

平成 20 年 01 月 29 日福岡地方裁判所 平成 18(行ウ)24

【文献番号】 2 8 1 4 0 4 7 0

所得税の更正処分取消請求事件

福岡地方裁判所平成 1 8 年（行ウ）第 2 4 号

平成 2 0 年 1 月 2 9 日第 2 民事部判決

口頭弁論終結日 平成 1 9 年 1 0 月 1 6 日

判 決

原告 A

被告 国

同代表者法務大臣 鳩山邦夫

行政処分庁 福岡税務署長

同指定代理人 B 外 7 名

主 文

1 福岡税務署長が原告に対し平成 1 7 年 6 月 2 0 日付けでした，原告の平成 1 6 年分所得税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

2 訴訟費用は被告の負担とする。

事実及び理由

第 1 請求

主文と同旨

第 2 事案の概要

本件は，原告が，平成 1 6 年 3 月 1 0 日に住宅を譲渡したことにより長期譲渡所得の計算上損失が生じたとして，福岡税務署長に対し，平成 1 6 年分所得税に係る更正の請求をしたところ，福岡税務署長から，同年 4 月 1 日施行の法律の改正により，同年 1 月 1 日以後に行われた原告の住宅の譲渡についてはその損失金額を他の所得から控除（損益通算）できなくなったとして，更正すべき理由がない旨の通知処分（以下「本件通知処分」という。）を受けたことから，原告に不利益を及ぼす租税法規の遡及適用は許されないとして，

被告に対し、本件通知処分の取消しを求めた事案である。

1 関係法令の定め

(1) 所得税法69条1項(損益通算)

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。

(2) 平成16年の住宅・土地税制の改正

平成16年法律第14号「所得税法等の一部を改正する法律」(以下「本件改正法」という。)は、次のような改正(以下「本件改正」という。)を含むものであった(以下、本件改正前の租税特別措置法を「旧措置法」と、本件改正後の租税特別措置法を「新措置法」という。)

ア 土地、建物等の長期譲渡所得の課税の特例について、次のように所得税の税率を引き下げた(税率軽減)。

改正前 特別控除後の譲渡益の20パーセント(旧措置法31条1項、2項)

改正後 譲渡益の15パーセント(新措置法31条1項、2項)

イ 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しを認めないことにした(損益通算等の廃止。新措置法31条1項、3項)

ウ 長期譲渡所得の100万円特別控除(旧措置法31条4項)を廃止した。

エ 居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の繰越控除制度について、譲渡資産に住宅借入金残高がない場合を適用対象に加えるなどの改正をしたほか、買換えをした年の12月31日に買換え資産に係る住宅借入金があるなど一定の要件がある場合には、譲渡資産に係る譲渡損失の金額について、他の所得との通算を認めることにした(損益通算等を認める特例措置。新措置法41条の5)。

オ 特定居住用財産の譲渡損失の金額がある場合に、譲渡資産の譲渡の前日に譲渡資産に係る住宅借入金があるなど一定の要件があれば、当該損失の金額について、他の所得との通算を認めることとした(損益通算等を認める特例措置。新措置法41条の5の2)。

カ 新措置法は、平成16年4月1日から施行するが、新措置法31条の規定等は、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、建物等の譲渡について適用することとした(適用時期。新措置法附則1条柱書、27条1項、32条)。

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

(1) 居住用財産の購入及び売却等

原告は、平成9年4月27日、三井不動産株式会社から、福岡市<以下略>所在のマンション・専有部分73.88平方メートル1戸(以下「本件譲渡資産」という。)を、代金4837万2087円で購入した(乙1)。

原告は、平成16年3月10日、第三者に対し、本件譲渡資産を、代金2600万円で売却した（乙2）。

なお、原告は、同月9日において、本件譲渡資産に係る住宅借入金を有していなかった。

（2）買換資産の購入等

原告は、平成16年3月24日、株式会社じゅうから、福岡市<以下略>所在のマンション・専有部分97.44平方メートル1戸（以下「本件買換資産」という。）を購入した（乙4）。

