

大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国(天王寺税務署長)
平成22年7月29日棄却・控訴

判 決

	甲こと
原告	甲
同訴訟代理人弁護士	澤 由美
被告	国
同代表者法務大臣	千葉 景子
処分行政庁	天王寺税務署長 秀島 友和
同指定代理人	山口 順子
同	杉浦 弘浩
同	永岡 成明
同	渋谷 久美

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

処分行政庁が原告に対し平成19年7月9日付けでした原告の平成17年分所得税の更正処分のうち、総所得金額1億0210万2201円、納付すべき税額831万2100円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分(いずれも平成19年10月31日付け異議決定により一部取り消された後のもの)を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、処分行政庁が、原告の所得税の確定申告に国外の譲渡所得及び利子所得の申告漏れがあるとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたところ、上記各所得については外国所得税を納付済みであるから外国税額控除がされるべきであるなどと主張する原告が、上記各処分(いずれも異議決定により一部取り消された後のもの)の取消しを求めている事案である。

1 関係する所得税法(平成21年法律第13号による改正前のもの。以下「法」という。)の定め

(1) 居住者の納税義務及び課税所得の範囲

国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人(居住者・法2条1項3号)は、法により所得税を納める義務があり(法5条1項)、課税所得の範囲は、すべての所得とされている(法7条1項1号)。

(2) 所得税額の計算

居住者に対して課する所得税の額については、①その所得を利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得又は雑所得に区分し、これらの所得ごとに所得の金額を計算し、②上記所得の金額を基礎として、総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額を計算し、③上記総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から基礎控除その他の控除をして課税総所得金額、課税退職所得金額又は課税山林所得金額を計算し、④上記課税総所得金額、課税退職所得金額又は課税山林所得金額を基礎として、所得税の額を計算し、さらに、⑤税額控除の規定により配当控除及び外国税額控除を受ける場合には、上記所得税の額に相当する金額からその控除をした後の金額をもって所得税の額とすることとされている（法21条1項）。

(3) 外国税額控除

ア 居住者が各年において外国所得税（外国の法令により課される所得税に相当する税で政令で定めるものをいう。）を納付することとなる場合には、法89条から92条までの規定により計算したその年分の所得税の額のうち、その年において生じた所得でその源泉が国外にあるものに対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額（以下「控除限度額」という。）を限度として、その外国所得税の額をその年分の所得税の額から控除することとされている（法95条1項）。

イ 同条1項の規定は、確定申告書に同項の規定による控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細の記載があり、かつ、外国所得税を課されたことを証する書類その他財務省令で定める書類の添付がある場合に限り適用され、この場合において、控除をされるべき金額は、当該金額として記載された金額を限度とすることとされている（同条5項）。

ウ 税務署長は、外国税額控除をされるべきこととなる金額又は同条6項に規定する控除限度額若しくは外国所得税の額の全部又は一部につき同条5項及び6項の記載又は書類の添付がない確定申告書の提出があった場合においても、その記載又は書類の添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その記載又は書類の添付がなかった金額につき同条1項から3項までの規定を適用することができることとされている（同条7項）。

(4) 所得税額から控除する外国税額の必要経費不算入

居住者が法95条1項（外国税額控除）に規定する外国所得税の額につき同条又は法138条1項（源泉徴収税額等の還付）の規定の適用を受ける場合には、当該外国所得税の額は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額若しくは雑所得の金額又は一時所得の金額の計算上、必要経費又は支出した金額に算入しないこととされている（法46条）。

2 課税処分の経緯（このうち下記(3)から(6)までは別表1「課税の経緯」に記載したとおりである。書証番号には枝番号を含む。以下同じ。）

(1) 原告は、大阪市内に住所を有する者であるところ、平成17年3月14日、大韓民国（以下「韓国」という。）に所在する土地2筆（①所在地番・ソウル特別市、地目・宅地、地積18977.1㎡、②所在地番・ソウル特別市、地目・宅地、地積1438.5㎡。以下併せて「本件土地」という。）を、共有者ら10名とともに、総額451億7000万ウォンで公売により譲渡した（当該譲渡を以下「本件譲渡」という。）（甲2、3、乙1）。

原告は、韓国江西税務署長に対し、本件譲渡に係る譲渡所得について課税標準申告書を提出し、所得税6億4336万2030ウォン及び住民税6433万6200ウォンをそれぞれ納

