

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求事件

国側当事者・国(渋谷税務署長)

平成22年9月29日棄却・確定

判 決

原告	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	西川 英樹
被告	国
同代表者法務大臣	柳田 稔
処分行政庁	渋谷税務署長 小島 安雄
同指定代理人	磯村 建 馬田 茂喜 櫻井 光照 鶴澤 和義 田中 力

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

渋谷税務署長が原告に対して平成20年4月16日付けでした原告の平成18年1月1日から同年12月31月までの事業年度の法人税に係る更正請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の要旨等

本件は、平成18年1月1日から同年12月31日までの事業年度に係る法人税の確定申告をした原告が、同申告の確定申告書に受取配当等の益金不算入の規定(法人税法(原告が受けた配当等の額のうち、同年5月1日前の日をその支払に係る基準日とするものについては、平成18年法律第10号による改正前のもの、同日以後の日をその支払に係る基準日とするものについては、平成19年法律第6号による改正前のもの。以下同じ。)23条1項1号。以下「本件規定」という。)の適用に必要な益金の額に算入されない配当等の額及びその計算明細の記載(同条6項。以下「本件規定の適用に必要な記載」という。)をしなかったものの、本件規定の適用に必要な記載がなかったことにつきやむを得ない事情(同条7項)があるとして、本件規定の適用を

受けることを前提に、国税通則法23条1項1号に基づく法人税の更正請求をしたところ、処分行政庁から平成20年4月16日付けで更正すべき理由がない旨の通知処分（以下「本件処分」という。）を受けたため、原告が確定申告を依頼していた税理士が本件規定の適用をしなかった上に、国税庁も原告に対し本件規定を適用する余地を全く与えなかったことからすれば、原告には上記やむを得ない事情があるにもかかわらず、それを看過して行われた本件処分は違法であるなどとして、本件処分の取消しを求める事案である。

## 2 関係法律の定め

### (1) 法人税法

ア 内国法人が受ける利益の配当等の額のうち、連結法人株式等及び関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等に係る配当等の額の100分の50に相当する金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない（本件規定（23条1項1号））。

イ 本件規定は、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。この場合において、これらの規定により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。（同条6項）

ウ 税務署長は、本件規定により益金の額に算入されないこととなる金額の全部又は一部につき上記イの記載が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本件規定を適用することができる（同条7項）。

### (2) 国税通則法23条1項1号

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は、当該申告書に係る国税の法定申告期限から1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。

## 3 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

### (1) 原告

原告は、不動産貸付業等を目的とする株式会社である。

### (2) 原告の配当金の受領等

原告は、平成14年3月15日にB株式会社（以下「B」という。）の株式5100株を購入し、その後、毎年配当金を受領していた。（甲2、弁論の全趣旨）

### (3) 原告の確定申告等

ア(ア) 原告は、平成15年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下、「平成15事業年度」といい、他年度についても同様にいう。）、平成16事業年度、平成17事業年度において、乙税理士（以下「乙税理士」という。）を代理人と定め、原告の法人税につき税理士法2条1項1号の税務代理を委任した。

(イ) 原告は、平成14事業年度ないし平成17事業年度の法人税について乙税理士に依頼して確定申告書を作成し、いずれも法定申告期限内に処分行政庁に提出した。

(ウ) 原告の平成15事業年度ないし平成17事業年度の法人税の確定申告書には、原告がBの株式を有し、Bから配当を受けていることを前提とする記載があるが、本件規定の適

用に必要な記載はない。

イ(ア) 原告は、平成18事業年度（以下「本件事業年度」ともいう。）において、乙税理士を代理人と定め、原告の法人税につき税理士法2条1項1号の税務代理を委任した。

(イ) 原告は、本件事業年度の法人税について乙税理士に依頼して確定申告書（以下「本件申告書」という。）を作成し、法定申告期限内である平成19年2月21日に処分行政庁に提出した（以下、本件申告書の提出による確定申告を「本件申告」という。）。

(ウ) 本件申告書には、原告がBの株式を有し、同社から配当を受けていることを前提とする記載があるが、本件規定の適用に必要な記載はない。

ウ(ア) 原告は、平成19事業年度において、丙公認会計士・税理士（以下「丙会計士」という。）を代理人と定め、原告の法人税につき、税理士法2条1項1号の税務代理を委任した。

