

当初申告要件の充足判定と更正の 請求の可否についての一考察

上 村 和 紀

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

（1）検討事例について

本稿では、法人が措置法第 42 条の 4 に基づき「試験研究費の額が増加した場合等の法人税額の特別控除」を適用した事例を検討する。当該法人は一般法人として別表六（九）を添付し控除を適用していたが、後に中小企業者に該当することが判明したため、別表六（十）を添付した更正請求書を提出し控除額の増額を求めた事例に基づいて、平成 23 年 12 月の税制改正により、税額控除の計算は「特定事項」（例：試験研究費の額）を基礎とすることとされ、特定事項以外の変更がある場合には更正請求による控除額の増額が可能となった。本稿では、「当初申告要件」の趣旨や「控除額の制限」に関する取扱いには議論の余地があるのではないかと考察を行うものである。

租税特別措置法における「当初申告要件」とは、納税者が制度適用を受ける意思表示として、確定申告書に所定の記載や書類添付を行うことを要件とする制度です。本事例では、試験研究費の特別控除について、初回申告と更正請求でそれぞれ異なる別表（一般法人様式・中小企業様式）を添付した場合に、要件充足や適用限度額の基礎費用額がどのように判断されるかが焦点となっている。

「当初申告要件」とは、納税者にとって有利になる制度の適用を受けるために、当初申告において制度の適用を受けることの「意思表示」を要求しているものをいう。この「意思表示」とは具体的には、当初の確定申告書において、申告書に一定事項の記載や一定書類を添付することをいう。

例えば、租税特別措置法第 42 条の 4 第 1 項又は第 4 項《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》の規定の適用を受けるためには、同条第 21 項前段の試験研究費の額及び控除を受ける金額等を記載した書類の添付要件を満たす必要がある。

(2) 事例の概要説明

例えば、法人が中小企業者等の該当判定を誤って確定申告書に試験研究費の額、控除額及び控除額の計算明細を記載した書類(別表六(九)【中小企業非該当様式】)を添付していたことが判明したため、控除額を増加させる更正請求書に試験研究費の額、控除額及び控除額の計算明細を記載した書類(別表六(十)【中小企業該当様式】)を添付した場合、前段の各要件は満たしているが、確定申告書に試験研究費の額を記載した別表六(九)は添付しているものの別表六(十)の添付はなく、更正請求書には、確定申告書に添付した別表六(九)の試験研究費の額と同一の試験研究費の額を記載した別表六(十)を添付しているため、後段の適用限度額における当初申告記載額をどのように考えるべきか疑義が生じる。

また、上記において、租税特別措置法上の当初申告要件を充足し、適用限度額は満たしていると考え場合であっても、国税通則法第 23 条第 1 項第 1 号《更正の請求》において、更正の請求ができる場合として規定されている「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」に該当することとして、当該請求が認められるか疑義が生じる。

(3) 論点について

ここでは、次の 2 点について論点として検討したい。

- ① 租税特別措置法を適用する上で明細書として「確定申告書等に添付された書類」とは何か。その波及する論点として別表番号にかかわらず他の租税特別措置法の適用が可能か
- ② 租税特別措置法の特例制度を変更することが更正の請求(通則法第 23 条)「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ること」に該当するか

2 研究の概要

上記の論点の内①租税特別措置法を適用する上で明細書として「確定申告書等に添付された書類」とは何か。その波及する論点として別表番号にかかわらず他の租税特別措置法の適用が可能かである。

(1) 「当初申告要件」及び「適用額の制限」制度について

租税法の諸規定の中には、一般に納税者にとって有利となる制度についてその適用を受けるために、当初の確定申告書において制度の適用を受ける旨の意思表示をしておかないとその後においてその規定の適用を受けられないものとする「当初申告要件」が設けられているものがある。

また、これに加えて、納税者にとって有利となる制度の適用を受けることができる金額について、当初申告書に記載された金額を限度とする「適用額の制限」が設けられている規定もある。

問題点の検討を行うに当たり、法人税法と租税特別措置法に区分した上で当初申告要件等に関する改正及びその経緯について確認する。

(2) 「当初申告要件」及び「適用額の制限」に関する改正の経緯と現行制度

イ 法人税法上の当初申告要件

法人税法上の「当初申告要件」については、平成 23 年 12 月の税制改正で「当初申告要件」がある措置の中には、その措置の目的・効果や課税の公平の観点からみて、事後的な適用を認めても問題がないものも含まれていた。こうしたことを踏まえ、当初申告要件を求める必要がない措置については、当初申告要件を廃止し、更正の請求を認める範囲を拡大することとした（平成 24 年度税制改正の解説）趣旨を踏まえた改正が行われている。

この改正によりこれまで法人税法において「当初申告要件」が付されていたもののうち、受取配当の益金不算入制度、所得税額控除及び外国税額控除制度などの適用例が多い制度を含めその大部分について「当初申告要件」が廃止され、当初申告で適用を失念した場合でも事後的に「更正の請求」等により適用を受けることができる途が広げられている。

ロ 租税特別措置法上の当初申告要件

上記平成 23 年 12 月の税制改正において、租税特別措置法上の当初申告要件については改正が行われてない状況である。租税特別措置法上の各措置については現在も改正が行われていなければ更正の請求等によって事後的にその適用を受けることはできないものとされている。租税特別措置法上の当初申告要件の改正が行われていないのは、特定の政策誘導を図ることを目的とする措置について、更正の請求を含め実質的にその事後的な選択適用を認めることは、「税負担の軽減を通じ政策目的の達成を図る」との当該措置の趣旨そのものを没却するするおそれがあることがその理由とされる。

(3) 「適用額の制限」措置

イ 法人税法上の「適用額の制限」に関する改正

上記「当初申告要件」の改正と同時に「適用額の制限」が付されていた以下の措置については修正申告又は更正の請求により、当初申告に記載された金額の制約を受けることなく適正に計算された正当額まで増額させることができるものとする改正が行われている。

ロ 租税特別措置法上の「適用額の制限」に関する改正

租税特別措置法における適用額の制度についてもいくつかの制度に見直しが行われている。平成 23 年 12 月改正前は確定申告書等に記載されたすべての事項を基礎として計算する場合に控除を受けることができる正当額が限度とされていたので、修正申告や更正の請求によって適用金額を増額させることができなかったが、平成 23 年 12 月改正においてこれらの税額控除制度については、上述のとおり、控除を受けることができる正当額を計算する場合の基礎となる事項が確定申告書等に添付された書類に記載された試験研究費の額とされたため、試験研究費の額以外の事項として記載された金額に変更がある場合には、修正申告や更正の請求によって適用金額を増額させることが可能となった。

ただし、引き続き当初申告要件が課されているので、当初申告でこれ

らの制度を適用していない場合には、修正申告や更正の請求においてこれらの税額控除制度を適用することはできない。

上記の①試験研究を行った場合の法人税額の特別控除、②中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除及び確定申告書等、修正申告書又は更正の請求書に、控除の対象となる試験研究費の額又は特別試験研究費の額、控除を受ける金額及び控除を受ける金額の計算に関する明細を記載した書類の添付がある場合に限り、確定申告書等に添付された書類に記載された試験研究費の額及び特別試験研究費の額を基礎として計算した金額を限度として控除を受けることができることとされた（措法第 42 条の 4 第 21 項）。

そのため、確定申告等に添付された書類に記載された試験研究費の額及び特別試験研究費の額以外の事項に変更がある場合には、修正申告や更正の請求によって適正に計算された正当額まで特別控除税額を増額させることができるのではないかと考えられる。

（４）平成 23 年 12 月改正の背景とされる判例について

ここで、平成 23 年 12 月改正の背景といわれている判例について検討する。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は明らかあり、法人税法 68 条 3 項の趣旨に反しないと判示した、清涼飲料等の製造及び販売を行う原告による事件判決（最判平成 21 年 7 月 10 日（民集 63 卷 6 号 1092 頁（以下「本件判決」という。））を確認する。

本件判決は従前の法人税法におけるいわゆる所得税額控除の当初申告要件に係るものであり、平成 23 年 12 月改正において、現行法では所得税額控除に係る当初申告要件は廃止され、更正の請求範囲が拡大されている。本件事件は、法人税法上の当初申告要件を争った事例であり、本事件の射程が今回の研究テーマである租税特別措置法の事例に及ぶか否かを検討する。

3 試験研究費の税額控除制度の導入経緯等

- (1) 試験研究費の税額控除制度が導入された経緯（措置法 42 条の 4 第 1 項及び 4 項）は次のとおりであるが、その目的・趣旨は類似しており、試験研究費の額に変更はないため同条 1 項と 4 項でその趣旨が異なるとはいえない。

また、最大の政策税制であり、かつ重要度の高い研究開発税制については（中略）政策の重点分野への集中投入を図る観点から研究開発税制を大幅に拡充するものとして、試験研究費に税額控除割合を乗じて計算した金額を控除することができるという税額控除制度が導入された経緯があり（一般法人用）：措置法 4 2 条の 4 第 1 項」、中小企業に関して、中小企業も技術開発を促進する必要性の高まりと大企業と異なり恒常的に試験研究活動を行うことは少ないため（中略）インセンティブとしての機能強化として中小企業者等が支出する試験研究費の額を税額控除対象とすることとし、試験研究費額の 12%相当額を控除することができるとする規定とされている（（中小企業者用）措置法 4 2 条の 4 第 4 項）。

- (2) 本事例において前提とする事実関係

本事例の法人は中小企業者等にも該当するのであるが、一般法人にも該当するのである。そのため、当初申告書の提出時に添付した計算明細書は単なる提出誤りではなく、措置法の要件を充足した有効な計算明細書の添付である。したがって、同法人が明細書の添付を怠った場合と状況を異にしている。また、試験研究費の額を限度として正当に計算した計算明細書を更正請求書に添付していることから適法であると認められる。

しかしながら、当初確定申告書のその記載された金額と同額又はその金額が限度であることを法は要求しているものと考えられる。

本事例の対象法人は一般法人に該当するが、同時に対象法人は中小事業者にも該当する。当初申告書に添付した計算明細書に記載した試験研究費と更正請求書に添付した計算明細書に記載した試験研究費とは同額である。

(3) 当初確定申告書の添付書類の記載事項について

法人税法施行規則 34 条の別表の規定（大阪高裁平 21.7.30、神戸地裁平 21.1.14）について

イ 法人税法では、施行規則第 34 条において、法人税法 74 条第 1 項第 6 号（確定申告書の記載事項）に規定する財務省令で定める事項として別表の書式を定めている。そして、法人税法施行規則第 34 条 2 項において「確定申告書（当該申告書に係る修正申告書及び更正請求書を含む。）の記載事項及びこれに添付すべき書類の記載事項のうち、…別表二から別表六（三十一）まで（更正請求書にあっては、別表一を除く。）に定めるものの記載については、これらの表の書式によらなければならない。」と規定する（以下、同項の規定する書類を「法人税法規則書式」という。）。

また、租税特別措置法第 42 条の 4 第 21 項においては次のように規定されている。確定申告書等（これらの規定により控除を受ける額を増加させる修正申告書又は更正請求書を提出する場合には、当該修正申告書又は更正請求書を含む。）にこれらの規定による控除の対象となる試験研究費の額、控除を受ける金額及び当該金額の計算に関する明細を記載した書類の添付がある場合に限り、適用することとされている。すなわち、「確定申告書等に試験研究費の額から控除を受ける金額までの計算に関する明細を記載した書類の添付がある場合に限り、適用する」旨規定する（以下、同項が規定する書類を「措置法書類」という。）のである。

この文言からすると、法人税法規則書式を規定し、他に添付書類が必要であることを示したものに過ぎないと解される。

したがって、本件の場合、計算に関する明細の添付は措置法書類として必ずしも法人税法規則書式が添付されていないからといって、租税特別措置法第 42 条の 4 第 21 項に規定する措置法書類(明細書)の添付がないということはできないと考えられる。

ロ 言い換えると、当初申告要件の適用を受けるために、確定申告書に適法な明細書の添付が行われていることを前提として、同一の内容の書式

が記載された明細書の「試験研究費の額」を追加で増額していなければ、計算誤りに過ぎないともいえ、控除税額を 10%から 12%に増額させることは可能であると解される。

