

大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 処分取消請求事件
国側当事者・国(緑税務署長事務承継者豊能税務署長)
平成31年4月12日却下・棄却・控訴

判 決

原告 甲
被告 国
同代表者法務大臣 山下貴司
処分行政庁 緑税務署長事務承継者
豊能税務署長 中嶋輝男
指定代理人 別紙指定代理人目録のとおり

主 文

- 1 本件訴えのうち、以下の部分をいずれも却下する。
 - (1) 緑税務署長が平成28年2月29日付けで原告に対してした平成24年分の所得税の更正処分のうち総所得金額785万7576円及び納付すべき税額0円を超えない部分の取消しを求める部分
 - (2) 緑税務署長が平成28年2月29日付けで原告に対してした平成25年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分のうち総所得金額716万4801円及び納付すべき税額0円を超えない部分の取消しを求める部分
- 2 原告のその余の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 緑税務署長が平成28年2月29日付けで原告に対してした平成25年分及び平成26年分の所得税及び復興特別所得税の各更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の各通知処分をいずれも取り消す。
- 2 緑税務署長が平成28年2月29日付けで原告に対してした平成25年分及び平成26年分の所得税及び復興特別所得税の各期限後申告に係る無申告加算税の各賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 3 緑税務署長が平成28年2月29日付けで原告に対してした平成24年分の所得税の更正処分及び無申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 4 緑税務署長が平成28年2月29日付けで原告に対してした平成25年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分並びに無申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の要旨

給与所得者である原告は、平成22年～平成26年の間、外国為替保証金(証拠金)取引

(取引業者に保証金(証拠金)を預けることにより信用の供与を受けて行う外貨取引。以下「FX取引」といい、原告が行ったFX取引を「本件FX取引」という。)を行っていたところ、税務調査を受け、本件FX取引による損益につき、期限後申告の勧奨を受けて、平成22年分～平成24年分の所得税並びに平成25年分及び平成26年分の所得税及び復興特別所得税(以下、これらの各税を併せて「所得税等」という。)の各期限後申告(以下「本件各期限後申告」という。)をしたものの、本件各期限後申告のうち、平成25年分及び平成26年分の本件FX取引に係る収入は確定したのではなく、収入すべき金額に該当しないなどとして当該年分の所得税等について各更正の請求(以下「本件各更正の請求」という。)をした。

その後、原告は、緑税務署長から、①平成25年分及び平成26年分の所得税等の各期限後申告に係る無申告加算税の各賦課決定処分(以下「本件各第一賦課決定処分」という。)、②本件各更正の請求について更正をすべき理由がない旨の各通知処分(以下「本件各通知処分」といい、平成25年分及び平成26年分の所得税等についての前記各通知処分を、それぞれ「平成25年分通知処分」、「平成26年分通知処分」という。)、③平成22年分～平成24年分の所得税及び平成25年分の所得税等の各更正処分(以下、平成24年分の所得税の更正処分を「平成24年分更正処分」、平成25年分の所得税等の更正処分を「平成25年分更正処分」といい、両処分を併せて「本件各更正処分」という。)、④平成24年分及び平成25年分の更正処分に係る無申告加算税の各賦課決定処分(以下「本件各第二賦課決定処分」といい、本件各第一賦課決定処分と併せて「本件各第一・二賦課決定処分」という。)を受けた。

本件は、原告が、前記①～④の各処分のうち、平成24年分～平成26年分(以下「本件各係争年分」という。)に係る各処分(すなわち、本件各更正処分、本件各通知処分及び本件各第一・二賦課決定処分。以下、これらを併せて「本件各係争年分の更正処分等」という。)の取消しを求める事案である。

2 関係法令の定め

(1) 所得税法の定め

所得税法36条1項は、その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額(金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額)とする旨を規定する。

(2) 租税特別措置法の定め

租税特別措置法41条の14(平成26年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。)の規定の内容は、別紙「租税特別措置法41条の14の定め」記載のとおりであり(なお、当該別紙における略語の定義は、本文においても用いる。)、同条1項前段及び同項2号(以下、これらを併せて「本件規定」という。)は、要旨、居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者が、金融商品取引法2条22項1号所定の店頭デリバティブ取引を含む金融商品先物取引等をし、かつ、当該金融商品先物取引等の決済をした場合には、当該決済に係る当該金融商品先物取引等による雑所得については、所得税法22条及び89条並びに165条の規定にかかわらず、他の所得と区分し、その年中の当該先物取引等による雑所得の金額として政令で定めるところにより計算した金額(先物取引に係る雑所得等の金額)に対し、先物取引に係る課税雑所得等の金額の100分の15に相当する金額に相当する所得税を課する旨を規定する。

(3) 金融商品取引法の定め

金融商品取引法2条2項柱書きは、同法において「店頭デリバティブ取引」とは、金融商品市場及び外国金融商品市場によらないで行う同項各号に掲げる取引をいう旨を規定し、同項1号は、「売買の当事者が将来の一定の時期において金融商品（中略）及びその対価の授受を約する売買であって、当該売買の目的となっている金融商品の売戻し又は買戻し（中略）をしたときは差金の授受によって決済することができる取引」を掲げている。

(4) 東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法（以下「復興財確法」という。）の定め

復興財確法は、①8条1項において、所得税法5条の規定その他の所得税に関する法令の規定により所得税を納める義務がある居住者は、基準所得税額（非永住者以外の居住者については、所得税法7条1項1号に定める所得につき、同法その他の所得税の税額の計算に関する法令の規定により計算した所得税の額をいう。復興財確法10条1号参照）につき、復興財確法により、復興特別所得税を納める義務がある旨を規定し、②9条1項において、居住者に対して課される平成25年から平成49年までの各年分の所得税に係る基準所得税額には、復興財確法により、復興特別所得税を課する旨を規定する。

(5) 国税通則法（以下「通則法」という。）の定め

ア 更正の請求に関する定め

通則法23条1項（平成27年法律第9号による改正前のもの。同項について以下同じ。）は、納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、①当該申告書の提出により納付すべき税額（当該税額に関し更正があった場合には、当該更正後の税額）が過大であるとき（同項1号）、又は②当該申告書に記載した還付金の額に相当する税額（当該税額に関し更正があった場合には、当該更正後の税額）が過少であるとき、又は当該申告書（当該申告書に関し更正があった場合には、更正通知書）に還付金の額に相当する税額の記載がなかったとき（同項3号）等には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から原則として5年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等（当該課税標準等又は税額等に関し同法24条（更正）又は26条（再更正）の規定による更正があった場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等）につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨を規定する。

イ 更正に関する定め

通則法24条は、税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する旨を規定する。

ウ 無申告加算税に関する定め

通則法66条1項（平成28年法律第15号による改正前のもの。同条について以下同じ。）本文は、期限後申告書の提出又は決定があった場合（同項1号）若しくは期限後申告書の提出又は決定があった後に修正申告書の提出又は更正があった場合（同項2号）には、これらの申告、更正又は決定により新たに納付すべき税額に100分の15の割合を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課す旨を規定し、同項ただし書

は、期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる場合は、無申告加算税を課さない旨を規定する。

3 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠（枝番号を含むものは特段の記載のない限り全て含む。）及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

（1）原告について

原告は、平成24年～平成26年当時、横浜市に居住していた給与所得者であり、平成17年5月頃、株式会社A証券（当時の名称は、株式会社B証券。以下「A証券」という。）との間で本件FX取引を行うため、外国為替保証金取引口座を開設した。

（2）本件FX取引の概要

原告がA証券との間で平成24年1月1日～平成26年12月31日に行っていた本件FX取引は、「C」という名称であり、金融商品取引法2条2項所定の「店頭デリバティブ取引」のうち、同項1号に規定する「売買の当事者が将来の一定の時期において金融商品（中略）及びその対価の授受を約する売買であって、当該売買の目的となっている金融商品の売戻し又は買戻し（中略）をしたときは差金の授受によって決済することができる取引」に該当し、その概要は、以下のとおりである。（甲11、12、乙2の1・2、乙3の1～7）

ア 本件FX取引を行う顧客（以下「顧客」という。）は、A証券の外国為替保証金取引口座に取引保証金を預託し、A証券が提供するオンライン・トレードシステムを通じて、本件FX取引に係る売買注文を行い、A証券との間で相対取引を行う。

イ ①建玉（外国為替保証金取引の約定後に反対売買等による決済が行われていない未決済取引）は、顧客の発注により反対売買による差金決済又は現引き（買い建玉を保有している場合に買付代金相当額を交付して買付通貨を引き取ることをいう。）がされた場合、決済される（以下「顧客発注決済」という。）が、②顧客発注決済が行われない場合、当該建玉に関し、その決済日（当該建玉に係る外国為替保証金取引の約定日から2営業日目）の前営業日に、当該営業日の翌々営業日（当該決済日の翌営業日）を決済日とする新たな建玉へ乗り換え、決済日を1営業日繰り延べる取引（以下「本件ロールオーバー」という。）が自動的に行われる。

ウ 本件ロールオーバーが行われた際、①新たな建玉に乗り換えられることに伴い、当該建玉の約定価格については、当該本件ロールオーバー時点のA証券の提示する為替レートをを用いて値洗い計算が行われ、これに伴って為替差損益金（以下「本件差損益金」という。）が発生するとともに、②建玉の決済日が繰り延べられることに伴い、実質的には、売り付けた通貨を借り入れ、買い付けた通貨を預け入れたこととなることから、取引通貨間の借入金利と預入金利との間の金利差損益金であるスワップポイント（以下、「本件スワップポイント」といい、本件差損益金と併せて「本件差損益金等」という。）が発生する。

