

京都地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消請求事件
国側当事者・国(伏見税務署長)
平成27年7月3日棄却・控訴

判 決

原告	甲
上記訴訟代理人弁護士	湯川 二郎
同	丸山 紳
同	久田 浩誌
被告	国
上記代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	伏見税務署長 上野 稔
被告指定代理人	清水 真人
同	徳山 健一
同	小銭 慎司
同	田中 孝太郎
同	庭田 真子
同	中村 芳一
同	西尾 維子

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

処分行政庁が原告に対して平成24年11月28日付けでした平成23年分の所得税の更正処分のうち、翌年以降に繰り越す株式等に係る譲渡損失の額を3196万8863円から813万9478円とした部分を取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の要旨

原告は、平成23年中に、外国証券会社への売委託により行った株式等の譲渡損失の額について、平成24年法律第16号による改正前の租税特別措置法(以下「租税特別措置法」という。)37条の12の2が規定する特例(以下「本件特例」という。)が適用されるとして平成23年分の所得税の青色申告をしたところ、処分行政庁は、これを認めず、平成24年11月28日付け更正処分(以下「本件更正処分」という。)を行い、翌年以降に繰り越す株式等に係る譲渡損失の額を原告申告に係る3196万8863円から813万9478円と更正した。

本件は、原告が処分行政庁の属する国を被告として、本件更正処分のうち上記更正に係る部分が違法であると主張してその取消しを請求した事案である。

2 法令の定め（ただし、関係部分のみの抜粋）

(1) 「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約」（平成16年条約第2号）（以下「日米租税条約」という。）第1条1項「この条約は、この条約に別段の定めがある場合を除くほか、一方又は双方の締約国の居住者である者にのみ適用する。」

2項「この条約の規定は、次のものによって現在又は将来認められる非課税、免税、所得控除、税額控除その他の租税の減免をいかなる態様においても制限するものと解してはならない。

(a) 一方の締約国が課する租税の額を決定するに当たって適用される当該一方の締約国の法令」

(2) 租税特別措置法37条の12の2（上場株式等に係る譲渡損失の損益通算及び繰越控除）（本件特例）

1項「確定申告書を提出する居住者…の平成21年分以後の各年分の上場株式等に係る譲渡損失の金額がある場合には、第37条の10第1項後段の規定にかかわらず、当該上場株式等に係る譲渡損失の金額は、当該確定申告書に係る年分の第8条の4第1項に規定する上場株式等に係る配当所得の金額を限度として、当該年分の当該上場株式等に係る配当所得の金額の計算上控除する。」

2項「前項に規定する上場株式等に係る譲渡損失の金額とは、当該居住者…が、上場株式等の譲渡のうち次に掲げる上場株式等の譲渡…をしたことにより生じた損失の金額として政令で定めるところにより計算した金額のうち、その者の当該譲渡をした日の属する年分の第37条の10第1項に規定する株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上控除してもなお控除しきれない部分の金額として政令で定めるところにより計算した金額をいう。

一 金融商品取引法第2条第9項に規定する金融商品取引業者（同法第28条第1項に規定する第一種金融商品取引業を行う者に限る。…）又は同法第2条第11項に規定する登録金融機関…への売委託により行う上場株式等の譲渡」

6項「確定申告書を提出する居住者…が、その年の前年以前3年内の各年において生じた上場株式等に係る譲渡損失の金額（この項の規定の適用を受けて前年以前において控除されたものを除く。）を有する場合には、第37条の10第1項後段の規定にかかわらず、当該上場株式等に係る譲渡損失の金額に相当する金額は、政令で定めるところにより、当該確定申告書に係る年分の同項に規定する株式等に係る譲渡所得等の金額及び第8条の4第1項に規定する上場株式等に係る配当所得の金額（第1項の規定の適用がある場合にはその適用後の金額。以下この項において同じ。）を限度として、当該年分の当該株式等に係る譲渡所得等の金額及び上場株式等に係る配当所得の金額の計算上控除する。」

7項「前項に規定する上場株式等に係る譲渡損失の金額とは、当該居住者…が、平成15年1月1日以後に、上場株式等の譲渡のうち第2項各号に掲げる上場株式等の譲渡…をしたことにより生じた損失の金額として政令で定めるところにより計算した金額のうち、その者の当該譲渡をした日の属する年分の第37条の10第1項に規定する株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上控除してもなお控除しきれない部分の金額として政令で定めると

ころにより計算した金額（第1項の規定の適用を受けて控除されたものを除く。）をいう。」

3 前提事実

以下の事実は、当事者間に争いが無い、後掲の証拠により容易に認められる。

(1) 原告の株式譲渡による損失

原告は、国内に住所を有する青色申告者であるが、平成23年中に、米国に本店を置くA社（以下「本件外国証券業者」という。）への売委託により行った株式譲渡により、米国の金融商品市場において176万0162円の損失を生じた（以下「本件損失」という。）。

