

遡及適用合憲判決と 法律不遡及の原則（上）

明治学院大学法学部教授
渡辺 充

I ● 問題意識

法の世界には「法律不遡及の原則」がある。すなわち、新たに法律が制定されたり、または現行法が改正された場合、その法律の施行以前の関係に遡り、当該新法や改正法が適用されないという原則である。これは既得権の侵害や、法的安定性、予測可能性という観点から、法の条理として認識されている考え方である。特に刑法においては、この法律不遡及の原則は、刑罰不遡及の原則というかたちで、事後法の禁止が憲法39条に厳格に定められている。

しかし、その他の法領域においては、この法の条理は、必ずしも絶対的なものではなく、租税法においても、過去の判決例において、法律不遡及の原則が及ばない場合もあるとされ、爾来、この問題につき深く議論もなされてこなかったように思われる。

しかし、この法律不遡及の原則は、法の条理である以上、納税者にとって有利・不利益の視座からだけでなく、租税法が法として存在する以上、その支配を受けるべきではなからうか？

筆者の疑問は、この点からスタートするものである。

本稿は、以上のような問題意識のもと、平成16年度の税制改正において、土地・建物等の譲渡損失につき損益通算を認めないとする改正が遡及して適用された問題につき、福岡地裁が同年の改正は違憲無効であるとする注目すべき判決を下したことを契機に、類似別件事件で、最高裁が最終判断として福岡地裁とは相反する判決を下した点につき、検討するものである。特に、後述する東京事件は、平成15年中に譲渡契約が成立しており、土地建物の引渡しは平成16年という事件で、最高裁判決でも、きわめて反対意見に近い補足意見が付されている。筆者はむしろこの補足意見こそが法廷意見にふさわしいと考え、最高裁の判断には反対するスタンスで本稿を執筆するものである。

※ 紙幅の関係上、＜上＞と＜下＞の2回に渡る掲載となることをお許し願いたい。

II ● 平成16年度税制改正の概要

本件一連の事件のきっかけとなった平成16

年度税制改正の概要は、次のとおりである。まず、平成15年12月15日、当時の自公政権において、政府税制調査会から「平成16年度の税制改正に関する答申」が公表され、同年12月17日、与党は「平成16年度税制改正大綱」をとりまとめた。この大綱の内容は翌18日の日本経済新聞朝刊に、次のとおり取り上げられた。

2 土地、建物等の短期譲渡所得の課税の特例について、次のように税率を引き下げる。

現行 次のいずれか多い方の税額による。
①譲渡益の52%（所得税40%、住民税12%）相当額
②全額総所得課税をした場合の上積み税額の110%相当額＝後略

改正案 次の税額による。
①譲渡益の39%（所得税30%、住民税9%）相当額＝後略

（注）2004年1月1日以後に行う土地、建物等の譲渡について適用する。

3 土地、建物等の長期譲渡所得の金額または短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および翌年以降の繰り越しを認めない。

（注）2004年分以後の所得税および2005年度分以後の個人住民税について適用する。

翌平成16年1月16日には、「平成16年度税

制改正の要綱」が閣議決定され、この要綱に基づき「所得税法等の一部を改正する法律案」が2月3日、国会に提出された。衆議院では3月1日に可決・成立し、参議院では3月26日に可決成立した。そこで3月31日、平成16年法律第14号「所得税法等の一部を改正する法律」が公布され、4月1日、同法は施行された。

この改正法は、特に土地税制につき、「土地譲渡益課税について、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、土地市場の活性化に資する観点から、株式に対する課税のバランスを踏まえ、長期譲渡所得の税率の26%（うち住民税は6%）から20%（うち住民税は5%）への引き下げと100万円特別控除及び他の所得との損益通算の廃止とが一つのパッケージとして措置」*1されており、このような国民の税負担に直接影響を与える本件改正であるが、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項により、平成16年1月1日に遡って適用することが定められていたのである。

