

大阪高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 処分取消請求控訴事件

国側当事者・国(緑税務署長事務承継者豊能税務署長事務承継者緑税務署長)

令和2年1月24日却下・棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・大阪地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成31年4月12日判決、本資料269号-41・順号13264)

判 決

控訴人	甲
同訴訟第人弁護士	酒井 尚土
被控訴人	国
同代表者法務大臣	三好 雅子
処分行政庁	緑税務署長事務承継者豊能税務署長事務承継者 緑税務署長 堀澤 信一
指定代理人	市川 聡毅
同	市谷 諭史
同	東 正幸
同	月岡 憲幸
同	金光 昭二
同	森西 ひとみ

主 文

- 1 原判決主文2項のうち、次項の訴えに係る請求を棄却した部分を取り消す。
- 2 本件訴えのうち、緑税務署長が平成28年2月29日付けで控訴人に対してした平成25年分の所得税及び復興特別所得税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分の取消しを求める部分を却下する。
- 3 控訴人のその余の本件控訴を棄却する。
- 4 訴訟費用は、第1、2審とも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 緑税務署長が平成28年2月29日付けで控訴人に対してした平成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。
- 3 緑税務署長が平成28年2月29日付けで控訴人に対してした平成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。

- 4 緑税務署長が平成28年2月29日付けで控訴人に対してした平成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。
- 5 緑税務署長が平成28年2月29日付けで控訴人に対してした平成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。
- 6 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

- 1 給与所得者である控訴人は、平成22年から平成26年までの間、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、控訴人が行った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年分から平成24年分まで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、これらの各税を一括して「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ものではなく、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、控訴人は、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、このうち、平成25年分の所得税等についての通知処分を「平成25年分通知処分」といい、平成26年分の所得税等についての通知処分を「平成26年分通知処分」という。）、③平成22年分から平成24年分までの所得税及び平成25年分の所得税等の各更正処分（以下、このうち平成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、両処分を一括して「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一括して「本件各第一・第二賦課決定処分」という。）を受けた。

本件は、控訴人が、上記①から④までの各処分のうち、平成24年分から平成26年分まで（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・第二賦課決定処分。以下、これらを一括して「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。

原審は、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を却下し、控訴人のその余の請求をいずれも棄却したので、これを不服とする控訴人が控訴した。

- 2 関係法令の定め、前提事実、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控訴人の主張、争点、争点に関する当事者の主張の要旨は、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の2から6までに記載のとおりであるから、これを引用する（当審における当事者の主張は、適宜原審における主張に加える。）。ただし、原判決を次のとおり訂正する。

(1) 原判決4頁7行目と8行目の間に次のとおり加える。

「なお、本件規定は、平成13年税制改正（平成13年法律第7号）により、従来、雑所得等として総合課税の対象とされていた商品先物取引に係る雑所得等について申告分離課税とする特例として定められたという沿革を有し、その後、平成17年税制改正（平成17年法律第21号）により、金融先物取引法（当時）に定める個人が市場において行うFX取引による雑所得等についても適用対象に加えられ、さらに、平成23年6月の税制改正（平成23年法律第82号）により、個人が行う店頭商品デリバティブ取引や店頭デリバティブ取引による雑所得等についても適用対象に加えられたものである（甲10、乙6）。」

(2) 原判決4頁13行目の「(中略)」を「その他政令で定める行為（当該売買の当事者がその売買契約を解除する行為（同法施行令1条の16））」と改める。

(3) 原判決7頁2行目の「差金決済」の次に「(外貨とその対価となる通貨の交換を行わずに、取引の結果生じた差損益金を受け払いすることで清算する決済方法をいう。）」を加え、8行目から9行目にかけての「取引（以下「本件ロールオーバー」という。）」を「処理（この処理を一般的に「ロールオーバー」といい、以下、本件FX取引に係るロールオーバーを「本件ロールオーバー」という。）」と改める。

(4) 原判決7頁9行目と10行目の間に次のとおり加える。

「外国為替取引には、「直物為替取引（スポット取引）」と「先物為替取引」の2種類がある。FX取引は、このうち決済日が通常翌々日（2営業日後）となる「直物為替取引（スポット取引）」を基礎としているため、そのままでは、顧客は、2営業日後には、取引通貨の受渡決済をしなければならず、取得した為替ポジションを長期間保有することができない。しかし、一般のFX投資家は、為替差益及び金利差益を得ることを目的としているから、決済日の先延ばしをする仕組みが求められる。そこで、決済日を繰り延べ、顧客が取得した為替ポジションを長期間保有することができる仕組みとして用いられているのが、ロールオーバーである（甲22、32の1から3まで）。」