なお、原告は、同年12月31日において、本件買換資産に係る住宅借入金を有していなかった。また、平成17年12月31日までに、新たに居住の用に供する家屋等を購入する予定はなかった。

（3）確定申告

原告は、平成17年3月8日、福岡税務署長に対し、平成16年分所得税について、別表1「確定申告（A）」欄のとおり申告した。

（4）更正の請求等

原告は、平成17年3月25日付けで、福岡税務署長に対し、別表1「更正の請求（B）」欄のとおり、平成16年分所得税の更正請求をした。この更正請求において、原告は、本件譲渡資産の売却により譲渡所得の金額の計算上2032万8824円の損失が生じたとして、これを他の各種所得の金額から控除していた。

しかし、福岡税務署長は、本件改正により、損益通算をすることはできなくなったとして、平成17年6月20日付けで、更正すべき理由がない旨の本件通知処分をした（甲1）。

（5）審査請求等

原告は、平成17年6月27日、福岡税務署長に対し、本件通知処分に対する異議申立てをしたが、福岡税務署長は、同年9月14日付けで、これを棄却する旨の決定を行った（甲2）。

原告は、同年9月29日、国税不服審判所長に対し、本件通知処分を不服として審査請求をしたが、同所長は、平成17年12月12日付けで、これを棄却する旨の裁決を行った（甲3）。

（6）法令の改正経緯等

本件改正法は、平成16年2月3日に国会に法案が提出され、同年3月26日に成立し、同月31日に公布され、同年4月1日に施行された。

3 争点

損益通算を廃止した本件改正法をその施行時期より前の平成16年3月10日に行われた原告の住宅譲渡について適用することは、憲法（租税法規不遡及の原則）に違反するか

（原告の主張）

本件改正法は平成16年3月26日に成立し、同月31日に公布され、同年4月1日に施行されたものであるところ、本件改正は、新措置法附則27条等により遡及適用され、同年1月1日から同年3月31日までにを行った建物等の譲渡についても、長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失を、他の各種所得金額から控除（損益通算）できないことになった。

原告は、同年3月10日、その当時の租税法規により損益通算が可能であると信じて、本件譲渡資産の売却を行ったのに、本件改正により、これが認められなくなり、約170万円の還付が受けられないという著しい不利益を被った。

国民は、その時点で存在する法律を遵守し、その法律の下で社会生活を送ることが原則であり、そのような国民の財産権を侵害する遡及適用は許されるべきではない。

法律とは、国民の社会生活の秩序を維持するため、国民に知らせめ、遵守させるべきもので、だからこそ必要に応じて立法、改正作業が行われるのである。そうであるならば、法律に変更がある場合は、大多数の国民が理解するよう周知された上で、施行されなければならない。しかし、本件ではこのような周知がなされることはなかった。

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。また、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った原告の権利を奪うものである。

被告は、本件改正法成立日以前に、マスコミ等によって本件改正が報道されていたことをもって、本件改正について事前の十分な周知及び予見可能性があった旨主張している。しかしながら、法案はあくまで法案であって、将来そのとおりの法律が成立するかどうかは不確定であり、マスコミ等の報道をもって本件改正が周知されていたとはいえない。

（被告の主張）

以下に述べるように、原告に対し、本件改正が適用されたのは、租税法規の遡及適用には当たらないし、仮に遡及適用と捉える余地があるとしても、本件改正には十分な必要性・合理性があり、これを平成16年1月1日以後の譲渡から適用する必要性も存し、かつ、事前に国民に対し十分な周知が行われていたのであるから、本件改正は合憲であり、これを根拠になされた本件通知処分は適法である。

（1）租税法規の遡及適用に当たらない

ア 憲法30条及び84条は、いわゆる租税法律主義を採用しているところ、租税法律主義には、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ずる納税義務の内容を納税者の不利益に変更することを許さないとする不利益

不遡及の原則が包含されている。そして、この原則で問題とされる租税法規の遡及適用とは、既に成立した納税義務の内容を納税者の不利益に変更するものをいうと解される。

ところで、所得税は1暦年（1月1日から12月31日まで）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歴年間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。

