

大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 裁決取消請求事件

国側当事者・国(国税不服審判所長)

平成28年4月7日棄却・控訴

判 決

原告	甲
原告	乙
原告ら訴訟代理人弁護士	水野 武夫
同	井関 正裕
同	原田 裕彦
同	林 祐樹
被告	国
同代表者法務大臣	岩城 光英
裁決行政庁	国税不服審判所長
	畠山 稔
被告指定代理人	帆足 智典
同	小銭 慎司
同	松山 修
同	前川 秀行
同	武藤 裕一
同	太田 圭彦
同	山崎 弘喜

主 文

- 1 原告らの請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告らの負担とする。

事実及び理由

第1 請求

国税不服審判所長が、平成26年11月28日付けでした、原告らの審査請求をいずれも棄却する旨の裁決を取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の要旨

本件は、亡丙(平成18年11月●日死亡。以下「丙」という。)の株式を相続した原告らが、財産評価基本通達189(ただし、平成25年5月27日付け「財産評価基本通達の一部改正について(法令解釈通達)」による改正前のものであり、株式保有割合が25%以上の会社の株式の価額の評価を純資産価額方式によるものとするもの。)の定めに従い、株式保有特定会社(株式保有割合29%)の株式の価額を純資産価額方式で評価し、法定申告期限内である平成19

年9月10日に上記相続に係る相続税の申告をし、さらに、平成20年12月19日に修正申告をしたが、平成25年5月に上記基本通達が改正され、株式保有割合が50%未満の会社はその株式の価額を類似業種比準方式で評価してよいとされたことに伴い、再計算の上、同年7月25日付けで減額更正の請求をしたところ、原告らが主張する更正の請求の理由（国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈が判決に伴って変更され、変更後の解釈が国税庁長官により公表されたことにより、税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなったことを知ったこと。国税通則法施行令6条1項5号）は国税通則法71条1項2号所定の更正の期間制限の特例の対象から除外されている（国税通則法施行令30条及び24条4項）などとして、更正をすべき理由がない旨の各通知処分がされ、これらに対する異議申立ても棄却されたため、審査請求をし、国税通則法施行令30条及び24条4項の各規定のうち同施行令6条1項5号所定の理由を除外した部分は国税通則法に反して無効であると主張したが、国税不服審判所長が、国税通則法99条1項所定の国税庁長官への意見の通知をせずに同審査請求を棄却する旨の裁決（以下「本件裁決」という。）をしたことから、原告らが本件裁決には固有の瑕疵があると主張して、その取消しを求める事案である。

## 2 法令の定め

- (1) 国税通則法99条1項は、国税不服審判所長は、国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈と異なる解釈により裁決をするとき、又は他の国税に係る処分を行う際における法令の解釈の重要な先例となると認められる裁決をするときは、あらかじめその意見を国税庁長官に通知しなければならない旨を、同条2項は、国税庁長官は、前項の通知があった場合において、国税不服審判所長の意見が審査請求人の主張を認容するものであり、かつ、国税庁長官が当該意見を相当と認める場合を除き、国税不服審判所長と共同して当該意見について国税審議会に諮問しなければならない旨を、同条3項は、国税不服審判所長は、前項の規定により国税庁長官と共同して国税審議会に諮問した場合には、当該国税審議会の議決に基づいて裁決をしなければならない旨を、それぞれ定める。
- (2) 国税通則法71条1項2号は、申告納税方式による国税（相続税はこれに当たる。）につき、その課税標準の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと、当該事実のうちに含まれていた取り消しすべき行為が取り消されたことその他これらに準ずる政令で定める理由に基づいてする更正（納付すべき税額を減少させる更正又は純損失等の金額で当該課税期間において生じたもの若しくは還付金の額を増加させる更正若しくはこれらの金額があるものとする更正に限る。）につき、当該理由が生じた日から3年間は更正決定をすることができる旨を定める。

国税通則法施行令30条及び24条4項は、国税通則法71条1項2号に規定する「政令で定める理由」は、国税通則法23条2項1号及び3号（同法施行令6条1項5号に掲げる理由を除く。）並びに同法以外の国税に関する法律の規定により更正の請求の基因とされている理由（修正申告書の提出又は更正若しくは決定があったことを理由とするものを除く。）で、当該国税の法定申告期限後に生じたものとする旨を定める。

なお、国税通則法施行令6条1項5号に掲げる理由には、申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈その他の国税庁長官の法令の解釈が判決に伴って変更され、変更後の解釈が国税庁長官により公

表されたことにより、当該課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなったことを知ったことが含まれる。

3 前提事実（当事者間に争いがない（争うことを明らかにしない事実を含む。）か、各項末尾掲記の証拠（枝番のあるものは各枝番を含む。）により容易に認められる事実等）

（1）原告ら

原告らは、いずれも、丙の子であり、平成18年11月●日の丙の死亡によって、丙の妻である丁（以下、原告らと併せて「本件相続人ら」という。）とともに、丙の権利義務を相続したものである。

