議において、それぞれ審議され、その後衆議院本会議で可決された。同法律案は、同月12日参議院本会議において、同月15日参議院予算委員会において、それぞれ審議され、その後参議院本会議において可決され、同月31日成立し、所得税法等の一部を改正する法律（平成16年法律第14号）として公布された。

ウ 改正措置法31条を含む上記所得税法等の一部を改正する法律（平成16年法律第14号）は、平成16年4月1日施行された。

### 3 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、別紙「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。

### 第3 争点に対する判断

#### 1 租税法規の遡及適用と租税法律主義

（1）平成16年2月26日に本件各土地及び本件各建物の代金残額を受領し、これをもって平成16年において本件譲渡によって収入すべき金額に当たることについては、当事者間に争いが無いところ、原告らは、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（損益通算をすることができる）と信じ、かかる信頼の下で

すべての取引を完了していたのであって、それにもかかわらず、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、その経済生活における予測可能性や法的安定性を甚だしく損なうことから、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) 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は適用することは、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。したがって、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、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。「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、国民の課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」(最高裁昭和60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁)。したがって、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。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(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)。

以下、この見地から検討する。

## 2 本件改正附則27条1項についての具体的検討

(1) 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。

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ところ、譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を各種所得の金額から控除する(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で改正され、これがその年分の所得税について適用される場合、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、当該改正法が遡及して適用されるとみることができるものの、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。

そうすると、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。

(2) さらに、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。

確かに、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、上記(1)でも指摘したとおり、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上記(1)で論じたように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、以下においては、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。

ア 所得税は、納税者の各暦年に生じた所得を10種類の所得に区分して把握し、さらに、これを総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額に区分し、最終的にはこれを総合した上で課税負担させようとしている(所得税法21条1項)。そうすると、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。

しかしながら、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、37条の10第1項、41条の14第1項)。

譲渡所得については、種々の特別措置が設けられているところ、土地等又は建物等の譲渡所得については、土地政策等の観点から所得税法本則による課税方法によらず、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(総合所得税制度の下において、特定の種類の所得を他の種類の所得と合算せず、分離して課税すること)とされている(措置法28条の4、31条、32条)。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パーセント(うち地方税6パーセント)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パーセント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。

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することができる。

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(改正措置法31条、32条)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(乙6、14)。したがって、これらの措置を全体として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。

他方、改正措置法31条1項後段の規定の適用を平成17年分所得税以降とするならば、その適用となる平成17年1月1日までの間に、節税目的で、すなわち損益通算を目的として、土地等又は建物等が大量に安価で売却され、土地価格の下落に歯止めを掛けようとした上記政策目的を阻害することが予想された(乙6、14)。このことも、本件改正附則27条1項により改正措置法31条1項後段の規定の適用時期を平成16年1月1日以後としたことの合理性を基礎付けるものといえる。

原告らは、上記のような節税目的での安売りといった事態が発生するおそれは抽象的なものにすぎず、具体的な経済分析が行われていないから、本件改正附則27条1項の立法事実としての具体性や客観性を欠いていると主張する。しかし、証拠(乙24の1~3、25、26)及び弁論の全趣旨によれば、平成15年12月に平成16年度税制改正の概要が公表された直後、同月中に土地等又は建物等を売却するよう強く勧める不動産会社、税理士等が少なからず存在していたことが認められ、このことからすれば、改正措置法31条1項後段の規定の適用時期が遅くなればなるほど、それまでの間に含み損を抱えた不動産の安値での売却が促進される具体的な危険があったと認めることができるから、その危険が抽象的で根拠がないとする上記原告らの主張には理由がない。

イ また、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。

しかし、所得税のような期間税にあっては、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。

(3) 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係る納税者の予測可能性の点について検討する。

ア 証拠(甲2ないし5, 乙7ないし14, 18)によれば、改正措置法が施行されるまでの経過は以下のとおりであったことが認められる。

(ア) 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」を公表したが、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。

(イ) 与党である自由民主党は、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ところ、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。

(ウ) 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、前記前提事実(5)のとお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。

イ 上記ア(ア)ないし(ウ)の事実によれば、遅くとも、自由民主党の決定した平成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。

(4) 以上の検討によれば、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ものの、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。

### 3 まとめ

以上のとおり、本件改正附則27条1項は憲法84条、30条から導かれる租税法律主義に反しないから、原告らの平成16年分の所得税を算定するに当たり、本件譲渡に伴う長期譲渡所得の計算上生じた損失額については、改正措置法31条1項後段の規定が適用され、これが発生しなかったものとみなされるので、上記規定が適用されないことを理由にした原告らの更正の請求につき、更正をすべき理由がないとした本件各通知処分はいずれも適法である。

### 第4 結論

よって、原告らの請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとし、訴訟費用について、行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条、65条1項本文を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 大門匡 裁判官 倉地康弘 裁判官 小島清二

(別紙)

当事者目録

第603号事件原告 X1

第604号事件原告 X2

第606号事件原告 X3

第607号事件原告 X4

原告ら訴訟代理人弁護士 山田二郎

同 小池信行

同 井上康一  
被告 国  
代表者法務大臣 鳩山邦夫  
第603号, 第604号事件処分行政庁 芦屋税務署長 Y1  
第606号事件処分行政庁 目黒税務署長 Y2  
第607号事件処分行政庁 吹田税務署長 Y3  
指定代理人 Y4 外9名

(別紙)

物件目録

1 土地

所在 a市b町  
地番 ××番××  
地目 宅地  
地積 39.24平方メートル

2 土地

所在 a市b町  
地番 ××番××  
地目 宅地  
地積 39.24平方メートル

3 土地

所在 a市b町  
地番 ×××番×  
地目 宅地  
地積 586.97平方メートル

4 土地

所在 a市b町  
地番 ×××番×  
地目 宅地  
地積 552.72平方メートル

5 土地

所在 a市b町  
地番 ×××番×  
地目 宅地  
地積 238.01平方メートル

6 土地

所在 a市b町  
地番 ××××番×  
地目 宅地  
地積 788.99平方メートル

7 土地

所在 a市b町  
地番 ××××番  
地目 宅地  
地積 264.46平方メートル

8 建物

所在 a市b町×××番地×, ×××番地×, ×××番地×, ××××番地, ××××番地×, ××番地××

家屋番号 b町×××番×の×

種類 居宅

床面積 1階 192.76平方メートル  
2階 301.74平方メートル  
3階 173.85平方メートル

## 9 建物

所在 a市b町×××番地×, ×××番地×, ×××番地×, ××××番地, ××××番地×, ××番地××

家屋番号 b町×××番×の×

種類 居宅

床面積 1階 607.39平方メートル

2階 457.65平方メートル

(別紙)

争点に対する当事者の主張

(原告らの主張)

改正措置法31条を平成16年1月1日にさかのぼって適用することは、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るので、同条の適用を前提とする本件各通知処分は違法である。

(1) 憲法に不利益遡及立法を禁止する明文規定はないが、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。

