

大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税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取消請求事件
国側当事者・国(天王寺税務署長)
平成23年11月18日棄却・確定

判 決

原告	甲こと甲
同訴訟代理人弁護士	梅本 弘
同	片井 輝夫
同	池田 佳史
同	池野 由香里
同	嶋津 裕介
同	森田 豪
同	高橋 英伸
同	吉田 興平
同	上米良 大輔
被告	国
同代表者法務大臣	平岡 秀夫
処分行政庁	天王寺税務署長
	谷口 正彦
被告指定代理人	大橋 広志
同	橋本 清文
同	松本 淳
同	長久 誠
同	三宅 淳也

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

天王寺税務署長が平成21年4月16日付けで原告に対してした原告の平成19年分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を取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の骨子

本件は、原告が、平成19年分所得税の確定申告において、平成19年中に原告がした大韓民国(以下「韓国」という。)における土地譲渡取引による譲渡所得を申告していなかったとして

天王寺税務署長から指摘を受け、当該指摘に基づいて修正申告を行った後、更正の請求をしたところ、天王寺税務署長が更正すべき理由がない旨の通知処分（以下「本件通知処分」という。）を行ったため、原告が、外国税額控除の適用を認めず、また、譲渡所得について原告が主張する必要経費を認めない本件通知処分は違法であると主張して、その取消しを求めた事案である。

2 法令の定め

(1) 所得税法（平成21年法律第13号による改正前のもの。以下同じ。）の定め

ア 同法95条1項は、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、同法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旨規定している。

イ 同法95条5項は、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、適用するとし、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旨規定している。

ウ 同条7項は、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旨規定している。

(2) 国税通則法の定め

同法23条1項1号は、納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額（当該税額に関し更正があった場合には、当該更正後の税額）が過大である場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨規定している。

3 前提となる事実（当事者間に争いのない事実並びに証拠及び弁論の全趣旨により容易に認定することのできる事実。なお、書証番号については特に断りのない限り枝番号を含む。また、当事者間に争いのない事実については認定根拠を付していない。）

(1) 土地の相続及び譲渡

ア 原告は、平成5年1月19日に死亡した被相続人乙こと乙の共同相続人7名のうちの1人（次女）であり、別紙2の「1 本件譲渡の内訳」の譲渡土地の内訳欄記載の各土地（以下「本件各土地」という。）につき、それぞれその持分7分の1を相続した（乙1）。

イ 原告は、平成19年5月4日、他の共同相続人と共に、別紙2の「1 本件譲渡の内訳」の順号①の各土地を、A株式会社に対して代金総額18億ウォンで譲渡し、持分に係る譲渡代金及び収用補償金として、2億5884万6428ウォンを取得した（乙1の1から1の5まで、弁論の全趣旨）。

原告は、同月29日、他の共同相続人と共に、同順号②の各土地を、B及びCに対して

代金総額3億2000万ウォンで譲渡し（以下、本件各土地の上記各譲渡を併せて「本件譲渡」という。）、原告の持分に係る譲渡代金として、4571万4285ウォンを取得し（乙1の6、1の7、弁論の全趣旨）、本件各土地の譲渡代金として合計3億0456万0713ウォンを取得した。

(2) 遺産分割

本件各土地を含む乙の韓国における相続財産の遺産分割については、大阪家庭裁判所において遺産分割調停が行われ、平成19年5月9日、本件各土地の売却代金から必要経費等を控除し、遺産である現金を加えた金額を相続人全員が各7分の1の割合で取得すること等を内容とする遺産分割調停（以下「本件遺産分割」という。）が成立した（乙6）。

原告は、遺産分割調停について弁護士に委任し、同年7月27日、当該弁護士に対し、弁護士報酬及び実費として合計310万円（以下「本件弁護士費用」という。）を支払った（乙6）。

(3) 韓国における所得税及び住民税の納付

原告は、本件譲渡に基因する譲渡所得について、別紙2の「2 外国所得税の納付」記載のとおり、韓国において韓国の所得税及び住民税合計4115万1030ウォンを納付した。

原告が韓国において納付した上記外国税額について、所得税法95条（外国税額控除）の規定を適用する場合の外国所得税の額については、所得税基本通達（以下「所基通」という。）95-10、同法57条の3第1項、所基通57の3-2により、各納付日の対顧客直物電信相場の仲値（T. T. M）である1ウォン当たり0.13円の為替レートに乗じて計算すると、534万9633円（以下「本件外国所得税額」という。）となる。

(4) 確定申告書の提出

原告は、平成20年3月14日付けで、天王寺税務署長に対して、平成19年分所得税の確定申告書（以下「本件確定申告書」という。乙3）を提出した。

本件確定申告書には、別紙1「課税の経緯」の確定申告欄記載のとおり、原告が営む飲食業（以下「本件事業」という。）に係る事業所得の収入金額36万円、所得金額の合計額36万円、所得から差し引かれる金額の合計額38万円とのみ記載されており、本件譲渡に係る譲渡所得の金額の記載がなく、所得税法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はなかった（甲1、乙3）。