(2) 原告の譲渡損失の確定申告

原告は、処分行政庁に対し、平成24年3月6日、別紙「課税の経緯」記載のとおり、本件損失について租税特別措置法37条の12の2が規定する本件特例が適用されることを前提として、「株式等の譲渡に係る譲渡所得等の金額（上場分）」欄に損失176万0162円と、「翌年以後に繰り越す株式等に係る譲渡損失の金額」欄に3196万8863円と、それぞれ記載した平成23年分に係る所得税の確定申告書を提出した。

なお、本件特例は、平成21年分以降の各年分の上場株式等に係る譲渡損失の金額のうち、本件特例の対象業者への売委託により生じたものを、当該年分の分離課税の配当所得の金額を限度として当該年分の当該配当所得金額から控除（損益通算。租税特別措置法37条の12の2第1項）した上で、翌年以降にこれを繰り越し、その年の翌年以後3年以内の各年分の株式等に係る譲渡所得等の金額及び分離課税配当所得金額から控除する（繰越控除。同条第6項）というものである。

(3) 処分行政庁による本件更正処分

処分行政庁は、原告に対し、平成24年11月28日付けで、別紙「課税の経緯」記載のとおり、本件外国証券業者への売委託により生じた株式等の譲渡損失の金額について本件特例の適用がなく、翌年以後に繰り越すことができないなどとして、本件損失に係る176万0162円を「株式等の譲渡に係る譲渡所得等の金額（非公開分）」に計上し、「株式等の譲渡に係る譲渡所得等の金額（上場分）」を0円とした上で、「翌年以後に繰り越す株式等に係る譲渡損失の金額」を3196万8863円から813万9478円とする内容を含む更正処分（本件更正処分）をした（甲1）。

(4) 原告の審査請求と国税不服審判所の判断

原告は、国税不服審判所長に対し、平成24年12月6日付けで国税通則法75条4項1号に基づき審査請求をしたが、国税不服審判所長は、原告に対し、平成25年11月5日付けで、審査請求を棄却する旨の裁決を行い、当該裁決書は、原告に対し、その頃、送達された（甲2）。

(5) 原告による本件訴訟の提起

原告は、平成26年5月9日、本件訴訟を提起した（顕著な事実）。

(6) 本件外国証券業者の本件特例の対象業者非該当

本件外国証券業者は、本件特例の対象業者（平成24年法律第53号による改正前の金融商品取引法（以下「金商法」という。）2条9項に規定する内閣総理大臣の登録を受けた金融商品取引業者であって同法28条1項に規定する第一種金融商品取引業を業として行う者又は同法2条11項に規定する登録金融機関（以下「本件特例対象業者」という。))に該当しない（争いが無い）。

4 争点及び争点に関する当事者の主張

(1) 本件特例は、憲法13条ないし14条に違反するか(争点(1))

[原告]

ア 本件特例の立法目的は、個人金融資産の資金配分を預貯金から株式に移動を促し、間接金融から直接金融を中心とした金融構造に転換を図ることにより民間投資の促進を期待することにある。そして、この立法目的は、正当である。もっとも、上記立法目的を我が国証券市場の活性化のみに限定する理由はない。

株式保有のリスクを小さくすることで個人の株式保有を増やすためには、株式等の譲渡損失は、他の所得と通算され、あるいは翌課税期間に繰り越されるべきものである。したがって、株式等の譲渡損失の繰越控除制度の導入は、上記立法目的を達成するための手段として合理的である。

イ 本件特例は、上場株式等に係る譲渡損失の金額のうち、本件特例対象業者への売委託により生じたものに限り、3年間に限り、繰越控除を認めるものであるが、このように、繰越控除制度の適用を制限するためには、それ相応の合理性が必要とされるべきである。

しかしながら、繰越控除制度の適用を本件特例対象業者への売委託による譲渡のみに限定したり、繰越控除期間を3年間に限定することなどには合理性がない。

すなわち、第1に、本件特例の立法過程では、本件特例の合理性については検討された形跡がない。

第2に、本件特例が適用される本件特例対象業者とは、すなわち支払調書制度の対象となる業者である。しかしながら、税制全般において納税者間の公平性を確保することを目的とする支払調書制度の有無で本件特例の適否を区別することは、前記立法目的と関連性がない。むしろ、税務当局は、日米租税条約を通じた情報交換等により、容易に納税者の上場株式等の譲渡損失に関する情報(原告が本件外国証券業者に売委託した取引によるものを含む。)を把握できるから、同じ日本の納税者であって同じ上場株式等の譲渡損失を受けた者が、日本の税制の公平性を確保することを目的とした支払調書制度の有無で本件特例の適否を区別することは、甚だしく不合理である。