この点に関して、東京高等裁判所平成11年11月11日判決(税務訴訟資料245号261頁)は、不利益遡及立法の禁止が憲法上の要請であることを確認した上で、その例外を認めるためには納税者の予測可能性や法的安定性を犠牲にしてもやむを得ない合理性が不可欠であるとしている。福岡高等裁判所昭和48年10月31日判決(訟務月報19巻13号220頁)も、不利益遡及立法が原則として許されないとした上で、例外的に納税者が十分予測できるような形で不利益遡及立法が予告され、周知されている場合には、納税者の信頼を害することもなく、納税者の予測可能性と法的安定性の面からも問題ないことから、このような場合に限り憲法違反にならないとしている。

(2) 改正措置法は、平成16年3月26日に成立し、同月31日に公布された。同法31条1項後段の規定は、本件改正附則27条1項により同年1月1日にさかのぼって適用される。そうすると、同日から同年3月31日までに行われた不動産の譲渡についても、その譲渡損失の損益通算が否定されることになるから、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のが原則である。また、本件においては、上記東京高裁判決及び福岡高裁判決が判示した例外として不利益遡及立法が許容される具体的事情を見いだすことはできない。

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。特に本件で問題となっている不動産の譲渡は、個人が容易に行い得る取引の部類に属しないものであるから、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) 期間税は、所得税・法人税等のように年、月をもって定期に課される課税であって、相続税、印紙税等のように随時に生ずる租税(随時税)と区分して分類されている。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。改正措置法31条は課税期間開始前に一般的に、しかも十分に予測されたものとはいえず、所得税が期間税であることを理由として、本件改正附則27条1項を憲法上の要請である不利益不遡及の禁止の例外に当たるものとして正当化することは到底許されない。

(4) 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。

(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。

新たに制定された法律は、その制定前の行為や事実については、さかのぼって適用されないのが原則であるが、場合によっては法令が過去の時点までさかのぼり、過去の事象に対して適用されることがあり、これを遡及適用という。このような遡及適用を認める立法を遡及立法という。

遡及立法は、すでに発生、成立している状態に対し、法令が後から規制を加え、その法律関係を変更するものであり、このことから、租税法における不利益不遡及の原則をとらえれば、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遡及立法又は遡及適用を許さない原則をいうものと解される。

(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

ア 所得税の納税義務は、暦年の終了の時に成立する（国税通則法15条1項1号、2項）。

所得税には所得の計算期間についての定めはないが、所得税法23条ないし35条の規定からすると、所得税はその年中（1暦年中）の所得ごとに計算される。

イ 国税通則法15条1項は、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、同法16条1項は、国税についての納付すべき税額を確定する手続について、申告納税方式又は賦課課税方式のいずれかの方式による旨規定しているところ、所得税法は、申告納税方式を採用している（所得税法120条）。

したがって、原則として、所得税の納税義務は、暦年の終了の時に成立し、その年分の納付すべき税額は、所得税法120条の規定による確定所得申告の手続により確定することとなる。

ウ 所得税法は、所得を10種類に分類し各種所得ごとに所得の金額を計算して、これを合算して課税標準を定めることとし、各種所得の金額は1暦年を単位として、その期間ごとに計算、合算がされて課税標準となる総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を計算する。そして、所得税法69条1項は、上記計算において、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、政令で定める順序によりこれを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所得の基因となった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あって、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、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って、個々の譲渡等の段階において適用されるものではない。また、その対象となる譲渡所得の金額の計算も、個々の譲渡の都度されるものではなく、1暦年を単位とした期間で把握されるものである。

エ そうすると、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、当然のことがらを注意的に定めたものと解すべきである。

そして、平成16年分の所得税の納税義務は暦年の終了の時である平成16年12月31日に成立し、翌年の3月15日までに申告することにより納付すべき税額が確定するものであるが、損益通算は、個々の譲渡が行われた時に適用されるものではなく、暦年の終了後、平成16年分の課税標準を計算する過程において適用するものである。したがって、平成16年4月1日に施行された本件改正附則27条1項に基づき、同年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改正措置法31条1項後段の規定を適用し、損益通算を認めなかったとしても、この時期は、いまだ平成16年分の所得税の納税義務は成立していないのであるから、所得税の納税義務の内容を変更するものではない。

オ 本件改正附則27条2項及び3項は、施行日前に死亡した者、施行日前に平成16年分の所得税につき所得税法127条の規定による申告書を提出した者及び同年分の所得税に係る措置法31条の規定を適用するに当たっては、土地建物等の譲渡による所得以外の他の所得との損益通算及び長期譲渡所得の100万円特別控除については従前通り適用する旨規定し、施行日前に既に所得税の納税義務が成

立又は確定している場合には、成立した納税義務の内容を変更することとならないよう配慮しているものである。

また、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。その例は次のとおりである。

（ア）昭和25年の税制改正により、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ることとなり、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。

（イ）昭和27年の税制改正において、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。

（ウ）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。

（エ）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37年分以後の所得税について適用されている。

（オ）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さかのぼって適用することは憲法に違反しないこと

ア 仮に、本件改正法27条1項により、平成16年の終了時において、同年1月1日から同年12月31日までの間の譲渡により生じた損失が、他の譲渡による損益と合算してもなお解消されなかった場合に、その損失を他の各種所得と損益通算することができなくなることをもって、納税者にとって不利な立法がされたものと解する余地があるとしても、改正措置法31条1項後段を平成16年1月1日以後に行われる譲渡に適用することが、憲法に反するものではない。

すなわち、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。この点につき、判例においても、「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、国民の課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」とされている（最高裁昭和60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁）。

したがって、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。

イ 土地税制は、各般の総合的な土地政策の一環をなすものであるところ、土地税制の在り方を考えるに当たっては、土地基本法1条、2条、15条に規定された、理念が重要な指針となる。

土地建物等の譲渡損益は、取得時から相当期間の経過によって生じるため、その譲渡の時期は納税者の任意の判断により決めることができ、それにより譲渡損益を一度に実現することができるのに対し、事業所得や給与所得などの経常所得は、毎年毎年の労働や勤労などの成果により生ずるものである。このように、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、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26パーセント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パーセントで総合課税の対象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なっており、このような制度は、主要諸外国の例のない不均衡なものであった。平成16年度税制改正は、土地は、土地基本法の定めのとおり、公共性のある資産であることを前提に、譲渡損益と経常所得との性格の違いを踏まえながら、利益と損失の課税の取扱いの均衡や土地市場の活性化といった観点から行われた。

居住者に対する所得税の課税は、すべての所得を合算した金額に対して行われるのが原則であるが、所得税法では、退職所得及び山林所得に対しては総合課税の例外としてそれぞれ分離課税とされ、措置法においては、総合課税に対する多くの例外が定められている（同法3条、3条の3、8条の2、8条の3、28条の4、31条及び32条）。

また、平成16年度税制改正においては、資産性所得一体化の流れの中で、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で、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（26パーセントから20パーセントへ）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。

ウ 損益通算の廃止は、税率の引き下げと一つのパッケージとしてともに一体で早急に実施することが、使用収益に応じた適切な価格形成を実現し、特に収益性の高い土地の流動性を高め、土地市場の活性化を早急に図るために適切かつ必要であることから実施されたものである。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。

なお、念のため付言すると、平成16年度税制改正の内容は、平成15年12月17日に与党において「平成16年度税制改正大綱」が取りまとめられ、同月18日に大きく報道されていた。

