

第3 納税者が勝訴した判例・裁判例より

< 租税法の解釈が争点となったもの >

1. 法人税法68条3項の規定によれば、所得税額の控除は確定申告書に記載された金額が限度となるとの国の主張が斥けられたケース
～南九州コカコーラ事件～ （最判 H21.7.10 民集 63 卷 6 号 1092 頁）

(1) 事案の概要

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（以下、「本件事業年度」という。）の法人税の確定申告において、法人税法68条1項に基づく所得税額控除について、銘柄別簡便法により計算する際、別表六（一）の「所得税額の控除に関する明細書」（※）中の「銘柄」欄に所有する株式28銘柄をすべて記載し、「収入金額」欄（13 欄）に配当等として支払を受けた金額を、「所得税額」欄（14 欄）に配当等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（15 欄）及び「利子配当等の計算期首の所有元本数等」欄（16 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、上記28銘柄のうち8銘柄につき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、本来合計7億7418万0111円とすべきところを合計6億2292万4172円と過少に記載して申告しました。

そこで、X社は、納付すべき法人税額を過大に申告したとして、国税通則法23条1項1号に基づき更正の請求をしましたが、更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けました。本件は、X社がその取消しを求めたという事案です。

※別表六（一）所属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
（平十三・四・一以後終了事業年度分） ～本件関連部分のみ転載～

銘柄別簡便法による場合	銘柄	収入金額 13	所得税額 14	利子配当等の計算期末の所有元本数等 15	利子配当等の計算期首の所有元本数等 16	(15) - (16) 2又は12 (負数の場合) (は零とする。)	所有元本割合 (15) ÷ (16) (小数点以下3位を (四捨五入して1とする。))	控除を受ける 所得税額 (14) × (18)
38銘柄すべて記載		円	円					円
		正		8銘柄について誤り				

(2) 争点

法人税法 68 条 3 項後段の趣旨及び意義並びに国税通則法 23 条 1 項 1 号の意義

法人税法

第 68 条

3 第 1 項の規定は、確定申告書に同項の規定により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。

国税通則法

第 23 条

納税申告書を提出した者は、次の各号の一に該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から一年以内に限り、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。

一 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（…）が過大であるとき。

法人税法 68 条 3 項を文言通り素直に読むと、所得税額控除は確定申告書に記載された金額を限度として認められるように解され得ます。

実際にも、課税庁は、「記載された金額」とは、確定申告書に記載された具体的な金額（※）そのものを意味するとの見解をとっていました。

※別表一（一）普通法人（特定の医療法人を除く。）及び人格のない社団等の分
（平十三・四・一以後終了事業年度分） ～本件関連部分のみ転載～

[illegible]

しかしながら、課税庁のように「記載された金額」を解すると、確定申告書に記載した所得税額控除の金額について計算の誤り等が存しても、確定申告書に記載された金額が限度となるため、国税通則法 23 条 1 項の更正の請求の要件のうち、「当該申告書の提出により納付すべき税額…が過大である」との要件を欠くとも解されます。つまり、**所得税額控除の金額についての計算の誤りについては、更正の請求による救済を受けることができなくなってしまうとも解されるのです。**

この点、本件の上告審に協力し、また、類似事件たる外国税額控除に関する医療機器メーカー事件の訴訟代理人を担当した山本洋一郎弁護士は、以下のように記しています（『租税訴訟』第 5 号・租税訴訟学会・79 頁）。

「医療機器メーカー事件は、…、一見、同項（筆者注：法人税法 69 条 13 項）後段の解釈だけの問題かに見えたが、事柄は、国税通則法の『更正の請求』制度、さらには我が国の税法の採用する『申告納税』制度の本質に係る争いであるとの感触を得た。」

本件以前に、法人税法 68 条 3 項やその他の規定の「記載された金額」の解釈が争われたことはなかったようです（平野貴之『行政関係判例解説平成 21 年』・102 頁）。

所得税額控除も、外国税額控除も、**重複課税の排除**という重要な意義を有する制度です。本件では、このような**重要な意義を有する所得税額控除**において、たとえ、計算の誤り等があっても、課税庁の従来からの運用通り、更正の請求が認められなくてよいのかが、法人税法 68 条 3 項の趣旨や「記載された金額」等の解釈として、問題となりました。

(3) 判決

① 第一審判決（熊本地判平 18.1.26・判タ 1274 号・153 頁）

納税者勝訴

法人税法 68 条 3 項の「記載された金額を限度とする。」について、「**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、誤りを是正したうえ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、本件においては、「明細に記載した **28 銘柄にかかる所得税額全部**について、…所得税額控除制度の適用を受けることを**選択した**というべきである。」等とし、8 銘柄について誤って過少に記載したのは、通則法 23 条 1 項所定の場合に該当するとして、**所得税額控除に係る X 社の取消請求を認容しました。**

② 控訴審判決（福岡高判平 18.10.24・判タ 1274 号 148 頁）

納税者敗訴

控訴審判決は、以下のように判断して、第一審判決中の国側の敗訴部分を取消し、X社の請求を棄却しました。

「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。」とし、「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、…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**」としました。そして、本件は、「金額の記載を合理的に判断すべき場合」に当たらないし、「やむを得ない事情」の故にもたらされたものでもないと判断したのです。

③ 上告審判決（最判 H21.7.10 民集 63 卷 6 号 1092 頁）

納税者勝訴

上告審判決は、以下のように判断して、控訴審判決を取消し、X社の請求を一部認容すべき旨自判をしました。

まず、**法人税法 68 条 3 項**について、「**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**」とした上、「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**』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、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取れるところであり、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。」「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。」

(4) 本件のポイント

- ・租税法規の解釈
- ・課税庁の解釈、運用と異なる主張について

金子宏『租税法（第14版）』（青林書院）103頁

租税法は侵害法規であり、法的安定の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことは、いうまでもない。

確かに、租税法規は、法的安定性の要請から文理解釈を原則とすべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことが許されないのは当然である。しかし、…法 69 条 13 項後段が、更正請求の成否の範囲を被控訴人主張のとおりに画する趣旨の規定だと解することはできない。しかも、上記〈1〉の解釈を採るとすれば、43 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。

被控訴人は、このように解すると、外国税額控除を選択してさえいれば、常に控除対象外国税額の満額までの変更が許されることになるのであり、明らかに文理に反する上、大量回帰的に発生する国家の租税債権を速やかに確定、実現することが不可能に帰するなどと主張するが、租税法規を統一的に矛盾なく理解しようとする立場に立った上記解釈は必ずしも文理に反するものとはいえないし、上記解釈を前提としたとしても、更正の請求が続出し国家の租税債権の速やかな確定、実現が不可能に帰すると認めるべき根拠はない上、仮に更正の請求が大量にされたとしても、更正の要件を具備しているならばそれは当然の権利の行使にほかならないのであるから、そのような事態が生じる可能性があるからといって、上記解釈が相当でないとはいえない。