

大阪地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 処分取消請求事件

国側当事者・国(豊能税務署長)

令和6年4月17日棄却・控訴

判 決

原告	甲
被告	国
同代表者法務大臣	小泉 龍司
処分行政庁	豊能税務署長 平江 誠也
指定代理人	別紙1 指定代理人目録のとおり

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

豊能税務署長が令和5年5月22日付けで原告に対してした平成29年分所得税及び復興特別所得税の更正の請求に対してその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

原告は、平成30年3月1日、平成29年分の所得税及び復興特別所得税(以下「所得税等」という。)の申告書(以下「本件申告書」という。)を提出したところ、令和5年3月15日、本件申告書の還付される税金の記載に誤りがあったとして、平成29年分の所得税等の更正の請求をした(以下「本件更正の請求」という。)。豊能税務署長(以下「処分行政庁」という)は、同年5月22日付けで、本件更正の請求は、更正の請求をすることができる期間を経過した後にはされたものであるとして、更正をすべき理由がない旨の通知処分(以下「本件通知処分」という。)をしたところ、原告は本件通知処分の取消しを求めて本件訴訟を提起した。

1 関係法令等の定め

別紙2「関係法令等の定め」記載のとおりである。なお、同別紙における略語は、本文においても用いることとする。

2 前提事実(争いのない事実、顕著な事実及び掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実)

(1) 税理士である原告は、平成30年3月1日、処分行政庁に対し、平成29年分の所得税等に係る本件申告書を提出した。原告は、本件申告書の「還付される税金」欄に「1万2326円」と記載した。(乙1)

(2) 原告は、令和5年3月15日、平成29年分の所得税等に係る医療費控除及び寄附金控除

の額に誤りがあったとして、処分行政庁に対し、「還付される税金」の額を「1万7023円」とする本件更正の請求をした。(甲1、2、弁論の全趣旨)

(3) 処分行政庁は、同年5月22日付けで、本件更正の請求は更正の請求をすることができる期間を経過した後にされたものであるとして、原告に対し、更正をすべき理由がない旨の本件通知処分をした。原告は、同年6月30日、国税不服審判所長に対し、本件通知処分を不服として審査請求をした。(甲2、3)

(4) 原告は、同年10月6日、本件通知処分の取消しを求めて本件訴訟を提起した。(顕著な事実)

(5) 国税不服審判所長は、同年12月14日付けで、上記(3)の審査請求を棄却する旨の裁決をした。(弁論の全趣旨)

3 争点及び当事者の主張

本件の争点は、本件更正の請求が、更正の請求をすることができる期間内にされたものか否か(争点1)及び本件通知処分における理由付記の不備の有無(争点2)であり、争点に係る当事者の主張は下記のとおりである。

(1) 争点1(本件更正の請求が、更正の請求をすることができる期間内にされたものか否か)について

(原告の主張)

ア 通則法23条1項は、納税申告書を提出した者は、当該申告書に係る国税の法定申告期限から5年以内に限り、税務署長に対し更正をすべき旨の請求をすることができる旨規定するところ、「法定申告期限」は、一般に、確定申告の期限である当該年の翌年の3月15日をいう。原告は、本件更正の請求を、平成29年分の所得税等に係る確定申告期限である平成30年3月15日から5年以内の日である令和5年3月15日に行っており、本件更正の請求は、通則法23条1項所定の期限内に適法に行われている。

処分行政庁は、本件通達を適用し、通則法23条1項の「法定申告期限」を「当該申告書を提出した日」と読み替えた上で、本件更正の請求を、期限を徒過したものとして本件通知処分を行った。本件通達は行政庁内部のものであり、国民は直接これに拘束されないし、本件の原告のように確定申告期限から5年以内の日に更正の請求を行った者に対しては適用されるべきでない。

