

大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求事件

国側当事者・国(伊丹税務署長)

平成28年8月26日棄却・控訴

判 決

原告	甲
原告	乙
上記兩名訴訟代理人弁護士	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	金田 勝年
処分行政庁	伊丹税務署長
	明石 敬子
同指定代理人	帆足 智典
同	長西 研太
同	松山 修
同	田中 雅紀
同	西崎 恒彦
同	安田 里佳子

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

- 1 伊丹税務署長が、平成25年10月10日付けで原告甲に対してした、丙(平成18年11月●日死亡。以下「亡丙」という。)の相続開始に係る相続税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 2 伊丹税務署長が、平成25年10月10日付けで原告乙に対してした、亡丙の相続開始に係る相続税の更正の請求に対する更正を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

原告らは、亡丙を相続し、財産評価基本通達(昭和39年4月25日付け直資56・直審(資)17による国税庁長官通達)に基づいて相続財産を評価して相続税の申告をしたが、その後、同通達が改正され、改正後の同通達に基づいて相続財産を評価すると上記申告により納付すべ

き税額が過大となったため、平成27年法律第9号による改正前の国税通則法（以下「法」といい、平成23年法律第114号による改正前の国税通則法を「旧法」という。）23条2項3号及び国税通則法施行令（以下「施行令」という。）6条1項5号（申告等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等に伴って変更され、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）により更正の請求をした。これに対し、伊丹税務署長は、同請求は法定申告期限から5年間（納付すべき税額を減少させる更正をすることができる期間）が経過した後にはされたものであり、法23条2項3号及び施行令6条1項5号に基づく更正は上記期間制限の特例を定める法71条1項2号の委任により施行令で定められた理由に基づく更正に当たらない（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（以下「本件各通知処分」という。）をした。

本件は、原告らが、施行令30条及び24条4項が法71条1項2号の更正の理由として施行令6条1項5号の理由を除外するのは違法であり、本件各通知処分も違法であるなどと主張して、被告に対し、本件各通知処分の取消しを求める事案である。

1 関係法令の定め

(1) 更正の請求

ア 旧法23条1項は、納税申告書を提出した者は、同項各号の一に該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内に限り、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨規定する（なお、同項は平成23年法律第114号により改正され、改正後の法23条1項では更正の期間は5年とされたが、平成23年法律第114号附則36条1項により、同法の施行日である平成23年12月2日前に旧法23条1項に規定する法定申告期限が到来した国税については旧法23条1項が適用される。）。

そして、法23条2項は、以下の各場合には、旧法23条1項の定めにかかわらず、それぞれに定められた期間において同項の更正の請求をすることができる旨規定する。

(ア) その申告等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関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき その確定した日の翌日から起算して2月以内（1号）

(イ) その申告等に係る課税標準等又は税額等の計算に当たってその申告をし、又は決定を受けた者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があったとき 当該更正又は決定があった日の翌日から起算して2月以内（2号）

(ウ) その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき 当該理由が生じた日の翌日から起算して2月以内（3号）

イ 施行令6条1項は、法23条2項3号の「政令で定めるやむを得ない理由」を次の理由とする旨規定する。

(ア) その申告等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のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと（1号）

- (イ) その申告等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契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと（２号）
- (ウ) 帳簿書類の押収その他やむを得ない事情により、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき帳簿書類その他の記録に基づいて国税の課税標準等又は税額等を計算することができなかつた場合において、その後、当該事情が消滅したこと（３号）
- (エ) わが国が締結した所得に対する租税に関する二重課税の回避又は脱税の防止のための条約に規定する権限のある当局間の協議により、その申告等に係る課税標準等又は税額等に関し、その内容と異なる内容の合意が行われたこと（４号）
- (オ) その申告等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、更正又は決定に係る審査請求若しくは訴えについての裁決若しくは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（５号）

