

# 法人におけるみなし配当金額の 計上時期の誤りとその救済可能性

安井 栄 二\*

## 目 次

- 一 はじめに
- 二 東京地裁平成24年12月4日判決
- 三 「申告書に記載された金額」の意味
- 四 法人税法23条における金額記載要件
- 五 おわりに

## 一 はじめに

法人が他の法人から配当金を受け取った場合、当該受取配当金は益金の額に算入されないこととなっている（法人税法23条1項）。これは、昭和25年の税制改正によって導入された制度であるが<sup>1)</sup>、いわゆる「法人擬制説」の立場に立つシャープ勧告の次のような提言に基づいている。

「現在では法人が他の法人から受ける配当は、その配当を受けた法人の課税所得に含まれる。このことは、一法人が、他の法人の株式を所有する場合には一つ以上の仲介的法人を経由することなく利益の配当が最終の個人たる株主に直接行われる場合よりもより重い税を課せられることを意味する。一般に子会社または持株会社を使用することもしくは法人が他の法人の株式を所有することに対して差別待遇をする理由は存しない。……中略……従って、われわれは、法人の株式所有および法人相互間の配当の支払いに対する特別の負担をできるだけ除去すべきことを勧告する。法人税については、われわれは、このことが法人の純課税所得から他の課税される内国法人から受けたす

---

\* やすい・えいじ 立命館大学法学部准教授

1) 武田昌輔編『DHC コメントール法人税法』第一法規1204頁。

べての配当を除くことによって非常に簡単にできるということを勧告する。]<sup>2)</sup>すなわち、この制度の導入理由としては、法人が受け取る配当金に対してはその配当金を支払う法人の段階ですでに法人税が課せられており、法人所得に対する重複課税を避けるためには、当該配当金を法人税の対象から除外する必要があるとされている<sup>3)</sup>。このように、法人税法における受取配当益金不算入規定は、法人に対する課税の根本論から生じているものといえる<sup>4)</sup>。

その一方、平成23年12月税制改正前の法人税法によれば、受取配当益金不算入規定が適用されるためには、受取配当のうち益金不算入とする金額を確定申告書に記載する必要がある（平成23年改正前の法人税法23条7項）。そのため、実際に他の法人から配当金を受け取っていても、確定申告書に益金不算入とする金額を記載しなければ、当該受取配当金は益金不算入とならないとされていた。しかしながら、受取配当益金不算入規定は、決して法人に対する優遇措置ではなく、上述したように、法人に対する課税の根本論から生じているものである。そのような根本論から置かれている規定を、「不記載」という形式のみをもって「不適用」とするのは許されるのだろうか。

また、そもそも課税は、税法の定める要件を充足したかどうかにより行われるべきものである。そして、課税要件事実が真実存在するか否かということを課税の出発点とする「実体的真実主義」]<sup>5)</sup>によれば、たとえ申告

2) シャウプ使節団編（総司令部民間情報教育局訳）『日本税制報告書』（1949年）121頁以下。このシャウプ勧告によれば、受取配当を課税所得として法人税を課すことは「差別待遇」であり、その法人税は「特別の負担」と考えられていたようである。

3) 金子宏『租税法（第18版）』弘文堂（2013年）310頁参照。なお、谷口勢津夫『税法基本講義（第3版）』弘文堂（2012年）391頁によれば、「政策の問題としては、支配従属関係にある企業集団内部での配当に課税すると、企業の垂直的統合を促し、税制が企業形態の選択に中立的でなくなるので、このような非中立的作用を排除するための措置とみるべきであろう」との指摘がある。

4) 武田・前掲注(1)1202頁。

5) 碓井光明「租税法における実体的真実主義優先の動向——更正の請求の拡充及び固定資産税課税誤りの救済——」石島弘ほか編『納税者保護と法の支配（山田二郎先生喜寿

書に益金不算入額を記載していなくても、実際に法人が配当金を受け取っているのであれば、受取配当益金不算入規定を適用すべきと考えられる。ただし、「実体的真実主義」は租税手続法によって修正される場合がある<sup>6)</sup>。受取配当益金不算入規定における申告書への益金不算入額の記載要件は、まさに手続法による実体的真実主義の修正といえる。しかし、実体的真実主義は「課税要件法を支配する原則」であり<sup>7)</sup>、手続法による修正は合理的な理由がある場合の例外と考えるべきではないだろうか。そうすると、実際には配当金を受け取っていても申告書に益金不算入額を記載しなければ、規定を適用しないという取扱いには違和感を覚える。

そこで、本稿では、実際に受取配当のうち益金不算入とする金額を確定申告書に記載しなかったために受取配当益金不算入規定が適用されなかった事案をみていくことにより、このような取扱いが妥当なものかどうか検討したい。そして、法人税法の規定の文言にとらわれず、制度の趣旨から規定の文言解釈を行った外国税額控除記載誤り事件と所得税額控除計算誤り事件や平成23年12月税制改正の内容を合わせてみていくことで、受取配当益金不算入規定における申告書への益金不算入額の記載要件が絶対的なものではないことを示したい。

## 二 東京地裁平成24年12月4日判決<sup>8)</sup>

### 1. 事実の概要

A社は、平成17年12月13日に、B社との間で、B社を完全親会社、A社を完全子会社とするため、A社株式1株にB社株式を平成18年2月21日に0.0056株割り当てるという内容の株式交換契約を締結した。X社（原告）