また、被告の主張によれば、通則法23条1項所定の「法定申告期限」には同法70条1項1号所定の「法定申告期限」に続く括弧書き(還付請求申告書に係る更正については当該申告書を提出した日などとするもの)がないにもかかわらず、これと同様の括弧書きを、立法権限のないはずの行政機関が付け足したのと結局同じことになる。本件通知処分は侵害行政に当たり、本来法律上の根拠が必要であるにもかかわらず、立法権限のない行政機関が立法を行ったのと同じであるから、憲法41条に違反する。

イ 国税不服審判所は、平成2年6月25日裁決(甲4。以下「平成2年裁決」という。)において、通則法23条1項の「法定申告期限」に関し、申告期限の定めがない還付申告書に係る更正の請求についても、「当該申告書を提出した日」ではなく法定申告期限から1年以内に行うことができる旨判断している。また、被告は所得税等の法定申告期限が当該年分の翌年3月15日である旨を広く周知しており、一般の国民にとっても上記認識が定着している。被告は、平成2年裁決を受けて、改正すべき法令をそのまま放置する一方、

確定申告期の広報活動においては、法定申告期限が当該年分の翌年3月15日であることを国民の大多数に定着させる状況を作出しながら、平成2年裁決に反する本件通知処分を行っており、本件通知処分は信義則に反するもので違法である。

(被告の主張)

ア 所得税法122条1項に規定する還付申告書は、その提出が納税者に義務付けられていない申告書であるから、納税申告書を提出すべき期限（法定申告期限（通則法2条7号））を観念できないところ、更正の請求は税務署長に対して更正を求める制度であるから、所得税法122条1項所定の還付申告書に係る更正の請求についても、更正をすることができる期間内においてのみできると解すべきである。そして、通則法70条1項1号は、還付請求申告書に係る更正について、当該申告書を提出した日から5年を経過した日以後についてはすることができない旨規定しているから、所得税法122条1項所定の還付申告書を提出した者が通則法23条1項に基づき更正の請求をすることができる期間は、同還付申告書を提出した日から5年以内と解すべきである。

本件通達は、上記法令の解釈のとおり、所得税法122条1項に規定する申告書に係る更正の請求の起算日は「当該申告書を提出した日」である旨を、実務上の影響に鑑み念のため確認的に明らかにしたものにすぎない。そうすると、処分行政庁は、上記法令の解釈に基づき本件通知処分をしたものであるから、本件通知処分が法律上の根拠を欠く旨の原告の主張は理由がない。

原告は、本件申告書を提出した平成30年3月1日から5年以内の日である令和5年3月1日までに本件申告書に係る更正の請求をすることが必要であったところ、原告が実際に本件更正の請求をしたのは同月15日であった。よって、本件更正の請求は、法令上更正の請求をすることができる期間内にされたものとはいえない。

イ 原告が指摘する平成2年裁決は、本件改正により更正の請求ができる期間が1年以内から5年以内に変更されたことによって、先例としての価値を失っている。本件法改正後の国税不服審判所の裁決は、本件通知処分と同様、所得税法122条1項所定の還付申告書に係る更正の請求ができる期間について、当該申告書を提出した日から5年以内と解するのが相当である旨、繰り返し判断している。また、上記法令の解釈が正当である以上、仮に、所得税等の法定申告期限が当該年分の翌年3月15日であることが国民に定着しているとしても、本件通知処分の適法性には何ら影響しない。したがって、本件通知処分は信義則に反するものではない。

(2) 争点2（本件通知処分における理由付記の不備の有無）について

(原告の主張)

本件通知処分の理由においては、被告が最大の根拠として主張する通則法70条1項1号について何ら触れられておらず、平成2年裁決を覆す理由も記載されていない。本件通知処分は、原告が処分の理由を正しく了知できるものとなっていないから、理由付記の不備がある。

(被告の主張)

本件通知処分の「処分の理由」欄には、本件申告書の提出日及び内容、本件更正の請求をした日に関する事実関係が記載された上で、通則法23条1項の規定を適用するに当たり、所得税法122条に規定する還付申告書は、法定申告期限の定めがないから、本件通達で明