(2) 国税の更正の期間制限

旧法70条2項1号は、納付すべき税額を減少させる更正は、その更正に係る国税の法定申告期限から5年を経過する日まですることができる旨規定する（なお、同号は平成23年法律第114号により改正され、納付すべき税額を減少させる更正の期間制限は法70条1項1号に規定されることとなったが、平成23年法律第114号附則37条により、同法の施行日である平成23年12月2日以前にその更正に係る国税の法定申告期限が到来した国税については旧法70条2項1号が適用される。）。

(3) 国税の更正の期間制限の特例

法71条1項2号は、申告納税方式による国税につき、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得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納付すべき税額を減少させる更正は、当該理由が生じた日から3年間はすることができ、上記期間の満了する日が旧法70条2項1号の規定により更正することができる期間の満了する日後に到来する場合にも、同条の規定にかかわらず、更正することができる旨規定する。

(4) 法71条1項2号の委任に基づく更正の理由

施行令30条及び24条4項は、法71条1項2号の委任を受けて、同号の「政令で定める理由」を、法23条2項1号及び3号並びに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で当該国税の法定申告期限後に生じたものとしつつ、同号の理由として定められている施行令6条1項1号ないし5号の理由のうち同号の理由を除く旨規定する（以下、法71条1項2号の更正の理由として施行令6条1項5号の理由を除外する旨の規定を「本件除外規定」という。）。

2 前提となる事実

以下の事実、当事者間に争いがないか、後掲の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認めることができる。

(1) 当事者等

亡丙は平成18年11月●日に死亡し、亡丙の子である原告ら及び亡丙の妻である丁（以下、原告らと併せて「本件相続人ら」という。）が亡丙を共同相続した（以下、この相続を「本件相続」という。）。

(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「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。（甲2、4、乙4の1・2）

(3) 本件相続人らによる相続税の申告

本件相続人らは、本件相続に係る相続税の法定申告期限内である平成19年9月10日、別紙「課税等の経緯」の「申告」欄記載のとおり、本件相続に係る相続税の申告をし、平成20年12月19日、同別紙の「修正申告」欄記載のとおり、本件相続に係る相続税について修正申告をした。その際、本件相続人らは、A株式会社の株式保有割合が29.1%であるとして、旧通達に従い、亡丙が有していたA株式会社の株式の財産評価を純資産価額方式で評価した。これに対して、伊丹税務署長は、平成21年1月7日付けで、原告甲に対し、同別紙の「賦課決定処分」欄記載のとおり、過少申告加算税の賦課決定処分をした。（甲4、乙1の1・2、2、3）

(4) 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%以上である大会社の株式の価額を原則として純資産価額方式で評価することに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日判決（甲1）を受けて旧通達を変更することとし、同年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）」によって、その株式の価額を原則として純資産価額方式で評価す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（以下、この改正後の通達を「改正通達」という。）、改正通達は、同日以後に相続等により取得した財産を評価する場合のほか、同日以後に相続税等の申告をする者が同日前に相続等により取得した財産を評価する場合にも適用することができるとされた。（甲2、4、乙4の1・2、7の1）

(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、改正通達によれば純資産価額方式で行う必要はなく類似業種比準方式によって行うべきであったとして、法23条2項3号及び施行令6条1項5号に基づく更正の請求をした。（乙5の1～3）

(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）の更正の請求は法定申告期限から5年を経過してされたものであるところ、旧法70条2項1号により減額更正は法定申告期限から5年を経過した後はすることができず、同条の特例を定める旧法71条1項2号の委任を受けて定められた施行令30条及び24条4項も施行令6条1項5号の

理由に基づく更正を除外しているから、上記（５）の更正の請求には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。（本件各通知処分。甲３の１・２）

イ 原告らは、平成２５年１月２０日付けで本件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日付けで同申立てを棄却した。（乙６、７の１・２）

ウ 原告らは、平成２６年３月７日、本件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１月２８日付けで同審査請求をいずれも棄却した。（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）