エ 顧客発注決済がされる前であっても、①本件ロールオーバーによる本件差損益金等は、直ちに、預託保証金の金額に加算又は減算され、顧客は、②本件ロールオーバーにより本件差損益金等に係る利益が生じた場合には、直ちに、当該利益に相当する額を取引保証金として使用することができるほか、③預託保証金の額が本件ロールオーバー後の建玉に基づき必要な取引保証金等の額を上回る場合（建玉余力がある場合）には、直ちに、

A証券に対し、当該上回る額の範囲内において、預託保証金を自己の証券総合口座に振り替えるよう請求した上、同口座から、本件差損益金等のうち同口座に振り替えられた金額を引き出すことができる。

オ A証券は、取引の都度、取引状況が記載されたもの並びに1箇月間の入出金の各合計額、当該期間終了後の未決済建玉及び預託保証金の状況が記載されたもの（月次取引残高報告書）を作成し、顧客に対し、電子的に通知する。

(3) 本件FX取引の約款及び交付書面等

ア A証券は、本件FX取引について「外国為替保証金取引約款」（甲12、乙2の1・2。以下「本件約款」という。）を定め、これを顧客に交付している。

イ A証券は、金融商品取引業者が金融商品取引法37条の3（契約締結前の書面の交付）に基づき顧客に交付する書面で本件FX取引の契約の概要等を説明するものとして「外国為替保証金取引の契約締結前交付書面（平成24年10月）」（甲11。その後の改訂部分は、甲27、乙3の1～8。以下「本件交付書面」という。）を作成し、これを顧客に交付している。

(4) 本件FX取引の取引状況等

A証券が、本件各係争年分において毎月作成した「月次取引残高報告書」（甲17、乙4、9、10）には、原告の本件FX取引における各月の決済状況、本件差損益金等の発生状況、預託保証金の残高等が記載されている。

原告が本件各期限後申告をする際に本件差損益金等の計算の基礎としたA証券作成に係る「C年間損益報告書」（甲3の1～3）は、本件各係争年分に係る「月次取引残高報告書」の損益金を年間で通算したものである。

(5) 本件各処分に至る経緯

ア 原告は、平成22年分～平成24年分の所得税並びに平成25年分及び平成26年分の所得税等について、いずれも確定申告書を各法定申告期限までに提出しなかった。

イ 緑税務署の職員は、平成27年7月17日、原告に対する税務調査に着手し、同年8月25日、原告に対し、本件FX取引に係る利益は確定しており、申告義務がある旨を指摘した。

ウ 原告は、平成27年10月9日付けで、緑税務署長に対し、平成22年分～平成24年分の所得税並びに平成25年分及び平成26年分の所得税等の期限後申告書を提出し、別表「課税の経緯」の「期限後申告」欄記載のとおり各期限後申告（本件各期限後申告）をした。（甲4の1～5）

エ 原告は、平成27年11月27日付けで、緑税務署長に対し、本件FX取引により、実際に利益として確定・実現したものはなく、本件FX取引に係る雑所得の金額は20万円以下となるため申告を要しないとして、別表「課税の経緯」の「更正の請求」欄記載のとおり本件各更正の請求をした。（甲5の1・2）

オ 緑税務署長は、平成28年2月29日付けで、原告に対し、本件各通知処分、平成22年分及び平成23年分の所得税の更正処分及び本件各更正処分並びに本件各第一・二賦課決定処分をした。（甲6の1～8）

(6) 異議申立て及び異議決定

ア 原告は、平成28年5月2日付けで、緑税務署長に対し、本件各係争年分の更正処分

等の取消しを求める異議申立てをした。(甲7の1~3)

イ 緑税務署長は、平成28年8月2日付けで、前記アの異議申立てをいずれも棄却する異議決定をした。(甲8)

(7) 審査請求、原告の住所地の異動及び裁決

ア 原告は、平成28年8月31日付けで、国税不服審判所長に対し、本件各係争年分の更正処分等の取消しを求める審査請求をした。(甲9)

イ 原告は、平成28年10月28日付けで肩書住所地に転居した。これに伴い、原告の納税地を管轄することとなった豊能税務署長は、緑税務署長の本件各係争年分の更正処分等に係る事務を承継した。(甲10)

ウ 国税不服審判所長は、平成29年8月2日付けで、前記アの審査請求をいずれも棄却する裁決をした。(甲10)

(8) 本件訴えの提起

原告は、平成30年3月2日、本件訴えを提起した。(顕著な事実)

4 本件各係争年分の更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張別紙「本件各係争年分の更正処分等の根拠及び適法性」のとおり。

5 争点

(1) 本案前の争点

ア 平成25年分通知処分の取消しを求める訴え(以下「本件訴え1」という。)に係る訴えの適法性(争点(1))

イ 平成24年分更正処分のうち申告額(総所得金額785万7576円及び納付すべき税額0円)を超えない部分の取消しを求める訴え(以下「本件訴え2」という。)に係る訴えの適法性(争点(2))

ウ 平成25年分更正処分のうち更正の請求において是正を求めなかった額(総所得金額716万4801円及び納付すべき税額0円)を超えない部分の取消しを求める訴え(以下「本件訴え3」という。)に係る訴えの適法性(争点(3))

(2) 本案の争点

ア 本件各通知処分及び本件各更正処分に係る争点

本件差損益金等は本件各係争年分における原告の所得の収入すべき金額であるか否か(争点(4))

なお、争点(4)に関する被告の主張が認められた場合の税額算定過程等については、当事者間に争いが無い。

イ 本件各第一・二賦課決定処分に係る争点

正当な理由の有無(争点(5))

6 争点に関する当事者の主張の要旨

(1) 争点(1)(本件訴え1に係る訴えの適法性)

(原告の主張の要旨)

通則法23条4項に規定する更正をすべき理由がない旨の通知処分は、更正処分と異なって税額を確定する効果を持つものではないから、これらの処分は、一方が他方を吸収する関係にあるものではなく、それぞれ別個の処分として併存し、それぞれについて取消訴訟を提起することは妨げられていないこと、通知処分の違法事由と更正処分の違法事由は、

内容を同じくするものもあるが、全てが重複したものではなく、それぞれについて固有の違法事由があることからすれば、通知処分と更正処分それぞれについて取消しを認めるべき固有の利益があるというべきである（東京地裁平成元年7月26日判決及びその上告審である最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同3年3月19日第三小法廷判決参照）。

したがって、原告には、平成25年分更正処分とは別に平成25年分通知処分の取消しを求める固有の利益があるから、本件訴え1に係る訴えの利益がある。

（被告の主張の要旨）

納税者の納付すべき税額を増額するいわゆる増額更正処分と通知処分は、手続上、別個の処分ではあるものの、これらが納税者の同一年分の所得税等についてされた場合には、当該納税者の所得税等に係る同一の納税義務に関わり、相互に密接な関連を持つものといえる。そして、前記各処分は、いずれも所得税等の納税義務の確定に係る処分であるところ、通知処分は、申告税額の減少のみに関わるのに対し、増額更正処分は、納付すべき税額の全体に関わり、実質的には申告税額等を正当でないものとして否定し、これに増額変更を加えて税額の総額を確定するものであるから、増額更正処分の内容は、通知処分の内容を包摂する関係にある。

そうすると、納税者の同一の年分の所得税等について、増額更正処分と通知処分の両方の処分がされた場合、その税額等を争う納税者は、当該各処分に対する不服申立てを経た上で増額更正処分に対する取消訴訟をもって争えば足り、これと別個に通知処分を争う訴えの利益を有しないものと解すべきである。このように解することにより、同一の所得税等の納税義務に関わる前記両処分に関する訴訟が別個に係属することから生じる審理の重複及び判断の抵触を避けることが可能となる。また、増額更正処分の内容は、通知処分の内容を包摂する関係にあるから、両処分を受けた納税者は、前者に対する取消訴訟の中で、通知処分における減額更正をしない旨の判断に存する違法を主張して、申告税額等を超えない額にまで増額更正処分の取消しを求めることができると解され、当該納税者に不利益を与えることにもならない。

本件において、原告は、平成25年分更正処分及び平成25年分通知処分を相前後して受け、これらについて不服申立手続を採っているから、平成25年分の所得税等の税額を争うには、平成25年分更正処分の取消訴訟を提起すれば足りる。

したがって、平成25年分通知処分の取消しを求める本件訴え1には、訴えの利益がないというべきである。

（2）争点（2）（本件訴え2に係る訴えの適法性）

（原告の主張の要旨）

納税者が申告に係る納付すべき税額が過大であるなどとしてその誤りを是正するには、原則として更正の請求の手続によらなければならないとされている（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同57年2月23日第三小法廷判決・民集36巻2号215頁（以下「最高裁昭和57年判決」という。）参照）。しかし、最高裁昭和57年判決は、申告に係る納付すべき税額が過大であることを主張して更正処分の取消しの訴えを提起する場合に、更正の請求をすることが訴訟要件である旨を判示したのではないから、更正の請求をしないことにより更正処分の取消しの訴えの利益が失われるものではない。

そして、増額更正処分は、申告の範囲で税額を確定する確定申告と併存するものである

から、更正の請求の有無にかかわらず、増額更正処分が違法である場合はその全部が取り消され、確定申告の効力は影響を受けないというべきである。

また、更正の請求は「納付すべき税額が過大であるとき」（通則法23条1項1号）にすることができるところ、平成24年分の所得税の期限後申告は、納付すべき税額を0円と申告しているのであるから、「納付すべき税額が過大であるとき」に該当せず、更正の請求を行うべき対象にはならない。