また、平成16年度税制改正においては、土地等又は建物等の譲渡損失を他の所得と損益通算することは認められなくなったが、住宅価格が下落する中、ライフステージに応じた住み替え等をきめ細かく支援する観点から、「特定の居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の繰越控除」の特例制度を拡充し、「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」の特例制度に改組し、また、上記特例との選択により、新たに「特定居住用財産の譲渡損失の損益通算及び繰越控除」の特例制度が創設され、居住用財産を譲渡した場合の譲渡損失の金額の一部について、一定の要件の下に他の所得との損益通算及び繰越控除を認め、あるいは、居住用財産を譲渡して買換えによって生じた純損失の金額の一部について他の所得との損益通算及び繰越控除を認め、居住用財産については、譲渡損失の損益通算及び繰越控除の特例の拡充・創設などの配慮がされている。

エ 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。

別表1-1

別表1-2

別表1-3

別表1-4

更正すべき理由がない旨の通知処分取消請求控訴事件  
東京高等裁判所平成20年(行コ)第110号  
平成21年3月11日第1民事部判決

## 主 文

- 1 本件控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人兼A訴訟承継人らの負担とする。

## 事実及び理由

### 第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 (1) 芦屋税務署長が平成17年5月31日付けで控訴人Bに対してした平成16年分の所得税の更正の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。  
(2) 芦屋税務署長が平成17年5月31日付けで原審第604号事件原告A(承継人B, 同C及び同D)に対してした平成16年分の所得税の更正の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) 目黒税務署長が平成17年5月31日付けで控訴人Cに対してした平成16年分の所得税の更正の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。  
(4) 吹田税務署長が平成17年5月31日付けで控訴人Dに対してした平成16年分の所得税の更正の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。

### 第2 事案の概要(略語等は, 原則として原判決に従う。)

1 本件は, 控訴人兼A承継人ら(控訴人ら)が, その平成16年分所得税につき, 同年2月26日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, 控訴人らの上記各更正の請求に更正をすべき理由がない旨の通知処分(本件各通知処分)をしたことから, 控訴人らが, 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(改正措置法)31条1項後段の規定は, 平成16年4月1日に施行された平成16年法律第14号(所得税法等の一部を改正する法律)により改正されたものであるところ, 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27条1項の規定(本件改正附則)は, 租税法律主義を定めた憲法の規定に違反するものであり, 本件各通知処分は違法であると主張して, その取消しを求めた事案である。

なお, 原審第604号事件原告Aは, 平成▲年▲月▲日死亡し, 控訴人らがこれを承継した。

2 原審は, 控訴人らの請求をいずれも棄却した。当裁判所も, 原審と同様に, 控訴人らの請求をいずれも棄却すべきものと判断した。

3 関係法令, 前提事実, 争点及びこれに関する当事者の主張は, 以下のとおり付加・訂正するほかは, 原判決の事実及び理由の「第2 事案の概要」1から3まで(原判決2頁13行目から8頁8行目まで及び21頁初行から30頁11行目まで)に記載のとおりであるから, これを引用する。

(1) 原判決6頁初行の次に改行の上, 次のとおり加える。

「原審第604号事件原告Aは, 平成▲年▲月▲日, 死亡し, 控訴人らがこれを承継した。」

(2) 原判決21頁20行目の次に改行の上, 次のとおり加える。

「納税者が不利益を受ける租税法規の遡及適用の問題を2つの類型に分け, 租税法規が納税義務の内容自体を遡及的に納税者の不利益に変更する場合(第1類型)には, 納税義務の性質, 不利益変更の程度, 保護される公益の性質等を総合的に比較衡量して立法の合理性を判断し, 納税義務の内容自体を遡及的に不利益変更するわけではないが, 遡及適用の結果, 納税者が一定の不利益を受ける場合(第2類型)には, 合理性がないといえるかどうかによって, その合憲性を判断するという極めて緩やかで立法府の裁量を広く肯定するとする考え方には根拠がなく, 本件の立法が租税法規の不利益遡及立法に該当することを正面から認めて, より厳格な違憲審査基準を採用すべきである。

違憲審査基準については, [1] ある法令が憲法上の権利を制約する場合, 規制目的が非常に強力な利益を促進するかどうかを審査するとともに, そのような目的との関係において, その規制立法の達成手段が必要不可欠であることが要求される厳格な審査, [2] 規制立法の目的が重要な利益を促進するかどうかを審査し, その規制目的との関係で規制手段が実質的関連性を有することが必要で, 「より制

限的でない他の代替手段がないか否か」が具体的・実質的に審査される厳格な合理性の審査，〔3〕規制立法の目的が正当な利益を促進するかどうかを審査し，その規制目的との関係で規制手段が著しく不合理であることが明白でないことを要求するとどまる合理性の審査という3つを基準として整理した場合，〔1〕の厳格な審査の基準に従えば，本件改正附則の合憲性が否定されることは明らかであり，〔2〕厳格な合理性の審査基準を採用した場合であっても，本件改正附則が違憲であるとの判断は免れない。本件改正附則の目的の正当性が客観的に裏付けられているかどうか疑問である上，仮に，不動産の安売り防止が規制目的として肯定し得るとしても，規制手段の必要性和合理性を立証することができないからである。そして，最も緩やかな〔3〕合理性の審査基準によって本件改正附則の合憲性の判断をしたとしても，改正措置法を平成16年1月1日から3月31日までの期間に行われた不動産取引に遡及的に適用せず，公布後施行の大原則に従い，公布後の同年4月1日以降の取引に適用することで何らの支障は生じないのであるから，結局，その規制手段は，上記期間における遡及的適用を肯定する限度で，著しく不合理であるといわざるを得ない。」

（3）原判決22頁17行目「期間税について，」から24行目「到底許されない。」までを，次のとおり改める。

「課税の対象となる所得の累積が暦年を通じて行われるという要素を持つ給与所得と異なり，不動産の譲渡所得は，極めて限られた機会に，いわば1回限りのものとして行われるのが通常であり，これに対する課税は，随時税である相続税や贈与税に類似する性質のものである。

期間税であっても，その納税義務に結びつく個々の課税要件事実の成立と実行には，その時点において効力を有している租税法規に対する納税者の信頼が附着しているのであって，この信頼を保護すべきことは，随時税の場合と何ら異なることはない。納税者がある経済取引をする場合において，その結果が当該取引時点その内に含む課税期間に係る所得税（当該期間の終了時に納税義務が成立する所得税）の債務内容に影響を与えることが予測されるときは，納税者は，その取引の時点において効力を有している租税法規に照らして，課税期間の終了時に成立するであろう所得税の内容を想定し，その判断に基づいて取引を決するのである。納税者がそのように判断することが合理的であることはいうまでもなく，納税者の当該租税法規に対する信頼は当然保護されるべきであり，かかる信頼を裏切ってはならないという強い要請が働くと考えらるべきである。