３ 争点及び当事者の主張

本件の争点は、本件各通知処分の適法性、具体的には、①本件除外規定が法７１条１項２号の委任の範囲を逸脱した違法な規定であるか（争点①）、②更正の請求に基づく更正に旧法７０条２項１号の期間制限の適用があるか（争点②）であり、これらの点に関する当事者の主張は、次のとおりである。

（１）争点①（本件除外規定が法７１条１項２号の委任の範囲を逸脱した違法な規定か）

（原告らの主張）

ア 最高裁平成１４年１月３１日第一小法廷判決・民集５６巻１号２４６頁（以下「平成１４年判決」という。）によれば、本件除外規定が法７１条１項２号による委任の範囲を逸脱するか否かは、同号が規定する理由だけでなく、同号の委任により同号の更正の理由として施行令で定められた事由である法２３条２項１号及び施行令６条１項１号ないし４号の各事由との対比において判断すべきである。そうであるところ、法２３条２項１号及び施行令６条１項１号ないし４号の各理由は法２３条２項の更正の請求の理由であり、同項の更正の請求は同条１項の更正の請求の期間経過後であっても特別に救済の必要性が高い重要な理由について更正の請求を認めるものである。そして、施行令６条１項５号の理由も、これらの理由と同様、法２３条２項の更正の請求の理由であり特別に救済の必要性が高い重要な理由である。したがって、施行令６条１項５号の理由も法７１条１項２号の「その他これらに準ずる」理由に該当するものである。

イ 法７１条１項２号が法定申告期限から５年を経過すると減額更正をすることができないとする法７０条１項１号（旧法７０条２項１号）の例外であることなどからすると、法７１条１項２号により減額更正が認められる事由は法定申告期限から５年以内に権利救済を得ることが困難なものであることを特徴としていると解される。そして、納税者が自ら通達を変更することはできない上、裁決又は判決に伴って通達に変更されるには時間を要するため納税者の法定申告期限から５年以内に関係する通達に変更されることは少ない。他方、通達が違法であると考えた納税者は、自己の見解に基づいて申告をし、これに対する更正処分を争うことはできるものの、通達に対する信頼が高いことなどからすると納税者において上記のような対応を取ることは事実上不可能である。

ウ 施行令６条１項５号の理由となる通達変更は裁決又は判決に伴うものであるため、本件除外規定が有効であるとする通達変更の原因となった裁決又は判決を受けた者は変更後の通達が適用されるのに、そうではない納税者は変更前の通達が適用されることになり、租税実体法の適用において不合理な差別が生ずることとなる。

エ 以上の諸点に照らすと、本件除外規定は法７１条１項２号の委任の範囲を逸脱する違法

な規定として無効というべきである。

(被告の主張)

ア 平成14年判決によれば、本件除外規定が法71条1項2号の委任の範囲を逸脱するものか否かは、同号の文言に加え、同号並びに関係法令の趣旨及び目的、同号による課税処分の期間制限に関する特例の適用対象とされている各理由との均衡を考慮して判断されるべきである。

そうであるところ、同号は、課税処分に関する期間制限の特例の対象となる理由を定めるところ、法70条(旧法70条)が課税処分の期間制限を定めた趣旨は、期間制限なく更正を含む課税処分をすることができるのであれば納税者をいつまでも不安定な地位に置くこととなり租税法律関係の安定を害するからである。そうすると、法71条1項2号が定める課税処分の期間制限に関する特例の対象となる理由は、租税法律関係の安定の確保を考慮してもなお、課税処分をすべき理由に限られると解すべきである。そして、同号は、課税処分の期間制限に関する特例の対象となる更正の理由について、申告納税方式による国税につき、①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、②当該事実のうちに含まれていた取り消し得べき行為が取り消されたことと規定し、「その他これらに準ずる」理由を規定することを政令に委任している。上記の同号の趣旨及び文言を併せ考慮すれば、同号が政令に規定を委任する「その他これらに準ずる」理由は、法定申告期限経過後に課税標準の計算の基礎となった事実に変動が生じその計算に変動が生じた場合をいうと解される。

