

東京高等裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 各所得税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（阿南税務署長）

平成25年4月18日棄却・上告・上告受理申立

（第一審・東京地方裁判所、平成●●年（〇〇）第●●号、平成●●年（〇〇）第●●号、平成●●年（〇〇）第●●号、平成24年9月25日判決、本資料262号－195・順号12045）

判 決

控訴人（第1事件原告） 甲
（以下「控訴人甲」という。）

控訴人（第2事件原告） 乙
（以下「控訴人乙」という。）

控訴人（第3事件原告） 丙
（以下「控訴人丙」という。）

控訴人ら訴訟代理人弁護士 志賀 櫻
同 田代 浩誠

控訴人ら補佐人税理士 森 由美

被控訴人 国

代表者法務大臣 谷垣 禎一
処分行政庁 阿南税務署長

佐竹 洋治

指定代理人 新保 裕子

同 菊池 豊

同 片野 美千子

同 松本 浩伸

同 濱 孝幸

同 尾上 幸男

同 船井 孝行

同 黒川 美穂

主 文

- 1 控訴人らの本件控訴をいずれも棄却する。
- 2 当審において拡張された控訴人乙の請求を棄却する。
- 3 当審における訴訟費用は、すべて控訴人らの負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 (1) 処分行政庁が平成21年7月9日付けで控訴人甲に対してした同人の平成18年分所得税

の更正処分（以下「平成１８年分更正処分１」という。）のうち、総所得金額３８４万４６２１円及び納付すべき税額３０万７４００円を超える部分を取り消す。

(2) 処分行政庁が平成２１年７月９日付けで控訴人甲に対してした同人の平成１９年分所得税の更正処分（以下「平成１９年分更正処分１」という。）のうち、総所得金額１０６万８６０６円及び納付すべき税額１万７８００円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定（以下「本件賦課決定１」という。）をいずれも取り消す。

3 (1) 処分行政庁が平成２１年７月９日付けで控訴人乙に対してした同人の平成１８年分所得税の更正処分（以下「平成１８年分更正処分２」という。）のうち、総所得金額１０７６万０３８８円及び納付すべき税額１１６万９５００円を超える部分を取り消す。

(2) 処分行政庁が平成２１年７月９日付けで控訴人乙に対してした同人の平成１９年分所得税の更正処分（ただし、平成２１年１１月６日の異議決定により、一部を取り消された後のもの。以下「平成１９年分更正処分２」という。）のうち、総所得金額６０９万２３２２円及び納付すべき税額２６万６４００円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定（ただし、平成２１年１１月６日の異議決定により、一部を取り消された後のもの。以下「本件賦課決定２」という。）をいずれも取り消す。

4 (1) 処分行政庁が平成２１年７月９日付けで控訴人丙に対してした同人の平成１８年分所得税の更正処分（以下「平成１８年分更正処分３」という。）のうち、総所得金額７３２万９８１０円及び納付すべき税額７８万２８００円を超える部分を取り消す。

(2) 処分行政庁が平成２１年７月９日付けで控訴人丙に対してした同人の平成１９年分所得税の更正処分（以下「平成１９年分更正処分３」という。）のうち、総所得金額３１８万２９８２円及び納付すべき税額７万９２００円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定（以下「本件賦課決定３」という。）をいずれも取り消す。

第２ 事案の概要

1 控訴人らは、A（原判決３頁９行目、４頁１０行目以下参照）との間で、外国為替証拠金取引である本件FX取引（原判決４頁１９行目参照）を行い、Aからは、本件FX取引に基づくスワップ金利として本件スワップポイント（原判決１１頁１０行目参照）に係る金員が控訴人ら名義の本件各銀行口座（原判決１１頁２３行目参照）に振り込まれていた。