ハ 本税額控除の趣旨

本件においては、法人税法規則書式である別表 6 (9) に係る「試験研究費の額」「控除対象試験研究費の額」「法人税額の特別控除額」が記載され確定申告書に明細書として添付されているが、添付すべき明細書に記載すべき事項を記載していると考えられる。

一方、法人税法規則書式である別表 6 (10) に係る「試験研究費の額」「控除対象試験研究費の額」「法人税額の特別控除額」が記載され更正請求書に明細書として添付されているが、添付すべき明細書の記載要件を充足しているものと考えられる。

また、当初申告書と更正請求書のいずれの明細書も適法に添付されており、計算の基礎とされる「試験研究費の額」の変更もなされていないことからこの点に関しても租税特別措置法第 42 条の 4 第 21 項に規定する件を充足しているといえる。

他方、確定申告書に明細書として添付されている「法人税額の特別控除額」の計算が 10%として計算されているが、そこには計算誤りがあったのであるから、中小企業者等で試験研究費額の 12%に相当する額を当期の法人税の額から控除することとして法人税額の特別控除税額を増加させることができると解するのが相当である。

(4) 裁判例にみる租税特別措置法第 42 条の 4 第 21 項（後段）の「確定申告書等」の意義

イ 本事例は、「別表六 (九)」を添付し、試験研究を行った場合の法人税の特別控除の規定の適用を受けていた法人で、試験研究を行った場合の法人税の特別控除制度において、租税特別措置法 42 条の 4 第 1 項の規定は、試験研究費の額がある場合には、当該試験研究費額の 10%に相当する額を当期の法人税の額から控除することとしている。

一方、租税特別措置法 42 条の 4 第 4 項の規定は、中小企業者等で試験研究費の額がある場合には当該試験研究費額の 12%に相当する額を当期の法人税の額から控除することとしているが、確定申告後に中小企業者等該当判定によって 12%に相当する額の適用が可能であったことが判明したが、更正の請求により 12%の税額控除を受けることが可能であるのかが問題となる。

ロ まず、当初確定申告書へ 10%（一般用）の計算明細書を添付することで、法が要求する明細書を添付したといえるか否かについてであるが、「一般試験研究費の額に係る法人税法の特別控除に関する明細書」を当初確定申告書に添付して申告を行っており、対象法人が一般法人の要件を具備していることから、法が要求する明細書を添付していると考えられる。

そして、中小企業者等の 12%の税額控除についてであるが、文理上は、租税特別措置法第 42 条の 4 第 21 項前段において、「確定申告書等（これらの規定により控除を受ける額を増加させる修正申告書又は更正請求書を提出する場合には、当該修正申告書又は更正請求書を含む。）にこれらの規定による控除の対象となる試験研究費の額、控除を受ける金額及び当該金額の計算に関する明細を記載した書類の添付がある場合に限り、適用する。」と規定されていることからすれば、控除を受ける額を増加させる更正請求書を提出する場合に該当することなど、法が要求する明細書を添付していると考えられる。さらに同条後段で「この場合において、これらの規定により控除される金額の計算の基礎となる試験研究費の額は、確定申告書等に添付された書類に記載された試験研究費の額を限度とする。」と規定されており、本件においては、計算の基礎となる試験研究費の額（試験研究費の額）には変更がないため、更正の請求によって適正に計算された正当額まで適用金額を増額させることができるとする法が要求する明細書を添付していると考えられる。

ハ なお、租税特別措置法第 42 条の 4 第 1 項については、平成 23 年 12 月の税法改正以後も引き続き当初申告要件が課されている制度であるため、当初確定申告書に明細書が添付されなかった場合の制限に重点を置いた規定であるとの見方があるのではないかと考えられる、すなわち本件のように当初申告に添付された明細書が適法に提出された場合は例外であって、同項が予定する状況には当たらない可能性も考えられる。

ニ そこで、雇用者給与等支給増加額の特別税額控除について争われた訴訟（東京地裁平成 28 年 7 月 8 日判決）について検討しておきたい。当該判決においては、「確定申告書等」の意義が争点の一つとされ、その判決の中で、旧措置法第 42 条の 12 の 4 第 4 項後段の意義について、（措置法 42 条の 4 第 21 項に類似する規定ぶりである）判決において次のように触れている「同項後段の『確定申告書等』が中間申告書及び確定申告書をいうものであることからすれば、（省略）中間申告書及び確定申告書に控除明細書の添付がなければ中間申告書及び確定申告書に添付された書類に記載された雇用者給与等支給増加額がないこととなり、本件特別控除の適用を受けることはできないことになる。このように本件特別控除の制度については、いわゆる当初申告要件が設けられたものというべきところ、これは納税者である法人が、中間申告及び確定申告において同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ことを追加的に選択する趣旨で更正の請求等をすることを許さないこととしたものと解される。」と判示している。確定申告書に試験研究費の額を記載した別表六（九）は添付しているものの別表六（十）の添付はなく、更正請求書には、確定申告書に添付した別表六（九）の試験研究費の額と同一の試験研究費の額を記載した別表六（十）を添付しているため、後段の適用額限度要件における当初申告記載額をどのように考えるべきかについて、制度の適用を受ける範囲を追加的に選択する趣旨で更正の請求を行ったわけではないと解される。

一方で、租税特別措置法第 42 条の 4 第 1 項と同条第 4 項とは別の制

度として規定されている以上、1 項の制度の適用を選択しながらこれを覆し、4 項の制度の適用を受けることは、範囲を追加的に拡張する趣旨であったとも解され、平成 23 年 12 月税法改正後も当初申告要件が維持されているのは、厳格に制度を運用するためであったと考えられる。

(5) 小 括

これまで検討してきたが、論点の①租税特別措置法を適用する上で明細書として「確定申告書等に添付された書類」とは何か。その波及する論点として別表番号にかかわらず他の租税特別措置法の適用が可能か。という点について、次のように考えられる。

本事例においては、「確定申告書等に添付された書類」のうち確定申告書等については措置法 2 条 2 項 28 号に規定する確定申告書及び中間申告書のことであり、「添付された書類」とは「確定申告書等に試験研究費の額から控除を受ける金額までの計算に関する明細を記載した書類」を示している。

また、本件事例においては、当初申告要件の適用を受けるために、確定申告書等に適法な明細書の添付が行われていることを前提として、すなわち当初申告要件が充足されているとして、同一の内容の書式が記載された明細書の「試験研究費の額」を追加で増額していなければ、別表番号にかかわらず他の租税特別措置法の適用が可能ではないかと考えられる。

しかしながら、波及する点として別表番号にかかわらず他の租税特別措置法の適用が可能かという点においては、「当初確定申告書の添付書類の記載事項について」のとおり、「法人税法規則書式」の記載項目が同一であることを前提として特定事項である試験研究費に追加して増額することがなく当初申告がなされていたとしても、事実関係が異なる場合まで別表番号にかかわらず他の租税特別措置法の適用が可能であるとは言い切れない。

4 更正の請求について

(1) 本件に関する条文解説

国税通則法 23 条 1 項 1 号は、納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等も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税額が過大であるときは、更正の請求をすることができる旨規定している。

当該規定の趣旨に関しては、これまで更正の請求が認められなかった裁判例では「当初した選択を後になって覆しこれを変更することを認めない趣旨だと解され、当初の選択を変更しようとするものと評価されたために更正の請求が認められなかった。」という裁判例が見受けられる。

(2) 札幌地裁（平成 29 年 6 月 22 日）判決の概要

イ 事案の概要

所得税・復興特別所得税における「雇用者給与等支給額が増加した場合の特別控除」に関して、納税者は確定申告時に控除明細書を添付しないまま申告し、後日控除明細書を添付した更正請求を提出。しかし、税務当局は「当初申告に控除明細書の添付がなかったため、特別控除の基礎となる増加額は存在しない」と判断し、更正理由なしとの通知処分を下した。原告はこの処分の取消しを求め提訴した。

ロ 争点と裁判所の判断

裁判所は、「文理解釈上、控除対象額は確定申告書に添付された書類に記載されたものに限る」と明示し、更正請求書への添付では要件を満たさないと判断し、インセンティブ措置としての制度趣旨からも、事後的適用の認容は政策効果を減殺する懸念があるとされ、当初申告要件の厳格な適用が支持された。

ハ 札幌地裁判決の検討

本判決は確定申告書や本件明細書の記載から、納税者が本件特別控除を受ける意思が読み取れる場合にも、適用されるべき本件特別控除の額は本件規定 4 項後段の文言どおり、当初確定申告書に添付された書類に

記載されていた雇用者給与等支給増加額を基礎として計算した金額に限られると解釈すべきことを明らかにした。

この判断を前提とすると、仮に雇用者給与等支給増加額を基礎として計算された金額が当初確定申告書に添付された書類に記載されていた場合、更正請求書に添付された書類に記載された雇用者給与等支給増加額（本件事例にいう試験研究費の額）は当初確定申告書のその記載された金額と同額又はその金額が限度であることを法は要求しているものと考えられる。

（３） 東京地裁平成 28 年 7 月 8 日判決の概要について

イ 東京地裁平成 28 年 7 月 8 日判決の概要

東京地裁平成 28 年 7 月 8 日判決において、旧措置法 42 条の 12 の 4 第 4 項は、その前段において、同条 1 項の規定は、確定申告書等、修正申告書又は更正請求書に控除明細書の添付がある場合に限り適用する旨を規定し、また、その後段において、この場合において、同項の規定により控除される金額は、当該確定申告書等に添付された書類に記載された雇用者給与等支給増加額を基礎として計算した金額に限るものとする旨を規定する。

ロ 租税法規の原則的な解釈

租税法規は、多数の納税者間の税負担の公平を図る観点から、法的安定性の要請が強く働くのであって、その解釈は、原則として文理解釈によるべきであり、文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に初めて、規定の趣旨・目的等に照らしてその意味内容を明らかにする目的論的解釈によるべきであるところ、前記（１）のとおりの各規定によれば、措置法 42 条の 12 の 4 第 4 項後段の「確定申告書等」は、中間申告書及び確定申告書をいうものであることが明らかであるというべきである。

そして、同項後段の「確定申告書等」が中間申告書及び確定申告書をいうものであることからすれば、同項後段の規定により、本件特別控除

の適用により控除される金額は、中間申告書及び確定申告書に添付された書類に記載された雇用者給与等支給増加額を基礎として計算した金額に限られることになる。

ハ 当初申告要件が課せられている趣旨と国税通則法との関連

中間申告書及び確定申告書に控除明細書の添付がなければ、中間申告書及び確定申告書に添付された書類に記載された雇用者給与等支給増加額がないことになり、本件特別控除の適用を受けることはできないことになる。このように、本件特別控除の制度については、いわゆる当初申告要件が設けられているものというべきところ、これは、納税者である法人が、中間申告及び確定申告において同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ことを追加的に選択する趣旨で更正の請求等をするを許さないこととしたものと解される。

以上により、本件特別控除によって控除される金額は、中間申告書及び確定申告書に添付された書類に記載された雇用者給与等支給額を基礎として計算した金額に限られることとなり、中間申告書及び確定申告書に控除明細書の添付がなければ、本件特別控除の適用はできないということになる。

すなわち、本判決においては、原告が、本件法人税確定申告書に控除明細書を添付せず、本件各更正の請求をするに至って初めて控除明細書を添付したのであるから、本件法人税確定申告書に記載した課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法令の規定に従っていなか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場合（通則法 23 条 1 項）ということとはできないこととされた。

なお、本判決において更正の請求ができる場合を示されていないが、個別税法の適用額制限の緩和された平成 23 年 12 月税法改正後においても、継続して当初申告書に、計算明細書の添付要件が課されている制度においては、当初申告書に更正の請求の適用要件である計算明細書の添

付がなければ計算の基礎となる金額（本件事例においては試験研究費の額）がないこととなり、特別税額控除を受けることはできない。

また、更正請求事由である「法律の規定に従っていない又は計算誤りがある」ことが必要とされ、「平成 23 年 12 月税法改正における適用額制限の緩和により、国税通則法が規定する更正の請求事由自体の改正は行われていないものの、実質的に更正の請求が認められる範囲が拡大されている」。

（４）《納税者による選択と更正の請求（国税通則法 23 条 1 項 1 号関係）》

イ 租税法規は、納税者が申告するに当たり、一定の方法を選択して課税標準等及び税額等を計算して申告することを認めているが、納税者が一定の方法を選択して申告した場合、更正の請求により、このような選択を変更することは一般的には認められていないと解される。

