

# 国税通則法23条1項による更正の請求の可否

—任意的申告調整事項に係る計算誤りの場合—

関 岡 誠 一

## 目 次

- 1 はじめに
- 2 更正の請求について
- 3 東京地裁平成22年1月29日判決
- 4 税務調整事項について
- 5 所得税額控除誤りと更正の請求
- 6 最高裁平成21年7月10日判決の検討
- 7 本件最高裁判決の意義
- 8 むすび

## 1 はじめに

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税務署長に求めることを更正の請求という。この制度は、納税者の権利救済に資することを趣旨とするものであり、原則的な規定は国税通則法23条（以下「国税通則法」を「通則法」という）で定められているが、同条1項1号では、更正の請求ができるのは「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」を要件としていて、実務上もこの要件に係る語句の解釈が問題になることが多い<sup>(1)</sup>。

そこで本稿では、従来の裁判例の分析を通じて、特に任意的申告調整事項と通則法23条1項による更正の請求の可否について検討する。なお、文中意見にわたる部分は筆者の個人的見解である。

## 2 更正の請求について

### (1) 申告税額に誤りがあった場合の是正方法

所得税や法人税などをはじめとする大部分の国税については、申告納税制度が採用されている。これは、納税者が租税法規の定めるところに従って納税申告書を税務署に提出することにより納付すべき税額が確定することを原則とする方式である。ただし、その申告がない場合や、その申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていない場合その他当該税額が税務署長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長の決定又は更正により税額が確定される（通則法16条1項1号）。

こうした申告納税制度のもとにおいて、納税者が申告を行ったのちに、その申告に係る税額に誤りがあったことに気づいた場合には、これを是正する方法として次の2つの方式が定められている。

1つは、その申告の内容を自己の不利益に変更する修正申告がある。これは、申告に係る税額が

過少であったときには、納税者自らがこれを増額変更するために修正する内容の申告をすることができるというものである（通則法19条1項1号）。

これに対し、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（納税申告額の減額変更又は還付金相当額の増額変更等）しようとするときには、更正の請求の手続きによらなければならない（通則法23条）。

この更正の請求には、(イ)納税申告書に記載した課税標準等又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等になす更正の請求（同条1項。通常の更正の請求）と、(ロ)申告時には予知し得なかった事由がその後において生じ、申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に変動があったことにより、申告に係る税額が過大となった場合になす更正の請求（同条2項。後発的事由による更正の請求）がある。

その一連の手続きとしては、納税者が更正の請求の理由その他所定の事項を記載した更正請求書を税務署長に提出して行う（同条3項）。そして、税務署長は、その請求に係る課税標準等又は税額等を調査し、その結果、①請求に理由があると認められる場合には必要な減額更正等を行い、②請求に理由がないと認められる場合には、更正をすべき理由がない旨を納税者に通知することとなっている（同条4項）。

## (2) 修正申告と更正の請求の相違点

これらの規定からも明らかなように、申告を行った納税者から、その申告に係る税額の変更をするために働きかける方式としては、修正申告と更正の請求があるが、それぞれの適用要件や手続きは全く異なるものとなっている。すなわち、増額変更にあつては、修正申告により先の申告に係る税額が自動的に変更される。これに対し、減額変更にあつては更正の請求によらなければならない、かつ、その請求を行っただけで自動的に変更されるわけではない。必ず税務署長による調査を経た更正処分を待たなければならない。

このように両者が全く異なる規定振りとなっている趣旨・理由としては、(イ)法定の申告期限が設けられていることとの関係、及び(ロ)手続きの安定性との関係から、以下のように解されている<sup>(2)</sup>。

まず(イ)として、納税者がその申告の内容を自己に不利益に変更（増額）する場合も、自己の利益に変更（減額）する場合も取扱いを同じにし、いずれであっても自動的に変更する建前をとるとすると、実質的に申告期限を延長したのと同様の結果を生ずることになる。そもそも申告納税方式による国税の納税者は、税法の定めるところにより納税申告書を法定申告期限までに税務署長に提出しなければならない（通則法17条1項）、各税法が申告の準備に必要な期間を考慮して一定の申告期限を設けていることから（例えば所得税であれば翌年の3月15日、法人税であれば事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日）、上記のように実質的に申告期限が延長されてしまうような措置をとることは適当ではない。

次に(ロ)として、修正申告の場合には、既に行われた納付・徴収等の効力に影響を及ぼさず（通則法20条）、手続きの安定を害することもないから、自動的に変更される方が税務官庁及び納税者にとって便宜である。これに対し、更正の請求制度は、納税者が自らの申告が誤って過大であることを法定の申告期限後に気づいた場合に、その変更・是正のために必要な手続きを設けて、納税者の権利救済に資することを狙いとしているものであつて、これを自動的に減額変更できるものとするれば、課税庁による増額更正処分と納税者による減額修正とが交互に繰り返されたり、悪質な納税者にあつては、ほ脱や滞納処分免脱のための手段（滞納処分をされればこれを免れるために減額修正をするなど）として用いられるおそれがある。

また、更正の請求をした場合に、税務署長から「更正をすべき理由がない旨」の通知があつたときにその処分につき不服があれば、異議申し立て、審査請求又は訴訟により争う途が開かれている。

こうしたことから、修正申告と更正の請求が全く異なる規定振りになっていることには合理的な

理由があるといえよう。

### (3) 通常の更正の請求について

納税者の申告内容に誤りがあり、その申告に係る税額等が過大であることに気づいた場合には「通常の更正の請求」によることになるが、その要件として次のとおり規定されている（通則法23条1項1号）。

納税申告書を提出した者は、①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②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（更正があった場合には、当該更正後の税額）が過大であるときは、法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対して、課税標準等又は税額等について更正をすべき旨の請求をすることができる。

なお、上記①又は②に規定する理由により、申告に係る純損失等の金額が過少であった場合、純損失等の金額があるのに申告書に記載しなかった場合、申告に係る還付金に相当する税額が過少であった場合、及び還付金に相当する税額があるのに申告書に記載しなかった場合も同様に取り扱われる（同項2号・3号）。

ここで更正の請求のできる期間を法定申告期限から1年以内に限っているのは、いつまでもこのような請求を認めることとすると、法律関係の早期安定、税務行政の能率的な運営等の面から問題が生ずるからであるとされている<sup>(3)</sup>。

かかる規定から明らかなように、上記①又は②を理由として納付すべき税額が過大となってしまった場合にはじめて更正の請求ができる。言い換えれば、①又は②という特定の要件に該当しない理由によって税額が過大となっているという場合には、通則法23条1項1号に基づく更正の請求を行うことはできないし、たとえ更正の請求を行ったとしても、税務署長からは「更正をすべき理由がない旨」の通知処分がなされるのみである。

そこで問題となるのが、何をもって上記①又は②に該当するののかという点である。これまで、この分野で多くの争いが生じてきたところであ

る<sup>(4)</sup>。

## 3 東京地裁平成22年1月29日判決<sup>(5)</sup>

### (1) 事件の概要

原告X社は、訴外A社の株式132株を所有していたところ、平成18年8月31日にA社に対して32株を代金595,200千円で売却し、同社から同額の金銭の交付を受けた。

この株式譲渡代金については、法人税法24条1項4号により、その全額がみなし配当となった（以下「本件みなし配当」というが、本件で交付された金銭の全額がみなし配当となったのは、この売買の直前における訴外A社の資本金等の額が零円であったことによる）。

ところで、法人税法上、内国法人が受ける剰余金の配当等については、一定の範囲でその内国法人の各事業年度の所得金額を計算する際に、益金の額に算入しない旨規定しており（同法23条1項1号）、これにはみなし配当も含まれる（同法24条1項）。ただし、この益金不算入規定の適用を受けようとするときには、確定申告書に益金の額に算入されない配当等の額及びその計算に関する明細の記載がなければならず、この場合において益金の額に算入されない金額は、当該金額として記載された金額を限度とするとされている（平成22年度改正前の同法23条6項。現行7項。以下同じ）。ただし、税務署長は、上記の記載の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、その記載がなかった金額につき益金不算入の規定が適用できる旨規定する（同条7項。現行8項。以下同じ）。

本件は、Xが平成18年4月1日から同19年3月31日までの事業年度の法人税の確定申告にあたり、本件みなし配当について、益金の額に算入されない配当の額及びその計算に関する明細の記載をせずに（以下「本件不記載」という）確定申告書を提出した後に、本件みなし配当について受取配当等の益金不算入の適用を求めて更正の請求（通則法23条1項1号に基づくもの）をしたとこ

ろ、税務署長から更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたため、これを不服として適法な審査請求を経たうえで、同通知処分の取消しを求めたものである。

争点は、同通知処分の適否であるが、原告Xの主張の要旨は、本件確定申告書に添付された有価証券の内訳書には訴外A社に株式を売却したことを記載していたのであるから、真実の報告を誠実に行っていったものというべきところ、本件みなし配当については「益金の額に算入されない配当等の額及びその計算に関する明細の記載」を単純に忘れてしまったというケアレスミスであって税額等の計算間違いと同視すべきものであり、これは通則法23条1項1号の文言に直接該当するというものである。また、原告Xは、本件不記載につき法人税法23条7項の「やむを得ない事情」があったとも主張した（なお、徴収権の濫用である旨の主張については省略）。