付した（甲４・別表４、弁論の全趣旨）。

なお、上記公売に際し、滞納処分費用として総額で６億１１５６万４４９５ウォンが支出された（乙１）。

- (2) 原告は、韓国に所在するＡ銀行の預金により、平成１７年中に５４９１万４３９４ウォンの利子収入（以下「本件利子収入」という。）を得、これに係る５２２万７４４０ウォンの所得税を韓国税務当局によって源泉徴収された（以下、源泉徴収された当該税額と上記(1)の納付した所得税及び住民税の額との合計額を「本件外国所得税の額」という。）（甲４・別表５、弁論の全趣旨）。
- (3) 原告は、税理士に委任して平成１７年分の所得税に係る確定申告書（以下「本件確定申告書」という。）を作成し、平成１８年３月１４日付けで処分行政庁に提出した（本件確定申告書の提出をもってした申告を、以下「本件確定申告」という。）ところ、本件確定申告書には、本件譲渡に係る譲渡所得の金額及び本件利子収入に係る利子所得の金額の記載がなく、法９５条５項に規定されている外国税額控除を受けるべき金額の記載及びその計算に関する明細並びに外国所得税を課されたことを証する書類等の添付もなかった（乙２）。
- (4) 処分行政庁は、平成１９年１月、本件確定申告の申告内容について調査を行い、本件譲渡に係る譲渡所得及び本件利子収入に係る利子所得が申告漏れとなっているとして、同年７月９日付けで、原告に対し、別表１「課税の経緯」の「更正処分」欄のとおり更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下それぞれを「本件更正処分」、「本件賦課決定処分」といい、併せて「本件課税処分」という。）を行った（争いなし）。
- (5) 原告は、本件課税処分を不服として、平成１９年８月２日付けで異議申立てをしたところ、処分行政庁は、同年１０月３１日付けで本件課税処分の一部を取り消す旨の異議決定をした。その内容は、処分行政庁は、本件譲渡に係る譲渡所得の計算に際し、「譲渡の日」を本件土地の公売に係る配分計算書（以下、単に「配分計算書」という。）に記載された日である平成１７年３月２９日とし、同日のＢ銀行の対顧客直物電信買相場（１００ウォン当たり１０．３５円）により邦貨換算して譲渡価額を算出していたが、本件土地の公売の日は同月１４日であり、同日の対顧客直物電信買相場（１００ウォン当たり１０．２４円）により邦貨換算するのが相当であるとしたものである。（争いなし）
- (6) 原告は、上記異議決定を不服として、平成１９年１１月３０日付けで審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成２０年１１月１４日付けで、これを棄却する旨の裁決をした（争いなし）。
- (7) 原告は、平成２１年５月１４日、本件課税処分に不服があるとして、本件訴えを提起した（顕著な事実）。

3 被告の主張する本件課税処分の根拠

(1) 本件更正処分の根拠

ア 分離長期譲渡所得の金額

原告の平成１７年分の分離長期譲渡所得の金額は、その年中の長期所有の土地建物等の譲渡による総収入金額（下記(ア)）から取得費（下記(イ)）及び譲渡費用（下記(ウ)）を順次控除した金額であり、４億８１２０万４５２０円である（金額の計算の明細は、別表２「譲渡所得の計算明細書」記載のとおりである。）。

(ア) 総収入金額は、本件土地の譲渡価額の総額４５１億７０００万ウォンを、本件土地の

公売日である平成17年3月14日におけるB銀行の対顧客直物電信買相場（100ウォン当たり10.24円）により邦貨換算した金額に原告の持分（27分の3）を乗じて算出した金額であり、5億1393万4222円である。

(イ) 取得費は、上記(ア)の譲渡による収入金額の5パーセントに相当する金額であり、2569万6711円である。

(ウ) 譲渡費用は、滞納処分費の金額6億1156万4495ウォンを、配分計算書の交付日である平成17年3月29日におけるB銀行の対顧客直物電信買相場（100ウォン当たり10.35円）により邦貨換算した金額に原告の持分（27分の3）を乗じて算出した金額であり、703万2991円である。

イ 分離株式譲渡所得の金額

原告の平成17年分の分離株式譲渡所得の金額は、1億2315万5790円であるところ、前年から繰り越された株式等に係る譲渡損失の金額1億4608万4027円を平成17年分の分離株式譲渡所得の金額から差し引くため、別表1「課税の経緯」中「異議決定」の「分離株式譲渡所得」欄記載のとおり、0円（本件確定申告書に記載された分離株式譲渡所得の金額）となる。

