

大阪高等裁判所 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控訴事件

国側当事者・国(伊丹税務署長)

平成29年3月17日棄却・上告受理申立て

(第一審・大阪地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成28年8月26日判決、本資料266号-118・順号12896)

判 決

控訴人(原告)	甲
控訴人(原告)	乙
上記2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
被控訴人(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
被控訴人指定代理人	帆足 智典
同	松山 修
同	長西 研太
同	本間 伸幸
同	安田 里佳子

主 文

本件控訴をいずれも棄却する。

控訴費用は控訴人らの負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 伊丹税務署長が、平成25年10月10日付けで控訴人甲に対してした、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。
- 3 伊丹税務署長が、平成25年10月10日付けで控訴人乙に対してした、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

- 1 事案の要旨

(1) 亡丙を相続した控訴人らは、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を申告したが、その後、同通達が改正されたことから、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であったとして、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）に基づき、更正の請求をした。

伊丹税務署長は、控訴人らの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、控訴人らに対し、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。

控訴人らは、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（本件除外規定）のは、上記委任の範囲を逸脱して違法であり、本件各通知処分も違法であるなどとして、被控訴人に対し、本件各通知処分の取消しを求めた。

(2) 原審は、本件各通知処分は適法であるとして、控訴人らの請求をいずれも棄却した。

(3) これに対し、控訴人らが、原判決の取消し及び控訴人らの請求をいずれも認容することを求めて、本件控訴を提起した。

2 関係法令の定め及び前提となる事実

原判決「事実及び理由」第2の1及び2を引用する。

3 争点及び当事者の主張

原判決「事実及び理由」第2の3を引用する。

ただし、原判決8頁23行目から9頁9行目までを次のとおり改める。

「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、①同号の文言、②法71条1項が減額更正のできる期間を5年に制限した法70条1項（旧法70条2項）の特例を定めた趣旨や、法定期間の経過により救済を受けられない納税者を救済しようとする点で共通点を持つ法23条2項の趣旨、③法71条1項2号が「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な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うべき行為が取り消されたこと」の2つの理由（以下「2号所定の2理由」という。）を法70条の特例として定めた趣旨及びこれらの事由との均衡等を考慮して判断すべきである。

以上の各点を考慮すると、法71条1項2号にいう「その他これらに準ずる政令で定める

理由」とは、法定申告期限から5年以内に納税者が減額更正を受けることが不可能又は困難な事情があり、その困難な程度が2号所定の2理由に準ずる場合を指すと解すべきである。

国税庁長官による通達の変更によって初めて減額更正の理由が発生すること、通達の変更されるまでには相当の期間を要すること、通達の変更を待たずに救済を受けることは実際には極めて困難であること等に照らせば、施行令6条1項5号の理由は、「その他これらに準ずる政令で定める理由」に当たるといえる。

なお、法71条1項2号による委任の範囲を解釈するに当たっては、同号の委任に基づいて政令で定められた理由の内容及びそれらとの均衡も参考として考慮すべきところ、当該理由（法23条2項1号及び施行令6条1項1号ないし4号）との均衡の点からも、施行令6条1項5号の理由は、「その他これらに準ずる政令で定める理由」に当たるといえるべきである。」

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71条1項2号の趣旨

法70条は、租税法律関係の早期安定を図るため、更正等の課税処分の期間制限を定めており、減額更正については、同条1項1号（旧法70条2項1号）が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定めている。

一方、法71条は、法70条の定める課税処分の期間制限の特例を定めており、減額更正については、法71条1項2号が、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うべき行為が取り消されたこと（2号所定の2理由）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、法70条の期間制限にかかわらず、当該理由が生じた日から3年間はすることができる旨定めている。

2号所定の2理由は、申告、更正等により確定した国税の納付義務について、後発的な事由（無効な行為による経済的成果が無効であることに基因して失われたこと、取り消しうべき行為が取り消されたこと）により課税標準の計算の基礎となった事実に変動が生じたため、減額更正による是正が必要になった場合を同号所定の理由として定めるものである。これは、上記のような後発的な事由によって、納税申告書に記載された課税標準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（法24条）ことになり、減額更正の要件を充たすことになるため、当該後発的な事由が法定申告期限から相当期間経過後に発生する場合もあることを考慮し、適正な減額更正により納税者の利益を保護するため、期間制限の特例として定める趣旨と解される。

したがって、同号にいう「その他これらに準ずる政令で定める理由」とは、2号所定の2理由と同様に、後発的な事由により課税標準の計算の基礎となった事実に変動が生じたため、減額更正による是正が必要になった場合をいうものと解するのが相当である。

（2）法71条1項2号の趣旨と施行令6条1項5号の理由

ア 通達は法令ではなく、税務当局内部における規範にすぎないから、納税者は、通達の取扱いに従って納税申告を行い、あるいは、通達の取扱いに従った課税処分を受けた場合においても、当該取扱いが法令に反すると考えるときは、これと異なる取扱いをすべきこと

を主張して更正の請求をしたり、課税処分を争ったりすることができる。

通達に示された法令の解釈が、判決等によって違法とされ、それに伴って通達が変更された場合、変更前の通達に基づく取扱いは法令に従った取扱いではなかったのであるから、変更前の取扱いに従った申告や課税処分は、当初から適法でなく、通達の変更を待たずに減額更正による是正が可能であったということになる。

そうすると、施行令6条1項5号に定める通達の変更は、2号所定の2理由とは異なり、後発的な事由により課税標準の計算の基礎となった事実に変動が生じたため減額更正による是正が必要になった場合とはいえない。

