

最高裁判所（第二小法廷） 平成●●年（〇〇）第●●号 更正すべき理由がない旨の処分の取消請求上告受理事件

国側当事者・熊本西税務署長

平成21年7月10日一部認容・確定

（第一審・熊本地方裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号、平成18年1月26日判決、本資料256号－27・順号10287）

（控訴審・福岡高等裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号、平成18年10月24日判決、本資料256号－275・順号10535）

判 決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の福岡高等裁判所平成●●年（〇〇）第●●号更正すべき理由がない旨の処分の取消請求事件について、同裁判所が平成18年10月24日に言い渡した判決に対し、上告人から上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

主 文

1 原判決を次のとおり変更する。

第1審判決を次のとおり変更する。

(1) 被上告人が平成17年3月25日付けでした上告人の同13年1月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税についての更正のうち、納付すべき税額18億1636万2400円を超える部分を取り消す。

(2) 上告人のその余の請求を棄却する。

2 訴訟の総費用は被上告人の負担とする。

理 由

上告代理人三浦啓作ほかの上告受理申立て理由について

1 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。

(1) 上告人は、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。）の法人税につき、同14年3月29日付けで、被上告人に対し、所得金額を59億6350万3090円、納付すべき税額を18億1759万7100円とする確定申告（以下「本件確定申告」という。）をした。

(2) 上告人は、本件確定申告において、法人税法（平成15年法律第8号による改正前のもの。以下同じ。）68条1項の規定を適用して本件事業年度中に支払を受けた配当等に対して課された所得税額を控除するに当たり、控除を受ける所得税額を法人税法施行令（平成18年政令第125号による改正前のもの。以下同じ。）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。その際、上告人は、本件確定申告に係る申告書（以下「本件確定申告書」という。）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」欄に所有する株式28銘柄をすべて記載し、「収入金額」欄に配当等として支払を受けた金額（合計38億7151万5233円）を、「所得税額」欄に配当等に対して課された所得税額（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（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円と過少に記載した。

なお、法人税法施行令140条の2第1項によれば、公社債の利子及び株式配当等に対する所得税については、その元本を所有していた期間に対応するものとして計算される所得税の額が控除の対象とされており、同条3項の定める銘柄別簡便法とは、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元本数を銘柄ごとに比較し、期末の方が少ない場合には配当等に対して課された所得税額の全額を控除し、期末の方が多い場合には、期首に所有していた元本数に対応する所得税額についてはその全額を、期中に増加した元本数に対応する所得税額については、当該元本を期央に取得したものとみなして、その2分の1を控除するものとして計算するという方法により、元本を所有していた期間に対応する所得税の額を銘柄ごとに計算するものである。

- (3) 上告人は、本件確定申告において所得税額の控除の計算を誤るなどした結果、納付すべき法人税額を過大に申告したとして、平成14年7月10日付けで、被上告人に対し、国税通則法23条1項1号に基づき、所得金額を61億1134万4684円、納付すべき税額を17億2262万9000円とする更正の請求（以下「本件更正請求」という。）をした。
- (4) 被上告人は、平成14年9月25日付けで、上告人に対し、本件更正請求につき、更正すべき理由がない旨の通知（以下「本件通知処分」という。）をした。
- (5) 上告人は、本件通知処分の取消しを求める訴えを提起したが、その後、被上告人が、本件更正請求に係る点を是正しないまま、これとは別個の理由により、平成17年3月25日付けで、上告人に対し、本件事業年度の法人税につき、所得金額を62億3782万9306円、納付すべき税額を19億1120万5500円とする更正（以下「本件更正処分」という。）をしたので、上告人は、上記訴えを交換的に変更し、本件更正処分のうち納付すべき税額18億1620万9500円を超える部分の取消しを求めている（なお、本件更正処分がされた上記別個の理由自体については当事者間に争いがない。）。
- (6) 第1審判決は、所得税額控除に関する上告人の主張を認めた上、本件更正処分のうち納付すべき税額18億1635万0400円を超える部分を取り消したが、同判決における所得金額及び納付すべき税額の計算には誤りがあり、仮に、配当等に係る控除を受ける所得税額が上告人主張の7億7418万0111円であるとすれば、本件事業年度の法人税につき、所得金額は63億8546万9390円、納付すべき税額は18億1636万2400円と算定される（このことについても当事者間に争いがない。）。