III ● 3事件の概要

1 事実関係

本件平成16年度税制改正による損益通算不適用につき訴訟となった事件は3つあるが、それぞれの事件の事実関係をまとめると、次のとおりである。

なお、本稿では、地裁の判決日の早い順番から、福岡地裁平成20年1月29日判決の事件

*1 「平成16年度改正税法のすべて」63頁（財団法人日本税務協会、平成16年）

●図表-1 3事件の事実関係概要

福岡事件	東京事件	千葉事件
<p>原告は広域の転勤がある会社に勤務する給与所得者であるが、平成4年、自己資金に加え勤務先の社内住宅貸付金制度、C金融公庫及び財団法人D公社から合計5,000万円を借り入れ、横浜市内所在の居住用マンション1戸を購入した。</p> <p>原告は平成9年3月、関西地区への転勤の辞令を受けたが、これをきっかけとして、平成9年5月、横浜のマンションを代金約6,200万円で購入し、C金融公庫からの借入金残額を一括返済し、売却金の残額で福岡市内の本件マンションを代金約4,837万円で購入した。</p> <p>その後、原告は扶養する母のため、平成13年ころからバリアフリー住宅への住み替えを検討していたところ、平成15年に隣接地に介護設備を備えたマンション建設が始まったので、購入申込みをし、平成16年1月、本件譲渡資産の売却を不動産仲業者に依頼し、同年3月10日、本件譲渡資産を代金2,600万円で購入するとともに、預貯金2,000万円を充当し、3月24日、本件買換資産を代金4,580万円(ほかに諸費用20万円)で購入した。</p> <p>そこで原告は、本件譲渡資産の売却により譲渡所得の計算上2,032万8,824円の損失が生じたとして、これは損益通算できるものとして、平成17年3月25日付けで福岡税務署長に対し更正の請求をしたところ、福岡税務署長は、平成17年6月20日付けで、更正すべき理由がない旨の通知処分をした。</p>	<p>原告らは、昭和55年8月30日及び昭和56年5月7日に複数の本件各土地を購入し、昭和57年3月31日、本件各土地上に建物を建築した。</p> <p>原告らは、平成15年12月26日、訴外A社と本件各土地建物を譲渡する旨の売買契約を締結し、平成16年2月26日、売買代金を支払い本件各土地及び建物を引渡した。</p> <p>そこで、原告らはこの事実に基づいて、平成16年分所得税について確定申告をした後、分離長期譲渡所得の計算上、それぞれ1億1,288万4,478円、2億339万9,249円、1億62万5,922円の損失が発生したとして、当該損失金額を損益通算できるものとして、更正の請求を行った。</p> <p>しかし、各処分行政庁は平成17年5月31日付けで、原告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をしたことから、原告らは上記損失の金額が生じなかったものとみなす改正後の租税特別措置法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、その取消しを求めて本訴に及んだ。</p>	<p>原告は、平成5年4月4日、本件土地を4,300万円で購入し、これを平成16年1月30日、1,750万円で購入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。</p> <p>そこで原告は、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について、その譲渡によって生じた損失2,500万円余は、原告の平成16年分の給与所得等の他の所得と損益通算することができるものとし、平成16年分の所得税について還付されるべき税金136万9,400円が存在するとして、その旨の更正請求書を提出した。</p> <p>しかし、処分行政庁は、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、原告の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。</p>

を【福岡事件】*2と呼び、東京地裁平成20年2月14日判決の事件を【東京事件】*3、千葉地裁平成20年5月16日判決の事件を【千葉事件】*4と呼ぶ。

*2 第1審：福岡地判平20.1.29・平18(行ウ)24・TAINS Z258-10874、控訴審：福岡高判平20.10.21・平20(行コ)5・TAINS Z258-11056