イ 施行令6条1項1号ないし4号の各理由は、いずれも申告時の基礎事実が事後的に変動しその結果として課税標準の計算が異なることになる場合であるのに対し、同項5号の理由は、納付すべき税額等を決定する前提事実に変更が生ずるものではなく、ある事実を前提に適用される国税庁長官の法令解釈や通達に変更が生ずるにすぎないものである。そして、国税庁長官の法令解釈や通達の変更は諸般の事情を考慮して行われるものであり、その変更があったからといって法70条(旧法70条)の定める期間を経過した後もなお減額更正をしなければならなかった場合には租税法律関係の安定を著しく害することになる。また、通達は法律を適用する際の課税庁内部の指針にすぎず、通達に変更が生じても、通達の変更の前後において具体的事実関係に変更がない以上、通達の変更によって申告により確定した納税義務が事後的に課税要件を欠くことはあり得ない。

ウ 以上のとおり、施行令6条1項5号の理由は、課税標準の計算の基礎となった事実が変動しその計算に変動が生じた場合ではないから、法71条1項2号が政令に委任した「その他これらに準ずる」理由には当たらないというべきである。

(2) 争点②(更正の請求に基づく更正に旧法70条2項1号の期間制限が適用されるか)

(原告らの主張)

ア 法23条(旧法23条)は、納税者の権利救済規定であり、納税者に権利救済請求権を保障するとともに、更正の請求に期間制限を設けている。そうすると、同条は、同条が定める期間制限を遵守した更正の請求に対して租税実体要件の有無に従って判断を受ける権利を保障していると解すべきである。これに対して、法70条1項1号(旧法70条2項1号)は、租税実体規定ではなく、租税手続規定にすぎないから、同号の期間制限は法2

3条（旧法23条）の更正の請求に基づく更正には適用されないと解される。

イ 仮に、法23条（旧法23条）の更正の請求に基づく更正に法70条1項1号（旧法70条2項1号）の期間制限の適用があるとすると、更正の請求が法23条（旧法23条）の期間制限を遵守してされた場合であっても税務署長は法70条1項1号（旧法70条2項1号）所定の期間の経過を待って更正の請求に理由がない旨の処分をすることが可能になる。

ウ 更正の請求に理由がない旨の通知処分に対する取消訴訟の判決時点において法70条1項1号（旧法70条2項1号）の定める期間が経過しているときは上記処分を取り消したとしても税務署長は同項の期間制限のために減額更正をすることができないこととなる。ところが、更正の請求に理由がない旨の処分がされてから異議申立て又は審査請求を経て取消訴訟の判決がされるまでの一連の手続が同条の定める期間にされることは現実的に不可能であるから、更正の請求に基づく更正に同項の期間制限の適用があるとすることは納税者の権利救済を無意味とするものである。

エ 以上の諸点に照らすと、更正の請求に基づく更正には旧法70条2項1号（法70条1項1号）の期間制限の適用はないというべきである。

（被告の主張）

ア 更正の請求は減額更正に係る税務署長の職権発動を促す手段であり（法23条）、課税標準等又は税額等を確定するためには税務署長による減額更正が必要となる（法24条、26条）。そして、減額更正については法70条1項1号（旧法70条2項1号）において期間制限が定められているところ、更正の請求に基づく更正が同号の期間制限の適用を除外されていないことは、その文言や特段の定めがないことからして明らかである。

イ 税務署長には、更正の請求がされてから減額更正の期間制限が到来するまで、原則として4年、法23条2項2号及び施行令6条1項5号以外の後発的理由に基づく更正の請求の場合には2年10月、法23条4項の「その請求に係る課税標準等又は税額等について調査」する期間が確保され得るのであり、税務署長が更正の請求があったにもかかわらず法70条1項1号（旧法70条2項1号）の定める期間を経過することはおよそ生じ得ない。