2 本件は、控訴人らが、平成１８年分及び平成１９年分の所得税について、Aとの本件FX取引に基づき毎月受領していた本件スワップポイントを総収入金額に算入せずに申告したところ、処分行政庁（阿南税務署長）から、上記スワップポイントが雑所得に該当するとして、所得税についての各更正処分（平成１８年分更正処分１ないし３及び平成１９年分更正処分１ないし３。以下、これらを「本件各更正処分」という。）、平成１９年分の所得税についての過少申告加算税の各賦課決定（本件賦課決定１ないし３。以下「本件各賦課決定」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）を受けたので、本件スワップポイントは未決済であり、余剰証拠金の仮払いにすぎないから、収入の原因となる権利は未確定であり、所得税法３６条１項の「収入すべき金額」に当たらないなどと主張して、本件各更正処分のうち、平成１８年分所得税については各減額更正処分により一旦減額更正されていた額を超える部分、平成１９年分所得税については当初の申告額を超える部分及び本件各賦課決定（控訴人乙については、異議決定により一部取り消された後のもの）の各取消しを求める事案である。

3 原審は、本件スワップポイントが所得税法３６条１項所定の「収入すべき金額」に当たるから、

これを平成18年分及び平成19年分の雑所得として総収入金額に算入してされた本件各更正処分はいずれも適法であり、また、本件各賦課決定も適法であるとして、控訴人らの本訴請求をいずれも棄却したので、控訴人らが、これを不服として控訴した。

なお、原審における控訴人乙の平成19年分更正処分2に係る請求の趣旨は、「処分行政庁が平成21年7月9日付けで控訴人乙に対してした同人の平成19年分更正処分2のうち、総所得金額609万2322円及び納付すべき税額54万7800円を超える部分並びに本件賦課決定2をいずれも取り消す。」とするものであったところ、控訴人乙は、当審において、上記第1の3(2)のとおり、平成19年分更正処分2に係る請求を拡張した。

4 本件における「関係法令の定め」については、原判決の「事実及び理由」中の第2の1（原判決3頁25行目以下）に、「前提事実」については、原判決の「事実及び理由」中の第2の2（原判決3頁5行目以下）に、「争点」については、原判決の「事実及び理由」中の第2の3（原判決14頁3行目以下）にそれぞれ記載するとおりであり、また、「争点に関する当事者の主張の要旨」については、次項において、「控訴人らの当審における補充主張」を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中の第2の4（原判決14頁9行目以下）に記載するとおりであるから、いずれもこれらを引用する。

5 控訴人らの当審における補充主張

(1) 控訴人らとAとの間のFX取引における権利の確定について、本件取引約款（原判決6頁15行目参照）及び本件取引ガイド（原判決6頁23行目参照）に基づき判断するのは誤りである。すなわち、Aの代表取締役である丁（原判決4頁14行目参照）と控訴人らの各陳述書（甲3、4）にもあるとおり、Aと控訴人らとの間では、取引の清算や所得税の申告をする場合には、Aが「決済証明書」を発行し、これにより収入の原因となる権利を確定することが合意されていた。

処分行政庁は、Aと控訴人らとの本件FX取引に関する契約書（処分証書）を提出しているわけではなく、その立証責任を尽くしていないのであり、普通取引約款により本件FX取引の内容を認定して行った本件各更正処分等は違法である。

(2) 本件FX取引は、資本取引や損益取引ではないから、貸借取引ということになるところ、これに基づき支払われた本件スワップポイントに係る金員は、将来利益が発生することを見込んで支払われた仮払金に当たるといふべきであり、また、通常求められるよりも多くの証拠金を控訴人らが支払っていたことに対する余剰金の一時的な貸与の趣旨もあったのであり、いずれにしてもAからの支払が控訴人らの権利として確定したものではなかった。

(3) 札幌南税務署長は、Aに対して、訴外戊の平成18年分の確定申告の内容に関する反面調査を行った上で、控訴人らと同様の取引に係るスワップポイントについて、決済が実行されたものだけを収入とし、未決済のものは収入として計上しないとする内容の申告に対する更正処分等をせず、これを是認した（甲8ないし10〔枝番号を含む。〕）。