ウ 総所得金額

原告の平成17年分の総所得金額は、次の(ア)から(エ)までの合計金額であり、別表1「課税の経緯」中「異議決定」の「総所得金額」欄記載のとおり、1億0802万1493円である。

(ア) 不動産所得の金額

不動産所得の金額は、別表1「課税の経緯」中「異議決定」の「不動産所得」欄記載のとおり、5420万1028円（本件確定申告書に記載された不動産所得の金額）である。

(イ) 利子所得の金額

利子所得の金額は、A銀行における本件利子収入の金額であり、本件利子収入があった日現在におけるB銀行の対顧客直物電信買相場により邦貨換算した金額である591万9292円である（その計算の明細は、別表3「海外預金利子所得の計算明細書」のとおりである。）。

(ウ) 給与所得の金額

給与所得の金額は、別表1「課税の経緯」中「異議決定」の「給与所得」欄記載のとおり、4333万円（本件確定申告書に記載された給与所得の金額）である。

(エ) 雑所得の金額

雑所得の金額は、別表1「課税の経緯」中「異議決定」の「雑所得」欄記載のとおり、457万1173円（本件確定申告書に記載された雑所得の金額）である。

エ 所得控除の合計額

原告の平成17年分の所得控除の合計額は、192万6012円（本件確定申告書に記載された所得控除の合計額）である。

オ 課税総所得金額及び課税長期譲渡所得金額

(ア) 原告の平成17年分の課税総所得金額は、総所得金額から所得控除の合計額を控除した金額であり、1億0609万5000円（ただし、国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

(イ) 課税長期譲渡所得金額は、4億8120万4000円（ただし、国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨てた後の金額）である。

カ 算出税額

(ア) 原告の平成17年分の課税総所得金額に対する算出税額は、課税総所得金額の100分の37（経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律（平成11年法律第8号。平成18年3月31日号外法律第10号により廃止。以下「所得税等負担軽減措置法」という。）4条に基づく税率）に相当する金額から、249万円を控除した金額であり、3676万5150円である。

(イ) 課税長期譲渡所得金額に対する算出税額は、租税特別措置法31条1項の規定により、課税長期譲渡総所得金額の100分の15に相当する金額であり、7218万0600円である。

(ウ) 原告の平成17年分の所得税の算出税額は、上記(ア)及び(イ)の合計額であり、1億0894万5750円である。

キ 定率減税額

原告の平成17年分の所得税については、所得税等負担軽減措置法6条の規定に基づき、25万円が定率減税額として控除される。

ク 納付すべき税額

原告の平成17年分の納付すべき税額は、上記カの算出税額の合計額から上記キの定率減税額及び源泉徴収額1286万2008円並びに予定納税額1315万1000円を控除した金額（ただし、国税通則法119条1項により100円未満の端数を切り捨てた後の金額）であり、8268万2700円である。

(2) 本件賦課決定処分根拠

本件更正処分により原告が新たに納付すべき所得税の額は上記8268万2700円から申告額831万2100円を差し引いた残額7437万0600円であるところ、本件更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法65条4項に規定する正当な理由があったとは認められないから、同条1項及び2項の規定により、上記新たに納付すべき所得税の額につき943万9000円の過少申告加算税を賦課した。

4 本件の争点

- (1) 法95条7項に規定する「やむを得ない事情」の存否。
- (2) 譲渡所得又は利子所得の金額の計算上、本件外国所得税の額を必要経費又は支出した金額として控除することができるか。

5 争点に関する当事者の主張

- (1) 争点(1)（法95条7項に規定する「やむを得ない事情」の存否）について（原告の主張）
 - ア 外国税額控除の制度は、国際的二重課税を排除するために必要不可欠であり、法上も当然に認められるべき制度であるから、法95条7項が同条5項の手続をとらなかったことについて宥恕規定を設けている趣旨も、外国で既に課税された者については外国税額控除の適用がされるのが原則であることを示したものと解すべきである。このような法の趣旨にかんがみると、「やむを得ない事情」の解釈においても、納税者の個別具体的な事情を斟酌し、外国税額控除の適用の有無によって生じる結果の差異にも着目して、公正妥当な結論を導かな

ければならない。

イ 原告には、宥恕規定を適用されるべき以下の事情があった。

(ア) 本件譲渡に係る譲渡所得は、韓国に所在する原告の父親名義の土地について、相続税の未納による公売処分という偶発的な事由によって発生したものであるところ、原告を含む共同相続人間においては遺産分割を巡る紛争があり、また、原告は、必要な税務申告手続等を乙（原告の弟。以下「乙」という。）らに任せていた。