第3に、上記立法目的に照らすと、本件特例が繰越控除期間を3年に限定する合理的な根拠はない。むしろ、株式等の譲渡損失の繰越控除制度の前記趣旨及び当該譲渡損失に関する情報が容易に把握可能であることに照らすと、控除期間は、無期限とするのが当然である。この点、税務当局は、ある課税期間に生じた損失を翌課税期間に繰り越すことができないことが原則であると主張するが、この原則なるものには法律上の根拠もなく、所得税法70条の文言解釈としても不合理である。むしろ、青色申告者は、正確な貸借対照表と損益計算書が作成できる帳簿記録を有するものとして、平成15年以来、上場株式等の譲渡損失について繰越控除が認められるようになった以上、すべからずその損失を繰越控除できるのが必然である。

ウ 以上のとおり、本件特例によれば、同じ銘柄の株式の売委託を国内で登録している本件特例対象事業者(第一種金融商品取引業者)に対して行えば本件特例が適用され、国内で登録していない外国証券業者に対して行えば本件特例が適用されないということになるが、これは、個人として、立法の上で最大の尊重を必要とする国民を合理的理由なく差別し、本件特例対象業者以外の業者に対する売委託によって上場株式等の譲渡損失を被った国民に過重な税負担を強いるものであるから、憲法13条(公平原則)及び14条1項(平等原則)に

違反する。

[被告]

ア 租税に関する法律の規定は、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、極めて専門的技術的な判断を要するものであるから、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が、その立法目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、憲法14条1項に違反するものではない(最高裁判所昭和60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁)。

イ 本件特例の立法目的は正当である。

すなわち、本件特例が本件特例対象業者に対する売委託により生じた株式等に係る譲渡損失について繰越控除を認めることとした趣旨は、証券市場の活性化を図りつつ、適正・公平な課税を実現することにあるが、証券市場の活性化という目的は、「貯蓄優遇から投資優遇への金融のあり方の切り替え」という、国家の財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策的判断の下で設定されたものであり、また適正・公平な課税という目的は、租税法の基本原則というべきであり、いずれの目的も正当である。

ウ 本件特例が、本件特例対象業者に対する売委託により生じた譲渡損失に限り、本件特例を認めることとしたことは、その立法目的との関連で著しく不合理であることが明らかとはいえない。

すなわち、本邦で内閣総理大臣の登録を受けていない外国の証券業者等への売委託により上場株式等を譲渡する方法で取引を行う場合などには、当該外国の証券会社等には、株式の譲渡制度の対価に係る支払調書制度(株式等の譲渡の対価の支払を受ける者の氏名、住所、その年中に支払の確定した株式等の譲渡の対価の額等を記載した支払調書の作成及び税務署長への提出を義務付ける制度であるが、当該作成義務及び提出義務は、本件更正処分当時、本件特例対象業者に課せられていた。)が適用されないことから、上場株式等の譲渡による所得について、課税庁がこれを正確に捕捉できず、ひいては適正な課税の実現が阻害されるおそれが生じるし、本邦において、株式等の取引を業として行うには、内閣総理大臣の登録を受けなければならないから(金商法29条)、本件特例対象業者への売委託による株式等の譲渡に対して本件特例の適用を認めることによって、証券市場の活性化を期待することもできるから、本件特例は、その立法目的との関連で著しく不合理であることが明らかとはいえない。

エ したがって、本件特例は、憲法13条及び14条1項に違反せず、この点に関する原告の主張には理由がない。

(2) 本件特例は、憲法84条に違反するか(争点(2))

[原告]

ア 憲法84条は、課税要件が明確であることを求めている。

イ 国税通則法16条、所得税法120条は、申告納税制度を採用しているところ、納税者は、税額を確定する時点で、課税対象期間内に上場株式等の売委託をした証券業者が、その取引成立日において、本件特例対象業者(登録業者)であったか否かを一意的に知ることは不可能である。

すなわち、本件特例対象業者の登録簿は、金商法29条の3第2項により、公衆の縦覧に供しなければならないこととされているが、過去に登録を抹消された業者については、抹消

以前に登録されていたかどうかを確かめる方法がないから、納税者は、課税期間中のある時期に取引のあった業者がその時点で登録されていたかどうかを、納税申告をする税額を算出するために取引純損失が確定できる時点では確かめることができない。また、取引日は、年間70日ないし80日あるから、各取引時点で業者が登録されているか否かを常に必ず確認することは、登録簿が各地方財務局に分散配置されている現状に照らすと、非現実的ないし不可能である。業者が登録を表示する義務を負っているとしても、そのことは、当該業者が登録簿に登録されていることを証明するものではないし、金融庁のホームページも、前月末日の登録状況を表示しているにすぎず、金融庁が発行する資料も、半年以上前の情報を掲載しているにとどまる。さらに、監督処分による登録取消しの公告及び廃業は、官報又は日刊新聞紙に掲載される（金融商品取引業等に関する内閣府令205条1項）が、これらをどのように調べればよいのか、全く分からない。