ウ 更正の請求に理由がない旨の通知処分が判決で取り消された場合には、判決の拘束力により、法70条1項1号（旧法70条2項1号）の期間制限に関係なく、判決又は税務署長の減額更正によって課税標準等又は税額等が減額される。

第3 当裁判所の判断

- 1 争点①（本件除外規定が法71条1項2号の委任の範囲を逸脱した違法な規定か）について
 - (1) 法（ないし旧法）は、租税法上の法律関係の早期安定を図るため法70条（旧法70条）において課税処分の期間制限の原則を定めた上、法71条において課税の適正を図る必要から例外的に法70条（旧法70条）所定の期間が経過した後も課税処分をすることができる場合を定めている。このうち、減額更正については、法70条1項1号（旧法70条2項1号）が原則として当該更正に係る国税の法定申告期限から5年を経過する日まですることができる旨を定めた上、法71条1項2号が、その例外として、申告納税方式による国税について、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

れていた取り消し得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減額更正は、当該理由が生じた日から3年間はすることができる旨規定している。

上記のような法71条1項2号の趣旨、規定内容等からすると、同号は、申告納税方式による国税について法定申告期限後に課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に変動が生じたために上記の計算が異なることとなり納付すべき税額が減少する場合には課税の適正を図る必要があることから法70条所定（旧法70条）の期間が経過した後においても減額更正をすることができるようにしたものと解される。もっとも、法71条1項2号は、具体的にいかなる理由に基づく減額更正が上記の同号が予定する場合に当たるかについては租税に関する専門技術的な検討を要することなどを考慮し、その典型的な類型として、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を理由とする減額更正及び当該事実のうちに含まれていた取り消しうべき行為が取り消されたことを理由とする減額更正を規定した上、上記の同号が予定する場合に当たるその他の理由に基づく減額更正については政令をもって定めることとしたものと解される。

(2) 以上の観点から、施行令6条1項5号の理由を法71条1項2号の更正の理由から除外する規定（本件除外規定）が同号の委任の範囲を逸脱するかについて検討するに、前記（1）に説示したとおり、同号は、申告納税方式による国税について法定申告期限後に課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に変動が生じたために上記の計算が異なることとなり納税すべき税額が減少する場合の減額更正について除斥期間の延長を認め、そのような場合に当たる更正の理由を政令に委任するものであるのに対し、施行令6条1項5号の理由は、国税庁長官の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変更されたことにより課税標準等又は税額等が異なることとなったというものであり、課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に変動は生じておらず、単に申告等の課税標準等又は税額等が正当な法令解釈を前提にした場合とは異なるものであったことが国税庁長官の法令解釈の変更を契機として明らかになったものにすぎない。そして、このような場合には、法定申告期限後に課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に変動が生じた場合と異なり、納税者は、自ら正しいと考える申告をし、課税庁から増額の更正処分を受けた場合にはこれに対する取消訴訟を提起して自らの権利保護を求めることができるのであり、課税の適正を図る必要性において法71条1項2号が予定する場合とは異なるというべきである。以上のことに法71条が法70条（旧法70条）の期間制限の例外であってその範囲を緩やかに解すべきではないことを併せ考慮すると、施行令6条1項5号の理由が法71条1項2号のいう「その他これらに準ずる」理由に当たるということはできず、本件除外規定が同号の委任の範囲を逸脱するものということとはできない。

(3) 原告らは、平成14年判決を引用し、本件除外規定が法71条1項2号による委任の範囲を逸脱するか否かは、同号が規定する理由だけでなく、それらに準ずるとして政令で定められた法23条2項1号及び施行令6条1項1号ないし4号の各理由との対比において判断すべきであると主張する。

