

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日に買主に引き渡して、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ん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になるとされるなど、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どころ、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うべきである。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もいうが、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ついての期待的地位は、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ふべきである。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ふべきである。

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い得るから、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うべきである。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、法廷意見の述べる通り、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った要請もある。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類型的

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)