ウ 以上のとおり、納税者は、納税申告のために税額を確定する時点で、取引があった業者が取引時点において本件特例対象業者であったか否かを確認することができず、また、取引時点でその確認を強いることは、納税者の負担を考えると、非現実的で実行不可能である。すなわち、本件特例は、納税者に実行不可能なことを要求していることになり、課税要件明確主義に著しく反し、憲法84条に違反するものである。

[被告]

ア 本件特例に関する租税特別措置法37条の12の2第2項1号は、売委託により上場株式等を譲渡した場合に生じた損失の繰越控除の要件として本件特例対象業者への売委託を一義的かつ明確に定めており、その規定に課税庁の自由な解釈・裁量の余地が認められておらず、納税者の予測可能性が害されることもない。

したがって、本件特例は、課税要件明確主義に反するものではなく、憲法84条に違反しない。

イ 納税者は、取引時及び確定申告時のいずれにおいても、上場株式等の売委託を行った証券業者が本件特例対象業者に該当するか否かを確認することができる。

すなわち、本件特例対象業者は、その登録簿が公衆の縦覧に供されており（金商法29条の3第2項、33条の4第2項、金融商品取引業等に関する内閣府令12条、48条）、その登録番号の表示義務を負う（金商法37条1項）ばかりか、金融庁のウェブサイトに登録等を受けている業者として掲載されているし、内閣総理大臣は、本件特例対象業者の登録を取り消した場合にはその旨を官報により公告しなければならず（金商法54条の2、金融商品取引業等に関する内閣府令207条）、金融庁も、「金融庁の1年」と題する統計資料として、登録及びその取消しがされた証券業者に関する情報をウェブサイトにおいて掲示し、さらに同ウェブサイトには、「登録状況の詳細については、各管轄財務局等へお問い合わせください。」と記載されており、納税者は、上場株式等の売委託を行った証券会社等が本件特例対象業者に該当するか否かについて、その取引時及び確定申告時に確認することが十分可能である。

(3) 本件特例は、日米租税条約ないし憲法98条2項に違反するか（争点（3））

[原告]

ア 日米租税条約は、経済的、人的交流等に伴って発生する国際的な二重課税を可能な限り回避するとともに、二重課税が発生する場合にはこれを排除することにより、日本と米国との

間で課税権を調整し、もって両国間の資本及び人的資本等の交流を促進することを目的としている。さらに、改定された日米租税条約では、「投資交流の促進」を初めとして、積極的な経済交流を促進することなどに重点が移行している。そして、条約は、日本の国内法に優先する（憲法98条2項）。

イ ところが、外国に本店のある証券業者は、本件特例対象業者ではないことが一般的であるため、本件特例の適用を受けられず、その結果、日本居住者の米国市場への株式投資は、税制上優遇措置を受けられない。他方、米国は、米国の居住者の日本の証券市場における株式投資を制限するような課税方法を採用していない。

すなわち、日本から米国の証券業者に対して株式の売委託を行うことは、これとは逆の売委託を行う場合に比べて税制上不利となっており、本件特例は、日本から米国の証券業者への売委託を阻害するものであって、日米租税条約締約国間の均衡を妨げ、さらには同条約が目的とする日米両国間の資本及び人的資本等の交流促進を妨げている。

したがって、本件特例は、日米租税条約の目的に反するものとして、同条約及び憲法98条2項に違反する。

[被告]

日米租税条約の目的は、国際的な二重課税を排除すること及び両締約国の課税権の配分をすることにある。

本件特例は、これらのいずれの目的にも反しないものであり、また、二重課税の排除を通じて商取引を促進するという観点に照らしても、本件特例がこのような商取引の促進を阻害するものとはいえない。また、租税条約の一般的な目的は、締約国間で、完全に厳密に対等な取扱いを確保することではないから、日本と米国との間で、上場株式等の譲渡に係る所得に対する課税制度に相違があったとしても、そのような相違があることをもって、日本の課税制度が日米租税条約の目的に反するという事はできない。

したがって、この点に関する原告の主張には理由がない。

(4) 本件特例の解釈・適用に関する違法性の有無（争点（4））

[原告]