さらに、源泉徴収に係る所得及び税額計算の誤りは、給与の受給者が行う更正の請求の対象には該当しないから（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同4年2月18日第三小法廷判決・民集46巻2号77頁（以下「最高裁平成4年判決」という。）参照）、源泉徴収で確定した所得額と源泉徴収税額を内容とする平成24年分の所得税の申告額を超えない部分は、更正の請求の対象とならないところ、更正処分の取消しによって税額を変更するほかない。

したがって、本件訴え2には訴えの利益がある。

（被告の主張の要旨）

所得税は申告納税方式を採用しているところ、納付すべき税額等は、納税者のする申告により確定することを原則とし（通則法15条及び16条）、納税申告書を提出した者は、申告により確定した課税標準等又は税額等を自己に有利に変更しようとする場合には、更正の請求をする必要がある（通則法23条）。

このように、納税者が申告内容を自己に有利に是正するための方法として、通則法が専ら更正の請求の手続を設けた趣旨に照らせば、納税者が申告に係る納付すべき税額が過大であるなどとしてその誤りを是正するには、原則として更正の請求の手続によらなければならない（最高裁昭和57年判決）、この手続を採ることなく、更正処分のうち申告額を超えない部分の取消しを求めることは、訴えの利益を欠くものとして許されない。

なお、原告は、平成24年分の所得税につき、納付すべき税額を0円と申告しているのであるから、更正の請求の要件である「納付すべき税額が過大であるとき」に該当せず、更正の請求をできない旨を主張するが、「還付金の額に相当する税額が過少であるとき」（通則法23条1項3号）に該当する旨を主張して、更正の請求を行い、源泉徴収税額の範囲内で還付を求めることができるから、原告の主張は失当である。

そうすると、原告は、平成24年分の所得税の期限後申告について更正の請求を経ずに本件訴えを提起しているのであるから、平成24年分更正処分のうち、自ら期限後申告により納税義務を確定させた、総所得金額785万7576円及び納付すべき税額0円を超えない部分の取消しを求める本件訴え2には、訴えの利益がない。

（3）争点（3）（本件訴え3に係る訴えの適法性）

（原告の主張の要旨）

原告は、平成25年分の所得税等に係る更正の請求において、申告額（総所得金額716万4801円及び納付すべき税額0円）を超えない部分の減額を求めている。しかしながら、更正の請求の要件は「納付すべき税額が過大であるとき」（通則法23条1項1号）と定められているところ、納付すべき税額0円を超えない部分の減額を求める場合は、「納付すべき税額が過大であるとき」に該当せず、更正の請求を行うべき対象にはならない。

また、原告は、平成25年分の所得税等について、もともと源泉徴収制度で給与所得として確定した所得に加え、申告分離課税の対象となる本件FX取引に係る雑所得の期限後申告をしたものであり、同年分の更正の請求において、当該雑所得に係る納付すべき税額全額の更正を求めており、税額等の一部を限度として更正の請求をした場合には当たらない。

したがって、本件訴え3には訴えの利益がある。

(被告の主張の要旨)

更正の請求が当初の申告に係る税額等の一部を限度としてされた場合には、納税者において税務署長がした更正処分又は更正をすべき理由がない旨の通知処分につき不服があったとしても、これらの処分に係る課税標準等又は税額等のうち当該更正の請求に係るところを超えない部分については、納税者において自らの申告によりこれを確定させたもので、その是正のため法律の特に設けた手続を採っていない以上、納税者にとって当然に不利益なものであるということとはできず、その取消しを求めることを許すべきものとして訴えの利益があるということとはできない。

そうすると、原告は、平成25年分の所得税等に係る更正の請求において、申告額（総所得金額716万4801円及び納付すべき税額0円）を超えない部分の減額を求めているから、平成25年分更正処分のうち当該部分の取消しを求める本件訴え3には訴えの利益がないというべきである。

(4) 争点(4)(本件差損益金等は本件各係争年分における原告の所得の収入すべき金額であるか否か)

(被告の主張の要旨)

以下のとおり、本件差損益金等は本件各係争年分における原告の所得の収入すべき金額であると認められる。

ア 本件規定は、所得税法36条1項にいう「別段の定め」に該当せず、同項に基づき、本件差損益金等が収入すべき金額に該当するかを判断すべきであること

本件規定は、差金等決済に係る譲渡所得等については、所得税法22条(課税標準)、同法89条(税率)及び同法165条(総合課税に係る所得税の課税標準、税額等の計算)の規定にかかわらず、他の所得と区分し、所定の税率による所得税を課する旨を規定するものであって、総合課税に係る所得税の課税標準や税額計算の特例であることは明らかであり、所得税法36条の規定にかかわらず収入の計上時期を定めた規定であるとは解されない。このことは、本件規定が、個人投資家の市場参加を税制面においても支援する観点から、総合課税とされていた個人の商品先物取引による所得について申告分離課税とする特例を拡大することを背景に、店頭デリバティブ取引等について、特例の適用対象に加えたという条文の沿革に照らしても明らかである。

イ 所得税法36条1項の「収入すべき金額」の意義及び収入の原因となる権利の確定時期

所得税法36条1項は、その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において「収入すべき金額」とする旨を規定し、「収入した金額」によるとはしていない。このような規定に照らせば、所得税法は、現実の収入がなくても、その収入の原因となる権利が確

定した場合には、その時点で所得の実現があったものとして、前記権利確定の時期の属する年分の課税所得を計算する、いわゆる権利確定主義を採用しており、同項の「収入すべき金額」とは、現実の収入がなくても、「収入すべき権利の確定した金額」をいうものと解される。

そして、いかなる場合に収入の原因となる権利が確定するかについては、所得税法やその他関係法令に特段の規定はなく、収入の原因となる取引には様々な種類があり得ることからすると、それぞれの取引の特質を考慮して決定されるべきであるが、現実の収入がなくても、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ときは、権利が確定したといえることができる（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同53年2月24日第二小法廷判決・民集32巻1号43頁（以下「最高裁昭和53年判決」という。）参照）。

ウ 本件差損益金等は、本件ロールオーバー時にその収入の原因となる権利が確定していること

本件約款及び本件交付書面によれば、本件差損益金等は、毎営業日において、本件ロールオーバーにより発生し、直ちに原告の預託保証金に加減算され、原告は、建玉余力の範囲内で、本件ロールオーバーによる本件差損益金等を自己の証券口座に振替請求でき、当該口座から本件差損益金等に係る金員を自由に引き出すことができる。

このような本件FX取引の実態に照らせば、本件差損益金等は、本件ロールオーバーの時点において、収入となるべき権利として発生した後、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ようになったと認められる。

したがって、本件差損益金等は、本件ロールオーバーの時点において、収入の原因となる権利が確定していたといえることができるから、同時点における本件差損益金等の額は、所得税法36条1項にいう「収入すべき金額」に該当するものと認められる。

（原告の主張の要旨）

ア 本件規定は、所得税法36条1項にいう「別段の定め」に該当し、本件ロールオーバーは、本件規定所定の「取引」及び「決済」に該当せず、課税の対象外であること

（ア）本件規定は、金融商品先物取引等をし、かつ、その取引の決済をした場合は、その年中の雑所得の金額として、その年中の雑所得の合計額に対し、所得税を課税する旨を規定し、金融商品先物取引等の決済をした場合に、「その年中」の「雑所得の合計額」に課税を行う旨を定めているから、所得税法36条1項にいう「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額」の特則を定めるものであり、同項にいう「別段の定め」に該当し、本件規定所定の「取引」の「決済」によって生じた収益のみが、課税の対象となる。このような解釈は、①本件規定を含む租税特別措置法が、一般法である所得税法の特別法であること、②平成23年6月税制改正により本件規定が改正され、市場デリバティブ取引に加えて、店頭デリバティブ取引が本件規定による特例の対象に追加されたところ、当該改正の趣旨は、損益の計上時期を明確にするものであることに照らして明らかである。

（イ）本件ロールオーバーは、本件規定にいう「取引」に該当しない。すなわち、本件ロ

ールオーバーは、未決済建玉の評価替えをするものにすぎず、売買を行った代金差額を授受するものではない。また、本件ロールオーバーは、本件F X取引のために拠出した資金・保証金を用いて建玉を買い付けた際に行われる処理であり、本件F X取引と独立して、金融商品の取引を行うものではなく、金融商品取引法にいう「取引」には該当しない。

(ウ) 本件ロールオーバーは、本件規定にいう「決済」に該当しない。すなわち、本件規定が引用する金融商品取引法2条2項1号は、同号所定の店頭デリバティブ取引における「決済」を、売買の目的である金融商品の売戻し又は買戻しその他政令で定める行為をしたときに差金の授受によってするものである旨を定めている上、広辞苑、大辞林等の国語辞書によれば、「決済」の語は、証券又は代金の支払によって売買取引を終了させることを意味する。しかしながら、本件ロールオーバーは、建玉の売戻し又は買戻しにより、取引を終了させる行為ではないから、本件規定にいう「決済」には当たらない。また、月次取引残高報告書において、本件ロールオーバーにより発生した本件差損益金等は、売買の決済により確定した差損益金ではなく、評価損益であると記載されており、差金決済は行われていない。

イ 本件差損益金等は、所得税法36条1項の「収入すべき金額」に該当しないこと

仮に、本件規定が所得税法36条1項の別段の定めにも該当しないとしても、本件差損益金等は、同項にいう「収入すべき金額」に該当しない。すなわち、本件差損益金等は、実際に売買取引を行った結果として生じた結果ではなく、机上の計算値にすぎず、建玉の決済によって最終的に確定した損益ではない。そして、本件差損益金等は、預託保証金に加減されるとしても、建玉を保有している限り、その後の評価見込み額の変動により預託保証金を増減させるものであるから、収入となるべき権利が確定しているとはいえない。