また、紋別税務署長も、Aに対して、訴外Jの平成18年分の確定申告の内容に関する反面調査を行った上で、AとのFX取引に係るスワップポイントについて、上記の戊の場合と同様の内容の申告に対する更正処分等をせず、これを是認した（甲5ないし7〔枝番号を含む。〕）。

このように、他管内の税務署長が処分行政庁とは異なる見解に基づきFX取引に係るスワップポイントについての課税処分をしている実態があるから、本件各更正処分等は、処分行政庁の恣意的な判断に基づく不当、不公平なものとして違法というべきである。

- (4) 平成23年度の税制改正（平成23年法律第82号）により、租税特別措置法41条の14及び15は、店頭デリバティブ取引に該当する差金等決済に係る雑所得についても、取引所における取引とは区別せずに、「決済」をした場合に申告分離課税として、損失の繰越控除を認める内容に改正された。権利確定主義についての被控訴人主張の見解は、現行の法体系を破壊する結果となるものであり、違法であることは明らかである。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、処分行政庁（阿南税務署長）による本件各更正処分等はいずれも適法なものであるから、控訴人らの本訴請求（当審において拡張された控訴人乙の請求を含む。）にはいずれも理由がなく、これを棄却するのが相当であると判断する。その理由は、次項以下において、控訴人らの当審における補充主張を踏まえた判断を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中の第3の1（21頁20行目以下。争点(1)（本件各更正処分の適法性）について）及び2（30頁4行目以下。争点(2)（本件各賦課決定の適法性）について）に説示するとおりである（ただし、原判決29頁6行目から7行目にかけての「特別措置法」を「租税特別措置法」に改める。）から、これを引用する。
- 2 Aが控訴人らとの間で本件取引約款及び本件取引ガイドに基づき行っていた本件FX取引については、原判決（22頁13行目以下）も適切に説示しているとおり、保有数量に応じたスワップポイントが毎日積み立てられ、前月の最終営業日時点におけるスワップポイントの累積額が控訴人らの本件各取引口座（原判決6頁8行目参照）の残高に反映され、翌月1日ころの日付でAから控訴人らに対して通知できる状態となっていたこと、控訴人らは、毎月10日、Aから本件各銀行口座に前月の最終営業日までの本件スワップポイントに基づき算出された金員の振込みを受けていたこと、本件各銀行口座に入金された本件スワップポイントの金員に係る預金等の債権に対する担保権の設定はなく、相殺（予約）の対象ともされておらず、控訴人らは、本件各銀行口座から自由に本件スワップポイントに係る金員を引き出すことができたことなどが指摘できるのであり、このような本件FX取引の実態に照らすと、本件スワップポイントに係る収入の原因となる権利は、遅くとも毎月の最終営業日時点では、収入となるべき権利が発生した後、これを法律上行使することができるようになり、権利実現の可能性を客観的に認識することができる状態になったものと解するのが相当である。したがって、いわゆる権利確定主義の考え方によれば、上記の時点で本件スワップポイントに係る収入の原因となる権利は確定していたものというべきであり、その時点におけるスワップポイントの額は、所得税法36条1項所定の「収入すべき金額」に当たるものと判断するのが相当である。

したがって、これと同旨の見解に基づく本件各更正処分にも違法と評価すべき点を認めることはできない。

- 3 控訴人らは、Aとの間の本件FX取引における本件スワップポイントの金員に係る所得の発生について、本件取引約款及び本件取引ガイドに基づき判断するのは誤りであり、Aの代表取締役である丁と控訴人らの陳述書（甲3、4）の内容に従った解釈をすべきである旨主張する。しかしながら、原判決（26頁15行目以下）も適切に説示するとおり、本件取引約款等は、本件FX取引の契約内容になっているものと推認することができるのであり、上記の丁及び控訴人らの陳述書以外に、本件FX取引に関して控訴人らとAとの間に本件取引約款等とは異なる別段の合意の存在をうかがうに足る客観的な証拠はないところ、上記の各陳述書の内容は、控訴人らの主張を述べているにすぎないのであり、控訴人らが主張する合意に至った経緯や、控訴人らの銀