(5) 修正申告書の提出

天王寺税務署は、平成20年10月に原告に係る所得税調査に着手し、本件譲渡に係る譲渡所得が申告漏れであることを把握したことから、原告に対し、修正申告をしようとしたところ、原告は、同年11月18日付けで、天王寺税務署長に対して、平成19年分所得税の修正申告書（以下「本件修正申告書」という。甲2）を提出した。

原告は、本件修正申告書に、別紙1「課税の経緯」の修正申告等欄のとおり、分離長期譲渡所得の金額として3460万5896円を記載したが、所得税法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はなかった（甲2、弁論の全趣旨）。

(6) 更正の請求及び通知処分等

ア 原告は、平成21年2月12日付けで、①事業所得の経費（修繕費等）の計上漏れ、②本件譲渡に係る譲渡費用（韓国への渡航費用等、本件外国所得税額及び遺産分割調停に要した

本件弁護士費用)の計上漏れ、③本件譲渡に係る取得費の計上の誤り(譲渡収入金額の5パーセントではなく、本件各土地に係る相続税額(以下「本件相続税額」という。)が取得費である。)があるとして、平成19年分所得税について、別紙1「課税の経緯」の更正の請求欄のとおり、更正の請求(以下「本件更正の請求」という。)を行った(乙4)。

また、原告は、同日、天王寺税務署長宛てに、「修正申告をした。その際、外国税額535万も修正申告を理由に認めてくれず」などと不服を記載した嘆願書を提出した(乙4)。

イ 天王寺税務署長は、同年4月16日、原告に対し、本件更正の請求について、更正をすべき理由がない旨の本件通知処分を行った。

(7) 異議申立て及び審査請求

ア 原告は、平成21年4月27日、本件通知処分の全部の取消しを求めて、天王寺税務署長に対して異議申立て(以下「本件異議申立て」という。)を行った(乙5)。本件異議申立てに関して同年6月1日に作成された質問てん末書において、原告は、本件異議申立書に記載したことのほかに、外国税額控除を認めてもらいたい旨を供述した(乙6)。

天王寺税務署長は、同月18日付けで、原告の本件異議申立てを棄却する旨の異議決定をした。

イ 原告は、同年7月10日、本件通知処分の全部の取消しを求めて、国税不服審判所長に対して審査請求を行った。上記審査請求に係る審査請求書の「⑫審査請求の理由」欄には、修正申告において認められなかった外国税額控除の適用を求める趣旨の記載がある(乙7)。

国税不服審判所長は、平成22年4月2日付けで、原告の上記審査請求を棄却する旨の裁決をし、同月6日以降、原告に対して裁決書謄本が送達された(甲3)。

(8) 本件訴訟の提起

原告は、平成22年10月5日、本件訴訟を提起した(顕著な事実)。

第3 争点

本件における争点は、次のとおりである。

- 1 外国税額控除の適用の可否(争点①)
- 2 必要経費
 - (1) 修繕費等の金額を事業所得に係る必要経費として計上することの可否(争点②)
 - (2) 韓国への渡航費用等が本件各土地の譲渡費用に含まれるか否か(争点③)
 - (3) 本件外国所得税額が本件各土地の譲渡費用に含まれるか否か(争点④)
 - (4) 本件弁護士費用が本件各土地の取得費に含まれるか否か(争点⑤)
 - (5) 本件相続税額が本件各土地の取得費に含まれるか否か(争点⑥)

第4 争点に対する当事者の主張

- 1 争点①(外国税額控除の適用の可否)について

【原告の主張】

- (1) 更正の請求において外国税額控除が認められるべきであること

原告は、韓国における不動産譲渡所得について外国所得税等を納付しており、本来ならば外国税額控除の適用を受け、納付すべき所得税額がゼロとなるべきところ、本件確定申告書において外国税額控除に関する記載がなかったことにより、申告納税額が過大となったものである。これは、税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより税額が過大である場合に当たり、更正の請求に関する国税通則法23条1

項1号の事由に該当する。にもかかわらず、天王寺税務署長は、本件更正の請求を認めなかったものであって、本件通知処分は違法である。

(2) 所得税法95条5項の「記載された金額を限度とする」の意味について

所得税法95条5項の規定を形式的に捉えるならば、当初提出した確定申告書において控除税額の記載を欠く場合には、更正の請求によっても外国税額控除の適用を受けることができないかのようにもみえる。

しかしながら、このような形式的な解釈は誤りである。同項の「記載された金額」とは、法人税法69条10項における解釈と同様、確定申告書に実際に記載された具体的金額のみを指すものではなく、法令に基づき誤りを是正した上で正当に算定されるべき金額を指すというべきであり、このような解釈によれば、結果的に、当初から税額控除を最大限活用していた場合と同じ額まで、更正の請求により税額控除の適用を受けることが可能となる（福岡高裁平成●●年（〇〇）第●●号・平成19年5月9日判決（甲4））。また、国税通則法23条に定める事由がある以上は更正の請求が認められなければならないという点と整合するように解釈するとすれば、「記載された金額」について上記のように解するほかない。