控訴人らは，本件各土地及び本件各建物の売買契約（本件譲渡）の締結及び実行の時点では，所得税の課税において，その譲渡により生じた損失の額がその他の各種所得の額と損益通算がされるものと信じていたのである。不動産は，我が国においては，個人にとって最も重要な資産であるから，個人がその所有不動産を譲渡する場合には，特に慎重にそのタイミングを測るとともに，事前の市場調査，譲渡価格の設定，譲受けを希望する者の情報収集と希望者との価格交渉等を経て取引が成立するのが通例である。特に本件各土地及び各建物のような高額な物件について買主を探し取引を成立させることは，容易にできることではなく，また慎重な納税計画を必要としている。このため，不動産の譲渡に関する課税に当たっては，その取引時点において効力を有していた租税法規に対する納税者の信頼を保護しなければならない要請が特に強いといわなければならない。

控訴人らは，平成15年11月ころから，改正前措置法31条1項の適用があることを前提として，多額の含み損を抱えた本件譲渡による損失と，控訴人らが有限会社E（E）の解散・清算から受ける多額の配当所得を通算をすることにより，税負担を合法的に軽減することを計画立案し，遅くとも平成15年11月下旬にはその実行に着手した。その後，控訴人らは，本件譲渡を平成16年2月26日に完了し，Eの清算を同月28日に結了させているが，これは改正措置法の成立・公布・施行に約1か月先行している。ところが，本件改正附則により，同年1月1日から3月31日までの間に行われた不動産取引にさかのぼって改正措置法が適用されることになり，同年2月26日に実行を完了した本件譲渡によって生じた合計5億1753万5571円もの譲渡損失と同月28日のEの清算に伴う残余財産（総額9億8115万4167円）の分配により発生した配当所得との損益通算が認められなくなった結果，控訴人らは，全体として5億1700万円を超える損益通算が否定されることになり，極めて甚大な損害を受けることになった。」

（4）原判決23頁6行目の次に改行の上，次のとおり加える。

「（5）改正措置法に盛り込まれた不動産譲渡損の損益通算廃止及びその遡及適用の措置は，平成15年の政府税調においても全く議論の対象とされておらず，同年12月17日に公表された自民党の「平成16年度税制改正大綱」で唐突に取上げられたものである。そして，平成16年分所得税の課税期間の初日を1月以上経過した同年2月3日に本件改正法案が国会に提出され，平成15年会計年度末ぎりぎりの同年3月26日に成立し，同月31日に公布されたものである。この間，一般国民に対して，損益通算の廃止，特にその遡及適用の措置が事前に周知されることはなかった。

本件改正附則は、このように国民に対する十分な事前の周知がされることなく施行されたものであり、納税者の予測可能性や法的安定性を害するものであったが、本件の立法には、納税者にそのような犠牲を強いてまで、平成16年1月1日に遡及させるほどの合理性はない。

被控訴人は、改正措置法による損益通算の廃止措置は、税率の引下げ等の措置と「一つのパッケージ」になって土地市場の活性化という政策目的の実現に資するものであり、早急の実施が適切かつ必要であった旨主張し、これを更に敷衍して、「損益通算の廃止ないしパッケージ全体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想された」とし、不意打ちの「後出し遡及立法」を意図していたことを主張している。

しかしながら、本件の立法に当たって、国は、個人が抱えている含み損のある不動産が全国にどのくらい存在し、不動産の譲渡損失の損益通算禁止の措置を1年間遅らせることによってどの程度の土地の売却がなされ、それが土地市場に対してどのような影響を与えるかについての経済分析を一切行っていない。このような分析を根拠としない「土地市場に対する不測の悪影響のおそれ」なるものは、漠然とした危惧や抽象的な懸念にすぎず、納税者の予測可能性と法的安定性を犠牲にしてもなお本件立法を正当化できるだけの合理的な根拠にはなし得ない。

仮に、被控訴人主張のように不動産譲渡損の損益通算制度を廃止すると不動産の安売りを助長することになるとしても、その改正措置法の施行は、同法が公布された平成16年3月31日以後とすれば十分であり、同年1月1日までさかのぼる必要はない。期間税である所得税についても、年度途中から改正法を適用することとした立法例は、過去にも存在したのである。」

### 第3 当裁判所の判断

1 前記第2の前提事実証拠（甲2から5まで、15、乙5から7まで、11、14）及び弁論の全趣旨を総合すれば、次の事実が認められる。

（1）平成16年度の税制改正に関し、平成15年12月15日に政府税制調査会において「平成16年度の税制改正に関する答申」が取りまとめられ、これには、「あるべき税制」の構築に向けた基本的視点として、現在、我が国が、少子・高齢化、グローバル化等の構造変化に直面している中で、公平な社会を構築し、将来にわたり持続的な経済社会の活性化を実現するため、税制を新たな社会にふさわしい姿に再構築するための抜本的改革を進めていかなければならないとし、その際、〔1〕個人や企業の自由な選択を妨げず、経済活動に中立で歪みのない税制を基本としつつ、構造改革を推進し、経済社会の活性化を図るため必要な対応を行うこと、〔2〕経済社会の構造変化に対応しきれず、税負担の歪みや不公平感を生じさせている税制上の諸措置の適正化を図ること、〔3〕納税者にとって分かりやすい簡素な税制を構築すること、〔4〕安定的な歳入構造を構築すること、〔5〕地方分権の推進と地方税の充実確保を図ることの各視点が重要であるとの記載がある。

そして、これを受けて自由民主党において取りまとめられた「平成16年度の税制改正大綱」において、平成16年度改正においては、デフレ不況を一刻も早く克服するための思い切った経済活性化対策に取り組むこととした、として、土地譲渡益課税については、土地市場の活性化に資する観点から、長期譲渡所得の税率を引き下げるとともに、長期譲渡所得の100万円特別控除、譲渡損失の他所得との損益通算を廃止するとしている。

（2）改正前措置法では、土地建物等の長期譲渡所得に係る損益通算の制度は、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26パーセント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パーセントで総合課税の対象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なっており、税率や特別控除の取扱いにおいて、株式等に対する課税の取扱いと異なっていた。そこで、改正措置法では、株式等に対する課税とのバランスを踏まえ、長期譲渡所得の税率を26パーセント（うち住民税6パーセント）から20パーセント（うち住民税5パーセント）へ引き下げ、土地建物等の長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額については、土地建物等の譲渡による所得以外の所得との通算及び翌年以降の繰越を認めないこととし、さらに、税負担の調整のための措置として控除することとされていた長期譲渡所得の100万円の特別控除が廃止された。これにより、土地市場における使用収益に応じた適切な価格形成の実現を図り、土地市場の活性化を図ること、ひいては土地価格を安定化することが期待された。

（3）これらの改正は、適用を1年間遅らせるとした場合、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おそれがあることから、その適用を遅らせ、翌年から行うこととするのは適当でないこと及び長期譲渡所得の税率の引下げ等とが一つのパッケージとされていることから、本件改正附則により、平成16年1月1日以後に行う譲渡について適用することとされた。

(4) 控訴人らは、平成15年11月ころ、控訴人らが出資者であったEの銀行借入金の返済のために、同社が保有する上場有価証券を売却し、銀行借入金を返済した後、同社を解散・清算し、残余財産を控訴人ら出資者に分配することとしたが、これにより控訴人らに多額の配当所得が発生するため、控訴人ら保有していた本件各土地及び各建物を売却することによって生ずる損失と損益通算することで税負担を合法的に軽減することを計画し、改正前措置法の適用を受けることを前提として本件譲渡を行った。