(イ) 原告は、乙らから、公売後の残余金については供託されるものと聞いていたことから、本件公売によって譲渡所得が発生するという認識がなかった。最終的には、原告を含むすべての相続人が残余金を受領し、原告は、これを韓国の銀行に定期預金として預けていたところ、この定期預金について発生したものが本件利子収入に係る利子所得である。

(ウ) この間、原告は、乙が韓国の江西税務署職員に問い合わせたところ、韓国と日本との間には税務協定があり、韓国で税金を支払えば、日本で申告納税しなくてもよい旨の説明があったと乙から聞き及び、この内容を信じ込んだものであり、原告が故意に外国税額控除のための所定の手続をとらなかったことはない。

(エ) 本件利子収入に係る利子所得についても、上記(イ)で述べたとおりの発生の経緯からして、原告には申告の必要性の認識がなかった。

(オ) 本件譲渡の結果、原告以外の本件土地の共有者らにも譲渡所得が発生したが、このうち日本の居住者である原告ほか4名は、当初、いずれも日本国内で譲渡所得の申告を行っていなかったが、このうち2名は期限後申告を行ったとして外国税額控除の適用が認められており、不平等で均衡に欠ける結果となっている。

(カ) 原告が本件確定申告において法95条5項の手続を行っていた場合に控除されるべき税額が著しく高額（7000万円以上）であることにかんがみると、その負担は過重であり、法の規定に関する知識がなかったことの結果としても著しく均衡を失する。

（被告の主張）

ア 外国税額控除の手続要件を定めた法95条5項には十分な合理性があり、その例外を定めた同条7項の「やむを得ない事情」とは、文理に即し、納税者の責めに帰することのできない事情をいうと厳格に解すべきところ、原告が同条5項に規定する手続を行わなかったのは、国外の譲渡所得及び利子所得を日本で申告しなければならないことを知らなかったという法の知らないし誤認によるものであるから、これは納税者の責めに帰することのできない事情であるとはいえない。

イ また、「やむを得ない事情」に該当するか否かは、納税者の故意によるものか否かや、納付した外国所得税の額の多寡によって左右されるものではない。

ウ 法の規定によれば、「確定申告書」に期限後申告書が含まれることは明白であり、外国税額控除の適用を受けるために必要とされる記載をした期限後申告書及び添付書類を提出した原告以外の本件土地の共有者らとそれをしなかった原告との間において、その取扱いに差異が生じることも当然というべきである。

(2) 争点(2)（譲渡所得又は利子所得の金額の計算上、本件外国所得税の額を必要経費又は支出した金額として控除することができるか）について

（原告の主張）

本件外国所得税の額については、仮に外国税額控除を受けることができないとしても、以下

の理由から、譲渡所得又は利子所得の計算上、その必要経費又は支出した金額として控除がされるべきである。

ア 法上、外国税額控除が認められている不動産所得、事業所得、山林所得、一時所得及び雑所得については、納税者が外国税額控除を受けない場合には必要経費又は支出した金額として控除することが認められ、その結果、外国所得税に対しては日本の所得税が課税されないことになっている。そうすると、その余の所得区分である利子所得、配当所得及び譲渡所得に係る外国所得税についても、税額控除を受けない場合に必要経費等としての控除も認めないことには合理的理由がない。

イ 被告は、譲渡所得又は利子所得の金額の計算上、本件外国所得税の額を必要経費又は支出した金額として控除することには、法律上の根拠がないと主張するが、台湾において納付済みの土地増値税につき、我が国の税務当局がこれを譲渡費用として収入金額から控除する扱いをした例がある。そもそも譲渡費用に当たるかどうかは、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的にみてその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断されるべきものであるから、韓国において納付済みの譲渡所得に係る所得税も、譲渡費用としての扱いがされるべきである。

ウ 本件において、必要経費等としての控除も認められないとすれば、国際的二重課税が排除されるべきであるとする租税条約に反する結果となり、この意味からも違法というべきである。

(被告の主張)

ア 租税法律主義の下においては、課税要件は法律によって規定されていなければならない、法律の規定に基づかず所得税の額を減ずることは許されない。この点、法上、譲渡所得に係る所得金額の計算過程において控除されるのは、資産の取得費及び譲渡費用に限られるところ、外国所得税は、このいずれにも該当しない性質のものであるから、費用として控除される余地がないし、利子所得の金額はその年中の利子等の収入金額とする旨規定され（法23条2項）、利子所得にも法上の「必要経費」という概念がなく、当該利子収入に係る外国所得税の額につき、利子所得の金額の計算上、必要経費又は支出した金額として控除する旨の規定もない。