本件でいえば、本来原告は、韓国において課税された本件外国所得税額の税額控除により、納付すべき税額504万9400円の全額を免れることができたのであり、控除税額の限度となる「法令に基づき誤りを是正した上で正当に算定されるべき金額」は504万9400円である。本件確定申告書において控除税額を記載しなかったとしても、原告は更正の請求により、上記504万9400円の限度において外国税額控除を受けることができ、結果的に、平成19年分所得について原告が納付すべき所得税の額はゼロとなる。

(3) 所得税法と法人税法における外国税額控除制度の差異

法人税法上の外国税額控除制度においては、外国税額について税額控除の適用を受けるか、あるいはこれを損金に算入するかが納税者の選択に委ねられており（法人税法41条参照）、納税者に外国税額控除の適用を受ける意思があったか否かが問題となる余地がある。

一方、所得税法上の外国税額控除制度においては、不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得、一時所得について、外国税額控除と必要経費算入のいずれを選択するかが納税者の意思に委ねられているものの、譲渡所得を含むその他の所得については必要経費への算入を認める規定がなく（所得税法46条参照）、外国税額は当然に外国税額控除の対象となるものとされている。

法人税法及び所得税法のこのような規定の違いからすると、所得税法上、譲渡所得による外国税額について外国税額控除が問題となる場面においては、確定申告時において納税者が外国税額控除の適用を受ける意思を有していたかどうかは問題とならず、国税通則法23条1項の要件を満たす限り、当然に更正の請求が認められるべきものとなる。

(4) 仮に外国税額控除の適用を受けない意思を觀念するとしても、錯誤によるものであること

仮に、本件確定申告書提出時において、原告が外国税額控除の適用を受けない意思であったなどと觀念するとしても、外国税額控除を受ける場合と受けない場合とでは当然前者の方が租税負担が軽くなるのであり、原告が外国税額控除の適用を受けない意思であったとすれば、それは錯誤による選択であることが明らかである。

錯誤による選択である以上は、最判平成2年6月5日・民集44巻4号612頁の判示に照らし、更正の請求による是正が可能であり、結局、外国税額控除が認められるべきこととなる。

【被告の主張】

(1) 外国税額控除の適用を受ける手続要件の欠如

所得税法 9 5 条 1 項に規定する外国税額控除の適用を受けることができるのは、確定申告書に控除を受けるべき金額を記載するなど、一定の手続要件を具備している場合に限定されているところ（同条 5 項）、原告は、平成 1 9 年分所得税に係る本件確定申告書に同項所定の記載をせず、かつ、同項所定の書類を添付しなかったものであるから、外国税額控除に関する手続要件を欠くことは明白である上、宥恕条項（同条 7 項）に該当する事情も認められない。そして、当該手続要件を具備していなければ外国税額控除を適用できないことは文理上明らかであり、原告の平成 1 9 年分所得税について、外国税額控除の適用は認められない。

(2) 国税通則法 2 3 条 1 項において外国税額控除の適用はできないこと

更正の請求ができる場合として国税通則法 2 3 条 1 項 1 号が規定する要件をみると、①納税申告書の提出により確定している納付すべき税額が過大であることのみでは更正の請求はできず、当該過大であることが一定の理由に基づくことが必要であり、具体的には、②課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと、又は③当該計算自体に誤りがあったことに基づいている場合と規定されており、更正の請求ができるのは、これらの要件が充足される場合に限られると解すべきである。この制限は、所得計算の特例、免税等の措置で一定の事項の申告等とその適用条件としているものについて、その申告等がなかったために、納付すべき税額がその申告等があった場合に比して過大となっている場合において、更正の請求という形式でその過大となっている部分を減額することを排除する趣旨のものである。

本件についてみると、上記のとおり、所得税法 9 5 条 1 項に規定する外国税額控除の適用を受けることができるのは、確定申告書に控除を受けるべき金額を記載するなど、一定の手続要件を具備している場合に限定されているのであり、その手続要件を具備していない場合に外国税額控除の適用をしないことは国税に関する法律の規定に従っているものである。このように、本件確定申告書には同条 5 項に規定する事項の記載及び書類の添付がなく、本件修正申告書の記載内容は、法律の規定に従った適法なもので、計算誤りも認められないから、国税通則法 2 3 条 1 項 1 号の更正の請求の適用要件を満たしていない。

(3) 原告が引用する裁判例について

原告が引用する前掲福岡高判平成 1 9 年 5 月 9 日は、法人税法 6 9 条に規定する外国税額控除の適用について、むしろ、確定申告書への記載等が必要不可欠であるとの見解を示しているものである。また、上記福岡高判は、確定申告時に納税者によって外国税額控除の適用に関する記載がされているか否かの点において、本件とは大きく事実関係が異なる。

(4) 譲渡所得について外国税額の必要経費算入が認められないことから外国税額控除が当然に認められるものではないこと

所得税法 3 3 条 3 項によれば、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ているところ、その内容及び性質に照らせば、本件外国所得税額はいずれにも該当しない性質のものであり、譲渡所得の計算上、費用として控除する余地はない。また、同法 4 6 条によれば、外国所得税額について、必要経費（又は支出した金額）に算入できるのは、不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得又は一時所得に係る外国所得税額に限られ、譲渡所得については、必要経費に算入することができない。