しかし、法律の委任に基づいて行政機関が定めた規定（委任命令）が委任をした法律の規定（授權規定）の委任の範囲内といえるかは授權規定自体の解釈の問題であり、委任命令の

内容をもってその授權規定の委任の範囲を確定することは背理というほかない。平成14年判決が委任命令で定められた事項との対比によって授權規定の委任の範囲を確定したものでないことはその判示内容から明らかであり、原告らの主張は平成14年判決を正解しないものであって、採用することができない（なお、法71条1項2号の委任に基づいて施行令で定められた更正の理由は、施行令6条1項5号の事由と異なり、いずれも法定申告期限後に課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に変動が生じたために上記の計算が異なる場合であるといえるから〔同項3号、4号も各号所定の事由に基因して課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に変動が生じて上記の計算が異なることとなるものであって、上記の場合に当たるものと解される。〕、これらの理由との対比において本件除外規定が不合理な規定であるとはいえない。）。

- (4) また、原告らは、本件除外規定が有効であるとする、判決又は判決に伴って国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈が変更された場合、当該判決又は判決を受けた者には変更後の通達と同様の解釈による法令適用を受けることができるのに、上記の者以外の納税者は変更前の通達の解釈による法令適用がされることになり、租税実体法の適用において不合理な差別が生ずることとなるとして、本件除外規定は法71条1項2号の委任の範囲を逸脱するものであると主張する。

しかし、国税庁長官が発した通達の変更の原因となった判決又は判決を受けた者以外の納税者も、当該判決又は判決を受けた者と同様に国税庁長官が発した通達と異なる法令解釈を主張することにより変更後の通達と同様の解釈による法令適用を受けることが可能であったのであるから、原告らの主張するような差異が不合理なものであるということとはできず、原告らの主張は採用することができない。

2 争点②（更正の請求に旧法70条2項1号の期間制限が適用されるか）について

- (1) 原告らは、法23条（旧法23条）は更正の請求に対して実体的判断を与えることを保証するものであるとして、同条の更正の請求に基づく更正には法70条1項1号（旧法70条2項1号）の期間制限の適用はないと主張する。

しかし、法23条の更正の請求は税務署長の職権発動を促すものにすぎず（同条4項）、更正の請求に基づく更正も同請求に基づかない更正と異なるものではなく、法70条1項1号（旧法70条2項1号）も両者を区別していない（法58条5項対照）。これらのことからすると、法23条が更正の請求に対して実体的判断を保証するものということとはできず、更正の請求に基づく更正も法70条1項1号（旧法70条2項1号）の期間制限の適用を受けるというべきである。

- (2) 原告らは、法23条の更正の請求に基づく更正が法70条1項1号（旧法70条2項1号）の期間制限の適用を受けるとした場合には、税務署長が法23条の期間制限を遵守した更正の請求を同号所定の期間が経過するまで待った上で更正の請求に理由がない旨の処分をすることが可能となると主張する。

しかし、税務署長が法23条所定の期間内に更正の請求を受けたにもかかわらず法70条1項1号（旧法70条2項1号）所定の期間が経過するまで減額更正をするか否かの判断を放置することは通常は想定し難く、このような例外的な事例を理由に、上記（1）に説示した条文の構造に反して一般的に更正の請求に基づく更正に同号の期間制限の適用がないとすることは相当でない（上記のような事例については例外的な救済法理や損害賠償等で解決さ

れるべきである。)。原告らの上記主張は採用することができない。

- (3) また、原告らは、法23条の更正の請求に基づく更正に法70条1項1号（旧法70条2項1号）の期間制限の適用があるとすると、更正の請求に理由がない旨の通知処分に対して異議申立て又は審査請求を経た上で取消訴訟を提起した場合には同号所定の期間が経過する前に同訴訟の判決が確定することは現実的に不可能であり、上記期間の経過によって減額更正がされないこととなるから納税者の権利救済が無意味となると主張する。