(5) 原判決9頁23行目の「異動」を「異動に伴う処分行政庁の事務承継」と、26行目の「肩書住所地」を「原判決の肩書住所地」とそれぞれ改める。

(6) 原判決10頁6行目と7行目の間に次のとおり加える。

「(9) 控訴人の住所地の異動に伴う処分行政庁の事務承継

控訴人は、本件控訴時までには、本判決の肩書住所地に転居した。これに伴い、控訴人の納税地を管轄することとなった緑税務署長は、豊能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。」

(7) 原判決13頁2行目の「更正処分の取消しの訴えの利益」を「更正処分の取消しを求める訴えの利益」と、5行目の「取り消され、確定申告の効力は影響を受けない」を「取り消される」とそれぞれ改める。

(8) 原判決17頁5行目と6行目の間に次のとおり加える。

「本件ロールオーバーは、既に設けられている建玉について、買い建玉については売戻し、売り建玉については買戻しの処理を行った上で（ただし、単価は「仲値」が用いられる。）、従前と同じ建玉を新たに設ける処理を行うものである。そして、本件ロールオーバーが行われることにより本件差損益金等が発生する。」

(9) 原判決17頁24行目の「場合は、」の次に「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条の規定にかかわらず、」を、18頁3行目の「該当し、」の次に「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、所得税法36条1項の適用は排除されて、本件規定が適用され、」をそれぞれ加える。

(10) 原判決18頁11行目から17行目までを次のとおり改める。

「(イ) 本件ロールオーバーは、以下のとおり、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、本件FX取引に付随して行われる投機性のない行為であって、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FX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建玉の乗換え処理であり、決済日の繰延べを目的として、A証券によって自動的にA証券が定めた日時、為替レートで行われるにすぎないのであって、顧客が行うものではなく、本件FX取引の手仕舞い(取引終了)をするものではない。加えて、本件ロールオーバーは、外形上、買い付けた通貨を売戻しすると同時に、売り付けた通貨を買い戻すという双方向の行為を、一対の行為として同時に行っているものであるから、通貨の売買取引ではなく、通貨のスワップ取引(金融商品取引法2条22項5号)に当たるところ、スワップ取引は、そもそも租税特別措置法の対象外とされている。したがって、本件ロールオーバーは、本件規定にいう「取引」には当たらない。」

(11) 原判決18頁21行目の「政令で定める行為」の次に「(当該売買の当事者がその売買契約を解除する行為)」を加え、23行目の「証券又は代金の支払」を「代金又は商品の受渡し」と改める。

(12) 原判決18頁26行目冒頭から19頁3行目までを次のとおり改める。

「ではなく、売買契約を解除して取引を清算する行為でもないから、本件規定にいう「決済」には当たらない。また、本件交付書面には、「■取引の方法」の「決済方法」欄において「反対売買による差金決済又は現引き」と記載され、ロールオーバーによる取引は記載されていない。さらに、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、評価損益であるとの前提で記載されており、差金決済は行われていない。

執筆当時福岡国税不服審判所長であった乙(以下「乙」という。)も、平成23年10月発表の「FX取引に係る損益の確定時期について」(税大ジャーナル 2011年10月号)という論文(以下「乙論文」という。)の中で、平成23年の本件規定の改正前は、取引所取引における清算型ロールオーバー(値洗いのあるもの)によるFX取引について、立法的に課税時期が反対売買による決済の時点であることが明らかにされていたが、平成23年の本件規定の改正により、取引所取引のほか店頭取引についても本件規定の対象に加えられ、同改正後は、取引所取引、店頭取引の区別なく、課税時期が明確化され、整理されたと記述しているのであるから、店頭取引である本件FX取引における本件ロールオーバーが「決済」に当たらないと解していることが明らかである。」

(13) 原判決19頁9行目の「ではなく、」の次に「A証券の値洗いによる」を加え、14行目のFX取引において」を「FX取引や金融商品先物取引において」と改める。

(14) 原判決20頁4行目と5行目の間に次のとおり加える。

「また、F証券株式会社（以下「F証券」という。）は、金融商品先物取引を扱っているところ、値洗いが確定した後は値洗い益は出金可能であるにもかかわらず、値洗い益は課税対象にはならない旨の説明をしており、課税の公平上、本件FX取引においても、本件差損益金等は、課税の対象外とされるべきである。」

