

土地建物等の譲渡損益通算禁止についての意見書

2004年9月18日

日本弁護士連合会

第1 意見の趣旨

平成16年3月26日に国会において可決・成立した「所得税法等の一部を改正する法律」によって、改正された租税特別措置法附則第27条1項・6項を速やかに再改正して、公布日前に土地建物等を譲渡した者について損益通算を認める措置をとるべきである。

第2 意見の理由

1 はじめに

今般成立した「所得税法等の一部を改正する法律」によって、個人が行う土地建物等の譲渡に関して発生した譲渡損益については、本年1月1日に遡り、他の種類の所得との損益通算が禁止されることになった（改正租税特別措置法第31条・第32条、附則第27条1項・6項）。つまり、土地建物等の譲渡によって損失が発生した場合、他の所得（給与所得、事業所得、不動産所得などの総合課税の対象となる所得）との通算が認められないことになった。しかし、この改正は、以下のようにより前に遡及して施行し又は適用することはこの目的に反するもので、一般的には、納税者の不利益に変更する租税法の遡及効は認められない所得税や事業税の

2 遡及立法は租税法律主義に違反する

(1) 憲法第84条の定める租税法律主義は、納税者の法的安定を図り、将来の予測可能性を与えることを目的の一つとしており、このため新法（改正法）を公布日より前に遡及して施行し又は適用することはこの目的に反するもので、一般的には、納税者の不利益に変更する租税法の遡及効は認められない所得税や事業税の

ような期間税についても年度の途中で納税者の信頼を裏切るような遡及立法は許されない。とくに個人が年度内に何度も土地建物等の譲渡を行う者は少なく、年度内に何度も取引を繰り返して損を出し利益を出したものを年度末に通算する給与所得、事業所得、不動産所得等とは性質を異にするから、土地建物等の譲渡をした者に対する課税に関して、納税者にとって特に予測可能性がある場合を除き、年度途中の遡及立法は許されない。

- (2) 今回の改正法の適用遡及は、法律としての予測可能性を奪うものであり、法的安定性に関する信頼を害し、納税義務者に著しい不利益を与えるものであるため、憲法第84条の租税法律主義に違反し、許されない立法である。

この点について、参議院予算委員会における平成16年3月15日の政府答弁は、「所得税というのは年間を通じてその所得に対して課税をするという暦年課税の仕組みを取っているわけですが、損益通算というのは年末に損と益が決まった段階での所得金額の計算の過程で適用されるものでありまして、個々の譲渡の日に決定をされるという仕組みにはなっておりません。」と説明する。しかし、予測可能性に関しての問題点は、いつ課税権が発生するかではなく、納税者が課税に対する予測をして取引をするししないを決するそのときなのである。仮に本年1月16日に土地を売却しようとする者は、その時点での法律を前提にして自己の課税所得を計算し、売却の可否を決定するのであるから、今回の改正法は、売却時には成立しておらず、納税義務者の予測可能性(信頼)を奪うものといえる。政府答弁は、納税者が土地建物等を譲渡しようとする際に総合課税上で必ず損を通算してもらえという予測可能性と期待とを無視するものである。

- (3) 政府は、平成15年中に政府税制調査会答申書案が公表されていることをもって予測可能性を損なわないと説明する。しかし、法律の予測可能性は、法律の制定及び公布により示すべきであり、国会で審議にも付されていない税調案などの公表段階をもって予測可能性の基準日とする説明は、立法権をもつ国会を軽視する解釈である。国会においては、法案を審議し、修正あるいは否決することを当然に予定しており、単なる政府税調で議論されていたか否かを中心に法改正の予

測可能性の基準とすることは憲法上許されない。

また、今回の場合は、政府税調自身が平成15年12月16日までは損益について議論をしていないのである。税調の平成16年1月16日議事録によれば、税調の委員らにとっても「いきなり出てきた。唐突に出てきたという感がどうしても拭えない。」、「政策税制のところが自民党税調の議論からつけ加わった、我々の守備範囲の外で議論が起こって、（中略）例の所得譲与税と同じように意図しないところで話しが起こった。」のである。日本税理士会連合会も「この改正については事前に議論がなされておらず、全く唐突な改正であった。さらに、納税者の税負担につき不利益を及ぼす遡及立法でさえあった。このような税制改正は国民への説明責任が果たされておらず、周知期間もなくその手続きのあり方には問題があると考えられる。」（平成17年度・税制改正に関する建議書3頁）と批判している。

しかも、政府税調の段階では、総合課税の対象になる所得（たとえば事業税）の損失と土地譲渡益との損益通算の禁止については、まったく説明がなされていなかったのである。

納税者にとって予測可能性のない法改正であることは明らかと言わなければならない。

3 政策的に不当であること

土地建物等の譲渡損失について損益通算及び繰越控除を認めないことは担税力を失った部分に対しても課税することになること、損益通算及び繰越控除が認められる法人が所有する場合に比して不公正であること、譲渡益に課税し譲渡損は切り捨てるとの税法に理論的な根拠を見いだすことはできないこと、含み損を有する遊休不動産の流動化を阻害すること等、今回の法改正は、政策的にみても不当であり、損益通算及び繰越控除の制度の復活を行うべきである。

しかし、当連合会は、法律家の団体として、まず、違憲の部分の是正、すなわち公布日前に土地建物等を譲渡した者について損益通算を認める立法的措置を速やかにとるべきであると考えるので本意見書を発表するものである。 以上