イ 原告が指摘する台湾の土地増値税は、これを納付していない場合には所有権移転登記ができないという扱いがされていることから、その実質において日本の登録免許税に類似しており、譲渡費用として控除され得る性質を有している。これに対し、韓国の所得税については、そのような性質を有していないのであるから、譲渡費用として控除されないことを不公平とか不合理とかということとはできない。

ウ 日本と韓国との間の租税条約（所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国と大韓民国との間の条約。以下「日韓租税条約」という。）は、二重課税について、当事者国どうしの話合いにより可能な限りあらかじめ排除することを目的として締結されるものであり、二重課税の完全な回避を締約国に義務付けるものではない。

同条約によれば、「日本国以外の国において納付される租税を日本国の租税から控除することに関する日本国の法令に従い、日本国の居住者がこの条約の規定に従って韓国において租税を課される所得を韓国において取得する場合には、当該所得について納付される韓国の租税の額は、当該居住者に対して課される日本国の租税の額から控除する」（同条約23条

2項)とされているのであって、外国税額控除については日本国の法令に従って行うものとされている。

そして、日本国の法令においては、上記アに述べたとおり、譲渡所得については、その計算上控除できるのは取得費及び譲渡に直接要した費用に限定されており、また、利子所得については、収入金額が所得金額となる旨規定されているのであるから、本件外国所得税の額について、譲渡所得又は利子所得の計算上、必要経費等としての控除を認めないことが上記条約に反するとの主張は、それ自体失当である。

第3 争点に対する判断

1 争点(1)(法95条7項に規定する「やむを得ない事情」の存否)について

(1) 我が国において、居住者は、国外における所得についても所得税を課されるものとされていること(法7条1項1号)から、国外でその所得に課税される場合には、いわゆる国際的二重課税の問題を生じることが避けられないところ、法は、租税が国際的な経済活動から可能な限り中立性を保ち、国際競争の阻害要因となることを回避する見地から、立法政策として、国外で納めた税額について、国外源泉所得に対応する部分を限度として所得税額から直接控除することを認める外国税額控除の制度(法95条)を採用したものであって、同制度による課税の軽減は、国がその主権の一部をなす課税権の行使について一方的に譲歩する、いわば恩惠的措置であると解される。

そして、法95条5項の定める手続は、この措置の適用を受けようとする者において、所得税の確定申告を行うにあたり、申告書に外国税額控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細を記載し、かつ、外国所得税を課されたことを証する書類等を添付することにより、自らこの措置の適用を受けようとする意思を明確に示すことを要するとしたものであり、同項は、これらの要件を満たす限りにおいて、外国税額控除の規定を適用することにしたものである。そうであるとすれば、この措置の適用を受けようとする者において、これらの手続を履践しないにもかかわらず、その適用の余地を認めるものとされている同条7項の「やむを得ない事情」とは、天災、交通途絶その他本人の責めに帰することのできない客観的事情をいい、本人の法の不知や事実の誤認等の主観的事情はこれに当たらないものと解するのが相当である。

原告は、国際的二重課税を回避することの重要性を強調し、法95条7項が同条5項の手続をとらなかったことについての宥恕規定を設けている趣旨は、外国で既に課税された者については外国税額控除の適用がされるのが原則であることを示したものと解すべきであるから、「やむを得ない事情」も柔軟に解釈すべきであると主張するが、上でみた外国税額控除の趣旨に照らし、採用できない。

(2) そこで、本件において上記の意味での「やむを得ない事情」があったか否かについて検討するに、前記課税処分の経緯(第2の2)に加え、各項掲記の証拠及び弁論の全趣旨を総合すると、以下の事実を認めることができる。

ア 原告は、丙こと丙(以下「丙」という。)及び丁(平成元年8月14日死亡)の長男である(甲1)。

イ 丙は平成6年3月24日死亡し、原告は丙所有に係る韓国所在の本件土地を共同相続し、その持分27分の3を取得したが、遺産分割の協議が調わないまま、2005年(平成17年)3月14日、相続税に係る滞納処分としての公売により、本件土地は総額451億7000万ウォンで第三者に譲渡された(本件譲渡)(甲2、3、9)。

