

大阪高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分等取消請求控訴事件

国側当事者・国(天王寺税務署長)

平成23年5月17日棄却・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22年7月29日判決、本資料260号-132・順号11488)

判 決

控 訴 人	甲こと 甲
同訴訟代理人弁護士	三木 義一
同	元氏 成保
同	濱 和哲
被控訴人	国
同代表者法務大臣	江田 五月
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	新免 久弘

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 天王寺税務署長が控訴人に対し平成19年7月9日付けでした控訴人の平成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。
- 3 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 事案の要旨

処分行政庁は、控訴人の平成17年分の所得税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(原判決にいう「本件更正処分」)及び過少申告加算税の賦課決定処分(原判決にいう「本件賦課決定処分」併せて原判決にいう「本件課税処分」)をした。

控訴人は、これに対し、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して、本件課税処分（いずれも異議決定により一部取り消された後のもの）の取消しを求めた。

2 訴訟経緯

(1) 原判決の要旨

ア 所得税法（平成21年法律第13号による改正前のもの「法」）95条7項所定の「やむを得ない事情」の存否（争点(1)）

国外での所得に課税される場合、国際的二重課税の問題を生じるが、法は、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）を採用したが、これは、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。

法95条5項所定の手続は、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。そうすると、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。

控訴人の主張は、上記「やむを得ない事情」がある場合に当たらない。

イ 譲渡所得又は利子所得の金額の計算上、外国所得税の額を必要経費又は支出した金額（以下「必要経費等」という。）として控除することができるか（争点(2)）

外国所得税の額を必要経費等として控除する方法が認められるのは、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る。本件において控訴人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、これらは上記の所得区分のいずれにも該当しない。

したがって、控訴人の主張は理由がない。

ウ よって、控訴人の請求を棄却する。

(2) これに対し、控訴人が本件控訴を提起した。したがって、当審における審判の対象は、本件課税処分取消請求の当否である。

3 関係する法の定め、課税処分の経緯及び被控訴人の主張する本件課税処分の根拠

原判決2頁8行目から9頁9行目までに記載のとおりであるから、これを引用する。

4 争点及び争点に関する当事者の主張

同9頁10行目から13頁22行目までに記載のとおりであるから、これを引用する。

5 控訴人の当審補充主張

(1) 日韓租税条約23条違反

外国税額控除制度は、原判決のいう恩惠的措置ではなく、国際的二重課税排除は日本国が負う当然の国際的義務である。

そして、日韓租税条約は上記二重課税排除のための2国間条約であるから、これと国内法が抵触すれば、同条約の定めが優先して適用されるべきである。原判決は同条約中の「日本国の

法令に従い」との文言を重視するが、この文言は国際的二重課税排除という命題に即する日本の法令に即して実際に生じた二重課税を排除するべき旨を意味していると解するべきであるから、本件課税処分は日韓租税条約23条に反する違法なものである。

なお、法95条5項は、「第1項の規定は、確定申告書、修正申告書又は更正請求書（略）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を記載した書類、控除対象外国所得税の額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、適用する。以下、略。」との規定に改正する旨の平成23年度所得税等の改正案が現国会に提案されているところ、このような改正がされることにより、申告時にミスをした納税者が二重課税を強いられることがないように文言上も明確にされるに至った。

(2) 法95条5項所定の手続の履行

外国所得税の額を必要経費等として控除することができない譲渡所得又は利子所得については、納税者は当然に外国税額控除制度の適用を受けるという意思を有するといえる。

また、福岡高等裁判所平成19年5月19日判決は、租税の額は法律の定めに従って計算されるべきものであって、誤記等によって法律の定める租税の額が変更されるものではないとの趣旨の下、申告書の記載に誤記があり、結果として法人税を過大に納付する結果となった納税者を勝訴させ、その減額更正の請求を認めている。

したがって、国際的二重課税排除の要請から、また、上記判例の趣旨からしても、法95条5項所定の手続を履行しないことのみを理由として、納税者に二重課税を強いることはできない。

(3) 法95条7項の「やむを得ない事情」

同条同項の「やむを得ない事情」は、原判決説示のように限定的に解釈するのではなく、個別の具体的事情に即して検討し、国際的二重課税排除目的を達成するため、広く認めるべきである。

本件では、外国で譲渡所得を生じる原因となった譲渡（「本件譲渡」）が韓国における強制換価手続によるものであり、控訴人が自らに譲渡所得が発生したと認識することができなかった。また、控訴人の弟・乙（「乙」）が韓国の税務職員から、韓国で税金を支払えば、日本で改めて申告納税しなくてもよい旨の説明を受けたと乙から聞き及び、控訴人がこの内容を信じ込んだものであり、さらに、韓国で所得税が源泉徴収されている韓国内預金に係る利子所得については申告が不要であるとの認識が一般的である。加えて、本件で外国税額控除が認められなければ、控訴人が負う税額は約7000万円以上と高額であり、控訴人以外の他の共有者にも譲渡所得が発生したが、このうち一部の者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。