2 3事件に共通する争点と当事者の主張

上記3事件はもちろん別個独立した事件であり、それぞれ個別の取引背景がある。ただし主たる争点は、(1)租税法律主義における遡及立法について、(2)期間税に対する遡及立法について、(3)法改正の予測可能性についての3つに集約することができる。そこで、以下に【福岡事件】をベースとして、各事件を表象した内容で当事者の主張をまとめると、次のとおりである。

(1) 租税法律主義における遡及立法について

納税者は、憲法に租税法に関する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, 30)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すべきであると主張した。

これに対し、税務当局は、仮に平成16年度改正法において遡及適用がなされていると捉えられる余地があるとしても、刑罰法規については憲法39条によって事後法の制定が禁止されているが、民事法規における法律不遡及の原則は、解釈上の原則であって、憲法は遡及適用を認める立法を禁じるものではないから、遡及適用を認める合理的理由が存在すれば、当該法律は違憲・無効ではないと主張した。

(2) 期間税に対する遡及立法について

納税者は、期間税においても、課税物件の対象の存否、すなわち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、所得税は期間税であるから遡及立法に当たらないとする税務当局の主張は当を得ていないと主張した。

これに対し税務当局は、所得税は1暦年の所得ごとに課税され、暦年の終了時に納税義務が成立する期間税であるところ、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なされるものであって、個々の譲渡行為が行われるごとになされるものではない。また、損益通算は、納税義務が暦年終了時に成立し、納付すべき額が確定申告により確定される段階において、課税標準であるその暦年における総所得金額等を計算する過程で適用されるものである。そうすると、1暦年の途中においては未だ当該年分の納税義務は成立していないのであるから、暦年途中の法改正において、その暦年開始時からの譲渡につき損益通算を認めないことにしたとしても、既に成立した所得税の納税義務の内容を変更することにはならない。本件に即して言えば、本件改正は既に成立した原告の平成16年分所得税の納税義務の内容を変更するものではないから、これを適用することは遡及適用には当たらないと主張した。

(3) 法改正の予測可能性について

納税者は、法律とは国民の社会生活の秩序を維持するため、国民に知らしめ、遵守させるべきもので、法律に変更がある場合は、大多数の国民が理解するように周知された上で施行されなければならないと主張する。特に本件改正で問題となっている不動産の譲渡は、

*3 第1審：東京地判平20.2.14・平18(行ウ)603, 604, 606, 607・TAINS Z258-10892、控訴審：東京高判平21.3.11・平20(行コ)110・TAINS Z888-1413、上告審：最(二小)判平23.9.30・平21(行ツ)173・TAINS Z888-1615

*4 第1審：千葉地判平20.5.16・平19(行ウ)15・TAINS Z258-10958、控訴審：東京高判平20.12.4・平20(行コ)236・TAINS Z258-11099、上告審：最(一小)判平23.9.22・平21(行ツ)73・TAINS Z888-1614

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。また、本件改正の内容は複雑であり、法案成立については不確定な要素が多く、原告等一般の納税者にとっては理解、予測をし難いものであった。本件改正の内容は、平成15年12月15日の政府税制調査会の総会までは全く触れられず、同月17日の「与党税制改正大綱の骨子」に唐突に登場しており、本件改正が予見可能性のないものであったことは明らかで、しかも、その内容について十分な審議も行われていない。さらに、本件改正法が成立したのは平成16年3月26日であり、その後十分な周知期間を置くこともなく公布・施行されており、その適用は、長期間の資産計画の下に資産譲渡を行う納税者の権利を奪うものであると主張した。

これに対し税務当局は、本件改正の内容については、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、その後国会において審理されており、当

該大綱は国民に対し本件改正の内容をアナウンスする効果があるものである。また、同大綱の取りまとめ以降、本件改正の内容は、マスコミ各社等（各種新聞、各種専門雑誌等）によって多数報道されており、本件改正の内容は、改正法が公布・施行される以前から、国民に周知され、国民にとって予見可能性を有するものであったといえる」と主張した。

