

更正の請求／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

【平成 28 年 7 月 8 日 東京地裁（棄却）（控訴）】

【平成 29 年 1 月 26 日 東京高裁（棄却）（上告）】

第 79 回 2018 年 8 月 9 日（木）

発表者 西野 道之助

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

M J S 判例研究会

平成 30 年 8 月 9 日
報告者 西野 道之助

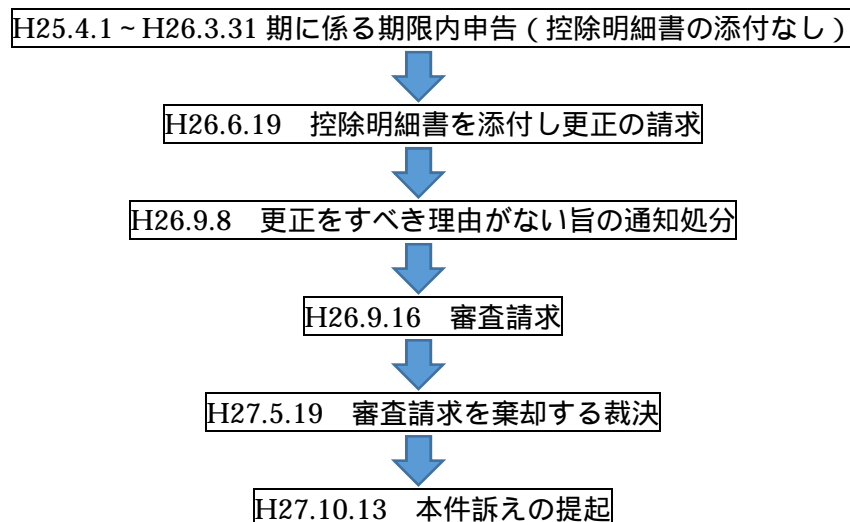
「更正の請求 / 雇用者給与等支給額が増加した場合 の法人税額の特別控除」

【平成 28 年 7 月 8 日 東京地裁（棄却）（控訴）】

【平成 29 年 1 月 26 日 東京高裁（棄却）（上告）】

1. 事案の概要

「建物内外の保守管理・清掃業務・住宅リフォーム」等を営む有限会社が、（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）の適用を失念していたとして、控除に係る計算明細書を添付し、上記特別控除を適用して計算し直した上で更正の請求をしたところ、所沢税務署長から、当初申告に係る確定申告書に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の添付がないなどとして、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ことから、その取消しを求める事案である。



2. 規定の確認

(1) 租税特別措置法第 42 条の 12 の 4 第 4 項 (当時) 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

第一項の規定は、確定申告書等、修正申告書又は更正請求書に、同項の規定による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の添付がある場合に限り、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。

(2) 租税特別措置法第 2 条第 2 項第 27 号 用語の意義

確定申告書等 法人税法第二条第三十号に規定する中間申告書で同法第七十二条第一項各号に掲げる事項を記載したもの及び同法第百四十四条の四第一項各号又は第二項各号に掲げる事項を記載したものと並びに同法第二条第三十一号に規定する確定申告書をいう。

(3) 法人税法第 68 条第 3 項 所得税額の控除

第一項の規定は、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に同項の規定による控除を受けべき金額及びそ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、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。

3. 平成 23 年度国税通則法の改正 (当初申告要件が廃止された措置)

【法人税関係】の抜粋

- ・ 受取配当等の益金不算入
- ・ 外国子会社から受ける配当等の益金不算入
- ・ 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
- ・ 所得税額控除
- ・ 外国税額控除
- ・ 公益社団法人又は公益財団法人の寄附金の損金算入限度額の特例

平成 23 年 12 月 2 日以後に確定申告書等の提出期限が到来する法人税から適用

4. 東京地方裁判所の判示

更正をすべき理由がない旨の通知処分の取消しの請求が棄却されている (東京地方裁判所 平成 28 年 7 月 8 日判決、棄却、控訴【TAINS Z 888-2018】)。