らかにされているとおり、通則法 23 条 1 項に規定する「法定申告期限」を「申告書を提出した日」と読み替え、当該還付申告書に係る更正の請求の期限は、当該還付申告書を提出した日から 5 年以内となること、本件申告書は、その記載内容等から上記還付申告書に該当するから、本件申告書に係る更正の請求の期限は、本件申告書の提出日である平成 30 年 3 月 1 日から 5 年以内、すなわち令和 5 年 3 月 1 日となること等が記載されている。

このような記載内容に照らせば、本件通知処分が法律上の根拠に基づかずに恣意的にされたものでないことが担保されているといえるし、処分の相手方である原告においても、いかなる事実関係に基づきいかなる法律を適用して本件通知処分がされたのかを、本件通知処分に係る通知書の記載自体から了知し得る。実際、原告が審査請求をして本件通知処分を争っていることも踏まえると、原告の不服申立ての便宜を欠くことにもならないことは明らかである。

したがって、本件通知処分は行政手続法 8 条 1 項が定める理由提示の要件を欠いたものとはいえず、本件通知処分の理由付記に不備はない。

第 3 当裁判所の判断

1 争点 1 (本件更正の請求が、更正の請求をすることができる期間内にされたものか否か) について

(1) ア 通則法 23 条 1 項は、納税申告書を提出した者は、当該申告書に係る国税の法定申告期限から 5 年以内に限り、税務署長に対し更正をすべき旨の請求をすることができる旨規定するところ、ここにいう「納税申告書」には、所得税法 122 条 1 項所定の還付を受けるための還付申告書も含まれる (通則法 2 条 6 号、23 条 1 項 3 号)。

また、通則法 23 条 1 項の「法定申告期限」とは、「国税に関する法律の規定により納税申告書を提出すべき期限」をいうところ (同法 2 条 7 号)、所得税法 122 条 1 項所定の還付申告書は、同法 120 条 1 項により提出が義務付けられている申告書とはその性質を異にし、法定申告期限を観念することができない。

そもそも更正の請求は、納税申告書を提出した者が、税務署長に対して更正を求める制度であることからすれば、同法 122 条 1 項所定の還付申告書に係る更正の請求についても、税務署長が更正をすることができる期間内においてのみすることができることと解すべきである。そして、税務署長が更正をすることができる期間について、通則法 70 条 1 項柱書き及び同項 1 号括弧書きは、還付請求申告書に係る更正については、当該申告書を提出した日から 5 年を経過した日以後においてはすることができない旨定めていることからすれば、所得税法 122 条 1 項所定の還付申告書を提出した者が、通則法 23 条 1 項により更正の請求をすることができる期間については、上記の税務署長が還付請求申告書に係る更正をすることができる期間と同様に、当該還付申告書を提出した日から 5 年以内と解するのが相当である。

イ 前記前提事実 (1) 及び (2) によれば、原告が本件申告書を提出した日は平成 30 年 3 月 1 日であるところ、原告は、同日から 5 年を経過した日以降の令和 5 年 3 月 15 日に本件更正の請求をしたというのであるから、本件更正の請求は、更正の請求をすることができる期間を経過した後にされたものといえる。

ウ 原告の主張について

(ア) 原告は、本件通知処分は、本件通達を適用して、通則法 23 条 1 項の「法定申告期

限」を「申告書を提出した日」と読み替えてされたものであり、また通則法23条1項所定の「法定申告期限」には同法70条1項1号所定の「法定申告期限」に続く括弧書きがないにもかかわらず、これと同様の括弧書きを、立法権限のないはずの行政機関が付け足したのと同じであるから、憲法41条に違反する旨主張する。