IV・判決の要旨

本件一連の事件については、【福岡事件】は第1審が違憲判決、控訴審判決が逆転合憲判決を下し、福岡事件は高裁で結審した。【東京事件】・【千葉事件】は、第1審から上告審まですべて合憲判決で、納税者敗訴となっている。

そこで、いま、【福岡事件】違憲判決（第1審）と【東京事件】最高裁判決の判示内容を比較し判決の要旨をみると、次のとおりである。

の経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しない場合には、例外的に、租税法規不遡及の原則に違反せず、個々の国民に不利益を及ぼす遡及適用を行うことも、憲法上許容されると解するのが相当である。」

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……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。」と判示した。

2. 期間税に対する遡及立法について
福岡地裁は、所得税が期間税であり、暦年途中の法改正はすでに成立した納税義務の内容を変更するものではないとする税務当局の主張に対して、「遡及適用に当たるかどうかは、新たに制定された法規が既に成立した納税義務の内容を変更するものかどうかではなく、新たに制定された法律が施行前の行為に適用されるものであるかどうかで決せられるべきである。なぜならば、期間税の場合であっても、納税者は、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、各種の取引行為等を行うのであって、そのような納税者の信頼を保護し、国民生活の法的安定性や予見可能性の維持を図る要請は、期間税であるかどうかで変わりがないからである。」と判示した。

2. 期間税に対する遡及立法について
最高裁は、所得税が期間税であることの性格から、「(改正法を) 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。」とし、「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は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。」と判示した。

3. 法改正の予測可能性について
本件改正の予測可能性については、次のとおり判示した。
「平成16年1月1日以降の建物等の譲渡について損益通算を認めないとするものであるから、その予見可能性を基礎付ける事情は、平成15年12月31日以前に生じたものに限られる。」しかるに被告が提示した新聞等の掲載事実は、「平成15年12月18日、日本経済新聞朝刊の4面、朝日新聞朝刊の12面、読売新聞朝刊の13面、毎日新聞朝刊の13面において、平成16年度税制改正大綱の要旨が報じられ、建物等の長期譲渡所得に係る損益通算を廃止する内容等の記事が掲載された。このうち、日本経済新聞の記事にのみ、平成16年分以後の所得税について適用されることが記載され、その対

3. 法改正の予測可能性について
最高裁は法改正の予測可能性について、次のとおり判示したが、これはあくまで一般的な遡及立法の問題点を指摘したに留まる。
「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。」

●図表-2 【福岡事件】違憲判決と【東京事件】合憲判決との対比

【福岡事件】違憲判決（第1審）	【東京事件】合憲判決（最高裁）
<p>1. 租税法律主義における遡及立法について 福岡地裁は、租税法規不遡及の原則について、次のとおり判示した。 「憲法上明文の規定はないものの、憲法84条が規定している租税法律主義は、国民に不利益を及ぼす租税法規の遡及適用を禁じていると解すべきである。なぜならば、租税法律主義は、国民の経済生活に法的安定性、予見可能性を保障することをその重要な機能とするものであるところ、国民に不利益を及ぼす遡及立法が許されるとするとこの機能が害されるからである。」と判示した。 しかし、「租税法規不遡及の原則は絶対的なものではなく、租税の性質、遡及適用の必要性や合理性、国民に与える不利益の程度やこれに対する救済措置の内容、当該法改正についての国民への周知状況等を総合勘案し、遡及立法をしても国民</p>	<p>1. 租税法律主義における遡及立法について 最高裁は租税法律主義と遡及立法の関係について、次のとおり判示した。 「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……〔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〕」 そこで、本件については、「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</p>

象となる譲渡の時期が平成16年1月1日以後であることを知り得るものとなっていた。これらの記事は、いずれも、新聞記事の段組みの記載で2行ないし13行の小さいものであった。」「以上によれば、平成15年12月31日時点において、本件改正の内容が国民に周知されていたといえる状況にはなかったというべきである。』

