

○ 主文
原告の請求を棄却する。
訴訟費用は原告の負担とする。

○ 事実

第一 当事者の求めた裁判

一 請求の趣旨

1 被告は、原告に対し、金一〇六万二四〇〇円及びこれに対する昭和五二年八月一日から支払済みまで年五分の割合による金員を支払え。

2 訴訟費用は被告の負担とする。

二 請求の趣旨に対する答弁

主文同旨

第二 当事者の主張

一 原告の請求原因

1 (一) 原告は、昭和四七年一二月二日東京都日野市<地名略>の宅地一六一・六九平方メートル(以下「本件土地」という。)を一一九〇万円で取得し、これを使用しないまま、同五一年六月二六日一五六五万一二〇〇円で譲渡したが、本件土地代金支払のため銀行から一〇五〇万円を借用し、本件土地の譲渡の日までの利子として二六〇万〇五八九円(以下「本件借入金利子」という。)を支払った。

(二) 原告は、昭和五一年分の所得税について別表記載のとおり確定申告をしたところ、北沢税務署所部係官に、分離課税の所得金額の雑所得とあるのは譲渡所得金額が正当であること、本件借入金利子は譲渡所得の計算上、本件土地の取得費及び譲渡に要した費用のいずれにも該当しない旨の指導及び修正申告のしようようを受け、本件借入金利子が取得費に含まれない理由についてはそうしたきまりになつており、修正申告書を提出しないと重加算税を課すと言われたため、やむなく別表記載のとおり修正申告をし(以下「本件修正申告」という。)、昭和五二年八月一日右修正申告により新たに納付すべき所得税額一〇四万円及びこれに係る延滞税二万二四〇〇円計一〇六万二四〇〇円)以下一括して「本件税額」という。)を納付した。

2 しかしながら、原告は、次のとおり錯誤により無効な修正申告に基づいて本件税額を納付したものである。

(一) 資産を取得するための借入金に対する利子は、所得税法三八条一項の譲渡所得の金額の計算上控除される取得費に含まれるものであるが、原告は、前述のとおり北沢税務署所部係官の誤った指導のために、本件借入金利子が取得費に含まれないものと誤解して、本件修正申告をするに至つたものである。

(二) 前記係官の指導は当時の所得税基本通達に基づくものであるが、これが誤りであることは、東京高裁昭和五四年六月二六日判決行裁集三〇巻六号一一六七頁(以下「本件判決」という。)、国税不服審判所長が国税庁長官の同意を得て行つた昭和五一年分所得税に対する昭和五四年九月二〇日裁決(裁決事例集二〇巻三九頁、以下「本件裁決」という。)の示した理論及び右通達が本件判決の直後に改正された事実により明らかであり、したがつて、原告の右錯誤も客観的に、すなわち現代経済社会における一般常識構造の保持者であり主権の保持者である国民の眼からみて明白であるというべきである。

3 よつて、被告は本件税額を法律上の原因なくして利得したというべきであるから、原告は被告に対し、不当利得返還請求権に基づき一〇六万二四〇〇円及びこれに対する昭和五二年八月一日から支払済みまで民法所定の年五分の割合による遅延損害金の支払を求め。

二 原告の請求原因に対する被告の認否

1 原告の請求原因1の事実について

(一) は認める。

(二) のうち、原告がその主張のとおり確定申告したこと、北沢税務署所部係官が所得区分は譲渡所得に当たる旨説明したこと、修正申告のしようようをしたこと、原告が本件修正申告をし、本件税額を納付したことは認める。その余の事実は否認する。

北沢税務署所部係官は、本件借入金利子が譲渡所得の金額の計算上取得費に当たらないことについて、口頭で説明、指導をしていない。所得区分について説明したところ、原告から修正申告の内容を記載してもらいたい旨依頼を受けたので、修正申告書に修正前の課税額及び修正申告額を記載し、これを原告に交付するとともに、修正申告のしようようをしたにすぎない。すると、原告は、右書面を一見し、その