この点につき最高判昭 62. 11. 10（以下「昭和 62 年判決」という。）において、租税特別措置法は医師の社会保険診療に係る必要経費につき、実際に要した個々の経費の積上げに基づく実額計算の方法によるか、一定の標準率に基づく概算による経費控除の方法によるかを納税者の選択に委ねていたが、昭和 62 年判決は、納税者が必要経費の概算控除の方法を選択して確定申告をした場合には「たとえ実際に要した経費の額が右概算による控除額を超えるため右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、納税者としては、そのことを理由に国税通則法 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」とした。当該措置法の規定により事業所得の金額を計算した旨を記載して確定申告をしている場合には、当該措置法の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、納税者が措置法の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右概算による控除額を超えているとしても、そのことは、右にいう[国税通則法 23 条 1 項 1 号の]『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」とした。

ロ 本件は税額控除の範囲を追加的に拡張するものでなく、当初から税額控除を受けようとする意思があったことは明らかであるため、更正の請求による正当額への是正を認めるべきと判示した。

本件は、「当初から税額控除を受けようとする意思があったことは明らか」というかなり限定的なケースであるため直ちに引用することはできないが、国税通則法精解 18 版（令和 7 年 2 月 14 日版大蔵財務協会 357－378 頁）によると、この判決が平成 23 年 12 月改正に影響を与えたと考えられる。

ハ「適用額制限の見直し」と更正の請求との関係について

「試験研究を行った場合の特別税額控除」については租税特別措置法の改正により、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に、適用対象となる費用の額、控除を受ける金額及びその計算に関する明細を記載した書類を添付した場合に限り、当該確定申告書（当初申告書を指す。）に添付された書類に記載された適用対象となる費用の額を基礎として計算した金額に係る控除を受けることができることが記述された。この結果、更正の請求により、適正に計算された正当額まで当初申告時の控除額を増額することができることとされた（「平成 23 年 12 月改正の解説」172 頁）。

また、国税通則法精解 18 版によると、国税通則法 23 条第 1 項 1 号につき更正の請求の当初申告要件の緩和に関する記述に続いて、「(2) 控除額の制限の緩和として益金不算入額・控除金額はその金額として確定申告書（当初申告書を指す。）に記載された金額を限度とする旨の定めがある「受取配当等の損金不算入制度」や「試験研究を行った場合の特別税額控除」など、控除等の金額が当初申告の際に記載された金額に限定される控除額の制限がある措置については、当初申告で計算誤りがある場合でも、国税通則法 23 条第 1 項 1 号の規定に従い、更正の請求により控除額の制限を超えての増額はできないこととされていた。」として従前

の取扱いに触れた上で、こうした控除額の制限がある措置については、「近年、更正の請求により控除額の増額を認めてもよい場合がある旨の最高裁判決(最高裁平成 21 年 7 月 10 日判決)も出されていたことから、平成 23 年 12 月の改正においては更正の請求により、適正に計算された正当額まで当初申告時の控除額を増額することができる」こととされている。

このように、平成 23 年 12 月改正における当初申告要件の廃止又は適用額制限の緩和により、国税通則法が規定する更正の請求事由である「法律の規定に従っていない又は計算誤りがある」(国税通則法 23 条 1 項)という点に関する改正は行われていないものの、上述のような取扱いからすれば、個別税法の改正によって、実質的に更正の請求が認められる範囲が拡大されたとも考えられる。

ニ 特別控除の制度の趣旨と本事例へのあてはめ

措置法第 42 条の 4 第 1 項及び第 4 項の税額控除制度が導入された経緯として、政策の重点分野への集中投入を図る観点から試験研究費の税額控除制度(一般用)が導入され、中小企業も技術基盤の強化に資するために導入された(中小企業用)。これは、いずれも試験研究活動に対するインセンティブ措置として機能することを目的とするものである。

本件特別控除の制度は試験研究活動に対するインセンティブ措置であり特定の政策誘導を図ることを目的とするものであるところ、このような「インセンティブ措置」については、更正の請求を含めその事後的な選択的適用を認めることは税負担の軽減を通じ政策目的の達成を図るとの当該措置の趣旨を没却するおそれがあることから、当初申告要件を廃止することは適当でないと考えられ、当初申告要件が課されているものである。

また、本事例においては当初申告書提出前から、対象法人が一般法人にも中小企業者にも該当することや当初申告書に添付した計算明細書に記載した試験研究費と更正請求書に添付した計算明細書に記載した試験

研究費とが同額であることからすると、

追加的な試験研究費関連支出を計算の基礎に取り込むような事実は無いということがうかがえ、「更正の請求を認めたとしても、インセンティブ措置について、事後的な選択適用を認めることにはならず、税負担の軽減を通じ政策目的の達成を図るとの趣旨に反することはない」とも考えられる。

5 まとめ

(1) 当初申告要件の充足性について

本事例の場合、計算に関する明細の添付は措置法書類として必ずしも法人税法規則書式が添付されていないからといって、租税特別措置法第 42 条の 4 第 21 項に規定する措置法書類(明細書)の添付がないということではできないと考えられる。

そのように考えると控除税額の計算誤り(10%→12%)に過ぎないともいえ、控除税額を中小企業者として 12%の税額控除額の適用も可能であったことが明確であること。文理上この再計算を制限する規定も認められず、その趣旨から検討したとしても、類似する目的・趣旨するものであり試験研究費の増額は行っていないため、事後的な選択適用を認めることにはならず、控除税額の計算誤り(10%→12%)であると解することもできる。

(2) 国税通則法第 23 条第 1 項第 1 号《更正の請求》に関し、本事例が「更正の請求ができる場合」に該当するか否かについて

平成 23 年 12 月の個別税法の改正によって、更正の請求が認められる範囲が実質的に拡大され、個別税法で計算項目に誤り等がある場合には、更正の請求が可能とされた。「試験研究を行った場合の特別税額控除制度」についても対象となり得ることとされ、更正の請求により、適正に計算された正当額まで控除額を増額可能とされた。

そのため、本事例に限定すると、更正の請求が認められるのではないかと考えられるが、措置法上、仮にその様な考え方が成立するとした場合

であっても、国税通則法 23 条 1 項 1 号に規定する更正の請求の要件に該当するか否かについて、本事例のように見方によっては選択適用ともとれる場合においても「法令の規定に従っていない」又は「計算に誤りがある」として判断すべきか否かは法令上明確であるとはいえないことから、法令の明確化が望まれる。

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。
なお、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、令和 6 年 6 月 17 日現在のものに基づく。

| <法令等> | 《略称》 |
|----------------------|------|
| 法人税法・・・・・・・・・・・・・・・・ | 法法 |
| 法人税法施行令・・・・・・・・・・・・ | 法令 |
| 法人税法施行規則・・・・・・・・・・・・ | 法規 |

目 次

| | |
|---------------------------------|----|
| はじめに | 26 |
| 第 1 章 当初申告要件に係る検討事例について | 29 |
| 第 1 節 当初申告要件の概要 | 29 |
| 第 2 節 事例の概要及び論点 | 29 |
| 1 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除の当初申告要件等 | 29 |
| 2 事例の概要説明 | 30 |
| 3 論点について | 30 |
| 第 2 章 当初申告要件の充足性 | 32 |
| 第 1 節 「当初申告要件」及び「適用額の制限」制度 | 32 |
| 1 「当初申告要件」等に関する改正の経緯と現行制度 | 32 |
| 2 租税特別措置法上の当初申告要件 | 33 |
| 3 「適用額の制限」措置 | 33 |
| 第 2 節 平成 23 年 12 月改正の背景とされる判例 | 35 |
| 1 事案の概要 | 35 |
| 2 一審・二審判決の状況について | 36 |
| 3 法令の定め | 36 |
| 4 最高裁判決要旨 | 37 |
| 5 改正後の動向等 | 38 |
| 6 最高裁平成 21 年判決の射程に関する判断について | 39 |
| 第 3 章 試験研究費の税額控除制度の導入経緯等 | 41 |
| 第 1 節 試験研究費を行った場合の法人税額の特別控除 | 41 |
| 1 《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》の規定について | 41 |
| 2 《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》の趣旨について | 42 |
| 3 本事例において前提とする事実関係 | 43 |
| 第 2 節 当初確定申告書の添付書類の記載事項について | 43 |
| 1 いわゆる「法人税法規則書式」と「措置法書類」について | 43 |

| | |
|---|----|
| 2 本事例において | 44 |
| 第 3 節 本税額控除の充足性 | 45 |
| 第 4 節 裁判例にみる租税特別措置法第 42 条の 4 第 21 項（後段）の 「確定申告書等」の意義 | 45 |
| 1 12%の税額控除を受けることは可能か | 45 |
| 2 当初申告要件を充足しているか | 46 |
| 3 引き続き当初申告要件が課されている制度も同様であるのか | 47 |
| 4 東京地裁平成 28 年 7 月 8 日判決の検討 | 47 |
| 5 制度の適用を受ける範囲を追加的に選択する趣旨 | 48 |
| 第 4 節 小 括 | 49 |
| 第 4 章 更正の請求の趣旨等について | 51 |
| 第 1 節 更正の請求の趣旨等 | 51 |
| 1 更正の請求に関する規定 | 51 |
| 2 国税通則法 23 条 1 項 1 号の趣旨について | 51 |
| 第 2 節 札幌地裁（平成 29 年 6 月 22 日）判決の概要 | 53 |
| 1 事案の概要 | 53 |
| 2 争点及び争点に関する当事者の主張 | 54 |
| 3 原告の主張 | 54 |
| 4 被告（国側）の主張 | 55 |
| 5 札幌地方裁判所の判断 | 56 |
| 6 札幌地裁判決について | 57 |
| 第 3 節 東京地裁平成 28 年 7 月 8 日判決の概要について | 57 |
| 1 東京地裁平成 28 年 7 月 8 日判決の概要 | 58 |
| 2 租税法規の原則的な解釈の方法 | 58 |
| 3 当初申告要件が課せられている趣旨と国税通則法との関連 | 59 |
| 第 4 節 納税者による選択と更正の請求 (国税通則法 23 条 1 項 1 号関係) | 60 |
| 1 社会保険診療に係る必要経費の選択の変更 | 60 |

| | | |
|-------|---|----|
| 2 | 最高裁平成 21 年 7 月 10 日判決について…………… | 61 |
| 3 | 「適用額制限の見直し」と更正の請求との関係について…………… | 62 |
| 第 5 節 | 特別控除の制度の趣旨と本事例へのあてはめ…………… | 63 |
| 第 6 節 | 結びに代えて…………… | 64 |
| 1 | 当初申告要件の充足性について…………… | 64 |
| 2 | 国税通則法第 23 条第 1 項第 1 号《更正の請求》に関し、本件 事例が「更正の請求ができる場合」に該当するか否かについて…………… | 65 |

はじめに

「当初申告要件」とは、納税者にとって有利になる制度の適用を受けるために、当初申告において制度を受けることの「意思表示」を要求しているものをいう。この「意思表示」とは具体的には、当初の確定申告書において、申告書に一定事項の記載や一定書類を添付することをいう。

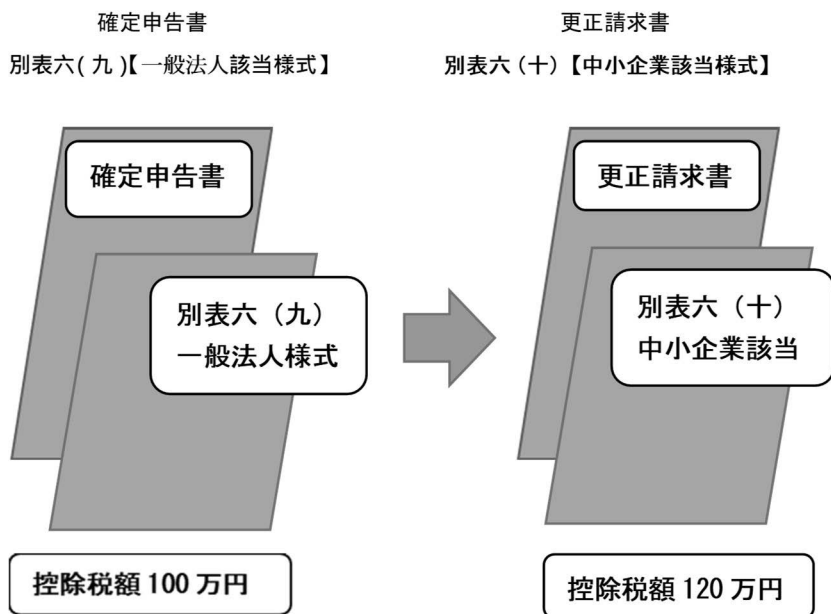
例えば、租税特別措置法第 42 条の 4 第 1 項又は第 4 項《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》の規定の適用を受けるためには、同条第 21 項前段の試験研究費の額及び控除を受ける金額等を記載した書類の添付要件を満たす必要がある。租税特別措置法第 42 条の 4 第 21 項の条文を確認しておくと、次のとおり規定されている。