イ 過去における損益通算をめぐる法改正状況からしても、本件改正が違法な遡及適用に当たらないことが明らかである。

すなわち、昭和22年及び昭和25年の税制改正では、新たに損益通算が認められることになったが、いずれも、4月1日施行の法令により、当該暦年初日である1月1日から適用されている。他方、昭和27年、昭和36年、昭和37年、昭和40年、昭和43年の税制改正では、従前認められていた損益通算が廃止されたり、順序が整備されたりすることとなったが、いずれも、4月1日又は20日施行の法令により、1月1日から適用されている。

このほか、課税対象への追加や各種控除の縮減・廃止についても、同様の立法例がある（別表2参照）。

このような状況は、これらの法改正等が遡及立法に当たらないことを示している。

（2）本件改正には必要性・合理性があり、平成16年1月1日の譲渡から適用する必要性も存し、予見可能性もあった

ア 仮に本件において遡及適用がなされていると捉え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のに対し、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・無効ではないと解される。

イ 本件改正に必要性・合理性があったこと

（ア）不均衡の是正

a 土地建物等の譲渡損益は、事業や給与などの経常所得とは性質が異なり、他の所得と通算することには本来的に問題があり、主要諸外国においてもこれを無制限には認めていないものであるのに、本件改正前の土地建物等の損益通算の制度は、利益が生じれば20

パーセント（所得税）の分離課税とされる一方、損失が生じた場合には他の所得との損益通算が認められるという不均衡なものであった。本件改正は、このような不均衡を解消するものであった。

b 株式等に係る譲渡所得等に対する課税については、完全な分離課税方式が取られ、利益が生じた場合には15パーセント（所得税）の課税をし、損失が生じた場合には他の所得との損益通算は認められていないところ、本件改正が行われる当時、株式、不動産等の資産性財産については一体的に分離課税方式を取るという考え方の流れがあり、本件改正は、そのような流れの中で、株式等に対する課税とのバランスをも考えて行われたものである。

（イ）一体的租税措置及び早期実施の必要性

a 一体的租税措置の必要性

損益通算の廃止を、上記税率引下措置と一体的に実施しなければ、税率引下げにより、上記不均衡は拡大することになっていた。

このように、本件改正においては、上記税率引下措置と一体的に実施することが必要かつ合理的だったのである。

b 早期改正の必要性

上記税率引下措置は、税率軽減により土地取引を活性化することが目的であったところ、損益通算を廃止すれば、税制面の損益通算を考慮することなく真の土地の価値に応じた取引価格形成が期待でき、両者あいまって、土地価格の下落に歯止めがかかり、資産デフレの現状が克服されることが期待されており、このような効果は早急に実現されることが求められていた。

また、損益通算の廃止又はこれと上記税率引下措置の双方の適用時期を遅らせると、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くおそれがあり、使用収益に根ざした取引価格形成を阻害し、土地市場に不測の悪影響を及ぼすことが予測された。

c 平成16年1月1日以後の譲渡から適用する必要性

（a）平成3年以降の地価下落により、地価の高騰抑制目的で導入された譲渡所得の分離高率課税制度がその根拠を失っていたことなどを受け、国土交通省等では、地価上昇を前提としない土地税制のあり方や、不動産投資意欲の喚起という観点からの税制の検討の必要性が議論され、個人の譲渡所得課税については、株式をはじめとする他の資産と均衡を失わない市場中立的な税体系とすべきとの結論に至った。そして、国土交通省は、平成15年8月31日、個人の土地長期譲渡所得にかかる税率の引下げ等を含む平成16年度税制改正要望事項を発表した。

このように、長期譲渡所得の税率引下げは早急に実施される必要があったところ、税率引下げと損益通算廃止は1つのパッケージとして措置することが必要であり、このパッケージ全体の適用を1年遅らせたとすれば、土地価格の下落、資産デフレ、日本経済の低迷

を招くという弊害を招くこととなっていた。

また、パッケージ全体の適用を1年間遅らせれば、上記のように、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き、土地市場に不測の悪影響を及ぼすことが予測されたのであって、このような弊害を回避するためには、本件改正を平成16年1月1日から適用する必要があった。