4. 総合判断

福岡地裁は次のとおり、本件について損益通算を認めなかった本件通知処分は違法であるから、これを取り消すべきであると判示した。

「本件改正で遡及適用を行う必要性・合理性(とりわけ、損益通算目的の駆け込み的不動産売却を防止する必要性など)は一定程度認められはするものの、損益通算を廃止するかどうかという問題は、その性質上、その暦年途中に生じ、あるいは決定せざるを得ない事由に係っているものではないこと、本件改正は生活の基本である住宅の取得に関わるものであり、これにより不利益を被る国民の経済的損失は多額に上る場合も少なくないこと、平成15年12月31日時点において、国民に対し本件改正が周知されているといえる状況ではなかったことなどを総合すると、本件改正の遡及適用が、国民に対してその経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しないものであるということとはできない。損益通算目的の駆け込み的不動産売却を防止する必要性も、駆け込み期間を可及的に短くする限度で許容されるのであって、それを超えて国民に予見可能性を与えないような形で行うことまでも許容するものではないというべきである。そうすると、本件改正は、上記特例措置の適用もなく、損益通算の適用を受けられなくなった原告に適用される限りにおいて、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。」

4. 総合判断

最高裁は法改正の予測可能性の問題から法的安定性は危惧されるとしながらも、本件改正については、「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。」とし、「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。」と判示した。

なお、次回(下)では、「V検討」として、次の項目を予定している。

1. 租税法律主義における遡及立法について

2. 期間税と遡及立法について
3. 予測可能性と周知の程度について

〔わたなべ・みつる〕

セミナー

Seminar

民法改正のゆくえ—その基礎的知識と論点—

第22回

物権法の領域

慶應義塾大学法科大学院教授

松尾 弘

●ポイント

物権法の領域でも、改正を検討すべき点は少なくない。一方では、元々民法の規定が抽象的であったり、規定が欠けているがゆえに、判例法理によって補充されてきた事項について、明文化を検討する余地がある。他方では、民法制定以後の社会・経済の実際の動きにより、新たな物権の客体や取引形態が創出され、判例法理や特別法による対応が図られてきた領域もある。今後はこれら両側面から、物権法の改正の余地を探る必要がある。

(日本評論社、平成21年)

I ●物権の主体

物権の一形態として認められている入会権は、入会団体を主体とする土地の所有権又は利用権である(民法263、294)。入会団体は、判例上権利能力なき社団の一種と解されており、法人格がなくとも*1、実質的に財産権及び債務の主体と認められ*2、訴訟上の当事者能力も認められているが(民訴法29)、入会権の登記は認められておらず(不登法3)、入会団体が所有する土地等の不動産を入会団体名で登記することもできない。その結果、入会団体の代表者等の個人の単独又は共有名義等によって登記するほかなく、個人財産との分別や正確な公示がされ得ない等、法制度上の問題が残されている。例えば、代表者の個人名義で登記された入会地が、当該代表者

*文献略記

椿ほか編2008: 椿寿夫=新美育文=平野裕之=河野玄逸編『民法改正を考える』(日本評論社、平成20年)

円谷編2010: 円谷峻編著『社会の変容と民法典』(成文堂、平成22年)

民法改正研究会案: 民法改正研究会『民法改正 国民・法曹・学界有志案』

*1 認可地縁団体法人として法人格の取得も可能であるが(地方自治法260の2)、手続コストとメリットを比較して断念する場合も少なくないとされる。松尾弘「環境共有の法理への一視点」慶應義塾大学法学部編『慶應義塾創立150年記念法学部論文集・慶應の法律学・民事篇』(慶應義塾大学法学部、平成20年)264頁注9

*2 判例は、権利能力なき社団としての入会団体の財産権及び債務はその「総有」であると解する。つまり、財産権も債務も入会団体=構成員全員に「総有的」に帰属し(最判昭32.11.14・民集11巻12号1943頁)、個々の構成員は財産権の共有持分権をもたない一方、債務や責任の個人負担分もない(最判昭48.10.9・民集27巻9号1129頁)。