(イ) 原告は、平成19事業年度の法人税について丙会計士に依頼して確定申告書を作成し、法定申告期限内に処分行政庁に提出した。

エ 原告が、仮に平成15事業年度ないし平成18事業年度（以下「本件各事業年度」という。）の法人税の確定申告書に本件規定の適用に必要な記載をしていたとすれば、本件規定が適用された。

#### (4) 原告による更正の請求

原告は、平成20年2月29日、処分行政庁に対し、本件事業年度の法人税に係る更正の請求書を提出した（以下、この更正の請求書の提出による更正請求を「本件更正請求」という。）。

#### (5) 本件処分及び本件訴えに至る経緯

ア 処分行政庁は、平成20年4月16日、本件更正請求に対して更正をすべき理由がない旨の通知処分（本件処分）をした。

イ 原告は、平成20年6月12日、処分行政庁に対し、本件処分に対する異議申立て（以下「本件異議申立て」という。）をしたが、処分行政庁は、同年9月12日、本件異議申立てを棄却する旨の決定（以下「本件異議決定」という。）をした。

ウ 原告は、平成20年10月10日、国税不服審判所長に対し、本件異議決定を経た本件処分に対する審査請求（以下「本件審査請求」という。）をしたが、国税不服審判所長は、平成21年6月2日、本件審査請求を棄却する旨の裁決をした。

エ 原告は、平成21年10月26日、本件訴えを提起した。（顕著な事実）

#### (6) 本件規定の適用に必要な記載に関する納税者への周知等について

平成18年の法人税申告に際し、国税庁から各法人に送付され、原告も受領した「平成18年版法人税申告書の記載の手引」と題する冊子には、本件規定の適用に必要な記載を記載すべき確定申告書の別表八「受取配当等の益金不算入に関する明細書」（以下「別表8」という。）について、その用途（法人が内国法人から受ける配当金等の額について本件規定等の適用を受ける場合に使用する旨）、記載の手順、各欄の記載要領、根拠条文が記載されている。別表8の用紙自体は国税庁から各法人に送付されていないが、国税庁のホームページ等から入手することができる。（乙8、弁論の全趣旨）

## 4 争点

本件更正請求が国税通則法23条1項1号所定の要件を満たすかどうかの問題となり、具体的には、本件申告書に本件規定の適用に必要な記載がなかったことについてやむを得ない事情（同

条7項)があると認められる結果、本件申告書に記載され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、あるいは当該計算に誤りがあったことを理由に、更正請求が認められるかどうか争われている。

## 5 争点に関する当事者の主張の要旨

### (1) 原告

ア(ア) 法人税法23条7項で宥恕規定が設けられている趣旨は、納税者の側でいかんともし難い理由に基づき、確定申告書に計算明細を記載することができなかつたために課税上の不利益を被る場合に、納税者の課税上の不利益を回避することに見いだし得る。同項の「やむを得ない事情」に該当するかどうかは、徴税手続の迅速性・安定性・確実性等の利益と納税者の被る課税上の不利益とを比較衡量した上で決定すべきであるが、同項の文言上、やむを得ない事情につき主観的事情を排除し客観的事情に限定すべき理由はなく、納税者に関する主観的事情も含む個別具体的な事情を考慮すべきであり、外的要因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限られると解すべきではない。

乙税理士は、原告に受取配当金が計上されている以上、原告が了承するかどうかを問わず、受取配当等の益金不算入の規定を適用すべき責務を負っていたところ、故意又は過失により同規定の適用をしなかつたため、原告は、外的要因により同規定の適用を受けられなかつたものであるから、本件申告には上記「やむを得ない事情」があるといえるし、このような場合には、国税通則法23条1項1号に規定する「計算に誤りがあった」ことと同視して、更正の請求を認めるのが相当である。納税者が税理士を確定申告手続の代理人として選任し、この税理士に会社の事情や経理の状況など確定申告に必要となる情報を逐一報告・説明した上で、確定申告手続をすべてまかせていたにもかかわらず、当該税理士が何らかの事情により納税者に有利な規定を適用しなかつた場合においては、納税者の帰責事由は極めて低いから、上記「やむを得ない事情」を広く解すべきである。国は、国家資格を付与して税理士制度を運営し、個々の税理士に対しても指導監督する権限を有している以上(税理士法45条以下参照)、税理士の非違行為に基づき、納税者に不利益が生じた場合には、広く更正の請求を認めることが納税者の利益保護の観点からも相当である。納税者がどのような税理士を選任するかによって納税者に有利な規定の適用の有無が左右され、納税額が変わってしまうことは、納税者にとって極めて不公平な結果をもたらす。納税者と代理人である税理士を対外的に一体とみるべきであるとしても、税理士が行った税務上の行為のすべてを納税者に帰属させることは相当ではない。