- (15) 原判決20頁13行目の「差金決済」の次に「又は現引き」を、15行目末尾に「、⑤乙は、平成23年10月発表の乙論文の中で、平成23年の租税特別措置法の改正後は、店頭取引のFX取引についても分離課税とすることを通じて、取引所取引・店頭取引の区別なく、立法的にその課税上の損益の確定時期が反対売買による決済の時点であることが明確化されたとの記述をしていること」をそれぞれ加える。

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

更正をすべき理由がない旨の通知処分は、税務署長が納税者の申告による税額の減額を求める更正の請求に対し、減額更正処分をしない旨の処分であり、申告された税額について減額しないことを確定させる効果を有する処分である。他方、増額更正処分は、課税庁が課税要件事実を全体的に見直し、申告に係る税額を含めた全体としての税額を総額的に確定する処分であるから、申告に係る税額を減額しない旨の判断を含むものであり、当該従前の総額についての更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分があった場合には、その内容を包摂するものである。

したがって、同一の申告に係る税額について更正をすべき理由がない旨の通知処分と増額更正処分がされた場合には、税額を争う納税者は、増額更正処分の取消しを求める訴えにおいて、税額の全体を争うことができるのであって、これと別個に更正をすべき理由がない旨の通知処分を争う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が、同一の所得税の納税義務に関わる両処分の取消訴訟が別個に係属する可能性があることにより生ずる審理判断の重複、抵触を避けるためにも相当である。また、このように解しても、納税者は、通知処分の不服申立期間や通知処分に対する取消訴訟の出訴期間が経過してその取消しを求めることができなくなった場合以外は、増額更正処分に対する取消訴訟を提起し、同訴訟の中で、更正をすべき理由がない旨の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、申告額を下回る額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るから、納税者に不利益を与えることにはならない。

したがって、本件訴え1は、訴えの利益がなく、不適法である。

2 争点（2）（本件訴え2に係る訴えの適法性）及び争点（3）（本件訴え3に係る訴えの適法性）について

争点（2）及び争点（3）に対する判断は、それぞれ原判決「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」の2及び3に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決を次のとおり訂正する。

（1）原判決23頁8行目冒頭から11行目の「ならない。」までを次のとおり改める。

「（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。）」と改める。

(2) 原判決23頁20行目から24頁15行目までを次のとおり改める。

「更正の請求の手續が設けられた上記趣旨に照らせば、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の是正を求めるには、原則として、更正の請求の手續によらねばならず、この手續によることなく、更正処分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の取消しを求めることは、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）。このことは更正の請求において是正を求めた税額が過大であるなどとしてその誤りの是正を求めた場合も同様に解される、

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や更正の請求において是正を求めなかった額を超えない部分の取消しを求める訴えは、上記特段の事情がない限り、不適法というべきである。」

(3) 原判決24頁18行目の「更正」から19行目の「できないが」までを「源泉徴収に係る所得及び税額計算の誤りを理由に更正の請求や増額更正処分の取消しを求めることはできないが」と20行目から21行目にかけての「などとして」を「場合等には」とそれぞれ改め、24行目から25行目にかけての「及び増額更正処分の法的性質」を削除する。

(4) 原判決25頁10行目から19行目までを次のとおり改める。

「(3)ア これに対し、控訴人は、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る旨主張する。

しかし、前記(1)のとおり、更正の請求の手續が設けられた趣旨に照らせば、納税者が更正の請求手續によることなく、申告に係る納付すべき税額を超えない部分の取消しを求めることは原則として許されないと解すべきであるから、控訴人の上記主張は採用することができない。」

(5) 原判決26頁3行目から11行目までを次のとおり改める。

「しかし、前記(1)で説示したとおり、源泉徴収に係る所得や税額の誤りを理由に増額更正処分の取消しを求めることはできず、また、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場合等には、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。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。」

(6) 原判決26頁14行目の「とおり」から16行目の「確定申告」までを「とおりであるから、納税者が申告額の一部を限度として更正の請求をした場合には、増額更正処分のうち、更正の請求において是正を求めなかった額を超えない部分の取消しを求める訴えは、更正の請求」と、21行目の「申告額」を「更正の請求額」と、23行目の「確定申告」を「更正の請求」とそれぞれ改める。

3 争点(4)（本件差損益金等は本件各係争年分における控訴人の所得の収入すべき金額であ

るか否か) について

争点(4)に対する判断は、原判決「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」の4に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決を次のとおり訂正する。

