

■ Article ■

先物取引の差金等決済に係る確定申告と損失の繰越

[1事件]東京高裁平成30年3月8日判決(平成29年(行コ)第344号)

訟務月報64巻12号1794頁

[2事件]東京高裁平成30年8月1日判決(平成30年(行コ)第58号)

訟務月報65巻4号696頁

愛知学院大学法学部准教授 中嶋美樹子

.....
【事実の概要】

1 1事件

X₁(原告、控訴人)はY税務署長(被告、被控訴人)に対して、平成23年分の先物取引に係る雑所得等の損失の金額(本件繰越損失額)及び翌年以後に繰り越される損失の金額等を記載した所得税の確定申告書(平成23年分申告書)を期限内に提出した。

X₁は平成24年分を無申告のまま平成25年分の確定申告書(平成25年分申告書)において、租税特別措置法41条の15第1項(平成26年法律第10号による改正前のもの。「措置法」)の先物取引の差金等決済に係る損失の繰越控除(本件特例)を適用し、先物取引に係る雑所得等の金額から本件繰越損失額を控除した。

平成25年分申告書に係る調査において、担当職員から平成24年分の確定申告書が未提出であり、連続して確定申告書が提出されていないため、平成25年分は本件特例を適用できないとの指摘を受け、X₁は平成25年分の修正申告書を提出した。

その後X₁は平成24年分の期限後申告書を提出すると同時に、これにより平成23年分から連続して確定申告書が提出されたこととなるため、平成25年分は本件特例を適用できるとして更正の請求書を提出した。しかし、Yは措置法41条の15第3項の「連続して確定申告書を提出している場合」にあらず本件特例を適用できないとして更正すべき理由がないとの通知処分をしたことから、X₁はその取り消しを求めた。

第一審(長野地判平成29年9月29日月報64巻12号1804頁)はX₁の請求を棄却したため、X₁は控訴した。

2 2事件

X₂(原告、控訴人、上告人)は先物取引に係る差金等決済により収入を得ていたが、平成20年から平成25年分の先物取引に係る差金等決済の損益状況は以下の通りであった。なお、所得税については当初無申告であった。

平成20年分	－2116万0293円
平成21年分	1331万7168円
平成22年分	－1463万9742円
平成23年分	－834万2762円
平成24年分	1289万9344円

平成25年分 2363万2268円

平成26年11月、平成21年から平成25年分の所得税に係る調査（本件調査）の際、X₂は平成21年分の先物取引に係る雑所得等の金額から平成20年分の損失を繰り越すため平成20年分の期限後申告をしたいと述べたが、調査官Aは法定納期限から5年を経過しているため期限後申告はできず、損失は繰り越せないと説明した。同日、X₂は平成22年から平成25年分の期限後申告をしたが平成21年分のものとはしなかった。なお、平成24年と平成25年分の期限後申告では、平成22年及び平成23年分の損失が控除された。

平成27年1月、行政処分庁はX₂に対し、平成21年分に係る決定及び無申告加算税の賦課決定処分（平成21年分処分）、平成25年分の期限内申告書の未提出について国税通則法66条1項（平成28年法律第15号による改正前のもの。「通則法」）にいう正当な理由があるとは認められないとして無申告加算税の賦課決定処分（平成25年分処分）を行った。

X₂は平成21年分処分につき平成20年分の期限後申告はできないとのAの誤った行政指導により損失の繰越ができなかった旨主張してその取り消しを、平成25年分処分につき平成25年分の期限後申告が本件調査により決定を予知してされたものではない旨主張して一部取り消しを求めた。

第一審（千葉地判平成30年1月16日月報65巻4号696頁）はX₂の請求を棄却したため、X₂は控訴した。

3 本解説で取り上げる争点

(1) 1事件

措置法41条の15第3項に規定する「その後において連続して確定申告書を提出している場合」の解釈

(2) 2事件

本件調査時における平成20年分の期限後申告の可否

【判旨】

1 1事件

控訴棄却（確定）。

「措置法41条の15第1項は、…本件特例の適用を受ける年分において控除する先物取引の差金等決済に係る損失の金額から、当該年分の前の年分において既に控除された損失の金額を除くこととしており、同条項を受けて規定された施行令26条の26第1項1号が、…最も古い年に生じた先物取引の差金等決済に係る損失の金額から順次控除する旨規定していること、措置法41条の15第3項が確定申告書の連年申告の要件（「その後において連続して確定申告書を提出している場合」）を設けていることからすれば、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確定申告書の提出後に、順次その後の年分の確定申告書が提出され、当該先物取引の差金等決済に係る損失の金額も順次控除することを予定して