---

↘記念)』19頁。

6) 確井光明「課税要件法と租税手続法との交錯」租税法研究11号（1983年）21頁。

7) 確井・前掲注(5)19頁。

8) 判例集未登載。

は、平成17年12月当時、A社株式を53万8999株保有していた。

X社は、平成17年12月19日、A社に対し、本件株式交換に反対する旨の意思を通知するとともに、同月28日に開催されたA社の臨時株主総会においても反対する意思を表明した。しかし、上記株主総会において出席株主の3分の2以上の賛成があり、本件株式交換契約は承認された。そこでX社は、A社に対し旧商法（平成18年改正前のもの。以下同じ。）355条1項に基づき本件A社株式について株式買取請求をした。

そして、X社とA社は買取価格の協議を行い、平成18年2月28日に協議が整ったため、同年3月10日に合意書の取交し、代金決済（約10億5千万円）を行った。なお、本件株式交換の効力は、その協議の途中である同年2月21日に生じている。

その後、平成18年7月になってX社は、本件株式譲渡の対象はA社株式であり、本件譲渡代金のうちみなし配当額に相当する部分の金額についてA社に源泉徴収義務があると考え、その旨をA社に伝えた。A社は、顧問税理士を通じて東京国税局に確認したところ、本件株式譲渡の対象はB社株式であると指摘されたため、X社に対し源泉徴収義務はないと主張した。

そこで、X社は平成18年5月期（平成17年6月1日から平成18年5月31日までの事業年度）の法人税について、本件譲渡代金を預かり金として計上して確定申告をした。そして、その後もX社とA社の見解が平行線をたどったため、X社は平成19年5月期（平成18年6月1日から平成19年5月31日までの事業年度）の法人税について、本件みなし配当額及びA社が源泉徴収すべき金額をそれぞれ推定した上で、本件譲渡代金から本件みなし配当額を控除した金額を益金として計上し、受取配当金の益金不算入額を記載して確定申告をした。

これに対して、所轄税務署長は、本件株式譲渡の対象はB社株式であるからみなし配当額は生じず、さらに本件譲渡に係る所得は平成18年5月期に実現したものとして、平成21年3月31日にX社に対し、両事業年度の法

人税の更正処分等の各処分を行った。その後、平成22年9月8日、X社は、本件各処分を不服として、本件訴えを提起した。

## 2. X社の主位的請求に係る争点

本件においてX社は、主位的請求および予備的請求を行っているが、このうち主位的請求に係る争点は、以下のとおりである。

- ① 本件株式譲渡の対象はA社株式か否か
- ② 本件株式譲渡に係る譲渡損益等の計上時期は平成18年5月期か平成19年5月期か

なお、本件において、争点①のような問題が起こったのは、本件株式交換が旧商法下において行われたことによる。すなわち、反対株主により株式買取請求権が行使されても、株式交換の効力が発生するまでに買取価格の協議がまとまらず、実際に株式が買い取られる前に株式交換の効力が生じてしまうケースにおいて、反対株主の所有する株式も株式交換の対象となってしまうのか、買取請求の対象となる株式は何かなどの問題が生じることになる<sup>9)</sup>。旧商法は、このような問題に対して明文の規定を設けていなかったことから、本件において、本件株式譲渡の対象が何かということが問題となったのである。

## 3. X社の主位的請求に係る裁判所の判断

### (1) 争点①について

まず、争点①について東京地裁は、旧商法下における反対株主の株式買取請求権の趣旨を「反対株主に対し、完全親会社及び完全子会社からの離脱を認め、投下資本回収手段を付与することにある」と述べている。その

---

9) 現行の会社法786条5項は、「株式買取請求に係る株式の買取りは、効力発生日に、その効力を生ずる。」と規定しており、たとえ株式交換の効力が生じた後に実際の買取が実施されたようなケースでも、反対株主が所有する株式は、その効力発生日に完全子会社となる会社を経て完全親会社となる会社に移転することとなると考えられている。

上で、「株式交換において株式交換比率が常に公正に定められるとは限らないことに照らせば、反対株主の保有していた株式が株式交換により完全親会社となる会社の新株に当然に変更されると解することは、株式買取請求をした反対株主の合理的意思に反するばかりでなく、反対株主に株式買取請求権を認めて投下資本回収手段を付与した趣旨を没却するおそれがある。」と解している。

また、東京地裁は、株式交換の日までに買取価格の協議が調わなければ完全親会社の株式が割り当てられるとすると、完全子会社は協議をいわずらに引き延ばして株式の買取りを避けることとなり、「反対株主側に著しい不利益をもたらすおそれがある」と述べている。

このような理解の下、東京地裁は、争点①について次のように述べ、本件株式譲渡の対象はA社株式であると判断した。

「……反対株主が株式買取請求をした後に株式交換の効力が発生した場合には、株式交換の効力のうち完全親会社となる会社の株式が割り当てられるという効力は株式買取請求の対象とされた株式には及ばず、株式買取請求の対象となる株式は、その株式が株式交換の効力の発生によって完全子会社となる会社を経て完全親会社となる会社に移転するとしても……、完全子会社となる会社の株式のままであり、そのことを前提として株式買取価格の協議が行われることとなると解するのが相当である。」。

