

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 課税処分等取消請求控訴事件

国側当事者・国(市川税務署長)

平成30年8月1日棄却・上告受理申立て

(第一審・千葉地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成30年1月16日判決、本資料268号-3・順号13108)

判 決

控訴人	甲
被控訴人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	市川税務署長 上田 泰伸
同指定代理人	河野 申二郎
同	平山 未知留
同	神山 典子
同	黒崎 雪二
同	岩崎 友紀
同	的場 将男

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁が平成27年1月27日付けで控訴人に対してした平成21年分の所得税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分(以下、これらの処分を併せて「21年分処分」という。)を取り消す。

第2 事案の概要等

1 事案の概要

本件は、控訴人が、先物取引の差金決済に係る損益について、平成22年分ないし平成24年分の所得税及び平成25年分の所得税等の期限後申告(以下、このうち同年分の所得税等の期限後申告を「25年分期限後申告」という。)をしたところ、処分行政庁から、①平成21年分の所得税についても、申告義務があるとして、その決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分(21年分処分)を、②平成25年分の所得税等に係る無申告加算税の賦課決定処分(25年分処分)をそれぞれ受けたことから、被控訴人に対し、①21年分処分については、行政指導をするに当たり根拠等を示さなかった違法があるなどと主張して、その取消しを、②25

年分処分については、25年分期限後申告が調査により決定を予知してされたものではないと主張して、納付すべき税額に100分の5の割合を乗じた金額を超える部分の取消しを求めた事案である。

原審が、控訴人の請求を棄却するとの判決を言い渡したところ、控訴人が、原判決のうち平成21年分処分の取消し請求を棄却した部分の取消しを求めて控訴した。

- 2 関係法令等及び前提事実は、次のとおり原判決を補正するほか、原判決の「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の2及び3に記載のとおりであるから、これを引用する。

(原判決の補正)

- (1) 原判決4頁12行目の末尾に行を改め、次のとおり加える。

「オ 租税特別措置法（以下「措置法」という。）41条の15は、第1項において、確定申告書を提出する者が、その年の前年以前3年内の各年において生じた先物取引の差金等決済に係る損失の金額を有する場合には、当該先物取引の差金等決済に係る損失の金額に相当する金額は、政令で定めるところによって、当該確定申告書に係る年分の先物取引に係る雑所得等の金額を限度として、当該年分の当該先物取引に係る雑所得等の金額の計算上控除することができる旨定めているところ、第3項において、第1項は、先物取引の差金等決済に係る損失の金額が生じた年分の所得税につき、当該先物取引の差金等決済に係る損失の金額の計算に関する明細書その他の財務省令で定める書類（以下「損失明細書等」という。）の添付がある確定申告書を提出し、かつ、その後において連続して損失明細書等が添付された確定申告書を提出している場合に限って適用されるものと定めており、第5項において、所得税法123条1項は、その年の翌年以後において、第1項の適用を受けようとする場合であって、その年の年分の所得税について、同法121条1項、122条1項、123条の1項の規定による申告書を提出することができるいずれの場合にも該当しない場合について準用するものとされている。」

- (2) 原判決6頁22行目の「原告に対し、」から23行目の「提示して、」までを「控訴人から、平成21年分から平成25年分までの先物取引の損益計算書と給与所得の源泉徴収票の提示を受けて、控訴人に対し、」に改める。

- 3 争点及び争点についての当事者の主張は、後記4のとおり当審における当事者の主張を追加し、次のとおり原判決を補正するほか、原判決の「事実及び理由」欄の「第3 争点及び当事者の主張」の1（1）及び2（1）ないし（4）に記載のとおりであるから、これを引用する。

(原判決の補正)

- (1) 原判決10頁2行目の末尾に行を改め、次のとおり加える。

「エ 平成22年分及び平成23年分の納税申告書も平成20年分の納税申告書も同様に、申告義務のない先物取引に係る繰越損失用の確定申告書であるから国税徴収権の時効は発生も進行もしないと考えられるべきであり、前者の提出が認められるのに、後者の提出が認められないのは、論理的に矛盾している。また、国税通則法精解（甲25）の記載によっても、納税申告書が提出できる期間については、繰越控除の期間が経過した後には納税申告書を提出することに実益がないことを理由としているところ、平成20年分の前記申告書に記載の額は、繰越控除の期間が平成21年ないし平成23年と定められ、平成23年分の国税の徴収権が完全に消滅する時期が平成31年3月17日であることを考慮すれば、同日が経過するまでは平成20年分の前記申告書の提出に実益がないとはいえない。」

(2) 原判決11頁5行目の末尾に行を改め、次のとおり加える。

「エ 国税通則法精解において、繰越控除の期間を考慮した概ねの期間が経過すれば確定損失申告書を提出する実益がない旨記載されているのは、期限後申告ができる期間を法定納期限から5年とすべきとの結論を導く論拠の一つに過ぎず、確定損失申告書を提出することについて実益がなくなる期間まで、期限後申告が許されるものではない。」