2 上告人は、本件確定申告において所得税額の控除の計算を誤ったため納付すべき法人税額を過大に申告したことは国税通則法23条1項1号所定の要件に該当するから、7億7418万0111円まで配当等に係る所得税額の控除が認められるべきである旨主張する。これに対し、

被上告人は、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から、上告人の上記主張には理由がない旨主張する。

- 3 原審は、前記事実関係等の下において、要旨以下のとおり判示して、上告人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（原審において審判の対象とされた納付すべき税額18億1635万0400円を超える部分）は適法であると判断した。

- (1) 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ことにはならない。

もともと、① 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そごがある場合において、全体的な考察の結果、転記の際の誤記又は違算によるものであることが明白であるようなときには、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。また、② 法人税法68条4項に規定する場合との均衡を図る意味で、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原因になった法令解釈や計算の誤りがやむを得ない事情によりもたらされたものであると認められるときは、例的に更正の請求が許されるべきである。

- (2) 前記事実関係等によれば、本件が上記(1)①の場合に当たらないことは明白である。また、本件確定申告における所得税額の控除の計算の誤りは、上告人が、本件確定申告書の作成について税理士の関与を求めることもないまま、社内の財務部に所属していた従業員に任せきりにしていたことが一因となっているものと認められるところ、上告人が相当の規模を有する法人であること等を併せ考慮するならば、本件が上記(1)②の場合に当たるといってもできない。

- 4 しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。その理由は次のとおりである。

- (1) 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。

もともと、同条3項は、同条1項の規定は確定申告書に同項の規定による控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細の記載がある場合に限り適用するものとし、この場合において、同項の規定による控除をされるべき金額は、当該金額として記載された金額を限度とする旨規定している。なお、同法40条は、同法68条1項の規定の適用を受ける場合には、同項の規定による控除をされる金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の計算上、損金の額に算入しない旨規定している（平成14年法律第79号による改正前においても同様である。）。

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。

- (2) 前記事実関係等によれば、上告人は、本件確定申告書に添付した別表六(一)の「所得税額の控除に関する明細書」中の「銘柄別簡便法による場合」の銘柄欄に、その所有する株式の全銘柄を記載し、配当等として受け取った収入金額及びこれに対して課された所得税額を各銘柄別にすべて記載したものの、「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、上告人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、上告人が、本件確定申告において、その所有する株式の全銘柄に係る所得税額の全部を対象として、法令に基づき正当に計算される金額につき、所得税額控除制度の適用を受けることを選択する意思であったことは、本件確定申告書の記載からも見て取れるところであり、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。

(3) 以上のような事情の下では、本件更正請求は、所得税額控除制度の適用を受ける範囲を追加的に拡張する趣旨のものではないから、これが法人税法68条3項の趣旨に反するということはできず、上告人が本件確定申告において控除を受ける所得税額を過少に記載したため法人税額を過大に申告したことが、国税通則法23条1項1号所定の要件に該当することも明らかである。そうすると、本件更正処分は、上告人主張の所得税額控除を認めずにされた点において、違法であるというべきである。

5 以上によれば、原審の前記判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は理由があり、原判決中、本件更正処分のうち納付すべき税額18億1636万2400円を超える部分に係る取消請求に関する部分は破棄を免れない。そして、以上説示したところによれば、上告人の請求は、本件更正処分のうち上記金額を超える部分の取消しを求める限度において理由があるから認容し、その余は理由がないから棄却すべきである。したがって、以上と異なる原判決を主文のとおり変更することとする。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第二小法廷

裁判長裁判官 今井 功

裁判官 中川 了滋

裁判官 古田 佑紀

裁判官 竹内 行夫

当事者目録

上告人	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	三浦 啓作 奥田 邦夫 岩本 智弘 杉原 知佳 三浦 正道
同補佐人税理士	井寺 洪太
被上告人	熊本西税務署長 鶴窪 和廣
同指定代理人	貝阿彌 誠 岸 秀光 平野 貴之 木崎 弘之 西川 英之 早崎 裕子 伊藤 彰 福本 昌弘 岩崎 光憲 志賀 弘一 杉村 博司 濱田 和隆 寺本 史郎