(b) 本件改正をその施行日である平成16年4月1日の譲渡から適用するものとしても、上記(a)と同様に土地価格下落等の弊害は予測される上、徴税技術上の必要性を満たし得ず、納税者の混乱をも招きかねないのであり、この点からも、本件改正は同年1月1日から適用する必要があったといえる。

(ウ) 徴税技術上の必要性

徴税技術上の観点からすれば、課税処理は一義的、統一的な基準によって行う必要があるところ、損益通算の廃止を本件改正法の施行日である平成16年4月1日以後の譲渡についてのみ認めるとすれば、同日の前後で処理を異にしなければならず、上記必要性を満たし得ないばかりか、納税者の間にも多大な混乱を招き、確定申告手続における負担を生じさせることになる。

(エ) 期間税の性質からの必然性

所得税は期間税であり、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るから、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、その適用を当該暦年の初日からとすることは当然であって、本件改正は適正なものである。

(オ) 損益通算の廃止に対する合理的なケア

本件改正においては、損益通算の廃止と同時に、譲渡資産又は買換資産に係る住宅ローンを有する一定の場合の譲渡損失については、損益通算を認める内容の特例(新措置法41条の5及び41条の5の2)を創設・拡充する特例措置が取られ、国民の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対応を行い、本件改正による損益通算の廃止に対する合理的なケアが図られている。

これを考慮すれば、本件改正は、全体として合理性、相当性を有するものといえる。

ウ 本件改正の内容について予見可能性があったこと

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、これは、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、上記「平成16年度税制改正大綱」取りまとめ以降、本件改正の内容は、マスコミ各社等によって以下のように多数報道されている。

平成15年12月18日 読売新聞、朝日新聞、毎日新聞、日本経済新聞の各朝刊

12月22日 税のしるべ、税務通信

12月26日 日本経済新聞朝刊

12月30日 住宅新報

平成16年 1月 8日 国税速報
1月15日 国税速報
1月31日 週刊ダイヤモンド
2月 2日 納税通信
2月 9日 バードボレード
2月24日 住宅新報

このように、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。

(3) なお、原告は、本件改正は十分な審議がなされないまま唐突に行われた旨主張している。しかし、土地税制については、平成元年以降、政府税制調査会においても多く議論され、本件改正は、従来のそれらの議論から逸脱するものではなかったし、本件改正は過去の着実な議論の流れの中に位置づけられるものであって、原告の主張は失当である。

(4) 以上のように、本件改正は合憲であり、これを根拠になされた本件通知処分は適法である。

第3 当裁判所の判断

1 租税法規不遡及の原則について

(1) 租税法規不遡及の原則について、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。

(2) もっとも、租税法規については、刑罰法規とは異なり、憲法上遡及適用を禁じる旨の明文の規定がないほか(憲法39条前段参照)、適時適切な景気調整等の役割も期待されていることなどにかんがみると、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。

2 本件改正は租税法規の遡及適用に当たるか否かについて

租税法規の遡及適用の禁止は、国民の経済生活に法的安定性、予見可能性を保障する機能を有することにかんがみると、遡及適用とは、新たに制定された法規を施行前の時点に遡って過去の行為に適用することをいうと解すべきである。本件改正は、平成16年3月26日に成立し、同月31日に公布され、同年4月1日から施行されたものであるところ、その施行前である同年1月1日から同年3月31日までの建物等の譲渡について適用するものであるから、遡及適用に該当するというべきである。

これに対し、被告は、租税不遡及の原則で問題とされる租税法規の遡及適用とは、既に成立した納税義務の内容を国民の不利益に変更するものをいうとした上で、所得税は1暦年（1月1日から12月31日まで）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、1暦年の途中においては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よってその暦年における所得税の内容を変更する本件改正は、既に成立した納税義務の内容を変更するものではなく、遡及適用に当たらないと主張している。

確かに、期間税の場合、納税者の納税義務の内容が確定するのは1暦年の終了時であるが、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託して、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託を保護し、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。