控訴人らは、本件改正附則が適用される結果、合計5億1700万円を超える損益通算が否定されることになった。

2 以上の事実を踏まえて、本件争点について判断する。

(1) 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号の規定により暦年の終了の時に成立するものとされている。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ところ、譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を各種所得の金額から控除する(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はなく、1暦年を単位とした期間で把握される。したがって、本件のように、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、暦年の最初から改正法の施行までの間に行われた個々の取引のみについてみれば、改正法が遡及して適用されることになるとしても、所得税の納税義務が成立する暦年の終了時においては改正法が既に施行されているのであるから、改正法が遡及して適用され納税義務の変更をもたらすものであるということとはできないというべきであり、本件改正附則は、厳密な意味では遡及立法であるということとはできない。

(2) しかしながら、本件のように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。

そして、暦年当初への遡及適用に合理性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、国民の課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)と解されるところから、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条の趣旨に反するということができるものというべきである。

(3) 本件改正附則の合理性についての判断は、以下のとおり付加・訂正するほかは、原判決の事実及び理由の「第3 争点に対する判断」における記載(原判決11頁15行目から15頁6行目まで)のとおりであるから、これを引用する。

ア 原判決13頁19行目「これが」を「不動産の譲渡所得は1回限りのものとして行われるのが通常であるからさかのぼって適用する必要はなく、改正措置法」と改める。

イ 原判決13頁22行目「所得税の」から14頁6行目までを、次のとおり改める。

「改正措置法を暦年途中である平成16年4月1日から適用した場合には、適用前の譲渡について生じた損失又は利益を事業所得のような経常的な所得の金額の計算上生じた損失又は利益とどのように損益通算するのか等の問題が生じ、これらの問題を立法によって解決するとしても、これにより納税申告事務及び徴収事務の負担が増大し、混乱が生じることは明らかであり、同じ暦年において取扱いが異なることにより納税者間に不平等が発生するという問題も容易に予想される。

そうすると、改正措置法を成立・施行前の平成16年1月1日にさかのぼって適用する合理性・必要性があったものということができる。」

ウ 原判決15頁6行目の次に改行して、次のとおり加える。

「控訴人らは、本件の立法については、自由民主党の税制改正大綱の内容が全国紙の一部にわずかに報道されただけで、事前の予告が不十分で、周知されていなかったにもかかわらず、国民に不利益な損益通算の廃止措置を遡及適用させたのであるから租税法律主義に反すると主張する。しかし、納税者個人の予測可能性に反することのみをもって直ちに不利益遡及立法に該当するものと解し、租税効果に対する予測可能性を保障しようとする、およそ不利益な内容を含む租税法規の改正はできないこととなる。

また、納税者の予測が各個人によってまちまちで、どのような場合に予測可能性があるかを判定することが困難であることからすると、納税者個人の予測を完全に保護することが、かえって法的安定性を害する結果になることも否定できないところである。そうすると、租税法規の改正に当たっては、納税者個人の予測可能性を完全に充足することまでは要求されていないものと解される。」

(4) 以上の諸事情を総合的に勘案すると、改正措置法31条1項後段の規定を歴年当初に遡及適用を行うものとした本件改正附則には、合理的な理由があり、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。

3 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。

4 よって、控訴人らの請求はいずれも理由がない。

#### 第4 結論

以上によれば、原判決は相当であるから、本件控訴をいずれも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1民事部

裁判長裁判官 一宮なほみ 裁判官 土屋文昭 裁判官 始関正光

## 通知処分取消請求事件

最高裁判所第二小法廷平成21年（行ツ）第173号

平成23年9月30日判決

## 主 文

本件上告を棄却する。

上告費用は上告人らの負担とする。

## 理 由

上告代理人山田二郎，同小池信行，同井上康一の上告理由について

1 本件は，平成16年法律第14号（以下「改正法」という。）による租税特別措置法（以下「措置法」という。）31条の改正により，同条1項所定の長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を他の各種所得の金額から控除する損益通算を認めないこととされ，上記改正後の同条の規定は平成16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こと（改正法附則27条1項）につき，同年2月26日にその共有する土地及び建物を譲渡する旨の売買契約に基づく代金を受領して，同年分の長期譲渡所得の金額の計算上損失を生ずるなどした上告人らが，改正法がその施行日である同年4月1日より前にされた土地等又は建物等の譲渡についても上記損益通算を認めないこととしたのは納税者に不利益な遡及立法であって憲法84条に違反する等と主張し，所轄税務署長が上告人に生じた上記損失について上記損益通算を認めず上告人らの同年分の所得税に係る更正の請求に対し更正をすべき理由がない旨の通知処分をしたのは違法であるなどとして，その取消しを求める事案である。

2 改正法による改正前の措置法（以下「改正前措置法」という。）31条においては，個人がその有する土地等又は建物等でその年1月1日において所有期間が5年を超えるものの譲渡（以下「長期譲渡」という。）をした場合には，これによる譲渡所得については他の所得と区分し，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所得税を課する分離課税を行うこととされ（同条1項），長期譲渡が平成10年1月1日から同15年12月31日までの間にされた場合の長期譲渡所得に係る所得税の税率は20%とされていた（同条2項）。他方，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（同条5項2号，所得税法69条1項。以下，この損益通算を「長期譲渡所得に係る損益通算」という。）。

これに対し，上記改正後の措置法（以下「改正後措置法」という。）31条においては，長期譲渡所得に係る所得税の税率が15%に軽減される一方で，上記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計算上生じた損失の金額がある場合に，所得税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ったものとみなすものとされ，長期譲渡所得に係る損益通算を認めないこととされた（同条1項，3項2号。以下，この損益通算の廃止を「本件損益通算廃止」という。）。そして，改正法は平成16年4月1日から施行されたが，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27条1項。以下，同項の規定のうち本件損益通算廃止に係る部分を「本件改正附則」という。）。

3 原審の適法に確定した事実関係等の概要は，次のとおりである。

（1）平成12年以降，政府税制調査会や国土交通省の「今後の土地税制のあり方に関する研究会」等において，操作性の高い投資活動等から生じた損失と事業活動等から生じた所得との損益通算の制限，地価下落等の土地をめぐる環境の変化を踏まえた税制及び他の資産との均衡を失しない市場中立的な税体系の構築等について検討の必要性が指摘されていた。そして，平成15年12月15日に公表された政府税制調査会の平成16年度の税制改正に関する答申では，長期譲渡所得に係る損益通算の廃止については盛り込まれていなかったが，他方，同月17日に取りまとめられた与党の平成16年度税制改正大綱では，平成16年分以降の所得税につき上記損益通算を廃止する旨の方針が決定され，翌日の新聞で上記大綱の要旨が報道され，そのうちの一紙は当該廃止に係る定めが平成16年分以後の所得税について適用される旨報じた。そして，平成16年1月16日には上記大綱の方針に沿った政府の平成16年度税制改正の要綱が閣議決定され，これに基づいて本件損益通算廃止を改正事項に含む法案として立案された所得税法等の一部を改正する法律案が，同年2月3日に国会に提出された後，同年3月26日に成立して同月31日に改正法として公布され，同年4月1日から施行された。