ウ 本件F X取引以外のF X取引において、本件差損益金等と同様の差損益金が課税対象外とされていること

D証券が行う店頭デリバティブ取引であるEは、①ロールオーバー時に値洗いを行う、②ロールオーバー時の値洗い結果の評価損益見込み額及びスワップポイントを証拠金預託額に現金部分として加減算を行う、③加算された証拠金預託額は、新たな取引の証拠金として活用できる、④決済方法は売買によるとして、ロールオーバーを挙げていない、⑤F X取引で発生した利益の課税上の取扱いの説明において、「利益」を「売買による差益及びスワップポイント収益」と定義しているという契約内容において、本件F X取引と同様である。そして、Eについては、未決済建玉の評価損益（為替損益及びスワップ損益）は課税対象外とされ、決済をして建玉を結了した場合の損益のみが課税対象であるとされており、本件規定に規定する「取引」及び「決済」に該当するもののみが課税対象とされている。そうすると、Eと同様の本件F X取引においても、本件差損益金等は、前記「取引」及び「決済」に該当しないものとして、課税の対象外とされるべきである。

(5) 争点 (5) (正当な理由の有無)

(原告の主張の要旨)

本件F X取引については、①A証券のウェブサイトにおいて、1年間の取引内容を取り

まとめた書類は交付されず、確定申告には「決済明細」を活用することが告知されていたこと、②本件交付書面において、課税の対象は、「売買による差益及びスワップポイント収益」とされ、反対売買による差益である旨が明示されていた一方で、ロールオーバーによる損益は「評価損益」と説明されていたこと、③本件交付書面には、決済方法は反対売買による差金決済であるとの記載がある一方で、ロールオーバーが「決済」に該当する旨の記載がないこと、④月次取引残高報告書及び年間損益報告書において、本件ロールオーバーに係る損益を「評価損益」として扱っていること等に照らせば、原告において、反対売買による収益のみが確定申告の対象であると信じることはやむを得ないものであって、本件差損益金等を確定申告の対象と認識することは困難であった。

したがって、原告が本件差損益金等につき期限内申告をしなかったことについて正当な理由があるというべきである。

(被告の主張の要旨)

通則法66条1項ただし書に規定する「正当な理由」とは、納税者が期限内申告書を提出しなかったことについて、真に納税者の責めに帰すべきことのできない客観的な事情があり、無申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に無申告加算税を課することが不当又は酷になる場合をいい、納税者の法の不知や法令解釈の誤解により期限内申告書を提出しなかった場合は、「正当な理由」があるとはいえない。

本件においては、本件FX取引に係る年間損益報告書等により、本件差損益金等の年間金額を容易に把握することができるころ、原告の主張は、損益計上の時期が仕切決済の時点に限られると法令解釈を誤解したものにすぎない。

したがって、原告が本件差損益金等につき期限内申告をしなかったことについて真に納税者の責めに帰すべきことのできない客観的な事情があるとはいえず、無申告加算税の趣旨に照らしても、なお納税者に無申告加算税を課することが不当又は酷になる場合に該当しない。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)(本件訴え1に係る訴えの適法性)について

(1) 所得税は、申告納税方式による国税であり、納付すべき所得税の税額が納税者のする申告により確定することを原則とするものであるところ(通則法16条1項1号、同条2項1号、所得税法120条)、申告納税方式による国税について、納税者が、申告により自ら確定させた税額等が過大である又は還付金の額に相当する税額が過少であるなどとして、過誤の是正を求めるには、所定の期間内に更正の請求を行わなければならない(通則法23条1項)。そして、更正をすべき理由がない旨の通知処分(同条4項)は、税務署長が更正の請求に対して税額を更正する権限の発動を拒否し、納付すべき税額等について減額を認めないことを確認する効果を有する処分であって、税額を確定する効果を有しない。これに対し、増額更正処分は、納税申告書に係る税額等を更正し、納付すべき税額を確定する処分である(通則法24条参照)。

このように、増額更正処分と通知処分とは、その内容を異にし、別個の効果を有する処分というべきであり、関係法令を通覧しても、当該各処分について個別に審査請求ないし訴訟の対象とすることを妨げる規定はない。また、通知処分及び増額更正処分が同時にされた場合において、納税者が増額更正処分についての審査請求やその取消しの訴えの中で、

増額更正処分のうち納税者の申告に係る税額を超える部分にとどまらず、当該申告に係る税額と更正の請求に係る税額との差額部分について併せて当然に取消しを求めることができる旨を定めた規定も存しない。

そうすると、納税者において、増額更正処分のうち納税者の申告に係る税額と更正の請求に係る税額との差額部分を争うためには、更正の請求をした上で、通知処分について適法に不服の申立て及び取消訴訟の提起をする必要があり、通知処分の取消しを求める訴えの利益は失われないというべきである。

(2) これを本件についてみると、原告は、別表「課税の経緯」のとおり、本件各期限後申告において、平成25年分の所得税等の期限後申告をし（前記前提事実(5)ウ）、平成25年分の所得税等について更正の請求をし（同エ）、平成28年2月29日付けで平成25年分通知処分及び平成25年分更正処分を受けている（同オ）。そうすると、平成25年分の所得税等について更正の請求で減額を求めた範囲内の税額等を争うためには、平成25年分通知処分の適法性を争う必要があるというべきであり、本件訴え1の訴えの利益は失われないといえることができる。

(3) これに対し、被告は、通知処分の訴えの利益を否定し、増額更正処分のみを訴訟の対象とすることをもち、同一の所得税等の納税義務に関わる増額更正処分と通知処分に関する訴訟が別個に係属することから生じる審理の重複及び判断の抵触を避けることが可能となる旨を主張する。

しかしながら、増額更正処分及び通知処分の不服申立てに関しては、併合審理（通則法104条）によって、審理の重複及び判断の抵触を回避すべきものであると解されるところ、当該各処分の取消訴訟においても、請求の併合（行政事件訴訟法13条等）又は口頭弁論の併合（同法7条、民訴法152条1項）によって対処することが可能であって、訴訟においては、不服申立てと異なる取扱いをするのを相当とする根拠となるべき法令の規定は存しない。

したがって、被告の前記主張をもって、前記(2)の判断が左右されるものとはいえない。

(4) 以上によれば、本件訴え1について、訴えの利益が認められる。

2 争点(2)(本件訴え2に係る訴えの適法性)について

(1) 前記1(1)に説示したとおり、申告納税方式による国税である所得税について、納税者が、申告により自ら確定させた税額等が過大である又は還付金の額に相当する税額が過少であるなどとして、過誤の是正を求めるには、所定の期間内に更正の請求を行わなければならない。このように、申告納税方式による国税において、確定申告書記載事項の過誤の是正につき更正の請求という特別の手續が設けられているのは、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限るものとするのが、租税債務を可及的速やかに確定させるべき財政上の要請に応ずるものであり、納税者に対しても過当な不利益を強いるおそれがないためであると解される（最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁参照）。

そして、通則法24条は、税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従って

いなかったとき等には、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する旨を規定するところ、同条の文言に照らせば、増額更正処分は、確定申告に係る税額に一定額を追加するものではなく、確定申告における課税要件事実を全体的に見直し、申告の効力を吸収して全体の税額を確定する処分であると解される。

以上のとおりの更正の請求の制度を設けた趣旨及び増額更正処分の法的性質に鑑みれば、通則法は、納税者が、確定申告後に増額更正処分を受けた場合、既に自ら確定申告をし、その効力が増額更正処分に吸収されている以上、増額更正処分により確定した納付すべき税額等のうち、確定申告に係る納付すべき税額等を超えない部分（確定申告に係る還付金の額に相当する税額については当該額以上の部分）の是正については、本来、更正の請求によって図られることを予定しているというべきであって（更正の請求の排他性）、更正の請求という通則法の定めた特別の手続によることなく当該部分について増額更正処分の取消しを訴求することは、確定申告の錯誤が客観的に明白かつ重大であって通則法が定める方法以外にその是正を許さなければ、納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がない限り、許されないものと解される（前掲最高裁昭和39年10月22日第一小法廷判決参照）。したがって、増額更正処分のうち、確定申告に係る税額等を超えない部分（確定申告に係る還付金の額に相当する税額については当該額以上の部分）の取消しを求める訴えは、前記特段の事情がない限り、不適法というべきである。

また、源泉徴収に係る所得税は、納税義務の成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する（通則法2条2号、15条3項2号）ものであるから、納税者は、更正の請求において、当該税額の是正を求めることはできないが、源泉徴収後の確定申告において納付すべき税額を0円とした場合であっても、医療費控除等の所得控除が申告額よりも多額であったなどとして、申告書に記載した還付金の額に相当する税額が過少であり、又は申告書に当該税額の記載がなかった（通則法23条1項3号参照）旨を主張して、源泉徴収税額の範囲内で還付を求める更正の請求をすることができる。そして、前記のとおり、更正の請求の制度を設けた趣旨及び増額更正処分の法的性質に鑑みれば、納税者が、確定申告後に増額更正処分を受ける一方で、源泉徴収税額の範囲内で還付を求める場合にも、本来、更正の請求によるべきであって、増額更正処分のうち、確定申告に係る還付金の額に相当する税額以上の部分の取消しを求める訴えは、前記特段の事情がない限り、不適法というべきものと解される。