なお、過去に従前認められていた損益通算を廃止したり、順序を整備した新たな法律等を、施行日が暦年の途中でありながら、その年の1月1日の譲渡から適用する法改正がなされた前例があるが（別表2）、前記のとおり、租税法規不遡及の原則は例外を許さないものではなく、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が許される場合があるのであるから、これらの前例があることは、期間税に関する被告の上記主張を必ずしも裏付けるものとはいえない。

3 本件改正の遡及適用は、例外的に許される場合に当たるか否かについて

（1）遡及適用の必要性・合理性

ア 証拠（甲8ないし12、14、乙6、11の1ないし4、乙12ないし30、乙39、乙40の1、2、乙41ないし43）によれば、次の事実が認められる。

平成12年7月、政府税制調査会において、「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」という報告書を作成したが、その中で、損益通算に関し、租税回避行為への対応として、操作性の高い投資活動から生じた損失と事業活動などから生じた所得との損益通算の制限について検討が必要であるとの指摘があった（乙26）。

平成14年2月18日、国土交通省の国土審議会土地政策分科会企画部会において、地価の上昇を前提としない土地税制や不動産に対する投資意欲の喚起のための不動産税制を考える必要があることなどが議論された（乙40の2）。また、同年6月19日、国土交通省の「今後の土地税制のあり方に関する研究会」の中間取りまとめにおいて、地価下落等の土地をめぐる環境の変化を踏まえた税制の構築、株式等他の資産と均衡を失しない市場中立的な税体系の検討等が必要であるとの指摘があった（乙41）。

平成15年8月31日、国土交通省は、平成16年度の税制改正について、株式等の資産と均衡を失しない市場中立的な税体系を構築することにより土地への投資意欲を喚起するため、他の資産と比べて重く課税している土地譲渡益に対する税率の引下げを要望した（乙42）。

平成15年12月17日、与党において「平成16年税制改正大綱」が取りまとめられ、本件改正の内容が初めて盛り込まれた（乙6、11の1ないし4）。

平成16年1月16日の政府税制調査会において、資産性所得に関する税制の一体化という従来からの議論の流れを受けて、損益通算を廃止すべきとの結論に至ったとの審議官の説明があった（乙19）。同年2月27日の衆議院財務金融委員会において、損益通算を認めない対象を法施行日前である平成16年1月1日の譲渡からに遡る理由として、これを平成17年1月1日からなどとすると損益通算目的で駆け込み的な売却が行われるおそれがあり、また、税率引下げと一体的に行うことで不動産取引の活性化を図るべきであるという財務大臣の説明があった（乙24）。同年3月1日の衆議院予算委員会第七分科会会議において、本件改正を税率引下げと一体として行うことで、土地の使用価値に応じた適正な不動産価格形成の実現が期待される旨政府参考人の説明があった（乙21）。同月12日の参議院本会議においても、本件改正を税率引下げと一体的に行い、かつ、適用時期を遅らせないとするすることで、損益通算目的の売却の防止や使用収益に応じた適切な不動産価格形成を図るべきであるとの財務大臣の説明があり（乙18）、同月15日の参議院予算委員会においても、損益操作や節税目的の不動産売却を防止する本件改正が土地市場活性化のために必要である旨財務大臣の説明があった（乙16）。

イ 以上のように、遅くとも平成12年ころから、地価が下落傾向にあること、損益通算には節税目的で利用される問題点があること、不動産と株式等の資産性所得との均衡を図るべきことなどから、不動産税制や不動産譲渡の損益通算の是非について議論があり、そのような流れを受けて、平成15年12月17日の与党税制改正大綱において、損益通算の廃止を税率引下げと一体的に、かつ、対象となる譲渡の時期を法施行日前の平成16年1月1日として行うことで、損益通算目的の駆け込み的な不動産売却を防止しながら使用収益に応じた適切な不動産価格の形成を実現し、資産デフレの克服、土地市場の活性化を図るべきという結論に達し、以後、与党税制調査会、政府税制調査会、衆参両議院等において、本件改正の内容や理由等について議論、説明等が繰り返されたことが認められる。