## (2) 争点②について

次に、争点②について東京地裁は、「有価証券の譲渡に係る契約が成立したときにその譲渡に係る所得も実現したものと見える」と述べている。そして本件では、平成18年3月10日に合意が締結され、代金も支払われていることから、本件株式譲渡に係る譲渡損益等の計上時期は、所轄税務署長の判断と同じ平成18年5月期であるとしている。

なお、X社はA社との間で譲渡の対象及び源泉徴収義務の存否等について合意していないから、本件譲渡に係る所得が平成18年5月期においては

まだ実現していないと主張していた。しかし、東京地裁は、「本件合意成立日である平成18年3月10日の時点において、本件株式譲渡の対象は本件株式買取請求の対象である本件A社株式であることについてはX社とA社の間で合意が成立しており、本件株式譲渡の対象に関する争いがあったものとは認められない。」としてX社の主張を退けている。

#### 4. X社の予備的請求に係る争点

このように、本件株式譲渡に係る譲渡損益等の計上時期についてはX社の主張が認められなかったものの、本件株式譲渡の対象がA社株式であるとされたことから、本件譲渡収入の一部がみなし配当に当たることになった。そうすると、みなし配当の部分は法人税法23条1項によって益金不算入となり、課税処分の一部が取り消されるはずであった。

しかし、上記の判決によれば、X社の請求は認められないことになる。なぜなら、法人税法23条6項（当時）によれば、受取配当のうち益金不算入とする金額を申告書に記載する必要がある、X社は平成18年5月期の申告書に当該金額を記載していないからである。

そこで、X社は、予備的請求において次のような主張をしていた。

- ① 平成18年5月期の確定申告においてみなし配当額について受取配当金の益金不算入額を記載しなかったことについては、法人税法23条7項（当時）の「やむを得ない事情」があった。
- ② 本件では、平成19年5月期の確定申告においてみなし配当額についての受取配当金の益金不算入額を記載していることから、当該金額について法人税法23条1項の規定を適用するX社の意思は明らかであり、当該金額は益金不算入とすべきである。

#### 5. X社の予備的請求に係る裁判所の判断

しかしながら、裁判所はX社のこれらの主張も認めなかった。理由は以下の通りである。

まず上記①について、東京地裁は、「『やむを得ない事情』には、外部的事実によって自己だけの力では到底確定申告書の記載をすることができないような事情が該当するというべきである。」とし「原告は、当初から、本件株式譲渡の対象が本件A社株式であるとの認識を有し、それを前提として行動していたのであるから、平成18年5月期において、本件株式譲渡による対価を収益に計上することのみならず、法人税法23条6項所定の記載をすべきであり、それが可能であった」と判断している。

次に②について、東京地裁は、「(法人税法23条)6項にいう『確定申告書』とは、受取配当金の益金不算入規定を適用しようとする収益が発生した当該事業年度に係る確定申告書であることを要件としているものと解される。」とし、本件については、「収益を計上すべき事業年度であることを認識していながら、当該事業年度の確定申告書に、自己の選択により収益を計上せず、益金不算入……を求めなかった」と判断している。

## 6. 検 討

以上のように、本判決は、X社の主位的請求に係る主張の一部を認めたものの、課税処分取消しという請求に関しては、ほぼ退けている<sup>10)</sup>。このような本判決は妥当なものといえるのであろうか。本件の争点ごとに簡単に検討したい。

まず、本件株式譲渡の対象がA社株式か否かという争点に関連して、本判決は、旧商法下において、株式買取請求による実際の買取前に株式交換の効力が発生しても、その買取対象は完全子会社となる会社の株式であることを示した。この判断は、現行の会社法の明文規定とも整合性がとれており、妥当な判断であると思われる。

また、本件株式譲渡に係る譲渡損益等の計上時期についても、その計上

---

10) 判決結果としては「一部認容」となっているが、それは本件における平成18年5月期の法人税に係る本判決の認定に伴いX社の事業税が増加し、それが平成19年5月期の損金額に算入され、平成19年5月期のX社の所得金額が減少したことなどによる。

時期は「有価証券の譲渡に係る契約が成立したとき」であるとし、本件買取に関するX社とA社の合意および代金支払いが平成18年3月10日にあったことから、本件株式譲渡に係る譲渡損益等の計上時期を平成18年5月期とする判断は妥当なものと思われる。

次に、本件において法人税法23条7項（当時）の「やむを得ない事情」があったかという争点について、本判決は、「やむを得ない事情」はなかったと判断している。

この点、X社は、「A社が本件株式譲渡の対象が本件株式買取請求に基づく本件A社株式会社ではなく本件B社株式会社であると主張するようになったのは、東京国税局が交渉の経緯や背景等を無視し、本件合意書の形式的な文言のみを根拠として示した誤った説明を契機とするもの」であり、「仮に、X社が平成18年5月期において、本件株式譲渡の対象が本件A社株式会社であることを前提として本件みなし配当額及びA社の源泉徴収すべき金額の推定値に基づいて確定申告をした場合には、A社が源泉徴収すべき金額は2億円余りの巨額なものであるから、後に源泉徴収義務の存否をめぐりA社との間で民事訴訟等に発展するのは必至であり、それを避けるためにはあらかじめA社との間で統一的な会計処理及び税務処理を行うための協議をせざるを得なかった」と「やむを得ない事情」の存在を主張していた。