(2) これを本件についてみると、原告は、本件訴え2において、平成24年分更正処分のうち申告額（総所得金額785万7576円及び納付すべき税額0円）を超えない部分の取消しを求めているところ、本件各証拠によっても、確定申告の錯誤が客観的に明白かつ重大であって通則法が定める方法以外にその是正を許さなければ、納税者たる原告の利益を著しく害すると認められる特段の事情を認めることはできない。

(3) ア これに対し、原告は、増額更正処分は、申告の範囲で税額を確定する確定申告と併存するものであるから、更正の請求の有無にかかわらず、増額更正処分が違法である場合はその全部が取り消され、確定申告の効力は影響を受けない旨を主張する。

しかしながら、前記(1)に説示したとおり、増額更正処分は、確定申告に係る税額に一定額を追加するものではなく、確定申告における課税要件事実を全体的に見直し、申告の効力を吸収して全体の税額を確定する処分であると解されるから、原告の主張は

その前提を誤るものであって失当である。

したがって、原告の前記主張は採用することができない。

イ また、原告は、①更正の請求は「納付すべき税額が過大であるとき」（通則法23条1項1号）にすることができるところ、平成24年分の所得税の期限後申告は、納付すべき税額を0円と申告しているのであるから、「納付すべき税額が過大であるとき」に該当せず、更正の請求の対象にはならない、②最高裁平成4年判決によれば、源泉徴収に係る所得及び税額計算の誤りは、給与の受給者が行う更正の請求の対象には該当せず、源泉徴収で確定した所得額と源泉徴収税額を内容とする平成24年分の所得税の申告額を超えない部分は、更正の請求の対象とならないから、本件訴え2には訴えの利益がある旨を主張する。

しかしながら、前記（1）に説示したとおり、確定申告において納付すべき税額を0円とした場合であっても、医療費控除等の所得控除が申告額よりも多額であったなどとして、申告書に記載した還付金の額に相当する税額が過少であり、又は申告書に当該税額の記載がなかった（通則法23条1項3号参照）旨を主張して、源泉徴収税額の範囲内で還付を求める更正の請求をすることができる。そうすると、平成24年分の所得税の期限後申告が更正の請求の対象とならないとの原告の主張は、前提を誤るものであって失当である。

したがって、原告の前記主張は採用することができない。

（4）以上によれば、本件訴え2は、不適法である。

3 争点（3）（本件訴え3に係る訴えの適法性）について

（1）前記2（1）に説示したとおり、増額更正処分のうち、確定申告に係る税額等を超えない部分（確定申告に係る還付金の額に相当する税額については当該額以上の部分）の取消しを求める訴えは、確定申告の錯誤が客観的に明白かつ重大であって通則法が定める方法以外にその是正を許さなければ、納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がない限り、不適法というべきである。

これを本件についてみると、原告は、本件訴え3において、平成25年分更正処分のうち申告額（総所得金額716万4801円及び納付すべき税額0円）を超えない部分の取消しを求めているところ、本件各証拠によっても、確定申告の錯誤が客観的に明白かつ重大であって通則法が定める方法以外にその是正を許さなければ、納税者たる原告の利益を著しく害すると認められる特段の事情を認めることはできない。

（2）以上によれば、本件訴え3は、不適法である。

4 争点（4）（本件差損益金等は本件各係争年分における原告の所得の収入すべき金額であるか否か）について

（1）本件規定は所得税法36条1項にいう「別段の定め」に該当するか

ア 原告は、本件規定は、所得税法36条1項にいう「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額」の特則を定めるものであり、同項にいう「別段の定め」に該当するものであるから、本件規定所定の「取引」の「決済」によって生じた収益のみが課税の対象となるところ、本件ロールオーバーは、本件規定所定の「取引」及び「決済」に該当せず、課税の対象外である旨を主張する。

イ 後記（4）のとおり、本件ロールオーバーは、本件規定所定の「取引」及び「決済」

に該当するが、本件訴訟の審理の経緯等に鑑み、まず、本件規定が所得税法36条1項にいう「別段の定め」に該当するか否かについて検討する。

本件規定は、居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者が、金融商品取引法2条22項1号所定の店頭デリバティブ取引を含む金融商品先物取引等をし、かつ、当該金融商品先物取引等の決済をした場合には、当該決済に係る当該金融商品先物取引等による雑所得については、所得税法22条（課税標準）及び89条（税率。なお、当該各条は、居住者に対して課する所得税に関するものである。）並びに165条（総合課税に係る所得税の課税標準、税額等の計算。なお、同条は、非居住者に対して課する所得税に関するものである。）の規定にかかわらず、他の所得と区分し、その年中の当該金融先物取引等による雑所得の金額として政令で定めるところにより計算した金額（先物取引に係る雑所得等の金額）に対し、先物取引に係る課税雑所得等の金額の100分の15に相当する金額に相当する所得税を課する旨を規定する。

このように、本件規定は、①居住者に対して課する所得税の課税標準（所得税法22条）及び税率（同法89条）、②非居住者に対して課する所得税の総合課税の課税標準及び税額等の計算（同法165条）の特例を規定する一方で、所得税法36条1項には何ら言及せず、同項所定の「収入金額とすべき金額」又は「総収入金額に算入すべき金額」と異なる内容を定める文言も有しないのであるから、同項にいう「別段の定め」に該当しないことは明らかである。

なお、本件規定の立法の沿革についてみると、平成13年度税制改正（平成13年法律第7号）において、個人投資家のより一層の市場参加を税制面においても支援するとの観点から、従来、総合課税とされていた個人の商品先物取引による所得について申告分離課税とする特例が設けられ、順次その適用対象が拡大され、平成23年6月の税制改正（平成23年法律第82号）において、店頭商品デリバティブ取引や店頭デリバティブ取引についても投資家保護のための規制の強化が図られてきていることも踏まえ、金融商品間の課税の中立性を高める観点から、租税特別措置法41条の14が改正されたものである（乙6参照）。このような立法の沿革に照らしても、本件規定が、所得税法36条1項にいう「収入金額とすべき金額」又は「総収入金額に算入すべき金額」と異なる内容を定めたものと解すべきであるということとはできない。

ウ したがって、本件規定は、所得税法36条1項にいう「別段の定め」に該当しないというべきであり、本件規定所定の「取引」の「決済」によって生じた収益のみを課税の対象とする趣旨の規定であるということもできない。

(2) 本件差損益金等が所得税法36条1項の「収入すべき金額」に該当するか

ア 前記(1)に説示したところによれば、本件差損益金等が原告の所得の収入すべき金額であるか否かについては、所得税法36条1項に照らして判断することとなるので、以下、検討する。

イ 所得税法36条1項は、その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において「収入すべき金額」と定め、収入した金額によるとしていないことに照らすと、同法は、現実の収入がなくても、その収入の原因となる権利が確定した場合には、その時点で所得の実現があったものとして当該権利確定の時期の属する年分の課税所得を計算するとい

う建前（いわゆる権利確定主義）を採用しているものと解される（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同40年9月8日第二小法廷決定・刑集19巻6号630頁、同昭和●●年（〇〇）第●●号同49年3月8日第二小法廷判決・民集28巻2号186頁、最高裁昭和53年判決参照）。

そして、いかなる場合に前記の収入の原因となる権利が確定するかについては、所得税法やその他関係法令に特段の定めはなく、収入の原因となる取引行為には様々な種類の取引があり得ることからすると、各種の取引ごとにその特質を考慮して決定すべきものと解されるが、現実の収入がなくても、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ときは、収入となるべき権利が確定したものである。

ウ これを本件についてみると、①本件ロールオーバーによる本件差損益金等、すなわち本件差損益金及び本件スワップポイントは、それぞれ、本件ロールオーバーが行われた際、値洗い計算によって生じる為替差損益金及び取引通貨間の金利差損益金であって、顧客発注決済がされる前であっても、直ちに、預託保証金の金額に加算又は減算され、顧客は、②本件差損益金等に係る利益が生じた場合には、直ちに、当該利益に相当する額を取引保証金として使用することができるほか、③預託保証金の額が本件ロールオーバー後の建玉に基づき必要な取引保証金等の額を上回る場合（建玉余力がある場合）には、直ちに、A証券に対し、当該上回る額の範囲内において、預託保証金を自己の証券総合口座に振り替えるよう請求した上、同口座から、本件差損益金等のうち同口座に振り替えられた金額を引き出すことができる（前記前提事実（2）イ～エ、弁論の全趣旨）。

そうすると、本件差損益金等については、本件ロールオーバーが行われた時点において、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と認められ、収入となるべき権利が確定したものであることができる。

エ これに対し、原告は、①本件差損益金等は、実際に売買取引を行った結果として生じた結果ではなく、机上の計算値にすぎず、建玉の決済によって最終的に確定した損益ではない、②本件差損益金等は、預託保証金に加減されるとしても、建玉を保有している限り、その後の評価見込み額の変動により預託保証金を増減させるものであるから、収入となるべき権利が確定しているとはいえない旨を主張する。

しかしながら、前記ウに説示したとおり、本件差損益金等に係る利益が生じた場合には、顧客発注決済がされる前であっても、直ちに、当該利益に相当する額を取引保証金として使用することができるほか、顧客は、建玉余力の額の範囲内において、預託保証金を自己の証券総合口座に振り替えた上で、同口座から、本件差損益金等のうち同口座に振り替えられた金額を引き出すことができるのであるから、収入の原因となる権利が確定したものである。また、本件差損益金等が収入となるべき権利として確定する以上、その後、未決済建玉の保有を継続することによって、建玉の評価見込み額の変動により預託保証金が増減するとしても、前記のとおり本件差損益金等が収入となるべき権利として確定した結果が左右されるものとはいえない。