更正の請求について、計算の誤りといった軽微な瑕疵を救済する以上、本件規定そのものを適用しなかつたというより重大な瑕疵についても、その理由のいかんによっては更正の請求を認めることが国税通則法23条1項、法人税法23条7項の趣旨に合致し、正義公平の理念にもかなう。納税者の側で規定を知らなかつたことにつき帰責性が低い場合は、やむを得ない事情に該当するというべきである。

(イ) 国税庁は、広く国民一般に対し、租税実体法や確定申告手続の仕組みを理解させる責務を負っているというべきところ、国税庁は、法人税の確定申告に際して「法人税申告書の記載の手引」と題する冊子と共に書類一式を原告に送付しているが、この中に別表8は同封されておらず、本件規定を適用すべきかどうかの判断の基礎となる資料を全く与えていないのであり、このことは上記「やむを得ない事情」を基礎付ける事情となる。また、

上記冊子及びホームページの記載は、法人税法を詳細に理解している者でなければ理解できないようなものであり、納税者に対して十分に制度を熟知・理解させる手段が講じられているとはいえない。

イ 最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同21年7月10日第二小法廷判決・民集63巻6号1092頁（以下「最高裁平成21年判決」という。）は、所得税額控除の制度について単純な計算の誤りを救済しており、この趣旨からすれば、より原告の帰責性の低い本件の場合にも更正請求が認められるべきである。

原告は、乙税理士から受取配当等の益金不算入に関する本件規定の適用を受ける余地があることを告げられていれば本件規定の適用を受けたはずであり、本件規定の適用を受ける意思があったというべきであるから、本件更正請求は、本件規定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。単に確定申告書に記載がないという形式的事実をもって、原告が本件規定の適用を受けない意思であったと評価することは妥当ではなく、記載がない場合であっても、本件のように、納税者の個別具体的な事情を考慮した上で確定申告の時点で本件規定の適用を受ける意思が認められる場合は、本件規定の適用を受ける範囲を追加的に拡張するものとはいえない。

## (2) 被告

ア(ア) 法人税法23条6項は、本件規定の適用を受けるためには確定申告書への記載を要すること等、その適用条件について規定しており、益金不算入となる配当等の金額が申告後に増加することが明らかになっても、その申告書記載額を超えて益金不算入とすることができない旨を定めたものである。これは、法人が自ら正確に益金不算入額を計算することを要求しているものと解される。また、同条7項は、税務署長は、受取配当等の益金不算入額の全部又は一部につき、同条6項の記載が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、本件規定を適用することができる旨規定しているが、これは、同項の記載が不備な確定申告書が提出された場合における税務署長による救済の途を開いた、いわゆる宥恕規定である。そして、同条7項の「やむを得ない事情」に該当するかどうかは、社会通念によって解釈すべきところ、外部的事実によって、自己だけの力では到底申告の記載ができないような場合に初めて上記事情に当たると解され、租税に関する知識不足や誤解などの主観的事事情は、上記事情に当たらないと解される。原告の主張する法令の不知は同項の「やむを得ない事情」には該当しない。一定事項の申告や書類の添付等を条件に所得額、税額の減免を享受できる特例についてこれをせずに確定申告した場合に、後日その特例の適用を受けることができるための判断の基礎となる「やむを得ない事情」については、当初から適正に一定事項の申告や書類の添付等をして特例を享受した納税者との間の均衡を保つために厳格に解釈されるべきである。

原告は、乙税理士が原告の関知しないところで受取配当等の益金不算入規定を故意又は過失により適用しなかったと主張するが、それは原告側の内部事情であり、原告が責めを負うべき事情である。

(イ) 別表8の記載手順及び各欄の記載要領は、原告が受領したとされる法人税申告書の記載の手引きに掲載されており、また、国税庁のホームページにも掲載されているから、国税庁が本件規定を適用すべきかどうかの判断の基礎となる情報を与えていないとはいえない。