(1) 原判決27頁7行目の「であるから、」の次に「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、所得税法36条1項の適用は排除されて、本件規定が適用され、」を加え、10行目の「(4)」を削除し、13行目の「する」の次に「(本件ロールオーバーが本件規定所定の「取引」及び「決済」に当たるか〔本件規定の適用される課税標準該当性の有無〕をまず検討した上で、その収入帰属年度を検討すべきであるので、後記(2)の検討を先にすべきであるが、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。)」を加える。

(2) 原判決28頁15行目の「乙6」を「甲10、乙6」と改め、19行目から31頁25行目の「前記前提事実」までを次のとおり改める。

「ウ したがって、本件規定は、上記のとおり、課税標準及び税率の計算についての所得税法の特別法であって、所得税法36条1項にいう「別段の定め」に当たらず、収入の帰属年度に係る同項の特別法ではない。」

(2) 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(本件規定の適用される課税標準該当性の有無)

ア 金融商品取引法2条22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(前記関係法令の定め(3))。

イ 本件FX取引は、金融商品取引法2条22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」に該当するものである(前記前提事実(2))

ウ 前記前提事実」

(3) 原判決32頁24行目の「記載されていること」を「記載され、「ロールオーバーによる建玉の乗換え処理と、差金決済に伴う当社とお客様との間の金銭の授受は、次の計算式により算出した金銭を授受します。」と説明されていること」と、26行目の「「新規」の欄に「ロール買」の、「決済」の欄に「ロール売」の」を「「新規」欄の「取引区分」欄に「ロール買」の、「決済」欄の「取引区分」欄に「ロール売」の」と、33頁5行目の「「決済」がされる」を「「決済」がされ、新たに従前と同じ建玉の「取引」がされる」とそれぞれ改め、13行目の「授受」の次に「。」を加え、15行目の「であると評価することができる。」を「であり、控訴人とA証券は、顧客発注決済が行われない場合にこのような処理がされることを前提として本件FX取引を行ったものであると認められる。」と改める。

(4) 原判決33頁16行目から20行目までを次のとおり改める。

「エ(ア) これに対し控訴人は、①本件ロールオーバーは、本件FX取引に付随して行わ

れる投資性のない行為であって、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こと、②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建玉の乗換え処理であり、決済日の繰延べを目的として、A証券によって自動的にA証券が定めた日時、為替レートで行われるにすぎないのであって、顧客が行うものではなく、本件F X取引の手仕舞い（取引終了）をするものではないこと、③本件ロールオーバーは、外形上、買い付けた通貨を売戻しすると同時に、売り付けた通貨を買い戻すという双方向の行為を、一対の行為として同時に行っているものであるから、通貨の売買取引ではなく、通貨のスワップ取引に当たるところ、スワップ取引は、そもそも租税特別措置法の対象外とされていること、④本件ロールオーバーを機に本件スワップポイントが発生するが、スワップポイントは、建玉の乗換え処理であるロールオーバーの結果として、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にすぎず、その発生をもって本件ロールオーバーが「取引」であるということとはできないことを根拠に、本件ロールオーバーは、本件規定にいう「取引」には当たらない旨主張する。

しかし、上記①の点については、上記のとおり、ロールオーバーは、直物為替取引（スポット取引）を基礎としながら、為替差益及び金利差益を得ることを目的とするF X投資家の需要に応じて決済日の先延ばしをするという目的を実現する仕組みとして利用されているものであるところ、本件ロールオーバーにより、通貨の売買取引が行われ、その売買の際にA証券と控訴人との間で本件差損益金等が預託保証金の金額に加算又は減算されることで代金差金等の收受又は支払が行われているのであるから、本件ロールオーバーについて、それが本件F X取引に付随する投資性を欠くものであるとか未決済建玉の単なる評価替えであるということとはできない。上記②の点については、控訴人とA証券は、顧客発注決済が行われない場合に本件ロールオーバーという自動的な処理がされることを前提として本件F X取引を行い、本件ロールオーバーによる代金差金等の收受又は支払が行われているのであるから、本件ロールオーバーは、控訴人とA証券とが行った「取引」ということができる。上記③の点については、上記のとおり、本件ロールオーバーにおいては、売戻し又は買戻しの処理を行った上で、従前と同じ建玉を新たに建てるという仕組みが採られているのであるから、これを通貨のスワップ取引に当たるということはできない。上記④の点については、本件スワップポイントの発生は、本件ロールオーバーにおいて金利の差がある通貨間の売買が行われたことによって生じるものということができる。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。他に、本件ロールオーバーが本件規定所定の「取引」に当たるという上記判断を左右する事情は認められない。

