

■ Article ■ .....

所得拡大促進税制の当初申告における適用額制限

東京地裁平成31年1月25日判決（平成29（行ウ）490号 法人税等更正処分等取消請求事件、平成30（行ウ）144号 更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求事件）

判タ1482号187頁

税理士 佐藤善恵

.....  
【事実の概要】

1. 平成26年11月28日、原告法人（以下、「X社」という。）は平成25年10月1日から平成26年9月30日までの事業年度の法人税の確定申告書を提出した（以下、この確定申告書に係る申告を「当初申告」という。）。その際、いわゆる所得拡大促進税制（平成27年法律第9号による改正前の租税特別措置法（以下、「措法」という。）42条の12の4「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1項。以下、「本件特例」という。）の計算の基礎となる給与の額がエクセルに誤って転記集計されていたため、「雇用者給与等支給増加額」が実際より少ない金額となっていた。その結果、当初申告の所得の金額は5億1,851万8,516円、本件特例の税額控除額は490万4,101円、「雇用者給与等支給増加額」は4,904万1,011円であった。なお、本稿では、復興特別法人税に関する部分等は省略する。
2. 平成27年7月31日、被告は、所得の金額を5億2,712万350円、本件特例の適用額を1,641万5,621円とする一回目更正処分を行ったが<sup>1</sup>、翌年6月28日、本件特例の適用額を当初申告と同額（490万4,101円）とする再更正処分（一回目更正処分と同額の5億2,712万350円を所得の金額とする処分。）を行った。
3. X社は、再更正処分の取消しを求めて平成28年8月29日に審査請求を行い、平成29年10月23日には同取消しを求める訴訟を提起した。なお、国税不服審判所は、この審査請求については、平成29年4月14日に棄却の裁決を行った。  
また、X社は、平成29年8月28日に所得の金額を5億2,712万350円、本件特例の税額控除額を1,641万5,621円とする内容の更正の請求を行ったが、平成29年11月27日に更正をすべき理由がない旨の通知処分が行われた。そして、X社はこの通知処分の取消しを求めて平成29年12月21日に審査請求を行い、平成30年4月12日に同取消しを求める訴訟を提起した。なお、国税不服審判所は、この審査請求について平成30年6月11日に棄却の裁決を行った。
4. 本件特例の定めは要旨次のとおりである。  
(1) 租法42条の12の4第1項の柱書きは、青色申告書を提出する法人が、……国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、当該法人の雇用者給与等支

給額から基準雇用者給与等支給額を控除した金額(雇用者給与等支給増加額)の当該基準雇用者給与等支給額に対する割合が100分の5……以上であるとき……は、当該法人の当該事業年度の所得に対する法人税の額……から、当該雇用者給与等支給増加額の100分の10に相当する金額(税額控除限度額)を控除する旨を定めている。〔以下略〕

- (2) 租法42条の12の4第4項は、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、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、適用するが(前段)、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(後段)旨を定めている。

## 【判旨】

### 請求棄却

1. 裁判所は、本件特別控除について雇用者給与等支給増加額を事後的に修正することの可否について次のように判断した。

「(本件特例の)規定の文言及び文理によれば、租税特別措置法42条の12の4の規定により法人税額から控除される金額は、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られるものと認めるのが相当である。」

「仮に、真実の雇用者給与等支給増加額と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が異なっていたとしても、当該事実、国税通則法23条1項1号にいう「当該計算に誤りがあったこと」には該当しない……真実の雇用者給与等支給増加額と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が異なっていたことを理由として、同項の規定に基づく更正の請求をすることも許されないというべきである。」

2. X社の各主張及びそれに対する裁判所の判断は次のとおりである。

- (1) X社は、本件特例の規定は、一定額の範囲で適用を受けることを選択した納税者が、確定申告後に適用額の範囲を拡張することを禁止した規定であり、計算に誤りがあった場合に法令に基づき正当な金額に正すことを排斥する規定ではないと解すべきである旨主張した。