このような経緯等を踏まえて考察すれば、本件改正は、土地市場活性化等の目的のため早期に実現する必要性が一定程度あったと考えられ、損益通算の廃止と税率の引下げを一体として行うことで上記目的を達成するとともに、損益通算目的の駆け込み的な不動産売却という弊害を防止するという観点からは、適用時期を平成16年1月1日からとすることにも経済政策上一定程度の必要性・合理性があったと認められる。

しかしながら、他方で、本件改正の主要な理由となった不動産価格の下落傾向等は本件

改正前から数年間は続いていたこと、前記認定のとおり、損益通算の制度の問題点については本件改正の数年前から指摘されていたこと、不動産譲渡に係る損益通算の制度は旧所得税法（昭和22年法律第27号）において設けられ、部分的な改正を経ながらも以後50年以上にわたって継続して認められてきたものであること、本件改正前後で租税を大幅に変更しなければならないような重大な経済状況の変動があったわけではないことなどは、遡及適用の必要性・合理性を減じる事情ということができる。

（２）本件改正の国民への周知状況について

本件改正は、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。そこで、国民が、同日以前に、本件改正について、個別的、具体的にどの程度の予見可能性を有していたかについて検討する。

ア 証拠（乙6、11の1ないし4、乙31、32の1、2、乙33ないし37、乙38の1、2）によれば、次の事実が認められる。

（ア）平成15年12月17日、与党が平成16年度税制改正大綱を取りまとめた。

（イ）平成15年12月18日、日本経済新聞の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（乙11の1ないし4）。

また、平成15年12月18日、インターネット上に、上記各新聞の記事として、各記事と同内容の記載が掲載された（乙6）。

同月22日、週刊税のしるべ第2626号（財団法人大蔵財務協会税のしるべ総局発行）の2面及び週刊税務通信No. 2801（税務研究会発行）の5頁において、本件改正（対象となる譲渡の時期も含む。）についての記事が掲載された。前者は、新聞記事同様の段組みの記載で12行のもの、後者は、A4・横書き2段組の記載で7行のものであり、これらの掲載誌の発行部数、読者の範囲等は不明である（乙34、37）。

同月26日、日本経済新聞朝刊において、本件改正（対象となる譲渡の時期も含む。）についての記事が掲載された。これは、段組みの記載で10行程度のものである（乙31）。

。

同月30日、住宅新報（株式会社住宅新報社発行）において本件改正（対象となる譲渡の時期も含む。）についての記載が掲載された。これは、新聞記事同様の段組みの記載で7行と別表の3行程度のものである（乙32の1）。

イ 上記認定事実によれば、本件改正の要旨が公にされたのは与党が平成16年度税制改正大綱を発表した平成15年12月17日であるが、これが一般国民に報道されたのは、

初めて新聞報道及びインターネット上に掲載された同月１８日であって、これは損益通算が認められなくなる日のわずか２週間前である。

また、同日以後の報道等のうち、インターネット上の記事、週間税のしるべ、週刊税務通信及び住宅新報は、発行部数、読者の範囲等は不明であるが、税や不動産の専門家等でない通常の社会生活を営む国民の間ではそれほど多く流通しているものではないことが推認され、しかも本件改正についての記事はかなり小さなものであるから、これによる国民への周知はさほど期待できない。

日本経済新聞（同月１８日及び同月２６日掲載）は、これと異なり、一般国民の間に相当程度の流通量があるものであるが、いずれの記事も半ばの紙面に掲載された小さなものであって、これによって図られる国民への周知の程度には限界がある。

なお、上記のような国民への周知は、本件改正の内容が与党の平成１６年度税制改正大綱に盛り込まれたことを伝えるものに過ぎず、法律改正自体を明言するものではない。

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。

（３）本件改正が国民に与える不利益の程度

ア 建物等の購入・譲渡に伴って生じる譲渡損失は、一般国民にとって数百万円から数千万円という大きな金額になることも珍しくないから、その損益通算を認めないとする本件改正によって国民が被る経済的損失は多額に上ることも少なくない。

イ 本件において原告が被った不利益の程度をみると、前記前提事実に加え、証拠（甲１６）及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