ア 本件特例は、本件特例対象業者以外の外国証券業者に売委託した場合も含むと解すべきである。

すなわち、上場株式等の譲渡損失の繰越控除制度は、ある課税期間に生じた納税者の譲渡損失の繰越しを認めないと、当該納税者の担税力が翌課税期間において過大に評価され、所得とは観念できないものに課税する弊害をもたらすことから、当該譲渡損失を1年限定ではなく数年にわたって繰り越すこととしたものである。そして、本来、上場株式等の譲渡損失であれば、平等にその繰越しを認めるべきものであるから、最高裁判所平成25年3月21日第一小法廷判決・民集67巻3号438頁及び東京高等裁判所平成7年11月28日判決・判タ896号95頁に照らすと、本件特例の実体要件（効力要件）は、「売委託により行う上場株式等の譲渡をしたことにより損失が生じたこと」という部分に限られ、本件特例対象業者に売委託したこと（租税特別措置法37条の12の2第2項1号）は、手続要件にすぎず、損失の発生という実体要件の証明方法でしかないと解すべきである。したがって、納税者は、本件特例対象業者への売委託によって生じた譲渡損失以外の譲渡損失が発生したことを別途立証すれば、当該譲渡損失の繰越控除が認められるというべきである。

イ そうすると、本件特例対象業者への売委託によって生じた譲渡損失ではないことを理由にその繰越控除を認めなかった本件更正処分は、本件特例の解釈を誤る違法なものである。

[被告]

租税特別措置法37条の12の2第2項1号は、本件特例が適用されるための要件を、「金商法2条9項に規定する金融商品取引業者（同法28条1項に規定する第一種金融商品取引業を行う者に限る。）又は同法2条11項に規定する登録金融機関への売委託」と一義的かつ明確に規定しており、その文言に照らすと、本件特例対象業者以外の者に売委託した場合の譲渡損失について、本件特例が適用されると解釈する余地はない。

そもそも、租税法については、法的安定性の要請が強く働くことから、その解釈についてみだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。そして、原告主張に係る解釈は、租税特別措置法37条の12の2第2項1号の文言を逸脱した拡張解釈である。また、原告が援用する裁判例は、原告の主張とは趣旨を異にするものであって、いずれも本件に当て嵌めることができるものではない。

したがって、原告の主張を採用する余地はない。

第3 当裁判所の判断

1 本件特例は、憲法13条ないし14条に違反するか（争点（1））について

(1) 本件特例は、平成21年分以降の各年分の上場株式等に係る譲渡損失の金額のうち、本件特例対象業者への売委託により生じたもの（租税特別措置法37条の12の2第2項1号）を、当該年分の分離課税の配当所得の金額を限度として当該年分の当該配当所得金額から控除（損益通算。同条1項）した上で、翌年以降にこれを繰り越し、その年の翌年以後3年以内の各年分の株式等に係る譲渡所得等の金額及び分離課税配当所得金額から控除する（繰越控除。同条第6項）というものである。

そして、原告は、このうち、本件特例対象業者への売委託より生じた上場株式等に係る譲渡損失に限って繰越控除が認められており、その余の場合に繰越控除が認められていない点（租税特別措置法37条の12の2第2項1号）が、憲法13条ないし14条1項に違反する旨主張している。

(2) ところで、租税は、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有しているから、国民の租税負担を定めるについては、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も必要とすることが明らかである。したがって、租税法の定立については、基本的には、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府の政策的、技術的な判断に委ねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量判断を尊重せざるを得ないから、租税法の分野における課税対象等の取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法14条1項の規定に違反するものということとはできずと解される（最高裁判所昭和60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁参照）。

(3) まず、有価証券の譲渡による所得の課税に関する税制改正の経緯について検討する。

ア 昭和63年12月の税制改正前においては、個人の有価証券の譲渡による所得は、原則と

して非課税とされていたが、同税制改正により、有価証券譲渡益について、課税を原則とし、課税方式については、分離課税方式（他の所得と分離して一定の税率により課税する方式）が採られ、さらに、分離課税方式の場合に、適正な課税を確保するため、株式等の譲渡の対価の受領者の告知制度（昭和63年12月改正後の所得税法225条1項10号）及び株式等の譲渡の対価に係る支払調書制度（同改正後の所得税法225条1項10号）が創設され、支払調書の作成及び税務署長への提出の各義務は、証券業に関する大蔵大臣の免許を受けた株式会社（平成元年法律第91号による改正前の証券取引法2条9項）及び外国証券業者（平成3年法律第96号による改正前の外国証券業者に関する法律2条2号）等に課せられた。その後の改正により、本件更正処分時においては、本件特例対象業者に支払調書の作成・提出義務が課せられていた。（以上につき、乙4）。

イ 平成13年6月21日にまとめられた経済財政諮問会議の「今後の経済財政運営及び構造改革に関する基本方針（いわゆる「骨太の方針」）」に記載された「貯蓄優遇から投資優遇への金融のあり方の切り替え」との基本理念を踏まえ、平成13年法律第134号により、上場株式等に係る譲渡所得等について租税特別措置法が改正された（乙8、9）。

