

## 主 文

- 1 原判決中，控訴人敗訴部分を取り消す。
- 2 被控訴人の請求を棄却する。
- 3 訴訟費用は，第 1 ， 2 審とも被控訴人の負担とする。

## 事 実 及 び 理 由

### 第 1 控訴の趣旨

主文同旨

### 第 2 事案の概要

本件は，被控訴人が，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。）における法人税の確定申告（以下「本件確定申告」という。）において，法人税法（平成 14 年法律第 79 号による改正前のもの）68 条（所得税額の控除）及び 69 条（外国税額の控除）の各金額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，国税通則法（以下「通則法」という。）23 条 1 項 1 号所定の更正の請求（以下「本件更正請求」という。）をしたのに対し，控訴人が，所得税額控除び外国税額控除は確定申告書に記載された金額を控除の限度とするとして，これを超過する税額控除を認めず，したがって，更正をすべき理由がない旨の通知（以下「本件通知処分」という。）をしたところ，被控訴人が，本件通知処分の取消しを請求したものである。ところが，その後，控訴人が，本件更正請求にかかる点は是正しないまま，これとは別個の理由で，平成 17 年 3 月 25 日付けで，本件事業年度における法人税について更正処分（以下「本件更正処分」という。）を行ったので，被控訴人は，請求の趣旨を本件更正処分の一部取消しを求める請求に交換的に変更し，控訴人はこれに同意した。このような次第で，本件更正処分がなされた別個の理由自体については争いがないので，争点は，従来どおり上記の各税額控除についての被控訴人の主張の当否である。

原審は，所得税額の控除については被控訴人の主張を採用したが，外国税額の

控除についてはその主張を採用せず，被控訴人の請求を一部認容する判決を言い渡した。これに対し，控訴人のみが控訴したので，当審における争点は，所得税額の控除についての被控訴人の主張の当否に絞られた。

## 1 前提事実

### (1) 当事者等

被控訴人は，清涼飲料等の製造及び販売業等を営むことを目的とする株式会社であり，その事業年度及び会計年度は，1月1日から同じ年の12月31日までの1年間である。

(2) 被控訴人の本件確定申告及びその後の各処分等の所得金額，法人税額及び控除税額等は，別紙「申告及び各処分等の金額の推移」（以下「別表」という。）記載のとおりであり，被控訴人が主張する金額は，別表「(カ) 原審の判断によった場合の正当額」（なお，以下においては，別表の記載について，各処分等欄の符号（例えば(ア)）と項目欄の符号（例えば ）で特定して表記する。）のとおりであるし，控訴人が主張する額は別表(エ)のとおりである（ちなみに，本件確定申告の内容は別表(ア)，本件更正請求は別表(イ)のとおりである。）。

(3) 本件確定申告の基礎となる法人税の計算方法及び所得税額控除制度の概要（同制度の趣旨等及び同控除の計算方法）は，原判決5頁末行から9頁24行目までのとおりである（ただし，原判決6頁の11行目の「及び外国税額控除制度」及び「いずれも」を削除する。）から，これを引用する。

(4) 被控訴人は，本件確定申告に際し，所得税額の控除について，誤った記載をしたと主張するところ，その内容は，原判決3頁22行目から4頁14行目まで（ただし，同4頁10行目に「7億7417万9359円」とあるのを「7億7418万0111円」と，同12行目に「7億8697万6049円」とあるのを「7億8697万6801円」と，それぞれ改める。）のとおりであるから，これを引用する。

(5) 被控訴人の本件更正請求，本件通知処分に対する審査請求及び本訴の提起は，いずれも法定期間内に適法になされている。

## 2 争点及びそれを巡る当事者の主張の要旨

(1) 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」  
との文言の解釈

(控訴人の主張)

ア 法人税法 68 条 1 項は，所得税額控除の制度について定めている。

そして，同条 3 項は，確定申告書に，同条 1 項の規定による控除を受け  
るべき金額とその計算に関する明細の記載がある場合に限り，この制度が  
適用されるものとし，かつ，「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」と規定している。これは，所得税額控除の  
制度の適用を受けるかどうか，及びいかなる範囲で適用を受けるかを，確  
定申告書に記載するという方式により，納税者である法人自身の決定に委  
ねたものである。