しかし、本件通達が、所得税法122条に規定する申告書についても、通則法23条の規定が適用され、この場合において、同条1項に規定する「当該申告書に係る国税の法定申告期限」とあるのは、「当該申告書を提出した日」と読み替える旨定めているのは、前記アのとおり関係法令の規定や立法趣旨等を根拠として導かれる通則法23条1項の解釈を、確認的に関係機関に示達したものと解される。そうすると、本件通知処分は、本件通達のみを根拠とするものではなく、前記アのとおり関係法令の規定や立法趣旨等を根拠として導かれる通則法23条1項の解釈を根拠とするものであるから、本件通知処分が憲法41条に違反するという事はできない。

(イ) また、原告は、平成2年裁決が、通則法23条1項の「法定申告期限」に関して、申告期限の定めがない還付申告書に係る更正の請求についても、「当該申告書を提出した日」ではなく法定申告期限から1年以内に行うことができる旨判断しているところ、被告は、平成2年裁決を受けて、改正すべき法令をそのまま放置し、法定申告期限が当該年分の翌年3月15日であることを国民の大多数に定着させる状況を作出したものであるから、被告が平成2年裁決に違反する本件通知処分を行うことは、信義則に反し違法である旨主張する。

しかし、平成2年裁決は、更正の請求をすることができる期間が法定申告期限から1年以内と短期間であったという事情のもとでの解釈を示したものとどまり、本件改正により、更正の請求をすることができる期間が法定申告期限から5年以内に延長されたことによって、平成2年裁決が前提とした事情に変更が生じたというべきである。そして、本件改正後においては、前記アのとおり、所得税法122条1項所定の還付申告書に係る更正の請求を税務署長が更正をすることができる期間内（通則法70条1項1号）に行うためには、通則法23条1項により更正の請求をすることができる期間についても、当該還付申告書を提出した日から5年以内と解するのが相当であるから、平成2年裁決と同様の解釈を採ることはできない。

また、本件通達によって上記アの解釈が広く周知されていることも併せ考慮すると、平成2年裁決の存在等をもって原告に保護すべき信頼が生じているということもできないから、本件通知処分の信義則違反をいう原告の上記主張も採用することができない。

2 争点2（本件通知処分における理由付記の不備の有無）について

(1) 行政手続法8条1項本文が、申請により求められた許認可等を拒否する処分をする場合に同時にその理由を申請者に示さなければならないとしているのは、申請に応答して許認可等を拒否するという処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を申請者に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。そして、同項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分の性質及び内容等を総合考慮してこれを決定すべきである（最高裁平成●●年（○○）第●●号同23年6月7

日第三小法廷判決・民集65巻4号2081頁参照)。

更正をすべき理由がない旨の通知処分は、納税申告書を提出した者から更正の請求があった場合に、その請求に係る課税標準等について調査し、更正をすべき理由がない旨を通知する処分である(通則法23条4項)。そして、行政手続法8条1項本文の上記趣旨も踏まえれば、上記処分を書面でするときは、その理由として、当該書面の記載自体から、請求者が更正の請求をする理由に対応してその結論に到達した過程が明らかにされなければならないというべきである(最高裁昭和●●年(○○)第●●号同38年5月31日第二小法廷判決・民集17巻4号617頁参照)。

- (2) これを本件についてみると、甲2号証によれば、本件通知処分の「処分の理由」欄には、本件申告書の提出日及び内容に加えて、本件更正の請求に関する事実関係が記載された上で、通則法23条1項の規定を適用するに当たり、所得税法122条に規定する還付申告書は、法定申告期限の定めがないから、当該還付申告書に係る更正の請求をすることができる期間は、当該還付申告書を提出した日から5年以内となること、本件申告書に係る更正の請求の期限は、本件申告書の提出日である平成30年3月1日から5年以内、すなわち令和5年3月1日となるところ、本件更正の請求は、上記期限を経過した後にされたもので、更正をすべき理由があるとは認められないこと等が記載されている。

