

最新税務裁判例

「法人税法68条の所得税額の控除を選択した法人の確定申告の誤りと国税通則法23条の更正の請求の可否」(最高裁第二小法廷平成21年7月10日判決)

解説 鳥飼総合法律事務所 弁護士 橋本 浩史

1 はじめに

今回紹介する判例は、内国法人が利子及び配当等の支払いを受けた場合に源泉徴収される所得税額の控除を定める法人税法(平成15年法律第8号による改正前のもの、以下「税法」といいます。)68条と更正の請求制度を定める国税通則法(以下「通則法」といいます。)23条1項1号との関係が問題となった事案に関するものです。

2 事案の概要

最初に、本件の前提知識となる法令等の定めを示した上で、本件の経緯を説明します。

(1) 法令等の定め

ア 所得税額控除制度の概要

利子及び配当等は、それを受け取る者が法人であっても所得税の対象となり(所得税法(以下「所法」といいます。)174条、175条)、支払者による源泉徴収が行われます(所法212条3項、213条2項)。当該法人の法人税額は、源泉徴収された所得税額を含めて、いったんは計算されますが、所得税と法人税の二重課税を回避するため、その後、源泉徴収された所得税額は、当該法人の法人税額から控除され(税法68条1項)、当該控除額は、その法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入されません。(税法40条)(当該法人は、税法68条1項に基づく所得税額控除の適用を受けず、支払った経

費として損金算入を選択することもできます。)

イ 所得税額控除の計算方法

ところで、税法68条1項に規定する法人税額から控除する所得税額の計算に当たっては、その元本を所有していた期間に対応する所得税額に限り控除する「所有期間按分の制度」が採られており(法人税法施行令(平成18年政令第125号による改正前のもの。以下「施行令」といいます。)140条の2第1項)、その計算方法は、大別すると、①個別の元本所有期間を基準として計算する方法(同条2項、以下「個別法」といいます。)と、②銘柄別に一括して計算を行う銘柄別簡便法(同条3項、以下「簡便法」といいます。)があり、いずれの方法を用いるかは当該法人の選択によります。

源泉徴収された所得税額についての
当該法人の選択

{	損金算入or
	所得税額控除の適用
{	個別法or
	簡便法

ウ 所得税額控除の申告要件・更正の請求制度

ところで、この所得税額控除制度の適用については、申告要件が存し、税法68条3項は、次のように定めています。

「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る場合に限り、適用する。この場合において、同項の規定による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。」(下線は筆者)

一方、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の有利に変更すべきことを税務署長に求めることを更正の請求とありますが、通則法23条1項1号は、更正の請求ができる場合として、「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い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が・・・過大であるとき」を定めています。

(2) 経緯

清涼飲料等の製造及び販売等を目的とするX社(原告)は、平成13年1月1日から同年12月31日までの事業年度(以下「本件事業年度」といいます。)の法人税につき法定期限内に確定申告(以下「本件確定申告」といいます。)を行いました。

その後、同社が、本件確定申告においては、法法68条により控除されるべき所得税額の計算に誤りがあり、過大に申告をしたとして、通則法23条1項1号に基づき、更正の請求をしました(以下「本件更正の請求」といいます)。X社が、本件更正の請求をした理由は、次のとおりです。

X社は、本件確定申告において、税理士等の専門家に依頼せず、同社の担当社員が確定申告書の記載を行いました。同確定申告書に添付した別表六(一)の「所得税額の控除に関する明細書」中に、所有する株式の銘柄、配当等として支払を受けた金額、所得税額をすべて記載しながら、「利子配

当等の計算期末の所有元本数等」欄及び「利子配当等の計算期首の所有元本数等」欄に、本来ならば配当等の計算の基礎となった期間(平成12年1月1日から同年12月31日まで)の期末及び期首の各時点における所有株式数を記載すべきところ、誤って本件事業年度(平成13年1月1日から同年12月31日まで)の期末及び期首の各時点における所有株式数を記載したため、控除を受ける所得税額を過少に記載したというものでした。しかし、Y税務署長(被告)は、これを認めず、更正をすべき理由がない旨の通知(以下「本件通知処分」)をしたので、Xが本件通知処分の取消しを求めて提起了ました。