ウ 原告は、韓国江西税務署長に対し、本件譲渡に係る譲渡所得について課税標準申告書を提出し、所得税6億4336万2030ウォン及び住民税6433万6200ウォンをそれぞれ納付した。

エ また、原告は、韓国所在のA銀行の預金により、平成17年中に5491万4394ウォンの本件利子収入を得ていたことから、これに対応する所得税522万7440ウォンが韓国税務当局によって源泉徴収された。

オ 原告は、天王寺税務署長（処分行政庁）に対し、平成17年分の所得税の確定申告書を、平成18年3月14日付けで提出した。この確定申告書には、本件譲渡に係る譲渡所得の金額及び本件利子収入に係る利子所得の金額の記載がなく、法95条5項に規定されている外国税額控除を受けるべき金額の記載及びその計算に関する明細並びに外国所得税を課されたことを証する書類等の添付もされていなかった。

(3)ア 原告は、本件土地の公売に係る税務申告手続等を、共同相続人の一人であり、韓国に居住する乙に任せていたところ、乙が韓国の税務署職員に問い合わせた際、韓国と日本との間には税務協定があり、韓国で税金を支払えば、日本で申告納税しなくてもよい旨の説明があったと聞き及び、これを信じ込んだものであり、外国税額控除のための手続を故意にとらなかつたものではないと主張し、これに沿う証拠（甲9、10、12）を提出している。

しかしながら、法95条7項の「やむを得ない事情」とは、天災、交通途絶その他本人の責めに帰すことのできない客観的事情をいい、本人の法の不知や事実の誤認などの主観的事情はこれに当たらないものと解するのが相当であることは、前記(1)のとおりであるところ、原告の主張する上記の事情は、結局、国外の譲渡所得及び利子所得を日本で申告しなければならないことを知らなかつたという法の知らないし誤認をいうにすぎない。そして、このことは、韓国税務署職員の乙に対する説明に誤解を抱かせる点があつたか否かによって左右されないというべきである。

イ 原告は、本件譲渡によって原告以外の共有者らにも譲渡所得が発生しているところ、このうち期限後申告書を提出することにより、外国税額控除の適用が認められた者がいることを指摘し、同じ立場にある者が異なる取扱いをされるのは著しく不平等、不公平であるとも主張する。

しかしながら、法において「確定申告書」とは、法第2編第5章第2節第1款及び第2款（法166条において準用する場合も含む。）の規定による申告書（当該申告書に係る期限後申告書を含む。）をいうものとされており、修正申告書はこれに含まれない（法2条1項37号、39号）のであるから、本件土地の共有者のうち外国税額控除の適用を受けるために必要とされる記載をした期限後申告書及び添付書類を提出した者とそれをしなかつた原告との間において、その取扱いに差異が生じることもやむを得ない結果というほかない。

ウ さらに、原告は、原告が本件確定申告において法95条5項の手続を行っていた場合に控除されるべき税額が7000万円以上と高額であることを指摘して、外国税額控除を認めないとなれば、知識がなかつたことの結果としても著しく均衡を失するとも主張しているが、法95条7項の「やむを得ない事情」とは、天災、交通途絶その他本人の責めに帰すことのできない客観的事情をいい、本人の法の不知や事実の誤認などの主観的事情はこれに当たらないものと解するのが相当であることは、前記(1)のとおりであり、税額の多寡によって結論が左右されるものでないことは明らかというべきである。

(4) 以上によれば、本件において法95条7項の「やむを得ない事情」があったということではできず、本件譲渡に関し、外国税額控除の適用は認められない。

2 争点(2) (譲渡所得又は利子所得の金額の計算上、本件外国所得税の額を必要経費又は支出した金額として控除することができるか) について

(1) 法は、国際的二重課税を避けるため、立法政策として、国外で納めた税額について、国外源泉所得に対応する部分を限度額として所得税額から直接控除することを認める外国税額控除の制度(法95条)を採用する一方、法46条の規定からすれば、各種所得のうち不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得又は一時所得については、その金額の計算上、外国所得税の額を必要経費又は支出した金額として控除する方法も選択的に認めているものと解される。

しかしながら、外国所得税の額を必要経費又は支出した金額として控除する方法が認められるのは、上記規定上、各種所得のうち不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得又は一時所得に限られているところ、本件において原告が韓国で納付し又は源泉徴収された外国所得税は譲渡所得及び利子所得に係るものであって、これらが上記の所得区分のいずれにも該当しないことは明らかである。