## (2) 判決要旨

請求棄却（原告控訴）

(イ) 本件不記載は、原告の法の不知又は失念によるものであることが認められる。このような法の不知又は失念は、これを「ケアレスミス」と称することができるかどうかはともかく、本件みなし配当について受取配当等の益金不算入制度の適用が可能であるという認識そのものがなかったのであるから、同制度の適用を受けることを前提に確定申告をしながら益金の額に算入されない配当等の額及びその計算に関する明細の記載を忘れてしまったという単純な記載忘れとの間には、本質的な差異があることは明らかである。原告の主張は、上記の意味でその前提を欠くものであり、本件不記載を計算間違いと同視することもできないというべきである。

(ロ) そもそも、法人税法23条1項1号及び同条6項（筆者注：現行7項）の規定内容によれば、同項は、納税者である法人に対し、同条1項に規定する受取配当等の益金不算入制度の適用を受けるための要件として、同不算入額及びその計算に関する明細を確定申告書に記載することを求め、更

に、益金不算入となる受取配当等の金額が確定申告後に増加することが明らかになっても、その確定申告書に記載した金額を超えて益金不算入とすることはない旨定めたものであり、納税者である法人において自ら正確に益金不算入額を計算した上で、それを確定申告書に記載することにより、受取配当等の益金不算入制度の適用を受ける意思を示すことを要求するものといえることができる。

(ハ) ところが、本件確定申告書には、本件みなし配当につき、益金の額に算入されない配当等の額及びその計算に関する明細の記載がなかったものである。また、本件全証拠によっても、本件確定申告書の記載上、本件みなし配当について受取配当等の益金不算入制度の適用を受ける意思を原告が有していると見て取れる状態にあったと認めることはできない。（中略）そうすると、本件確定申告において、本件確定申告書の記載に従い、本件みなし配当について受取配当等の益金不算入制度の適用がないとすることは、ごく当然の帰結というほかなく、このことについて、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、又は当該計算に誤りがあったということとはできないものというべきである。

(ニ) 法人税法23条7項（筆者注：現行8項）は、その記載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、その記載がなかった金額につき同条1項の規定が適用できるとして、同条6項の例外を認めるものである。そうすると、ここにいう「やむを得ない事情」とは、納税者である法人が同記載をすることを妨げる外部的事実があり、同法人自身の力では同記載をすることができないような場合をいい、不注意等によって生じた事情はこれに含まれないと解するのが相当である。本件は法の不知又は失念によるものであり、これは原告の不注意等によって生じた事情というほかないから、「やむを得ない事情」があったということとはできない<sup>(6)</sup>。

## 4 税務調整事項について

### (1) 法人税法23条の規定とその趣旨

法人税の対象となる法人の各事業年度の所得の金額は、益金の額から損金の額を控除した金額とされ（法人税法22条1項）、この益金の額には、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引によるすべての収益が含まれるが（同条2項）、法人税法は別段の定めの一つとして受取配当等の益金不算入制度を設けている（同法23条）。

その内容としては、法人が内国法人から受ける剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配等（以下「受取配当等」という）は、次の区分に応じ益金の額に算入しないものとされている（平成22年度改正前の同条1項）。

- ①連結法人株式等に係る受取配当等の額は、その全額を益金の額に算入しない。
- ②関係法人株式等に係る受取配当等の額は、その全額を益金の額に算入しない。
- ③上記①及び②のいずれにも該当しない株式等に係る受取配当等の額は、その50%を益金の額に算入しない。なお、連結法人株式等以外の株式等（上記②及び③）に係る負債利子があれば、これを益金に算入しない受取配当等の金額から控除する（同条4項）。

この受取配当等の益金不算入制度は、シャープ勧告の法人税を所得税の前取りと見る考え方に基づく制度で、法人の受取配当等に対しては支払法人の段階ですでに法人税が課されているから、法人所得に対し何回も重複して課税することを避けるためには、受取法人の段階でそれを法人税の対象から除外する必要がある、という考慮に基づくものである<sup>(7)</sup>。

また、他の法人の株主である内国法人が、合併（適格合併を除く）、分割型分割（適格分割型分割を除く）、資本の払戻又は解散による残余財産の分配、自己の株式又は出資の取得その他一定の事由によって、他の法人から交付を受ける金銭その他の資産の合計額のうち、当該交付の基因となった株式又は出資に対応する資本金等の額を超える部分の金額は、同じく配当等とみなして（みなし

配当）、受取配当等の益金不算入制度の適用を受ける（同法24条1項）。

### (2) 任意的申告調整事項としての益金不算入制度

法人が保有する株式等につき配当等を受け取った場合には、企業会計上は営業外収益等として収益に計上される。これに対し、法人税法上はこれを益金に算入しないということは、確定申告に当たっては税務上の調整を行う必要があるということの意味する。

法人税法の基本的仕組みは、確定した決算による企業利益をベースに、法人税法独自の修正項目を調整して最終的な課税所得を求めるというものである（同法74条による確定決算主義と称される）。したがって、課税所得は企業利益から誘導的に導き出されることとなるが、その計算上の調整を「税務調整」といい、受取配当等については、企業会計上は収益に計上（プラス）されている金額を税務調整によって減算（マイナス）することになる。ただし、ここでいう税務調整については、確定決算主義との関係で、(イ)決算調整事項、(ロ)申告調整事項に区分され、更に(ロ)は(a)必須的調整事項と(b)任意的調整事項に分かれ、それぞれに課税所得算出の際におけるアプローチを異にする<sup>(8)</sup>。これらの区分は表1のとおりである。

表1

税 務 調 整 事 項	
(イ) 決算調整事項	(ロ) 申告調整事項
	(a) 必須的なもの
	(b) 任意的なもの

#### (イ) 決算調整事項

法の要求する所定の経理を確定した決算に織り込むことを前提にして、法人税の課税所得の計算上、益金又は損金の額に算入する（又はしない）事項をいう。この場合、決算調整事項を決算に織り込むかどうかは全く法人の自由であり、決算に際し法人がその選択をしていなければ損金算入等が認められないだけである。

#### (ロ) 申告調整事項

法人の決算上の処理いかんは問わないが、申告書において企業利益に加算・減算の調整を行う事項をいう。そして、(a) 必須的なものでは、必ず申告書上で益金算入や損金不算入等の申告調整を行わなければならないが、法人が選択したかどうかに関係なく、法律上当然に調整される。したがって、法人がこれを行っていないければ税務署長が更正をすることとなる。

一方の(b) 任意的なものでは、法人が申告書上で益金不算入や損金算入の申告調整を行っていないければ、その適用が認められないが、申告段階で調整するかどうかは全く法人の任意に委ねられている。したがって、任意的な申告調整事項については、法人がこれを選択していない場合には税務署長が更正をすることはない。

かかる整理でいえば、受取配当等の益金不算入は、代表的な任意的申告調整事項の1つである。そして、この趣旨を明らかにしたのが、法人税法23条6項であって、同条1項(受取配当等の益金不算入)の規定は確定申告書に益金の額に算入されない配当等の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、この場合において益金の額に算入されない金額は、当該金額として記載された金額を限度とするという申告要件(又は手続要件)を定めている<sup>(9)</sup>。具体的には、同法施行規則別表八「受取配当等の益金不算入に関する明細書」に金額等の明細を記載することとなる。

なお、任意的申告調整事項に属するものには、この他にも、会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入(同法59条)などがあるが、いずれも減算調整(益金不算入又は損金算入)するというものである。すなわち、法人が自ら確定申告書に記載して減算しない限り、その適用は認められないというものであって、租税政策上や経済政策上の理由などから特別に減算が許容される(申告調整を行うことにより法人が利益を受ける)という性格を有するものであるといえよう。

#### (3) 税務調整事項と更正の請求

法人が行う税務調整は以上のとおりに区分されるが、これを通則法23条1項1号に規定する更正の請求との関係から見ると、次のように整理できる<sup>(10)</sup>。

##### (イ) 決算調整事項

そもそも決算において確定したところと異なる申告をすることはできないため、例えば、損金算入が認められる貸倒引当金勘定への繰入額は、確定した決算において費用又は損失として経理すべき事項とされている(同法52条)ので、この繰入額を決算における金額よりも増額し、これによって申告に係る課税標準及び納付すべき税額を減少させることを目的として更正の請求によって是正を求めることは許されない。

##### (ロ) 申告調整事項

このうち(a) 必須的なものについては、その調整が法人の選択の有無とは無関係に行われるものであるから、申告書に誤りがあれば原則として更正の請求はなし得ると考えてよい。他方で(b) 任意的なものについては、法人がその適用を選択し申告書に記載して初めて税務調整の対象となるのであるから、当初からその適用を選択していなかった場合には更正の請求はなし得ないこととなる。

#### (4) 任意的申告調整事項と更正の請求

本件判決では、確定申告書の記載上、本件みなし配当について受取配当等の益金不算入制度の適用を受ける意思を原告が有しているとして取れる状態にあったとは認めることはできず、したがって当初から適用を選択していなかったのであるから、更正の請求はなし得ないとして原告の主張を排斥している。

そして、確定申告書に添付された有価証券の内訳書には訴外A社に株式を売却したことを記載していたことをもって真実の報告を誠実にしていたとの原告の主張に対して、同内訳書は①確定申告書そのものを構成するものではないこと、さらに②貸借対照表上の資産に計上された有価証券の増減を示すものにすぎないことから、かかる記載

