

東京高等裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 課税処分取消し請求控訴事件

国側当事者・国（麻布税務署長事務承継者神田税務署長）

令和元年11月27日棄却・上告・上告受理申立て

（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31年3月22日判決、本資料269号－33・順号13256）

判 決

控訴人	A
被控訴人	国
同代表者法務大臣	三好 雅子
処分行政庁	麻布税務署長事務承継者 神田税務署長 川手 郁人
被控訴人指定代理人	河合 陽介 伊藤 隆行 菊地 翔太 中村 芳一 木村 智広 高梨 英樹

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 麻布税務署長が平成27年3月26日付けで控訴人に対してした不納付加算税賦課決定処分を取り消す。
- 3 麻布税務署長が平成27年9月29日付けで控訴人に対してした更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 4 被控訴人は、控訴人に対し、700万円を支払え。

第2 事案の概要（略称は、特記しない限り、原判決のものをを用いる。）

- 1 本件は、次の甲事件と乙事件を併合した事案である。
（1）甲事件は、控訴人が、所得税法（平成25年法律第5号による改正前の所得税法）57条1項の青色事業専従者に支払った平成26年7月から同年12月までの期間の給与等の源泉徴収に係る所得税及び復興特別所得税（源泉所得税）の合計額40万7860円（本件源泉所得税額）につき、法定納期限を徒過して納付したため、麻布税務署長が、通則法（平成2

7 年法律第 9 号による改正前の国税通則法) 6 7 条 1 項、2 項に基づき 2 万円の不納付加算税(本件加算税額)の賦課決定処分(本件賦課決定処分)をしたことから、控訴人が、①通則法 6 7 条 2 項は憲法 1 4 条 1 項、2 2 条 1 項、2 9 条及び 3 1 条に違反する、②本件加算税額は出資法(出資の受入れ、預り金及び金利等の取締りに関する法律)をはるかに超える利率で賦課される場合があり、通則法 6 7 条 2 項は憲法上要請される比例原則に違反する、③法定納期限後 1 か月以内に納付が行われた場合は、無申告加算税に関する通則法 6 6 条 6 項の規定を類推適用すべきであり、不納付加算税が賦課されることは、適用違憲である、④通則法施行令 2 7 条の 2 第 2 項は、通則法 6 7 条 3 項の委任の趣旨に違反するなど主張して、同処分の取消しを求めた事案である。

- (2) 乙事件は、控訴人が、平成 2 4 年分の所得税(本件所得税)について、株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上生じた損失(株式等に係る譲渡損失)の金額及び先物取引の差金等決済に係る損失(先物損失)の金額を、事業所得の金額から控除すべきであるとして、更正の請求をしたところ(本件更正請求)、麻布税務署長が、更正をすべき理由がない旨の通知処分(本件通知処分)をしたことから、控訴人が、措置法(平成 2 5 年法律第 5 号による改正前の租税特別措置法) 3 7 条の 1 0 第 1 項及び同法 4 1 条の 1 4 第 1 項が損益通算を認めていないことは、憲法 1 4 条 1 項、2 2 条 1 項、2 9 条及び 3 1 条に違反するなど主張して、同通知処分の取消しを求めるとともに、平成 2 1 年までに、国会が株式等に係る譲渡所得等の損益と先物取引の差金等決済に係る損益について、損益通算することができる立法をしなかった不作为が違法な公権力の行使であるとして、被控訴人に対し、国賠法(国家賠償法) 1 条 1 項に基づき、控訴人に生じた損害の一部として、7 0 0 万円の支払を求めた事案である。

2 原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したところ、控訴人が控訴した。

3 関係法令の定め、前提事実、本件通知処分の根拠、争点及び当事者の主張は、次項のとおり当審における控訴人の補足主張を付加し、次のとおり補正するほか、原判決の「事実及び理由」中「第 2 事案の概要」2 ないし 5 に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決 5 頁 2 行目から 5 行目までを次のとおり改める。

「エ 通則法 1 1 8 条 3 項は、附帯税の額を計算する場合において、その計算の基礎となる税額に 1 万円未満の端数があるとき、又はその税額の全額が 1 万円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨てる旨規定している。」

- (2) 原判決 9 頁 1 2 行目、2 3 行目、1 0 頁 1 3 行目、1 9 行目、2 4 行目の各「通則法 6 7 条 1 項、2 項」を「通則法 6 7 条 2 項」と改める。

- (3) 原判決 1 1 頁 1 行目の冒頭から 6 行目の「場合には」までを「通則法 6 7 条 3 項は、法定納期限に 1 日でも遅れた場合に 1 年分 5 パーセントの不納付加算税が賦課されることになるので、このような遅延税に比べて著しく高率の課税を行うことが比例原則に反するため、制定されたことからすれば」と改める。