《租税特別措置法第 42 条の 4 第 21 項》「第 1 項、第 4 項及び 7 項の規定は、確定申告書等（これらの規定により控除を受ける額を増加させる修正申告書又は更正請求書を提出する場合には、当該修正申告書又は更正請求書を含む。）にこれらの規定による控除の対象となる試験研究費の額又は特別試験研究費の額、控除を受ける金額及び当該金額の計算に関する明細を記載した書類の添付がある場合に限り、適用する。この場合において、これらの規定により控除される金額の計算の基礎となる試験研究費の額又は特別試験研究費の額は、確定申告書等に添付された書類に記載された試験研究費の額又は特別試験研究費の額を限度とする。」

例えば、法人が中小企業者該当判定を誤って確定申告書に試験研究費の額、控除額及び控除額の計算明細を記載した書類（別表六（九）【中小企業非該当様式】）を添付していたことが判明したため、控除額を増加させる更正請求書に試験研究費の額、控除額及び控除額の計算明細を記載した書類（別表六（十）【中小企業該当様式】）を添付した場合、前段の各要件は満たしているが、確定申告書に試験研究費の額を記載した別表六（九）は添付しているものの別表六（十）の添付はなく、更正請求書には、確定申告書に添付した別表六（九）の試験研究費の額と同一の試験研究費の額を記載した別表六（十）を添付しているため、

後段の適用限度額における当初申告記載額をどのように考えるべきか疑義が生じる。

また、上記において、租税特別措置法上の当初申告要件を充足し、適用限度額は満たしていると考えられる場合であっても、国税通則法第 23 条第 1 項第 1 号《更正の請求》において、更正の請求ができる場合として規定されている「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」に該当することとして、当該請求が認められるか疑義が生じる。このような事例の場合に、① 租税特別措置法を適用する上で明細書として「確定申告書等に添付された書類」とは何か。その波及する論点として別表番号にかかわらず他の租税特別措置法の適用が可能か、② 租税申告特別措置法の特例制度を変更することが更正の請求(通則法第 23 条)「法令の規定に従っていないこと又は当該計算に誤りがあること」に該当するののかということについて考察する。



第 1 章 当初申告要件に係る検討事例について

第 1 節 当初申告要件の概要

「当初申告要件」とは、納税者にとって有利になる制度の適用を受けるために、当初申告において制度の適用を受けることの「意思表示」を要求しているものをいう。この「意思表示」とは具体的には、当初の確定申告書において、申告書に一定事項の記載や一定書類を添付することをいう。

例えば、租税特別措置法第 42 条の 4 第 1 項又は第 4 項《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》の規定の適用を受けるためには、同条第 21 項前段の試験研究費の額及び控除を受ける金額等を記載した書類の添付要件を満たす必要がある。

第 2 節 事例の概要及び論点

試験研究を行った場合の法人税額の特別控除の当初申告要件等については次のように規定されており、ここでは事例の概要及び論点について述べることにする。

1 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除の当初申告要件等

《租税特別措置法第 42 条の 4 第 21 項》「第 1 項、第 4 項及び 7 項の規定は、確定申告書等（これらの規定により控除を受ける額を増加させる修正申告書又は更正請求書を提出する場合には、当該修正申告書又は更正請求書を含む。）にこれらの規定による控除の対象となる試験研究費の額又は特別試験研究費の額、控除を受ける金額及び当該金額の計算に関する明細を記載した書類の添付がある場合に限り、適用する。この場合において、これらの規定により控除される金額の計算の基礎となる試験研究費の額又は特別試験研究費の額は、確定申告書等に添付された書類に記載された試験研究費の額又

は特別試験研究費の額を限度とする。」

2 事例の概要説明

例えば、法人が中小企業者等の該当判定を誤って確定申告書に試験研究費の額、控除額及び控除額の計算明細を記載した書類（別表六（九）【一般法人様式】）を添付していたことが判明したため、控除額を増加させる更正請求書に試験研究費の額、控除額及び控除額の計算明細を記載した書類（別表六（十）【中小企業様式】）を添付した場合、前段の各要件は満たしているが、確定申告書に試験研究費の額を記載した別表六（九）は添付しているものの別表六（十）の添付はなく、更正請求書には、確定申告書に添付した別表六（九）の試験研究費の額と同一の試験研究費の額を記載した別表六（十）を添付しているため、後段の適用限度額における当初申告記載額をどのように考えるべきか疑義が生じる。

また、上記において、租税特別措置法上の当初申告要件を充足し、適用限度額は満たしていると考えられる場合であっても、国税通則法第 23 条第 1 項第 1 号《更正の請求》において、更正の請求ができる場合として規定されている「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」に該当することとして、当該請求が認められるか疑義が生じる。

3 論点について

ここでは、次の①又は②の 2 点を論点として検討する。

なお、「積極的な考え方 (A)」として更正請求書において、試験研究費の額控除を受ける金額及び当該金額の計算に関する明細を記載した書類を添付しているため、要件を満たしていることを示し、「消極的な考え方 (B)」として当初申告において、誤って選択した別表 6（9）を添付しており、これは法が要求する明細書を添付しているとは言えないため、要件を満たしていない

とする考え方を示すこととする。

- ① 租税特別措置法を適用する上で明細書として「確定申告書等に添付された書類」とは何か。その波及する論点として別表番号にかかわらず他の租税特別措置法の適用が可能か。
- ② 租税特別措置法の特例制度を変更することが更正の請求（通則法第 23 条）「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ること」に該当するか

第 2 章 当初申告要件の充足性

上記の論点の内①租税特別措置法を適用する上で明細書として「確定申告書等に添付された書類」とは何か。その波及する論点として別表番号にかかわらず他の租税特別措置法の適用が可能か否かである。

第 1 節 「当初申告要件」及び「適用額の制限」制度

租税法の諸規定の中には、一般に納税者にとって有利となる制度についてその適用を受けるために、当初の確定申告書において制度の適用を受ける旨の意思表示をしておかないとその後においてその規定の適用を受けられないものとする「当初申告要件」が設けられているものがある⁽¹⁾。

納税者にとって有利となる制度の適用を受けることができる金額について、当初申告書に記載された金額を限度とする「適用額の制限」が設けられている規定もある。

問題点の検討を行うに当たり、法人税法と租税特別措置法に区分した上で当初申告要件等に関する改正及びその経緯について確認する。

1 「当初申告要件」等に関する改正の経緯と現行制度

法人税法上の「当初申告要件」については、平成 23 年 12 月の税制改正で「当初申告要件」がある措置の中には、その措置の目的・効果や課税の公平の観点からみて、事後的な適用を認めても問題がないものも含まれていた。こうしたことを踏まえ、当初申告要件を求める必要がない措置については、当初申告要件を廃止し、更正の請求を認める範囲を拡大することとした⁽²⁾。」という趣旨を踏まえた改正が行われている。

この改正によりこれまで法人税法において「当初申告要件」が付されてい

(1) 小畑孝雄「税と経営」雅 2220 R 7.1.1 32 頁

(2) 松代孝廣ほか「平成 23 年 12 月改正の解説」162－164、167 - 186 頁

もののうち、受取配当の益金不算入制度、所得税額控除及び外国税額控除制度などの適用例が多い制度を含めその大部分について「当初申告要件」が廃止され、当初申告で適用を失念した場合でも事後的に「更正の請求」等により適用を受けることができる途が広げられている。

2 租税特別措置法上の当初申告要件

上記平成 23 年 12 月の税制改正において、租税特別措置法上の当初申告要件については改正が行われていない状況である。租税特別措置法上の各措置については現在も改正が行われていなければ更正の請求等によって事後的にその適用を受けることはできないものとされている。租税特別措置法上の当初申告要件の改正が行われていないのは、特定の政策誘導を図ることを目的とする措置について、更正の請求を含め実質的にその事後的な選択適用を認めることは、「税負担の軽減を通じ政策目的の達成を図る」との当該措置の趣旨そのものを没却するするおそれがあることがその理由とされる。

3 「適用額の制限」措置

法人税法上の「適用額の制限」に関する改正について、「当初申告要件」の改正と同時に「適用額の制限」が付されていた以下の措置については修正申告又は更正の請求により、当初申告に記載され金額の制約を受けることなく適正に計算された正当額まで増額させることができるものとする改正が行われている。

- 「① 受取配当等の益金不算入額（旧法 23、81 の 4）
- ② 国等に対する寄附金、指定寄附金及び特定公益増進法人に対する寄附金の損金算入額（旧法 37、81 の 6）
- ③ 所得税額控除（法 68、81 の 14）⁽³⁾」

租税特別措置法上の「適用額の制限」に関する改正について

(3) 松代ほか前掲注(2) 163 頁

租税特別措置法における適用額の制度についても見直しが行われたのは次に掲げる特別措置法のいくつかの制度である。

- 「① 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除（措法 42 の 4）
- ② 中小事業者等が機械等を取得した場合の法人税額の特別控除（措法 42 の 6）
- ③ 沖縄の特定地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除（措法 42 の 9）
- ④ 国際戦略総合特別区域において機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除（措法 42 の 11）
- ⑤ 法人税の額から控除される特別控除額の特例（措法 42 の 13）⁽⁴⁾。」

平成 23 年 12 月改正前は確定申告書等に記載されたすべての事項を基礎として計算する場合に控除を受けることができる正当額が限度とされていたので、修正申告や更正の請求によって増額しても適用金額を増額させることができなかったが⁽⁵⁾平成 23 年 12 月改正においてこれらの税額控除制度については、「控除を受けることができる正当額を計算する場合の基礎となる事項が確定申告書等に添付された書類に記載された試験研究費の額とされたため、試験研究費の額以外の事項として記載された金額に変更がある場合には、修正申告や更正の請求によって適用金額を増額させることが可能となった。

ただし、引き続き当初申告要件が課されているので、当初申告でこれらの制度を適用していない場合には、修正申告や更正の請求においてこれらの税額控除制度を適用することはできない。

上記の①試験研究を行った場合の法人税額の特別控除、②中小企業者等が機械等を取得した場合の法人税額の特別控除に関して確定申告書等、修正申告書又は更正の請求書に、控除の対象となる試験研究費の額、控除を受ける金額及び控除を受ける金額の計算に関する明細を記載した書類の添付がある場合に限り、確定申告書等に添付された書類に記載された試験研究費の額及

(4) 松代・前掲注(2) 171 頁

(5) 松代・前掲注(2) 171 頁

び特別試験研究費の額を基礎として計算した金額を限度として控除を受けることができることとされた（措法第 42 条の 4 第 21 項）。

そのため、確定申告等に添付された書類に記載された試験研究費の額及び特別試験研究費の額以外の事項に変更がある場合には、修正申告や更正の請求によって適正に計算された正当額まで特別控除税額を増額させることができるのではないかと考えられる。本事例の内容からすると同項の文理解釈からすると本事例に関しては「積極的な考え方（A）」を採用すべきではないかと考えられる。

第 2 節 平成 23 年 12 月改正の背景とされる判例

ここで、平成 23 年 12 月改正の背景といわれている判例について検討する。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は明らかであり、法人税法 68 条 3 項の趣旨に反しないと判示した、清涼飲料等の製造及び販売を行う原告による事件判決⁽⁶⁾（最判平成 21 年 7 月 10 日（民集 63 卷 6 号 1092 頁（以下「本件判決」という。））を確認する。

本件判決は従前の法人税法におけるいわゆる所得税額控除の当初申告要件に係るものであり、平成 23 年 12 月改正において、現行法では所得税額控除に係る当初申告要件は廃止され、更正の請求範囲が拡大されている。本件事件は、法人税法上の当初申告要件を争った事例であり、本事件の射程が今回の研究テーマである租税特別措置法の事例に及ぶか否かを検討する。