をもって、この適用を受ける意思を原告が有していると見て取れる状態にあったとは認めることはできないと判示した。

すなわち、本判決の意味するところは、次のようなものであろう。受取配当等の益金不算入を選択するかどうかは、法人の任意であり、法人が当初申告においてこれを選択しなかった場合には、その選択をしなかったこと自体は法人税法上は適法な行為ということになる。また、その選択をしなかったことにより、選択をした場合と比較して結果的に納付税額が過大となったとしても、更正の請求によりその減額を求めることはできない。すなわち、任意的申告調整事項は、法人が自己の意思のみによって自由に決定できるものであり、法人の意思表示が課税所得計算の基礎となるのであって、申告後における意思の変更は認められない。

また、そもそも更正の請求制度は、自らの申告が誤って過大であることに気づいた場合に納税者の側からその変更・是正を求めるための手段として設けられているものである。したがって、同制度が納税者の権利救済に資することを目的としている以上、後になって「当初の選択Aではなく、選択Bの方が有利であったので」という理由だけで更正の請求を認めるということになると、確定申告時に選択を求めている仕組み自体が無意味となるだけでなく、納税者の意思いかんによって税額が確定されることになるという問題を生じる。

また、税法は確定申告の準備に必要な期間を考慮して一定の申告期限を定めている。そうすると、その申告期限までの間に任意的申告調整事項を適用するか否かを検討する時間は十分にあるといえる。そして、受取配当等の益金不算入制度に代表される減算調整事項については、後になってその選択を覆し追加的な適用の主張を認めるようなことになると、申告納税制度の下における租税債権の早期確定という点でも問題が生ずる。例えば、益金不算入の対象となり得る受取配当等が2つ以上あった場合に、甲株式に係るものは益金不算入の対象に選択して申告し、乙株式に係るものはその選択をしないということは、専ら当該法人の選

択に委ねられているわけである。したがって、当初申告で対象としなかった乙株式に係る配当について、これを更正の請求により追加的に益金不算入の対象とするよう求めることはできない。

これらを勘案すれば、本件判決で指摘するように、「本件確定申告書の記載に従い、本件みなし配当について受取配当等の益金不算入制度の適用がないとすることは、ごく当然の帰結というほかなく、このことについて、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、又は当該計算に誤りがあったということとはできないものというべき」との判断にならざるを得ないであろう。

#### (5) 任意的申告調整事項に計算誤り等があった場合

ただし、本件判決では「本件確定申告書の記載上、本件みなし配当について受取配当等の益金不算入制度の適用を受ける意思を原告が有している」と見て取れる状態にあったと認めることはできない」という認定をわざわざ加えている。そうすると、仮に確定申告書上の記載等から法人にとって有利となる制度の適用を受ける意思を有している」と見て取れる状態があれば、納税者が後日その記載に誤りがあることに気づいたときには更正の請求をなし得る余地があるものと考えているのであろうか。この考え方によれば、当初の申告において益金不算入の対象に選択して申告書に記載した事項について、その記載金額や計算に誤りがあったために、結果的に納付税額が過大となっているような場合には、更正の請求をなし得るものと解することができるのであろうか。

しかしながら、次の点が問題になる。すなわち、受取配当等の益金不算入制度について見れば、確定申告書に益金の額に算入されない配当等の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、この場合において益金の額に算入されない金額は、「当該金額として記載された金額を限度とする」と規定するところである。そうすると、この「記載された金額を限度とする」という規定と更正の請求の可否について検討する

必要が生ずる。これには2つの考え方があろう。

一つは、(イ)法人の適用選択の意思は「記載された金額を限度」として認められるだけである。文理上からも、いかなる場合であれ「記載された金額を限度とする」のであるから、たとえ計算誤り等による過少記載があったとしても、申告後にこの金額を増額して、これにより課税標準等及び納付すべき税額を減少させる目的でなされる更正の請求は認められない、とする考え方である。

これに対し、(ロ)法人にとって有利となる制度の適用に関し、そこにたまたま記載金額や計算に誤りがあった場合には、申告書上に記載された事項を基礎として正当に計算される金額を算出し、この正当額をもって課税標準等及び納付すべき税額を減少すべきとする更正の請求は認められる、とする考え方である。

この点につき最高裁まで争われた事件がある。これは、受取配当等の益金不算入制度と同様の規定振りを有する所得税額控除制度に係るものであり、任意的申告調整事項に計算誤り等があった場合の更正の請求の可否問題を検討していく上で極めて重要なものと考えられる。また、本事件では第一審と控訴審とが全く異なる判断を下していた。そこで、最初に法人税に係る所得税額控除制度を概観し、次に本事件の争点とこれに対する各判決の要旨を見ることとする。

## 5 所得税額控除誤りと更正の請求

### (1) 所得税額控除制度

法人税の税額は、法人の各事業年度の所得の金額に税率を適用することによって算出されるのであるが、内国法人が受ける利子、配当等について所得税法の規定により源泉徴収された所得税額については、法人税の申告に際して法人税額から控除することが認められる（法人税法68条1項）。また、法人税額から控除しきれない金額があるときは還付される（同法78条1項）。

この制度は、源泉徴収された所得税額を法人税の前払いとみて、所得税と法人税の二重課税を排除する趣旨で設けられているものである。そこで、

税額控除の適用を受ける所得税額は、法人税に係る所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされている（同法40条）。これは、いわゆるグロスアップ後の所得の金額を基礎として法人税額を算出し、これから源泉徴収された所得税額を控除しようというものである。

そこで法人税法68条1項の所得税額控除は、確定申告書にその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（規則別表六(一)）がある場合に限り適用され、この場合において、控除されるべき金額は、その金額として記載された金額を限度とすることとなっている（同条3項）。ただし、税務署長は、上記の記載の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、その記載がなかった金額につき同法1項の規定を適用することができる旨規定している（同条4項）。

### (2) 控除される所得税額の計算

ところで源泉徴収された所得税の額のうちで、①預金利子に係るものについては、その課された全額が控除の対象となるが、②公社債の利子又は株式配当等に係るものについては、これら利子配当等の元本を所有していた期間に対応する部分の金額についてのみ控除を認めることとされている（同法施行令140条の2）。この②を所有期間按分制度と称する。

この所有期間按分制度というのは、預金と異なり公社債の利子や株式配当等については、その元本が移動することから、源泉徴収された所得税額の全額を控除の対象とすると、税制上の抜け穴として利用されるおそれがあることから設けられている<sup>(11)</sup>。すなわち、利払い期直前に元本を取得し、利子配当等を受領して所得税額の控除をし、その後元本を譲渡すれば、売買から生ずる所得はほとんど零に等しいが、課された所得税額の全額を法人税額から控除できることとすることには問題があり、そこで、その所有期間に対応する部分のみを税額控除の対象とするわけである。

そして、この所有期間按分の方法としては、

表 2

所有期間按分方法	
個別法	控除所得税額＝利子配当等の所得税額 × $\frac{\text{元本の所有期間（月数）}}{\text{利子配当等の計算期間（月数）}}$
銘柄別 簡便法	控除所得税額＝利子配当等の所得税額 × $\frac{A + (B - A) \times 1/2}{B}$ A＝利子配当等の計算期間の開始時における所有元本数等 B＝利子配当等の計算期間の終了時における所有元本数等 なお、(B－A) が負数の場合には分数の割合は1とする。

(イ)個別法（同令2項）と(ロ)銘柄別簡便法（同令3項）の2つが規定されており、いずれかの方法を選択して控除される所得税額を計算することとなっている。このうち(イ)は、個別の元本所有期間を基準とするが、(ロ)は銘柄別に一括して計算を行うもので、(イ)と比較して計算の簡素化が図られている。なお、具体的な按分計算方法については表2のとおりとなる。

(イ) 個別法

この方式では、利子配当等に対する所得税の額に、その利子配当等の計算の基礎となった期間の月数のうちに、その法人がその元本を所有していた期間の月数の占める割合を乗じて計算した金額が、控除される所得税額となる。

(ロ) 銘柄別簡便法

この方式では、まず、源泉徴収された所得税の額に係る利子配当等の元本を、(a)公債及び社債、(b)株式及び出資、(c)集団投資信託の受益権の3種類に区分した上で、その銘柄ごとに表2内の算式により計算された金額が控除対象となる。

この計算方法の趣旨は、利子配当等の計算期間の期首の所有元本数(A)と期末の所有元本数(B)を比較し、期中増加分があれば、個々に所有期間を確認するという手間を省き、これらは計算期間の真ん中で取得されたものとみなして1/2に相当する部分の控除を認めようとするものである。なお、期末の元本数(B)の方が期首の元本数(A)よりも少ない場合には、課された所得税の全額が控除される。

(3) 任意的申告調整事項としての所得税額控除

法人が受ける利子配当等に対して所得税法の規定により源泉徴収された所得税額については、①法人税法68条1項の規定に基づき法人税額から税額控除の方法で控除するのか、②支払った租税公課として課税所得の計算上で損金の額に算入するのかは、法人の選択により定まることになる。また、③税額控除を選択する場合の計算方法として、個別法と銘柄別簡便法のいずれの方法を採用するかも納税者の自由な選択に委ねられている。このことから、所得税額控除制度も任意的申告調整事項の1つであると整理できる。

また、源泉徴収に係る所得税額の全部について、税額控除を選択するのか、損金算入を選択するのかといった場合のみならず、その一部については税額控除を適用し、残りは損金算入するといったことも可能である。