平成●●年（〇〇）第●●号

平成●●年（〇〇）第●●号

更正すべき理由がない旨の処分の取消請求上告受理申立事件

申立人 A株式会社

相手方 熊本西税務署長

上告受理申立理由書

平成18年12月28日

最高裁判所 御中

申立人代理人弁護士	三浦 啓作
同	奥田 邦夫
同	岩本 智弘
同	杉原 知佳
同	三浦 正道
申立人補佐人税理士	井寺 洪太

上告受理申立の理由 原判決が法人税法68条3項の解釈に関する重要な事項を含むこと

法令の条項の掲記

法人税法68条3項 第1項の規定は、確定申告書に同項の規定による控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細の記載がある場合に限り、適用する。この場合において、同項の規定による控除をされるべき金額は、当該金額として記載された金額を限度とする。

理由要旨

本件は、計算誤りにより確定申告書における所得税額控除額（法人税法６８条１項）を誤って過少に記載した後、これを是正すべく更正の請求（国税通則法２３条１項）をした場合における法人税法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」との文言の解釈が主な争点である。

原判決は、この点について一審判決と異なる不当な解釈をとった。

この点に関する最高裁判所の判例は存在せず、本件において、最高裁判所がその解釈を示すことが、今後の法令解釈の統一のために必要である。

そこで、本件上告受理申立を受理した上、原判決を破棄されたい。

１ 一審判決および原判決の各判断について

一審判決は、国税通則法２３条１項所定の場合には、誤りを是正した上で正当に算定されるべき金額が、法人税法６８条３項のいう限度額となるとする明快かつ妥当な判断をしているのに対し、原判決は、原則として国税通則法２３条による更正の請求を認めず、①例示の場合（誤記、違算等）には当該金額を変更できる、②「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」に例外的に更正の請求が許されるとして、更正の請求を限定的に解している。

２ 原判決は、更正の請求を限定している点に誤りがあることについて（主な理由１）

原判決のように、法人税法６８条３項を厳格に解しては、誤りを是正する機会が極端に制限されることになる。法が、納税者に自ら申告させる制度をとる以上、納税者が何らかの誤りを生じさせることは、当然予測されることであり、これを是正する機会は保障されるべきであることから、更正の請求の制度が設けられている。従って、更正の請求の期限の１年間に限っては、適正な税額に更正することを認めるべきである。

３ 原判決は、「やむを得ない事情」の場合に例外的に更正の請求が認められるとしている点に誤りがあることについて（主な理由２）

国税通則法２３条１項（更正の請求）の要件としては、法定申告期限から１年以内の請求のほか、「法律の規定に従っていなかったこと」又は「計算に誤りがあったこと」しかない。それにもかかわらず、原判決は、独自に、「やむを得ない事情」という新たな要件を創設している点に誤りがある。

しかも、上記要件の創設に当たり、直接関係のない法人税法６８条４項の宥恕規定の要件を用いており、その点においても誤りがある。

以上

目次

第1	はじめに	4
第2	事案の概要	4
第3	本件の争点について	5
第4	争点①および②に関する原判決および一審判決の各判断について	6
第5	そもそも、原判決は、法人税法68条3項を厳格に解釈して、更正の請求の機会を限定している点に誤りがあることについて	7
1	原判決の判断について	7
2	更正の請求の機会を限定すべきではないことについて	8
3	課税庁のマニュアル書を見ても、申立人の主張が正しいことについて	8
4	まとめ	10
第6	原判決は、例示の場合には当該金額を変更できるとしている点に誤りがあることについて	10
第7	原判決は、「やむを得ない事情」の場合に例外的に更正の請求が認められるとしている点に誤りがあることについて	11
1	原判決の判断について	11
2	申立人の主張について	11
第8	その他の原判決の判断の誤りについて	12
1	本件に関する原判決および一審判決の具体的判断の相違について	12
2	申立人の主張について	13
第9	結論	14

第1 はじめに

本件は、計算誤りにより確定申告書における所得税額控除額を誤って過少に記載した後、これを是正すべく更正の請求をした場合における法人税法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」との文言の解釈が主な争点である。