- (4) 原判決 1 3 頁 1 2 行目、2 2 行目、2 5 ・ 2 6 行目、1 4 頁 4 ・ 5 行目、1 5 頁 8 行目の各「通則法 6 7 条 1 項、2 項」を「通則法 6 7 条 2 項」と改める。

- (5) 原判決 2 0 頁 7 行目の「措置法 3 7 の 1 0」を「措置法 3 7 条の 1 0」と改める。

4 当審における控訴人の補足主張

- (1) 乙事件(本件通知処分の取消)について

ア いわゆるはずれ馬券訴訟の判決を踏まえるべきことについて

乙事件の全ての論点について、最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決・刑集69巻2号434頁（以下「最高裁平成27年判決」という。）及び最高裁平成29年12月15日第二小法廷判決・民集71巻10号2235頁（以下「最高裁平成29年判決」という。）を踏まえて判断することが不可欠である。上記各判例（いわゆるはずれ馬券訴訟の判決）で示された論理は、分散投資理論（ポートフォリオインベストメント理論）であり、必要経費性以外の論点でも参照されるべきである。最高裁平成27年判決は、馬券購入のような社会通念上、ギャンブル（賭博）と目される行為であっても、継続的かつ幅広い対象に分散して行われ、利益を上げ続けているのであれば、一時所得ではなく、雑所得に分類され、はずれ馬券による損失を経費として、経済の実態・社会展開を踏まえて、従前の租税実務を覆した。そして、最高裁平成29年判決は、更に押し進めて、継続的かつ多数の馬券購入が行われた場合における損失発生の不可避免性を分散投資理論から理論構成している。

上記各判例において、娯楽分野の継続的かつ多数の購入においてさえ投資に関する分散投資理論に基づいて損失の経費性が認められているのであるから、本来の投資行動についても同じ理論が当てはまり、損失の経費性が認められるべきである。にもかかわらず、原判決は、上記各判例で否定された論理（必要経費は直接的な費用に限るとの論理）に依拠しており不当である。また、上記最高裁判決の説示する分散投資理論の考え方は、金融商品の損切にも適用されるべきである。本件では、株式投資信託は損切によりFX取引の原資となったから、はずれ馬券購入の場合以上に直接的な因果性が認められる。

さらに、分離課税間の損益通算が制限されることにより最適な分散投資を組むことができない解釈をすることは、投資活動を著しく制約するものであり、経済活動の不合理的な制約であって、適用違憲である。

イ 争点4（措置法37条の10及び同法41条の14の規定により、分離課税される所得間において損益通算が制限されている否か）について

分離課税間の損益通算の根拠条項である措置法37条の10第1項、同法41条の14第1項の末尾の「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。」との規定（以下「末尾条項」という。）の解釈について、原判決の同法69条1項に関する説示は誤りである。同法69条1項は総合課税に関する規定であるから、分離課税される所得間の損益通算の制限の根拠にはなり得ない。また、損失が生じなかったものとみなすのであれば、繰り延べられるべき損失は存在せず、損失の繰越控除はあり得ないはずであるから、繰越控除が認められること（措置法37条の10第6項）自体が概念矛盾である。

なお、原判決は、金融所得の所得分類について、①分離課税される金融所得は1つの経済活動であり、所得税法21条1項の10種の所得分類とは別の独立した所得類型に属すると考えるべきである、②上記10種の所得分類で考える場合には分離課税の対象となる先物取引で営利を目的とした継続的投資を行っている場合は譲渡所得で考えるべきであるとの控訴人の各主張に対する判断を行っておらず、判断を脱漏している。

ウ 争点3（措置法37条の10第1項及び同法41条の14第1項が損益通算を認めていないことが憲法に違反しているか否か）について

分離課税で処理することを定めながら、利益に課税する一方で損失は通算しないという解釈・適用は、著しく公平性・公正性を欠いており、①必要経費に関する所得税法37条1項を継続的な金融商品取引から生じる損失に適用しないこと、②分離課税される金融所得に関して、損失が生じなかったものとみなす末尾条項を分離課税される異なる所得類型から生じる損益の通算も制限するものとして適用することなどは、憲法14条1項、22条1項、29条に違反する。1つの経済活動に該当する金融商品から生じる損益を複数の所得区分に該当させ、その損益通算を認めない末尾条項の解釈・運用は、著しく不合理・不公平な税制といわざるを得ず、経済活動を不合理に制約するものである。