内容について特段同係官に対して質問等をする事もなく、即座に本件修正申告をしたものである。したがって、原告は、当時一般に是認されていた譲渡所得における借入金の利子に係る法解釈あるいは実務上の取扱を了知しており、同係官の指導により初めて借入金の利子が取得費に含まれないとの見解を抱くに至つたものではない。

2 同2の事実について

(一) のうち、原告が本件修正申告をしたことは認めるが、その余は争う。
(二) のうち、北沢税務署所部係官の指導が当時の所得税基本通達に基づくこと、本件判決、本件裁決のあつたこと、右通達の改正の事実は認めるが、その余は争う。

3 同3は争う。

三 被告の主張

1 本件修正申告の内容に過誤はない。

(一) 資産を取得するための借入金の利子は、所得税法三八条一項の譲渡所得の金額の計算上控除する取得費には含まれな譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであり、その課税原理は、不動産所得、事業所得又は雑所得のごとく投下資本の生産力による収益ではなくして、資産そのものを主体として、それ自体の値上り益（市場価値の増加額）を所得として課税しようとするにある。このように、譲渡所得の本質が資産の保有期間中の値上り益に対する清算課税であることからして、所得税法三八条一項にいう取得費たる「資産の取得に要した金額」とは、資産の取得の時までに、その取得のために直接必要とした費用、換言すれば、当該資産の客観的価額の一部を構成する支出をいうものと解されるのである。

しかるに、資産を購入するための借入金に対する利子は、資産の購入に要する支出にあてるための資金を他から借り入れたことによつて支出するものであるから、資産の購入との関係ではそれはあくまで間接的な支出にすぎず、当該資産の購入に付随して直接支出する（当該資産の客観的価額の一部を構成する）という性質のものではないのであり、これをもつて資産を取得するために直接必要とした支出ということとはできないから、借入金利子は、「資産の取得に要した金額」に当たることなく、また、設備費や改良費にも当たらないことはその性質上明らかである。結局、借入金利子は、現行法上、譲渡所得の金額の計算上控除する取得費には含まれないものなのであり、これが本件修正申告当時の判例・通説の考え方であつた。

(二) 所得税基本通達について

当時の税務行政は所得税基本通達（昭和五四年一〇月二六日付の改正前のもの。以下「旧通達」という。）三八一八により「固定資産の取得のために借入れた資金の利子（、、、）のうち、当該固定資産の使用開始の日までの期間に対応する部分の金額は、取得費又は取得価額に算入する。」として取り扱われていたが、これは、借入金利子が譲渡所得の金額の計算上控除する取得費には含まれないとの見解に立脚しながらも、法人税における取扱い及び個人の事業用資産における取扱いとのバランスを考慮して、それとの権衡を図るためにとられた税務政策上の措置である。すなわち、法人税においては、固定資産の取得のための借入金利子のうちその使用開始までの期間に対応する金額については、それを固定資産の取得価額に算入するにせよ、その発生時の損金に算入するにせよ、その損金算入の時に差異が生ずるにしても、いずれも損金に算入されるものであることから、法人の経理処理に従い、取得価額算入とその発生時の損金算入のいずれか一方の任意選択が認められており、個人の事業用固定資産を取得するための借入金利子についても、法人税の取扱いに準じた取扱いがなされていた（旧通達三七一二七ただし書）。これらとの権衡から、ひとり個人の非事業用固定資産取得のための借入金利子についてだけ、前記法解釈にそのまま従つて税務行政を行うと、事業用資産と非事業用資産との取得費についての取扱いが別異になり、これは、納税者の理解を得がたいということばかりでなく、個人の取得した資産が事業の用に供することを目的として取得したものであるのか、それとも、非事業用資産に供することを目的として取得したものであるのかは、その資産の使用を開始し得る状態に至るまでは、第三者にとつて必ずしも明らかでない場合もあり得ることから、旧通達三八一八により、その取得目的のいかに問わず、使用開始の日までの期間に係る部分の借入金の利子を取得費に含めて取り扱うこととしたものであり、これが専ら税務政策上の措置にすぎないことはいうまでもない。