すなわち、源泉徴収によって納付した所得税額は、法人の決算上は損金の額に算入されている。しかし、これを法人税額から控除しようとする場合には損金の額に算入せず、その納付がなかった状態に引き戻した上で（グロスアップして）法人税額を算出し、この算出額から控除するという方法が選択できる。そして、この場合には、同条3項前段に規定するとおり、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の記載があることが要件となる。これに対し、源泉徴収された所得税額について同法68条1項の適用を選択しないときには、ただ単に支払った租税公課とし

表 3

(仮定数値例による比較)		
・預金利子収入額 3,000,000      ・源泉徴収された所得税額 450,000      ・法人税率 40%		
	損金算入の場合	税額控除の場合
納付税額	$(3,000,000 - 450,000) \times 40\%$ =1,020,000	$3,000,000 \times 40\% - 450,000$ =750,000

て損金に算入されるだけであって、確定申告書にその明細の記載がなされるものではない。

そうしたことから、法人が確定申告書に控除を受けるべき金額として記載している金額部分だけに所得税額控除の適用があるのであって、それが源泉徴収に係る所得税額の全部を対象としていないとすれば、法人がその余については所得税額控除の適用を受けずに租税公課として損金の額に算入するという方法を選択したものと解されることとなる。

この場合、損金算入で終了するよりも税額控除を選択した方が納付税額は当然に少なくなるが(表3の仮定計算例)、いったん選択がなされた以上、結果的に納付税額が多くなってしまうものであったとしても、そのことを理由に通則法23条1項1号に基づく更正の請求をすることは許されない。税額控除を適用することが明らかに有利であるとしても、その選択自体が適法に行われている以上、更正の請求の対象になるものではない。

また、受取配当等の益金不算入制度と同じように、この所得税額控除制度についても、法人税法68条3項後段で「この場合において、同項の規定による控除されるべき金額は、当該金額として記載された金額を限度とする。」と規定している。

そこで任意的申告調整事項である所得税額控除に係る計算誤りと通則法23条1項1号による更正の請求の可否判断が争点となったのが次の事件である。

#### (4) 事件の概要

清涼飲料等の製造・販売業を営む原告X社は、平成13年1月1日から同年12月31日までの事業年度における法人税の確定申告書を平成14年3月29

日に提出した。その後、Xは、法人税法68条1項の所得税額控除の規定の適用に当たり、その計算を誤って法人税額9,496万円余を過大に申告したとして、所轄税務署長Yに対し通則法23条1項1号に基づく更正の請求を行った(原告Xは、第一審において外国税額控除制度の適用についても争った。この点は後述する)。これに対しYから更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたため、適法に審査請求を経た上で、この通知処分の取消しを求めて提訴した(なお、Yは平成17年3月25日に別の理由によりXに対して更正処分をしたが、Xは、更正の請求に係る誤りを是正しないまま更正処分を行ったのは違法であるとして上記訴えを更正処分の一部取消しを求める請求に交換的に変更し、Yはこれに同意した)。

本件における所得税額控除に係る計算誤りとは、裁判所の認定するところによると、次のとおりであった。

(イ) Xは本件事業年度中に支払を受けた配当等に対して源泉徴収された所得税額について、法人税法68条1項の規定の適用に当たり、同法施行令140条の2第3項所定の方法(いわゆる銘柄別簡便法)により計算した。

(ロ) その際、Xは、本件確定申告書に添付した別表六(一)の「所得税額の控除及びみなし配当金額の一部の控除に関する明細書」の記載に当たり、「銘柄別簡便法による場合」の銘柄欄にXの所有する28銘柄すべてを記載し、利益配当として受け取った収入金額及び源泉徴収された所得税額もそれぞれすべて記載した。

(ハ) この別表六(一)には、15欄に「利子配当等の計算期末の所有元本数等」と、16欄に「利子配当等の計算期首の所有元本数等」とが設けてあり、

正しくは利子配当等の計算期間（平成12年1月1日から同年12月31日）における同期末（同年12月31日時点）及び同期首（同年1月1日時点）の所有株式数をそれぞれの欄に記載しなければならないところ、X財務部に所属していた甲は、これをXの事業年度における期末（平成13年12月31日時点）及び期首（同年1月1日時点）の所有株式数をいうものと誤って理解して、それぞれの時点の株式数を記載した。

(ニ) その結果、28銘柄のうち8銘柄について、控除を受ける所得税額の算出額が過少に記載され、確定申告に係る法人税額が過大となった。

(ホ) 例えば、このことをXが所有するA株式について見ると、同株式の配当の計算の基礎となった期間は平成12年1月1日から同年12月31日であって、この期間中はXが一貫して2,000株を所有していたものであるが、本件事業年度中である平成13年4月26日にAが新株発行を行ったため、Xの所有株式数が2,000株から4,000株に増加していた。Xは期末の意味を取り違えたため、配当の計算期間期末時点（平成12年12月31日）で2,000株と記載すべきところを事業年度末時点（平成13年12月31日）の4,000株と記載したというものである。なお、Xは期首の意味も取り違えていたが、どちらの場合も2,000株であったので結果的には一致していた。

(ハ) このように28銘柄のうち8銘柄については、配当の計算期間の期首・期末の株式数と事業年度の期首・期末の株式数が異なっており、控除を受ける所得税額の算出額が過少となった。残りの20銘柄については、上記両者の期首・期末の株式数に異同がなく一致していたため、結果的に控除を受ける所得税額の算出額が過少となることはなかった。

別表六(一)の記載欄に沿ってXの計算の誤り(表4)と正しい計算(表5)とについて確認すると、次頁のとおりとなる。

本件所得税額控除に関する主な争点は、1) 法人税法68条3項における「当該金額として記載された金額を限度とする」との規定の趣旨及び意義、2) 通則法23条1項1号に規定する法令解釈の誤

り又は計算の誤りの有無である。

これを上記の正誤表で見れば、①19欄の「控除所得税額」に176,265千円と具体的に記載されている以上、この金額を限度として法人税の額から控除できるのみであって、これ以外の所得税額(58,755千円=235,020千円-176,265千円)については、租税公課として損金の額に算入しているのであるから、所得税額控除の適用を受けないという選択をしたと解するほかなく、申告後になって同金額を改めることはできないとするのか(税務署長Yの主張)、あるいは、②誤りを是正した上で正当に計算されるべき金額235,020千円が限度となるのであって、法人税額の減額を求める更正の請求が認められると解するのか(原告Xの主張)ということになる。

本件事件は、第一審では原告Xが勝訴したが、控訴審では被告Yが勝訴している。しかし、最高裁では納税者Xの主張が認められるに至ったものである。これらの判決の要旨は次のとおりである。

#### (5) 一審判決(熊本地裁平成18年1月26日・判例タイムズ1274号153頁) 要旨

##### 1) 法人税法68条3項の「限度」の趣旨及び意義 (イ) 所得税額控除制度における同3項の趣旨

納税者たる法人が既に納付済みの所得税額について、所得税額控除の適用を受けて法人税の額から控除するのか、又は租税公課として損金の額に算入するのか、及び、控除税額を算定するに当たっての計算方法として、施行令140条の2に規定する個別法と簡便法のいずれの計算方法を採用するのかは、専ら確定申告時において納税者が、利子及び配当等のもとになる銘柄ごとに任意に選択することができるとして、納税者の自由な選択に委ねられているのであるから、その選択を早期に確定させるとともに、後になってその選択を覆すことを禁ずることによって、租税債権の早期安定を図る必要がある。そのため、法人税法68条3項前段において、所得税額控除を受けるためには、納税者たる法人において、確定申告書に所得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させて、その選択を明確にさせて租税債権

表4

銘柄	収入金額	所得税額	利子配当等の 計算期末の所 有元本数等	利子配当等の 計算期首の所 有元本数等	$\frac{(15) - (16)}{2}$	所有元本割合 {(16) + (17)} ÷ (15)	控除所得税額 (14) × (18)
欄	13	14	15	16	17	18	19
A株式	千円 1,175,100	千円 235,020	4,000	2,000	1,000	0.750	千円 176,265

表5

銘柄	収入金額	所得税額	利子配当等の 計算期末の所 有元本数等	利子配当等の 計算期首の所 有元本数等	$\frac{(15) - (16)}{2}$	所有元本割合 {(16) + (17)} ÷ (15)	控除所得税額 (14) × (18)
欄	13	14	15	16	17	18	19
A株式	千円 1,175,100	千円 235,020	2,000	2,000	0	1.000	千円 235,020

を早期に確定すべきことを定め、同項後段において、納税者が所得税額控除の適用を受けるか否か、及び、その計算方法をいったん選択した以上、申告後になって、その選択を覆すことを許さない趣旨を明らかにしたものと解される。

(ロ) 通則法23条1項の更正の請求との関係

納税者がいったん選択した場合には、当該規定に従って計算に誤りなく申告している以上、後に所得税の一部申告漏れなどにより法人税の過大な納付となることが判明したとしても、その後所得税額控除制度の適用を受けようとして、これを変更するために通則法23条1項に基づく更正の請求をすることは許されないというべきである（最高裁昭和62年11月10日判決）。

(ハ) 「記載された金額を限度とする」について

（筆者注：被告Yの主張を排斥した上で）法人税法68条3項が、任意的調整事項である納税者の所得税額控除に関する選択権行使に当たっての恣意性を排除し、租税債権の早期安定を図る趣旨の条項であることに照らせば、いったん選択された範囲内においては、法律適用の誤りや計算誤り等を是正しても上記趣旨に反しない上、(中略)「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い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。