しかし、もともとX社は当初から本件株式譲渡の対象が本件A社株式会社であると認識している。さらに、本件においてX社とA社との「統一的な会計処理及び税務処理を行うための協議」は決裂し、X社は平成19年5月期において、A社からの配当通知を受けないままみなし配当額の計算を行っている。そうすると、課税当局の誤指導が介在しているにしても、X社は平成18年5月期の確定申告において当該受取配当金の益金不算入額を記載することが可能であったといえ、「やむを得ない事情」はなかったとする本判決の判断は、妥当なものと思われる。

最後に、X社が平成19年5月期の確定申告においてみなし配当額についての受取配当金の益金不算入額を記載しており、当該金額について法人税

法23条1項の規定を適用する意思は明らかであるから、当該金額を益金不算入とすべきであると主張したことについて、本判決は、当該事業年度の申告書に益金不算入額の記載がないから受取配当の益金不算入規定が適用されないと判断した。その判断理由として、本判決は、「収益を計上すべき事業年度であることを認識していながら、当該事業年度の確定申告書に、自己の選択により収益を計上せず、益金不算入……を求めなかった」と述べている。

確かに、納税者の「法の不知又は失念」が原因でみなし配当の申告が全く行われなかったケース<sup>11)</sup>において、後の年度になってこれを救済するのは、法人税法の規定の文言からして難しいと思われる。なぜなら、法人税法23条6項(当時)は、「第1項……の規定は、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。」と明記しており、更正の請求等でこれが救済されるとなれば、実質的には申告期間を更正の請求の期間分だけ延長するのと同様の効果を持つと解されるからである<sup>12)</sup>。

しかし、本件では、みなし配当収入の帰属年度に関する認識に齟齬があり、その結果として、当該事業年度においてみなし配当の申告が行われなかったケースである。実際に翌事業年度においてみなし配当の申告が行われている。つまり、決して「自己の選択により収益を計上」しなかったのではないといえる。それにもかかわらず、「自己の選択により収益を計上せず、益金不算入……を求めなかった」とする本判決の判断は問題があると思われる。

## 7. 小 括

前述したように、法人税法23条の受取配当益金不算入規定は、法人所得に対する重複課税を避けるために導入された仕組みである。したがって、

---

11) 東京高裁平成23年2月3日判決・訟月58巻5号2237頁参照。

12) 渡辺徹也「法人税法68条に基づく所得税額控除と更正の請求」税研25巻3号210頁。

法人税法24条によって配当とみなされる金額についても益金の額に算入されないのは当然のことといえる。

本件においては、株式交換に反対する株主が株式買取請求権を行使したが、その買取請求の対象株式が何かということが争いとなり、そもそもみなし配当が生じているかが問題となった。本判決によれば、その対象株式は反対株主が従来から保有していた株式であり、みなし配当が生じると判断された。本件の反対株主は法人であるから、当該みなし配当金額は法人税法23条により益金不算入されるはずであった。

ところが、本件では当該金額が益金不算入になることはなかった。それは、受取配当益金不算入規定の適用を受けるためには、同条6項（当時）によって、確定申告書に益金不算入とする金額を記載することが求められていたからである。本件においては、その反対株主がそのみなし配当の金額を計上すべき事業年度の確定申告書には記載せず、翌事業年度の確定申告書に記載していた。これを本判決は、「自己の選択により収益を計上せず、益金不算入……を求めなかった」とした。

確かに、同条6項（当時）の規定の文言からは、そのように判断することもできると思われる。ただし、そのように文言を厳格解釈すると、本来記載すべき受取配当金額より少ない金額を確定申告書に誤って記載してしまった場合、後日その誤りに気付いて更正の請求を行ったとしても、その更正の請求は認められないということになる。このような解釈は妥当なものといえないと思われる。

この点に関連して、法人税法23条6項（当時）にも規定されている「申告書に記載された金額」の意味を巡って争われた事案が2つある。そこで、以下では、その2つの事案を紹介した上で、「申告書に記載された金額」の意味について考えてみたい。

### 三 「申告書に記載された金額」の意味

#### 1. 外国税額控除記載誤り事件

##### (1) 事案の概要

原告会社は、タイに所在する子会社から配当金を受け取った。そして、その事業年度に関する確定申告において、法人税法69条7項（当時）に規定されていた、いわゆる間接外国税額控除の適用を受けるべく、確定申告書に「受取配当金額」を記載したところ、その金額が受取配当金総額のうちの一部金額のみであったことが後に判明した。その理由は、配当金明細書にタイ語で記載されていた文言の意味を原告会社の経理担当者が誤認したためであった。

そこで、原告会社は、外国税額控除制度の適用を受けるに当たり、申告書に記載した税額等の計算が「国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」（国税通則法23条1項1号）により納付すべき法人税額が過大となったと主張して、更正の請求をした。ところが、所轄税務署長から更正すべき理由がない旨の通知処分を受けたため、原告会社はその取消しを求める訴訟を提起した。