したがって、旧通達三八一八は所得税法三八条一項の法解釈論を示したのではなく、単に課税の実務上、同通達で示したところに基づいて取り扱われたいとの運用を明らかにしたものであるから、同通達で示したところと前述した同条についての法解釈論との間には、何らの矛盾・抵触が存するものではなく、租税法律主義の見地からみても、租税負担の公平という見地からこのような取扱いをすることが理解できないわけではないというべきである。

なお、旧通達三八一八は、資産の取得後これを使用し得る状態にあるにもかかわらず、これを使用せずに放置している場合には適用がなかつたものであるが、昭和五四年一〇月二六日付の改正後の所得税基本通達（以下「改正通達」という。三八一八は、「固定資産の取得のために借入れた資金の利子（、、、）のうち、、、当該固定資産の使用開始の日（当該固定資産の取得後、当該固定資産を使用しないで譲渡した場合には、譲渡の日。、、、）までの期間に対応する部分の金額は、、、取得費又は取得価額に算入する。」と規定した。しかしながら、これは、借入金利子についての法解釈及び旧通達三八一八が合理的根拠を欠いていたことによるものではなく、現代経済社会における一般の意識構造の変化に伴って取扱いを適合させるために、従前の取扱いを納税者にとつてより有利な扱いに変更したものにすぎないのである。

（三） 以上のとおり、資産を取得するための借入金の利子は所得税法三八条一項の譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費には含まれないというべきであつて、この考え方に立脚して定められた旧通達三八一八に基づき、係官が本件について原告に対してなした指導内容は、法令の解釈適用を誤つたものであるというものではないのであり、したがって、係官の指導に依つてなされた本件修正申告の内容には過誤はないものといわなければならないのである。

2 仮に本件修正申告の内容に過誤があるとしても、その過誤は到底客観的に明白であるとはいえない。

すなわち、一般に、修正申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であつて、更正の請求という法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、修正申告について記載内容の錯誤を主張することは、許されないものと解されている。しかるに、本件においては、結局のところ、本件修正申告に係る課税要件の存否に関し、所得税法三八条一項の解釈適用をめぐつて、原告と課税庁との間の見解の対立に帰するものであり、課税庁の見解は、旧通達三八一八並びに多数の裁判例及び学説に依拠していたものであるから、本件修正申告に過誤があるとしても、その過誤は到底「客観的に明白」であるということはいえないのである。

第三 証拠（省略）

○ 理由

一 原告の請求原因 1（一）の事実、原告が昭和五一年分の所得税について別表記載のとおり確定申告をしたところ、北沢税務署所部係官に修正申告のしようを受け、本件修正申告をし、昭和五二年八月一日本件税額を納付したことは、当事者間に争いが無い。

二 原告は、本件修正申告は錯誤により無効であると主張する。しかしながら、納税義務者が修正申告について錯誤による無効を主張できるのは、申告書の記載内容についてその錯誤が客観的に明白かつ重大であつて、所得税法の定めた過誤是正以外の方法による是正を許さないとすれば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に限られ（最高裁昭和三九年一〇月二二日第一小法廷判決民集一八卷八号一七六二頁）、また、右にいう客観的に明白とは、当該税務署長にとつて修正申告の時点において、減額更正すべき事情が客観的に明白であることをいうと解される。

これを本件についてみると、非事業用の資産を取得するための借入金に対する利子が、所得税法三八条一項の譲渡所得の金額の計算上控除される取得費に含まれるかは、専らこれが同項の「資産の取得に要した金額」にあたるか否かの解釈にかかる問題であつて、かねてより争いのあるところであり、本件修正申告当時にはおよそ次のように学説、裁判例が分かれていた。