ない。また、納税者が税法や申告手続について不明な点がある場合には、税務署への問合せや国税庁のホームページの閲覧等によって、その解明を図る手段がある。

イ 国税通則法23条1項1号に基づき本件更正請求が認められるか否かは、専ら、本件更正請求により、本件配当金につき本件規定の適用を求めることが、本件規定の適用を受ける範囲を追加的に拡張する趣旨のものであるか否かにより判断されるべきである。原告の指摘する平成21年最高裁判決における更正の請求は、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く、国税通則法23条1項1号所定の要件に該当するものであるのに対し、本件更正請求は、益金不算入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あって、法人税法23条6項の趣旨に明らかに反し、国税通則法23条1項1号の要件に当たらないから、前記最高裁判例の事案と本件は事案を異にする。

### 第3 当裁判所の判断

1 本件規定（法人税法23条1項1号）及び同条6項の規定に照らすと、同項は、納税者である法人に対し本件規定の適用を受けるための要件として、本件規定の適用に必要な記載を確定申告書に記載することを求め、確定申告書にこの記載をせず益金不算入の制度の適用を受けることを選択しなかったものについては、後になってこれを覆し、同制度の適用を受けるものとし、適用を受ける範囲を追加的に拡張することは許さないことを定めたものであると解され、確定申告の際に、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、本件規定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。他方、同条7項は、税務署長は、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本件規定を適用することができることと定め、同条6項の例外を認めているところ、上記のような同項の趣旨にかんがみれば、同条7項の「やむを得ない事情」とは、納税者である法人が上記のような記載をして本件規定の適用を受ける意思を示すことを妨げる外部的・客観的事実のため、その記載をしなかったことが当該法人の選択の結果であるとはいえず、当該法人の責めに帰すこともできないような事情をいい、当該法人の不注意、知識不足等の内部的・主観的な事情はこれに含まれないと解するのが相当である。このような例外の範囲を拡張することは、同条6項が本件規定の適用を受ける意思を示すことを納税者に求めた趣旨を没却するもので、適切ではない。原告は、やむを得ない事情が上記のような場合に限られるのは相当ではなく、納税者の側で本件規定を知らなかったことにつき帰責性が低い場合はこれに該当するというが、上記説示に照らし、採用することができない。

2 本件申告書には本件規定の適用に必要な記載がなかったところ（前記前提事実(3)イ(ウ))、上記の観点から、そのことについて「やむを得ない事情」があるといえるかどうかについて、以下検討する。

(1) 原告は、本件規定の適用に必要な記載を確定申告書に記載しなかった理由として、原告が本件規定を知り得なかったほか、原告が税務代理を委任し、本件申告に係る確定申告書を作成した乙税理士が故意又は過失により本件規定の適用に必要な記載をしなかったという。

しかし、代理人によって租税法上の行為がされた場合、行為者の主観的認識については代理人を基準として決すべきであると解され（民法101条1項参照）、本件申告に当たり原告が本件規定を知らなかったかどうかは代理人である乙税理士の主観的態様により判断すべきところ、税理士の資格を有する乙税理士が本件規定があることを知らなかったとは通常考え難く、また、これを知らなかったことを示す特別の事情を認めるに足りる証拠はない（むしろ、原告

は乙税理士が故意に本件規定を適用しなかったなどとも主張しており（訴状参照）、原告自身も、乙税理士が本件申告当時、本件規定があることを知っていたことを前提としているものというべきである。）。また、この点をおき、原告自身が本件規定があることを知らなかったとしても、そのことは、原告の内部的・主観的な事情にすぎないといわざるを得ないから、そのことをもって法人税法23条7項の「やむを得ない事情」があるということとはできない。原告は、国税庁が本件規定を適用すべきかどうかの判断の基礎となる資料を全く与えていないなどというが、そうであったとしても上記判断は左右されないというべきであるし、この点をおくとしても、前記前提事実(6)によれば、法人税の申告に際して国税庁から各法人に送付され、原告も受領した「法人税申告書の記載の手引」（乙8）には、本件規定の適用を受ける場合に別表8を使用すること及び本件規定の適用に必要な記載に係る別表8の記載方法が記載されていることが認められ、同様に国税庁から送付される乙第10号証にも確定申告書の作成に当たって不明な点がある場合には税務署に問い合わせることを勧める旨記載されているのであるから、国税庁は、原告に別表8の用紙を送付していないとしても、本件規定について原告がその適用を受けるかどうかを判断するために十分な情報を提供しているというべきである。原告の上記主張が失当であることは明白である。