(1) 原告の主張

措置法 42 条の 12 の 4 第 4 項前段は、「第一項の規定は、確定申告書等、修正申告書又

は更正請求書に同項の規定による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の添付がある場合に限り、適用する。」と規定しており、控除明細書が添付された更正請求書が提出された場合にも、本件特別控除の適用があることは、条文の文言上明らかである。

措置法 42 条の 12 の 4 第 4 項後段の「当該確定申告書等」を中間申告書及び確定申告書に限定し、これらに添付された控除明細書による計算の限度で本件特別控除の適用が認められると解することは、措置法 42 条 12 の 4 第 4 項前段との整合性や申告納税制度の趣旨に照らして合理的とはいえない。

すなわち、仮にそのように解すると、措置法 42 条の 12 の 4 第 4 項前段は、「確定申告書等、修正申告書又は更正請求書」という文言を用いる必要はなく、「修正申告書又は更正請求書」という文言を挿入する必要はなかったことになる。それにもかかわらず、同項前段は、あえて「確定申告書等、修正申告書又は更正請求書」という文言を用い、各申告書を並列的かつ選択的に規定したのであるから、同項後段の解釈は、同項前段の趣旨との整合性が取れるように行うべきであり、同項後段の「当該確定申告書等」とは、同項前段の「確定申告書等、修正申告書又は更正請求書」を意味すると解するのが合理的である。

措置法 42 条の 12 の 4 第 4 項前段に規定されている「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」に添付された書類に記載されているものと、「修正申告書又は更正請求書」に添付された書類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」に添付された書類に「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」に添付された書類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ものである。

本件特別控除は、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、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という意味で、極めてマクロ的な政策配慮に基づくものである。

また、措置法は、平成 26 年法律第 10 号により改正され、平成 26 年 4 月 1 日以降に終了する事業年度については、改正後の措置法が適用されることとなったところ、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れば、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

上乗せ適用ができる」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る。

以上より、本件特別控除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というべきであるから、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、本件特別控除の適用があると解すべきである。

最高裁平成 21 年 7 月 10 日判決において、法人税法 68 条 3 項の適用要件については確定申告書の金額等の記載に限るとした課税庁・国税不服審判所の判断を維持した原審判決を一部変更したのを受けて、改正後の法人税法 68 条 3 項は、「第一項の規定は、確定申告書、修正申告書又は更正請求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、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。」とされたのであり、このように、最高裁は改正前の法人税法 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、これを受けて法人税法 68 条 3 項は、従前の規定に「修正申告書又は更正請求書」という文言を加えたのであるから、本件特別控除においても、措置法 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」も含むと解するのが、法人税法 68 条 3 項が改正された経緯に整合するものである。

最高裁判所 平成 21 年 7 月 10 日判決【TAINS Z 259-11242】

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。そうであるとすると、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。

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。

(2) 被告の主張

措置法 42 条の 12 の 4 第 4 項の「確定申告書等」の意義については、措置法 2 条 1 項柱書き及び同項 27 号において、中間申告書及び確定申告書をいう旨明確に定義されているのであり、原告の主張は、これらの規定による定義を無視するものである。

また、措置法 42 条の 12 の 4 第 4 項前段において、「確定申告書等、修正申告書又は更正請求書」とされているのは、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行うことができることを規定したものであり、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のであって、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ができないことは法文上明らかというべきである。

本件特別控除は、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はできないのであるから、「修正申告書又は更正請求書」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の金額が、「確定申告書等」に添付された書類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(りせん=実践)が必要であると解されることからすれば、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、実際に原告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のであって、原告の主張は理由がない。

原告は、本件特別控除は、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、改正の際に設けられた経過措置をみても極めてマクロ的な政策目的の実現を図ったものであるなどとして、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というべきである旨主張する。

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単に増やすといったことにならない様に配慮しているのであって、そもそも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、いわゆる当初申告要件を課しているのであるから、原告の主張は、この要件を無視するものであり、租税法律主義に反するものであり失当である。