1 消極説 譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによる資産所有者に帰属する増加益を資産の移転を機会に清算して課税する趣旨のものであるから、取得費とは、直接資産取得のために必要とした費用、すなわち資産の客観的価額の一部を構成する支出を指し、借入金利子は、資産取得との関係では間接的支出にすぎないか

ら取得費には含まれない（東京地裁昭和四六年九月三〇日判決行裁集二二卷八・九号一三五六頁、京都地裁昭和五二年三月四日判決訟務月報二三卷三号五九八頁等参照）。

2 積極説 取得費とは、資産取得と相当因果関係にある支出費用を指し、借入金利子と資産取得との間には相当因果関係があるから取得費に含まれる。また、一般に、借入金で取得された資産の譲渡による所得は、それだけ担税力が減殺されるから、応能負担の原則からも取得費性を認めるべきである（長崎地裁昭和五二年二月二五日判決訟務月報二三卷三号五八四頁等参照）。

3 中間説 所得は、費用収益対応の考え方により計算すべきものであるところ、借入金利子のうち、使用開始前の期間に対応する部分は、それに見合う収益が生じていないから原価（取得費）性が認められるが、使用開始以後の期間に対応する部分は、むしろ使用の対価（維持管理費）とみるべきものである（名古屋地裁昭和四六年一二月一〇日判決行裁集二二卷一一・一二号一八九二頁参照）。

そして当時の国税実務は、被告の主張するように「固定資産の取得のために借入れた資金の利子（、、、）のうち、当該固定資産の使用開始の日までの期間に対応する部分の金額は、、、当該固定資産の取得費又は取得価額に算入する。」として取り扱われていた（旧通達三八一八）から、土地を購入後使用しないまま譲渡した場合には借入金利子の取得費算入が全面的に否定される結果となつていた。その後昭和五四年六月二六日本件判決は前記の積極説に立ち「土地購入のための借入金に対する利子の支払と当該土地取得との間に相当因果関係がある場合には、右借入及び利子支払が土地取得後にされたものであつても、右借入金利子は、資産の取得に要した金額に当たる。」と判示し、その結果旧通達三八一八は、「固定資産の取得のために借入れた資金の利子（、、、）のうち、当該固定資産の使用開始の日（当該固定資産の取得後、当該固定資産を使用しないで譲渡した場合には、譲渡の日）までの期間に対応する部分の金額は、・・・当該固定資産の取得費又は取得価額に算入する。」と改正された（改正通達三八一八）。右の改正により土地を購入後使用しないまま譲渡した場合でも、実務上は譲渡の日までの借入金利子が取得費に含まれる取扱いに変更された。

以上のように借入金利子が取得費に含まれるか否かは解釈上も実務上も問題のあつたところであり、本件修正申告の基礎となつた見解が明らかに誤りであるとはいえないのみならず、右申告は当時の国税実務の指針である旧通達三八一八にそつたものでもあつたから、北沢税務署長にとつて申告の時点において減額更正すべき事情が客観的に明白であつたとはいえない。

のみならず原告は、法定申告期限から一年以内であれば、いつでも更正の請求により是正を求める方法があつたのであるから、前記特段の事情も認めることはできない。

したがって、本件修正申告の内容に過誤があるかどうかはともかく、仮に過誤があるとしても、その過誤は到底客観的に明白であるとはいえず、また原告の利益を著しく害すると認める前記の特段の事情も存在しないから、本件修正申告が無効であるとは認められない。

三 以上によれば、原告の本訴請求は、その余の点について判断するまでもなく理由がないからこれを棄却し、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法七条、民事訴訟法八九条を適用して、主文のとおり判決する。

（裁判官 時岡 泰 満田明彦 揖斐 潔）

別表（省略）