この点に関する最高裁判所の判例は存在せず、本件において、最高裁判所がその解釈を示すことが、今後の法令解釈の統一のために必要である。

また、原判決を確定させることは、高等裁判所の誤った法令解釈を高等裁判所の判決として確定させることになり、適当でない。

すなわち、本件は、「法令の解釈に関する重要な事項を含むものと認められる事件」（民事訴訟法318条1項）に該当することから、本件を上告審として受理されたい。

第2 事案の概要

本件は、申立人が、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、相手方が、所得税額控除及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、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）をしたので、申立人が、本件通知処分の取消を求めて提訴したものである。

その後、相手方が、本件更正の請求にかかる点は是正することなく、これとは別個の理由で、平成17年3月25日付で、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、申立人は、請求の趣旨を本件更正処分の一部取消を求める請求に交換的に変更し、相手方もこれに同意した。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、第一審における争点は、上記の各税額控除についての申立人の主張の当否であった。

第一審は、所得税額の控除については申立人の主張を採用し、外国税額の控除については申立人の主張を採用せず、申立人の請求を一部認容する判決を言い渡した。これに対し、相手方のみが控訴したので、原審における争点は、所得税額の控除についての申立人の主張の当否に絞られ、原審は、申立人の主張を認めず、一審判決中相手方敗訴部分を取消すという不当な判断をした。

第3 本件の争点について

本件は、申立人が、本件事業年度における確定申告の際に、法人税法68条（所得税額の控除）1項の規定の適用に関し、確定申告書別表六（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」において、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事件である（一審判決39頁、原判決12頁認定）。

本件の争点は、この誤りの是正を求めた本件更正請求における申立人の主張を認めないままなされた本件更正処分の適法性である。

この点、法人税法68条3項後段に、「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」と規定されていることから、更正の請求の場合にも、確定申告書に実際に記載した具体的金額に拘束されるのか否かが問題となる。

すなわち、本件の争点は、具体的には、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、②通則法23条（更正の請求）1項1号の法令の解釈誤りないし計算の誤りの有無、③納付すべき法人税額である（一審判決11頁、原判決4、7、8頁）。

原判決は、争点①および②において、一審判決と異なる解釈をとった結果、一審判決中相手方敗訴部分を取消すという不当な結論を導いたのであった。

以下、争点①および②の判断において原判決に誤りがあることを指摘する。

第4 争点①および②に関する原判決および一審判決の各判断について

第一審は、法人税法68条3項の「当該金額として記載された金額」について、「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」と判示している（一審判決 33頁）。

これに対し、原判決は、法人税法における「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」として、「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」と判示している。

原判決は、その上で、「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」として、「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」とし、例示した場合等については、当該金額を変更できるとしている。また、法人税法68条4項の規定との均衡から、「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」と判示している（原判決10頁ないし11頁）。

このように、一審判決は、通則法23条1項所定の場合には、誤りを是正した上で正当に算定されるべき金額が、法人税法68条3項のいう限度額となるとする明快かつ妥当な判断をしているのに対して、原判決は、同項の限度額を誤って解釈しており、「例えば」で始まる例示の場合に、当該金額を変更できるとしたり、「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」に例外的に更正の請求が許されると、更正の請求を限定的に解している。

原判決のこのような判断では、どのような場合に更正の請求が認められるのか曖昧であり、法人税法68条3項の統一的な法解釈に困難をきたすものである。

第5 そもそも、原判決は、法人税法68条3項を厳格に解釈して、更正の請求の機会を限定している

点に誤りがあることについて

1 原判決の判断について

原判決は、「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」として、「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」（原判決10頁）と判示して、更正の請求の機会を極端に狭く解している。

2 更正の請求の機会を限定すべきではないことについて

一審判決が判示するとおり、法人税法68条3項の趣旨は「納税者の選択権の行使に当たっての恣意性を排除して、租税債権の早期安定を図るものであることに照らせば、いったん納税者たる法人によって『法人税から控除を受けるべき所得税額』として選択された範囲内であれば、納税者の選択権の行使に関わらない事項についての通則法所定の更正請求の要件を満たす法律適用の誤りや計算誤りなどによって、所得税額控除額が異なるに至った場合には、更正の請求によりその誤りを是正することができるというべきである。そして、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。』との規定は、同条項前段に規定する『確定申告書に・・・その計算に関する明細の記載がある場合』に限り適用されるのであるから、納税者たる法人が『法人税から控除すべき所得税額』として選択した内容は、確定申告書記載の明細（所得税額や銘柄等）によって特定されており、『法人税から控除すべき所得税額』は、上記特定された所得税額につき、法律に基づき正当に算出された金額というべきである」（一審判決27、28頁）と解するのが相当である。