##### (2) 判 決

第一審の大分地裁平成18年2月13日判決<sup>13)</sup>は、次のような理由から、原告会社の請求を棄却した。

「法69条13項後段の規定の文言によれば、法は、外国税額控除に関する申告書記載額の事後的変更に一定の制限を加えていることは明らかである。

そして、租税法律主義の見地からすると、租税法規は、納税者の有利・不利にかかわらず、みだりに拡張解釈したり、縮小解釈することは許され

---

13) 税資256号順号10312。

ないというべきであるから、原則として、当該文言の通常の場合の用例に係る意味内容や法令によって定義された内容に即して文理的に解釈されなければならない。例外的にかかる文理解釈によっては明らかに不当な結果となるような場合において、初めて当該文言の通常の場合の用例に係る意味内容や法令によって定義された内容を拡大若しくは縮小し、又はこれに別意の意義を付与して解釈することができるものと解される。

そうすると、『当該金額として記載された金額』とは、確定申告書に実際に記載された金額をいうものと解さざるを得ず、当該文言の通常の場合の用例からは、それ以外の意味を見出すことができない。」

「……（法69条13項）後段が、控除をされるべき金額を、確定申告書に『記載された金額を限度とする。』と定めた趣旨は、その選択内容及び控除金額の計算過程の透明性と適法性を、確定申告における申告記載を通じて当該内国法人に担保させるとともに、いったん選択して申告した以上は、後日更正の請求を利用して、改めてその選択内容を見直してその範囲を拡大し、追加的な控除が主張されるようなことが生じないようにすることにより、制度の適正な運用を図ることにあると解される。」

「このように、法69条13項後段は、確定申告書別表（明細書）に記載された控除対象外国法人税の額に拘束力を認めて、事後的にこれを増額することを禁じたものと解さざるを得ないから、その限度で、更正の請求をなし得る範囲が制約されたとしてもやむを得ないというべきである。」

これに対して、控訴審の福岡高裁平成19年5月9日判決<sup>14)</sup>は、次のような理由から、原判決を取消し、原告会社の請求を認容している<sup>15)</sup>。

「……外国税額控除の対象とするかどうかを内国法人の選択にかからしめている事項について、内国法人が当初申告においてこれを選択しなかつ

---

14) 税資257号順号10708。この判決の評釈としては、中西良彦「判批」税理50巻12号（2007年）134頁、橋本守次「判批」税務弘報56巻1号（2008年）109頁がある。

15) 所轄税務署長Y（被告・被控訴人）は、これを不服として上告受理申立てを行ったが、最高裁第一小法廷は平成21年3月23日にこの申立てを不受理とする決定を行い、本判決は確定している。

た場合には、その選択しなかったこと自体が税法上適法な行為ということになるから、たとえそのことにより、その選択をした場合に比して結果的に納付税額が過大になっているとしても、これについては更正の請求をしてその減額（控除額の増額）を求める理由はないと解すべきものである。これに対し、当初申告において控除対象に選択して申告記載した事項について、たまたまその記載金額又は計算に誤りがあったために、結果的にその申告記載した控除金額が過少になっているような場合には、上記とは事情が異なり、基本的には更正の請求の対象になりうるものと解するのが相当である。」

「……法69条13項後段の『当該金額として記載された金額を限度とする』とは、基本的には、確定申告書に控除をされるべき金額として記載された金額を限度とする、との趣旨であるが、その金額は、そこに記載された具体的な金額のみを指すものということとはできず、外国税額控除制度の適用を受けることを選択した範囲を限度として、法令に基づき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趣旨と解するのが相当である。」。

## 2. 所得税額控除計算誤り事件

### (1) 事案の概要

原告会社は、本件確定申告において、法人税法68条1項（当時）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140条の2第3項（当時）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、原告会社は、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を、「所得税額」欄に配当等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。しかし、「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、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。

そこで、原告会社は、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、国税通則法23条1項1号に基づき更正の請求をした。ところが、所轄税務署長から更正すべき理由がない旨の通知処分を受けたため、原告会社がその取消しを求める訴訟を提起した<sup>16)</sup>。

## (2) 判 決

第一審の熊本地裁平成18年1月26日判決<sup>17)</sup>は、原告会社の請求を認容したが、控訴審の福岡高裁平成18年10月24日判決<sup>18)</sup>は、次のような理由から、第一審判決を取消し、原告会社の請求を棄却した。

「……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。まして、それは、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。

---

16) なお、その後、所轄税務署長が、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、本件事業年度の法人税につき更正処分をしたので、原告会社は、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。

17) 民集63巻6号1114頁。

18) 民集63巻6号1158頁。この判決の評釈として、西山由美「判批」ジュリ1355号135頁がある。

とはいえ、……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。……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。加えて、法人税法68条4項……との均衡を図る意味でも、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られるときには、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。」

「……認定事実によれば、……被控訴人は、単純な転記ミスや計算ミスをした結果、当該金額の記載を誤った訳ではないから、上記……『金額の記載を合理的に判断すべき場合』に当たらないことは明白である。また、上記誤りは、被控訴人が、本件確定申告書の作成について税理士の関与を求めないまま、社内の財務部に所属していたAに任せきりにしていたことが一因になっているものと認められるところ、被控訴人が相当規模・内容の法人であることを併せ考慮するならば、上記誤りが『やむを得ない事情』の故にもたらされたものであるということもできない。」