したがって、譲渡所得において、外国所得税に関する二重課税を調整する方法としては、所得税法に定められた外国税額控除の方法によるほかない。そして、国際的二重課税にいかに対処するかは、本来、それぞれの国家の立法政策、租税政策に関する問題であり、国際的二重課税は必ず回避しなければならないといった原則が存在するわけではなく、当然に調整すべきものとはいえないから、譲渡所得に係る外国税額について、同法95条5項の規定に基づかずして、当然に外国税額控除の適用があると解釈する余地はない。

(5) 錯誤による意思表示の撤回は認められないこと

納税義務者は、課税負担の錯誤を理由に法律行為の無効を主張すること、すなわち、納税義務の発生の原因となる私法上の法律行為を行った場合、当該法律行為の際に予定していなかった納税義務が生じ、又は、当該法律行為の際に予定していたものよりも重い納税義務が生じることが判明した結果、この課税負担の錯誤が当該法律行為の要素の錯誤に当たるとして、当該法律行為が無効であることを法定申告期間を経過した時点で主張することはできないというべきである（高松高判平成18年2月23日・訟務月報52巻12号3672頁参照）。

したがって、本件においては、本件確定申告書提出時に外国税額控除の適用を受けなかったのは錯誤であることを理由とした更正の請求をすることはできない。

2 争点②（修繕費等の金額を事業所得に係る必要経費として計上することの可否）について

【原告の主張】

原告が営む本件事業に関し、原告が平成19年中に支払った修繕費等140万円（以下「本件修繕費等」という。）は、事業所得の金額の計算上、必要経費として控除されることが認められるべきである。

【被告の主張】

更正の請求は、納税申告等によっていったん確定した課税標準等又は税額等を自己に有利に是正することを求める行為であり、更正すべき事由の有無についての主張立証責任は当該納税申告をした納税者にあるとされているところ、原告は、本件事業について、帳簿の記載をしておらず、領収書等原始記録の保存も不十分であることから、本件修正申告書に記載された事業所得の収入金額及び所得金額が真実の金額かどうか不明であるほか、本件修繕費等が、本件修正申告書に記載された所得金額の計算上必要経費として控除されているかどうか不明であり、到底、本件事業の真実の所得金額を証明するに至らない。

3 争点③（韓国への渡航費用等が本件各土地の譲渡費用に含まれるか否か）について

【原告の主張】

平成19年2月から5月までにかけての韓国渡航費用、旅費交通費ほか191万2200円（以下「本件渡航費用」という。）は、本件譲渡に係る譲渡費用として、譲渡所得金額の計算上、控除すべきである。

【被告の主張】

平成19年1月1日以降、原告が韓国へ渡航したのは、原告のパスポート（乙12）に韓国への出入国が記載された同年5月28日から30日までの1回だけであり、また、原告は、平成21年6月1日付けの質問てん末書（乙6）において、「現地で支払った金額等を証明するような領収書等は残っていませんか。」との異議担当者からの問いに対して「残っていません。」と答述していることからすると、本件渡航費用の額を証明する領収書等の保存がなく、原告が実際に渡航費用等の支出をしたことを確認することができないことから、本件渡航費用を譲渡所得金額の

計算上譲渡費用として認めることはできない。

4 争点④（本件外国所得税額が本件各土地の譲渡費用に含まれるか否か）について

【原告の主張】

本件外国所得税額である534万9633円は、本件譲渡に係る譲渡費用として、譲渡所得の計算上控除すべきである。

【被告の主張】

前記1で述べたとおり、譲渡所得の金額の計算上控除されるのは、資産の取得費及び譲渡費用に限られ、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、本件外国所得税額を譲渡所得金額の計算上譲渡費用として控除することはできない。

5 争点⑤（本件弁護士費用が本件各土地の取得費に含まれるか否か）について

【原告の主張】

原告が遺産分割に当たって支出した弁護士費用310万円は、本件各土地の取得費への算入が認められるべきである。

観念的には、相続人は相続開始時に遺産の共有持分を有することとなるとはいえ、遺産分割により具体的にどの資産を相続するのかが確定しない限りは、相続人は遺産について譲渡その他の処分行為をなし得ない。相続人は遺産分割により遺産中の資産に関する所有権を確定的に取得するのであり、遺産分割のための弁護士費用は、通常そのために必要となる費用であるから、取得費に該当すると考えるべきである。

遺産分割に関する手続は、相続人自身が行うことも可能であるが、相続人間で争いがある場合には、遺産に関する権利を確保するためには弁護士に委任せざるを得ないのが通常である。この点、所基通38-2（乙2）においても、所有権の帰属に関して争いがある資産につきその所有権を確保するために要した訴訟費用、和解費用等（以下「訴訟費用等」という。）は、各種所得の計算上必要経費に算入されたものを除き資産の取得に要した金額とするものとされているところ、相続人間で遺産分割に関する紛争がある場合も、所基通38-2にいう「所有権の帰属に関して争いがある」場合と異なるところはない。