なお、平成16年分以降の所得税につき長期譲渡所得に係る損益通算を廃止する旨の方針を含む上記大綱の内容について上記の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、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。

(2) 上告人ら及びAは、昭和55年ないし同57年以来共有する土地及び建物を譲渡する旨の売買契約を平成15年12月26日に締結し、これを同16年2月26日に買主に引渡して、その代金を受領した。

上告人ら及びAは、平成17年3月、平成16年分の所得税の確定申告書を所轄税務署長に提出したが、その後、上記譲渡によって長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額については他の各種所得との損益通算が認められるべきであり、これに基づいて税額の計算をすると還付がされることになるとして、更正の請求をした。これに対し、所轄税務署長は、同年5月、更正をすべき理由がない旨の通知処分をし、上告人ら及びAからの異議申立て及び審査請求はいずれも棄却された。Aは本件訴訟の第1審係属中に死亡し、上告人らがその訴訟を承継した。

4 (1) 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(国税通則法15条2項1号)、措置法31条の改正等を内容とする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同条の規定を同年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、所得税の納税義務自体が事後的に変更されることにはならない。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上記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) 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。なぜなら、このように暦年途中に租税法規が変更されその暦年当初から遡って適用された場合、これを通じて経済活動等に与える影響は、当該変更の具体的な対象、内容、程度等によって様々に異なり得るものであるところ、これは最終的には国民の財産上の利害に帰着するものであって、このような変更後の租税法規の暦年当初からの適用の合理性は上記の諸事情を総合的に勘案して判断されるべきものであるという点において、財産権の内容を事後の法律により変更する場合と同様というべきだからである。

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。

(3) そこで、以下、本件における上記諸事情についてみることにする。

まず、改正法による本件に係る措置法の改正内容は前記2のとおりであるところ、上記改正は、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応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、我が国の経済に深刻な影響を及ぼしていた長期間にわたる不動産価格の下落(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。また、本件改正附則において本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定を平成16年の暦年当初から適用することとされたのは、その適用の始期を改正法施行後とした場合、本件損益通算廃止の方針を報道や法案の審議過程等を通じて知った

納税者によって、損益通算による租税負担の軽減を目的として改正法施行前に土地等又は建物等を安価で売却する駆け込み売却が多数行われ、上記立法目的を阻害するおそれがあったため、本件損益通算廃止に係る定めを平成16年の暦年当初から適用する方針を改正案に盛り込むことによって、上記の駆け込み売却の防止を図るものであったと解される。実際にも、平成16年分以降の所得税に係る本件損益通算廃止の方針を決定した与党の平成16年度税制改正大綱の内容が新聞で報道された直後から、資産運用コンサルタント、不動産会社、税理士事務所等によって平成15年中の不動産の売却の勧奨が行われるなどしていたことをも考慮すると、具体的に上記のおそれが認められる状況にあったというべきである。そうすると、長期間にわたる不動産価格の下落により既に我が国の経済に深刻な影響が生じていた状況の下において、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暦年当初から適用することとしたことは、公益上の要請に基づくものであったといえることができる。

そして、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、上記(1)によると、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。納税者にこの地位に基づく上記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。また、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、納税者の上記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に至っていたものといえる。

以上のとおり、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が具体的な公益上の要請に基づくものである一方で、これによる変更の対象となるのは上記のような性格等を有する地位にとどまること、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。

(4) 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。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。以上のことは、前掲各大法廷判決の趣旨に徴して明らかといえるべきである。所論の点に関する原審の判断は、以上の趣旨をいうものとして、是認することができる。論旨は採用することができない。

なお、論旨は、上告人ら及びAがした長期譲渡につき、本件改正附則によって本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定を適用することの違憲をいいうが、その実質は本件改正附則自体の法令としての違憲をいうものにほかならず、それとは別に違憲をいう前提を欠くものであって、民訴法312条1項及び2項に規定する事由のいずれにも該当しない。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。なお、裁判官須藤正彦、同千葉勝美の各補足意見がある。

**裁判官須藤正彦の補足意見は、次のとおりである。**

私は、法廷意見に賛成するものであるが、納税者の経済活動等における法的安定性や予測可能性などの観点から、少しく補足しておきたい。

1 課税要件及び租税の賦課徴収手続が法律で明確に定められなければならないとする租税法律主義の下で、国民は、現在の租税法規に基づく課税関係に依拠して経済活動等を行うものであるから、そこにおける法的安定性や予測可能性を保護すべきことは、これを規定する憲法84条の趣旨から導かれる。そして、憲法は、個人の尊厳を基本理念として幸福追求の権利を規定し(13条)、また、個人の財産

権を保障している（29条）のであるから、個人が現行の租税法規を信頼し課税されるか否かを判断して経済活動等を行い、このことを通じて幸福を追求する自由がみだりに侵されてはならず、また、国等と個人との間の租税に係る財産上の権利義務関係がみだりに覆されてはならないというべきである。したがって、本件損益通算廃止の暦年当初からの適用を定めた本件改正附則が、納税者の経済活動等における法的安定性や予測可能性に関する租税法規上の地位の合理的な制約として容認されるかどうかは、上記の視点にも留意した上で判断されるべきである。

2 所得税は、暦年の終了時に納税義務が成立するいわゆる期間税であって、長期譲渡所得に係る損益通算がなされる場合の所得税額は、暦年末日までに累積した各種所得金額についてこれを行うことによって定まる。この場合、暦年末日との間隔で、それに近い時点であるほどに、各種所得の累積結果の見通しは確定的になるといえるから、所得税額の見通しもまた確定的になり、納税者の長期譲渡所得に係る損益通算に関しての期待的地位は、いわば納税義務が成立したときに準ずる状態として形成されて来るといえ、納税者の経済活動等も当然これに対応したものになると思われる。このような場合には、納税者は、この損益通算が廃止され、しかもそれが暦年当初から適用されるような立法などがなされることはないだろうと信頼してもいよう。そうすると、暦年末日に近い時期、例えば、11月か12月頃に、それまでの格別の周知が施されていない状況下で、そのような立法をなすことは、通常、納税者の経済活動等における法的安定性や予測可能性を著しく害する上、法に対する国民の信頼を失わせ、個人の尊厳や財産権の保障の趣旨に背馳するともいえるから、憲法84条の趣旨及び憲法13条、29条の視点に照らして重大な疑義がある。損益通算廃止規定を暦年当初から適用することによって保護される公益などが厳格に明らかにされない限り、そのような立法は、裁量の範囲を逸脱するものとして、憲法84条に反し、憲法13条、29条の視点からみてもそぐわないことになり得るといえるべきである。また、その変更の時期が年央（6、7月頃）であるような場合も、半年という経済活動等の期間は一つのまとまりをなし、そこで各種所得の累積結果に従って所得税額の見通しも立って来ているといえようから、損益通算廃止を暦年当初から適用することによって保護される公益などの一層の具体性が要求され、これが明らかにされないとは違憲の疑いが生じることがあるといえるべきである。

