



税務リスクに備える!!

鳥飼総合法律事務所 弁護士 堀 招子

今月のポイント 税額控除の計算誤りに起因する更正の請求の可否

納税者は、課税標準等または税額等の計算が法律の規定に従っていなかったこと、または計算に誤りがあったことにより、税額を過大に申告した場合には、法定申告期限から1年以内限り、税務署長に対し課税標準等または税額等について更正の請求をすることができます。

しかし、納税者が申告時になした税法上の選択を、申告後に、他の選択をした方が税額が少なくなることを理由に変更することができるかという問題については、「できない」という最高裁の判例（最高裁第三小法廷1987（昭和62）年11月10日判決）があります。

では、確定申告の際に法令の解釈を誤り、所得税額控除額を誤って記載し過大に納税した場合、その納税者は更正の請求をして、還付を受けることができるのでしょうか。この点について、最高裁は、税額控除の計算誤りに起因する更正の請求は認められると考えています。

今回の論点

今月ご紹介する判決は、最高裁2009（平成21）年7月10日判決です（以下、「本件判決」）。本件では、法人税の確定申告において、法人税法（平成15年法律第8号による改正前のもの。以下同様）68条1項^{※1}に基づき、配当等に係る所得税額を控除するに当たり、計算を誤ったために控除を受けるべき金額を過少に記載したとしてなされた更正の請求が、国税通則法23条1項1号所定の要件を満たすか否かが争われました。

今回の事案

<事案の概要>

株式会社であるX社（上告人）が、ある事業年度（以下、「本件事業年度」）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」）を行いました。

ところが、その後、X社が、本件確定申告において、法人税法68条1項の規定を適用して本件事業年度中に支払いを受けた配当等に対して課された所得税額を控除するに当たり、銘柄別簡便法の計算を誤り、その結果、配当等に係る控除を受ける所得税額につき、過少に記載していたことが発覚しました。そこで、X社は、本件確定申告において所得税額の控除の計算を誤るなどした結果、納付すべき法人税額を過大に申告したとして、法定期限内に、Y税務署長に対して、国税通則法23条1項1号に基づき、更正の請求（以下、「本件更正請求」）をしたところ、Y税務署長は、X社に対し、本件更正の請求につき、更正すべき理由がない旨の通知（以下、「本件通知処分」）をしたため、X社がその取り消しを求めた事案です^{※2}。

<争点>

この裁判の争点は、次の2つです。

※1 旧法人税法68条1項 「内国法人が各事業年度において所得税法（昭和40年法律33号）174条各号（内国法人に係る所得税の課税標準）に規定する利子等、配当等、給付補てん金、利息、利益、差益、利益の分配、報酬若しくは料金又は賞金（以下この条において「利子及び配当等」という。）の支払を受ける場合には、これらにつき同法の規定により課される所得税の額は、政令で定めるところにより、当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する。」

①法人税法68条3項^{※3}の解釈(同条項の「控除金額として記載された金額を限度とする」の解釈)

②国税通則法23条1項1号所定の要件該当性

＜本件判決の要旨＞

第1審は、納税者の請求を認容したのに対し、控訴審は判決で「法令の解釈や計算の誤りがあったからといって、直ちに更正の請求の要件に該当するものではない」などと判示し、請求を棄却しました。このため、納税者が上告し、最終的な判断は最高裁に委ねられたところ、最高裁は以下のとおりに判示しました。

1 法人税法68条1項趣旨

「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」であると判示しました。

2 法人税法68条3項の趣旨と更正の請求

「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旨規定している」こと、「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」ことに照らすと、法人税法68

条3項の趣旨は、「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」であると判示しました。

3 本件

「上告人は、本件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」中の「銘柄別簡便法による場合」の銘柄欄に、その所有する株式の全銘柄を記載し、配当等として受け取った収入金額及びこれに対して課された所得税額を各銘柄別にすべて記載した」という事実、また、控除を受ける所得税額を過少に記載したのは、「『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、一部の銘柄につき銘柄別簡便法の計算を誤ったためであり、「その計算の誤りは(中略)所有株式数の記載を誤ったことに起因する単純な誤りである」という事実を認定しました。

その上で、「上告人が、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取れるところである」とし、「誤って過少に記載した金額に限っ

※2 なお、当該訴えの提起後、X社はY税務署長から、別の理由により増額更正処分(以下「本件更正処分」)を受けましたが、当該処分ではX社が更正の請求をした点について認められなかったため、X社は、訴えを交換的に変更し、本件一部取り消しを求めるに至りました。

※3 法人税法68条3項「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。」

て同制度の適用を受ける意思であったとは解されない」と認定しました。

そして、以上のような事情の下では、「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。」と判示し、「本件更正処分は、上告人主張の所得税額控除を認めずにされた点において、違法であるというべきである」として、上告人の請求を一部認容しました。

(以上、下線は筆者記載。)

<解説>

[ポイント]

法人税の確定申告において、法人税法68条1項に基づき、配当等に係る所得税額を控除するに当たり、計算を誤ったために控除を受けるべき金額を過少に記載したとしてなされた更正の請求は、国税通則法23条1項1号所定の要件を満たす。

法令の解釈については、一般には、大きく分けて、文理解釈と論理解釈があります。文理解釈とは、法令の規定をその規定の文字や文章の意味するところに即して解釈するものであり、論理解釈とは、法令の文字・用語のみにとらわれることなく、法文の論理的意義を重視し法令を解釈するもので、拡張解釈、縮小解釈、反対解釈、類推解釈などがあります。論理解釈の場合、一般に、当該法律の立法趣旨を重視することになります。

租税法の解釈においては、租税法律主義の要

請もあり、文理解釈が原則といわれています。本件で問題となった法人税法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」との文理からは、控訴審のように判断されることも不自然ではないようにも思えます。しかし、所得税額控除の制度趣旨が二重課税の回避、すなわち、「納税者に対する単なる便宜供与ではなく、所得税と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」)や同条項の趣旨に鑑みれば、控訴審の判断は、形式的に過ぎるともいえます。

本件判決は、所得税額控除の制度趣旨を十分に考慮した上で、本件では、法人税法68条3項の「記載された金額」は、確定申告書に記載された具体的数字そのものではなく、「法令に基づき正当に計算される金額である」として、法人税の額から控除すべき所得税額の計算誤りによって申告書に過少に記載したため法人税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として、更正の請求を認めずになされた更正処分の取り消しをしました。

◆ まとめ

本件判決は事例判決ではありますが、法人税法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」の文言について、所得税額控除の制度趣旨に沿った柔軟な解釈をした点で、皆さんが専門家として税法を解釈していく上で、実務上、参考になると思います。

特に、課税上有利となる特例等の適用については、確定申告における記載漏れやそれを巡る^{ゆうじよ}宥恕規定^{※4}の適用が問題になるところです。本件判例の考え方は、それらの特例適用の失念や適用の誤りに関して参考になるでしょう。

※4 宥恕とは、広い心で許すの意。税法上の宥恕規定とは、税法上の特例を受けるに当たり、計算明細などその条件にある添付書類等の届け出が必要である場合などに、税務署長がやむを得ないと認める時は、明細の記載がなくてもその規定の適用を認めるというもの。