原告は、関東、関西、福岡等広域の転勤がある会社に勤務する給与所得者であったが、昭和４４年に実父を失い、以後実母を扶養する世帯主となった。原告は、平成４年２月、自己資金に加え、会社の社内融資住宅貸付金制度（３０００万円。２５年償還、退職金との相殺条件であり、抵当権等の設定は不要であった。）及び住宅金融公庫（１０００万円）から合計４０００万円を借入れ、横浜市泉区内所在の郊外丘陵地にある居住用マンション１戸を購入し（以下「横浜のマンション」という。）、以後、実母及び実姉と同居して二人を扶養しながら、月々合計約２２万円のローン返済を続けたが、平成７年ころから、ローン返済の経済的負担や日常生活の利便性の問題などから、横浜のマンションの住み替えの必要性を感じるようになった。

原告は、平成９年５月、横浜のマンションを代金６１００万円で売却し、住宅金融公庫からの借入金残額９７４万円を一括返済してローン返済の負担を減少させるとともに、売却金の残額で福岡市内の本件譲渡物件を代金約４８３７万円で購入し、社内融資住宅貸付金の返済は引き続き給与から返済することにした。横浜のマンションを売却した際、原告には約３０００万円の譲渡損失が発生したが、不動産仲介業者からアドバイスを受けて、この譲渡損失と他の所得との損益通算ができることを初めて知り、平成９年度の確定申告により、所得税１８３万７５００円が還付され、平成１０年の住民税が免除されて、この

制度を理解した。

その後、原告は、扶養する実母が大腿骨を骨折するなどして近い将来車椅子を使用せざるを得ない状況になり、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介業者に依頼し、同年3月10日、本件譲渡資産を代金2600万円で売却するとともに、この金員と退職後の生活のための蓄えであった預貯金2000万円を充て、同月24日、介護設備を備えた本件買換資産を購入した。原告は、これらの売買の際、不動産仲介業者から、本件改正の話聞いたことはなく、翌年の確定申告で譲渡損失の損益通算を行う準備として諸経費を含む領収書等を保管していた。

原告は、平成16年1月、60歳の定年を待たず、勤務していた会社を早期退職した。

原告は、平成17年3月、約173万円の還付を受けようとして確定申告を行おうとしたところ、本件改正により損益通算ができなくなったことを知らされた。

原告が、後に、不動産仲介業者に苦言を呈したところ、本件改正は耳にしていたが、改正前であったので言及しなかったとの説明を受けた。

ウ 損益通算廃止に対する特例措置について

本件改正は、国民の不動産譲渡・買換えに伴う損益を考慮し、比較的低所得である者に損益通算を認め、その経済的不利益を防止するために、特例措置（新措置法41条の5、41条の5の2）を設けたが、原告は、生活上の必要から3回建物の買換えを行い、最初の建物の購入のために借りた会社からの住宅借入金（退職金と相殺条件）を長年にわたって返済していたものの、本件譲渡資産や本件買換資産に係る住宅借入金を有していなかったため、上記特例措置の適用を受けることができなかった（なお、上記特例措置を知っていれば、本件買換資産に住宅借入金を利用して、その適用を受けることは可能であったことがうかがわれる。）。

（４）総合判断

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。

以上によれば、原告については、本件譲渡資産の譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額について他の所得との損益通算を認めるべきであり、これ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。

4 よって、原告の請求は理由があるからこれを認容することとし、主文のとおり判決する。

福岡地方裁判所第 2 民事部

裁判長裁判官 岸和田羊一 裁判官 桂木正樹 裁判官 関川亮介

別表 1 《略》

別表 2 《略》

平成 20 年 02 月 14 日東京地方裁判所 平成 18(行ウ)603.604.606.607

《全 文》

【文献番号】 2 5 4 0 0 3 3 1

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、当事者間に争いがないところ、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応用することは、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 卷 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 卷 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

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いえることができる。

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つては、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って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求めることとし、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

です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益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院の政策的、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 日大法院判決・民集 39 卷 2 号 247 頁）。

したがって、国会により、暦年の途中で改正された法を、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