また、原告が委任した税理士が故意又は過失により本件規定の適用をしなかったとの点については、この主張を前提とすると、本件申告書に本件規定の適用に必要な記載がないことは、原告の代理人である税理士が本件規定の適用をしないことを選択した結果であり、すなわち、原告が本件規定の適用を選択しない意思を明示したことを意味するものに他ならないから（行為者の主観的認識については代理人を基準として決すべきであることは既に説示したとおりである。）、この記載がないことが原告の選択の結果であるとはいえないような外部的事実があるかどうかを具体的に検討するまでもなく、「やむを得ない事情」があるとはいえないことが明白である（原告の代理人として活動した税理士に関する事情は原告側の内部的な事情にすぎず、そのことに関して原告が種々主張するところはいずれも失当であるといわざるを得ない。）

(2) その他、本件申告書に本件規定の適用に必要な記載がなかったことについて「やむを得ない事情」があるといえるような事実は認められない。

3 さらに、原告は、原告が依頼していた税理士が故意又は過失により本件規定の適用をしなかったことは、国税通則法23条1項1号の計算の誤りと同視すべきであるとか、国が国家資格を付与して税理士制度を運営し、個々の税理士に対しても指導監督する権限を有している以上、税理士の非違行為に基づき納税者に不利益が生じた場合には、その更正の請求を認めるべきであるとかいう。

(1) しかし、法人税法23条6項の規定に照らして、本件申告に本件規定の適用に必要な記載がなかったことは、そのような選択をしたことを示すにとどまり、課税標準等又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に当たるとも、当該計算に誤りがあったことに当たるともいえないことは明らかである。代理人によって租税法上の行為がされた場合、行為者の主観的認識については代理人を基準として決すべきであることは既に説示したとおりであり、原告の主張するような事情をもって、本件申告について国税通則法23条1項1号に規定する計算の誤りがあったとも、これと同視すべき事情があるとも認めることはできない。また、税理士について、いわゆる国家資格としての登録制度が採られ、財務大臣が懲戒権を有するなど、相当程度の国の関与があるとしても、何らの法令の規定もないにもかかわらず、税

理士の非違行為に基づき納税者に不利益が生じた場合というだけで直ちにその更正の請求を認めることはできないというべきである（法人税法が申告納税制度を採る一方で、確定申告をするについて税理士に代理させることを納税者に強制する趣旨の法令の規定はなく、税理士は、申告納税制度の理念に沿って、納税義務者の信頼にこたえる存在とされ（税理士法1条参照）、税理士が税務代理を行うについては、あくまでも「他人の求め」があることが前提とされていること（同法2条1項1号参照）に照らせば、個別具体的な業務遂行の過程で起きた税理士の非違行為によって生じた納税者の不利益については、第1次的には、納税者と税理士との間の関係に基づき、納税者と税理士との間で処理されるべきものというべきである。）。原告の上記主張は、いずれも失当である。

(2) また、原告は、最高裁平成21年判決を引用して、本件の場合にも更正請求が認められるべきであるという。しかし、同判決は、法人税法68条1項に定める所得税額控除の制度に関し、同条3項の規定（同法23条6項と類似の定めをしている。）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とした上で、納税者が、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、法令に基づき正當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、確定申告書の記載からも見て取れるところであるといった事情の下では、納税者による更正請求は、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、納税者が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は、国税通則法23条1項1号所定の要件に該当するとしたものであり、原告が、本件申告に係る確定申告書に、本件規定の適用に必要な記載を一切せず、本件規定の適用を受ける意思を示していたとはいえない本件の場合とは事案を異にする（原告は、原告には本件規定の適用を受ける意思があったというが、前記の国税通則法23条1項1号及び最高裁平成21年判決の趣旨によれば、当初の申告時に申告書の記載からその意思が読み取れる場合と、その意思が全く表示されていない場合は明らかに区別され、後者の場合に同号により本件規定の適用を前提とする更正の請求を認めるべきでないことは明らかである。）。

4 原告のその余の主張によっても、本件申告書をもってした本件申告について国税通則法23条1項1号に定める要件を満たす事情があるとはいえず、その他、本件全証拠を精査しても、同要件を満たすというべき事情は認められない。結局のところ、本件更正請求は同要件を満たすとはいえないから、更正すべき理由がない旨を通知する本件処分は適法である。

#### 第4 結論

よって、原告の請求は理由がないから棄却することとし、訴訟費用の負担について、行政事件訴訟法7条、民訴法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 川神 裕

裁判官 小海 隆則

裁判官 須賀 康太郎