原判決のように、法人税法68条3項を厳格に解しては、誤りを是正する機会が極端に制限されることになる。法が、納税者に自ら申告させる制度をとる以上、納税者が何らかの誤りを生じさせることは、当然予測されることであり、これを是正する機会は保障されるべきである。

この点、相手方は、租税債権を早期に確定すべき要請を挙げるが、法が更正の請求の制度を設け、その中で期限1年間という要件が課されている以上、この期間に限っては、適正な税額に更正することを認めるべきである。

3 課税庁のマニュアル書を見ても、申立人の主張が正しいことについて

法人税法68条3項と同様の体裁をとる同法69条（外国税額の控除）13項（現行同法同条16項）に関する、課税庁の実務上のマニュアル書である下記甲20号証から見ても、同68条3項における「当該金額として記載された金額」を厳格に解する原判決の判断は誤りである。

すなわち、同法69条13項の規定は、同法68条3項と同様「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」となっている。

同法69条13項の実務上の取扱について、国税庁が東京国税局の協力を得て、課税庁の実務において誤り易い事例について執務の参考として作成し、全国の各国税局・各税務署に配布している冊子「法人税及び消費税等の処理における誤り易い事例とそのチェックポイント」（甲20）42頁には、「外国法人税額の控除額は、申告書別表1に記載された金額を限度とするのではなく、その計算の基礎となった別表（略）の明細書に記載された外国法人税に基づき計算した調査額による」と記載されている。

このことについて、一審判決は上記「調査額」とは、調査した結果の金額であって、法人税法関係法令に基づき、正当に計算された金額を意味するものと解されると判示している（一審判決32

頁)。

相手方は、上記チェックポイントの表現は「調査額」となっており、申立人がいうように「正当額」とはされていない旨主張（平成17年11月25日付意見書11頁）するが、ここでいう「調査」とは、申告書上での調査はもちろん実地調査を含めたあらゆる税務調査を含めた広い概念を指していることは論をまたない。裁判例も、税務調査の意義につき、更正処分につながる通則法24条にいう調査とは、課税標準等または税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味するものと解され、課税庁の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含むきわめて包括的な概念であると解される（大阪地裁昭和45年9月22日判決、税務訴訟資料60号371頁）と判示しているところである。

実際、全国の課税庁の実務は、上記冊子に基づき、「調査額」によって、処理されている。すなわち、申告書記載の具体的金額に拘束されるのではなく、外国法人税に基づき計算された「調査額」によっている。

同様の規定の体裁をとる法人税法68条3項の解釈においても、外国法人税額控除の場合と同様、申告書記載の具体的金額に拘束されるのではなく、法令に基づいて正当に計算された金額を「控除をされるべき金額」と解すべきである。

よって、原判決が、法人税法68条3項の解釈に当たり、厳格に解していることは、課税庁の実務ともかけ離れたものであり、不当である。

4 まとめ

以上のとおり、法人税法68条3項の解釈に関する原判決の判示は誤りであり、同項の解釈は、一審判決のとおり解されるべきである。

第6 原判決は、例示の場合には当該金額を変更できるとしている点に誤りがあることについて

原判決は、「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」（原判決10、11頁）と判示している。

すなわち、「例えば」で始まる例示の場合に、当該金額を変更できるとしている。

しかし、原判決のこのような例示のみでは、どのような場合に更正の請求が認められるのか曖昧であり、法人税法68条3項の統一的な法解釈に困難をきたす。

そもそも、第5で述べたとおり、同項の文言により、更正の請求の機会を限定的に解すべきではない。

よって、一審判決のとおり、通則法23条1項の要件を充たす場合には、当該金額を変更できると解すべきである。

第7 原判決は、「やむを得ない事情」の場合に例外的に更正の請求が認められるとしている点に誤りがあることについて

1 原判決の判断について

原判決は、法人税法68条4項を挙げ、これとの均衡上、「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」(原判決11頁)に例外的に更正の請求が許されるとしている。