2) 通則法23条1項1号規定の法令の解釈誤り又は計算の誤りの有無

(イ) 本件で認定された点

Xは、別表六(一)の「所得税額の控除及びみなし配当金額の一部の控除に関する明細書」の記載に当たり、「銘柄別簡便法による場合」の銘柄欄にXの所有する株式28銘柄すべてを記載し、利益配当として受け取った収入金額及び源泉徴収された所得税額をそれぞれすべて記載したのであるから、上記明細に記載した28銘柄に係る所得税額全部について、国税に関する法律の規定に従った適法な計算によって導かれる金額につき、所得税額控除の適用を受けることを選択したというべきである。

(ロ) 本件の通則法23条1項の要件該当性

しかして、Xは、正しくは利子配当等の計算期間における期末及び期首の所有株式数をそれぞれ

に記載すべきところ、これを誤ってXの事業年度時点の所有株式数を記載したため、うち8銘柄について簡便法による計算を誤り、その結果、所得税額控除額を誤って過少に記載したのであるから、これは通則法23条1項1号所定の要件に該当する。したがって、Xの本件更正請求は適法であって、正しい金額に更正すべきである。

**(6) 控訴審判決（福岡高裁平成18年10月24日・判例タイムズ1274号148頁）要旨**

**(イ) 法人税法68条3項の「限度」の趣旨**

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。

**(ロ) 更正の請求が認められる場合**

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当該金額を変更（増額）することは絶対に認められないとするのも極論に過ぎて、相当ではない。このような硬直した解釈は、かえって制度趣旨にもとることにもなりかねないものというべきである。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する際に誤記したか、或いは違算により当該金額を誤ったことが明白であるというようなときには、その金額の記載を合理的に判断して、本来あるべき正しい金額が記載されているものとして処理すべきである。加えて、法人税法68条4項は、これら金額の全部又は一部につき記載がない確定申告書の提出があった場合においてさえも、その記載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、その記載がなかった金額について同法1項の規定を適用できるとして、例外的にこの制度の適用を受けることができる余地を認めているのであるから、この

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て然るべきである。

**(ハ) 本件の通則法23条1項の要件該当性**

（筆者注：そこで上記の観点から本件の場合について検討すると）Xは、単純な転記ミスや計算ミスをした結果、当該金額の記載を誤った訳ではないから、上記(ロ)に例示した「金額を合理的に判断すべき場合」に当たらないことは明白である。また、上記誤りは、Xが、本件確定申告書の作成について税理士の関与を求めたこともないまま、社内の財務部に所属していた甲に任せきりにしていたことが一因になっているものと認められるところ、Xが相当規模・内容の法人であることを併せ考慮するならば、上記誤りが「やむを得ない事情」の故にもたらされたものであるということもできない。以上によれば、Xの主張には理由がないことに帰する。

**(7) 最高裁平成21年7月10日判決（裁判所時報1487号9頁・判例タイムズ1307号105頁・判例時報2056号46頁）**

原審の上記判断は是認することはできない。その理由は次のとおりである。

(イ) 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。

もっとも、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、同条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。

(ロ) 事実関係等によれば、X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」の中の「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ものの、「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り、その結果、控除を受ける所得税額を過少に記載したというのである。その計算の誤りは、本件確定申告書に現れた計算過程の上からは明白であるとはいえないものの、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ことができ、本件確定申告書に記載された控除を受ける所得税額の計算が、Xが別の理由により選択した結果であることをうかがわせる事情もない。そうであるとすると、X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ころであり、上記のように誤って過少に記載した金額に限っ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ころで

ある。

(ハ) 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、X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に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。そうすると、本件更正処分は、X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。

## 6 最高裁平成21年7月10日判決の検討

### (1) 一審判決と控訴審判決の異同

#### (イ) 両者の前提となっている点

上記一審判決と控訴審判決とで争点に対する判断の前提となっているもので、かつ、X及びYの両方が認めているのは、次の3点である。

- ①法人税法68条1項に規定する所得税額控除制度の適用を受けるかどうかは納税者である法人の自由な選択に委ねられている。
- ②その選択をするための手続きと効果を明らかにしたものが同条3項である。
- ③これは、同制度の適用を受けることを選択することにより一定の便益を供与するとともに、これにより租税債権を早期に、かつ簡便な手続きにより確定させることを意図したものにほかならないから、後になって、その選択自体を覆したり、控除されるべき金額を変更(増額)したりすることは許されない。

これら①から③に至る論理の運びは、一審判決が引用する最高裁昭和62年11月10日判決<sup>(12)</sup>と同様である。これは、社会保険診療報酬の所得計算の特例を規定する租税特別措置法(昭和63年法律第109号による改正前のもの)26条1項の適用選択と更正の請求の可否を巡って争われた事件であり、内容は以下のとおりである。なお、この制度においても確定申告書に所定の記載がない場合には、特例規定の適用はないものとされている。

耳鼻咽喉科医を業とする納税者が、昭和45年分

の所得税の確定申告に当たり、同年分の事業所得につき同法26条の特例規定（いわゆる概算経費控除の方法）を適用して所得金額を計算して申告したところ、確定申告後になって、取引実績を基礎とする実額計算の方法によって所得金額を計算すると当初申告に係る所得金額が過大であることが判明したとして、通則法23条1項1号に基づき更正の請求をしたが、所轄税務署長から、更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたため、その取消を求めて訴えに及んだが、最高裁は次のとおり納税者の請求を認めなかった。

- ①措置法26条1項の規定を適用して概算による経費控除の方法によって所得を計算するか、あるいは同条項の規定を適用せずに実額計算の方法によるかは、専ら確定申告時における納税者の自由な選択に委ねられている。
- ②このことは、確定申告書に同条項の規定により事業所得の金額を計算した旨の記載がない場合には適用しないこととされていること（同条3項）からもいえる。
- ③納税者が措置法の規定の適用を選択して確定申告した場合には、たとえ実際に要した経費の額が概算控除額を超えるため、同規定を選択しなかった場合に比して納付すべき税額が多額になったとしても、そのことを理由に通則法23条1項1号に基づく更正の請求をすることはできない。

そして、最高裁は次のとおり述べる。「けだし、措置法26条1項の規定により事業所得の金額を計算した旨記載して確定申告をしている場合には、所得税法の規定にかかわらず、同項所定の率により算定された金額をもって控除されるべき必要経費とされるのであり、同規定が適用される限りは、もはや実際に要した経費の額がどうであるかを問題とする余地はないのであって、納税者が右規定に従って計算に誤りなく申告している以上、仮に実際に要した経費の額が概算控除額を超えているとしても、通則法23条1項1号にいう「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」のいずれにも該当しない。このように解しても、納税者としては、

法が予定しているとおりの法定の申告期限までに収支計算を終了してさえいれば、措置法26条1項所定の概算による経費控除の方法と実額計算の方法とのいずれを選択するのが税負担の面で有利であるかは容易に判明するから、必ずしも納税者に酷であるということとはできないし、かえって計算の方法について納税者の選択が認められている場合において、その選択の誤りを理由とする更正の請求を認めることは、いわば納税者の意思によって税の確定が左右されることになり妥当ではないといふべきである。」

(ロ) 納税者の選択と更正の請求の可否

要するに、納税者の選択に委ねられている事項につき「いったん選択した以上、申告後になってその選択を覆すことは許されない」という点において、通則法23条1項1号に規定する更正の請求に当たって一定の制約や制限を受けるべきものであるとの解釈は、この最高裁昭和62年11月10日判決で示されているとおりであって、所得税額控除制度に係る本件一審判決及び控訴審判決も一致した立場にあるということができる<sup>(13)</sup>。

問題は、法人税法68条3項後段の「当該金額として記載された金額を限度とする」との規定と更正の請求の可否である。

ところで、この「記載された金額」が別表六(一)「所得税額の控除及びみなし配当金額の一部の控除に関する明細書」に控除を受ける所得税額として具体的に記載された金額をいい、また、上記明細から転記される別表一(一)における「控除税額の計算」欄における「所得税の額等」という所定欄に具体的に記載された金額をいうことは明らかである。

そこで、控訴審判決では、「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」としつつ、ここで「できる限り」という形容を加えた趣旨として、「法人が自ら記載した当該金額を変更（増額）することは絶対に認められないとするのも極論に過ぎて、相当ではない」とする。そして、当該金額とその計算に関する明細との間に明らかな齟齬がある場合において、例えば(a)明細の記載に基づいて転記する際に誤記した

か、(b) 違算により当該金額の記載を誤ったようなケースでは、その金額の記載を合理的に判断して、本来あるべき金額が記載されたものとして処理すべきであるとする。この控訴審判決の言わんとするところは、更正の請求が許容される範囲としては、例えば、(a) 別表六(一)の明細書では正しい金額が記載されているが、これを別表一(一)の所定欄に転記する際に異なる金額を記載してしまった場合とか、(b) 別表六(一)の明細書中における加減乗除計算のミスが明らかに認められる場合に限るということであろうかと考えられる。そうすると、本件のように「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」欄に誤った数値を記入したような場合には、明細書中における加減乗除計算のミスには該当せず、また、転記ミスがあったわけでもない。さらに、期末及び期首の各時点における所有株式数に誤りがあることが確定申告書等で明瞭に判別されるというものではない。

これに対し第一審判決では、法人税法68条3項にいう「記載された金額を限度とする」とは、もとより確定申告書等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、としたところである。