これに対して、最高裁平成21年7月10日判決<sup>19)</sup>は、次のような理由から、原判決を変更し、原告会社の請求を認容した。

法人税法68条「3項は、納税者である法人が、確定申告において、当該

---

19) 民集63巻6号1092頁。この判決の評釈として、久乗哲「判批」月刊税務事例43巻11号(2011年)22頁、奥谷健「判批」民商141巻4=5号(2010年)498頁、鎌野真敬「判批」ジュリ1401号(2010年)87頁、望月爾「判批」判時2075号(2010年)169頁、伊藤義一「判批」TKC 税研情報19巻3号(2010年)38頁、品川芳宣「判批」TKC 税研情報18巻6号(2009年)46頁などがある。

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。」

そして、本件の事実関係によれば「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。」

### 3. 両事件の判決における「申告書に記載された金額」の意味

上述したように、当時の法人税法は外国税額控除と所得税額控除について、それぞれ確定申告書に控除金額の記載があり（以下「当初申告要件」という）、かつ申告書に記載された金額を控除限度額とする（以下「控除限度額要件」という）としていた。そのため、本来記載すべき金額よりも少ない金額を誤って確定申告書に記載してしまった場合、もはや修正ができないと考えることは可能である。外国税額控除記載誤り事件の大阪地裁判決は、この考え方をとっているものと思われる。

しかし、このような考え方は、極めて形式的であり問題があると思われる。所得税額控除計算誤り事件で納税者の請求を認めなかった福岡高裁判

決でさえ、「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。」と述べ、上記考え方を否定している。

そもそも、外国税額控除は国際的二重課税を排除するための制度であり<sup>20)</sup>、所得税額控除も法人が受けた利子・配当にかかる源泉所得税との二重課税を排除するための制度である<sup>21)</sup>。すなわち、上記2つの税額控除制度は、「二重課税の排除」のための仕組みであるといえる。したがって、上記2つの税額控除は、法人に対して与えられた「権利」ではなく、法人税額算定にあたって行われる「当然の措置」といえよう。

それでは、なぜ、法人税法は上記2つの税額控除の適用について当初申告要件および控除限度額要件を設定したのであろうか。それは、法人が負担した外国税額や所得税額がその法人にとっては「費用」と考えると考えることもできるからである<sup>22)</sup>。そして、法人税法22条3項によれば、法人が「費用」を支出した場合、別段の定めがなければ、その「費用」は「損金」となるから、法人が負担した外国税額や所得税額は、法人税法上「損金」となりうるのである<sup>23)</sup>。

そこで、法人税法は、法人が外国税額や所得税額を負担した場合、それを「税額控除」するかどうかにつき選択を求め、「税額控除」を選択した場合には、負担した当該税額を損金不算入とする規定を別途設けた（法人税法40・41）。そして、「税額控除」の選択の方法として、「当初申告要件」が求められたと考えられる。

このような制度趣旨を前提として、外国税額控除記載誤り事件の福岡高

---

20) 金子・前掲注(3)460頁以下参照。

21) 金子・前掲注(3)376頁参照。

22) 間接外国税額控除については子会社が負担した外国法人税が対象であり、その法人にとっての「費用」ではない。ただし、間接外国税額控除は、税制の中立性の観点から、国外事業を子会社形式で行っても税負担が重くならないように導入された制度であるので、適用要件は通常の外国税額控除と同様になる。

23) 奥谷・前掲注(19)503頁参照。

裁判決は「申告書に記載された金額」の意味を「外国税額控除制度の適用を受けることを選択した範囲を限度として、法令に基づき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趣旨と解するのが相当である。」と判断した。所得税額控除計算誤り事件の最高裁判決も同様の解釈を示している。このように、本来記載すべき金額よりも少ない金額を誤って確定申告書に記載してしまったとしても、それが「税額控除」を選択したと判断できるものであれば、後日、更正の請求等により正当な金額まで修正することは、当時の法人税法の規定上も可能であったということになる。

#### 4. 小 括

前述したように、法人税法は、法人が外国税額や所得税額を負担した場合、当該金額を法人税額から控除することを認めている。そして、そのための要件として当初申告要件および控除限度額要件が求められた。そのため、当該金額を誤って少なく記載してしまった場合、法人税法の規定上はもはや修正できないと考えることができた。

しかし、最高裁は、外国税額控除や所得税額控除の規定における「申告書に記載された金額」の意味について、制度趣旨も加味した解釈を行った。すなわち、上述した2つの税額控除の適用要件に当初申告要件および控除限度額要件が求められているのは、法人が税額控除制度を利用するかどうか選択させるためであるから、「申告書に記載された金額」は、単純に申告書に記載された金額ではなく「法令に基づき正当に算定されるべき金額」であると解したのである。それは、「申告書に記載された金額」をその文言通りに解釈した場合に生じる不都合を考慮してのものと思われる。

そうすると、受取配当益金不算入規定においても「申告書に記載された金額」は、「法令に基づき正当に算定されるべき金額」であると解することができるものと思われる。なぜなら、受取配当益金不算入制度は、法人

所得に対する重複課税を避けるために用意されたものであり、上記2つの税額控除制度と同様に「二重課税の排除」のための仕組みであるといえる。したがって、確定申告書に「法令に基づき正当に算定されるべき金額」よりも少ない金額を誤って記載した場合には、「法令に基づき正当に算定されるべき金額」まで修正することは可能であると思われる。