上記改正により、分離課税方式のうち、源泉分離課税が廃止されるとともに、「（内閣総理大臣の登録を受けた）証券業者又は銀行への売委託により行う上場株式等の譲渡」等の要件を満たせば、税率が引き下げられることになり、さらに、それまでなかったものとみなすこととされていた株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上生じた損失の金額について、「証券業者又は銀行への売委託により行う上場株式等の譲渡」に限り、一定の要件の下で、その損失の金額をその年の翌年以後3年以内の各年分の株式等に係る譲渡所得等の金額から繰越控除できることとされた（平成15年法律第8号による改正前の租税特別措置法37条の12の2第1項）。そして、この上場株式等に係る譲渡損失の金額について、翌年以降3年以内の各年分の株式等に係る譲渡所得等の金額から繰越控除することを認める制度は、その後もおおむね同様の内容で、本件更正処分時に至るまで維持されてきた。もっとも、その後の改正により、控除対象の証券業者等については、本件更正処分時には、本件特例対象業者への売委託による株式等の譲渡損失について、繰越控除が認められていた。

（4）上記のとおり、上場株式等の譲渡損失の繰越控除制度は、ある課税期間中の当該譲渡損失による納税者の担税力の一時的な低下を複数の課税期間にわたって平準化することで、他の課税期間における収益からの徴税を抑制し、納税者の税負担を軽減することによって国民の証券市場への参加に対する阻害要因を税法上緩和する効果を期待できるものといえる。そして、上記繰越控除制度は、平成13年6月21日にまとめられた経済財政諮問会議の「今後の経済財政運営及び構造改革に関する基本方針（いわゆる「骨太の方針」）」に記載された「貯蓄優遇から投資優遇への金融のあり方の切り替え」との基本理念を踏まえ、リスク負担等の緩和に配慮するなど、国民が安心して証券市場に参加できる環境の整備を図り、もって証券市場の構造改革ないし活性化に資することを目的として、平成13年法律第134号により租税特別措置法に導入されたものである（乙8、9）。

ただし、本件特例は、本件特例に係る繰越控除制度の適用を、本件特例対象業者への売委託により行う上場株式等の譲渡等に限定している（租税特別措置法37条の12の2第2項1号）が、その趣旨は、主として、上記のとおり、本件特例対象業者には支払調書の作成及び税務署長への提出が義務付けられている（所得税法225条）ため、納税者が申告した株式等の

譲渡による所得又は損失について、納税者及び本件特例対象業者の双方から確認することが可能となることから、これによって適正・公平な課税を実現する点にあるものと解される。そして、支払調書制度は、昭和63年12月の税制改正において、それまで非課税とされていた有価証券譲渡益が原則課税とされた際、適正・公平な課税を実現する観点から、分離課税方式が採られたことにより創設されたものである。

以上によれば、本件特例の立法目的は、証券市場の活性化を図りつつ、株式等の取引に基づく譲渡所得について適正・公平な課税を実現することにあるものと解され、この立法目的は、正当なものであるといえる。そして、本件特例対象業者は、内閣総理大臣の登録を受けることを要する（金商法29条、33条の2）ものであって、株式等の譲渡の対価の支払を受ける者の氏名、住所、その年中に支払の確定した上場株式等の譲渡の対価の額等を記載した支払調書の作成及び税務署長への提出を義務付けられている（所得税法225条）から、課税庁は、支払調書を通じて上場株式等の譲渡損失を正確に把握することが可能である一方、本件特例対象業者以外の業者は、これらの義務を負わず、課税庁は、これらの業者から納税者の上場株式等の譲渡損失を正確に把握できる保障がない。

以上によれば、上記繰越控除制度の適用を本件特例対象業者への売委託により行う上場株式等の譲渡等に限定すること（租税特別措置法37条の12の2第2項1号）は、上記立法目的のうち、特に適正・公平な課税を実現することに資するものであって、当該立法目的との関連で著しく不合理であることが明らかであるとはいえない。

したがって、本件特例が本件特例対象業者への売委託より生じた上場株式等に係る譲渡損失に限って繰越控除を認めており、その余の場合に繰越控除が認めていない点は、上記立法目的との関連でその合理性を否定することができず、憲法14条1項に違反するものということとはできない。また、そうである以上、本件特例が憲法13条に違反するとはいえない。

(5) 原告は、税務当局が日米租税条約を通じた情報交換等により、容易に納税者の上場株式等の譲渡損失に関する情報（原告が本件外国証券業者に売委託した取引によるものを含む。）を把握できるから、支払調書制度の有無で本件特例の適否を区別することは、甚だしく不合理である旨主張する。

なるほど、課税庁は、支払調書がなくても、ある程度、納税者の上場株式等の譲渡損失に関する情報を把握することは可能であると推認できるものの、支払調書による場合とで、上場株式等の譲渡による所得についての捕捉の程度が相当程度異なるのは明らかであるといえる。そして、上記繰越控除制度は、前記のとおり、国民の証券市場への参加に対する阻害要因を税法上緩和する効果を期待できるとはいえるものの、上場株式等の譲渡損失について全面的にこれを認めるのが必然であるとするべき根拠はない。むしろ、所得税課税に当たって特定の株式等の譲渡損失に上記繰越控除制度を採用するか否か、採用するとしてどの程度の課税期間にわたって損失の繰越控除を認めるべきかといった点の判断は、いずれもすぐれて政策的、技術的なものであって、立法府の裁量に委ねるのが相当である。

