

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税等更正請求棄却決定取消請求控訴事件
国側当事者・国(所沢税務署長)

平成29年1月26日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成28年7月8日判決、本資料26
6号-101・順号12879)

判 決

控訴人	有限会社A
代表者取締役	甲
訴訟代理人弁護士	小林 哲彦
補佐人税理士	大澤 孝
被控訴人	国
代表者法務大臣	金田 勝年
処分行政庁	所沢税務署長 中村 一雄
指定代理人	前田 佳行
同	齋藤 誠密
同	高橋 富士子
同	齋藤 隆敏
同	長坂 廣之
同	小澤 夏輝

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 所沢税務署長が平成26年9月8日付けで控訴人の平成25年4月1日から平成26年3月31日までの事業年度の法人税の更正の請求に対してした更正すべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 3 所沢税務署長が平成26年9月8日付けで控訴人の平成25年4月1日から平成26年3月31日までの事業年度の復興特別法人税の更正の請求に対してした更正すべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

第2 事案の概要等

- 1 本件は、控訴人が、法人税及び復興特別法人税の各確定申告において、租税特別措置法(平成26年法律第10号による改正前のもの。以下「措置法」という。)42条の12の4の規

定による特別控除（雇用者給与等支給額が増加した場合の法人税額の特別控除）を適用して計算した上でそれぞれ更正の請求をしたところ、所沢税務署長から、いずれも更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたため、前記各通知処分の取消しを求めた事案である。

原審は控訴人の請求をいずれも棄却し、控訴人が控訴した。

2 関係法令の定め、前提事実、争点及びこれに関する当事者の主張は、次項に当審における当事者の補充主張を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」第2の1ないし4に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決5頁1行目及び同頁6行目の各「対し、」の次に「同年5月21日付けで」をそれぞれ加える。

3 当審における当事者の補充主張

（控訴人の主張）

- (1) 措置法42条の12の4第4項後段は「当該確定申告書等」という文言を用いているが、これが「確定申告書と中間申告書」のみを意味するのか、これに加えて「修正申告書又は更正請求書」をも含むのかは、一義的には明確ではない。確かに、措置法2条2項27号は「確定申告書等」という文言について定義しているが、措置法42条の12の4第4項後段は「当該確定申告書等」という文言を用いており、文理解釈上、両者を同じものと解釈すべき必然性はないし、「当該確定申告書等」という文言が、同項前段の「確定申告書、修正申告書又は更正請求書」を受けて用いられているという点に照らしても、「当該確定申告書等」という文言が一義的に明確とはいえない。したがって、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当たり、その解釈においては、形式的文理解釈によるべきではない。
- (2) 措置法42条の12の4第4項後段の「当該確定申告書等」を「確定申告書と中間申告書」に限定してしまうと、「修正申告書又は更正請求書」の段階で初めて控除明細書が添付された場合には本件特別控除が受けられなくなるから、同項前段の規定と明らかに矛盾する。同項前段において敢えて「修正申告書又は更正請求書」という文言を入れた趣旨が「修正申告書又は更正請求書」の段階で初めて控除明細書が添付された場合でも、同条1項の規定の適用を認めることにあることに照らすと、同条4項後段の解釈に当たっては、同項前段との目的論的解釈を行うべきであり、同項後段の「当該確定申告書等」という文言は、同項前段の「確定申告書等、修正申告書又は更正請求書」を意味すると解すべきである。
- (3) 措置法42条の12の4第4項前段の規定は、我が国における法人税の基本である申告納税制度に基づき、納税者が行う税額の確定手続すなわち「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限り、同条1項の適用を認めるものである。したがって、同条4項前段に定める「雇用者給与等支給増加額」と「控除を受ける金額」は、理論的には、「確定申告書等」に添付された控除明細書に記載されているものと、「修正申告書又は更正請求書」に添付された控除明細書に記載されたものとが存在する。そして、法人税法は、正確な金額による申告を求めているのであり、「雇用者給与等支給増加額」と「控除を受ける金額」についても、正確な金額による申告を予定しているところ、同項前段の「修正申告書又は更正請求書」に添付された控除明細書に「雇用者給与等支給増加額」と「控除を受ける金額」の記載がある場合には、これらの金額が同項前段の「確定申告書等」に添付された控除明細書に記載された各金額よりも正確であることは明らかであるから、「修正申告書又は更正請求書」の添付書類に基づく金額の計算が行われることが法人税法の申告納税制度の

趣旨に合致する。したがって、「更正請求書」にのみ控除明細書の添付がある場合であっても、当該控除明細書に記載された「雇用者給与等支給増加額」と「控除を受ける金額」に基づき、本件特別控除がされるべきである。

- (4) 本件特別控除の制度は、企業の利益の増加や内部留保の蓄積に影響を及ぼすことを目的とするものではなく、企業に対して税額控除というインセンティブを与えることにより、消費税等の増税で負担が増える給与所得者の給与等の増額を促すということを目的とする意味で、極めてマクロ的な政策配慮に基づくものであるから、その適用範囲については、できる限り広範に解するのが立法者の意思に合致する。