(2) 原告は、不動産所得、事業所得、山林所得、一時所得及び雑所得に係る外国所得税の額について、外国税額控除を受けない場合には必要経費又は支出した金額として控除することが認められており、その結果、外国所得税相当額については課税対象から除外されて日本の所得税が課税されないことになっているのだから、利子所得、配当所得及び譲渡所得に係る外国所得税についても、同様に必要経費等としての控除を認めないのは合理的理由がない旨主張する。

しかしながら、譲渡所得に係る所得金額の計算過程において控除されるのは、資産の取得費及び譲渡費用に限られるところ、外国所得税は、このいずれにも該当しない性質のものであるから、費用として控除される余地はないというべきである。

原告は、そもそも譲渡費用に当たるかどうかは、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的にみてその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断されるべきものであるから、韓国において納付済みの譲渡所得に係る所得税も、譲渡費用として扱われるべきであると主張し、台湾において納付済みの土地増値税を、我が国の税務当局が譲渡費用として収入金額から控除する扱いをした例があることを指摘する。しかしながら、本件で問題となっているのは、原告個人の譲渡所得の発生を受けてこれに対して賦課された外国所得税であり、本件土地の譲渡を実現するために費用として必要になった金員であると評価することはできないから、台湾の土地増値税の扱いについて検討をするまでもなく、譲渡費用に当たらないというべきである。

また、利子所得の金額はその年中の利子等の収入金額とする旨規定され(法23条2項)、利子所得に係る計算過程において控除されることが予定されているものはないから、外国所得税の額を利子所得の金額の計算上必要経費又は支出した金額として控除する余地はないというべきである。

(3) 原告は、外国税額控除も必要経費等としての控除も認められないとすれば、国際的二重課税を行うことになり、租税条約に反する結果になるとして、違法であると主張している。

しかしながら、外国税額控除の制度による課税の軽減は、国がその主権の一部をなす課税権の行使について一方的に譲歩する措置であると解されることは、前記1(1)のとおりであるところ、日韓租税条約も、二重課税の完全な回避を義務付けたものであるとまでは解されない。

同条約は、外国税額控除については日本国の法令に従う旨の規定（同条約23条2項）を置いているところ、法においては、譲渡所得については、その計算上控除できるのは取得費又は譲渡に直接要した費用と限定され、また、利子所得については、収入金額が所得金額となる旨規定されているのであるから、本件外国所得税の額について、譲渡所得又は利子所得の計算上、必要経費等としての控除を認めないことが上記条約に反し、違法になるとの主張は、採用することができない。

(4) よって、本件外国所得税の額を、譲渡所得又は利子所得の金額の計算上、必要経費又は支出した金額として控除しないことの違法をいう原告の主張はいずれも理由がない。

3 結論

以上のとおりであるから、原告の分離長期譲渡所得の金額は被告主張のとおり4億8120万4520円であり、外国税額控除の額は0円であり、本件更正処分の根拠のうち他の点についてはすべて争いが無いから、原告の納付すべき税額は本件更正処分における納付すべき税額と同額となり、本件更正処分は適法である。そして、本件更正処分が適法であった場合の原告に賦課すべき過少申告加算税の額は、別表1記載のとおりであるところ、原告から確定申告額が過少であったことについて国税通則法65条4項の規定する正当な理由があった旨の具体的な主張立証もないことから、これと同額の税額を課した本件賦課決定処分も適法である。