（2）一部改正前の財産評価基本通達の定め

財産評価基本通達189（ただし、平成25年5月27日付け「財産評価基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」による改正前のもの。以下「本件旧通達」という。）は、株式保有割合（評価会社の有する各資産の価額の合計額のうちを占める株式等の価額の合計額の割合）が25%以上である大会社の株式の価額を類似業種比準方式（業種の類似する大会社の平均株価に比準させて、評価会社の株式価格を求める方式）ではなく、原則として純資産価額方式（発行会社が課税時期に清算した場合に株主に分配される正味財産の価値をもって、株式の相続税評価額と考える評価方式）で評価する旨定めていた。

（3）本件相続人らによる相続税の申告

本件相続人らは、平成19年9月10日、上記（1）の相続に係る相続税の申告をしたところ、その際、丙が有していたA株式会社の株式の財産評価については、純資産価額方式で評価した。

（4）本件旧通達の変更

国税庁長官は、取引相場のない株式の評価について、株式保有割合が25%以上である大会社を一律に特別な評価方式によるとした判定基準には合理性があるとはいえない旨を判示した東京高等裁判所の平成25年2月28日の判決に伴い、本件旧通達を変更することとし、同年5月、原則として純資産価額方式で定めることとする大会社の株式保有割合の基準を「25%以上」から「50%以上」に改正した。

（5）原告らによる更正の請求

原告らは、平成25年7月25日、伊丹税務署長に対し、A株式会社の株式保有割合は29.1%であるため、その株式の評価は、上記（4）の改正後の通達によれば純資産価額方式で行う必要はなく、財産評価基本通達179によって、類似業種比準方式によって行うべきであったとして、更正の請求をした（甲3）。

（6）本件訴えに至るまでの経緯

ア 伊丹税務署長は、平成25年10月10日付けで、上記（5）の更正の請求は、国税通則法70条2項1号により、法定申告期限から5年を経過した後のものであって、原則として更正をすることができないものであるところ、法定申告期限から5年経過後に更正ができる場合を定めている国税通則法71条1項2号の委任によって制定された国税通則法施行令30条及び24条4項も、6条1項5号に基づく更正の請求を除外しているから、更正をすべき理由がないとして、原告らにこれを通知した（甲3）。

イ 原告らは、平成25年11月20日、上記アの各通知処分に対する異議申立てをしたが、伊丹税務署長は、平成26年2月18日、同申立てを棄却した。

ウ 原告らは、平成26年3月7日、上記アの各通知処分の取消しを求めて審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、同年11月28日、国税通則法99条1項所定の手続を執ることなく、同審査請求を棄却した（本件裁決。甲4）。

国税不服審判所長は、本件裁決において、国税通則法施行令30条及び24条4項の規定のうち6条1項5号所定の理由を除外した部分が国税通則法71条1項2号などの規定に反して無効であるとする原告らの主張について、国税不服審判所長は政令の法律適合性を判断する権限を付与されていないから審理判断の対象外であるとして採用せず、国税通則法施行令中の上記部分が有効であることを前提として判断した（甲4）。

#### （7）本件訴えの提起

原告らは、平成27年5月15日、本件訴えを提起した（顕著な事実）。

### 4 争点及びこれに関する当事者の主張

本件の争点は、国税不服審判所長が国税通則法99条1項所定の手続を執らないまま本件裁決をしたことが適法であるか否かであり、この点に関する当事者の主張は以下のとおりである。

#### （1）被告の主張

ア 国税不服審判所長には政令の法適合性に関する判断権限が付与されていない旨の法令解釈（以下「本件法令解釈1」という。）を示したことについて

国税不服審判所長と国税庁長官とで意見を調整する必要が生じる法令解釈は、国税庁等の執行機関が行う賦課・徴収に関する処分に影響を及ぼす法令解釈である。そうすると、国税通則法99条1項にいう「他の国税に係る処分を行う際における法令の解釈」とは、原処分に係る法令の解釈を意味すると解すべきである。

本件裁決が示した本件法令解釈1は、専ら国税不服審判所長の権限に関するものであって、国税庁長官との間で意見を異にしても、執行機関が行う賦課・徴収に関する処分に影響を及ぼすものではない。

よって、本件裁決をするに当たって、国税通則法99条1項所定の手続を執る必要はなかったから、同手続を執らずにされた本件裁決は適法である。

イ 国税通則法施行令6条1項5号に掲げる理由を除外している同施行令24条4項が有効である旨の法令解釈（以下「本件法令解釈2」という。）を示したことについて

国税不服審判所長には政令の法適合性を判断する権限が付与されていないから、本件裁決は、国税通則法施行令6条1項5号に掲げる理由を除外している同施行令24条4項が有効であることを前提として判断を示した。

この点、国税庁長官も、財務省設置法18条1項により財務省に設置された国税庁の長にすぎず、内閣の統括の下における行政機関（国家行政組織法1条参照）にすぎないから、上位の行政機関である内閣が制定した政令（憲法73条6号）が法律に適合するか否かについて判断する権限を有しない。したがって、国税不服審判所長は、政令の法適合性について、国税庁長官と共同して国税審議会に諮問することはできず、ひいては、国税通則法99条1項に基づいて国税庁長官に意見を通知することも予定されていない。