#### 4 当審における当事者の主張

##### (1) 控訴人の主張

控訴人に対する21年分処分は、行政手続法37条の規定に違反しており、手続上の瑕疵がある。

すなわち、提出された申告書等は、形式上の要件に適合していれば、市川税務署長には受理する義務があるから、本件調査の際に、乙が確認することができたのは、平成20年分の期限後申告が形式上の要件に適合するか否かに限られており、期限後申告を禁止する法律上の明確な規定はないため、形式的要件に適合することは明らかであった。

それにもかかわらず、乙は、平成26年11月18日の面談において、時効完成後の期限後申告書の提出について、平成20年分の所得税が法定納期限から5年を経過し時効により期限後申告できないなどと所得税の賦課に関する法令の解釈に関する乙個人の私的見解を、あたかも公式見解のように申し向けた。また、乙は、本件回答書にも、期限後申告書の提出はできず、税務当局においてもこれを受理できない見解となっているなどと事実と異なる記載をした。

これらの乙による行政指導の内容は、行政手続法37条に違反する違法なものであるから、21年分処分における本件調査は適法ではなく、手続上の瑕疵があり、かつ、悪質であるから、処分の取消事由になるというべきである。

なお、市川税務署長は、本来、平成20年分の先物取引に係る繰越損失用の確定申告書の届出を不受理とする理由を示して書面に記載して控訴人に示す義務があったが、形式上の要件に該当する届出を適法に処理しなかった結果、控訴人に対し、平成20年分の所得税の期限後申告をさせなかったものであるから、控訴人が期限後申告をしなかったことが行政手続法37条に違反しないことの理由とはならない。

##### (2) 被控訴人の反論

行政手続法37条は、形式上の要件に適合している届出が行政機関に到達したときに当該届出の手続上の義務が履行されたものとする旨規定しているから、控訴人の主張は前提を欠く。

#### 第3 当裁判所の判断

当裁判所も、控訴人の請求は理由がないから、これを棄却すべきものとする。その理由は、次のとおり原判決を補正するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第4 当裁判所の判断」の1ないし5に記載のとおりであるからこれを引用する。

(原判決の補正)

(1) 原判決17頁19行目の「相当である」を、「相当であり、このように解することが、時効の完成した納税義務を公平に扱う必要と事務処理の画一性の要請に合致する」に改める。

(2) 原判決18頁22行目の「時効消滅」から「許容される旨」までを、「国税の徴収権が時効により消滅した後にも先物取引に係る繰越損失用の確定申告書であれば提出が認められる

旨」に改める。

(3) 原判決19頁10行目の末尾に行を改め、次のとおり加える。

「(3) 控訴人は、平成20年分の先物取引に係る繰越損失用の確定申告書に記載する損失の金額は、繰越控除ができる期間が平成21年分ないし平成23年分と定められているから、平成23年分の国税の徴収権が完全に消滅するまでの間は、平成20年分の同申告書の提出に実益がないとはいえないと主張する。

措置法41条の15第1項及び第3項によれば、ある年の先物取引の差金等決済に係る損失の金額については、損失明細書等を添付し、繰り越される損失の金額等を記載した同年分の確定申告書又は所得税法123条1項の確定損失申告書（以下、併せて「確定申告書等」という。）を提出すれば、同損失を3年間繰り越して、翌年以降の先物取引に係る雑所得等の金額から計算上控除することができるものとされている。そういうことから、控訴人は、平成20年分の国税の徴収権が時効消滅した後であっても、平成21年分以降に損失を繰り越すために平成20年分の申告書を提出することに実益があると主張するものと思われる。

ところで、先物取引の差金等決済に係る損失の金額は、他の所得の金額と損益通算することはできず、他の所得の損失を先物取引に係る雑所得等の金額と損益通算することもできないところ、所得税法123条1項に規定する「確定損失申告書」は、先物取引に係る雑所得等以外の他の所得について同法所定の損益通算を行った結果、純損失となったときに提出する申告書であり（なお、控訴人の平成20年分の申告は、これには該当しないと推認されることから、確定損失申告書を提出すべき場合ではない。）、先物取引の差金等決済に係る損失の金額について、これを繰り越すには、上記のとおり、損失明細書等を添付し、繰り越される損失の金額等を記載した確定申告書等を提出することになるものである。