また、不動産の購入に当たって支出した仲介手数料は、当該不動産を譲渡した場合の譲渡所得の計算上取得費に当たるものと考えられている（甲5）ところ、不動産の購入に関する仲介手数料も、遺産分割に関する弁護士費用も、資産の取得に当たって合理的に必要となる費用である点では何ら変わるところはない。

【被告の主張】

(1) 相続人が相続した資産を譲渡した場合の取得費について

相続人が相続した資産を譲渡した場合の取得費は、①その資産を取得したときにおける、その資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額と、②その資産を取得するための付随費用の額（例えば、不動産購入に関する仲介手数料、所有権移転登記費用、不動産取得税、印紙税等）を合計したものに、③相続人が当該資産を相続するために通常必要と認められる費用（例えば、相続登記費用、名義書換手数料等）を加えた金額となると解される。

(2) 遺産分割に関する弁護士費用は取得費に当たらないこと

遺産分割は、共有である相続財産を相続分に応じて分配する行為であり、これによって個々の相続財産の帰属が定まり、相続開始の時に遡って、各相続人が遺産分割により定められた財産を相続により取得したものとなる（民法898条、909条）。すなわち、遺産分割は、共

同相続人の共有となっている相続財産を分配する行為にすぎず、資産を取得するための行為には当たらない。このことは、原告の父が韓国籍であったとしても異なる（法例26条、韓国民法1006条、1015条）。

したがって、遺産分割に関する弁護士費用は、その資産を取得するための付随費用ということとはできない上、相続人が相続するために通常必要な費用とはいえないから、取得費に加算することはできない。

(3) 訴訟費用等及び不動産購入に関する仲介手数料とは異なること

ア 所基通38-2により取得費に算入することができる訴訟費用等とは、例えば、その所有権の帰属につき紛争の生じている資産を購入し、その紛争を解決してその所有権を完全に自己に帰属させたような場合の訴訟費用や和解費用であり、上記のとおり遺産分割は資産を取得するための行為には当たらないから、遺産分割に関する弁護士費用を所基通38-2により取得費とすることはできない。

イ また、不動産の購入に関する仲介手数料は、不動産取引に関わる不動産業者との媒介契約に基づいて、被相続人が資産の購入の際に不動産業者に対して支払った資産を取得するための付随費用であるから、取得費に当たることは明らかであるのに対し、上記のとおり遺産分割は資産を取得するための行為には当たらないから、遺産分割に関する弁護士費用は取得費には当たらない。

6 争点⑥（本件相続税額が本件各土地の取得費に含まれるか否か）について

【原告の主張】

譲渡所得金額の計算上、本件各土地の取得費は、売値の5パーセント（196万8838円）ではなく、本件相続税額（531万7407円）として計算すべきである。

【被告の主張】

(1) 相続により取得した資産の取得費の額は、前記5で述べたとおり、①その資産を取得したときにおける、その資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額と、②その資産を取得するための付随費用の額（例えば、不動産購入に関する仲介手数料、所有権移転登記費用、不動産取得税、印紙税等）を合計したものに、③相続人が当該資産を相続するために通常必要と認められる費用（例えば、相続登記費用、名義書換手数料等）を加えた金額となると解されること、相続税額は、必ずしも当該資産の取得に際して課税されるものではないから、相続により当該資産を取得するために通常必要と認められる費用には該当しない。

ただし、特例により、相続税法に基づく相続税額、すなわち日本において課税された相続税額に限り、一定の要件を満たすことにより、取得費に加算することが認められている（租税特別措置法39条1項）。当該特例は例外的な措置であり、このような特例が置かれていることは、本来的には相続税額は取得費には該当しないことを示すものである。

そして、本件相続税額は、原告が本件各土地を相続により取得するために通常必要と認められる費用として支出したのではなく、また、日本において課税されたものではないから、本件相続税額を取得費として算入すべきであるとの原告の主張には理由がない。

(2) なお、長期譲渡所得の金額の計算上収入金額から控除する取得費は、別段の定めがあるものを除き、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の合計額であるとされているが（所得税法38条1項）、土地建物等の長期譲渡所得については、その資産が昭和27年12月31日以前から保有されているものであるときは、その譲渡による収入金額の5パーセン

ト相当額が取得費とされている（租税特別措置法31条の4。ただし、実際の取得費がその額をこえることが証明されたときはそれによる。）。そして、昭和28年1月1日以後に取得した土地建物等の取得費についても、当該規定に準じて計算して差し支えないものとされている（租税特別措置法通達31の4-1（乙14））。

したがって、本件各土地の取得費は、本件譲渡による収入金額の5パーセント相当額となる。

第5 当裁判所の判断

1 争点①（外国税額控除の適用の可否）について

(1) 外国税額控除の適用があることを理由とする本件更正の請求が認められるか否かは、本件更正の請求が国税通則法23条1項1号の要件を満たしているといえるか否かによる。

この点、同号は、更正の請求を行い得るための要件として、納税申告書の提出により確定している納付すべき税額が過大であるというのみでは足りず、当該過大であることが一定の理由に基づくものであること、すなわち、①課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は②当該計算に誤りがあったことが必要であるとしている。