そうであれば、適正・公平な課税の実現のために、支払調書制度の有無で本件特例の適否を区別することが著しく不合理であるとまでは認め難い。

2 本件特例は、憲法84条に違反するか（争点（2））について

(1) 憲法84条が定める租税法律主義の内容として、課税要件の規定がなるべく一義的で明確でなければならないとする課税要件明確主義があるところ、本件特例（租税特別措置法37条の

12の2)は、本件特例対象業者への売委託より生じた上場株式等に係る譲渡損失に限って繰越控除を認めている点も含めて、その課税要件の規定が一義的に明確であるといえる。

もともと、本件特例は、本件特例対象業者への売委託より生じた上場株式等に係る譲渡損失に限って繰越控除を認めている(租税特別措置法37条の12の2第2項1号)が、納税者は、取引時においていずれの業者が本件特例対象業者であるかが判明しない限り、本件特例の適用を受けることができるか否かが判明しないから、このような場合、本件特例が結果として憲法84条が定める課税要件明確主義に抵触するのではないかという疑問がある。

しかしながら、本件特例対象業者の登録簿は、公衆の縦覧に供されるものと法定されており(金商法29条の3第2項、33条の4第2項)、これを受けて、各財務局に備え置かれて公衆の縦覧に供されており(金融商品取引業等に関する内閣府令12条、48条)、さらに、金融庁がインターネット上に開設するウェブサイトにおいて、「金融商品取引業者一覧」又は「登録金融機関登録一覧」に登録等を受けている業者として掲載され、同ウェブサイトの「金融庁の一年」と題する統計資料において、新規登録を受けた業者や登録を抹消された業者が掲載されるばかりか(乙17~19)、本件特例対象業者は、その登録番号等の表示義務を負い(金商法37条1項)、当該表示義務の履行は、刑事罰によって担保されている(同法205条10号、207条1項6号)から、納税者は、取引時及び確定申告時のいずれにおいても、各財務局に問い合わせ、あるいは売委託を行った業者に問い合わせるなどすることで、当該業者が本件特例対象業者であるか否かを容易に確認することができるといえる。

したがって、本件特例は、課税要件明確主義に適合するものであって、そのいずれにも違反するものではない。

(2)原告は、納税者が税額を確定する時点で、課税対象期間内に上場株式等の売委託をした証券業者が、その取引成立日において、本件特例対象業者(登録業者)であったか否かを一意的に知ることは不可能である旨主張している。

なるほど、上記の本件特例対象業者の公表制度に拠る限り、閲覧をしたその瞬間の登録の存否がわかるだけで、それ以外の時点の登録の存否については、判然としないといえるから、特定の業者が登録や登録抹消を頻繁に繰り返したりしていれば、上記の公表制度では不十分であるともいえる。

しかしながら、一般的には、事柄の性質上、特定の本件特例対象業者が登録や登録抹消を頻繁に繰り返されたりするケースは少ないものと推認できる以上、上記の公表制度によっても、それほど弊害が生じるとは考え難い。

そうであれば、納税者は、上記の公表制度の下においても、自己が売委託をしようとしている業者が本件特例対象業者か否かを知ることが原則的に保障されているといえるのであって、例外的な場合に知ることには支障があるからといって、そのことから本件特例が直ちに憲法84条の定める課税要件明確主義に違反するとまではいえない。

したがって、原告の上記主張は、いずれも採用できない。

3 本件特例は、日米租税条約ないし憲法98条2項に違反するか(争点(3))について

(1)日米租税条約は、国際的な二重課税の排除及び両締約国間及び課税権の配分を目的とする(乙14)ところ、一方の締約国が法令によって租税の減免をすることをいかなる態様においても制限するものとは解されない(日米租税条約1条2項(a))。

そうであれば、本件特例は、一定の要件下で生じた上場株式等の譲渡損失について損益通算

及び繰越控除を認めることで納税者の税負担を軽減するものであって、それ自体、国際的な二重課税や日本及び米国の課税権の配分と抵触するものと解することができない。しかも、本件特例が本件特例対象業者への売委託より生じた上場株式等に係る譲渡損失に限って繰越控除を認めており（租税特別措置法37条の12の2第2項1号）、これにより所得税を減免することについて、日米租税条約は、何らかの制限を加えることができるものとも解されない。