1 事案の概要

本件は、清涼飲料等の製造及び販売等を目的とする株式会社である A 社が、法人税の確定申告において、法人税法 68 条 1 項の規定に基づき、支払いを

(6) 「判例タイムズ」 雅 1307 (2009.12.1) 105 - 109 頁。

受けた配当等に対して課された所得税等を控除するに当たり、いわゆる銘柄別簡便法により計算した。しかし、その際に計算を誤り、控除額が過少なまま法人税の確定申告をするに至った。その結果、A社はこれを訂正すべく、B税務署に対し国税通則法 23 条 1 項 1 号に基づき更正の請求をしたところ、B税務署長はA社に対し、所得税額の控除は確定申告書に記載された金額が限度になるとして、更正すべき理由がない旨の通知をしたため、A社はその取消しを求め提訴した⁽⁷⁾。

なお、B税務署は、A社の提訴後、別の理由により増額更正を行ったので、A社は訴えの変更を行い更正処分の取消しを求めるに至っている。

2 一審・二審判決の状況について

一審地裁判決においては、所得税額控除に関するA社の主張を容れて、A社の請求をほぼ認容したが、二審高裁判決は、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⁽⁸⁾であり、納税者である法人が自由な意思と判断により控除を受ける金額を確定申告書に記載した以上、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、直ちに国税通則法 23 条 1 項 1 号所定の要件に該当するというにはならないなどと述べて、A社の所得税額控除に関する主張は理由がなく、本件更正処分は適法であると判断して、1 審判決中被告敗訴部分を取消しA社の請求をすべて棄却すべきものと判示していた。⁽⁹⁾

3 法令の定め

「法人税法 68 条 1 項の規定は、内国法人が支払いを受ける利子及び配当

(7) 「旬刊金融法務事情」2010. 2. 15 1890 号。

(8) 鎌野真敬「判解」最高裁判所判例解説民事編平成 21 年度（下）519—531 頁。
「（高裁判決においては）もともと、次のような場合には例外的に更正の請求を認めるべきとしている。①例えば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り転記又は違算が明らかである場合や法令解釈計算誤りがやむを得ない事情による場合。」と解釈されている。

(9) 国税通則法精解 18 版（令和 7 年 2 月 14 日版大蔵財務協会 357—378 頁）。

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法人税の額から控除する旨規定している同条 1 項の規定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。他方で、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金額の計算上、損金の額に算入しない旨規定している。そうすると、同法は、所得税額控除の適用を受けるか、適用を受けずに損金に算入するかを当該法人の選択に委ねているものと理解される。

国税通則法 23 条 1 項 1 号は、納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等も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税額が過大であるときは、更正の請求をすることができる旨規定している⁽¹⁰⁾。」

4 最高裁判決要旨

法人税の確定申告において、法人税法⁽¹¹⁾68 条 1 項に基づき配当等に係る所得税額を控除するにあたり、原則として是正は認められないが、本件の控除額の記載の誤りは、所有株式数の記載誤りに起因する単純なものであり、正当に計算される金額全額につき控除を受けようとする意思があったことは、確定申告書の記載等から見て取れることから、本件では是正が認められると判断している。

また、旧 68 条 3 項は、納税者が、確定申告において、申告の対象となる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

(10) 鎌野真敬「時の判例」ジュリスト 1401 号 88－89 頁

(11) 法人税法（平成 15 年法律 8 号による改正前のもの）

を覆し、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。

他方、本件判決は、旧 68 条 3 項のこのような趣旨からして、所得税額控除制度の適用を受けることを選択する意思があったと認められ、更正の請求が制度の適用を受ける範囲を追加的に拡張しようとするものでない場合には、更正の請求を認め得ることも明らかにした。

本件についても「①A社が確定申告書に添付した明細書に、所有する株式の全銘柄を記録し、配当等として受け取った収入金額・課された所得税額を銘柄別に全て記載していたこと、②控除を受ける所得税額が過少記載となったのは、配当等の計算の基礎となった期間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だったのに誤って確定申告に係る事業年度のそれを記載したためであることなどを認定した上、A社は、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が見て取れる⁽¹²⁾」とした。

そして、本件更正の請求は、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かったから、更正の請求の要件を満たしており、にもかかわらずそのことを認めずになされた増額更正は違法であると判断した。

5 改正後の動向等

平成 23 年 12 月法改正後も当初申告要件が維持されている措置に対して、本判決の射程が及ぶか否かを検討するに当たり、本判決が本事件当時の法人税法 68 条 3 項の所得税額控除の制度趣旨を検討していることに注目すると、所得税額控除に関しては二重課税が生じるため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法人税の額から控除する旨規定されてお

(12) 最判平 21 年 7 月 10 日民集 63 卷 6 号 1092 頁。

り、本判決の射程は限定的であり、趣旨が大きく異なる租税特別措置法に関する判決ではない。そのため、本判決の射程は本稿で研究対象としている租税特別措置法の解釈には及ばない⁽¹³⁾と解することもできる⁽¹⁴⁾。

そこで、本判決において、納税者の主張が認められた理由を検討すると、昭和 62 年判決⁽¹⁵⁾の納税者は実額控除か概算控除かに関する選択を確定申告にて行った上で、更正の請求により当該選択自体の変更を試みたものである。

一方、本判決の納税者は、確定申告にて、法人税法 68 条に所得税額控除及びその金額を計算するにあたっての銘柄別簡便法の利用という選択をしたが、かかる選択自体の変更を求めたものではない。納税者が更正の請求により求めたことは、所得税額控除及び銘柄簡便法という選択の枠内における計算の誤りの訂正を認めたものと解することもできよう。「後者の見解に立つならば、平成 23 年 12 月法改正後も当初申告要件が維持されている措置に対して、本判決の射程が及ぶ余地がある」とする見解⁽¹⁶⁾も見受けられる。

6 最高裁平成 21 年判決の射程に関する判断について

「最高裁平成 21 年判決の事案は、確定申告書に添付された書類の記載から、その所有する株式の全銘柄に係る所得税の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、所得税額の控除の制度の適用を受けることを選択する意思であったことを見て取れる事案であることが前提となっていることに照らすと、確定申告書等及びそれに添付された書類からは申告者の意思が明確ではなく、それ以外の書類を参照しない限り申告者の意思が確定できないという場合にも、その判示の趣旨が及ぶものとは解し難いから、最高裁平成 21 年判決の判示を前提とする限り、その前提を異にするものであって採用することができない⁽¹⁷⁾。」などとして最高裁平成 21 年判決の射程

(13) 伊藤剛志・「法人税法 68 条と更正の請求」租税判例百選第五版 188—189 頁。

(14) 判例タイムズ雅 1307 2009. 12.1

(15) 最三小判昭和 62・11・10 判時 1261 号 54 頁

(16) 伊藤剛志・「法人税法 68 条と更正の請求」租税判例百選第六版 201—202 頁。

(17) 東京地裁平成 31 年 1 月 25 日判決（平成 30 年（行ウ）第 144 号）

がこの判決に及ぶ旨の会社の主張を排斥した判決がみられる。

また、この判決が「本件特別控除の制度の適用を受ける意思であったあったことを見て取れるとは認めがたいから、最高裁平成 21 年判決の事案が単純な誤りに起因したとされる事案であり。本件が本件原告証明書を作成する過程で生じた単純な転記ミスに起因するとされる事案であることと共通性があること等を勘案したとしても本件と最高裁平成 21 年判決の事案とは、事案を異にしていると認めるのが相当である⁽¹⁸⁾」と判示していることから最高裁平成 21 年判決の事案が限定的であることがうかがえる。

なお、同判決においては、確定申告書に現れた納税者の意思の認定が問題となってくるのである。5 点があげられ、うち 1 点は「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、納税者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こと⁽¹⁹⁾とされている⁽²⁰⁾。

(18) 前掲注(17)

(19) 鎌野・「判解」前掲注(8)平成 21 年度（下）516 頁

(20) 佐藤英明＝TKC 税研情報 2021.2 VOL30 雅 1 19 頁（2021）

第 3 章 試験研究費の税額控除制度の導入経緯等

第 1 節 試験研究費を行った場合の法人税額の特別控除

試験研究費の税額控除制度が導入された経緯（措置法 42 条の 4 第 1 項及び 4 項）は次のとおりであるが、その目的・趣旨は同一であり、試験研究費の額に変更はないため同条 1 項と 4 項でその趣旨が異なるとはいえない。

また、武田昌輔編著 DHC コンメンタール法人税法において、「平成 26 年 6 月の税制調査会報告「法人税の改革について」における(1)租税特別措置の見直しの②改革の方向性⁽²¹⁾」の中で次のとおり示されている⁽²²⁾。

1 《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》の規定について

第 42 条の 4 第 1 項 青色申告書を提出する法人（人格のない社団等を含む。以下この章において同じ。）の各事業年度（解散（合併による解散を除く。）の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度を除く。）において、試験研究費の額がある場合には、当該法人の当該事業年度の所得に対する調整前法人税額から、当該事業年度の試験研究費の額に次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める割合（当該割合に小数点以下三位未満の端数があるときはこれを切り捨てた割合とし、当該各号に定める割合が百分の十を超えるときは百分の十とする。）を乗じて計算した金額（以下この項において「税額控除限度額」という。）を控除する。この場合において、当該税額控除限度額が、控除上限額（当該法人の当該事業年度の所得に対する調整前法人税額の百分の二十五に相当する金額をいう。）を超えるときは、その控除を受ける金額は、当該控除上限額を限度とする。

(21) 平成 26 年 6 月 27 日の税制調査会報告「法人税の改革について」4 頁
<http://www.caogo.jp>(令和 7 年 6 月 1 日最終閲覧)

(22) 武田昌輔編著 「DHC コンメンタール法人税法」 加除式 措置法 283 の 125 頁。

また、第 42 条の 4 第 4 項 中小企業者（適用除外事業者（第十九項第八号の二に規定する政令で定めるものを除く。）又は通算適用除外事業者に該当するものを除く。）又は農業協同組合等（当該農業協同組合等が通算親法人である場合には、他の通算法人の全てが中小企業者に該当するものとして政令で定めるものに限る。）で、青色申告書を提出するもの（以下この項において「中小企業者等」という。）の各事業年度（第一項の規定の適用を受ける事業年度、解散（合併による解散を除く。）の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度を除く。）において、試験研究費の額がある場合には、当該中小企業者等の当該事業年度の所得に対する調整前法人税額から、当該事業年度の試験研究費の額の百分の十二に相当する金額（以下この項において「中小企業者等税額控除限度額」という。）を控除する。この場合において、当該中小企業者等税額控除限度額が、中小企業者等控除上限額（当該中小企業者等の当該事業年度の所得に対する調整前法人税額の百分の二十五に相当する金額をいう。）を超えるときは、その控除を受ける金額は、当該中小企業者等控除上限額を限度とする。

2 《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》の趣旨について

「最大の政策税制であり、かつ重要度の高い研究開発税制については（中略）政策の重点分野への集中投入を図る観点から研究開発税制を大幅に拡充するものとして、試験研究費に税額控除割合を乗じて計算した金額を控除することができるという税額控除制度が導入された経緯があり⁽²³⁾」（一般法人用、措置法 42 条の 4 第 1 項）、中小企業に関して、「中小企業も技術開発を促進する必要性の高まりと大企業と異なり恒常的に試験研究活動を行うことは少ないため（中略）インセンティブとしての機能強化として中小企業者等が支出する試験研究費の額を税額控除対象とすることとし、試験研究費額の 12% 相当額を控除することができるとする規定とされている⁽²⁴⁾」（（中小企業

(23) 武田昌輔・前掲注(22) 措置法 283 の 125 頁。

(24) 武田昌輔・前掲注(22) 措置法 285 の 8 頁

者用) 措置法 42 条の 4 第 4 項。

3 本事例において前提とする事実関係

本事例の法人は中小企業者等にも該当するのであるが、一般法人にも該当するのである。そのため、当初申告書の提出時に添付した計算明細書は単なる選択誤りではなく、措置法の要件を充足した有効な計算明細書の添付である。したがって、同法人が明細書の添付を怠った場合と状況を異にしている。また、試験研究費の額を限度として正当に計算した計算明細書を更正請求書に添付していることから適法であると認められる。