よって、原告の請求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。

大阪地方裁判所第7民事部

裁判長裁判官 吉田 徹

裁判官 小林 康彦

裁判官 金森 陽介

課税の経緯

単位：円

区分		当初申告	更正処分	異議申立額	異議決定	審査請求 (主張額)	裁決
		平成18年3月14日	平成19年7月9日	平成19年8月2日	平成19年10月31日	平成19年11月30日	平成20年11月14日
総所得金額	不動産所得	54,201,028	54,201,028	全部取消し	54,201,028	54,201,028	棄却
	利子所得		5,919,292		5,919,292	5,919,292	
	給与所得	43,330,000	43,330,000		43,330,000	43,330,000	
	雑所得	4,571,173	4,571,173		4,571,173	4,571,173	
	合計	102,102,201	108,021,493		108,021,493	108,021,493	
分離長期譲渡所得			486,449,259		481,204,520	481,204,520	
分離株式譲渡所得		(123,155,790)	(123,155,790)		(123,155,790)	(123,155,790)	
		0	0		0	0	
所得控除	医療費控除	98,080	98,080		98,080	98,080	
	社会保険料控除	1,067,932	1,067,932		1,067,932	1,067,932	
	配偶者控除	380,000	380,000	380,000	380,000		
	基礎控除	380,000	380,000	380,000	380,000		
	合計	1,926,012	1,926,012	1,926,012	1,926,012		
課税所得金額	総所得	100,176,000	106,095,000	106,095,000	106,095,000		
	分離長期譲渡所得		486,449,000	481,204,000	481,204,520		
	分離株式譲渡所得	0	0	0	0		
算出税額	総所得	34,575,120	36,765,150	36,765,150	36,765,150		
	分離長期譲渡所得		72,967,350	72,180,600	72,180,600		
	分離株式譲渡所得	0	0	0	0		
	計	34,575,120	109,732,500	108,945,750	108,945,750		
納付すべき税額	外国税額控除				73,591,418		
	定率減税額	250,000	250,000	250,000	250,000		
	源泉徴収税額	12,862,008	12,862,008	12,862,008	12,862,008		
	予定納税額	13,151,000	13,151,000	13,151,000	13,151,000		
	納付すべき税額	8,312,100	83,469,400	82,682,700	9,091,300		
過少申告加算税			9,556,500	9,439,000	77,900		

譲渡所得の計算明細書

	総額			持分(3/27) 円
	ウォン	TTB (円/100ウォン)	円	
(1) 譲渡収入金額	₩45,170,000,000	10.24	4,625,408,000	513,934,222
(2) 取得費			231,270,400	25,696,711
(3) 譲渡費用	₩611,564,495	10.35	63,296,925	7,032,991
(4) 譲渡所得金額			4,330,840,675	481,204,520

- (1) 譲渡収入金額 配分計算書に記載された、配分される本件土地の売買金額の総額
45,170,000,000ウォンを、本件土地の公売の日である平成17年3月14日現在のB銀行の対顧客直物電信買相場(TTB/100ウォン当たり10.24円)により邦貨換算し、共有持分を乗じて算出した金額。
- (2) 取得費 譲渡収入金額(上記(1))100分の5に相当する金額。
- (3) 譲渡費用 配分計算書に記載された、滞納処分費の金額611,564,495ウォンを、配分計算書の交付日である平成17年3月29日におけるB銀行の対顧客直物電信買相場(TTB/100ウォン当たり10.35円)により邦貨換算し、共有持分を乗じて算出した金額。

海外預金利子所得の計算明細書

単位：ウォン					単位：円	
入金日付	支払額	源泉所得税	差引入金額	TTB (円/100ウォン)	支払額	源泉所得税
平成17年5月19日	3,616,438	361,630	3,254,808	10.51	380,087	38,007
平成17年5月19日	2,810,958	281,080	2,529,878	10.51	295,431	29,541
平成17年6月17日	3,736,986	373,690	3,363,296	10.58	395,373	39,536
平成17年6月17日	2,904,657	290,460	2,614,197	10.58	307,312	30,730
平成17年6月26日	2,638,238	0	2,638,238	10.59	279,389	0
平成17年7月19日	3,616,438	361,630	3,254,808	10.61	383,704	38,368
平成17年7月19日	2,810,958	281,080	2,529,878	10.61	298,242	29,822
平成17年8月19日	3,736,986	373,690	3,363,296	10.62	396,867	39,685
平成17年8月19日	2,904,657	290,460	2,614,197	10.62	308,474	30,846
平成17年9月16日	3,736,986	373,690	3,363,296	10.62	396,867	39,685
平成17年9月16日	2,904,657	290,460	2,614,197	10.62	308,474	30,846
平成17年10月19日	3,616,438	361,630	3,254,808	10.83	391,660	39,164
平成17年10月19日	2,810,958	281,080	2,529,878	10.83	304,426	30,440
平成17年11月18日	3,736,986	373,690	3,363,296	11.32	423,026	42,301
平成17年11月18日	2,904,657	290,460	2,614,197	11.32	328,807	32,880
平成17年12月19日	3,616,438	361,630	3,254,808	11.22	405,764	40,574
平成17年12月19日	2,810,958	281,080	2,529,878	11.22	315,389	31,537
計	54,914,394	5,227,440	49,686,954			

(注1) B銀行の対顧客直物電信買相場(TTB)により邦貨換算している。

(注2) 平成17年6月26日のTTBレートがないため、同日の邦貨換算は、平成17年6月24日の対顧客直物電信買相場(TTB)により邦貨換算している。