したがって、本件特例は、日米租税条約に違反するものとはいえず、条約遵守義務を定めた憲法98条2項に違反するものでもない。

(2) 原告は、日米租税条約が日本と米国との間の資本等の交流を促進することを目的としているのに、本件特例がこれを妨げている旨主張する。

しかしながら、日米租税条約の目的は、前記のとおり、国際的な二重課税の排除及び両締約国間及び課税権の配分であり、これが達成された結果として日本と米国との間の資本等の交流が促進されたとしても、そのことは、同条約の目的がもたらす機能ないし効果であるにとどまり、同条約の目的であるとまではいえない。むしろ、同条約が存在するからといって、上記促進のために日本が米国と同じ租税立法をする国際法上の義務を負うことになることと解すべき根拠はない。

したがって、原告の上記主張は、採用できない。

4 本件特例の解釈・適用に関する違法性の有無（争点（4））について

(1) 原告は、上場株式等の譲渡損失であればその繰越控除を平等に認めるべきであるから、本件特例のうち、本件特例対象業者に売委託したこと（租税特別措置法37条の12の2第2項1号）を手続要件と解すべきであり、当該譲渡損失の発生を別途立証すれば足りる旨主張する。

しかしながら、本件特例（租税特別法37条の12の2）のうち、本件特例対象業者に売委託したこと（同条2項1号）を手続要件と解する文言上の根拠はない。そもそも、前記のとおり、支払調書の制度は、昭和63年12月の税制改正において、個人の有価証券譲渡益について、課税を原則とし、課税方式については、分離課税方式（他の所得と分離して一定の税率により課税する方式）が採られたことと表裏一体で採用された、課税庁が適正な有価証券譲渡益を捕捉するための制度であって、単に納税者の立証の負担を考慮した手続要件などではない。本件特例も、基本的には、上記の趣旨を維持しているのであるから、本件特例のうち本件特例対象業者に売委託したことを手続要件と解し、あるいは、上記譲渡損失の発生を別に立証した場合に本件特例を適用することは、その立法目的と整合せず、本件特例の趣旨に合致しないというほかない。また、原告が援用する各裁判例は、いずれも本件と事案を異にするものであって、これらの裁判例を根拠として、本件特例を原告主張に係るように解釈することはできない。

(2) そして、処分行政庁は、原告の確定申告に対し、本件外国証券業者への売委託により生じた株式等の譲渡に係る損失の金額について本件特例の適用がなく、翌年以後に繰り越すことができないなどとして本件更正処分をしたものであって、処分行政庁による本件特例（租税特別措置法37条の12の2）の解釈及び適用に誤りはない。

5 結論

以上のとおり、本件特例は、憲法13条、14条1項、84条、98条2項、日米租税条約のいずれにも違反せず、また、処分行政庁による本件特例の解釈及び適用にも誤りはないから、本件更正処分は、適法であって、原告の請求には理由がない。

よって、原告の請求を棄却することとし、主文のとおり判決する。

京都地方裁判所第3民事部

裁判長裁判官 神山 隆一

裁判官 井上 泰人

裁判官 菊地 真帆

課税の経緯

(単位：円)

区分		確定申告	更正処分	審査請求	裁決
申告等の年月日		平成24年3月6日	平成24年11月28日	平成24年12月6日	平成25年11月5日
所得金額	内訳				
	総所得金額	△45,329	△45,329		
	事業所得の金額	△168,140	△168,140		
	不動産所得の金額	40,356	40,356		
	利子所得の金額	955	955		
	配当所得の金額	60,000	60,000		
	雑所得の金額	21,500	21,500		
	株式等に係る譲渡所得等の金額（未公開分）	0	△1,760,162		
	株式等に係る譲渡所得等の金額（上場分）	△1,760,162	0		
	分離課税の上場株式等の配当所得の金額	2,259,382	2,259,382		
	分離課税の先物取引に係る事業所得の金額	△1,132,343	△1,132,343		
	所得控除の額の合計額		380,000	380,000	
課税される所得金額	課税される総所得金額	0	0	一部取消し	棄却
	課税される株式等に係る譲渡所得等の金額（未公開分）	0	0		
	課税される株式等に係る譲渡所得等の金額（上場分）	0	0		
	課税される分離課税の上場株式等の配当所得の金額	0	0		
	課税される分離課税の先物取引に係る事業所得の金額	0	0		
算出税額		0	0		
配当控除の金額		6,000	6,000		
差引所得税額		0	0		
源泉徴収税額		33,101	33,101		
還付金の額に相当する税額		33,101	33,101		
翌年以後に繰り越す株式等に係る譲渡損失の金額		31,968,863	8,139,478		
翌年以後に繰り越す先物取引に係る損失の金額		2,648,806	2,793,213		

1 △印の金額は、マイナスであることを示す。

2 「未公開分」とは、株式等に係る譲渡所得等の金額の租税特別措置法37条の12の2の適用対象とならないものを示し、「上場分」とは、適用対象となるものを示す。