裁判所は、「上記の『計算に誤りがあった場合に法令に基づき正当な金額に正すこと』……と、『適用額の範囲を事後的に拡張すること』とでは、いずれも、雇用者給与等支給増加額の額に変更を加えるという修正の手法も、本件特別控除の額を増加させるという結果も同一であって、『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』との同項の文言との関係では、両者の間に明確な違いはなく、……前者に限って上記の文言の意味するところと異なる取扱いをすべき法令上の根拠があるとは認められない。」と判断した。

- (2) X社は、当初申告に係る申告書等の記載から客観的に看取することができる限度でしか是正が認められないとすると、正当な金額とは異なる金額の範囲でしか是正が認められないという弊害が生じ、更正の請求の趣旨が没却される旨主張した。

裁判所は、『『正当な金額』は、誤りのない正当な雇用者給与等支給増加額を基礎として計算された金額を意味するものと解されるところ、租税特別措置法 42 条の 12 の 4 第 4 項は、『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』と規定しているのであり、『誤りのない正当な雇用者給与等支給増加額』とは規定していないから、同項の文言及び文理に照らすと、同条が、誤りのない正当な雇用者給与等支給増加額を基礎として計算された金額（中略）を法人税額から必ず控除する趣旨の規定であるとまでは解し難い。』と判断した。

- (3) X社は、平成 23 年法律第 114 号による改正後の所得税額の控除の制度（法人税法 68 条 3 項（ただし、平成 29 年法律第 4 号による改正前のもの）の適用によるもの）では、単純ミスが誤りとして修正が認められる一方で、本件特例では誤った金額が当該額を控除額として選択したと認定されて一切の修正が認められないこととなると、著しく不均衡かつ不公平である旨主張した。

裁判所は、「雇用者給与等支給増加額については、事後的に修正することが許されない旨が明確となっているから、原告の指摘する違いは、法令の定める要件及びそれに伴う制度の違いに由来するものであり、制度が異なることに当然に内在する取扱いの相違にとどまるものである。……そして、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断に委ねられていると解すべきこと（最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決・民集 39 卷 2 号 247 頁参照）にも照らすと、上記の取扱いの相違があることをもって直ちに、法人税法上の取扱いと租税特別措置法上の取扱いとの間に、不均衡又は不公平があるということもできないというべきである。」と判断した。

- (4) X社は、最高裁平成 21 年判決は<sup>2</sup>、確定申告書の記載から明らかではない計算の誤りを理由とする更正の請求が認められる余地があることを前提として

いる旨主張した。

裁判所は、「仮に、最高裁平成 21 年判決の判示について、確定申告書の記載から明らかではない計算の誤りを理由とする更正の請求が認められる余地があると解することを前提としたとしても、……最高裁平成 21 年判決は、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り、……実際に支給したとされる金額の一部しか記載していない……本件とは事案を異にしているから、原告がした本件各更正の請求が認容されることを裏付けることにはならないというべきである。」と判断した。

#### 【解説】

1. 本件の問題は、措法 42 条の 12 の 4 第 4 項が規定する限度額の範囲を当初申告の内容以上に拡張できるのかという点である。この判断のポイントとなる本件特例の規定は、上記【事実の概要】4 (2) の (後段) のとおり、「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」との文言である。この「確定申告書等」とは、いわゆる中間申告書及び確定申告書であって (措法 2 条 2 項 28 号)、本稿でいう当初申告に係る申告書である。

そして、同規定の (前段) 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」と定めている。すなわち、本件特例は、当初申告に限らず修正申告や更正の請求で適用すること自体は可能である。しかし、その際の限度額は (後段) のとおり、当初申告の「雇用者給与等支給増加額」が限度となるのである。

2. 「雇用者給与等支給増加額」は「雇用者給与等支給額」から「基準雇用者給与等支給額」を控除して計算するところ、本件では「雇用者給与等支給額」の過少集計という単純ミスが生じていた。そのため、申告書の明細に記載された「雇用者給与等支給増加額」は、真実よりも少なかったのである。