3 しかるところ、本件改正附則を含む改正法は平成16年3月に成立し、施行日を同年4月1日とするものであるから、立法の時期が暦年の末日の近接日あるいは年央であるがゆえに違憲であるとの疑いは生じない。のみならず、改正法の法律案は、同年2月3日に国会に提出されたものであるから、暦年初日（1月1日）からその国会提出日までの1か月と3日ほどの間は、長期譲渡所得に係る損益通算を前提に行動している納税者の経済活動等における法的安定性や予測可能性を損なうことは否めないものの、その国会提出日以降は、本件損益通算廃止の暦年当初からの適用の旨が客観的に明らかにされているといえるから、同法案が根本的な修正を受け、あるいは廃案となるであろうことが確実に予想されるなどの特段の事情が認められない限り、納税者は、その日以降は損益通算廃止を前提として行動し、不測の不利益が生じないで済むということが可能になるともいえる。他方において、同法の適用時期をその施行日以降とした場合は、法律案の国会提出日以降法律施行日までの間の駆け込み売却を防止できないことになるであろうし、法律案国会提出日に先立ってなるべく長期間にわたって周知すれば、今度は周知期間中の駆け込み売却を招来させることになるであろうから、いずれの方法も採り得ないであろう。しかも、その2月3日までの時点で予測されている暦年末日までの各種所得の累積結果に従った所得税額はいまだ不確定的で、それについての信頼を保護しなければならない程度は必ずしも大きくはないともいえるから、長期譲渡所得に係る損益通算を前提に経済活動等をしている納税者の法的安定性や予測可能性を損なう程度も大きいとはいえないと評価し得る。のみならず、本件損益通算廃止を含む改正法の立法目的は、わが国経済の活性化にある。雇用の場が確保され、福祉が充実することは、国民が健康で文化的な生活を営むために不可欠であり、経済が活性化することはその必須の前提基盤であるから、措置法の改正は、重要な公共的利益を図るものであり、その趣旨は法廷意見に記され、相当程度に具体的に明らかにされているといえるべきである。しかも、同一年度の所得税課税が、損益通算が適用される場合とされない場合とが生じるとなると、実務上の混乱が避け難いであろうし、納税者間の不公平感を醸成することにもなるであろう。

本件改正附則は、以上の意味において、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得るといえるべきである。

**裁判官千葉勝美の補足意見は、次のとおりである。**

私は、本件改正附則が憲法84条の趣旨に反するものでないとする法廷意見に賛成するものであるが、税制改正との関係で、次の点を補足しておきたい。

1 長期譲渡所得に係る損益通算を認める措置は、今回の改正後措置法により廃止されるまで歴年にわたり認められてきた制度である。したがって、居住用以外の不動産を所有する者にとっては、それを長

期譲渡として売却処分をするかどうか、いつ処分するかについては、処分により損失が生ずる場合には、それを損益通算できることを前提に判断してきたはずである。

年度途中であっても、当該不動産につき長期譲渡の売却処分がされる時点でそれによる損失は明らかになるので、その年度において他に所得の発生することが見込まれている者は、損益通算の処理によりその分の課税が軽減されるという利益がその時点で確実なものとなっているのである。したがって、売却処分後に租税特別措置法が改正され、長期譲渡所得に係る損益通算の廃止が、年度当初の1月1日に遡って適用された場合は、いわば既得の利益が遡及的に立法により奪われるのに等しい状況が生ずることになる。また、納税者は、通常、売却処分時点で施行されている税制を前提にして、課税対象所得を計算し、損益通算による利益を考慮の上で経済活動を選択するのであり、損益通算の制度が売却処分より前の暦年当初に遡って廃止されることは、このような納税者に予期せぬ損害を被らせることになり、その額も多額に及ぶこともあり、その点で財産権を事後的に立法によって変更された場合と類似した状況となる。

2 もっとも、所得税がいわゆる期間税であり、暦年終了時に課税額が確定することから、本件損益通算廃止は、法律に基づき一旦成立した財産権を事後的に変更する場合と全く同じとはいえない。また、制度として長期譲渡所得につき損益通算を認めるか否かは、課税対象となる不動産の長期譲渡所得の範囲を定めるに際して損失をどう扱うかという税制上の政策的な判断により決められるものであるから、この制度は、その時点の社会的、経済的諸情勢、特に、不動産の価格の動向等の変動する諸要素により影響を受けるものであり、本来、恒常的なものではない。その意味で、この制度が改廃されることは予想され得るところであり、それが年度途中で改廃がされることもあり得るところであって、想定範囲を超えるものとはいえない。これらの点を考慮すると、それが暦年当初からの遡及的な改廃であっても、このことが直ちに憲法84条の租税法律主義の趣旨に反するとはいえない。

3 しかしながら、法廷意見の述べるとおり、本件損益通算廃止を平成16年1月1日から適用するという政策決定は、その間の駆け込み売却により不動産価格の下落に拍車をかけ、我が国の不動産市況や経済の安定等に悪影響を与えるという事態を避けるためのものである。そうであれば、このような政策決定がされることについては、事前に周知させる必要があり、そうでなければ駆け込み売却の防止策としては意味のないことになろう。ところが、本件損益通算廃止は、平成15年12月18日の新聞による与党の平成16年度税制改正大綱についての報道記事の一部で紹介され、そのうちの一紙が、当該廃止に係る定めは平成16年分以後の所得税等について適用する趣旨が小さく報じられたのが最初であるが、その内容等からして、事前の周知としては甚だ不完全なものである。次に、同年1月16日に上記大綱の方針に沿った政府の同年度税制改正の要綱が閣議決定され、これに基づいて本件政策決定を盛り込んだ所得税等の一部を改正する法律案が国会に提出されたのは、同年2月3日である。納税者に対し本件損益通算廃止とそれが同年1月1日から適用になる旨を周知させ、そのような法改正が行われる蓋然性を踏まえて長期譲渡を行うべきか否かを検討するための十分な機会を与えたといえるのは、早くても2月3日の法案提出によってであろう。そうすると、1月1日から2月2日までの間の長期譲渡は、本件損益通算がされることを想定してされたもので上記の駆け込み売却には当たらない可能性があり得るところであり、そのような場合にまで本件損益通算廃止を適用することには、合理性、必要性に疑義が生じないではない。

しかし、租税法規の適用は、客観的、形式的、画一的に平等に行うことが基本的に要請される場所であり、事案ごとに駆け込み売却かどうかを個別に判断して適用の有無を決めるといった判断が求められるような事態が生ずるのは避けるべきものである。また、法廷意見の述べるとおり、所得税は期間税としての性格を有し、暦年の全体を通じた公平を図るという要請もある。これらの点を考えると、暦年当初から本件損益通算廃止を適用したことに合理性、必要性がないとはいえないであろう。

4 そうはいつても、前に述べたように、納税者が不動産の長期譲渡を行うに際しては、その際の税制を前提に譲渡所得に対する課税額等を考慮するのは当然の経済活動であり、特に、本件のように、売買契約自体は既に前年（本件では前年の12月26日）に締結され、代金等の授受と登記移転・土地の引渡し等が当該年度（本件では2月26日）になったようなケース（すなわち、売買契約の締結が前年中にされているケース）についてまで、年度途中の本件損益通算廃止を年度当初に遡って適用させることは、不測の不利益を与えることにもなり、また、必ずしも駆け込み売却を防止するという効果も期待し難いところである。本件改正附則は、このようにいわば既得の利益を事後的に奪うに等しい税制改正の性格を帯びるものであるから、憲法84条の趣旨を尊重する観点からは、上記のようなケースは典型的にその適用から除外するなど、附則上の手当てをする配慮が望まれるところであったと考える。