イ 通達に示された法令の解釈に従った課税処分が、その法令解釈が違法であるとして判決等によって取り消された場合、当該課税処分は判決等によって直接是正される。この場合において、国税庁長官が判決等の判断に従って通達を変更して従前の取扱いを改める趣旨は、その契機となった判決等の事案と同様の事案が今後生じた場合に備えて新たな取扱いをすることを明らかにするとともに、同様の事案について過去にされた申告や課税処分については、国税に関する法律の規定に従っていなかったとき（法24条）に当たるとして、更正の請求（法23条1項）に基づき又は職権により減額更正を行って是正することにあると解される。過去の申告や課税処分については、法70条1項（旧法70条2項）により、減額更正は法定申告期限から5年間することができることとされているから、同期間内において是正が図られることになる。

通達の改正の契機となった判決等の事案と同様の事案について過去にされた申告や課税処分は、事案によっては相当多数に上ることも予想され、租税法律関係の早期安定の要請や減額更正の基礎となる事実に関する資料が期間の経過に伴って失われる可能性も考慮すると、判決等を契機とする通達の改正による過去の課税処分等の是正は、減額更正の期間（5年）内において行えば納税者の救済としては十分と考えられ、減額更正の期間制限の特例を設けて救済の範囲をさらに拡大するまでの必要があるとは認めがたい。

（3）法71条1項2号所定の理由との比較

2号所定の2理由が減額更正の期間制限の特例とすべき事由として定められた趣旨は、前記（1）のとおりである。

法71条1項2号の「その他これらに準ずる改令で定める理由」は、法23条2項1号、施行令6条1項1号ないし4号所定の理由である（施行令24条4項、30条）。これらの理由は、減額更正の期間制限の特例であるとともに、更正の請求の期間制限の特例でもある。その内容をみると、いずれも後発的な事由（法23条2項1号は判決、施行令6条1項1号は官公署の処分の取消し、同項2号は契約の解除、取消し、同項3号は帳簿書類の押収その他のやむを得ない事情の消滅、同項4号は租税条約に基づく当局間の協議）により、課税標準の計算の基礎となった事実に変動が生じたため、減額更正による是正が必要になった場合といえる。このような場合には、後発的な事由が発生して初めて更正の請求が可能になることから、更正の請求の期間制限の特例とすることが相当であり、また、当該後発的な事由が法定申告期限から相当期間経過後に発生し得ることを考慮すると、納税者の救済を図るため、減額更正の期間制限の特例とすることに合理性があると認められる。また、上記各理由は、いずれも、特定の納税者の特定の国税の納付義務について後発的な事由が生じたことを内容とするものであり、特例規定を適用することにより救済すべき事案は当該事案に限られるから、

減額更正の期間制限の特例としても租税法律関係の早期安定の要請に反するとはいえない。

一方、施行令6条1項5号の理由についてみると、通達によって示された国税庁長官の法令解釈がこれを違法とする判決等を契機として変更されたことは、通達に従った申告や課税処分によって国税の納付義務が確定した後に通達の変更が行われたという点で後発的な事由ではあるものの、前記のとおり、これによって課税標準の計算の基礎となった事実に変動が生じたため減額更正が必要になったということとはできない。また、通達の変更によって減額更正が必要となる同種事案の数は、減額更正の期間内に限っても相当多数に上る場合もあり得るところ、減額更正の期間制限の特例を設けてさらに対象を広げることは、租税法律関係の早期安定の要請に反するものというべきである。

以上のような違いを考慮すると、施行令6条1項5号の理由を減額更正の期間制限の特例と定めなかったとしても、上記の他の理由との関係で均衡を失するとはいえない。

なお、通達の変更が国税庁長官により公表され、従前と異なる取扱いを受けることとなっても、そのことを納税者が知らなければ、更正の請求をすることは期待し難いと考えられるから、施行令6条1項5号が、更正の請求の期間制限（法23条1項）の特例として、通達の変更により従前と異なる取扱いを受けることになったことを「知った」日の翌日から2か月以内は更正の請求ができるとしたことには合理性があると認められる。しかし、このことは、同号の理由と上記の他の理由との比較検討についての上記説示を左右しない。

(4) 以上によれば、本件除外規定は、法71条1項2号の委任の趣旨に反するものとはいえない。控訴人らの主張は採用できない。

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

次のとおり付加訂正するほか、原判決第3の2（原判決16頁11行目から18頁5行目まで）を引用する。

(1) 原判決16頁17行目の「税務署長の職権発動を促すものにすぎず」を「税務署長に対して職権を発動して更正を行うよう求めるものであり」と改める。

(2) 原判決16頁20行目の「法58条5項対照」を「法58条5項が「更正（更正の請求に基づく更正を除く。）」と規定して両者を区別していることと対照しても明らかである。」と改める。

(3) 原判決17頁9行目の「べきである。）」の次に「なお、法70条3項は、同条1項、2項所定の期間の終了前6か月以内に更正の請求があった場合には、更正の請求があった日から6か月以内は更正することができる旨定めて、同期間の終了間際にされた更正の請求に対して税務当局が適切に対応できるよう配慮している。」を加える。

(4) 原判決17頁16行目から18頁5行目までを次のとおり改める。

「しかし、更正の請求に理由がない旨の通知処分の取消訴訟において、当該通知処分を取り消す旨の判決が確定したときは、当該通知処分が基準時（処分時）において違法であることが確認され、処分行政庁は、判決の拘束力（行訴法33条）により、判決の内容に従って、改めて更正の請求に対する措置（法23条4項）をとるべき義務を負うのであり、判決の拘束力による措置として行う減額更正については、法70条による期間制限は適用されないと解される。したがって、控訴人らの主張は採用することができない。」

3 結論

以上によれば、原判決は相当であって、本件控訴はいずれも理由がないから棄却することと

する。

よって、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第11民事部

裁判長裁判官 山下 郁夫

裁判官 杉江 佳治

裁判官 久末 裕子