（2）甲事件（本件賦課決定処分取消）について

ア 不納付加算税の問題性と通則法67条3項が設けられた経緯について

不納付加算税という制度は、比例原則の観点から容認できない制度であり、そのことはD事件（大阪地方裁判所平成17年9月16日判決）により明らかになっている。同事件は、消費税を払いながら納期限までに消費税の申告書を提出しなかった場合について12億円もの不納付加算税を課した事例であるが、その後、1か月以内の遅延であれば加算しないとの改正が行われた（通則法67条3項。消費税については通則法66条6項）。この改正は、不納付加算税の不合理性が社会通念上明らかになったことを示すものである。

イ 争点2（通則法施行令27条の2第2項が、通則法67条3項の委任の趣旨に反し違法な規定であるか否か）について

通則法67条3項は期限内に納税する意思がないという故意的形態を規定しているのに、通則法施行令27条の2第2項は軽微な過失的形態まで不納付加算税の対象となり、委任の趣旨に反する。委任の趣旨からは、納税告知義務が課されない軽微事例は繰り返し違反の対象から除外する解釈が求められる。このことは、私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律（以下「独禁法」という。）や金融商品取引法（以下「金商法」という。）の場合には、繰り返し違反に対し課徴金を加重する例において、1回目の違反が課徴金納付命令の確定した後に2回目の違反がある場合に限定されていること（金商法185条の7第15項）や、同様の改正作業中であること（独禁法の改正法案7条の3第1号）など、他の法令との対比によっても明らかである。

ウ シャウブ勧告について

無申告加算税は、戦前には期限内の申告に関する罰則がなく申告納税が機能しなかったため、シャウブ勧告により導入されたものである。シャウブ勧告では、加算税という制裁措置は故意的態様に限定し、過失的態様には通常の延滞税によるべきであることなどを勧告しており、比例原則や憲法上の問題についても配慮されたものであった。このことは不納付加算税についても同じ議論が当てはまる。被控訴人は、こうした配慮をせずに立法化しており、法令違憲である。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないと判断する。その理由は、次項のとおり当

審における控訴人の補足主張に対する判断を付加し、次のとおり補正するほか、原判決の「事実及び理由」中「第3 当裁判所の判断」1ないし8に記載のとおりであるからこれを引用する。

- (1) 原判決33頁4行目の「同条の規定」を「同条2項の規定」と改める。
- (2) 原判決33頁7行目の「いえず」から9行目の「徴収しない」までを「いえない上、通則法67条2項は、上記の場合には5パーセントに軽減している」と改める。
- (3) 原判決33頁18行目の「いえない」から23行目の末尾までを「いえず、争点2で説示する通則法67条3項の制定趣旨を踏まえてみても、通則法67条2項が比例原則に違反するとか、本件への適用が違憲となるとはいえない。」と改める。
- (4) 原判決34頁1行目、10行目の各「通則法67条1項、2項」を「通則法67条2項」と改める。
- (5) 原判決36頁10行目の「通則法」から11行目の末尾までを「1年余りの期間において、複数回の納付遅延をするような源泉徴収義務者については、それ自体、法定納期限までに納付する意思に欠けると判断されてもやむを得ないから、通則法施行令27条の2第2項を加算税が課された場合に限定すべきものとは解されず、控訴人の上記主張は採用できない。」と改める。
- (6) 原判決38頁19行目の「原告の主張は」から21行目の末尾までを「控訴人の主張は採用できない。」と改める。
- (7) 原判決39頁12行目の「する。)」を「する。))」と改める。
- (8) 原判決40頁2行目の「原告の主張は」から同行目の末尾までを「控訴人の主張は採用できない。」と改める。
- (9) 原判決40頁23行目の「その他総収入」を「その他当該総収入」と改める。
- (10) 原判決44頁3行目の「同法119条」から5行目の末尾までを「本件源泉所得税40万7860円について、通則法118条3項の規定（附帯税の額を計算する場合、その計算の基礎となる税額に1万円未満の端数があるときは、その端数金額を切り捨てる。）により40万円を基礎として、同法67条2項を適用して、その不納付加算税は2万円となる（40万円×5%＝2万円）。」と改める。

2 当審における控訴人の補足主張に対する判断

(1) 乙事件について

ア 控訴人は、最高裁平成27年判決及び同29年判決（いわゆるはずれ馬券訴訟の判決）で示された論理は分散投資理論であり、本来の投資行動についても当てはまり、損失の経費性が認められるべきである旨、原判決は上記各判決で否定された必要経費は直接的な費用に限るとの論理に依拠しており不当である旨主張する。しかしながら、最高裁平成27年判決及び同29年判決は、当たり馬券の払戻金に係る所得が一時所得に区分されるか雑所得に区分されるかを判断する際の考慮要素について、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に当たるか否かを「行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情」を総合考慮して判断する判断枠組みにより、偶然性の影響を減殺するために長期間にわたって多数の馬券を頻繁に購入することによって多額の払戻金が生じていた当該具体的事案について、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」として雑所得に区分されると判断した事例判断であると解される