それでは、本稿の冒頭で紹介した事案のように、みなし配当金額が計上されるべき年度の確定申告書に当該金額が記載されなかった場合はどうなるのであろうか。このような場合、当該制度を利用しようとする納税者たる法人の意思は、当該事業年度にかかる確定申告書には表れていないことになる。そうすると、更正の請求等によって後日「法令に基づき正当に算定されるべき金額」まで修正することはできないと考えられそうである。

しかしながら、後述するように、受取配当益金不算入制度は納税者たる法人が選択的に利用するようなものではない。それでは、従来、受取配当益金不算入規定に「当初申告要件」が課せられていたのはなぜだろうか。そして、その理由は妥当なものといえるのであろうか。以下では、平成23年12月改正によって「当初申告要件」が廃止されたことも踏まえて検討したい。

## 四 法人税法23条における金額記載要件

### 1. 法人税法23条と「当初申告要件」

そもそも、受取配当の益金不算入の規定は、昭和25年の税制改正において創設されたものである<sup>24)</sup>。その際、次のように規定されていた。

「法人が各事業年度において内国法人から利益の配当又は剰余金の分配を受けた場合において、第18条乃至第21条の規定による申告書に当該利益の配当又は剰余金の分配に因り受けた金額に関する申告の記載

---

24) 武田・前掲注(1)1204頁。

をなしたときは、当該利益の配当又は剰余金の分配に因り受けた金額（その元本たる株式又は出資を取得するために要した負債の利子があるときは、その利子の額を控除した金額）は、第9条第1項の所得の計算上、これを益金に算入しない。」（旧法人税法9条の6）

すなわち、受取配当益金不算入規定が創設された当初から「当初申告要件」が課せられていたことになる。そして、この「当初申告要件」については、改正されることなく、昭和40年の全文改正された法人税法に受け継がれることとなる<sup>25)</sup>。しかしながら、このような「当初申告要件」を課す理由については、立法当時において特に議論された形跡はない<sup>26)</sup>。そのため、規定の趣旨等からその理由を慮るほかない。

そこで、参考となるのが東京地裁平成22年1月29日判決<sup>27)</sup>である。この判決では、「当初申告要件」が課せられている理由として、「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、受取配当等の益金不算入制度の適用を受ける意思を示すことを要求するもの」と解している。

このような理解が、「受取配当益金不算入制度は優遇措置である」という前提の下になされているのであれば、それは受取配当益金不算入制度の趣旨を誤解した問題ある解釈といわざるを得ない。前述したように、受取配当益金不算入制度は、法人所得に対する重複課税を避けるために導入された仕組みである。そしてそれは、法人に対する課税のあり方に直結するものであり、いわゆる「法人擬制説」の立場に立つとされる日本の法人税法にとってはその根幹にかかわる規定であるといえる。そうすると、法人

25) 当時の法人税法23条4項において次のように規定された。

「第一項の規定は、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、同項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。」

26) 昭和25年2月24日開催の衆議院大蔵委員会や昭和25年3月3日開催の参議院大蔵委員会において法案の審議が行われたが、「当初申告要件」に関する発言は議事録に残されていない。

27) 訟月58巻5号2260頁。

が他の法人から配当金を受け取った場合、原則として当該受取配当金は益金不算入とすべきである。すなわち、受取配当益金不算入制度は優遇措置ではなく、配当金を受け取った法人において当該金額を益金不算入とするか否かの選択権を与えるものではないのである。

ただし、受取配当を益金不算入とする規定が法人にとって有利な規定であることは事実である。そうすると、益金不算入となる金額を納税者たる法人に立証させるために、「当初申告要件」が課せられていたと考えるべきものと思われる。

このように考えると、たとえ当初申告における確定申告書に金額の記載がなくても、納税者たる法人が益金不算入となるべき金額を主張・立証した場合には、その金額が「法令に基づき正当に算定されるべき金額」として益金不算入とするとしても差支えないのではないだろうか。そして、このことは、これらの規定に関する「当初申告要件」や「控除限度額要件」が平成23年12月税制改正によって廃止されたことからいえると思われる。以下では、それらが廃止された理由を踏まえて検討したい。

## 2. 平成23年12月税制改正

受取配当益金不算入規定における「当初申告要件」や「控除限度額要件」を定めていた法人税法23条7項は、平成23年12月2日法律第114号によって次のように改正された。

「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。」(下線は引用者による)

すなわち、これまで「確定申告書」において金額の記載が必要であるとされていたが、「確定申告書」に金額の記載がなくても「修正申告書」や「更正請求書」において金額を記載した場合は、法人税法23条1項を適用

するとしたのである。

この改正によって、みなし配当の存在に気付かない等の理由から当初申告において受取配当の益金不算入額の記載をしなかったケースについても、更正の請求によって事後的な適用が認められることとなった。このような改正の理由について、立法担当者は、「『当初申告要件』がある措置の中には、その措置の目的・効果や課税の公平の観点からみて、事後的な適用を認めても問題がないものも含まれていました。こうしたことを踏まえ、『当初申告要件』を求める必要性がない措置については、『当初申告要件』を廃止し、更正の請求を認める範囲を拡大することとされました。」<sup>28)</sup>と述べている。このように、受取配当益金不算入制度については、そもそも「当初申告要件」を求める必要性がなく、事後的な適用を認めても問題がないことが示されたといえよう。