2 申立人の主張について

(1) 原判決は、法人税法68条3項の文言の解釈に当たり、直接関係のない同条4項の要件を用いており、その点に誤りがある。

(2) 同法68条4項は、宥恕規定である。同項の趣旨は、一審判決が「同規定は、控除されるべき金額の全部又は一部を申告書に記載することを失念していた場合の宥恕規定であって、3項前段所定の手続要件を懈怠して確定申告書に記載がない場合(すなわち、控除の対象たる所得税額や銘柄の記載がない場合)においても、税務署長が、記載しなかったことにつき『やむを得ない事情』があると判断した場合には、期間の制限なしに、所得税額控除の規定を適用することができることを規定したものと解される」(一審判決28頁)と判示するとおりである。

すなわち、法人税法68条4項の宥恕規定は、原則的要件を充たしていない場合に初めて適用される救済規定であり、その意味で補完的規定である。

そのような性質の宥恕規定における要件を、更正の請求の場合における新たな要件として持ち出すことは、当を得ないものである。

しかも、宥恕規定における「やむを得ない事情」が裁判例で認められている場合は、課税当局の誤指導か自然的災害、交通途絶等を原因とするものに限定されている(平成5年10月29日大阪地裁判決参照)。原判決のとおり、更正の請求の要件に「やむを得ない事情」を追加するとすれば、所得税額控除の場合には、実質的に、更正の請求はほぼ認められないことになる。

(3) また、通則法23条1項の要件としては、法定申告期限から1年以内の請求のほか、「法律の規定に従っていないかったこと」又は「計算に誤りがあったこと」しかなく、「やむを得ない事情」は同条項の要件とはされていない。

(4) 更に、原判決のこのような要件の創設、すなわち「『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」にのみ通則法23条1項の更正の請求が認められるとの判示は、法人税法68条3項に係るものか、それとも通則法23条1項に係るものか曖昧であり、この点においても、原判決は不当である。

(5) しかも、法に規定がないのに、このような新たな要件を創設することは、租税法律主義(憲法84条)に違反する。

(6) 以上のとおり、「やむを得ない事由」を更正の請求の要件とした原判決は、誤りである。

第8 その他の原判決の判断の誤りについて

1 本件に関する原判決および一審判決の具体的判断の相違について

一審判決は、前述のとおり、「通則法23条1項所定の更正の事由があった場合には、誤りを訂正した上で正当に計算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」(一審判決38、39頁)とした上で、申立人が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たことは、通則法23条1項1号の「計算に誤りがあったこと」に該当するとして、控除すべき所得税額を更正すべきと判断している。

これに対して、原判決は、前述のとおり、「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」として、更正の請求が認められる場合を限定的に解している。

原判決は、その上で、本件については、単純な転記ミス・計算ミスではないことから、「『金額

の記載を合理的に判断すべき場合』に当たらない」としている。また、申立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なかったこと、申立人が相当規模・内容の法人であること等を理由に、本件の誤りは『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、原判決１２頁）として、申立人の更正の請求における主張は理由がないと判断している。

2 申立人の主張について

- (1) 原判決は、上記のとおり、本件の誤りが「単純な転記ミスや計算ミス」ではないと判示するが、本件の誤りは、簡便法による計算誤りであり、更正の請求が認められるべき「計算ミス」にあたる。
- (2) また、原判決は、申立人が税理士の関与を求めなかったことを「やむを得ない事情」にあたらない理由の一つとするが、確定申告は、税理士の関与を義務づけているものではなく、税理士に関与させるか否かは各納税者の自由に任されている。その関与をさせていないことを、更正の請求が制限される理由とするのは不合理である。
- (3) 更に、原判決は、申立人が相当規模・内容の法人であることも「やむを得ない事情」にあたらない理由の一つとするが、更正の請求の可否の判断に当たり、納税者の規模が関係ないことは言うまでもない。更正の請求の可否の判断にあたり、納税者の規模を考慮事由とすることは、租税平等主義の原則に反する。
- (4) 以上のとおり、原判決は、本件に関する具体的判断においても、誤った判断をしている。

第9 結論

以上のとおり、原判決には法人税法６８条３項の解釈の適用に関する重要な事項についての判断の誤りがあり、これが判決に影響を及ぼすことは明らかであるから、本件上告受理申立を受理した上、原判決を破棄されたい。

以上