ものであり、いずれも馬券の購入という同種の取引について、具体的事情に基づいての判断であって、その判断するところの内容を検討してみても、分散投資理論から、金融商品投資全般に通じるものとして理論構成したものと解することはできない。上記各判例がそれぞれ特質の異なる金融商品投資全般に通じる分散投資理論から理論構成したものであることを前提とする控訴人の上記主張は採用できない。

イ 争点4（措置法37条の10及び同法41条の14の規定により分離課税される所得間において損益通算が制限されているか否か）について

控訴人は、上記各条各第1項の末尾条項の解釈について、同法69条1項は総合課税に関する規定であるから、分離課税される所得間の損益通算の制限の根拠にはなり得ない旨主張する。しかしながら、原判決を引用して認定・説示したとおり、措置法37条の10第1項及び同法41条の14第1項は、株式等に係る譲渡所得等の課税の特例と先物取引に係る雑所得等の課税の特例を別個に規定し、それぞれにつき各別に所得税を課する旨の規定を置いているところ、このような規定が、その目的との関係で著しく不合理であるとはいえず、比例原則や憲法に違反しているとはいえないこと、損益通算に係る所得税法69条1項の規定について、上記措置法の規定に基づき適切に読み替えたところ、その文言からすれば、分離課税とされる所得の相互間でも、分離課税とされる所得と総合課税とされる所得との間でも、損益通算することができないことは明らかであるから、所得税法69条1項が総合課税に関する規定であることをもって、上記結論が左右されるものではない。

また、控訴人は、損失がないのであれば繰り延べられる損失は存在せず、損失の繰越控除はあり得ない旨主張する。しかしながら、控訴人の主張が措置法37条の12の2第1項及び41条の15第1項を指すものとしても、上記各項は、各年分の上場株式等に係る譲渡損失の金額又は先物取引の差金等決済に係る損失の金額がある場合には、「同法37条の10第1項後段の規定」又は「同法41条の14第1項後段の規定」にかかわらずとして、3年以内に限り譲渡損失の金額の繰越控除を認めるとしているのであるから、末尾条項と繰越の条項とが矛盾するとはいえず、控訴人の上記主張は理由がない。

さらに、控訴人は、金融所得の所得分類について、①所得税法21条1項の10種の所得分類とは別の独立した所得類型に属すると考えるべきであり、②上記10種の所得分類で考える場合には先物取引で営利を目的とした継続的投資を行っている場合は譲渡所得で考えるべきである旨主張する。しかしながら、所得税法は、所得の性質に応じて10種類の所得を分類して定義しているところ（所得税法21条1項、23条から35条まで）、所得税法や措置法の条文上において、控訴人が主張する「金融所得」という所得類型は存在しておらず、株式等に係る譲渡所得等や先物取引に係る雑所得等の取扱いについては措置法37条の10や同法41条の14で個別に規定されており、「金融所得」として独立した一つの所得区分として取扱いがされているものでもない。現行法の解釈として、控訴人の上記主張は採用できない。また、雑所得に分類される先物取引が、継続的に行われた場合には譲渡所得と考えるべきであるとの根拠も明らかでなく、控訴人の主張は採用できない。

ウ 争点3（措置法37条の10第1項及び同法41条の14第1項が損益通算を認めていないことが憲法に違反しているか否か）について

控訴人は、分離課税で処理することを定めながら、利益に課税する一方で損失は通算しないという解釈・適用は、著しく公平性・公平性を欠いており、①必要経費に関する所得税法37条1項を継続的な金融商品取引から生じる損失に適用しないこと、②分離課税される金融所得に関して、損失が生じなかったものとみなす末尾条項を分離課税される異なる所得類型から生じる損益の通算も制限するものとして適用することなどは、憲法14条1項、22条1項、29条に違反する旨主張する。しかしながら、上記イで検討したとおり、控訴人が主張する「金融所得」という所得類型は存在しておらず、これが独立した1つの所得区分として取扱いがされているものではないし、措置法37条の10第1項及び同法41条の14第1項が損益通算を認めていないことが憲法14条1項、22条1項、29条に違反しないことは、原判決を引用して認定・説示したとおりであり、これらの規定が、その目的との関係で著しく不合理であるとはいえない。所得税法37条1項によりその年分の雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、争点5に関して原判決を引用して説示したとおりであり、同項の要件を充たさない継続的な金融商品取引から生じる損失に同項の適用がないからといって、控訴人主張の憲法違反が認められるものではない。また、控訴人は、1つの経済活動に該当する金融商品から生じる損益を複数の所得区分に該当させ、その損益通算を認めない末尾条項の解釈・運用は、著しく不合理・不公平な税制といわざるを得ず、経済活動を不合理に制約するものである旨主張するが、株式等の取引と先物取引とは、その社会的意義も異なり、1つの経済活動とはいえない。控訴人の上記主張は採用できない。