ただし、「控除等の金額の記載を一切不要とすると課税当局側に金額の立証責任が転換する」<sup>29)</sup>との理由から、事後的な適用においても修正申告書や更正請求書における金額の記載が求められている。したがって、当初申告の時点では納税者たる法人が気付いていなかったみなし配当が、税務調査等において明らかとなった場合であっても、税務署長は当然に減額更正をするべき義務はなく、納税者たる法人が当該みなし配当金額を益金不算入とする更正の請求等を行わなければならない。

そうすると、冒頭の事案のように、株式の譲渡損益の計上時期が争われた場合が問題となる。それは、その争いが決着しない限り更正請求書を提出することができず、争訟が長期化してしまうと更正の請求の期間を渡過してしまうことになりかねないからである。

前述したとおり、日本の法人税法において、受取配当金は原則益金不算

---

28) 椎谷晃=藤田泰弘=藤山智博「法人税法の改正」財務省『平成24年度税制改正の解説』162頁（[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p106\\_166.pdf](http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p106_166.pdf)）（最終閲覧日2014年1月17日）。

29) 椎谷=藤田=藤山・前掲注(28)163頁。

入とすべきである。そして、申告書等への当該金額の記載が必要とされるのは、当該金額の立証は納税者たる法人がすべきものであると考えられたからである。そうであるならば、納税者たる法人が益金不算入となる金額を争訟等において主張・立証した場合には、申告書等への記載がなくとも、益金不算入を認めるべきではないだろうか。そうしなければ、納税者の法の不知又は失念が原因でみなし配当の申告が行われなかった場合には更正の請求により救済されるのに対し、納税者がみなし配当が生じていることを認識しているにもかかわらず計上時期を争っているために申告書に記載できない場合には救済されないという事態が生じることになり、不合理であると思われる。

### 3. 小 括

前述したように、受取配当益金不算入規定には、その創設当初から「当初申告要件」が課せられていた。しかし、『「当初申告要件」を求める必要性がない』として平成23年12月税制改正によって「当初申告要件」が廃止された。その結果、みなし配当の存在に気づかずに当初申告を行った場合でも、更正の請求の期間内であれば更正請求書に当該金額を記載することによって、受取配当益金不算入規定の適用を受けることができるようになった。

ただし、当該金額の立証責任を引き続き納税者側に負わせるため、申告書等への当該金額の記載要件は残存した。そのため、本稿の冒頭で紹介した事案のような更正の請求ができない場合には、法人税法の規定の文言からすると受取配当益金不算入規定の適用を受けることができないことになってしまう。しかし、受取配当益金不算入規定の趣旨や金額の記載要件が課せられている理由からすると、このような結論は不合理である。そして、納税者たる法人が益金不算入となる金額を争訟等において主張・立証した場合には、申告書等への記載がなくとも、益金不算入を認めるべきと思われる。

## 五 お わ り に

平成23年12月税制改正以前は、受取配当のうち益金不算入とする金額を確定申告書に記載しないと、受取配当益金不算入規定が適用されなかった。もし、この不記載を更正の請求等で救済することになると、実質的には申告期間を更正の請求の期間分だけ延長するのと同様の効果を持つことになる」と説明されてきた<sup>30)</sup>。

これに対して、近年、外国税額控除規定や所得税額控除規定の適用が問題となった事案において、確定申告書への金額の記載が過少であっても、更正の請求によって救済されるとする裁判所の判断がなされた。裁判所は、両規定の趣旨を勘案し、両規定に共通する要件である「申告書に記載された金額」の意味を「法令に基づき正当に算定されるべき金額」と解したのである。

さらに、平成23年12月税制改正では、「当初申告要件」そのものが廃止された。これによって、これまで全く救済されてこなかった「確定申告書への金額の不記載」のケースにおいても、更正の請求による救済が可能となった。この改正により、当初申告においてミスをしてしまったとしても、事後的な救済が図られる道が広がったことは大いに評価できよう<sup>31)</sup>。

それにもかかわらず、本稿の冒頭で紹介した事案は、今回の改正によっても救済されない可能性が高い。それは、「確定申告書への金額の不記載」のケースでは、修正申告書または更正請求書に当該金額を記載しなければならないからである。本稿の冒頭で紹介した事案では、株式譲渡損益の計上時期について争いがあったことから、この争いが決着しないことには、修正申告書または更正請求書を提出することができなかった。そうする

---

30) 渡辺・前掲注(12)210頁参照。

31) ただし、それでは従来説明されてきた「懸念」はいったい何だったのか、という疑問も同時に提起されよう。

と、法人税法23条7項の文言通りの取扱いをすると、事後的に救済されないことになってしまう。

しかし、そもそも受取配当益金不算入規定が法人所得に対する重複課税を避けるための措置として創設されたという立法趣旨を踏まえれば、本稿の冒頭で紹介した事案においても、みなし配当部分を益金不算入とすべきではないだろうか。今後、同様の事案が問題となった際には、規定の文言に拘泥することなく、上記の外国税額控除や所得税額控除の事案の判決のような解釈が行われることを望みたい。