なお、X社は、第一審では、外国税額控除(法法69条)の金額の計算誤りを原因とする更正の請求に対する更正すべき理由のない旨の通知処分の取消しも請求していましたが、第一審はこの点については、X社の請求を認めませんでした。同判決に対して、Yのみが控訴したため、その後、本件の争点は所得税額控除についてのX社の主張の当否に絞られました。従って、以下においても、この点に絞って説明します。

3 本件の争点・当事者の主張

(1) 争点

上記のとおり、法法68条3項は、同条1項により控除されるべき金額を、確定申告書に「当該金額として記載された金額」を限度とすると規定しているので、この文言からすると、本件確定申告書に「過少な」控除所得税額を記載したX社の更正の請求は認められないようにも思われます。

そこで、本件では、①法法68条3項の「当該金額として記載された金額を限度とする」との文言の解釈、②通則法23条1項1号との関係及びそこという法令の解釈の誤り又は計算の誤りの有無などが問題と

なりました。

(2) 当事者の主張

ア X社の主張

X社は、概要以下のとおり主張しました。

法法68条3項前段の趣旨は、「所得税額控除の適用を受けるか否か、また、個別法若しくは簡便法のいずれの計算方法を採用するかについては、配当等のもととなる銘柄毎に納税者が任意に選択することができるため、控除を受ける場合には確定申告書にその金額と明細を記載してその裏付け資料を添付する義務が納税者にあるとしたものであり」、同項後段は、「納税者が所得税額控除の適用を受けるか否か、また、いずれの計算方法を採用するかをいったん選んだ以上、申告後になってその判断を覆すこと（他の選択肢を選ぶこと）を許さないとした規定であり、誤りを正す手段である更正の要件を満たす場合にこれを排斥する趣旨ではない」。そうすると、「同項後段が『当該金額として記載された金額を限度とする』と規定しているのは、第一次的には、確定申告書記載の金額であるが、更正の要件を満たして更正がなされる場合には更正請求書記載の金額が同項後段という限度額になると解すべきである」。

イ Yの主張

Yは、概要以下のとおり主張しました。

「所得税額控除の限度額に関する改正の経緯に照らせば、法人税法68条3項の規定は、文言どおり厳格に解釈されるべきである。そうすると、同条項には『当該金額として記載された金額を限度とする』と明確に定められているのであるから、確定申告書に控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細に記載された金額を限度として、所得税額の控除が認められることは明らかであり」、「納税者

である法人が確定申告書に所得税額控除を受けるべき金額を記載し、これ以外の所得税額については、租税公課等として損金の額に算入している場合には、確定申告書に記載した所得税額について所得税額控除の適用を受け、その余については、損金の額に算入するが所得税額控除の適用を受けないという方法を選択したと解するほかない」。

5 裁判所の判断

(1) 第一審・控訴審

第一審は、所得税額控除制度の趣旨について、概ねX社の主張を採用し、法法68条3項にいう「『記載された金額を限度とする。』は、もとより確定申告書に記載された具体的金額と解されるが、いったん選択した所得税額控除に関して、通則法23条1項所定の『申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が法令に従っていなかったこと又は計算に誤りがあった場合』には、その記載にかかわらず、誤りを是正した上で正当に算定されるべき金額を限度とするものと解するのが相当である」と判示して、所得税額控除についてのX社の請求を認容しました（熊本地裁平成18年1月26日判決）¹。

¹ 前述のとおり、外国税額控除についてはXの請求を棄却しました。

これに対し、控訴審は、「所得税額控除制度の趣旨目的や意義に照らせば、法人税法68条3項の文言はできる限り厳格に解釈されるべきは当然である。まして、それは、納税者である法人が、自らの自由な意思と判断により記載したものであってみれば、そこに法令解釈の誤りや計算の誤りがあったからといって、直ちに通則法23条1項1号の要件該当性が肯定されるなどということにはならないのは当然である」としながら、「とはいえ、法人税法68条3項はどこ

までも文言どおり厳格に解釈すべきであり、したがって、法人が自ら記載した金額を変更（増額）することは絶対に認められないとするのも極端に過ぎて、相当ではない」とし、①「例えば、当該金額とその計算に関する明細の記載との間に明らかな齟齬がある場合において、全体的な考察の結果、明細の記載に基づいて転記をする際に誤記したか、或いは違算により当該金額の記載を誤ったことが明白であるというようなとき」、また、②「法人税法68条4項が適用される場合との均衡を図る意味でも、当該金額を本来あるべき金額よりも過少な額にとどめることになった法令解釈の誤りや計算の誤りが『やむを得ない事情』の故にもたらされたものであると認められるとき」には、例外的に通則法23条1項に基づきその更正の請求が許されるべきであると判示しました。