いるものということができる。

…本件特例の適用を受けるとした場合に当該年分において、その繰越控除の計算をし、先物取引に係る雑所得等の金額を確定させるためには、過去3年内の各年に係る『控除する先物取引の差金等決済に係る損失の金額』が確定している必要がある。そのため、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確定申告書を提出した後も確定申告書の連年提出要件を設け、当該繰越控除の適用を受けようとする旨の年分の確定申告書において必要な事項(…)を記載して翌年以後において本件特例の適用を受けを明らかにし、翌年以後において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先物取引の差金等決済に係る損失の金額が確定している場合に限って、その適用を認めるものと解される。…本件のように平成25年分の確定申告書を提出した後に、平成24年分の期限後申告がされたような場合でも、結果として連年提出の要件を充足すると解すると、期限後申告が通則法25条の規定する決定があるまでは、これを行うことができることから(…)、先物取引に係る課税雑所得等の金額及びこれに対して課される所得税の額が、それまでの間は確定しないこととなり、所得税の早期確定及び公平な賦課徴収の要請に反することになる。

以上説示した点を考慮すれば、本件特例の適用を受けするためには、本件特例の適用を受け年分の確定申告書を提出するまでに、確定申告書の連年提出を含め、本件特例の手続的要件を充足し、当該年分の先物取引に係る雑所得等の金額から控除されるべき、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が確定している必要があると解するのが相当である。」

2 2 事件

控訴棄却、上告不受理。

「国税の徴収権は、原則としてその国税の法定納期限から5年間行使しないことによって、時効により消滅し(法72条1項)、その時効については、その援用を要せず、また、その利益を放棄することができない(同条2項)ことからすると、時効期間が経過した場合は、納税者が時効の利益を受ける意思があるか否かを問わずに絶対的に消滅し、課税庁は徴収手続をすることができないと解するのが相当であり、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(…)。

そして、確定申告は、納税者自らの判断と責任においてその納税額を自ら確定させる行為であると解されるから、法25条の規定による決定がされない場合であっても、当該申告の対象となる国税の時効期間が経過し、抽象的な納税義務自体が消滅し、具体的な納税義務の内容をおよそ確定することができなくなったときには、期限後申告をすることはできなくなると解するほかはなく、したがって、納税者が期限後申告をすることができる期間は、原則として、当該国税に係る法定納期限から5年間(…)であると解するのが相当である。

そうすると、平成26年11月18日の本件調査時においては、平成20年分所得

税の法定納期限（平成21年3月16日）から5年を経過し、 X_2 の同所得税に関し法73条3項所定の事情が存するとは認め難いから、 X_2 は、同所得税の期限後申告をすることができなかつたこととなる。」

【解説】

1 先物取引の差金等決済に係る所得税の確定申告と損失の繰越（1事件・2事件）

外国為替証拠金取引（FX）を含む商品先物取引の決済など先物取引の差金等決済については、従来、総合課税の対象とされていたが、個人投資家の市場参加、資産運用の選択における中立性の確保と流動性に富んだ先物市場の形成の観点から、平成13年度税制改正により申告分離課税の対象となった¹。

現行法においては、先物取引に係る雑所得等の金額は他の所得と区分の上、15%の税率による申告分離課税とされ、損失の金額は生じなかつたものとされる（措置法41条の14第1項）。例外的に損失の金額は翌年以後3年間繰越控除ができる（措置法41条の15第1項）。損失の繰越控除は、①損失の金額が生じた年分につき一定の書類を添付した申告書の提出（損失申告書提出要件）、②その後において連続した申告書の提出（連年提出要件）、③損失の繰越控除を受ける年分につき一定の書類を添付した申告書の提出を必要とする（措置法41条の15第3項）。

2 損失の繰越控除に係る申告書の連年提出要件の該当性（1事件・2事件）

1事件は、措置法41条の15第3項「その後において連続して確定申告書を提出している場合」につき、申告書の提出順序も含めてこれについての解釈を示した初めての事例として意義がある。1事件判決の解釈はその後の同様の裁判（名古屋高判平成30年11月22日税資268号順号13212）においても採用されている。

1事件では、 X_1 は平成23年分申告書を提出後、平成24年分を無申告のまま、平成25年分申告書を提出したが、その後平成24年分の期限後申告書を提出したので、結果的に連年提出要件を満たすと主張した。これに対して裁判所は、①本法の委任を受けた施行令26条の26第1項1号において、損失の生じた年分の申告書を提出後、順次新しい年分のものを提出することが予定されている、②損失の控除を受けるためには過去3年内の損失の金額が確定している必要があるとして、申告書の提出に係る先後関係が逆の場合は連年提出要件を満たさないとした。すなわち、平成23年分、平成24年分、平成25年分と申告書を順に提出した場合は連年提出要件を満たすものの、平成23年分、平成25年分、平成24年分と申告書の提出順序が逆になった場合にはこれを満たさないとした。後者の場合に連年提出要件を満たすものとする、期限後申告までの間は先物取引に係る雑所得の金額等が確定しないこととなり、所得税の早期確定及び公平な賦課徴収の要請に反するからである。

裁決事例（国税不服審判所裁決平成28年3月7日裁決事例集102集135頁）

では、上場株式等に係る損失の繰越控除における連年提出要件（「上場株式等に係る譲渡損失の金額が生じた年分の所得税につき…確定申告書を提出し、かつ、その後において連続して確定申告書を提出している場合」）の解釈において、「上場株式等に係る譲渡損失の金額が生じた年分の確定申告書の提出が先であることは、文理上明らか」であり、これにより「税額の計算の安定を確保し、もって租税法関係の明確化を図る」とした。本判決も同様の解釈及び理由を示す。