(イ) また、控訴人は、①本件規定が引用する金融商品取引法2条22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（当該売買の当事者がその売買契約を解除する行為）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、国語辞書によれば、「決済」の語は、代金又は商品の受渡しによって売買取引を終了させることを意味するところ、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く、契約解除で取引を清算する行為でもないから、本件規定にいう「決済」には当たらないこと、②本件交付書面には、「■取引の方法」の「決済方法」欄において「反対売買による差

金決済又は現引き」と記載され、ロールオーバーによる取引は記載されていないこと、③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、評価損益であるとの前提で記載されており、差金決済は行われていないこと、④乙も、乙論文の中で、平成23年の改正前の本件規定において、取引所取引における清算型ロールオーバー（値洗いのあるもの）によるFX取引について、立法的に課税時期が反対売買による決済の時点であることが明らかにされていたが、平成23年の本件規定の改正により、取引所取引のほか店頭取引についても本件規定の対象に加えられ、同改正後は、取引所取引、店頭取引の区別なく、課税時期が明確化され、整理されたと記述しているのであるから、店頭取引である本件FX取引における本件ロールオーバーが「決済」に当たらないと解していることが明らかであることを根拠に、本件ロールオーバーは、本件規定所定の「決済」には当たらない旨主張する。

しかし、上記①及び③の点については、上記のとおり、本件ロールオーバーにおいては、売戻し又は買戻しの処理を行った上で、従前と同じ建玉を新たに建てるという仕組みが採られ、本件ロールオーバーによる売買の際にA証券と控訴人との間で代金差金の収受が行われているから、本件ロールオーバー時に金融商品取引法2条22項1号及び本件規定にいう「決済」が行われていると認められる。上記②の点については、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、「ロールオーバーによる建玉の乗換え処理と、差金決済に伴う当社とお客様との間の金銭の授受は、次の計算式により算出した金銭を授受します。」と説明されていることに照らすと、A証券と控訴人との間の本件FX取引において、本件ロールオーバーは「決済」方法の一つとして扱われているのであって、本件交付書面の「■取引の方法」の「決済方法」欄において「反対売買による差金決済又は現引き」と記載され、ロールオーバーによる取引が記載されていないのは、本件FX取引が本件ロールオーバーによって決済日が繰り延べられていくことを踏まえ、同欄が本件FX取引の最終的な決済方法のみを記載したものにすぎないものと認められる。上記④の点については、乙論文の中に、控訴人主張の記述部分はあるものの、乙論文の目的は、むしろ、短期のスポット取引を基礎とするFX取引については、中長期の先渡取引を基礎としている商品先物取引と異なり、物値洗いのあるロールオーバーであれ、値洗いなしのロールオーバーであれ、その性質上、各営業日ごとに損益が確定するという点をバイファクション（新規の金融取引に対する課税上の取扱いを考える場合に、既に課税上一定の取扱いがされている複数の金融取引が複合されて一体の金融取引と構成されているとみなせるときには、当該要素取引の個々の課税上の取扱いと整合性のある取扱いとすべきとする観点から、当該新規の金融取引を各要素取引に分解して課税上取り扱うこと）によって明らかにすることであり、控訴人主張に係る乙論文の記述は、乙が乙論文を起稿する導入部分として傍論的に述べられたにすぎないものであり（甲22）、乙が乙論文を元にして、平成23年の本件規定の改正後である平成27年に出版した「租税法と数理」という書籍の中にも、「店頭取引におけるFX取引について、権利確定主義に基づき値洗いの有無によって損益の確定時期を区別している現在の実

務上の取扱い」という記載があること（甲13・228頁）によれば、乙論文は、乙の個人的な見解はともかく、本件ロールオーバーのような清算型ロールオーバーによるFX取引の課税時期が反対売買による決済の時点とするのが課税実務であるとするものではないといえることができる。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。他に、本件ロールオーバーが本件規定所定の「決済」に当たるといふ上記判断を左右する事情は認められない。

（3）本件差損益金等がその発生時点において所得税法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、本件差損益金等が控訴人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日第二小法廷判決・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（本件差損益金）及び取引通貨間の金利差損益金（本件スワップポイント）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）イからエまで、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、控訴人は、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、A証券の値洗いによる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主張する。