すなわち、どこまでの範囲であれば更正の請求が許容されるか、控訴審判決と第一審判決とではその判断が大きく異なっている。

## (2) 本件最高裁判決の法解釈と当てはめ

### (イ) 法人税法68条3項の趣旨と更正の請求の可否

所得税額控除制度の適用に関し、「記載された金額を限度とする」との規定の趣旨については、本件最高裁判決で触れているところはないが、納税者が源泉徴収された所得税額について、①法68条1項による所得税額控除の適用を受けて法人税の額から控除するのか、又は費用として損金の額

に算入するのか、②源泉徴収された所得税額の全部について所得税額控除制度の適用を受けるのか、又は一部だけを対象にするのかという選択肢がある中で、これらはいずれも納税者たる法人が決すべき事項であり、かつ、当初の確定申告の段階で確定しておくべきものであって、納税者に選択の確定を迫ったものと解されることから、後になってこれを覆すことは許されないという法解釈を示した上で、「同制度の適用を受ける範囲」を「追加的に拡張する」ものではない場合には、すなわち①及び②に係る選択範囲が当初申告の段階で明らかにされていると認められるような場合には、更正の請求によって是正を求めることができるものとした。

### (ロ) 本件への当てはめ

そうすると、上記①及び②に係る選択が確定申告書上で確認できるか否かが問題になるが、本件最高裁判決では、これを本件に当てはめた結果は次のように判断されたとした。

まず、1) 別表六(一)の明細書には、その所有する株式の全銘柄、受け取った配当収入の全額及び源泉徴収された所得税額の全額を記載していること。これは、同明細書の「銘柄別簡便法による場合」欄にある「銘柄」記載箇所、13欄の「収入金額」記載箇所、14欄の「所得税額」記載箇所から容易に確認できる(上記表4を参照)。そうすると、納税者たるXは、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68条1項の規定の適用を受ける意思があったことが認められるとした。

次に、2) 同明細書の15欄の「利子配当等の計算期末の所有元本数等」と16欄の「利子配当等の計算期首の所有元本数等」の記載に当たり、期末・期首の意味を取り違え、一部の銘柄につき計算を誤ったことが認められること。この計算の誤りは、15欄及び16欄の記載からは確認できるものではない。しかし、所有株式数の記載を誤ったことは単純な誤りであり、また、Xの確定申告書に記載された控除を受ける所得税額の計算が、別の理由により選択した結果であることをうかがわせる事情もない。そうすると、Xは誤って過少に記

載した金額に限って同制度の適用を受ける意思であったとは解されない。

そうであるとする、「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」ことから、Xの確定申告において、控除を受ける所得税額が過少に記載され、法人税額が過大に申告された結果となることから、通則法23条1項所定の要件に該当することは明らかであるとした。

## 7 本件最高裁判決の意義

### (1) 任意的申告調整事項と更正の請求の可否

本件最高裁判決では次の2点が明らかにされている。

①納税者の選択に委ねられている事項について、申告時にいったん選択したものを申告後になって覆すことは認められないこと。

②ただし、確定申告書上の記載から、納税者がその所得税額の全部につき控除を受けることが見てとれる本件事案のような場合には、更正の請求を認めてもよいこと。

これら2つのポイントについては、先行判断としての(イ)本件で同時に争われた外国税額控除の適用に関する第一審判決の判断と、(ロ)外国税額控除の適用いかに係る更正の請求事件での最高裁平成21年3月23日決定を参照・検討すると、より一層明確になる。

ちなみに外国税額控除制度も、所得税額控除制度と概ね同様の申告記載要件が付されている任意的申告調整事項である。すなわち、国際的二重課税を排除することを目的に、居住地国において納付すべき税額から外国で納付した税額を一定の限度のもとに控除するという措置であるが(法人税法69条)、所得税額控除制度と同じく、外国税額控除制度の適用を受けるかどうかは、当該法人の選択に任されている。そして、この適用を受ける場合には、確定申告書にその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、控除対象外国法人税の額を課されたことを証する

書類の添付がある場合に限って適用され、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こととなっている(同条16項)。

### (2) 第一審(熊本地裁平成18年1月26日)判決について

(イ)原告Xは、米国に所在する孫会社への貸付金に係る利息の支払いを2回にわたって受けた際に、米国において税率10%の外国法人税を源泉徴収されたものの、確定申告に当たり、これら2件を誤って国内の源泉税として振り分けてしまった結果、正しくは別表六(四)に9件の外国法人税額が記載されるべきであったのに結局7件しか記載しなかったことは、通則法23条1項1号の更正の請求により是正されるべきと主張した。

(ロ)判決では当該主張については更正の請求の前提を欠くものとの判断を示した<sup>(14)</sup>。理由は次のとおりである。

①Xの確定申告の明細書には、孫会社から支払を受けたとする貸付金利息に対する外国法人税の源泉徴収額について、外国税額控除を受けるべき金額としての記載も、その計算に関する明細の記載もないのであるから、前記2件の外国法人税の源泉徴収額については、法人税法69条13項(筆者注:現行16項)が定める適用の要件を欠いている。

②そうすると、Xが確定申告の段階でこれら2件を外国税額控除の対象として選択していたとは認めることはできず、本件更正請求は通則法23条1項1号の要件を満たさない。

(ハ)すなわち、本件第一審判決では、原告Xの申告に係る所得税額控除と外国税額控除の事実関係の違いに着目し、前者については更正の請求が認められるが、後者については非としたわけである。いわば、外国税額控除に係る原告Xの主張は、本件最高裁判決がいう「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」に出るものであり、法人税法69条に規定する申告(手続)要件の趣旨にも反し、通則法23条1項1号所定の要件にも該当しないと解さざるを得ないということであ

る。

(3) **最高裁平成21年3月23日決定<sup>(15)</sup>について**

(イ) これは、医療機器の製造販売等を行う株式会社である納税者が、法人税の確定申告をする際、タイにある子会社からの実際の受取配当金の総額が1億2,260万余タイバーツであったにもかかわらず、経理担当者が、配当金明細書にタイ語で記載されていた文言の意味を誤認し、受取配当金総額のうちの一部（課税対象部分）である4,835万余タイバーツのみを受取配当金額として確定申告書の明細書に転記したことから過少に控除税額を記載したため、外国税額控除制度の適用を受けるに当たり、申告書に記載した税額等の計算が「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」により納付すべき法人税額が過大となったと主張して、更正の請求をしたところ、所轄税務署長から更正すべき理由がない旨の通知処分を受けたため、その取消を求めたものである。

(ロ) これについては、第一審大分地裁平成18年2月13日判決<sup>(16)</sup>では納税者の請求は認められなかったが、第二審福岡高裁平成19年5月9日判決<sup>(17)</sup>で納税者の主張を認めるとし、本件最高裁決定は課税庁からの上告受理申立を受理しないとされたものである。

(ハ) この高裁判決では、①当該納税者は、確定申告書に記載することにより外国税額控除制度の適用を受けることを選択しているところ、タイの子会社の所得に課された外国法人税額の全額について確定申告書別表に記入することにより、これを外国法人税額の対象とする意思を表明していたこと、②タイの外国子会社から受け取った配当金の全額を益金の額に算入しており、確定申告書の添付資料に上記配当金総額及び源泉徴収税額の記載があったことを認定した上で、要旨次のとおり判示した。

すなわち、納税者は、外国税額控除制度の適用を受けることを選択するとともに、タイの外国子会社からの受取配当金全額について所要の益金算入の措置を採り、他方、外国税額控除額を計算す

るに当たっては、一部分（課税対象部分）のみが計算の対象になり、それ以外の部分（非課税対象部分）が計算上顧慮することができないとの誤解に基づいて上記計算を行ったと解するほかない<sup>(18)</sup>とすれば、本件は、「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が過大であったことに該当し、通則法23条1項1号により更正の請求をすることができるものというべきである。法人税法69条13項（筆者注：現行16項）後段の「当該金額として記載された金額を限度とする」とは、基本的には、確定申告書（最終的な記載欄は別表一(一)の「外国税額欄」〔43欄〕である）に控除されるべき金額として記載された金額を限度とするとの趣旨であるが、その金額は、そこに記載された具体的な金額のみを指すものということとはできず、外国税額控除制度の適用を受けることを選択した範囲を限度として、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限度とする趣旨と解するのが相当である。

(ニ) この点については、納税者の請求を認めなかった第一審大分地裁判決で、「当該金額として記載された金額」とは、確定申告書に実際に記載された金額をいうものと解さざるを得ず、当該文言の通常の利用からはそれ以外の意味を見出すことができないので、原告による更正の請求は記載額の限度を超えるものであり許されないとした判断とは対照的なものであった。

(4) **二重課税調整措置という趣旨等からのアプローチ**

争点に関する結論がこのように大きく異なる経緯を辿った背景には、「記載された金額を限度とする」という規定から、文理上、これを変更（増額）することはできないとする根拠が十分に首肯できるものであったと考えられるし、また、課税実務上もそう考え、「更正をすべき理由がない」旨の通知を行ったのであろう。