しかし、法70条1項1号（旧法70条2項1号）は、過大な課税処分を受けた納税者が同処分を争わないまま一定期間を経過した場合に、そのような継続した事実状態を尊重して租税法律関係の早期安定を図るとともに、一定期間経過後に税務官庁が資料を廃棄することによる納税者間の不公平を防止するなどのため、課税の適正を図る要請を後退させ、減額更正について期間制限を設けたものと解される。このような同号の趣旨からすると、更正の請求に理由がない旨の通知処分に対して異議申立て又は審査請求がされ取消訴訟が提起された場合には同号の趣旨は妥当せず課税の適正を図るべきと解されるから、上記訴訟において更正の請求に理由がない旨の通知処分が取り消されるべきものであるときは、同号の除斥期間にかかわらず、判決自体又は判決を受けた税務署長の更正によって課税標準等又は税額等が変更されることになると解される（旧法70条2項1号の期間が経過した後にされた減額更正が有効なものであるとする原審の認定判断を正当として是認することができるとした最高裁平成2年4月17日第三小法廷判決・税務訴訟資料176号595頁参照）。したがって、原告らの主張は、その前提を欠き、採用することができない。

3 本件各通知処分の適法性

以上説示したところによれば、本件各通知処分は適法というべきである。

4 結論

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

大阪地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 西田 隆裕

裁判官 角谷 昌毅

裁判官 松原 平学

課税等の経緯

(単位：円)

項目	区分	申告	修正申告	賦課決定処分	更正の請求	通知処分	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
		H19. 9. 10	H20. 12. 19	H21. 1. 7	H25. 7. 25	H25. 10. 10	H25. 11. 20	H26. 2. 18	H26. 3. 7	H26. 11. 28
原告甲	取得財産の価額	488,932,704	488,932,704		361,802,280	更正をすべき理由がない旨の通知	全部取消し	棄却	全部取消し	棄却
	相続時精算課税適用財産の価額	510,000,000	510,000,000		510,000,000					
	債務及び葬式費用の金額	0	0		0					
	課税価格(1,000円未満切捨て)	998,932,000	998,932,000		871,802,000					
	相続時精算課税分の贈与税額控除額	97,000,000	97,000,000		97,000,000					
	納付すべき税額(100円未満切捨て)	317,168,500	318,727,000		251,806,700					
	過少申告加算税の額				155,000					
原告乙	取得財産の価額	26,389,817	26,389,817		22,742,585	更正をすべき理由がない旨の通知	全部取消し	棄却	全部取消し	棄却
	債務及び葬式費用の金額	0	0		0					
	課税価格(1,000円未満切捨て)	26,389,000	26,389,000		22,742,000					
	納付すべき税額(100円未満切捨て)	8,452,400	8,484,200		7,421,400					
	過少申告加算税の額									
相続税の総額	取得財産の価額の合計額	1,543,443,265	1,549,804,671		1,337,241,927					
	相続時精算課税適用財産の価額	510,000,000	510,000,000		510,000,000					
	債務及び葬式費用の合計額	956,637	956,637		956,637					
	課税価格の合計額(1,000円未満切捨て)	2,052,485,000	2,058,846,000		1,846,284,000					
	法定相続人の数	3人	3人		3人					
	遺産に係る基礎控除額	80,000,000	80,000,000		80,000,000					
	相続税の総額	845,242,000	848,422,500		742,142,000					

更 正 決 定

原告 甲
同 乙
被告 国

上記当事者間の平成●●年（〇〇）第●●号更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求事件につき、平成28年8月26日に当裁判所がした判決に明白な誤りがあるから、職権により、次のとおり決定する。

主 文

上記判決の原告らの住所の記載に、「大阪府伊丹市」とあるのを「兵庫県伊丹市」とそれぞれ更正する。

平成28年9月5日

大阪地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 西田 隆裕

裁判官 角谷 昌毅

裁判官 松原 平学