したがって、原告の前記主張はいずれも採用することができない。

(3) 他のFX取引の課税との比較について

原告は、D証券における店頭デリバティブ取引であるEは、①ロールオーバー時に値洗いを行う、②ロールオーバー時の値洗い結果の評価損益見込み額及びスワップポイントを証拠金預託額に現金部分として加減算を行う、③加算された証拠金預託額は、新たな取引の証拠金として活用できる、④決済方法は売買によるとして、ロールオーバーを挙げていない、⑤FX取引で発生した利益の課税上の取扱いの説明において、「利益」を「売買による差益及びスワップポイント収益」と定義しているという契約内容において、本件FX取引と同様であるにもかかわらず、為替差損益金及びスワップポイントに課税されないから、本件FX取引における本件差損益金等も収入すべき金額に該当しない旨を主張する。

しかしながら、各FX取引に係る「収入すべき金額」がいつ発生するかについては、当該各FX取引がFX業者との契約内容等に基づき決まるものである。そのため、本件FX取引に係る取引を行った業者ではないD証券において行われているFX取引（E）に関して、ロールオーバー（建玉の決済日を自動的に1営業日繰り延べる処理）が行われた時点における為替差損益金及びスワップポイントに課税されないとしても、このことをもって、本件FX取引（C）に関して、本件差損益金等について、本件ロールオーバーが行われた時点において、収入となるべき権利が確定したものということができないことの根拠とすることができないことは明らかである。

したがって、原告の前記主張は採用することができない。

（4）本件ロールオーバーは本件規定所定の「取引」及び「決済」に該当するか

前記前提事実によれば、（a）本件ロールオーバーは、建玉に関し、顧客発注決済が行われない場合に、その決済日（当該建玉に係る外国為替保証金取引の約定日から2営業日目）の前営業日に、当該営業日の翌々営業日（当該決済日の翌営業日）を決済日とする新たな建玉へ乗り換え、決済日を自動的に1営業日繰り延べる取引であるところ（前記前提事実（2）イ）、（b）本件ロールオーバーが行われた際、①新たな建玉に乗り換えられることに伴い、当該建玉の約定価格については、当該本件ロールオーバー時点のA証券の提示する為替レートをを用いて値洗い計算が行われ、これに伴って為替差損益金（本件差損益金）が発生するとともに、②建玉の決済日が繰り延べられることに伴い、実質的には、売り付けた通貨を借り入れ、買い付けた通貨を預け入れたこととなることから、取引通貨間の借入金利と預入金利との間の金利差損益金であるスワップポイント（本件スワップポイント）が発生し（同ウ）、また、（c）顧客発注決済がされる前であっても、①本件ロールオーバーによる本件差損益金等は、直ちに、預託保証金の金額に加算又は減算され、顧客は、②本件ロールオーバーにより本件差損益金等に係る利益が生じた場合には、直ちに、当該利益に相当する額を取引保証金として使用することができるほか、③預託保証金の額が本件ロールオーバー後の建玉に基づき必要な取引保証金等の額を上回る場合（建玉余力がある場合）には、直ちに、A証券に対し、当該上回る額の範囲内において、預託保証金を自己の証券総合口座に振り替えるよう請求した上、同口座から、本件差損益金等のうち同口座に振り替えられた金額を引き出すことができる（同エ）。このような本件ロールオーバーの内容、実態等に加えて、（d）本件交付書面（甲11の13頁）には、「■決済に伴う金銭の授受」の「（1）決済方法」中に、建玉の決済方法として、反対売買による差金決済及び現引き（ただし、現引きによる決済は、米ドル／日本円に係る取引に限る。）と並んで、「ロールオーバーによる建玉の乗換え処理」が記載されていること、（e）月次取引残

高報告書（甲17、乙4、9、10）においては、「お取引明細」中に、各建玉に関し、毎営業日につき、「新規」の欄に「ロール買」の、「決済」の欄に「ロール売」の各「数量」、「成立価格・約定代金」等の具体的数値が記載されるとともに、当該売買に対応した「スワップ」及び「損益金」の具体的数額（本件差損益金等に対応するもの）が記載されており、本件ロールオーバーの時点において存する建玉に係る外国為替の「取引」について、顧客発注決済がされない限り、本件ロールオーバーにより、毎営業日、「決済」がされることを前提とした記載がされていることも併せ考慮すると、本件ロールオーバーは、本件ロールオーバーの時点において存する建玉に係る外国為替の「取引」（金融商品取引法2条22項1号所定の売買の当事者が将来の一定の時期において金融商品及びその対価の授受を約する売買であって、当該売買の目的となっている金融商品の売戻し又は買戻しをしたときは差金の授受によって決済することができる取引）について、一旦、「決済」（同号所定の当該売買の目的となっている金融商品の売戻し又は買戻しを通じた差金の授受による決済。本件差損益金等の授受）をした上で、当該「取引」と同内容の「取引」（ただし、約定価格については、当該時点のA証券の提示する為替レートを用いたものである。）を自動的に行うものであると評価することができる。

そうすると、本件ロールオーバーは本件規定所定の「取引」に該当し、これによる本件差損益金等の授受は同所定の「決済」に該当するものといえることができる。

(5) 以上によれば、本件差損益金等は本件各係争年分における原告の所得の収入すべき金額であるといえることができる。

5 争点（5）（正当な理由の有無）について

(1) 通則法66条1項ただし書に規定する「正当な理由」の意義

無申告加算税は、申告書の提出が期限内にされなかった場合に課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、無申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。このような無申告加算税の趣旨に照らせば、申告書の提出が期限内にされなかった場合にも例外的に無申告加算税が課されない場合として通則法66条1項ただし書が定めた「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、前記のような無申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に無申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。

(2) 本件についての検討

前記4（2）ウに説示したところによれば、本件差損益金等に係る利益が生じた場合には、顧客発注決済がされる前であっても、直ちに、当該利益に相当する額を取引保証金として使用することができるほか、顧客は、建玉余力の額の範囲内において、預託保証金を自己の証券総合口座に振り替えるよう請求した上、同口座から、本件差損益金等のうち同口座に振り替えられた金額を引き出すことができる。そうすると、本件FX取引を行っていた原告において、本件差損益金等が前記のとおり使用できるものであることは当然認識し得るものであって、その金額を月次残高取引報告書（甲17、乙4、9、10）及び年間損益報告書（甲3の1～3）によって確認することも容易であったといえることができる。

したがって、原告が本件各係争年分の所得税ないし所得税等の申告をしなかったことに

ついて、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、無申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に無申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合に該当するという事はできない。

(3) 原告の主張に対する判断

原告は、本件FX取引については、①A証券のウェブサイトにおいて、1年間の取引内容を取りまとめた書類は交付されず、確定申告には「決済明細」を活用することが告知されていたこと、②本件交付書面において、課税の対象は、「売買による差益及びスワップポイント収益」とされ、反対売買による差益である旨が明示されていた一方で、ロールオーバーによる損益は「評価損益」と説明されていたこと、③本件交付書面には、決済方法は反対売買による差金決済であるとの記載がある一方で、ロールオーバーが「決済」に該当する旨の記載がないこと、④月次取引残高報告書及び年間損益報告書において、本件ロールオーバーに係る損益を「評価損益」として扱っていること等に照らせば、原告において、反対売買による収益のみが確定申告の対象であると信じることはやむを得ないものであって、本件差損益金等を確定申告の対象と認識することは困難であった旨を主張する。

しかしながら、前記③については、本件交付書面（甲11の13頁）には、「■決済に伴う金銭の授受」の「(1) 決済方法」中に、建玉の決済方法として、反対売買による差金決済及び現引き（ただし、現引きによる決済は、米ドル/日本円に係る取引に限る。）と並んで、「ロールオーバーによる建玉の乗換え処理」が記載されていること（前記4(4)(d)）に照らして、採用できない。そして、前記(2)に説示したとおり、原告において、本件差損益金等を取引保証金として使用し、又は証券口座に振り替えた後に引き出して使用できることは当然認識し得るものであり、その金額を月次残高取引報告書及び年間損益報告書によって確認することも容易であったことに加え、仮に、原告が前記①、②及び④の事情によって、本件差損益金等が収入すべき金額に該当しないと判断したとしても、課税当局の見解等といった相当の根拠に基づくことなく法令解釈を誤解したといわざるを得ないことに照らせば、原告が指摘する点をもって、前記(2)の判断が左右されるとはいえない。

したがって、原告の前記主張は採用することができない。

(4) 以上によれば、原告が期限内申告書を提出しなかったことにつき通則法66条1項ただし書に規定する「正当な理由」があると認めることはできない。

6 本件各係争年分の更正処分等の適法性

(1) 本件各更正処分の適法性

前記4に説示したところに弁論の全趣旨を総合すれば、原告の平成24年分及び平成25年分の所得金額及び納付すべき税額は、別紙「本件各係争年分の更正処分等の根拠及び適法性」1記載の被告が主張する額といずれも一致し、本件各更正処分における所得金額及び納付すべき税額と同額である。

したがって、本件各更正処分はいずれも適法である。

(2) 本件各通知処分の適法性

前記(1)に説示したとおり、原告の平成25年分の所得金額及び納付すべき税額は、別紙「本件各係争年分の更正処分等の根拠及び適法性」1記載の被告が主張する額といずれも一致する。