他方で、この問題を検討していくアプローチとして、所得税額控除制度に係る趣旨から、更正の

請求が認められる範囲をこのように制限的に解すると納税者に不利益を強いることになるという考え方もあろう。

すなわち、この制度は所得税と法人税の二重課税調整措置であることから、更正の請求を認めない場合には、本来負担すべきではない二重課税を納税者に強制することになり、課税の公正の理念にも反するともいえる。1つには、この制度は納税者に対する単なる便宜供与ではなく、所得税と法人税と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にもかかわらず、「記載された金額を限度とする」という文言を厳格に解釈し、更正の請求の要件該当性を否定するのは法的二重課税を回避するという同条の趣旨から問題であるとの指摘である<sup>(19)</sup>。また、法68条3項が納税者に選択を求めるものであるとの説明に対し、外国税額控除と異なり、所得税額控除にあっては納税者が税額控除を選択しないで損金算入を求めるという場合は考えられず、趣旨解釈の必要性を求めるものがある<sup>(20)</sup>。加えて、法68条1項では、「控除できる」ではなく「法人税の額から控除する」と規定しており、選択に委ねることを示唆する文言は用いられておらず、かつ、同条の趣旨は二重課税の排除にあることから、税額控除してもよいし損金算入してもよいといった、並列的な選択肢として両者をとらえるべきではなく、整合性ある租税制度を前提とする場合、二重課税排除規定を単なる選択的規定と位置付けるのは不合理とする問題提起もある<sup>(21)</sup>。

本件第一審判決（熊本地裁平成18年1月26日）においては、「仮に源泉徴収された所得税額や銘柄の記載や算定方法に誤りがなく、単純な誤記（転記ミス）や誤算（計算ミス等）によって所得税額控除欄の記載のみが誤って記載されていることが明らかな場合において、更正の請求を認めないとすれば、納税者が意図しないにもかかわらず、既に所得税が源泉徴収により課税された上に更に法人税を重複して課されることとなり、本来負担させるべきでない負担を納税者に強制させることとなって、納税者の救済及び課税の公平の理念に反して不当と言わざるを得ない」と判示する。し

たがって、いったん選択された範囲内において是正を認める限りでは、選択権行使に当たっての恣意性の排除と租税債権の早期確定を図るという趣旨に反しないし、「これを制限的に解すると納税義務者に過大な不利益を強いるおそれがある」としていることから、上記の考え方は同判決で考慮された1つのポイントであると考えられる。

こうした二重課税調整措置という制度趣旨からアプローチしていく考え方は、外国税額控除制度にも、前述した受取配当等の益金不算入制度についても同様に採用できるものであろうし、かかる視点も重要である。しかしながら、一般に納税者にとって当然に有利な制度であれば、これを適用しないことは税法の趣旨に従わないものであるか、あるいは計算の誤りに該当するとして、法に規定する手続きを確定申告時にとらなくても、後日、更正の請求という手段により同制度の適用を受け得るものと解することは、大量かつ反復して行われる租税確定手続きについて租税法律関係の明確化と早期確定を図るといった手続要件の意義を失わせるものであり相当とは言えないであろう。加えて、「記載された金額を限度とする」という規定が設けられていることから、記載誤りがあった場合に、その記載誤りがいかなる理由に基づくものであったとしても、控除を受けることができる（又は益金不算入とすることができる）正当額をもって常に更正の請求をなし得ることと解するのは、上記の規定を空文化してしまうことともなり妥当ではないと考えられる。

ところで、かかる制度趣旨は別にして、「記載された金額を限度とする」という文言を厳格に解釈すべきであるとしても、例えば、故意又は過失により過大な控除税額が申告書に記載されている場合には、当然のことながら正当金額をもって控除金額を画することになり、その過大分だけ結果的に納付税額が過少となっているので、修正申告又は更正により増額修正されなければならない。であれば、申告書に記載された控除金額に誤りがあった過少な場合には是正を認めず、過大である場合には是正するというのは論旨が一貫していないとの指摘もある<sup>(22)</sup>。また、法人が自ら記載し

た金額を増額変更すべきことを更正の請求によって求めることができる場合を単純な転記ミスや加減乗除誤りに限定してしまうことについては、確定申告書の記載内容の解釈を誤ったことよりもケアレスな転記・計算ミスの方に更正の請求が認められてしまうのは、公平な取扱いとは言えないし、確定申告時に解釈に関する判断がつかない場合、更正の請求の可能性を残すために加算税のリスクを負いつつ、あえて控除額を高めに記載するようなことも生じ得るので、かえって適正な申告の妨げになるとの指摘もある<sup>(23)</sup>。

このような取扱い上の差異に問題があるとする立場については、納税者に有利な制度の適用につき一部でも記載してさえいれば常に控除や益金不算入の満額まで変更が許されると解することになると、任意に一部を選択適用したのか、真に誤りであるかを外形上から区分することができず、実務上の対応に問題が生じ得る。であれば、ここもやはり限定的に解さざるを得ないといった反論もあり得るところであろう。

ようするに本件において、第一審判決と控訴審判決がいずれも最高裁昭和62年11月10日判決を前提にしながら、結論において全く異なるに至ったということは、この問題の難しさを象徴していると言えるかも知れない。また、上記の外国税額控除を巡る第一審大分地裁判決と第二審福岡高裁判決についても同様のことが言える。

#### (5) 本件最高裁判決の射程

本件最高裁判決も最高裁平成21年3月23日決定もいずれも事例判断とすべきものではあろうが<sup>(24)</sup>、租税法には任意的申告調整事項が設けられているところ、その申告（手続）要件の解釈について現行の取扱通達等において直接に触れているものはない。また、両事件と同様の争点で争われたものは、過去の裁判例の中であまりないのではないかと思われる。そうしたことから、上記判決等によって、更生の請求を認め得るケースが明らかにされたことは実務上参考になると考えられる。

改めて上記判決等に係る両者を比較整理する

と、次頁表6のようになろう。

(イ) 確かに表6の(1)に誤りがなく正当な金額が記載されているとしても、納税者が(2)の選択をあえてしたのであって、いずれにせよ(3)で「当該金額として記載された金額を限度とする」ことから、更正の請求は認められないとの考え方もあり得る（ただし、転記誤りや明細書上の加減乗除の計算誤りである場合は除く）。

(ロ) しかしながら、両者とも確定申告書上の記載からは、納税者がその所得税額又は外国法人税額の全部につき控除を受けることが見てとれる場合に該当する。また、(2)の計算の誤りが確定申告書に現れた計算過程の上で明白であるとはいえないものの、「所有株式数の記載を誤ったことは単純な誤り」であり、また「計算上顧慮することができないとの誤解」に基づいていると解するほかになく、(3)で記載された金額が「別の理由により選択した結果であることをうかがわせる事情もない」し、そうすると、「誤って過少に記載した金額に限って同制度の適用を受ける意思であったとは解されない」ことが認定できる。そうであれば、更正の請求に係る所定の要件を満たすものとして、過大となった納付税額の是正は認められることになろう。

## 8 むすび

本件最高裁判決等で示された上記解釈については、「記載された金額を限度とする」等の申告記載要件と通則法23条1項1号の文理からは直ちに導き出されるものではなかろうが<sup>(25)</sup>、上記表6のような確定申告書上の記載を前提とする限り、申告書記載の具体的数字を超える結果となる場合であっても、正当額による更正の請求を可とする判断は妥当なものと考えられる。また、「記載された金額を限度とする」とはあくまでも確定申告書に実際に記載された金額をいうものであって、これを超えて更正の請求をすることは許されないとする解釈を採用する考え方については、「〔筆者注：表6の(3)〕欄記載の金額を間違った以上更正の余地が全くないことになり、国税通則法の規

表6

区 分	確定申告書上の記載		
	(1)	(2)	(3)
所得税額控除	その所有する株式の全銘柄、受け取った配当収入の全額及び源泉徴収された所得税額の全額を記載	「利子配当等の計算期末の所有元本数等」と「利子配当等の計算期首の所有元本数等」の記載に当たり、事業年度の期首・期末の所有元本数で記入	控除を受ける所得税額
正誤	正	一部の銘柄につき計算誤り	誤
外国税額控除	外国子会社の所得に対して課された外国法人税額の全額を記載（外国子会社からの受取配当金総額、源泉徴収税額を添付書類に記載）	外国子会社から受け取った配当金のうち4,835万余タイパーツのみを計算の基礎として記入	控除を受ける外国税額
正誤	正	配当金総額を対象としていない計算誤り	誤

定との統一性、整合性を全く欠くことになるのであって、法がそのような規定を置くことは到底考えられない」という判示から導き出された解釈としても理に適ったものと思われる（最高裁平成21年3月23日決定に係る第二審福岡高裁判決）。

そして、通則法23条1項1号による更正の請求に係る要件との関係を示した上記判決等は、所得税額控除制度（法人税法68条）及び外国税額控除制度（同法69条）に係る申告記載要件の解釈のみならず、同様の規定が設けられている受取配当等の益金不算入制度（同法23条）などの解釈にも影響を及ぼすものであるといえよう<sup>(26)</sup>。

具体的にどのような誤りであれば救済されるのか、あるいは仮に確定申告書、明細書、添付書類それぞれの記載に齟齬が存在しているような場合にどれを採用すべきなのかについては慎重な検討が求められることとなろう<sup>(27)</sup>。また、選択適用に当たっての要件も各条項で異なっていることにも留意しなければならない。ちなみに、法人税法23条の受取配当等の益金不算入制度と同法68条の所得税額控除制度にあっては、証する書面等の添付を義務付ける規定が設けられていないが、同法69条の外国税額控除制度の適用を受けるため

には、証する書面等を添付しなければならないこととなっている。したがって、外国税額控除については、法23条や法68条にはない解釈問題として、確定申告書に記載された金額と添付書類に記載された金額とが齟齬している場合があることになる。