イ ところで，上記「当該金額として記載された金額」とは，確定申告書の  
所定欄（法人税法施行規則（平成 14 年財務省令第 26 号による改正前の  
もの）34 条，同規則別表六(一)（以下「別表六(一)」という。）の 42  
欄）に具体的に記載された金額をいうことが明らかである。

そして，限度額に関する法改正の経緯及びその趣旨，さらには，同法 6  
8 条 4 項が，その記載がなかった場合についても「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  
につき第 1 項の規定を適用することができる」旨定めていること，仮に，  
その旨確定申告書に記載せず，したがって所得税額控除の適用を選択しな  
ければ，その記載しなかった所得税額は法人税法上損金に算入されることが  
予定されていること（同法 40 条）などに照らしても，この点の解釈は  
文言どおり厳格になされるべきである。そうであれば，法人が，確定申告

書の所定欄に金額を記載していない場合はもとより、一定の金額が記載されている場合においても、これが法人税法68条1項、同法施行令140条の2の規定により算出される金額を下回るものであったとして、事後的に控除金額を増額することは許されないものというべきである。また、確定申告書に記載のない事情に照らして納税者の真意を探求し、納税者が真に意図した「控除されるべき金額」を想定して、それが「当該金額として記載された金額」であるなどという解釈も採り得ないものというべきである。

ウ 被控訴人が、本件確定申告に際して、申告書の所定欄に控除されるべきとして記載した金額は、確定申告書の所定欄（「控除税額の計算」欄）に自ら記載したとおり「6億3933万6717円」であるから、同金額の限度で控除を認めれば足りるし、また、それにとどめるべきである。

（被控訴人）

ア 法人税法68条3項は、文理解釈に固執せず、その趣旨に照らした解釈をすべきである。

すなわち、同条項は、納税者である法人の自由な選択に委ねられている所得税額の控除の適用を受けるか否かや、受けるとしてその金額や方法をどうするかについて、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ことを目的としている。そうであれば、納税者が一旦これを選択した以上は、そ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が、更正の請求の要件を満たす法律適用の誤りや計算の誤りなどによって、所得税額の控除額が異なるに至った場合には、納税者が「法人税から控除を受けるべき所得税額」として選択した範囲内であれば、更正の請求により、その誤りを是正することができるものと解すべきである。確定申告書に記載された金額が法律に基づかない誤った金額であるにもかかわらず

ならず，その金額に拘束され，それを更正の請求に基づいて適正な税額に是正することができないとすれば，納税者への救済の途を閉ざし，本来負担させるべきでない負担を強制することになり，租税法の公平，公正の理念にも反する。

そうすると，法人税法 68 条 3 項が「当該金額として記載された金額を限度とする」と規定している趣旨は，第 1 次的には確定申告書の所定欄記載の金額をいうのは当然であるが，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をも意味するものと解すべきである。

イ 以上の解釈は，法人税法 68 条 4 項の規定からも裏付けられる。すなわち，同項は，納税者が控除されるべき金額の全部又は一部を記載することを失念していた場合の宥恕規定であるところ，同条 3 項の解釈において，仮に，一旦確定申告書に記載した以上絶対に変更できない旨厳格に解釈するとすれば，同条 4 項の規定は不要又は無意味なものにならざるを得ないからである。そうであれば，同項が設けられている趣旨からしても，同条 3 項の「限度」の解釈は柔軟であるべきであって，法令の読み方を誤ったり，計算を誤った場合には，更正請求書に記載された金額を限度として更正を認めるべきである。

ウ このように解しても，納税者が一旦所得税額控除制度の適用を選択した以上は，そ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のであるから，法人税法 68 条 3 項の存在意義がなくなるわけではないし，同条項の解釈に当たって通則法 23 条 1 項 1 号の規定を考慮することも，法解釈に当たっては全ての関係法令に配慮すべきであることからすれば当然である。また，更正の請求は 1 年間しか許されないから，租税法律関係が長期に安定しないおそれはない。法人税法施行令 140 条の 2 の一義的な規定の存在や，仮に所得税額の控除を過少に記載しても，その分は損金に算入される旨の指摘があるが，逆に控除額を過大