行口座に本件スワップポイントに係る金員が振り込まれている点等について何ら合理的な説明がされていないこと、本訴の提起後1年を経過して作成された事後的なものであること、Aは破産手続開始決定を受け、結局、控訴人らに本件F X取引に関する少なくない損害が生じており、丁と控訴人らは親戚関係にあること（前提事実(1)。原判決4頁10行目以下参照）を考慮すると、控訴人らの主張内容に沿った各陳述書の記載を直ちに採用することはできないと判断するのが相当である。

したがって、上記の点に関する控訴人らの主張も採用することはできない。

- 4 控訴人らは、本件F X取引が貸借取引に当たり、これに基づき支払われた本件スワップポイントに係る金員も仮払金や余剰証拠金の一時的な貸与の趣旨のものにすぎず、控訴人らに確定的な収入が発生したものではないと主張する。しかしながら、原判決（27頁22行目以下）も適切に説示しているとおり、本件F X取引に基づく本件スワップポイントに係る金員の支払が、控訴人らの主張するような仮払金や余剰証拠金の返還に当たるものとは到底解することができないのであり、控訴人らの上記主張を採用することはできない。
- 5 控訴人らは、他管内の税務署長が、本件と同様のAとのF X取引に係るスワップポイントについて、決済が実行されたものだけを収入とし、未決済のものは収入として計上しない申告について、処分行政庁とは異なる取扱いをしており、本件各更正処分は恣意的なもので違法であると主張する。しかしながら、仮に控訴人らが主張するような取扱いがされている事例があったとしても、正当なものと解される見解に基づいて適正に行われた本件各更正処分が恣意的なものとされる余地のないことは明らかであり、また、租税法律主義に反するともいうことはできないから、控訴人らの主張はその前提を欠き失当というべきである。
- 6 控訴人らは、本件各更正処分の権利確定主義に関する被控訴人の考え方を前提とすれば、その後の平成23年度税制改正によって改正された租税特別措置法41条の14及び15との関係で、現行の法体系を破壊する結果となる旨主張する。しかしながら、原判決（29頁6行目以下）も適切に説示するとおり、上記の改正は、金融商品取引法の施行により店頭デリバティブ取引も新たに規制の対象となって、投資家保護のための規制の強化が図られたことを踏まえ、金融商品間の課税の中立性を高めるという立法目的から、租税特別措置法の上記各規定の適用を店頭デリバティブ取引に該当する差金等決済に係る雑所得にも拡大したものであるから、この法改正前に適法な権利確定主義に基づいて行われた本件各更正処分が現行の法体系と齟齬するものとはいえず、控訴人らの上記主張もまた採用する余地はないというべきである。
- 7 以上の検討によれば、本件F X取引に係る本件スワップポイントを雑所得に当たるとして総収入金額に算入してされた本件各更正処分には違法と評価すべき事由が認められず、また、これを前提とする本件各賦課決定もいずれも適法なものであると判断するのが相当である。

第4 結論

以上のとおり、本件各更正処分等にはいずれも違法と評価すべき事由が認められず、控訴人らの本訴請求（当審において拡張された控訴人乙の請求を含む。）は理由がないから、これを棄却すべきところ、これと同旨の原判決は相当であり、控訴人らの本件控訴は理由がないから、これをいずれも棄却するとともに、当審における控訴人乙の拡張した請求についても棄却することとし、主文のとおり判決する。

裁判長裁判官 奥田 隆文
裁判官 渡邊 弘
裁判官 齊藤 顕