ところで、当初確定申告書のその記載された金額と同額又はその金額が限度であることを法は要求しているものと考えられる。

本事例の対象法人は一般法人に該当するが、同時に対象法人は中小事業者にも該当する。当初申告書に添付した計算明細書に記載した試験研究費の額と更正請求書に添付した計算明細書に記載した試験研究費の額とは同額である。そのため、限度額要件も充足していることとなる。

第 2 節 当初確定申告書の添付書類の記載事項について

1 いわゆる「法人税法規則書式」と「措置法書類」について

法人税法施行規則 34 条の別表の規定であるが、施行規則第 34 条において、法人税法 74 条第 1 項第 6 号《確定申告書の記載事項》に規定する財務省令で定める事項として別表の書式を定めている。そして、法人税法施行規則第 34 条 2 項において「確定申告書（当該申告書に係る修正申告書及び更正請求書を含む。）の記載事項及びこれに添付すべき書類の記載事項のうち、…別表二から別表六（三十一）まで（更正請求書にあっては、別表一を除く。）に定めるものの記載については、これらの表の書式によらなければならない。」と規定する（以下、同項の規定する書類を「法人税法規則書式」という。）。

また、租税特別措置法第 42 条の 4 第 21 項においては次のように規定され

ている。確定申告書等（これらの規定により控除を受ける額を増加させる修正申告書又は更正請求書を提出する場合には、当該修正申告書又は更正請求書を含む。）にこれらの規定による控除の対象となる試験研究費の額、控除を受ける金額及び当該金額の計算に関する明細を記載した書類の添付がある場合に限り、適用することとされている。すなわち、「確定申告書等に試験研究費の額から控除を受ける金額までの計算に関する明細を記載した書類の添付がある場合に限り、適用する」旨規定する（以下、同項が規定する書類を「措置法書類」という。）のである。

この文言からすると、法人税法規則書式を規定し、他に添付書類が必要であることを示したものに過ぎないと解されている（大阪高裁平 21.7.30、神戸地裁平 21.1.14）⁽²⁵⁾。

2 本事例において

本事例の場合、計算に関する明細の添付は措置法書類として必ずしも法人税法規則書式が添付されていないからといって、租税特別措置法第 42 条の 4 第 21 項に規定する措置法書類(明細書)の添付がないということとはできないと考えられる。

言い換えると、当初申告要件の適用を受けるために、当初確定申告書に適法な明細書の添付が行われていることを前提として、同一の内容の書式が記載された明細書の「試験研究費の額」欄を追加で増額していなければ、計算誤りに過ぎないともいえ、控除税額を 10%から 12%に増額させることは可能であると解される。

したがって、本事例はこの点においても「積極的な考え方 (A)」を支える要素とみるべきである。

(25) 大阪高判平 21 年 7 月 30 日 (LEX/DB 文献番号 25441729)、神戸地判平 21 年 1 月 14 日 (LEX/DB 文献番号 25441016)。

第 3 節 本税額控除の充足性

本件においては、法人税法規則書式である別表 6 (9) に係る「試験研究費の額」「控除対象試験研究費の額」「法人税額の特別控除額」が記載され確定申告書に明細書として添付されているが、第 3 章第 2 節で述べた通り添付すべき明細書に記載すべき事項を記載していると考えられる。

一方、法人税法規則書式である別表 6 (10) に係る「試験研究費の額」「控除対象試験研究費の額」「法人税額の特別控除額」が記載され更正請求書に明細書として添付されているが、第 3 章第 2 節で述べた通り添付すべき明細書の記載要件を充足しているものと考えられる。

また、当初申告書と更正請求書のいずれの明細書も適法に添付されており、計算の基礎とされる「試験研究費の額」の変更もなされていないことからこの点に関しても要租税特別措置法第 42 条の 4 第 21 項に規定する件を充足しているといえる。

他方、確定申告書に明細書として添付されている「法人税額の特別控除額」の計算が 10%として計算されているが、そこには計算誤りがあったのであるから、中小企業者等で試験研究費額の 12%に相当する額を当期の法人税の額から控除することとして法人税額の特別控除税額を増加させることができると解するのが相当である。

第 4 節 裁判例にみる租税特別措置法第 42 条の 4 第 21 項 (後段) の「確定申告書等」の意義

1 12%の税額控除を受けることは可能か

本事例は、「別表六 (九)」を添付し、試験研究を行った場合の法人税の特別控除の規定の適用を受けていた法人で、試験研究を行った場合の法人税の特別控除制度において、租税特別措置法 42 条の 4 第 1 項の規定は、試験研究費の額がある場合には、当該試験研究費額の 10%に相当する額を当期の法

人税の額から控除することとしている。

一方、租税特別措置法 42 条の 4 第 4 項の規定は、中小企業者等で試験研究費の額がある場合には当該試験研究費額の 12%に相当する額を当期の法人税の額から控除することとしているが、確定申告後に中小企業者等該当判定によって 12%に相当する額の適用が可能であったことが判明したが、更正の請求により 12%の税額控除を受けることが可能であるのかが問題となる。

2 当初申告要件を充足しているか

当初確定申告書へ 10%（一般用）の計算明細書を添付することで、法が要求する明細書を添付したといえるか否かについてであるが、「一般試験研究費の額に係る法人税法の特別控除に関する明細書」を当初確定申告書に添付して申告を行っており、対象法人が一般法人の要件を具備していることから、法が要求する明細書を添付していると考えられる。

そして、中小企業者等の 12%の税額控除についてであるが、文理上は、租税特別措置法第 42 条の 4 第 21 項前段において、「確定申告書等（これらの規定により控除を受ける額を増加させる修正申告書又は更正請求書を提出する場合には、当該修正申告書又は更正請求書を含む。）にこれらの規定による控除の対象となる試験研究費の額、控除を受ける金額及び当該金額の計算に関する明細を記載した書類の添付がある場合に限り、適用する。」と規定されていることからすれば、控除を受ける額を増加させる更正請求書を提出する場合に該当することなど、法が要求する明細書を添付していると考えられる。さらに同条後段で「この場合において、これらの規定により控除される金額の計算の基礎となる試験研究費の額は、確定申告書等に添付された書類に記載された試験研究費の額を限度とする。」と規定されており、本件においては、計算の基礎となる試験研究費の額（試験研究費の額）には変更がないため、更正の請求によって適正に計算された正当額まで適用金額を増額させることができるとする法が要求する明細書を添付していると考えられる。

3 引き続き当初申告要件が課されている制度も同様であるのか

租税特別措置法第 42 条の 4 第 1 項については、平成 23 年 12 月の税法改正以後も引き続き当初申告要件が課されている制度であるため、当初確定申告書に明細書が添付されなかった場合の制限に重点を置いた規定であるとの見方があるのではないかと考えられる、すなわち本事例のように当初申告に添付された明細書が適法に提出された場合は例外であって、同項が予定する状況には当たらない可能性も考えられる。

4 東京地裁平成 28 年 7 月 8 日判決の検討

雇用者給与等支給増加額の特別税額控除について争われた訴訟（東京地裁平成 28 年 7 月 8 日判決）について検討しておきたい。当該判決においては、「確定申告書等」の意義が争点の一つとされ、その判決の中で、旧措置法第 42 条の 12 の 4 第 4 項後段⁽²⁶⁾の意義について、判決において次のように触れている「同項後段の『確定申告書等』が中間申告書及び確定申告書をいうものであることからすれば、(省略) 中間申告書及び確定申告書に控除明細書の添付がなければ中間申告書及び確定申告書に添付された書類に記載された雇用者給与等支給増加額がないこととなり、本件特別控除の適用を受けることはできないことになる。このように本件特別控除の制度については、いわゆる当初申告要件が設けられたものというべきところ、これは納税者である法人が、中間申告及び確定申告において同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ことを追加的に選択する趣旨で更正の請求等をするを許さないこととしたものと解される⁽²⁷⁾」と判示している。旧措置法第 42 条の 12 の 4 第 4 項は租税特別措置法第 42 条の 4 第 21 項と類似する規定振りであり、租税特別措置法第 42 条の

(26) 旧措置法第 42 条の 12 の 4 第 4 項後段は、措置法 42 条の 4 第 21 項後段に類似する規定振りであり、その意義は同様に解すべきと考えられる。

(27) 東京地判平成 28 年 7 月 8 日（LEX/DB 文献番号 25536372）、控訴審 東京高判平成 29 年 1 月 26 日 上告審 最第三小平成 29 年 10 月 3 日

4 第 21 項後段の意義と合致するものと考えられる。判示されたように中間申告及び確定申告において同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ことを追加的に選択する趣旨で更正の請求等をするを許さないこととしたものであって、本事例のように当初確定申告書に適法に明細書が添付していた場合を含んでいるとは考え難い。

5 制度の適用を受ける範囲を追加的に選択する趣旨

本事例のように当初申告に添付された明細書が適法に提出された場合は例外であって、同項が予定する状況には当たらないということを前提とすると、認めないとする根拠は租税特別措置法第 42 条の 4 第 21 項とはならないのではないかと考えられる。

ここで試験研究費の額とは、「その試験研究を行うために要する原材料費、人件費及び経費とされ（旧措令 27 の 4 ⑥）、その金額は正当額であると解される。その金額は正当額であると解される場合にどのように法令を適用すべきであるか、本件においては新たに把握された試験研究費に該当する費用の額はないため、制度の適用を受ける範囲を追加的に選択する趣旨で更正の請求を行ったわけではないと考えられる。

一方、本制度の適用に当たっては旧租税特別措置法 42 条の 4 第 21 項による適用制限が課されるため、本制度の適用により控除される金額は、平成 23 年 12 月改正後においては、法及租法における適用額制限が緩和され、確定申告書等において適用額を算出する過程の計算項目に誤りがある場合には、更正請求書に訂正後の適用金額を記載した書類を添付することにより、当該訂正後の金額が新たに適用額となる。

すなわち、確定申告書に試験研究費の額を記載した別表六（九）は添付しているものの別表六（十）の添付はなく、更正請求書には、確定申告書に添付した別表六（九）の試験研究費の額と同一の試験研究費の額を記載した別表六（十）を添付しているため、後段の適用額限度要件における当初申告記

載額をどのように考えるべきかについて、制度の適用を受ける範囲を追加的に選択する趣旨で更正の請求を行ったわけではないと解される。

租税特別措置法第 42 条の 4 第 1 項と同条第 4 項とは別の制度として規定されている以上、1 項の制度の適用を選択しながらこれを覆し、4 項の制度の適用を受けることは、範囲を追加的に拡張する趣旨であったとも解され、平成 23 年 12 月税法改正後も当初申告要件が維持されているのは、厳格に制度を運用するためであったと考えられる。

第 4 節 小 括

これまで検討してきたが、論点の①租税特別措置法を適用する上で明細書として「確定申告書等に添付された書類」とは何か。その波及する論点として別表番号にかかわらず他の租税特別措置法の適用が可能か。という点について、次のように考えられる。

本事例においては、「確定申告書等に添付された書類」のうち確定申告書等については措置法 2 条 2 項 28 号に規定する確定申告書及び中間申告書のことであり、「添付された書類」とは上記 3（3）のとおりの「確定申告書等に試験研究費の額から控除を受ける金額までの計算に関する明細を記載した書類」を示している。

また、本件事例においては、上記 3（3）のように当初申告要件の適用を受けるために、確定申告書等に適法な明細書の添付が行われていることを前提として、すなわち当初申告要件が充足されているとして、同一の内容の書式が記載された明細書の「試験研究費の額」を追加で増額していなければ、別表番号にかかわらず他の租税特別措置法の適用が可能ではないかと考えられ、「積極的な考え方（A）」を採用したいと考える。

しかしながら、波及する点として別表番号にかかわらず他の租税特別措置法の適用が可能かという点においては、「当初確定申告書の添付書類の記載事項について」のとおりの「法人税法規則書式」の記載項目が同一であることを前提

として特定事項である試験研究費の額を追加して増額することがなく当初申告がなされていたとしても、事実関係が異なる場合にまで別表番号にかかわらず他の租税特別措置法の適用が可能であるとは言い切れない。

第 4 章 更正の請求の趣旨等について

第 1 節 更正の請求の趣旨等

1 更正の請求に関する規定

国税通則法 第 23 条第 1 項《更正の請求》の規定は、納税申告書を提出した者は、次の事項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五年(第二号に掲げる場合のうち法人税に係る場合については、十年)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(当該課税標準等又は税額等に関し次条又は第二十六条(再更正)の規定による更正(以下この条において「更正」という。))があつた場合には、当該更正後の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。