すなわち、前年以前3年以内の各年において生じた先物取引の差金等決済に係る損失の金額を有する場合に、この損失に相当する金額を先物取引に係る雑所得等の金額から計算上控除を受けようとするときには、損失の金額が生じた年分の当該先物取引の差金等決済に係る損失明細書等を添付し、繰り越される損失の金額等を記載した確定申告書等を提出する必要があり、翌年以降も連続して損失明細書等を添付するなどした確定申告書等を提出しなければならないものである。そして、この確定申告書等には、先物取引に係る雑所得等における繰り越される損失の金額等を記載するだけでなく、給与収入、事業収入等の収入金額等や所得金額等、医療費控除、社会保険料控除等の所得から差し引かれる金額等々の所定の確定申告書等への記載事項も記載しなくてはならない（所得税法施行規則47条参照）。

そして、先物取引に係る雑所得等における繰り越される損失の金額が記載され、損失明細書等が添付された確定申告書等が提出されると、課税庁は、提出された確定申告書等の記載内容を確認し、必要に応じて調査し、その記載内容に誤りがあれば、納税義務が生じさせ、納税すべき金額等を変更させて更正又は決定を行なうこととなる（法24条、25条）。申告書の記載の誤りには、複数の先物取引について算定に誤りがある場合もあり得ようし、その他の所得について誤りがある場合もあり得ようが、いずれにしろ、このように、課税庁が調査を行い、更正又は決定を行なうことができるのは、国税の徴税権が存在することが前提となるのであり、国税の徴収権の消滅時効の期間が経過して徴税権がなく

なり、課税庁が、提出された確定申告書等に誤りがあるかどうかを調査できず、更正又は決定ができない時点（法72条に規定される時効期間は、法70条に規定される更正、決定の期間制限と平仄が合っている。）に至っても、仮に確定申告書等の提出を許すこととすると、課税庁としては申告書の記載をそのまま認めるしかないことになってしまい、課税の適正・公平が確保できないことになるから、この実質的観点からみても、前記説示（2（1））のとおり、消滅時効期間の経過によって国税の徴収権そのものが確定的に消滅した場合には、先物取引に係る雑所得等における繰り越される損失の金額が記載され確定申告書等の提出はできなくなるものと解することが相当である。

平成20年分の国税の徴収権が時効消滅した後であっても、平成21年分以降に損失を繰り越すために平成20年分の申告書を提出することに実益があると控訴人の主張する、平成20年分の確定申告書についても、消滅時効の絶対的効力の観点からみても、上記の実質的観点からみても、これと異なる取扱いをすることはできない。

なお、被控訴人が平成22年分及び平成23年分の確定申告書を提出した、平成26年11月18日の時点においては、当該年度の法定申告期限から5年の時効期間は未だ経過していなかったし、平成24年及び平成25年の先物取引に係る雑所得等の金額から前3年以内の各年において生じた先物取引の差金等決済に係る損失の金額計算上控除を受けようとする場合には、平成22年及び平成23年の確定申告書を提出させる必要があったから、期限後申告として市川税務署長がこれらの確定申告書を受理したことには理由があり、平成20年の先物取引に係る繰越損失用の確定申告書を受理できないと述べたことと論理的に矛盾するところはない。」

（4）原判決19頁11行目の「（3）」を「（4）」に改める。

## 2 控訴人の当審における主張について

（1）控訴人は、本件調査の際に乙が確認することができたのは、平成20年分の期限後申告が形式上の要件に適合するか否かに限られていたのに、乙は、平成26年11月18日の面談において、この範囲を超えて、期限後申告の提出に関する法令の解釈について、乙個人の私的見解を公式見解のように申し向けるなど事実と異なる説明をし、本件回答書にも、税務当局においても期限後申告書を受理できない見解となっているなどと事実と異なる記載をしたから、21年分処分は、行政手続法37条の規定に違反しているため手続上の瑕疵があり、かつ、悪質であるから、処分の取消し事由となる旨主張する。

（2）行政手続法37条は、形式上の要件に適合している届出が行政機関に到達したときに当該届出の手続上の義務が履行されたものとするとしており、当該届出が提出先機関の事務所へ到達した時に効力を生ずると解すべきである。

前提事実（3）、（4）のとおり、乙は、平成26年11月18日の控訴人との面談及び本件回答書において、控訴人に対し、平成20年分の損失申告書を受理しない旨を告げている。しかし、控訴人が、市川税務署長に対し、形式上の要件に適合する平成20年分の損失申告書を提出した事実は認められないから、行政手続法37条に定める「届出」が提出先機関の事務所に到達した事実があったとは認められず、したがって、市川税務署長において、形式上の要件に適合する平成20年分の損失申告書の受付を拒否したなどの事実も認められないのであるから、行政手続法37条違反を主張する前提を欠くといわざるを得ず、控訴人の主張は採用できない。

3 以上によれば、控訴人の請求を棄却した原判決は正当であり、本件控訴は理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第23民事部

裁判長裁判官 垣内 正

裁判官 内堀 宏達

裁判官 小川 理津子