に記載した場合は、当然正当額に更正されるであろうことと比較して、過少に誤った場合に更正の請求を許さないとすることは整合性に欠ける。

なお、被控訴人は、本件確定申告の際、別表六(一)の「銘柄別簡便法による場合」欄にその保有する株式28銘柄と利子及び配当等として受け取った収入金額及びこれに課せられた所得税額を全て記載していたから、確定申告書に記載のない事情に照らして納税者の真意を探求することにはならない。

(2) 通則法23条1項1号との関係及びそこにいう法令の解釈の誤り又は計算の誤りの有無

(控訴人)

ア 本件は、本件更正処分の取消訴訟であり、したがって、そこにおける審理の対象は、本件更正処分によって確定された税額が処分時に客観的に存在した税額を上回るか否かであり、所得税額控除についていえば、あくまで法人税法68条3項の「控除をされるべき金額」の如何こそが問題となるのであって、本件更正請求に理由があるか否か(通則法23条1項1号所定の事由があるか否か)は、本件更正処分の適法性とは直接関係がない。したがって、原審のように、この点を本件更正処分の適法性に関する争点であるかのように取り扱うのは、判断の対象を誤っているものといわなければならない。

イ 通則法23条1項各号の税額の過大等の実体的要件が満たされるか否かは、租税実体法が定めるところによる。そして、租税実体法である法人税法68条3項は、所得税額控除の限度を「当該金額として記載された金額」と定めているのであるから、一旦確定申告書に当該金額が記載された以上は、通則法23条1項1号に基づく更正の請求が認められる余地はない。

然るに、原審は、法人税法68条3項の解釈を、手続法である通則法2

3条1項1号の規定による更正の請求と関連づけて行っているのであって、誤った解釈態度といわなければならない。

(被控訴人)

ア 上記アの主張は争う。被控訴人は、本件確定申告についてした本件更正請求に対する控訴人の本件通知処分を争っていたのであって、控訴人がその後本件更正処分したので、訴訟手続上その取消訴訟に交換的に変更せざるを得なかつただけである。被控訴人としては、控訴人の本件更正処分の理由自体については争っておらず、争点はあくまで従来どおり本件通知処分に対する不服(被控訴人がした本件更正請求に理由があるか否か)である。

イ 上記(1)イの被控訴人の主張のとおり、法解釈に当たっては全ての関係法令に配慮すべきであることからすれば、通則法23条1項1号の規定の存在を前提にすることも当然である。そのことによる不都合はないし、逆に更正の請求を認めないことこそ整合性を欠く。

ウ 被控訴人が、本件確定申告における所得税額控除について法令解釈を誤り、計算を誤った内容は、原判決18頁20行目から21頁25行目までのとおりであるから、これを引用する。

### (3) 納付すべき法人税額

(控訴人)

納付すべき法人税額は、別表(工)欄の 欄に記載された19億1120万5500円(同欄の , 欄の合計額から 欄の額を控除した額)である。また、仮に、原判決がいうように、控除すべき所得税額が7億7418万0111円であったとしても、その場合に納付すべき法人税額は、(カ)欄の欄に記載された18億1636万2400円であるから、本件更正処分は少なくともこれを超えない部分では有効である。

(被控訴人)

納付すべき法人税額は、別表(カ)欄の 欄に記載された 1 8 億 1 6 3 6 万 2 4 0 0 円である（なお、納付すべき税額は、上記控訴人の主張のとおり、同欄の , 欄の合計額から 欄の額を控除した額である。）。これを(オ)欄の 欄記載の金額であるとした原判決には違算があるので、納付すべき法人税額を上記のとおり増額することについては異議がない。

### 第 3 争点に対する判断

#### 1 争点(1)及び(2)について

(1) 法人税法は、利子及び配当等について源泉徴収された所得税の額を当該事業年度に納付すべき法人税の額から控除することを認める（所得税額控除制度の採用）とともに、この規定の適用を受ける場合には、控除される金額は損金の額に算入しないこととしている（同法 4 0 条）。