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つたことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額(当該税額に関し更正があつた場合には、当該更正後の税額)が過大であるとき。

本件に関する条文解説国税通則法 23 条 1 項 1 号は、納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等も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つたことにより税額が過大であるときは、更正の請求をすることができる旨規定している。

2 国税通則法 23 条 1 項 1 号の趣旨について

平成 23 年度 12 月改正で、更正の請求の範囲が拡大された。「第 1 に確定申告書において選択した場合に限り適用が可能な当初申告要件がある措置について、①インセンティブ措置(例：設備投資にかかる特別償却)、②利用するかないかで有利にも不利にもなる操作可能な措置(例：各種引当金)のいずれにも該当しない措置について当初申告要件が廃止された。第 2 に、控除

等の金額が当初申告の際に記載された金額に限定される「控除額の制限のある措置」について、更正の請求により、適正に計算された正当額まで当初申告時の控除額を増額することができることとされた。⁽²⁸⁾

一方で、「納税者がした申告について事後的な修正を認め更正の請求が認められるか否かは、当初の申告書及び添付書類の記載から問題となっている租税制度の適用を選択する意思が読み取れるか、それとも当初の選択を申告後に変更するものと評価されるかで決せられる傾向にある（鎌野・前掲注「判解」平成 21 年度（下）526 頁。⁽²⁹⁾）。と言われ、次のように従前更正の請求が認められていない裁判例が多数見受けられる。

「更正の請求が認められた裁判例では、いずれも当初の申告書及び添付書類の記載自体から、納税者が更正の請求において適用を求める租税制度の適用事態を当初申告において選択していたことが認定されている。この認定された裁判例のうち（福岡高判平成 19 年及び最判平成 21・7・10 民集 63 巻 6 号 1092 頁については、「国税に関する法律に従っていなかったこと」と「計算に誤りがあったこと」のいずれに該当するのか明示していないが、藤岡裕治（判批）法協 130 巻 9 号 2108 頁は、前掲最判平成 21 年について後者に該当すると解すべきだとする）。⁽³⁰⁾

「当該規定の趣旨に関して、これまで更正の請求が認められなかった裁判例では「当初した選択を後になって覆しこれを変更することを認めない趣旨だと解され、当初の選択を変更しようとするものと評価されたために更正の請求が認められなかった。⁽³¹⁾」裁判例が見受けられる。

(28) 金子宏「租税法（第二十四版）」（弘文堂 968－969 頁）。

(29) 鎌野・前掲注「判解」平成 21 年度（下）526 頁。

(30) 藤岡裕治（判批）法協 130 巻 9 号 2108 頁

(31) 長門・前掲注(30)

第 2 節 札幌地裁（平成 29 年 6 月 22 日）判決の概要

国税通則法 23 条 1 項 1 号《更正の請求》の要件の充足性について、平成 23 年 12 月改正前の考え方について検討し、本件のように租税特別措置法が適用される事例について、札幌地裁⁽³²⁾（平成 29 年 6 月 22 日）判決の概要等は次のとおりであった。

1 事案の概要

本件は、原告が、平成 26 年分の所得税及び復興特別所得税の確定申告をしたが、租税特別措置法 10 条の 5 の 4 第 1 項による特別控除（雇用者給与等支給額が増加した場合の所得税額の特別控除。以下「本件特別控除」という。）の適用がなかったとして、更正の請求をしたところ、処分行政庁から、更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたことから、その取消しを求めた事案である。

なお、当初申告である本件確定申告書には、本件特別控除の対象となる雇用者給与等支給増加額、控除を受ける金額及び当該金額の計算に関する明細を記載した書類（以下「控除明細書」という。）の添付がなかった。原告は、処分行政庁に対し、本件特別控除の適用を求めて、平成 26 年分所得税及び復興特別所得税の更正の請求書を提出して、本件更正請求をした。本件更正請求書には「雇用者給与等支給額が増加した場合の所得税額の特別控除に関する明細書」と題する書面が添付されており、その「雇用者給与等支給額」、「基準雇用者給与等支給額」、「雇用者給与等支給増加額」及び「所得税額の特別控除額」の各欄には、それぞれ記載がなされていた。

処分行政庁は、本件確定申告書に措置法 10 条の 5 の 4 第 4 項前段が定める控除明細書の添付がない場合、本件特別控除の計算の基礎となる雇用者給与等支給増加額がそもそも存在しないこととなるため、本件更正請求書に控

(32) 札幌地判平成 29 年 6 月 22 日（LEX/DB 文献番号 25563432）控訴審：札幌高判 29 年 11 月 14 日（LEX/DB 文献番号 25563671）

除明細書を添付したとしても、本件特別控除の金額は生じないことを理由に、更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

2 争点及び争点に関する当事者の主張

本事例の争点は、本件通知処分の適法性であり、具体的には、確定申告書に控除明細書を添付することなく確定申告をした場合に、更正請求により本件特別控除の適用を受けることができるか否かである。争点に関する双方の主張は、以下のとおりである。

3 原告の主張

- (1) 本件措置法 10 条の 5 の 4 第 4 項の規定における「当該確定申告書に添付された書類」とは、控除明細書に限らず、確定申告書に添付された一切の書類を意味しており、同書類から実質的に雇用者給与等支給増加額が明らかとなれば、本件特別控除の適用を受けることができる。
- (2) 措置法 10 条の 5 の 4 第 4 項前段は更正請求書をも挙げているから、更正請求書に控除明細書を添付することによっても、本件特別控除の適用を受けることができる。
- (3) 本件特別控除の政策目的は、雇用者に対する給与等の支給の増加があった時点で達成されており、本件特別控除を受けることの選択が更正の請求まで遅れたところで、インセンティブ措置の効果が減殺されることはない。むしろ、実際に雇用者に対する給与等の支給の増加があったにも関わらず当初申告要件の不充足を理由に本件特別控除を適用しないことの方が、本件特別控除の政策目的の達成を阻害するのである。
- (4) 確定申告書に控除明細書の添付がなくても、確定申告書に添付された一切の書類から実質的に雇用者給与等支給増加額が明らかとなり、あるいは、更正請求書に控除明細書が添付されれば、本件特別控除が適用される。本件では、本件確定申告書に添付された青色申告決算書から実質的に雇用者給与等支給増加額が明らかとなっており、また、本件更正請求書には控除

明細書が添付されていたものであるから、本件特別控除が適用されるべきであり、これを認めなかった本件通知処分は違法である。

4 被告（国側）の主張

- (1) 被告の主張 措置法 10 条の 5 の 4 第 4 項後段（以下「本件規定」という。）によれば、本件特別控除によって控除される金額は、確定申告書に添付された控除明細書に記載された雇用者給与等支給増加額を基礎として計算した金額に限られ、確定申告書に控除明細書が添付されていない場合には、確定申告書に添付された控除明細書に記載された雇用者給与等支給増加額がないことになるから、本件特別控除の適用を受けることはできない。
- (2) 本件特別控除は、個人所得の拡大を図り、所得水準の改善を通じた消費喚起による経済成長を達成するため、企業の労働分配（給与等支給）の増加を促す、いわゆるインセンティブ措置⁽³³⁾として、平成 25 年度税制改正において創設されたものである。インセンティブ措置について事後的な選択適用を認めると、目的とした政策実現が阻害され、同措置を創設した趣旨が没却されるおそれがあることから、本件規定は、いわゆる当初申告要件（制度の適用を受けるためには当初申告時に適用を受けることを選択しなければならないとする要件）を定めている。本件規定が当初申告要件を定めたものであることは、平成 23 年法律第 114 号により当初申告要件が廃止された他の措置には本件規定に相応する規定がないことと対比すると、一層明らかである。
- (3) 以上のとおり、本件規定の文理及び制度趣旨に照らして、本件特別控除が適用されるのは、確定申告書に控除明細書が添付された場合に限られる。したがって、本件確定申告書に控除明細書が添付されていなかった本件において、控除明細書を添付した本件更正請求書による更正の請求に対し、更正すべき理由がない旨を通知した本件通知処分は適法である。

(33) 鎌野・「判解」前掲注(8) 526 頁

5 札幌地方裁判所の判断

(1) 一義的に明確な文理解釈が可能であるか

「本件規定は、本件特別控除により控除される金額は、確定申告書に添付された書類に記載された雇用者給与等支給増加額を基礎として計算した金額に限ると定めている。これによれば、確定申告書に控除明細書の添付がない場合には、確定申告書に添付された書類に記載された雇用者給与等支給増加額がないことになるから、本件特別控除は適用されないと解される。すなわち、本件規定は、その文理上明らかに、本件特別控除が適用されるためには、雇用者給与等支給増加額が記載されている書類である控除明細書が更正請求書ではなく確定申告書に添付されていることを要求していると解される。本件規定については、このような一義的に明確な文理解釈が可能であるから、このように解釈すべきである⁽³⁴⁾。」

(2) インセンティブ措置について

本件特別控除は、「税負担の軽減を通じて、個人所得の拡大、消費喚起による経済成長を達成することを目指す、いわゆるインセンティブ措置⁽³⁵⁾」であるところ、本件規定は、このようなインセンティブ措置について、事後的な選択、適用を認めると、目的とした政策実現が阻害されるおそれがあることから、いわゆる当初申告要件を課したものであると認められる。そうすると、上記文理解釈はこのような本件規定の趣旨に照らしても妥当であり、これと異なる解釈をすべきではない。

(3) 国税通則法 23 条 1 項 1 号の要件充足性

「以上によれば、本件においては、本件確定申告書に控除明細書が添付されず、更正の請求において初めて本件更正請求書に控除明細書が添付されたものであるから、本件特別控除の適用は認められない。そうすると、本件は、本件確定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つ

(34) 札幌地判・前掲注(32)

(35) 札幌地判・前掲注(32)

たことにより、当該確定申告書の提出により納付すべき税額が過大であるとき（国税通則法 23 条 1 項 1 号）に当たらない。よって、本件更正請求には更正をすべき理由がないから、本件通知処分は適法である³⁶⁾。」と判示した。

6 札幌地裁判決について

本判決は確定申告書や本件明細書の記載から、納税者が本件特別控除を受ける意思が読み取れる場合にも、適用されるべき本件特別控除の額は本件規定 4 項後段の文言どおり、当初確定申告書に添付された書類に記載されていた雇用者給与等支給増加額を基礎として計算した金額に限られると解釈すべきことを明らかにした。

この判断を前提とすると、仮に雇用者給与等支給増加額を基礎として計算された金額が当初確定申告書に添付された書類に記載されていた場合、更正請求書に添付された書類に記載された雇用者給与等支給増加額（本件事例にいう試験研究費の額）は当初確定申告書のその記載された金額と同額又はその金額が限度であることを法は要求しているものと考えられる。

ところで、本件事例においては、本訴訟事案においての雇用者給与等支給増加額に当たる「試験研究費の額」について、「試験研究費の額」を基礎として計算された金額が当初確定申告書に添付された書類に記載されており、更正請求書に添付された書類に記載された「試験研究費の額」は当初確定申告書のその記載された金額と同額であることから本件事例においては法の要求を満たしているとも考えられる。

第 3 節 東京地裁平成 28 年 7 月 8 日判決の概要について

国税通則法 23 条 1 項 1 号《更正の請求》の要件の充足性について、平成 23

(36) 札幌地判・前掲注(32)

年 12 月改正前の考え方について検討し、本件のように租税特別措置法が適用される事例について、東京地裁（平成 28 年 7 月 8 日）判決⁽³⁷⁾の概要等は次のとおりである。

1 東京地裁平成 28 年 7 月 8 日判決の概要

東京地裁平成 28 年 7 月 8 日判決において、旧措置法 42 条の 12 の 4 第 4 項は、その前段において、同条 1 項の規定は、確定申告書等、修正申告書又は更正請求書に控除明細書の添付がある場合に限り適用する旨を規定し、また、その後段において、この場合において、同項の規定により控除される金額は、当該確定申告書等に添付された書類に記載された雇用者給与等支給増加額を基礎として計算した金額に限るものとする旨を規定する。