また、平成26年法律第10号附則82条は、平成26年3月31日以前に終了する事業年度についての経過措置を設け、「改正前の適用要件を充足していない場合であっても、改正後の適用要件を充足しているときは、平成27年3月期に給与等の増額に伴う法人税等の税額控除に関する上乘せ適用ができる」という趣旨を規定し、給与等の増額を促すことにより消費税増税の負担を緩和するという極めてマクロ的な政策目的の実現を図ったのであって、これらの点は、当初から措置法の特別控除の規定ができる限り広範に適用されることを予定していたことを示唆するものである。そうすると、確定申告書に控除明細書の添付がない場合でも、更正請求書に控除明細書の添付がある場合には、同制度の適用があると解すべきである。

- (5) 最高裁判所は、平成23年法律第114号による改正前の法人税法68条3項の解釈につき、一定の場合に更正請求書及びその添付書類に記載された金額に基づく税額控除を認めたのであり、これを受けて、同改正後において同項の規定に「修正申告書又は更正請求書」という文言が加えられたのであるから、このような改正経緯と同項との整合性に照らすと、措置法の定める本件特別控除においても、同法42条の12の4第4項後段の「当該確定申告書等」に同項前段の「更正請求書」を含むと解するのが合理的である。

(被控訴人の主張)

- (1) 控訴人の主張は、措置法42条の12の4第4項前段の規定によって「確定申告書」に控除明細書の添付がない場合においても、修正申告書又は更正請求書に控除明細書の添付があるときは、本件特別控除の適用が認められるという独自の解釈を前提として、同項後段に規定する「当該確定申告書等」という文言は「確定申告書等、修正申告書又は更正請求書」を意味する旨主張しているにすぎないものであり、前提において失当である。
- (2) 本件特別控除は、措置法42条の12の4第4項後段のとおり、確定申告書等（中間申告書及び確定申告書）に添付し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って適用を受けることができるものであり、雇用者給与等支給増加額の変更ないし適用を理由として修正申告又は更正の請求をすることができないことは法文上明らかである。
- (3) 前記(2)のとおりであるから、そもそも控訴人が主張するような「修正申告書又は更正請求書」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の金額は、措置法に従った正確なものとはいえないから、それが、「確定申告書等」に添付された控除明細書に記載された金額よりも正確であることなどあり得ない。

また、特例措置の適用を受けるためには、実質的要件の有無にかかわらず、手続的要件の履践が必要であると解されるところ、措置法42条の12の4第4項後段は、確定申告書等

(中間申告書及び確定申告書)に添付し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って本件特別控除の適用を受けることができる旨明確に規定しているのであるから、実際に控訴人の本件事業年度において雇用者給与等支給増加額に該当する金額が存在していたとしても、適用要件である確定申告書への控除明細書の添付を欠く以上、本件特別控除を適用することはできない。

- (4) 本件特別控除の制度を創設した立法者は、立法趣旨に基づいて法律を制定し、適用要件等に関して法律を改正し、経過措置を設ける一方、当該制度の目的・効果や課税の公平等の観点から、適用要件のハードルを下げて適用事業者を増やすといったことにならないように配慮しているのであって、そもそもの法律の定めを超えて広範に本件特別控除を適用することまで予定していたとは到底認められない。

そして、本件特別控除は、措置法42条の12の4第4項後段において、確定申告書等(中間申告書及び確定申告書)に添付し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た金額に限って適用を受けることができる旨明確に規定し、いわゆる「当初申告要件」を課しているのであるから、控訴人の主張はこの要件を無視するものである。

- (5) 本件特別控除の制度は、平成25年度税制改正によって創設されたものであるところ、企業の労働配分(給与等支給)の増加を促す措置であって、特定の政策誘導を図ることを目的とする「インセンティブ措置」に該当するものであり、このような制度趣旨から「当初申告要件」が課されているものである。そして、このような法人税額の特別控除制度についての措置法における当初申告要件は、確定申告書等(中間申告書及び確定申告書)に添付される書類に特定の事項を記載する必要があることから、平成23年12月税制改正においても、法人税法68条の所得税額控除に関する当初申告要件とは異なり、引き続き存続することとされたものである。したがって、同条の所得税額控除の規定について、当初申告要件が廃止されたとしても、そのことをもって、本件特別控除についても当初申告要件を緩和ないし廃止すべきということにはならないのは当然である。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないと判断する。その理由は、次項に当審における当事者の補充主張に対する判断を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」第3に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決16頁8行目の「所得税税額」を「所得税額」と改める。

- 2 当審における当事者の補充主張について判断する。

- (1) 控訴人は、措置法42条の12の4第4項後段の「当該確定申告書等」という文言が「確定申告書と中間申告書」のみを意味するのか、これに加えて「修正申告書又は更正請求書」をも含むのかは、一義的には明確ではないから、その解釈は形式的文理解釈によるべきではない旨主張する。