これらは、いずれも、いわゆる重複課税の事態を回避するための措置であるが、同法は所得税額控除制度の適用を受けるかどうかを納税者である法人の自由な選択に委ねることによって、この点の調整を図ることとしたものである。

(2) ところで、同法 6 8 条 3 項は、所得税額控除制度の適用を受ける旨の選択をするには、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をしなければならず、かつ、控除される金額はそこに記載された当該金額を限度とする旨を規定している。これは、上記選択が納税者である法人の自由な意思に委ねられていることをこの上なく明確にすると同時に、その選択をするための手続と効果を明らかにしたものである。

ともあれ、これは、納税者である法人に対してこの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ものというべきである。



そして、以上の限りでは被控訴人も承認しているところである。

- (3)ア 問題は、確定申告書に記載された金額等に誤りがあり、本来あるべき金額よりも少ない額が記載されているために、納税すべき金額が過大になっているという場合に、その更正が許されるかどうかである。

この点について、法人税法68条3項の解釈の在り方(争点(1))と通則法23条1項1号の適用の是非(争点(2))が争われている。

すなわち、被控訴人は、法人税法68条3項の解釈につき、いたずらに厳格な文理解釈によるべきではなく、あくまで制度の趣旨に沿った合理的な解釈がなされるべきであって、当該金額の計算の基礎となるべき法令解釈の誤りや計算の誤りによって、当該金額が誤ったというような場合については通則法23条1項1号に基づく更正の請求が認められるべきであると主張するのに対し、控訴人は、上記(2)の制度趣旨からして、法人税法68条3項の文言は極力厳格に解釈されなければならない、控訴人が例示するような場合においても通則法23条1項1号に基づく更正の請求などは予定されていないし、そのような請求ができる筈もないと主張して、真っ向から対立している。

- イ ところで、上記(1)及び(2)で見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（なお、控訴理由書第3の5(3)中のくだりによれば、このような場合に救済の余地を認めるべきことは控訴人も承認しているものと解される。）。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項の規定を適用することができるとして、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。

(4) そこで、上記(3)のような観点から、本件の場合について検討する。

ア 本件確定申告の経緯については、原判決34頁10行目から37頁24行目までのとおりであるから、これを引用する。

イ 上記認定事実によれば、被控訴人の確定申告担当者であるAは、所得税額控除において、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)の「銘柄別簡便法による場合」の銘柄欄に被控訴人の所有する株式28銘柄をすべて記載し、利子及び配当等として受け取った収入金額(合計38億7151万5233円)及びこれに対して課せられた所得税額(合計7億7430万2963円)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）、「利子配当等の計算期首の所有元本数等」欄（16欄）に利子配当等の計算期時点（平成12年1月1日から同年12月31日）の保有株式数を記載すべきところ、これを誤って被控訴人の事業年度（平成13年1月1日から同年12月31日）時点の保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、本来合計7億7418万0111円となるべきところを合計「6億2292万4172円」と過少に記載したことが認められる。

そうであれば、被控訴人は、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(3)イに例示した「金額の記載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、被控訴人が、本件確定申告書の作成について税理士の関与を求めるともないまま、社内の財務部に所属していたA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、被控訴人が相当規模・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。

(5) 以上によれば、争点(1)及び(2)についての被控訴人の主張はいずれも理由がないことに帰する。

## 2 争点(3)について

本件確定申告にかかる被控訴人の納付すべき税額について、上記各争点を除いては税額の計算の基礎となる額や計算方法に関して当事者間に争いがなく、上記のとおり、被控訴人の所得税額控除に関する主張は理由がないから、本件更正処分は適法であって、被控訴人の請求は理由がない。

## 第4 結論

以上の次第であるから、これと結論を異にする原判決は変更を免れない。本件控訴は理由がある。よって、原判決中の控訴人敗訴部分を取り消して、それにか

かる被控訴人の請求を棄却することとする。

福岡高等裁判所第3民事部

裁判長裁判官 西 理

裁判官 有 吉 一 郎

裁判官 吉 岡 茂 之