



税務リスクに備える!!

鳥飼総合法律事務所 弁護士 堀 招子

今月のポイント 税法の遡及適用

納税者が、その当時に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、各種の取引行為を行ったとしても、その後成立した租税法規が遡及的に適用され、納税者が予想しなかった損失を被ることがあります。このようなリスクを避けるためには、立法以前の段階から、その情報収集に注力することが重要です。納税者から具体的な取引に関する課税について聞かれた時は、立法途上のものであっても、専門家には説明する義務が認められる可能性があるので注意しましょう。

◆ 今回の論点

今月ご紹介する判決は、東京高裁2009（平成21）年3月11日判決です（以下、「2009年東京高裁判決」）。

本件では、税法の遡及的な適用が認められるかについて争われましたが、第1審及び控訴審（2009年東京高裁判決）とも、問題とされた租税特別措置法附則27条1項は遡及立法ではなく、憲法84条^{*1}（租税法律主義）の趣旨にも反しないと判断されました。

◆ 今回の事案

<事案の概要>

原告らは、2004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^{*2}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（納める税金が多過ぎた場合に申告内容の訂正を申し出ること）をしました。

しかし、処分行政庁は、2005年5月31日付で、原告らの上記更正の請求のいずれについても、更正をすべき理由がない旨の通知処分をしまし

た。

そこで、原告らは、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（以下、「改正措置法」）31条1項後段の規定は、2004年3月31日公布、翌4月1日施行の、「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、これを同年1月1日に遡って適用すると定めた同改正法附則27条1項の規定（以下、「本件改正附則」）は、租税法律主義を定めた憲法84条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、その取り消しを求めました。

本件の時系列

2004年				
1/1	2/26	3/31	4/1	12/31
	本件 売買	公 布	改 正 措 置 法	施 行
			改 正 措 置 法	納 付 義 務 成 立

※1 憲法84条「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」

※2 所得税法69条1項「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

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。」

<2009年東京高裁判決要旨>

「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、（中略）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。」

「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。」

「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。」（下線は筆者が記載）。

東京高裁は上記のように判示したうえで、本件の場合、改正措置法31条1項後段は、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応え得るものであるなど、その合理性を認めたとうえで、駆け込みでの売買の危険や同じ暦年において、取り扱いが異なることによる納税者間の不平等性を理由に、遡及の必要性を認定しました。

また、遡及適用される2004年1月1日の約2週間前に、与党の税制改正大綱が日本経済新聞1紙に掲載されたことで予測可能となったと認定しました。

そして、本件改正附則に「合理的理由があり、立法府の合理的裁量の範囲を超えるところはない」として憲法84条の趣旨に反するものではないと判示しました。

<解説>

今回も、判決に親しんでいただくために、判決文を抜粋し、そのまま掲載しました。2009年東京高裁判決のポイントをまとめると、次の4点になります。

〔ポイント1〕

本件改正附則は遡及立法ではない。

〔ポイント2〕

遡及立法ではなくても、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、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。

〔ポイント3〕

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、裁判所は、基本的には立法府の裁量的判断を尊重せざるを得ないのであり、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えることができる。

〔ポイント4〕

本件は、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ず、憲法84条の趣旨に反するものではない。

本件改正に関しては、各地で本件と同種の訴訟が提起され、その判決が話題となりましたが、それは、遡及立法の禁止がとても重要な原則だからです。

我々は、その当時に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、各種の取引行為を行います。

しかし、その信頼が後になって裏切られた場合、租税法律主義の重要な機能である法的安定性と予測可能性は確保されません。

そこで、憲法では明文こそおいていませんが、一般に、憲法84条は納税者の信頼を裏切るような遡及立法を禁止する趣旨を含んでいると解すべきであるとされています。遡及立法の禁止は、租税法律主義の内容として理解すべき、重要な原則なのです。

なお、本件判決については、「2003年12月中旬

に公表された2004年度税制改正大綱で予測可能性があったと言えるのか」「期間税であればその期間前に立法すればよく、暦年当初に遡及しての適用の必要性が本当にあったのか」などの評釈がなされています。

この点、同種事案に関する福岡地裁2008（平成20）年1月29日判決（判例時報2003号43頁。以下、「2008年福岡地裁判決」）は、「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」と判示しました（ただし、控訴審である福岡高裁の同年10月21日判決では納税者の請求棄却が確定）。

なお、2008年福岡地裁判決の内容は、裁判所ホームページ（<http://www.courts.go.jp/>）にも掲載されています。本件問題を考えるに当たって、2008年福岡地裁判決と2009年東京高裁判決を比較検討することは有用ですから、是非、一読してみてください。

◆ まとめ

本件は、2009年5月現在、上告中です。本件合憲の判断については、学者や実務家からの批判も多く、最高裁判所の判断が待たれているところですが、現時点では、裁判所が本件判決のように判断したことを事実として知っておくことが重要です。

税法の改正が予定された際、納税者に、安易に駆け込み的取引を勧めることは、前記の判決の流れからは専門家責任を問われる危険があります。

また一方で、具体的な取引等について税金に関する相談があった場合に、改正が予定されている税法について、成立していないからといって全く説明しない場合も責任を問われる恐れがあります。

相談を受けた時には、税法の立法動向及び本件判決の説明までされるとよいと思います。