しかし、同条における「確定申告書等」の意義について、措置法2条2項柱書き及び同項27号により、中間申告書及び確定申告書をいうと定められていることは、前記1説示のとおりであって、控訴人の主張する措置法42条の12の4第4項前段との関係を踏まえても、その意義が一義的に明確でないとはいえず、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当たるものとはいえない。控訴人の主張は採用の限りではない。

- (2) 控訴人は、措置法42条の12の4第4項後段の「当該確定申告書等」を「確定申告書と

中間申告書」に限定してしまうと、「修正申告書又は更正請求書」の段階で初めて控除明細書が添付された場合には本件特別控除が受けられなくなり、同項前段の規定と明らかに矛盾するから、同項後段の解釈に当たっては、同項前段との目的論的解釈を行い、同項後段の「当該確定申告書等」という文言は、同項前段の「確定申告書等、修正申告書又は更正請求書」を意味すると解すべきであると主張する。

しかし、同項前段に「修正申告書又は更正請求書」という文言がある趣旨は、確定申告書等に添付した控除明細書に記載された雇用者給与等支給増加額以外の事項について、確定申告書等に記載された金額に変動がある場合には、当該事項について変更した修正申告や更正の請求をすることができることを規定したものと解されることは、前記1判示のとおりであり、同項後段の「当該確定申告書等」を確定申告書及び中間申告書をいうものと解したからといって、同項前段と同項後段とが矛盾することになるわけではないから、控訴人の主張はその前提を欠くというほかない。

- (3) 控訴人は、法人税法は、申告納税制度を採り、正確な金額による申告を求めているのであり、措置法42条の12の4第4項前段の「修正申告書又は更正請求書」に添付された控除明細書に「雇用者給与等支給増加額」と「控除を受ける金額」の記載がある場合には、これらの金額が同項前段の「確定申告書等」に添付された控除明細書に記載された各金額よりも正確であることは明らかであるから、「更正請求書」にのみ控除明細書の添付がある場合であっても、当該控除明細書に記載された「雇用者給与等支給増加額」と「控除を受ける金額」に基づいて本件特別控除がされるべきであると主張する。

しかし、同条4項後段の「当該確定申告書等」の意義については、前記(1)判示のとおりであって、控訴人主張のとおり法人税法において申告納税制度が採られていることを前提としても、この判断が左右されるとはいえない。控訴人の主張は採用することができない。

- (4) 控訴人は、本件特別控除の制度は、企業に対して税額控除というインセンティブを与えることにより、給与所得者の給与等の増額を促すということを目的とする意味で、極めてマクロ的な政策配慮に基づくものであり、また、平成26年法律第10号の附則82条は、平成26年3月31日以前に終了する事業年度についての経過措置を設けて、給与等の増額に伴う法人税等の税額控除に関する上乗せ適用の規定を設けているのであり、これらの点からすれば、本件特別控除の規定はできる限り広範に適用されるように解するのが立法者の意思に合致し、確定申告書に添付明細書の添付がない場合でも、更正請求書に添付明細書の添付がある場合には、同制度の適用があると解すべきであると主張する。

しかし、本件特別控除の制度が、企業の労働分配（給与等支給）の増加を促す所得拡大促進税制として創設されたものである（乙3）としても、そのことと、前記1判示のとおり、本件特別控除の制度についていわゆる当初申告要件が設けられ、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行うことを許さないこととされていることとは矛盾するものではなく、控訴人の主張するところをもって、前記1及び前記(1)ないし(3)の判断を左右するものとはいえない。控訴人の主張は採用の限りではない。

- (5) 控訴人は、最高裁判所は、平成23年法律第114号による改正前の法人税法68条3項の解釈につき、一定の場合に更正請求書及びその添付書類に記載された金額に基づく税額控

除を認め、これを受けて、同項の規定につき、平成23年法律第114号による改正において、「修正申告書又は更正請求書」という文言が加えられたのであるから、このような法人税法68条3項の改正経緯と同項との整合性に照らすと、措置法の定める本件特別控除においても、同法第42条の12の4第4項後段の「当該確定申告書等」に同項前段の「更正請求書」を含むと解するのが合理的であると主張する。

しかし、法人税法68条1項の所得税額控除については、当初申告要件が設けられていないところ、本件特別控除と法人税法68条が規定する所得税額の控除の制度は、制度の目的・性質が異なっており、そのため、当初申告要件の有無についても違いが生じているというべきであるから、法人税法68条3項の改正の経緯をもって、本件特別控除について当初申告要件が設けられていないと解することはできないことは、前記1判示のとおりである。控訴人の主張は採用することができない。

- 3 よって、控訴人の請求をいずれも棄却した原判決は相当であって、本件控訴は理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第14民事部

裁判長裁判官 後藤 博

裁判官 武田 美和子

裁判官 南部 潤一郎