

不利益課税遡及立法についての意見書

2014年（平成26年）3月19日

日本弁護士連合会

第1 意見の趣旨

2004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条第1項・第6項（以下「租税特措法附則」という）は、施行日より前に遡り、同年1月1日以降に行われた個人の土地建物等の譲渡に関する譲渡損益について他の種類の所得との損益通算を禁止したが、このように、納税者の法的安定性、予測可能性を侵害して不測の損害を与える不利益課税遡及立法は、憲法第84条に反するのみならず、同法第39条及び第13条の精神に悖る（国民の経済活動等における行動の自由を侵害する）ものであるから、今後、内閣・国会においては、立法に際し、不測の損害を生じる場合について、類型的にこれを適用除外するなど、国民の行動の自由が最大限に尊重されるよう配慮することを求める。

第2 意見の理由

1 はじめに

上記租税特別措置法は、2004年4月1日に施行されたが、「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、同年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した（改正租税特別措置法第31条・第32条、附則第27条第1項・第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。これに対して当連合会は、この改正は、公布日前に土地建物等の譲渡をした者について、憲法第84条の租税法律主義に違反するものであるから、再度法改正を行って損益通算の制度を復活して、これらの者の救済措置をとるべきであるとの意見書を2004年9月18日に出した。しかし、この意見書は内閣・国会の取り上げるところとはならず施行されたために、この法律を遡及適用された納税者から、この法律を違憲だとする訴訟が提起された。その上告審で、最高裁第一小法廷は2011年9月22日に、また、同第二小法廷は同年9月30日に、租税法規の不利益遡及立法の合憲性を認め、納税者の上告を、それぞれ棄却した（以下、両判決の法廷意

見はほぼ同内容であるから、併せて「本件判決」という。)

本件判決には少なからず批判もなされている。

本件判決は、租税特措法附則が納税者の予測可能性を侵害し、行為選択の自由の基準を納税者の選択後に変えてしまうもので、日本国憲法の基本である自由主義の根幹を揺るがす立法であることを看過し、単なる財産権の侵害の問題としている。しかし、本件判決の補足意見が、予測可能性を侵害するようなケースを「典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。」と指摘するとおり、この問題は、立法機関における立法上の重要な問題であるとともに、この判決が出た後に、納税者の予測可能性や行政の透明性・説明責任を重要視する租税における適正手続の保障に向けて前進する国税通則法の改正があったことなどから、当連合会は意見の趣旨記載の要望をするものである。

2 租税特別措置法附則は、租税法律主義（第84条）のみならず、憲法第39条（刑罰法規の不遡及）及び第13条（生命・自由・幸福追求の権利の尊重）の法意にも違反する。

(1) 当連合会の2004年意見は、憲法第84条の租税法律主義は、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いるのであるから、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、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許されない、として特別措置法附則を憲法第84条の租税法律主義違反とした。今回の意見では予測可能性の侵害をより深く検討した結果として、租税特別措置法附則は、憲法第84条に違反するだけでなく同法第39条及び第13条の法意にも違反し、納税者の経済的活動における行動の自由を侵害するものとして、立法に際し、最大限に納税者の選択の自由に配慮されるべきことを要望するものである。

(2) 憲法第39条は遡及処罰を絶対的に禁じている。その根拠として挙げられるのが、①刑法は人権を侵害する法規であるから、その合憲性は厳しくチェックされなくてはならない、②遡及処罰は、予測可能性を侵害するものであり、それは、行為の時の選択の自由を、行為者が選択して行使した後になって、その選択を処罰するなど変えてしまう、つまり選択の自由の基準を国家が国民の不利に変更してしまうような場合のことであり、このような遡及処罰を認めると、国民は安心して行為のときの基準を選択できなくなる（菱

縮効果)。このようなことでは、憲法が定める自由主義社会は成り立たない。以上の理由から、憲法第39条は遡及処罰を絶対的に禁じているのである。租税法も人権を侵害する規定であるから、厳しくチェックされなくてはならない。憲法第30条は国民の納税の義務を定めているのだから、租税法に関してはそれほど厳しくチェックする必要がないという意見もあるが、憲法第30条は、無条件で納税の義務を定めているわけではなくて、法律の範囲内で納税の義務を負うと定めているのであり、法律が定める課税要件が満たされて初めて課税されるのである。この点では、国民の行為が刑法の構成要件を満たして初めて罰せられるのと何ら変わりはないのである。したがって、遡及処罰が禁止されている根拠の①は租税法も同じである。次に、遡及課税が予測可能性を侵害する、即ち、選択の自由の基準、この法律に関して言えば、譲渡による損失は他の所得と通算され所得税はなくなるか減額されるという基準が、後になって通算されないと変更される、つまり国家が選択の自由の基準を納税者の不利益に変更してしまうのである。このようなことを認めた場合、納税者は安心して行為の選択ができなくなる。このようなことでは、憲法が理想とする自由主義社会は成り立たなくなるのである。したがって、遡及処罰を禁止している理由②も、不利益遡及課税立法が納税者の予測可能性を侵害するものである限りは同じことが言えるのである。つまり、租税法における不利益遡及課税を禁じる根拠は憲法第39条の根拠と同質なのである。したがって、不利益遡及課税が納税者の予見可能性を侵害する場合には、憲法第39条の法意が類推適用され、同条違反になるのである。