これを本件についてみると、所得税法95条1項の規定による外国税額控除制度は、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等の添付がある場合に限り適用されるものであって（同条5項）、本件確定申告書においてこれらの要件を満たす記載及び書類の添付がない以上、外国税額控除を適用することはできない。したがって、本件修正申告書において、外国所得税控除の適用がないものとして計算された記載内容に誤りは認められず、国税通則法23条1項1号の更正の請求の適用要件を満たすものではない。

以上によれば、外国税額控除の適用を理由とする更正の請求には理由がない。

(2) これに対し原告は、次のとおり主張するが、いずれも採用することができない。

ア 原告は、本来外国税額控除の適用を受けることができたにもかかわらず、本件確定申告書及び本件修正申告書において外国税額控除に関する記載をしなかったために申告納税額が過大となったものであり、これはいわば誤った税額を申告したものであるから、更正の請求の要件を満たすこととなる旨主張する。

しかしながら、所得税法95条5項は、「第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、…書類の添付がある場合に限り、適用する。」と規定し、確定申告書における外国税額控除を受けるべき金額等の記載を外国税額控除適用の要件としているのであるから、本件確定申告書において外国税額控除に関する記載がない場合、外国税額控除の適用はないのであって、外国税額控除の適用がないことを前提にしてされた申告額は法律の規定に従って誤りなく計算されたもので、国税通則法23条1項1号の要件を満たさないことは上記のとおりである（最判昭和62年11月10日・裁判集民事152号155頁参照）。原告の上記主張によれば、所得税法95条5項の規定にかかわらず、更正の請求をすることができる期間内であればいつでも更正の請求により外国税額控除を受けるのと同じ結果を得られることになり、同条が外国税額控除の適用について確定申告書への記載を要件とするとともに、その記載がない場合には、やむを得ない事情があると認めるときに外国税額控除を適用することができる（同条7項）とした趣旨を没却することとなって妥当でない。

イ また、原告は、同条5項にいう「記載された金額」とは、誤りを是正した上で算定される

控除税額をいうと解すべきである旨主張するが、そもそも確定申告書に外国税額控除の適用に関する記載がない場合に、外国税額控除の適用の余地はないのであるから、税額等の計算に誤りがあったとはいえないことは上記のとおりである。原告がその根拠として引用する前掲福岡高判平成19年5月9日は、確定申告書に外国税額控除の適用に関する記載がされていた事案であり、本件とは前提となる事実関係が異なるものである。

ウ また、原告は、本件確定申告書の提出時において原告が外国税額控除の適用を受けない意思であったと観念するとしても、それは錯誤による選択であり、更正の請求による是正が可能である旨主張する。

しかしながら、本件確定申告書において外国税額控除の適用に関する記載をしないことが錯誤に基づくとしても、そのことから、外国税額控除を適用すべきとする更正の請求が国税通則法23条1項1号の要件を満たすことになるものではない。原告がその主張の根拠として引用する最判平成2年6月5日（民集44巻4号612頁）は、修正申告に関する事例であり、本件とは事案を異にする。

2 争点②（修繕費等の金額を事業所得に係る必要経費として計上することの可否）について

原告は、本件事業に関して支払った本件修繕費等140万円について、事業所得に係る必要経費として控除が認められるべきであると主張する。

更正の請求は、自己の納税申告等によっていったん確定した課税標準等又は税額等を自己に有利に変更すべきことを求めるものであるから、その有利な税額等を基礎づける具体的事実の立証責任は、それを主張する納税者が負うと解すべきである。そうであるところ、原告は、本件修繕費等を支払ったことの裏付けとして、数点の領収書及びルームエアコンの保証書を本件異議申立書に添付しているものの（乙5）、当該領収書のコピーは原告が主張する本件修繕費等の金額のうちごく一部にとどまる上、原告は本件事業に係る帳簿も作成していなかったため（乙6）、他に上記主張を裏付けるに足りる十分な証拠もないから、本件事業に関する修繕費等として140万円が支出されたことを認めることができない。

したがって、本件更正の請求において、本件修繕費等の金額を事業所得に係る必要経費として計上することはできない。この点に関する原告の主張は理由がない。

3 争点③（韓国への渡航費用等が本件各土地の譲渡費用に含まれるか否か）について

原告は、本件渡航費用合計191万2200円は、本件譲渡に係る譲渡費用として控除が認められるべきであると主張する。

この点、原告は、本件異議申立書の添付資料において、本件渡航費用の内訳として、平成19年2月10日から同月12日まで及び同年3月18日から同月21日までの2回にわたり本件各土地の調査のため韓国へ渡航し、その際の移動費や宿泊費等を掲げているところ（乙5）、証拠（乙12）によれば、原告が韓国へ渡航したのは同年5月28日から同月30日までの1回のみであることが認められ、他に上記認定を覆す証拠はない。加えて、本件異議申立ての際の質問てん末書において、原告は、本件渡航費用が支払われたことを示す領収書等は存在せず、金額等の記載は記憶のみに基づいている旨述べていること（乙6）も併せ考えると、本件譲渡に関して本件渡航費用が支払われたことを認めることはできない（更正すべき理由の存在を原告において立証する必要があることは上記のとおりである。）。