このような事実関係のもとで、裁判所は、あくまで条文の文言に忠実に結論を導いた。そして、X 社の法令の趣旨に基づく主張については、条文は「『誤りのない正當な』雇用者給与等支給増加額」と規定していない等と一蹴した。さらに、法人税法上の税額控除では単純ミスの修正が認められる点との比較については、制度が異なることに内在する取扱いの相違であるとし、また、最高裁平成 21 年判決に基づく主張については、事案を異にすると X 社の主張を排斥した。

3. 本件について現行法で対応するのは、措法42条の12の5「給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除」である。同法第7項は、「この場合において、……控除される金額の計算の基礎となる控除対象雇用者給与等支給増加額は、確定申告書等に添付された書類に記載された控除対象雇用者給与等支給増加額を限度とする。」と規定している。すなわち、当初申告に係る申告書に記載した「控除対象雇用者給与等支給増加額」を事後的に拡張することはできない。

なお、試験研究を行った場合の法人税額の特別控除などの他の措法の規定においても適用額の制限が本件特例と同様に設けられている<sup>3</sup>。

4. 本件特例のみならず各種の税額控除に関して、更正の請求による税額控除額の拡張が認められるか否かについては、従前より活発な議論が行われてきた。例えば、X社の主張にあった最高裁平成21年判決や、福岡高裁平成19年5月9日判決などである。これらの規定（法人税法の規定）における更正の請求が容認された事例に照らせば、措置法が規定する本件特例に係る税額控除の更正の請求も認められるべきといった指摘があったのである<sup>4</sup>。

しかしながら、現在は根拠法令が法人税法か措置法かで取扱いが異なることが条文上明らかとなっている<sup>5</sup>。すなわち、平成23年12月改正により法人税法及び措置法における当初申告要件について適用額制限の見直し等が行われたのである。

現在、これらの点に関する実務家としての理解を概括すれば、法人税法を根拠とする税額控除では更正の請求が一定の要件下で認められる一方、措置法ではその余地がほぼ排除されているというものである。そして、その理由としては、措置法が恩典規定である以上、当初申告において集計誤りといった納税者の過誤があった場合には、更正の請求が認められなくてもやむを得ないとの理解が一般的であろう。

#### 【検討課題】

恩典規定における納税者の過誤救済を排除する立法政策に、いかなる合理的根拠または政策的必然性が認められるかを論じなさい。

以上

<sup>1</sup> 一回目更正処分の際の本件特例の適用額1,641万5,621円は、更正をすべき理由がない旨の通知処分の取消しを求めた審査請求に係る裁決の「基礎事実及び審査請求に至る経緯」より引用。

<sup>2</sup> 最高裁平成21年7月10日第二小法廷判決（民集63巻6号1092頁）は、法人

税法 68 条「所得税額の控除」適用において、本来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ことにより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が過少となったことによる更正の請求が認められるか否かで争われた事例である。

- <sup>3</sup> 国税庁法人課税課（法人課税課情報第3号）ほか「いわゆる当初申告要件及び適用額の制限の改正について（情報）」（平成24年2月29日）は、「当初申告要件」及び「適用額の制限」について Q&A 形式で取りまとめたものである。「問1」は、法人税法における当初申告要件の廃止や適用額制限が見直された制度として、「受取配当等の益金不算入」等が列挙される。また、「問2」は、措法の当初申告要件は引き続き存続していることや適用額制限の見直しがあったこと等を述べている。
- <sup>4</sup> 佐藤孝一「給与統計表からの入力誤りにより添付書類に記載した雇用者給与等支給増加額が過少であったことを理由とする更正の請求には理由がないとした事例」月刊税務事例（Vol. 53. No. 9 2021. 9）24-26 頁。なお、福岡高裁平成19年5月9日判決（税資257号順号10708）は、外国税額控除の転記誤りがあった事例である。
- <sup>5</sup> 参照。前掲（注3）