1事件判決は、損失の繰越控除を受けるためには過去の損失の金額を確定する必要があるといった、他の連年提出要件を有する損失又は欠損金等の繰越控除制度一般に通じる理由付けを行っており、1事件においてあえて異なる解釈を与える必要性は見出せないと評価される²。一方で、申告書の提出順序が逆であっても、損失の繰越控除を受ける年分の申告書提出時点でそれ以前のもものが揃えば損失の確定は可能であり、損失の二重控除や控除漏れも防止できることから、所得税の早期確定及び公平な賦課徴収の要請を満たし得るとして提出順序を厳格に要請する理由付けに乏しく、実務との均衡においても必要以上に厳しい解釈とされる³。

通達による課税実務においては、一定の書類を添付せずに提出した申告書につき、更正の請求に基づく更正により新たに損失の金額があることとなった場合も、損失申告書提出要件を満たすものとして損失の繰越控除が認められる（措置法通達41の15-1）。また、期限後申告においても損失の繰越控除は認められる。実際、2事件では、X₂は当初無申告であった平成22年から平成25年分の期限後申告を同時に行うことで、平成24年及び平成25年分の先物取引に係る雑所得等の金額から平成22年及び平成23年分の損失を控除している。

1事件、2事件共に連年提出が問題となった点で共通している。1事件では時系列に沿った提出順序でなければ連年提出要件は充足しないとされ、2事件では当初無申告であったにもかかわらず、期限後申告により連年提出要件が認められた。この点につき、「結果的に、無申告を推奨することにもなりかねず、申告納税制度の根幹を揺るがすことになりかねない」との批判もあるところである⁴。

3 期限後申告の提出期限（2事件）

実定法上、納税者は納税申告書を法定申告期限までに提出しなければならないが、期限後も決定があるまではこれを提出できる（期限後申告）。期限後申告の具体的な提出期限は定められていない。決定がないまま時効期間の5年が経過した場合に期限後申告が認められるか争われたのが2事件である。

解説書では、期限後申告の提出期限は無制限ではなく、「国税の徴収権の消滅時効は絶対的効力を有するため、その時効の完成とともにその国税に係る抽象的納税義務そのものが消滅するものと解されるので、当該時効完成後は、期限後申告書の提出ができず、税務官庁もこれを受理すべきでない」とされる⁵。

本判決もこれと同様の解釈を採る。国税の徴収権の時効消滅後は課税庁による調査、更正又は決定の機会が失われるので、その時点での期限後申告を許すと、

課税庁は申告書の記載をそのまま認めざるを得ず、課税の適正・公平性が担保できないからである（実質的観点）。

通則法70条1項は、税務署長による更正決定等を法定申告期限から5年に制限（除斥期間）しており、裁判においても原則として除斥期間後の更正は認められていない（新潟地判昭和62年6月25日税資158号706頁）。しかし、減額更正は除斥期間経過後も税務署長の職権によって行われている。これについて、納税者が更正処分の取消を争っているときは、減額更正の除斥期間の趣旨である租税法律関係の早期安定の要請は後退するとして、除斥期間後の更正を認めた裁判例（京都地判昭和51年9月10日月報22巻9号2326頁）がある⁶。2事件においても納税者が更正処分の取消を争っていることから、「減額更正について期間制限（除斥期間）が弾力的に解釈し得るといえるのであれば、本件のような場合にも、期限後申告書の提出を弾力的に取り扱う余地があるものと解釈することも可能」ではないかとされる⁷。

平成20年分の期限後申告は損失の繰越控除のためであり、税額を確定するわけではないので、国税徴収権の消滅時効とは直接関係ないことも考慮されるべきとの意見もある⁸。

【検討課題】

先物取引の差金等決済に係る損失の繰越控除の適用要件の一つである連年提出要件の該当性につき、無申告の場合といったん申告して後に修正する場合とを比較してみよう。

以上

¹ 当初は平成15年3月31日までとされていた適用期限が平成15年度の税制改正において撤廃された。武田昌輔『DHCコンメンタール所得税法』（第一法規、加除式）8366-8367頁。

² 橋本彩「判批」ジュリスト1551号123頁（2020）126頁。

³ 前掲注2）125頁。

⁴ 長島弘「先物取引の差金等決済に係る損失の繰越と更正の請求の可否 名古屋地裁平成30年3月14日判決（非公表）」税務事例50巻11号44頁（2018）53頁。

⁵ 志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解（令和4年改訂）』314頁（大蔵財務協会、2022）。

⁶ これらの事件に触れたものとして、野一色直人「除斥期間と課税処分」産大法学56巻1号1頁（2022）。

⁷ 品川芳宣「判批」税研204号90頁（2019）93頁。

⁸ 前掲注7）。