したがって、本件渡航費用の金額を本件譲渡に係る譲渡費用として計上することはできない。この点に関する原告の主張は理由がない。

4 争点④（本件外国所得税額が本件各土地の譲渡費用に含まれるか否か）について

(1) 原告は、本件外国所得税額は、本件各土地の譲渡費用として、譲渡所得の計算上控除されるべきである旨主張する。

(2) この点、所得税法33条3項は、譲渡所得の金額は、その年中の各所得に係る総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用（譲渡費用）の額の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする旨規定しているから、資産の取得費及び譲渡費用に該当する費用については、譲渡所得金額の計算において控除されるべき費用であるといえることができる。

そして、所基通33-7によれば、譲渡費用とは、①資産の譲渡に際して支出した仲介手数料、運搬費、登記若しくは登録に要する費用その他当該譲渡のために直接要した費用のほか、②借家人を立ち退かせるための立退料、土地（借地権を含む。）を譲渡するためその土地の上にある建物等の取壊しに要した費用、既に売買契約を締結している資産を更に有利な条件で他に譲渡するため当該契約を解除したことに伴い支出する違約金その他当該資産の譲渡価額を増加させるため当該譲渡に際して支出した費用をいうとされており（乙2）、これは所得税法33条3項の解釈に沿う合理的なものとして解される。

(3) これを本件についてみると、本件譲渡に基因する譲渡所得について課された本件外国所得税額が、譲渡のために直接要した費用であるとか、譲渡価額を増加させるため当該譲渡に際して支出した費用であるといえることはできない。

したがって、本件外国所得税額は資産の譲渡費用に該当しないものであるから、これを譲渡費用として控除することはできない。この点に関する原告の主張には理由がない。

5 争点⑤（本件弁護士費用が本件各土地の取得費に含まれるか否か）について

(1) 前記前提となる事実によれば、原告は、本件各土地を含む遺産分割調停に関し、本件弁護士費用として合計310万円を支払ったことが認められるところ、原告は、本件弁護士費用については取得費への算入が認められるべきである旨主張する。

(2) 取得費の意義について、所得税法38条1項は、譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、別段の定めがあるものを除き、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額とする旨規定している。ここにいう「資産の取得に要した金額」には、当該資産の客観的価値を構成すべき取得代金の額のほか、当該資産を取得するための付随費用の額も含まれると解される（最判平成4年7月14日・民集46巻5号49頁）。

また、所得税法60条1項1号に規定する相続により譲渡所得の基因となる資産を取得した場合における相続人が被相続人から当該資産を取得するための付随費用の額についても、上記「資産の取得に要した金額」に含まれるといえるべきであり（最判平成17年2月1日・裁判集民事216号279頁参照）、所基通60-2が、相続により譲渡所得の基因となる資産を取得した場合において、当該相続に係る相続人が当該資産を取得するために通常必要と認められる費用を支出しているときには、当該費用のうち当該資産に対応する金額については、各種所得の金額の計算上必要経費に算入された登録免許税、不動産取得税等を除き、当該資産の取得費に算入できるとしているのも、上記のような同項の趣旨に沿うものである。

すなわち、取得費には、別段の定めがあるものを除き、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額を指し、資産の取得に要した金額には、①当該資産の客観的価値を構成すべき取得代金の額のほか、②当該資産を取得するための付随費用の額及び③相続人

が被相続人から当該資産を取得するための付随費用の額が含まれるものと解されるところ、本件弁護士費用が上記③に該当するか否かが問題となる。

- (3) この点、遺産分割は、共同相続人が、相続によって取得した共有に係る相続財産の分配をする行為であり、これによって個々の相続財産の帰属が定まり、相続開始の時に遡って、遺産分割により定められた財産を各相続人が相続により取得したこととなるものである。すなわち、遺産分割前において各共同相続人は既にそれぞれの持分割合に応じた共有持分を取得しているのであり、遺産分割は、共同相続人間で遺産の具体的分割方法を定めるものであって、遺産分割により新たに何らかの財産を取得するものではない。一部の相続人においては、遺産分割により特定の資産を確定的に確保できるということはあるにしても、これは遺産分割による結果の一部にすぎず、遺産分割に要する費用は、資産を取得するための費用には当たらないというべきである。なお、韓国民法においても、相続及び遺産分割に関して我が国の民法と同様の規定を置いていることが認められるから（乙15）、被相続人である乙が韓国国籍を有しており、本件相続及び本件遺産分割に韓国民法が適用される場合であっても、上記結論が左右されることはない。

そうすると、本件弁護士費用が「相続人が被相続人から当該資産を取得するための付随費用」に該当するということはできず、取得費と認められるべきその他の費用にも該当しないから、結局、本件弁護士費用を取得費に算入することはできない。