以上のことからすれば、控訴人が本件譲渡所得税や利子収入について申告を行わず、外国税額控除に関する確定申告書への記載や所定の書類の添付を行わなかったことについて、同条同項の「やむを得ない事情」があるというべきである。

(4) 処分行政庁の教示義務違反

処分行政庁は、国税通則法112条等の納税者に対する権利の教示の精神に従って、日韓租税条約25条所定の権利救済措置（相互協議 二重課税回避の協議等に関するものであるが、申立てはこの条約の規定に適合しない課税に係る当該措置の最初の通知の日から3年以内に行ななければならない。）について教示すべきであったのにこれをせず、控訴人が控訴人代理人

に相談した時点では既に本件課税処分から3年が経過しており、相互協議の申立てをすることができない状態になっていた。処分行政庁に上記教示義務違反がある以上、本件課税処分は取り消されるべきである。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求は理由がなく棄却すべきであると考え。その理由は、原判決説示（「第3 争点に対する判断」）のとおりであるから、これを引用する。

2 控訴人の当審補充主張について

(1) 日韓租税条約23条違反

控訴人は、国際的二重課税排除は日本国が負う当然の国際的義務であるとし、日韓租税条約は、上記二重課税排除のための2国間条約であるから、控訴人が外国税額控除を受けられることは同条約から明らかであり、これと国内法が抵触する場合は、当然に同条約が優先適用されるところ、本件課税処分はこれに反すると主張するようである。

しかし、控訴人が主張するように、国際的二重課税排除の趣旨が当然に条約の文理や国内法の規定に優先されるべきであるとの根拠は未だ明確でなく、日韓租税条約の解釈も、あくまでその文理を基本として解釈されるべきである。そうすると、同条約は、「日本国以外の国において納付される租税を日本の租税から控除することに関する日本国の法令に従い…」（23条2項）と規定しているのであるから、外国税額控除の適用については、日本国の法令に従うことが同条約からも明らかであり、控訴人の主張は採用できない。

(2) 法95条5項所定の手続の履行

控訴人は、国際的二重課税排除の要請からすれば、外国所得税の額を必要経費等に算入して所得金額の計算上控除するとの方法を採用できない譲渡所得や利子所得については、納税者は、当然に外国税額控除制度の適用を受けるという意思を有するから、同項が規定する手続を履行しないことを理由として外国税額控除の適用を受けないと解することはできない旨主張する。

しかし、法95条5項は、「第1項の規定（外国税額控除）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、…その他財務省令で定める書類の添付がある場合に限り、適用する。」とし、所得税法施行規則41条により、上記「財務省令で定める書類」が規定されているのである。そうすると、所得税法上、同法95条5項に規定する手続が履行されることが外国税額控除の要件とされていることは明らかである。国際的二重課税排除の要請から直ちに同規定の明文を排除すべきとする法的根拠は見出せない（日韓租税条約がその根拠とならないことは上記(1)のとおりである。）。

(3) 法95条7項の「やむを得ない事情」

控訴人は、同条同項の「やむを得ない事情」を広く認めるべきであるとし、本件譲渡は韓国における強制換価手続であることや乙の「韓国で税金を支払えば、日本で改めて申告納税しなくてもよい」旨の説明を信じ込んだこと、本件で外国税額控除が認められなければ、控訴人が負う税額は約7000万円以上と高額であること、控訴人以外の他の共有者の一部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たことなどの事情を指摘し、控訴人が法95条5項所定の手続を履行しなかったことについて、同条7項の「やむを得ない事情」があると主張する。

しかし、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、原判決説示のとおりである。そうすると、控訴人の挙げる諸事情は未だ同条7項の「やむを得ない事情」に該当しないというほかない。

(4) 処分行政庁の教示義務違反

控訴人は、処分行政庁には国税通則法112条等の納税者に対する権利の教示の精神に従って、日韓租税条約25条所定の権利救済措置（相互協議）について教示すべきであったのにこれをしなかった教示義務違反があるから、本件課税処分は取り消されるべきである旨主張する。

しかし、処分行政庁が上記の教示義務を負うには法的根拠が必要であるところ、そのような法的根拠は見出せない。

国税通則法112条の規定は上記教示義務の根拠となるものではない。

よって、控訴人の主張は前提を欠いており、採用できない。

3 以上のとおりであって、原判決は相当であり、本件控訴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。

大阪高等裁判所第10民事部

裁判長裁判官 赤西 芳文

裁判官 片岡 勝行

裁判官 久留島 群一