原告は、最高裁判決を受けて、改正後の法人税法 68 条 3 項は従前の規定に「修正申告書又は更正請求書」をいう文言を加えたのであるから、本件特別控除においても、措置法 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、法人税法 68 条 2 項が改正された経緯に整合するものである旨主張する。

しかしながら、本件特別控除の制度は、企業の労働分配の増加を促す措置であり、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、更正の請求を含め実質的に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そのもの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はないと考えられ、当初申告要件が課されているものである。

これに対し、法人税法 68 条が規定する所得税額控除の制度は、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法人税の額から控除する旨規定したものであり、このような制度の目的・効果等に鑑みて、当初申告要件について廃止されたものである。

このように、本件特別控除と法人税法 68 条の所得税額控除では、制度の目的や性質が全く異なり、それによって当初申告要件の有無についても違いが生じているのであって、

このことは、その規定内容が異なっていることから明らかである。

(3) 東京地方裁判所の判断

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、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ところ、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。

原告は、措置法 42 条の 12 の 4 第 4 項前段があえて「確定申告書等、修正申告書又は更正請求書」という文言を用い、各申告書を並列的かつ選択的に規定していることからすると、同項後段は、同項前段の趣旨との整合性が取れるように解釈すべきであって、同項後段の「当該確定申告書等」とは、同項前段の「確定申告書等、修正申告書又は更正請求書」を意味すると解するのが合理的であるなどと主張する。

しかしながら、上記のような解釈は、各規定の文理に反するものといわざるを得ない。そして、措置法 42 条の 12 の 4 第 4 項前段において、確定申告書等のほか、「修正申告書又は更正請求書」を規定しているのは、同項後段において当初申告要件が設けられていることを前提に、中間申告書及び確定申告書に記載された金額のうち、雇用者給与等支給増加額以外の事項について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行うことができることを規定したものであると解されるから、原告の上記主張は、いずれにしても採用することができない。

原告は、法人税法 68 条 3 項が最高裁判決を受けて改正されたところ、本件特別控除においても、措置法 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」も含むと解するのが、法人税法 68 条 3 項が改正された経緯に整合する旨を主張する。

しかしながら、法人税法 68 条 3 項において「第 1 項の規定は、確定申告書、修正申告書又は更正請求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、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。」と規定しているところ、措置法 42 条の 12 の 4 第 4 項後段において、「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」と規定されているのは異なり、当初申告要件を設けていないことが明らかである。そして、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、制度の目的や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を設けていないと解することはできないことは明らかである

5. 東京高等裁判所の判示

更正をすべき理由がない旨の通知処分取消しの請求が棄却されている（東京高等裁判所 平成 29 年 1 月 26 日判決、棄却【TAINS Z888-2126】）。

(1) 東京高等裁判所の判断

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、原判決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。

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、原判決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。

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。

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る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としても、そのことと、原判決判示のとおり、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するを許さないこととされているこ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、原判決及び前記 ないし 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。

控訴人は、最高裁判所は、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 年度の改正において「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、原判決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。

6. 判決を受けて

所得拡大促進税制は、平成 25 年度税制改正により創設され、平成 25 年 4 月 1 日から開始する事業年度において適用が受けられることとなった。

今回の事例は、まさに適用初年度の申告に係るものであり、申告期限(平成 26 年 5 月 31 日)の段階で同制度の適用について失念していた、または計算の根拠となる雇用者給与等支給額等の確認が間に合わず、更正の請求を行うことになったものと推測できる。

同制度は実務上、様々な問題を抱えている。

例えば、同制度の適用要件を満たしているが、損失決算で所得金額が生じていないため計算(控除)明細書を添付しなかったところ、後日の税務調査の結果、所得が生じてしまった場合などである。

損失決算であっても適用要件を満たさず場合、控除上限額(調整前法人税額の 10%又は 20%)がゼロである、結果として控除税額が生じない計算明細書を添付して申告を行うケースもあると聞いたことがある。

今回の事例は上告されている。

個人的には不受理となると考えるが、本心では当初申告要件が撤廃されるとありがたいという思いもある。