- (4) 原告は、所基通38-2によれば、取得に関し争いのある資産につきその所有権等を確保するために直接要した訴訟費用等（弁護士報酬も含まれる。）は資産の取得に要した金額として取得費への算入が認められており、遺産分割調停に要した本件弁護士費用についても異なるところはない旨主張する。

しかしながら、所基通38-2は、いわば不完全な所有権等を完全なものとして確保するための紛争解決に要した訴訟費用等を想定していると解され、これは資産を取得するために必要な費用と考えられるのに対し、上記のとおり遺産分割費用は資産を取得するための費用には当たらないから、所基通38-2を根拠に本件弁護士費用の取得費への算入を認めることはできない。

また、原告は、不動産の購入に関する仲介手数料が取得費に当たるものと考えられており、本件弁護士費用についてもこれと異なるところはない旨主張するが、不動産の購入に関する仲介手数料は、正に資産を取得するための付随費用であるのに対し、上記のとおり遺産分割費用は資産を取得するための費用には当たらないから、不動産の購入に関する仲介手数料が取得費に当たることをもって本件弁護士費用の取得費への算入が認められることにはならない。

以上のとおり、この点に関する原告の主張は理由がない。

6 争点⑥（本件相続税額が本件各土地の取得費に含まれるか否か）について

原告は、本件各土地の取得費は、売値の5パーセントではなく、本件相続税額をもって計算すべきである旨主張するところ、取得費の意義については上記のとおりであり、本件相続税額が、相続人が被相続人から当該資産を取得するための付随費用に当たるといえるか否かが問題となる。

この点、相続税は、相続による財産の取得を原因として課税されるものであるが、全ての相続人等が納付すべき相続税の総額を法定相続人の数及び法定相続分により決定するものであり（相続税法11条）、必ずしも資産の取得に際して課税されるものではない。また、租税特別措置法

39条1項は、相続により財産を取得した個人で当該相続につき相続税法の規定による相続税額のあるものが、当該相続の開始日の翌日から当該相続に係る相続税の申告期限の翌日以後3年を経過する日までの間に当該相続税額に係る課税価格の計算の基礎に算入されていた資産を譲渡した場合には、当該資産に係る譲渡所得の金額の計算上、当該相続税額のうち一定の金額を当該資産の取得費に加算することができる旨規定し、一定の要件を満たした場合において、相続税額の取得費加算を認めることとしている。このような同項の規定は、相続税額について、原則として取得費に該当しないことを前提に、相続財産を譲渡した場合の相続税及び所得税の二重課税という納税者の不満を考慮して、一定の要件を満たした場合に限り、例外的な措置として、相続税額を取得費に加算することを認める趣旨であるというべきである。

したがって、原則として相続税額を取得費に算入することはできず、例外的に加算を認める租税特別措置法39条1項は、日本の相続税法に基づく相続税額があることが要件の一つとされているところ、本件相続税額は、日本の相続税法に基づくものではないから同項の要件を満たしておらず（また、確定申告書において同項の適用を受けようとする旨の記載及び所定の書類の添付もない（同条2項）。）、本件相続税額の取得費への算入を認めることができない。

以上によれば、本件各土地の取得費は、租税特別措置法31条の4第1項、租税特別措置法通達31の4-1により、分離長期譲渡所得の収入金額の5パーセント相当額（196万8836円）と認めるのが相当であり、この額を上回る取得費は認められない。

7 結論

以上によれば、本件通知処分が違法であると認めることはできず、原告の請求は理由がないからこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 山田 明

裁判官 徳地 淳

裁判官 内藤 和道

課税の経緯

(単位：円)

区分		確定申告	修正申告等	更正の請求	通知処分	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
年月日		平20. 3. 14	平20. 11. 18	平21. 2. 12	平21. 4. 16	平21. 4. 27	平21. 6. 18	平21. 7. 10	平22. 4. 2
総所得金額 (事業所得の金額)		360,000	360,000	△1,040,000 (注)1	更正をすべき理由がない旨の通知処分	通知処分の全部の取消し (注)2	棄却	通知処分の全部の取消し (注)3	棄却
分離長期譲渡所得の金額		—	34,605,896	20,795,494					
所得控除	医療費控除	—	18,000	180,000					
	社会保険料控除	—	53,097	53,097					
	生命保険料控除	—	39,503	39,503					
	障害者控除	—	270,000	270,000					
	配偶者控除	—	380,000	380,000					
	基礎控除	380,000	380,000	380,000					
	合計	380,000	1,302,600	1,302,600					
課税所得金額	総所得	0	0	0					
	分離長期譲渡所得	—	33,663,000	18,452,000					
算出税額	総所得	0	0	0					
	分離長期譲渡所得	—	5,049,450	2,767,800					
	計	0	5,049,450	2,767,800					
納付すべき税額	外国税額控除	—	—	—					
	納付すべき税額	0	5,049,400	2,767,800					
過少申告加算税		—	731,000	389,000					

(注) 1 「総所得金額」欄の△印は、損失金額を示す。

2 異議申立てにおける原告の主張額は更正の請求と同額であるが、追加的に外国税額控除の適用も主張している。

3 審査請求書の「審査請求の理由」欄には、外国税額控除の適用を求める趣旨の記載がある。