また、前記4に説示したところに弁論の全趣旨を総合すれば、原告の平成26年分の先物取引に係る雑所得の金額は885万5000円（平成26年分期限後申告書第三表（甲4の5・3枚目）㉞欄に記載の金額）、納付すべき税額は135万6200円（平成26年分期限後申告書第三表（甲4の5・1枚目）㉟欄に記載の金額）となる。

したがって、本件各更正の請求に理由はないから、本件各通知処分はいずれも適法である。

(3) 本件各第一・二賦課決定処分の適法性

前記5に説示したところに弁論の全趣旨を総合すれば、本件各第一・二賦課決定処分により原告に賦課された別表「課税の経緯」の「賦課決定処分」欄及び「更正処分等」欄の「無申告加算税の額」欄記載の各金額は、本件各第一・二賦課決定処分により原告に課されるべき無申告加算税の額（別紙「本件各係争年分の更正処分等の根拠及び適法性」3記載の額）と同額である。

したがって、本件各第一・二賦課決定処分はいずれも適法である。

第4 結論

よって、本件訴えのうち、①平成24年分更正処分のうち総所得金額785万7576円及び納付すべき税額0円を超えない部分の取消しを求める部分（本件訴え2）並びに②平成25年分更正処分のうち総所得金額716万4801円及び納付すべき税額0円を超えない部分の取消しを求める部分（本件訴え3）は不適法であるからこれらを却下し、原告のその余の請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 三輪 方大

裁判官 黒田 吉人

裁判官 山崎 岳志

(別紙)

指定代理人目録

市川 聡毅、足立 昌隆、東 正幸、山端 克明、右近 秀二

以上

(別紙)

租税特別措置法 4 1 条の 1 4 の定め

(先物取引に係る雑所得等の課税の特例)

4 1 条の 1 4

1 項 居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者が、次の各号に掲げる取引又は取得をし、かつ、当該各号に掲げる取引又は取得（以下この項及び次条において「先物取引」という。）の区分に応じ当該各号に定める決済又は行使若しくは放棄若しくは譲渡（以下この項及び次条において「差金等決済」という。）をした場合には、当該差金等決済に係る当該先物取引による事業所得、譲渡所得及び雑所得については、所得税法 2 2 条及び 8 9 条並びに 1 6 5 条の規定にかかわらず、他の所得と区分し、その年中の当該先物取引による事業所得の金額、譲渡所得の金額及び雑所得の金額として政令で定めるところにより計算した金額（以下この項において「先物取引に係る雑所得等の金額」という。）に対し、先物取引に係る課税雑所得等の金額（先物取引に係る雑所得等の金額（次項 4 号の規定により読み替えられた同法 7 2 条から 8 7 条までの規定の適用がある場合には、その適用後の金額）をいう。）の 1 0 0 分の 1 5 に相当する金額に相当する所得税を課する。この場合において、先物取引に係る雑所得等の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、同法その他所得税に関する法令の規定の適用については、当該損失の金額は生じなかったものとみなす。

1 号 略

2 号 金融商品先物取引等（金融商品取引法 2 条 2 1 項 1 号から 3 号までに掲げる取引（同号に掲げる取引にあつては、同項 4 号から 6 号までに掲げる取引を成立させることができる権利に係るものを除く。）で同項に規定する市場デリバティブ取引に該当するもののうち政令で定めるもの又は同条 2 2 項 1 号から 4 号までに掲げる取引（同項 3 号に掲げる取引にあつては、同項 5 号から 7 号までに掲げる取引を成立させることができる権利に係るものを除く。）で同項に規定する店頭デリバティブ取引に該当するものをいう。以下この号において同じ。）

当該金融商品先物取引等の決済（当該金融商品先物取引等に係る同条 2 4 項に規定する金融商品の受渡しが行われることとなるものを除く。）

3 号 略

2 項 前項の規定の適用がある場合には、次に定めるところによる。

1 号 所得税法 2 条 1 項 3 0 号から 3 4 号の 4 までの規定の適用については、同項 3 0 号中「山林所得金額」とあるのは、「山林所得金額並びに租税特別措置法 4 1 条の 1 4 第 1 項（先物取引に係る雑所得等の課税の特例）に規定する先物取引に係る雑所得等の金額（以下「先物取引に係る雑所得等の金額」という。））」とする。

2 号 所得税法 3 3 条 3 項の規定の適用については、同項中「譲渡所得の金額」とあるのは「租税特別措置法 4 1 条の 1 4 第 1 項（先物取引に係る雑所得等の課税の特例）に規定する差金等決済に係る同項に規定する先物取引（以下「差金等決済に係る先物取引」という。）による譲渡所得の金額」と、「し、その残額」とあるのは「した残額」と、「。以下この条において「譲渡益」という。）から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする」とあるのは「）とする」とする。

- 3号 所得税法69条の規定の適用については、同条1項中「譲渡所得の金額」とあるのは「譲渡所得の金額（事業所得の金額及び譲渡所得の金額にあつては、差金等決済に係る先物取引による事業所得及び譲渡所得がないものとして計算した金額とする。）」と、「各種所得の金額」とあるのは「各種所得の金額（先物取引に係る雑所得等の金額を除く。）」とする。
- 4号 所得税法71条から87条までの規定の適用については、これらの規定中「総所得金額」とあるのは、「総所得金額、先物取引に係る雑所得等の金額」とする。
- 5号 所得税法92条及び95条の規定の適用については、同法92条1項中「前節（税率）」とあるのは「前節（税率）及び租税特別措置法41条の14第1項（先物取引に係る雑所得等の課税の特例）」と、「課税総所得金額」とあるのは「課税総所得金額及び租税特別措置法41条の14第1項に規定する先物取引に係る課税雑所得等の金額の合計額」と、同条第2項中「課税総所得金額に係る所得税額」とあるのは「課税総所得金額に係る所得税額、同項に規定する先物取引に係る課税雑所得等の金額に係る所得税額」と、同法95条中「その年分の所得税の額」とあるのは「その年分の所得税の額及び租税特別措置法41条の14第1項（先物取引に係る雑所得等の課税の特例）の規定による所得税の額」とする。
- 6号 前各号に定めるもののほか、所得税法第二編第五章の規定による申請又は申告に関する特例その他前項の規定の適用がある場合における所得税に関する法令の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。
- 3項 前項に定めるもののほか、1項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

以上

課税の経緯

(単位：円)

項目	区分	期限後申告	更正の請求	賦課決定処分	通知処分	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
		平成27年 10月9日	平成27年 11月27日	平成28年 2月29日	平成28年 2月29日	平成28年 2月29日	平成28年 5月2日	平成28年 8月2日	平成28年 8月31日	平成29年 8月2日
平成22年度分	総所得金額 (給与所得の金額)	7,893,103				7,893,103				
	先物取引に係る雑所得等の金額	0				0				
	内訳									
	本件FX取引に係る雑所得の金額	-15,051,820				0				
	上記金額から控除する損失の金額	0				0				
	納付すべき税額	0				0				
	無申告加算税の額					0				
翌年以後へ繰り越す 先物取引に係る損失の金額	15,051,820				0					
平成23年度分	総所得金額 (給与所得の金額)	8,344,156				8,344,156				
	先物取引に係る雑所得等の金額	0				0				
	内訳									
	本件FX取引に係る雑所得の金額	-11,039,500				0				
	上記金額から控除する損失の金額	0				0				
	納付すべき税額	0				0				
	無申告加算税の額					0				
翌年以後へ繰り越す 先物取引に係る損失の金額	26,091,320				0					
平成24年度分	総所得金額 (給与所得の金額)	7,857,576				7,857,576				
	先物取引に係る雑所得等の金額	0				18,447,040				
	内訳									
	本件FX取引に係る雑所得の金額	18,447,040				18,447,040				
	上記金額から控除する損失の金額	18,447,040				0				
	納付すべき税額	0				2,767,000				
	無申告加算税の額					527,000				
翌年以後へ繰り越す 先物取引に係る損失の金額	7,644,280				0					
平成25年度分	総所得金額 (給与所得の金額)	7,164,801	7,164,801			7,164,801				
	先物取引に係る雑所得等の金額	380,360	0			8,021,980				
	内訳									
	本件FX取引に係る雑所得の金額	8,024,640	0			8,021,980				
	上記金額から控除する損失の金額	7,644,280	0			0				
	納付すべき税額	58,200	0			1,228,400				
	無申告加算税の額			7,500		211,500				
更正をすべき理由がない 旨の通知処分										
平成26年度分	総所得金額 (給与所得の金額)	8,001,787	8,001,787							
	先物取引に係る雑所得等の金額	8,855,000	0							
	内訳									
	本件FX取引に係る雑所得の金額	8,855,000	0							
	上記金額から控除する損失の金額	-	-							
	納付すべき税額	1,356,200	0							
無申告加算税の額			245,000							
更正をすべき理由がない 旨の通知処分										

(別紙)

本件各係争年分の更正処分等の根拠及び適法性

1 本件各更正処分の根拠

被告が本訴において主張する原告の平成24年分の所得税及び平成25年分の所得税等に係る所得金額及び納付すべき税額等の計算は、次のとおりである。

(1) 平成24年分

ア 総所得金額 785万7576円

前記金額は、平成24年分期限後申告書第一表(甲4の3・1枚目)⑨欄に記載された金額と同額である。

イ 分離課税の先物取引に係る雑所得の金額 1844万7040円

前記金額は、平成24年分期限後申告書第三表(甲4の3・3枚目)⑥欄に記載された金額と同額である。

ウ 所得から差し引かれる金額(所得控除) 177万1625円

前記金額は、平成24年分期限後申告書第一表(甲4の3・1枚目)⑫欄に記載された金額と同額である。

エ 課税される所得金額

(ア) 課税される総所得金額 608万5000円

前記金額は、前記アの総所得金額785万7576円から前記ウの所得から差し引かれる金額177万1625円を控除した金額(ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの)であり、平成24年分期限後申告書第三表(甲4の3・3枚目)⑧欄に記載された金額と同額である。