そして、措置法 2 条 2 項柱書き及び同項 27 号は、同法 42 条の 12 の 4 を含む第 3 章における「確定申告書等」の意義について、法 2 条 30 号に規定する中間申告書で同法 72 条 1 項各号に掲げる事項を記載したもの（中間申告書）及び同法 2 条 3 1 号に規定する確定申告書（確定申告書）をいう旨を規定する。

2 租税法規の原則的な解釈の方法

租税法規は、多数の納税者間の税負担の公平を図る観点から、法的安定性の要請が強く働くのであって、その解釈は、原則として文理解釈によるべきであり、文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に初めて、規定の趣旨・目的等に照らしてその意味内容を明らかにする目的論的解釈によるべきである⁽³⁸⁾ところ、前記（1）のとおり各規定によれば、措置法 42 条の 12 の 4 第 4 項後段の「確定申告書等」は、中間申告書及

(37) 東京地裁平成 28 年 7 月 8 日判決内容は国税当局の主張をほぼ採用しており、東京高裁平成 29 年 1 月 26 日判決においても維持され、納税者側が上告したものの最高裁平成 29 年 10 月 3 日に上告棄却により確定した。

(38) 佐藤孝一「租税法規の解釈とは」月刊税務事例 10—27 頁（財經詳報社、2021）。

び確定申告書をいうものであることが明らかであるというべきである。

そして、同項後段の「確定申告書等」が中間申告書及び確定申告書をいうものであることからすれば、同項後段の規定により、本件特別控除の適用により控除される金額は、中間申告書及び確定申告書に添付された書類に記載された雇用者給与等支給増加額を基礎として計算した金額に限られることになる。

3 当初申告要件が課せられている趣旨と国税通則法との関連

中間申告書及び確定申告書に控除明細書の添付がなければ、中間申告書及び確定申告書に添付された書類に記載された雇用者給与等支給増加額がないことになり、本件特別控除の適用を受けることはできないことになる。このように、本件特別控除の制度については、いわゆる当初申告要件が設けられているものというべきところ、これは、納税者である法人が、中間申告及び確定申告において同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ことを追加的に選択する趣旨で更正の請求等をするを許さないこととしたものと解される。

以上により、本件特別控除によって控除される金額は、中間申告書及び確定申告書に添付された書類に記載された雇用者給与等支給額を基礎として計算した金額に限られることとなり、中間申告書及び確定申告書に控除明細書の添付がなければ、本件特別控除の適用はできないということになる。

すなわち、「本判決においては、原告が、本件法人税確定申告書に控除明細書を添付せず、本件各更正の請求をするに至って初めて控除明細書を添付したのであるから、本件法人税確定申告書に記載した課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法令の規定に従っていなか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場合（通則法 23 条 1 項）ということとはできない⁽³⁹⁾」こととされた。

(39) 東京地裁判・前掲注(37)

なお、本判決において更正の請求ができる場合を示されていないが、個別税法の適用額制限の緩和された平成 23 年 12 月税法改正後においても、継続して当初申告書に、計算明細書の添付要件が課されている制度においては、当初申告書に更正の請求の適用要件である計算明細書の添付がなければ計算の基礎となる金額(本件事例においては試験研究費の額)がないこととなり、特別税額控除を受けることはできない。

また、更正請求事由である「法律の規定に従っていない又は計算誤りがあることが必要とされ、「平成 23 年 12 月税法改正における適用額制限の緩和により、国税通則法が規定する更正の請求事由自体の改正は行われていないものの、実質的に更正の請求が認められる範囲が拡大されている⁽⁴⁰⁾」。

第 4 節 納税者による選択と更正の請求 (国税通則法 23 条 1 項 1 号関係)

租税法規は、納税者が申告するに当たり、一定の方法を選択して課税標準等及び税額等を計算して申告することを認めているが、納税者が一定の方法を選択して申告した場合、更正の請求により、このような選択を変更することは一般的には認められていないと解される。

1 社会保険診療に係る必要経費の選択の変更

選択の変更につき最高判昭 62. 11. 10 (以下「昭和 62 年判決」という。))において、租税特別措置法は医師の社会保険診療に係る必要経費につき、実際に要した個々の経費の積上げに基づく実額計算の方法によるか、一定の標準率に基づく概算による経費控除の方法によるかを納税者の選択に委ねていたが、昭和 62 年判決は、納税者が必要経費の概算控除の方法を選択して確定申告をした場合には「たとえ実際に要した経費の額が右概算による控除額

(40) 国税通則法精解 18 版 (令和 7 年 2 月 14 日版大蔵財務協会 357-378 頁)。

を超えるため右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、納税者としては、そのことを理由に国税通則法 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⁽⁴¹⁾」とした。当該措置法の規定により事業所得の金額を計算した旨を記載して確定申告をしている場合には、当該措置法の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、納税者が措置法の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右概算による控除額を超えているとしても、そのことは、右にいう(国税通則法 23 条 1 項 1 号の)『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」とした。

2 最高裁平成 21 年 7 月 10 日判決について

最高裁判決(最高裁平成 21 年 7 月 10 日判決)においては「本件更正請求は、所得税控除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から、これが法 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。」と判示している。

従前はどうかであったかという点、これと異なり「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」として納税者が措置法の規定に従って、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による控除額を超えているとしても、そのことは「国税通則法 23 条第 1 項第 1 号の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としてその主張を排斥してきた。

ところで、本件は税額控除の範囲を追加的に拡張するものでなく、当初から税額控除を受けようとする意思があったことは明らかであるため、更正の

(41) 最高判昭 62. 11. 10 (LEX/DB 文献番号 22002007)

請求による正当額への是正を認めるべきと判示した。

本判決においては、「当初から税額控除を受けようとする意思があったことは明らか」であるとして、かなり限定的なケースであるため本事例に直ちに引用することはできないが、国税通則法精解 18 版⁽⁴²⁾（令和 7 年 2 月 14 日版大蔵財務協会 357－378 頁）によると、この判決が平成 23 年 12 月改正に影響を与えたと考えられる。

3 「適用額制限の見直し」と更正の請求との関係について

「試験研究を行った場合の特別税額控除」については「個別税法の改正により、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に、適用対象となる費用の額、控除を受ける金額及びその計算に関する明細を記載した書類を添付した場合に限り、当該確定申告書（当初申告書を指す。）に添付された書類に記載された適用対象となる費用の額を基礎として計算した金額に係る控除を受けることができることが記述された。この結果、更正の請求により、適正に計算された正当額まで当初申告時の控除額を増額することができることとされた⁽⁴³⁾。」

また、国税通則法精解 18 版によると、国税通則法 23 条第 1 項 1 号につき更正の請求の当初申告要件の緩和に関する記述に続いて、「(2) 控除額の制限の緩和として益金不算入額・控除金額はその金額として確定申告書（当初申告書を指す。）に記載された金額を限度とする旨の定めがある「受取配当等の損金不算入制度」や「試験研究を行った場合の特別税額控除」など、控除等の金額が当初申告の際に記載された金額に限定される控除額の制限がある措置については、当初申告で計算誤りがある場合でも、国税通則法 23 条第 1 項 1 号の規定に従い、更正の請求により控除額の制限を超えての増額はできないこととされていた。」として従前の取扱いに触れた上で、こうした控除額の制限がある措置については、「単純な記載誤りに起因する過少の所得税額

(42) 国税通則法精解・前掲注(40)（357－378 頁）。

(43) 吉沢浩二郎ほか「平成 24 年度（平成 23 年 12 月）税制改正の解説」226－228 頁。

控除について更正の請求を通じた事後的増額を認めた最高裁判決⁽⁴⁴⁾（最高裁平成 21 年 7 月 10 日判決）を背景として、修正申告又は更正の請求により適正に計算された正当額まで当初申告時の控除額を増額することが認められた⁽⁴⁵⁾」こととされている。

このように、平成 23 年 12 月改正における当初申告要件の廃止又は適用額制限の緩和により、国税通則法が規定する更正の請求事由である「法律の規定に従っていない又は計算誤りがある」（国税通則法 23 条 1 項）という点に関する改正は行われていないものの、上述のような取扱いからすれば、個別税法の改正によって、実質的に更正の請求が認められる範囲が拡大されたとも考えられる。

第 5 節 特別控除の制度の趣旨と本事例へのあてはめ

措置法第 42 条の 4 第 1 項及び第 4 項の税額控除制度が導入された経緯として、政策の重点分野への集中投入を図る観点から試験研究費の税額控除制度（一般用）が導入され、中小企業も技術基盤の強化に資するために導入された⁽⁴⁶⁾（中小企業用）。これは、いずれも試験研究活動に対するインセンティブ措置として機能することを目的とするものである。

本件特別控除の制度は試験研究活動に対するインセンティブ措置⁽⁴⁷⁾であり特定の政策誘導を図ることを目的とするものであるところ、このような「インセンティブ措置」については、更正の請求を含めその事後的な選択的適用を認めることは税負担の軽減を通じ政策目的の達成を図るとの当該措置の趣旨を没却するおそれがあることから、当初申告要件を廃止することは適当でないと考えられ、当初申告要件が課されているものである。

(44) 最判平成 21 年 7 月 10 日民集 63 卷 6 号 1092 頁

(45) 吉沢ほか「改正税法のすべて（平成 24 年版）」（大蔵財務協会、2012）222 頁。

(46) 武田昌輔編著『コンメンタール法人税法』201 頁、285 頁（第一法規、加除式）。

(47) 松代・前掲注①227 頁

また、本事例においては当初申告書提出前から、対象法人が一般法人にも中小企業者にも該当することや当初申告書に添付した計算明細書に記載した試験研究費と更正請求書に添付した計算明細書に記載した試験研究費とが同額であることからすると、追加的な試験研究費関連支出を計算の基礎に取り込むような事実は無いということがうかがえ、「更正の請求を認めたとしても、インセンティブ措置について、事後的な選択適用を認めることにはならず、税負担の軽減を通じ政策目的の達成を図るとの趣旨に反することはない⁽⁴⁸⁾」とも考えられる。

第 6 節 結びに代えて

1 当初申告要件の充足性について

本事例においては、対象法人が一般法人でもあることから、当初申告要件を充足しているといえること。さらに、本事例では当初申告要件の適用を受けるために、確定申告書に適法な明細書の添付が行われていることを前提として、同一の内容の書式が記載された明細書の「試験研究費の額」を追加で増額していなければ、第 3 章第 2 節で検討したように本事例の場合、計算に関する明細の添付は措置法書類として必ずしも法人税法規則書式が添付されていないからといって、租税特別措置法第 42 条の 4 第 21 項に規定する措置法書類(明細書)の添付がないということはできないと考えられる。

そう考えると控除税額の計算誤り (10%→12%) に過ぎないともいえ、控除税額を中小企業者として 12%の税額控除額の適用も可能であったことが明確であること。文理上この再計算を制限する規定も認められず、その趣旨

(48) 佐藤・前掲注(20) 21 頁 (2021)「3. 本判決の論理と評価」において、東京地裁平成 31 年 1 月 25 日判決の雇用者給与等支給増加額を基礎として計算した金額に限るという規定について、これを基礎として計算した金額に限られるとして請求が棄却された事例を取り上げたものである。更正の請求を認めても、インセンティブ措置としての規定の趣旨に反しない事情が認定できるならば、その事情も合わせて考慮されるべきであったとしている。。

から検討したとしても、類似する目的・趣旨するものであり試験研究費の増額は行っていないため、事後的な選択適用を認めることにはならず、控除税額の計算誤り（10%→12%）であると解することもできる。

2 国税通則法第 23 条第 1 項第 1 号《更正の請求》に関し、本件事例が「更正の請求ができる場合」に該当するか否かについて

平成 23 年 12 月の個別税法の改正によって、更正の請求が認められる範囲が実質的に拡大され、個別税法で計算項目に誤り等がある場合には、更正の請求が可能とされた。「試験研究を行った場合の特別税額控除制度」についても対象となり得ることとされ、更正の請求により、適正に計算された正当額まで控除額を増額可能とされた。

そのため、本事例に限定すると、更正の請求が認められるのではないかと考えられるが、措置法上、仮にその様な考え方が成立するとした場合であっても、国税通則法 23 条 1 項 1 号に規定する更正の請求の要件に該当するか否かについて、本事例のように見方によっては事後的な選択適用とともれる場合においても「法令の規定に従っていない」又は「計算に誤りがある」として判断すべきか否かは法令上明確であるとはいえないことから、法令の明確化が望まれる。