しかし、上記①の点については、前記ウに説示したとおり、本件ロールオーバー時点の値洗い計算に伴って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、本件差損益金等が単なる机上の計算値ということはできず、これにより収入の原因となる権利が確定したものであるべきである。また、上記②の点については、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、それは、本件差損益金等が日々確定することの反映であるといえることができる。

したがって、控訴人の上記主張はいずれも採用することができない。

(4) 本件F X取引以外のF X取引や金融商品先物取引における課税との比較について

ア 控訴人は、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、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F X取引における本件差損益金等も課税の対象外とすべきである旨主張する。

しかし、Eにおいては、本件F X取引と異なり、少なくともロールオーバー時の値洗いによる評価損益及びロールオーバーに伴い発生するスワップポイントを直に出金できない(乙7の1)のであるから、上記Eに関して、仮にロールオーバー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、それをもって、本件F X取引に係る本件差損益金等も課税の対象外とすべきであるといえることはできない。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。

イ また、控訴人は、F証券は、金融商品先物取引を扱っているところ、値洗いが確定した後は値洗い益は出金可能であるにもかかわらず、値洗い益は課税対象にはならない旨の説明をしており、課税の公平上、本件差損益等は課税の対象外とされるべきで

ある旨主張する。

しかし、上記金融商品先物取引に係る契約内容等が本件全証拠によっても明らかでない上、上記金融商品先物取引と本件F X取引とは、前者が中長期の先渡取引を基礎としているのに対し、後者が短期のスポット取引を基礎としているのであるから、仮に、上記金融商品先物取引における値洗い益が課税対象にはならないとしても、それをもって、直ちに本件F X取引に係る本件差損益金等も課税の対象外とすべきであるということとはできない。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。他に、本件差損益金等については、その発生時点において収入となるべき権利が確定したという上記判断を左右する事情は認められない。」

4 争点（５）（正当な理由の有無）について

争点（５）に対する判断は、原判決「事実及び理由」欄の「第３ 当裁判所の判断」の５に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決を次のとおり訂正する。

（１）原判決３４頁９行目の「前記４（２）ウに」を「前記３で」と改め、３５頁４行目の「差金決済」の次に「又は現引き」を、７行目の「こと」の次に「、⑤乙は、平成２３年１０月発表の乙論文の中で、平成２３年の租税特別措置法の改正後は、店頭取引のF X取引についても分離課税とすることを通じて、取引所取引・店頭取引の区別なく、立法的にその課税上の損益の確定時期が反対売買による決済の時点であることが明確化されたとの記述をしていること」をそれぞれ加える。

（２）原判決３５頁１０行目から２３行目までを次のとおり改める。

「しかし、上記③の点については、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、「ロールオーバーによる建玉の乗換え処理と、差金決済に伴う当社とお客様との間の金銭の授受は、次の計算式により算出した金銭を授受します。」と説明されており、本件交付書面において、ロールオーバーが「決済」であることの記載がないとはいえない。そして、上記（２）に説示したとおり、控訴人において、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り、前記３で説示したとおり、乙論文は、本件ロールオーバーのような清算型ロールオーバーによるF X取引の課税時期が反対売買による決済の時点であるとするのが課税実務であるとするものでないものであるから、仮に、控訴人が前記①、②、④及び⑤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客観的な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すと、控訴人が指摘する上記各事情をもって、上記（２）の判断が左右されるとはいえない。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができず、他に、控訴人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ことを基礎付ける事情があることを認めるに足りる証拠はない。」

5 本件各係争年分の更正処分等の適法性

本件各係争年分の更正処分等の適法性に対する判断は、原判決「事実及び理由」欄の「第3当裁判所の判断」の6に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決を次のとおり訂正する。

- (1) 原判決36頁2行目の「前記4に」を「前記3で」と、7行目の「本件各通知処分」を「平成26年分通知処分」と、8行目から11行目の「前記4に」までを「前記3で」とそれぞれ改める。
- (2) 原判決36頁16行目から17行目までを次のとおり改める。
「したがって、平成26年分の所得税等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。」

6 結論

以上の次第で、本件訴えのうち、①本件25年分通知処分の取消しを求める部分（本件訴え1）、②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③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）はいずれも不適法であるからこれらを却下し、控訴人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べきである。以上と異なる原判決は一部失当である。

よって、原判決中、本件25年分通知処分の取消請求を棄却した部分を取り消し、本件訴えのうち上記取消請求に係る部分（本件訴え1）を却下し、その余の本件控訴を棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第4民事部

裁判長裁判官 中村 也寸志

裁判官 高橋 善久

裁判官 山口 浩司