さらに、憲法第39条が明文で保障するとは言っていないが、守ろうとしている予測可能性の確保は、選択の自由を保障するためのものであり、全ての行動の自由の基礎である選択の自由は当然一般的規定である憲法第13条の自由あるいは幸福追求権に含まれていると解釈される。したがって、憲法第39条が避けようとしている被害と同質のものを与えるこの法律は憲法第13条違反となる。

ところで、経済的自由については違憲審査の基準は緩やかに解されるべきところ、租税法上の行為も経済的行為であり、経済的自由の制限を絶対的に禁じるというのはいきすぎだという反論がなされることがある。しかし、憲法第39条の法意は、国民の自由を保障するものであり、経済的行為にあっても遡及処罰は絶対的に禁じているのであるから、これと同質な遡及課税についてもその制限を絶対的に禁じても何ら不合理ではない。

以上のように、租税特別措置法附則は、憲法第84条のみならず、第39

条及び第13条の法意に違反し、全ての行動の自由の基礎となっている選択の自由を侵害するものであり、憲法の自由主義を成り立たなくさせるものであるから、絶対的に許されるものではないのである。

これに対して、本件判決は、租税法律主義の遡及立法禁止の根拠が予測可能性の確保にあることに全く触れずに、法的安定性の確保の問題として、「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における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）」として、行為時における選択の自由を侵害する問題であるにもかかわらず財産権侵害についての判決を引用して緩やかな違憲審査の基準を用いている。

この判決に対しては、この法律を遡及させる合理性自体にも諸々疑問があるとする論評がある。

立法府の政策的、技術的な判断に単に委ねるのではなく、このケースは裁判所において慎重な検討を要するとする場合だったことを示唆する論文、あるいは、不利益課税遡及立法が、被治者が現実に行う行為を選択する際の指針の喪失・攪乱による「自然（天然）の自由」に対する侵害となる場合は憲法第39条違反と同質の問題であるのに、この判決は単に財産権に関する事案の判決を引用しているという趣旨の批判をする批評、さらには、租税法律主義は予測可能性を確保する機能を果たしているが、予測可能性を与えるという機能を果たす法理が租税法律主義にあるかどうかは疑問であるとして、憲法第13条や第39条などを引用しながら、予測可能性を与えるという機能は人権規定が果たすのではないかと、したがって、仮に上告人側がこの法律を租税法律主義違反だけでなく人権規定違反だと主張をすれば結論が変わっていたかもしれないという趣旨の解説など、本件判決に対しては批判的な論文も少なくない。

- 3 以上のとおり、不利益課税遡及立法は憲法第84条のみならず、第39条及び第13条の法意に違反するものであり、財産権を侵害するだけでなく、全ての行動の自由の基礎となっている選択の自由を侵害するものである。

さらに、以下のとおり、(1)本件判決の補足意見がこの問題を立法上の問題で

あったと指摘し、(2)本件判決の2か月後である2011年11月には納税者の予見可能性を高め手続保障の充実を図る国税通則法の一部改正が実現するなどしていることを付言する。

(1) 本件判決の補足意見が、租税特別措置法の成立を予測できないケースについて、「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、憲法第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典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。」として、この問題を立法上の問題であったと指摘している。

(2) さらに、税務調査手続については、本件判決の2か月後である2011年11月に国税通則法の一部が改正され、手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め、調査に当たって納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効果的な調査の実施と申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点及び課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点が、法令上明確化されたところである。このように租税手続法が改正されても、納税者の予見可能性の確保に配慮されていない不利益遡及立法が今後も制定されることにより、手続保障が意味をなさなくなってしまうことが看過されてはならない。

4 よって、当連合会は、内閣・国会は、今後、このような不利益課税遡及立法を策定するに際しては、租税法律主義を定める憲法第84条のみならず、行動の自由を保障する憲法第39条及び第13条の法意に照らし、納税者の経済活動の自由が尊重され、選択の自由が侵害されないよう十分な配慮がなされるべきであるとの意見を述べるものである。

以 上