ただ、この点について、例えば確定申告書に添付された有価証券の内訳書に株式売却事実が記載されていることをもって納税者の真意が探究されるべきとのアプローチ（冒頭の東京地裁平成22年1月29日判決における原告主張）が採用されるべきということにはならないであろう。すなわち、納付税額が少なくなる選択の方が納税者としての常識に合致するのであり、また、法人であれば経済合理性の追及という目的からいずれの処理方法を採用するかは自明であるので救済が認められてしかるべきとの結論にはならないはずである。特に任意的申告調整事項については、その適用を受けることを選択するかどうか、又はその適用を受ける範囲をどうするかについては、その選択の内容及び適用金額の計算過程の透明性と適法性を確定申告書における申告記載を通じて当該納税者に担保せしめているという法の趣旨からして、その

選択の意思が確定申告書から読み取れるものでなければならぬと考えるべきであろう。すなわち、任意的申告調整事項は、決算時での処理は不要としつつ申告時の適用選択を要求することを主眼とするものであり、その本質からして、後日は正をなし得る範囲につき一定の制約があるのはやむを得ないということとなろう。

## 注

- (1) 金子宏「更正の請求について」税大ジャーナル3号(2005年12月)1頁(これは、平成17年度の「税を考える週間」に合わせて実施された税務大学校公開講座の講演録である)。また、最近の動向を踏まえたものとして、渋谷雅弘「更正の請求をめぐる今日の論点」租税法研究37号(2009年)89頁、増田英敏「更正の請求と納税者の権利救済」税法学563号(2010年5月)301頁。
  - (2) 志場喜徳郎他共編「国税通則法精解」335頁(大蔵財務協会・平成22年)。武田昌輔「DHCコンメンタール国税通則法(加除式)」1423頁(第一法規)。
  - (3) 前掲注2の志場336頁。判決として東京高裁昭和55年4月30日(税務資料113巻229頁)において、更正の請求に期間の制限があることは「申告の過誤の是正方法についての租税法関係の法的安定性の面からの合理的な制約(期間制限)の結果であるから、やむを得ないところである」とする。この期間制限の沿革については、前掲注2の武田1424頁。
  - (4) 例えば、消費税の一括比例配分方式を選択して確定申告書を提出した者が個別対応方式による方が少ない税負担額になるとして、この方式への変更を理由とする更正の請求をすることができるかどうかにつき、この両方式の選択が納税者の任意に委ねられている以上、その納税額に格差があったとしても、それを理由に更正の請求をすることは許されないとされたものとして、福岡地裁平成9年5月27日(行裁例集48巻5・6号456頁)。また、課税土地譲渡利益金額の計算上控除される譲渡経費の計算に当たって概算法を選択して確定申告書を提出した者が実額配賦法による方が譲渡経費の額が多くなるとして、この方法への変更を理由とする更正の請求をすることができるかどうかにつき、いずれの方法を用いて申告するかは専ら納税者の自由な選択に委ねられているのであるから、概算法による計算に誤りが無い以上、国税通則法23条1項1号に規定する「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」のいずれの要件にも該当せず、更正の請求をすることができないとされたものとして、国税不服審判所平成元年12月5日裁決(裁決事例集No.38-1頁)。
  - (5) 平成21年(行ウ)第260号 更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求事件(未公開)。
  - (6) 前掲注3の武田1247の3頁では、同法23条7項の「やむを得ない事情」につき「自己の不注意等によって生じた理由は、これに該当しないと解せられる。いいかえれば、外部的事実によって、自己の力だけでは到底申告の記載ができないような場合に初めて『やむを得ない理由』になると考えられる」とする。また、国税不服審判所平成18年4月6日裁決(裁決事例集No.71-448頁)では、後述の所得税額控除に係る法人税法68条4項に規定する「やむを得ない事情」につき、当該申告の記載がされなかったことが、客観的にみて当該法人の責めに帰すべき事情に基づくものではない場合をいうと解するのが相当であるとする。そして、納税者の法の不知又は誤解に基づくものは、当該「やむを得ない事情」には当たらないとする。
  - (7) 金子宏「租税法第15版」286頁(弘文堂・平成22年)。
  - (8) 中村忠・成松洋一「税務会計の基礎」124頁(税務経理協会・平成10年)。
  - (9) 受取配当等の益金不算入に係る規定振りの沿革については、武田昌輔「DHCコンメンタール法人税法(加除式)」1204頁(第一法規)。
  - (10) 中村利雄「法人税の課税所得計算」209頁(ぎょうせい・平成2年)。前掲注2の志場341頁。
  - (11) 前掲注9の武田4220頁。
  - (12) 裁判集民事152号155頁、判例時報1261号54頁。
  - (13) ただし、更正の請求ではなく、修正申告を行うに際して、措置法26条1項に規定する概算経費控除方式から収支計算方式に基づく実額経費による所得計算への変更を認めた最高裁平成2年6月5日判決(訟務月報36巻12号2333号)がある。これでは、「その修正申告をするに当たり、修正申告の要件を満たす限りにおいては(すなわち、確定申告に係る税額を増加させる限りにおいては)、確定申告における必要経費の計算誤りを是正する一環として、錯誤に基づく概算経費選択の意思表示を撤回し、所得税法37条1項等に基づき実額経費を社会保険診療報酬の必要経費として計上することができる」と解するのが相当である」とされた。
  - (14) 本件の第一審では所得税額控除についてはXの主張が採用され、これに対し税務署長Yのみが控訴したので、第二審以降は所得税額控除に係る双方の主張のみが審理の対象となったものである。
  - (15) 最高裁平成19年(行ヒ)第235号上告受理申立

- 事件。評釈として、山本洋一郎「更正の請求と税額控除規定」税務事例41巻7号（2009年7月）1頁。
- (16) 大分地裁平成16年（行ウ）第7号更正の請求拒否通知処分取消請求事件（未公開）。本件は内国法人が外国子会社から配当等を受けた場合に、当該外国子会社の所得に対して課せられる外国法人税の額のうち当該配当等に対応する金額（間接納付外国法人税額）を、当該内国法人の納付する外国法人税額とみなして外国法人税額の対象とする「間接外国税額控除」に係るものであった。なお、この間接外国税額控除制度は、平成21年度改正で「外国子会社配当益金不算入制度」が導入されたことから、所要の経過措置等を講じた上で廃止されている。
- (17) 福岡高裁平成18年（行コ）第12号更正の請求拒否通知処分取消請求控訴事件（未公開）。
- (18) 判決では、そのカッコ書で「上記配当金中の課税対象部分及び非課税対象部分は、（筆者注：法人税法）施行令149条にいう『二以上の外国法人税が課され、又は二回以上にわたって外国法人税が課された場合』には当たらないから、控訴人が同条に基づいて、前者につき外国税額控除制度の適用を受けることを選択し、後者につき同制度の適用を受けないことを選択したものと解することもできない。」として、間接外国税額控除制度の仕組みに言及する。
- (19) 本件所得税額控除に係る福岡高裁平成18年10月24日判決の評釈としての西山由美「税額控除金額の限度要件と更正の請求」ジュリストNo.1355（2008年4月15日）135頁。
- (20) 前掲注19の判決の評釈としての伊藤義一「法人税における所得税額控除につき限度額とされる申告書記載額の意味と更正の請求」税務事例40巻12号（2008年12月）19頁。
- (21) 東京地裁平成19年10月30日判決の評釈としての増田英敏「国税通則法23条1項1号の「更正の請求」の要件規定の射程-申告書記載ミスが「更正の請求」の要件を充足しないとされた事例-」税法学559号（2008年5月）233頁。
- (22) 渡辺淑夫「外国税額の間接控除の計算誤りと更正の請求の可否」国際税務25巻2号（2005年2月）105頁。
- (23) 前掲注19の西山。三木義一「法人税外国税額控除と更正の請求」税務事例37巻9号（2005年9月）8頁。
- (24) 判例タイムズNo.1307（2009年12月1日）107頁。訴務月報第56巻第1号別冊（平成22年1月）119頁。
- (25) 本件所得税額控除に係る最高裁平成21年7月10日判決の評釈としての品川芳宣「法人税確定申告書上の所得税額控除等の記載誤りを事由とする更正の請求の可否」TKC税研情報（2009年12月）46頁。また、同判決の評釈としては、渡辺徹也「法人税法68条に基づく所得税額控除と更正の請求」JTRI税研148号（2009年11月）209頁、鎌野真敬「時の判例」ジュリストNo.1401（2010年6月1日）87頁、山本洋一郎「更正の請求と税額控除規定の再論」税法学563号（2010年5月）419頁、伊藤義一「所得税額控除の記載額限度要件と更正の請求の是非」TKC税研情報（2010年6月）38頁。
- (26) これら申告記載要件に係る規定は、昭和40年度の法人税法の全文改正時に、従来の規定を全面的に整備して新たに設けられたものである。他に同様のものとして、国等に対する寄附金の損金算入規定がある（法人税法37条3項・4項）。これは、確定申告書に寄附金の額の記載及び明細書の添付があり、かつ、財務省令で定める書類を保存している場合に限り適用され、この場合において損金に算入される金額は、「当該金額として記載された金額を限度とする」旨規定されている（同条9項）。
- (27) 外国税額控除に係る更正の請求が認められるとしたものとして、国税不服審判所平成21年5月20日裁決（裁決事例集No.77-320頁）、認められないとしたものとして、同平成21年5月20日裁決（裁決事例集No.77-358）。