(2) 甲事件について

ア 控訴人は、不納付加算税の制度は比例原則の観点から容認できない制度であり、D事件（大阪地方裁判所平成17年9月16日判決）の後、1か月以内の遅延であれば加算しないとの改正が行われたことは、不納付加算税の不合理性が社会通念上明らかになったことを示すものである旨主張する。しかしながら、原判決を引用して認定・説示したとおり、通則法67条に規定する不納付加算税は、源泉徴収による国税を法定納期限までに完納しなかった源泉徴収義務者に課され、これにより源泉徴収制度の適正な運用の実現を図るものであって、その目的は正当であり、国税について納税告知があるべきことを予知してされたものでないときは、税率を100分の10から100分の5とし（同条2項）、法定納期限までに納付しなかったことに正当な理由があると認められる場合（同条1項ただし書）や、法定納期限までに納付する意思があったと認められる場合として政令で定める場合であり、かつ、法定納期限から1か月を経過する日までに納付されたものであるとき（同条3項）には徴収しない旨の規定も存在するのであるから、不納付加算税の目的との関係で著しく不合理であるとはいえないところ、控訴人が指摘する裁判例の後に同条3項について改正されたことをもって、控訴人が不納付加算税を課された時点における不納付加算税の制度が社会通念上不合理であったということはできない。控訴人の上記主張は採用できない。

イ 争点2（通則法施行令27条の2第2項が、通則法67条3項の委任の趣旨に反し違法な規定であるか否か）について

控訴人は、通則法67条3項は故意的形態を規定しているのに、通則法施行令27条の2第2項は軽微な過失的形態まで不納付加算税の対象となるから委任の趣旨に反する

旨主張する。しかしながら、原判決を引用して認定・説示したとおり、通則法施行令 27 条の 2 第 2 項が定める要件について、その文言（1 年前の日までの間に法定納期限が到来する源泉徴収による国税について、①納税の告知を受けたことがない場合、かつ、②納税の告知を受けることなく法定納期限後に納付された事実がない場合）からすれば、1 年余りの期間において 1 度ならず複数回の納付遅延をする源泉徴収義務者については、もはや偶発的な過失による納付遅延とは認められないから、期限内に納税する意思がないものと判断して、不納付加算税不適用制度の対象から除外するものとしても止むを得ない。また、上記文言に該当しないような事案については、軽微な事案とはいえないから、控訴人の上記主張は採用できない。

また、控訴人は、独禁法や金商法等の他の法令との対比によっても、委任の趣旨から納税告知義務が課されない軽微事例は繰り返し違反の対象から除外する解釈が求められていることが明らかである旨主張する。しかしながら、不納付加算税と課徴金とは制裁金という点で類似した制度であるとする余地があるとしても、租税に関する制度と独禁法や金商法が定める制度とでは、制度趣旨や目的、社会における役割等の様々な点において異なるから、独禁法や金商法等の他の法令との対比によって結論が左右されるものではない。控訴人の上記主張は採用できない。

ウ シャープ勧告について

控訴人は、無申告加算税はシャープ勧告により導入されたものであるが、シャープ勧告では加算税という制裁措置は故意的態様に限定し、過失的態様には通常延滞税によるべきであることなどを勧告しており、比例原則や憲法上の問題についても配慮されたものであったところ、これは不納付加算税についても同様であるが、こうした配慮をせずに被控訴人は立法化しており、法令違憲である旨主張する。しかしながら、無申告加算税の導入についてシャープ勧告が契機となっているとしても、そこで提示された制度設計や検討課題等に関する意見を採用するか否かについては、まさに立法裁量の問題であって、その勧告に従った立法がされていなかったとしても、これをもって直ちに違法、違憲であるとはいえない。控訴人の主張は採用できない。

- 3 以上によれば、控訴人の請求はいずれも理由がないから、これをいずれも棄却した原判決は相当であって、本件控訴は理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第 5 民事部

裁判長裁判官 秋吉 仁美

裁判官 田村 政巳

裁判官 篠原 絵理