（裁判長裁判官 古田佑紀 裁判官 竹内行夫 裁判官 須藤正彦 裁判官 千葉勝美）

## 附 則 （平成一六年三月三十一日法律第一四号） 抄

（個人の譲渡所得の課税の特例に関する経過措置）

第二十七条 新租税特別措置法第三十一条の規定は、個人が平成十六年一月一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三十一条第一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。

2 施行日前に死亡した者、施行日前に平成十六年分の所得税につき所得税法第二百二十七条（同法第六十六条において準用する場合を含む。）の規定による申告書を提出した者及び施行日前に同年分の所得税につき国税通則法第二十五条の規定による決定を受けた者の同年分の所得税に係る新租税特別措置法第三十一条（新租税特別措置法第三十一条の二又は第三十一条の三の規定により適用される場合を含む。）の規定の適用については、新租税特別措置法第三十一条第一項中「第三十二条第一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」とあるのは「第三項第二号の規定により読み替えられた同法第六十九条から第七十一条までの規定の適用がある場合には、その適用後の金額」と、「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」とあるのは「課する」と、同条第三項第二号中「第六十九条の規定の適用については、同条第一項中「譲渡所得の金額」とあるのは「譲渡所得の金額（租税特別措置法第三十一条第一項（長期譲渡所得の課税の特例）に規定する譲渡による譲渡所得がないものとして計算した金額とする。）」と、「各種所得の金額」とあるのは「各種所得の金額（長期譲渡所得の金額を除く。）」とあるのは「第六十九条から第七十一条までの規定の適用については、これらの規定中「総所得金額」とあるのは、「総所得金額、長期譲渡所得の金額」と、同項第三号中「第七十一条」とあるのは「第七十二条」とする。

3 施行日前に死亡した者、施行日前に平成十六年分の所得税につき所得税法第二百二十七条（同法第六十六条において準用する場合を含む。）の規定による申告書を提出した者及び施行日前に同年分の所得税につき国税通則法第二十五条の規定による決定を受けた者に係る旧租税特別措置法第三十一条第四項に規定する長期譲渡所得の特別控除額の同条第一項の規定による控除については、なお従前の例による。

4 新租税特別措置法第三十一条の二（第二項第五号に係る部分を除く。）の規定は、個人が平成十六年一月一日以後に行う同条第一項に規定する優良住宅地等のための譲渡に該当する譲渡又は同条第三項に規定する確定優良住宅地等予定地のための譲渡に該当する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三十一条の二第一項に規定する優良住宅地等のための譲渡に該当する譲渡又は同条第三項に規定する確定優良住宅地等予定地のための譲渡に該当する譲渡については、なお従前の例による。

5 新租税特別措置法第三十一条の二第二項第五号の規定は、個人が施行日以後に行う同条第一項に規定する優良住宅地等のための譲渡に該当する譲渡について適用する。

6 新租税特別措置法第三十二条の規定は、個人が平成十六年一月一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三十二条第一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。

7 施行日前に死亡した者、施行日前に平成十六年分の所得税につき所得税法第二百二十七条（同法第六十六条において準用する場合を含む。）の規定による申告書を提出した者及び施行日前に同年分の所得税につき国税通則法第二十五条の規定による決定を受けた者の同年分の所得税に係る新租税特別措置法第三十二条の規定の適用については、同条第一項中「第三十一条第一項に規定する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」とあるのは「第四項において準用する第三十一条第三項第二号の規定により読み替えられた同法第六十九条から第七十一条までの規定の適用がある場合には、その適用後の金額」と、「課する。この場合において、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」とあるのは「課する」と、同条第四項中「同項第二号中「第三十一条第一項（長期譲渡所得の課税の特例）に規定する譲渡による譲渡所得」とあるのは「第三十二条第一項（短期譲渡所得の課税の特例）に規定する譲渡による譲渡所得又は同条第二項に規定する譲渡による所得」と、「長期譲渡所得の金額」とあるのは「短期譲渡所得の金額」と、同項第三号中」とあるのは「同項第二号中「第六十九条の規定の適用については、同条第一項中「譲渡所得の金額」とあるのは「譲渡所得の金額（租税特別措置法第三十一条第一項（長期譲渡所得の課税の特例）に規定する譲渡による譲渡所得がないものとして計算した金額とする。）」と、「各種所得の金額」とあるのは「各種所得の金額（長期譲渡所得

の金額を除く。）」とあるのは「第六十九条から第七十一条までの規定の適用については、これらの規定中「総所得金額」とあるのは、「総所得金額、短期譲渡所得の金額」と、同項第三号中「第七十一条」とあるのは「第七十二条」と、とする。

8 新租税特別措置法第三十三条（第一項第三号の三、第三号の四及び第六号の二に係る部分に限る。）、第三十三条の三及び第三十三条の四の規定は、個人が施行日以後に行うこれらの規定に該当する資産の譲渡（新租税特別措置法第三十三条第三項の規定により収用等による譲渡があったものとみなされる行為その他これらの規定において譲渡に含まれるものとされる行為を含む。）について適用し、個人が施行日前に行った旧租税特別措置法第三十三条（第一項第三号の三に係る部分に限る。）、第三十三条の三及び第三十三条の四の規定に該当する資産の譲渡（旧租税特別措置法第三十三条第三項の規定により収用等による譲渡があったものとみなされる行為その他これらの規定において譲渡に含まれるものとされる行為を含む。）については、なお従前の例による。

9 個人が施行日前に行った旧租税特別措置法第三十三条（第一項第五号に係る部分に限る。）及び第三十三条の二（第一項第三号に係る部分に限る。）の規定に該当する資産の譲渡については、なお従前の例による。

10 新租税特別措置法第三十四条第二項第一号、第二号の二及び第三号の規定は、個人が施行日以後に行う同条第一項に規定する土地等の譲渡について適用し、個人が施行日前に行った旧租税特別措置法第三十四条第一項に規定する土地等の譲渡については、なお従前の例による。

11 新租税特別措置法第三十四条の二第二項第八号の規定は、個人が施行日以後に行う同条第一項に規定する土地等の譲渡について適用し、個人が施行日前に行った旧租税特別措置法第三十四条の二第二項第八号に規定する土地等の譲渡については、なお従前の例による。

12 個人の有する旧租税特別措置法第三十四条の二第一項に規定する土地等が、施行日前に環境事業団が行った同条第二項第十二号の事業の用に供するために環境事業団に買い取られた場合については、なお従前の例による。

13 個人が施行日前に行った旧租税特別措置法第三十四条の二第二項第十九号に規定する土地等の譲渡については、なお従前の例による。

14 新租税特別措置法第三十七条（第一項の表の第十八号に係る部分に限る。）の規定は、個人が施行日以後に行う同号の上欄に掲げる資産の譲渡について適用し、個人が施行日前に行った旧租税特別措置法第三十七条第一項の表の第十八号の上欄に掲げる資産の譲渡については、なお従前の例による。