(イ) 課税される先物取引に係る雑所得の金額 1844万7000円

前記金額は、前記イの分離課税の先物取引に係る雑所得の金額(ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

なお、原告は、平成24年分期限後申告書において、本年分の先物取引に係る雑所得の金額から差し引く繰越損失額として1844万7040円(甲4の3・3枚目の⑧欄)、翌年以後に繰り越される損失の金額として764万4280円(同⑨欄)を記載し、課税される先物取引に係る雑所得の金額を0円としている(甲4の3・3枚目の⑬欄)。

しかしながら、当該繰越損失額は、平成23年分以前に本件FX取引により発生した損失の金額であるところ(甲4の3・4枚目)、平成23年分以前の本件FX取引は、平成23年法律第82号による改正前の租税特別措置法41条の14に掲げる取引に該当しないことから、平成23年分以前の本件FX取引に係る損失の金額は、同法41条の15第1項が規定する先物取引の差金等決済に係る損失の金額に当たらず、平成24年分の先物取引に係る雑所得の計算上、控除することはできない。

オ 課税される所得金額に対する税額 355万6550円

前記金額は、次の(ア)及び(イ)の各金額の合計額である。

(ア) 総所得金額に対する税額 78万9500円

前記金額は、前記エ(ア)の課税される総所得金額608万5000円に所得税法8

9条（平成25年3月法律第5号による改正前のもの。後記（2）オ（ア）においても同じ。）1項の規定を適用して算出した金額である。

（イ）先物取引に係る雑所得に対する税額 276万7050円

前記金額は、前記エ（イ）の課税される先物取引に係る雑所得の金額1844万7000円に、租税特別措置法41条の14第1項の規定を適用して算出した金額である。

カ 住宅借入金等特別控除額 6万6900円

前記金額は、平成24年分期限後申告書第一表（甲4の3・1枚目）㊸欄に記載された金額と同額である。

キ 源泉徴収税額 72万2600円

前記金額は、平成24年分期限後申告書第一表（甲4の3・1枚目）㊹欄に記載された金額と同額である。

ク 納付すべき税額 276万7000円

前記金額は、前記オの課税される所得金額に対する税額355万6550円から前記カの住宅借入金等特別控除額6万6900円及び前記キの源泉徴収税額72万2600円を控除した金額（ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

（2）平成25年分

ア 総所得金額 716万4801円

前記金額は、平成25年分期限後申告書第一表（甲4の4・1枚目）㊰欄に記載された金額と同額である。

イ 分離課税の先物取引に係る雑所得の金額 802万1980円

前記金額は、平成25年分期限後申告書第三表（甲4の4・3枚目）㊱欄に記載された分離課税の先物取引に係る雑所得の収入金額802万4640円から本件FX取引に係る必要経費として書籍購入費2660円（甲5の1・3枚目及び4枚目）を控除した金額である。

ウ 所得から差し引かれる金額（所得控除） 174万5055円

前記金額は、平成25年分期限後申告書第一表（甲4の4・1枚目）㊲欄に記載された金額と同額である。

エ 課税される所得金額

（ア）課税される総所得金額 541万9000円

前記金額は、前記アの総所得金額716万4801円から前記ウの所得から差し引かれる金額174万5055円を控除した金額（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）であり、平成25年分期限後申告書第三表（甲4の4・3枚目）㊴欄に記載された金額と同額である。

（イ）課税される先物取引に係る雑所得の金額 802万1000円

前記金額は、前記イの分離課税の先物取引に係る雑所得の金額（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

なお、原告は、平成25年分期限後申告書において、本年分の先物取引に係る雑所得の金額から差し引く繰越損失額として764万4280円（甲4の4・3枚目の㊵欄）を記載し、課税される先物取引に係る雑所得の金額を38万円（同㊶欄）として

いるところ、平成25年分の先物取引に係る雑所得の計算上控除することができないことは、前記(1)エ(イ)で述べたとおりである。

オ 課税される所得金額に対する税額 185万9450円

前記金額は、次の(ア)及び(イ)の各金額の合計額である。

(ア) 総所得金額に対する税額 65万6300円

前記金額は、前記エ(ア)の課税される総所得金額541万9000円に所得税法89条1項の規定を適用して算出した金額である。

(イ) 先物取引に係る雑所得に対する税額 120万3150円

前記金額は、前記エ(イ)の課税される先物取引に係る雑所得の金額802万1000円に、租税特別措置法41条の14第1項の規定を適用して算出した金額である。

カ 住宅借入金等特別控除額 6万2200円

前記金額は、平成25年分期限後申告書第一表(甲4の4・1枚目)⑩欄に記載された金額と同額である。

キ 復興特別所得税額 3万7742円

前記金額は、前記オの課税される所得金額に対する税額185万9450円から前記カの住宅借入金等特別控除額6万2200円を控除した金額179万7250円に、復興財確法13条の規定を適用して算出した金額である。

ク 源泉徴収税額 60万6500円

前記金額は、平成25年分期限後申告書第一表(甲4の4・1枚目)④欄に記載された金額と同額である。

ケ 納付すべき税額 122万8400円

前記金額は、前記オの課税される所得金額に対する税額185万9450円及び前記キの復興特別所得税額3万7742円を合計した金額から、前記カの住宅借入金等特別控除額6万2200円及び前記クの源泉徴収税額60万6500円を控除した金額(ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

(3) 本件各更正処分の適法性

被告が本訴において主張する原告の平成24年分の所得税及び平成25年分の所得税等に係る所得金額及び納付すべき税額は、前記(1)及び(2)で述べたとおりであるところ、本件各更正処分における所得金額及び納付すべき税額(甲6の5及び7)は、前記(1)及び(2)と同額であるから(別表「課税の経緯」の「更正処分等」欄)、本件各更正処分は適法である。

2 平成26年分通知処分の適法性

本件差損益金等は、本件ロールオーバーの際に収入の原因となる権利として確定しており、原告の平成26年分の先物取引に係る雑所得の金額は885万5000円となる(平成26年分期限後申告書第三表(甲4の5・3枚目)⑥7欄に記載の金額と同額である。)

したがって、平成26年分の所得税等に関する原告の更正の請求に理由はないから、平成26年分通知処分は適法である。

3 本件各第一・二賦課決定処分の根拠及び適法性

(1) 本件各第一・二賦課決定処分の根拠

ア 本件各第一賦課決定処分の根拠

(ア) 平成25年分の所得税等に係る無申告加算税の金額 75000円

前記金額は、通則法66条1項により、原告が平成25年分期限後申告書の提出に基づき納付すべき所得税等の額5万8200円（平成25年分期限後申告書第一表（甲4の4・1枚目④欄））につき、通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた後の金額5万円に、100分の15の割合を乗じて算出した金額である。

(イ) 平成26年分の所得税等に係る無申告加算税の金額 24万5000円

前記金額は、通則法66条1項により、原告が平成26年分期限後申告書の提出に基づき納付すべき所得税等の額135万6200円（平成26年分期限後申告書第一表（甲4の5・1枚目④欄））につき、通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた後の金額135万円に、100分の15の割合を乗じて算出した金額20万2500円及び通則法66条2項により、前記金額135万6200円のうち、50万円を超える金額85万円（ただし、通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に、100分の5の割合を乗じて算出した金額4万2500円の合計額である。

イ 本件各第二賦課決定処分の根拠

(ア) 平成24年分の所得税に係る無申告加算税の金額 52万7000円

前記金額は、通則法66条1項により、原告が平成24年分更正処分により新たに納付すべき所得税額276万7000円（別表「課税の経緯」の「更正処分等」欄）につき、通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた後の金額276万円に、100分の15の割合を乗じて算出した金額41万4000円及び通則法66条2項により、前記金額276万7000円のうち、50万円を超える金額226万円（ただし、通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に、100分の5の割合を乗じて算出した金額11万3000円の合計額である。

(イ) 平成25年分の所得税等に係る無申告加算税の金額 21万1500円

前記金額は、通則法66条1項により、原告が平成25年分更正処分により新たに納付すべき所得税等の額117万0200円（別表「課税の経緯」の「更正処分等」欄の平成25年分の納付すべき税額122万8400円から平成25年分期限後申告書第一表（甲4の4・1枚目）④欄に記載された金額5万8200円を差し引いた金額）につき、通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた後の金額117万円に、100分の15の割合を乗じて算出した金額17万5500円及び通則法66条2項により、前記金額122万8400円のうち、50万円を超える金額72万円（ただし、通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に、100分の5の割合を乗じて算出した金額3万6000円の合計額である。

(2) 本件各第一・二賦課決定処分の適法性

被告が本訴において主張する原告の平成24年分の所得税並びに平成25年分及び平成26年分の所得税等に係る無申告加算税の額は、それぞれ前記(1)で述べたとおりであるところ、本件各第一・二賦課決定処分により原告に賦課された無申告加算税の額（甲6の5～8）は、いずれも前記(1)と同額であり（別表「課税の経緯」の「賦課決定処分」欄及び「更正処分等」欄）、算定方法及び算定額に誤りはない。

また、通則法 66 条 1 項及び 4 項に規定する「正当な理由」があるとは認められず、同条 5 項に規定する「更正又は決定があるべきことを予知してされたものでないとき」にも該当しない。

したがって、本件各第一・二賦課決定処分は適法である。

以上