その上で、本件は、①「金額の記載を合理的に判断すべき場合」にも、②本件誤りが「やむを得ない事情」の故にもたらされた場合にも当たらず、本件更正の請求は認められないとして、X社の請求を棄却しました（福岡高裁平成18年10月24日判決）。

(2) 最高裁

最高裁は、控訴審の判断を是認することができないとして、以下のとおり判示しました。

ア 法法68条1項の趣旨

最高裁は、まず、法法68条1項の趣旨について、「所得税額控除の制度について定める法人税法68条1項は、内国法人が支払を受ける利子及び配当等に対し法人税を賦課した場合、当該利子及び配当等につき源泉徴収される所得税との関係で同一課税主体による二重課税が生ずることから、これを排除する趣旨で、当該利子及び配当等に係る所得税の額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から

控除する旨規定している」と、判示しました。

イ 法法68条3項の趣旨

続いて、法法68条3項の趣旨については、「もつとも、同条3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る場合に限り適用するものとし、この場合において、同項の規定により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。なお、同法40条は、同法68条1項の規定の適用を受ける場合には、同項の規定による控除をされる金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の計算上、損金の額に算入しない旨規定している」、「これらの規定に照らすと、同条3項は、納税者である法人が、確定申告において、当該事業年度中に支払を受けた配当等に係る所得税額の全部又は一部につき、所得税額控除制度の適用を受けることを選択しなかった以上、後になってこれを覆し、同制度の適用を受ける範囲を追加的に拡張する趣旨で更正の請求をすることを許さないこととしたものと解される」（下線は筆者）と、判示しました。

ウ 結論

その上で、最高裁は、本件では、X社が、本件確定申告において、その所有する株式の全銘柄に係る所得税額の全部を対象として、法令に基づき正当に計算される金額につき、所得税額控除制度の適用を受けることを選択する意思であったことは、本件確定申告書の記載からも見てとれるとした上で、かかる事情の下では、本件更正請求は、所得税額控除制度の適用を受ける範囲を追加的に拡張する趣旨のものではないから、これが法人税法68条3項の趣旨に反するということは

できず、上告人が本件確定申告において控除を受ける所得税額を過少に記載したため法人税額を過大に申告したことが、国税通則法23条1項1号所定の要件に該当することも明らかであるとして、X社主張の所得税額控除を認めずに行われた本件更正処分は違法であるとして、原判決を変更しました。

6 解説

法人が、法68条の所得税額控除を選択したものの、後日それが不利なことが判明しても、その変更が許されないことは、確定した最高裁判例が存在します（最三小昭和62年11月10日判決）。問題は、本件のように、確定申告の際にその解釈を誤って過大に納税した場合に救済すべきかどうかです。これは、「確定申告に当たって自らの過失でその解釈を誤った者を租税債権の早期確定を犠牲にしてまで救済せねばならないのか、いや本来納税すべきであった税額以上に納税させることが正当であるといえるのか」といういずれの価値判断を優先させるべきかという問題と言えます（判例タイムズ1274号148頁・コメント）。

確かに、租税法の解釈においては、文理解

釈が原則とされており（金子宏「租税法（第十四版）」103頁）、法68条3項の条文の文理からは控訴審のような判断が導かれる余地もあると思われます。しかし、同条の税額控除の制度が、納税者に対する単なる便宜供与ではなく、所得税の法人税の二重課税を排除するという、納税者の担税力の考慮にかかわる制度であること（西山由美・ジュリスト1355号136頁）に鑑みれば、やはり控訴審の判断は形式的に過ぎると言わざるを得ず、所得税額控除の制度趣旨に沿った結論を採った最高裁の判断が妥当であると思われます。

なお、本件の類似判例として、福岡高裁平成19年5月9日判決（未公開）があります。これは、外国税額控除制度（法69条1項）の適用に当たり、経理担当者がタイ語の資料を誤読し、確定申告書に過少な控除税額を記載した後、同法人が更正の請求をしたというものです。外国税額控除制度の適用について、本件と同様に、更正の請求制度を定める通則法23条1項1号との関係が問題となった事案ですが、福岡高裁は、本件最高裁判決と同じく、納税者の更正の請求を認めました（その後、同高裁判決は、最高裁判所で上告不受理決定により確定されました）。