よって、本件裁決をするに当たって、国税通則法99条1項所定の手続を執る必要はなかったから、同手続を執らずにされた本件裁決は適法である。

#### （2）原告らの主張

ア 本件法令解釈1（国税不服審判所長には政令の法適合性に関する判断権限が付与されて

いない旨の法令解釈)を示したこと

国税不服審判所長に政令の法適合性に関する判断権限が付与されていないことを理由として行う裁決は、国税通則法99条1項所定の「国税に係る処分を行なう際における法令の解釈の重要な先例となると認められる裁決」に当たる。

そうすると、国税不服審判所長は、本件裁決をするに当たり、国税通則法99条1項に基づき、国税庁長官への意見の通知をすべきであったところ、その手続がされていないから、本件裁決には裁決固有の瑕疵がある。

イ 本件法令解釈2(国税通則法施行令6条1項5号に掲げる理由を除外している同施行令24条4項が有効である旨の法令解釈)を示すものであったこと

国税通則法施行令6条1項5号に掲げる理由を除外している同施行令24条4項が国税通則法71条に違反するか否かに関して、当該施行令の規定を有効としてする裁決は、国税通則法99条1項所定の「国税に係る処分を行なう際における法令の解釈の重要な先例となると認められる裁決」に当たる。

そうすると、国税不服審判所長は、本件裁決をするに当たり、国税通則法99条1項に基づき、国税庁長官への意見の通知を行うべきであったところ、その手続がされていないから、本件裁決には裁決固有の瑕疵がある。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 判断枠組み

国税通則法99条は、国税不服審判所長が審査請求事件の裁決をするに当たり、国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈に拘束されないことを明らかにするとともに、国税の賦課徴収に当たる執行機関と国税の賦課徴収に対する不服申立てを取り扱う裁決機関とが切り離されたことから、両機関が異なる法令の解釈を採った場合に生じ得る国税の賦課徴収に関する実務の混乱を回避するため、裁決機関が裁決を示す前に、意見を調整することが法律上可能な法令の解釈について、執行機関の長である国税庁長官と裁決機関の長である国税不服審判所長との間で意見を調整する機会を設ける趣旨に出たものと解される。

そうすると、同条1項による意見通知の対象となるのは、国税の賦課徴収に当たる執行機関の処分に影響を及ぼすものに限られる上、国税庁長官と国税不服審判所長との間で意見を調整することが法律上可能なものであることが予定されているものと解すべきである。

2 本件法令解釈1(国税不服審判所長には政令の法適合性に関する判断権限が付与されていない旨の法令解釈)を示したことについて

原告らは、国税通則法99条1項所定の手続を執ることなく、本件法令解釈1を示したため、本件裁決は違法である旨主張する。

しかしながら、国税不服審判所長に政令の法適合性に関する判断権限が付与されているか否かについての法令解釈は、裁決機関の権限の範囲に関するものであって、国税の賦課徴収に当たる執行機関による処分に影響を及ぼすものではない。

そうすると、本件法令解釈1は、同法99条1項にいう「処分を行う際における法令の解釈」に当たらないというべきであるから、同項所定の手続を執ることなくされた本件裁決が同条に反するものとはいえない。

3 本件法令解釈2(国税通則法施行令6条1項5号に掲げる理由を除外している同施行令24条4項が有効である旨の法令解釈)を示したことについて

原告らは、国税通則法 99 条 1 項所定の手続を執ることなく、本件法令解釈 2 を示したため、本件裁決は違法である旨主張する。

しかしながら、国税通則法施行令 6 条 1 項 5 号に掲げる理由を除外している同施行令 24 条 4 項は政令の規定であることからすれば、国税庁長官にも当該規定が法律に適合しているか否かに関する審査権限があるとはいえない。

そうすると、本件法令解釈 2 は、国税通則法 99 条 1 項によって事前に意見を調整することが予定されている法令の解釈に当たらないというべきである。

のみならず、政令が法律に適合するという前提で裁決をすることは、同じく政令が法律に適合するという前提で国税の賦課徴収に関する実務を行う執行機関による処分に何ら影響を及ぼすものではないと考えられるから、本件法令解釈 2 は、そのような観点からも、同法 99 条 1 項にいう「処分を行う際における法令の解釈」に当たらないというべきである。

そうすると、同法 99 条 1 項所定の手続を執ることなくされた本件裁決が同条に反するものとはいえない。

#### 4 まとめ

以上によれば、本件裁決に瑕疵がある旨の原告らの主張にはいずれも理由がなく、他に本件裁決が違法であるとの事情は見当たらないから、本件裁決は適法である。

#### 5 結論

以上のとおり、原告らの請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第 7 民事部

裁判長裁判官 山田 明

裁判官 三宅 知三郎

裁判官 安藤 巨騎