そして、このような理由の記載は、所得税法122条に規定する還付申告書に係る更正の請求について、これを行うことができる期間についての通則法23条1項の解釈と、本件更正の請求が上記期間を経過した後にされたものであることを示したものであり、上記記載自体から、本件更正の請求について、更正をすべき理由があるとは認められないとの結論に到達した過程が明らかにされていたといえることができる。そうすると、本件通知処分の相手方である原告においても、本件通知処分に係る通知書の記載自体から上記の結論に到達した過程を理解することができたというべきであり、原告において不服申立てを検討する上で支障があったとも認められない。

- (3) 原告は、本件通知処分の理由中に、通則法70条1項1号について何ら触れられておらず、また平成2年裁決と異なる解釈を採用する理由が記載されていない点を問題視する。しかし、本件通知処分との関係で原告に直接適用されていない法令解釈上の論拠となる条文や、問題となり得る裁決例が逐一記載されていないからといって、前記(1)の行政手続法8条1項本文の趣旨目的が損なわれるわけではないから、原告の指摘は上記結論を左右するものではない。
- (4) したがって、本件通知処分は行政手続法8条1項が定める理由提示の要件を欠いたものとはいえず、本件通知処分の理由付記に不備があったということとはできない。

3 小括

以上によれば、本件更正の請求は、通則法23条1項所定の更正の請求をすることができる期間を経過した後にされたものであり、不適法であるから、更正をすべき理由がない旨の本件通知処分は適法である。また、本件通知処分は行政手続法8条1項が定める理由提示の要件を欠いたものとはいえず、本件通知処分の理由付記に不備があったともいえないから、本件通知処分の取消請求は理由がない。

第4 結論

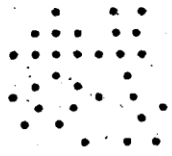
よって、原告の請求は理由がないからこれを棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 横田 典子

裁判官 森 文弥

裁判官 立仙 早矢

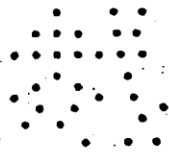


(別紙1)

指定代理人目録

古川知寿子、中村拓史、花谷愛華、檜垣政敏、後谷尚、東屋敷祥世、石田隆邦、
日高良子

以上



(別紙2)

関係法令等の定め

1 国税通則法（以下「通則法」という。）

5 (1) 通則法2条6号は、納税申告書とは、申告納税方式による国税に関し国税に関する法律の規定により次に掲げるいずれかの事項その他当該事項に関し必要な事項を記載した申告書をいい、国税に関する法律の規定による国税の還付金（以下「還付金」という。）の還付を受けるための申告書でこれらのいずれかの事項を記載したものを含む旨定める。

10 (2) 同条7号は、法定申告期限とは、国税に関する法律の規定により納税申告書を提出すべき期限をいう旨定める。

(3) 通則法23条1項は、納税申告書を提出した者は、次の各号のいずれか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5年以内に限り、税務署長に対し、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。

15 1号 当該申告書に記載した課税標準等若しくは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により、当該申告書の提出により納付すべき税額（当該税額に関し更正があった場合には、当該更正後の税額）が過大であるとき。

20 3号 1号に規定する理由により、当該申告書に記載した還付金の額に相当する税額が過少であるとき、又は当該申告書に還付金の額に相当する税額の記載がなかったとき。

なお、同項は、平成23年法律第114号により改正され、更正の請求をすることができる期間が1年から5年に延長されている（以下「本件改正」という。）。

25 (4) 同条4項は、税務署長は、更正の請求があった場合には、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、更正をし、又は更正をすべき理由がない

旨をその請求をした者に通知する旨定める。

(5) 通則法70条1項は、次の各号に掲げる更正決定等は、当該各号に定める期限又は日から5年を経過した日以後においてはすることができない旨定め、同項1号において、更正については、その更正に係る国税の法定申告期限（還付請求申告書に係る更正については当該申告書を提出した日）とする旨定める。

(6) 国税通則法施行令26条1項は、還付請求申告書は、還付金の還付を受けるための納税申告書（納税申告書に記載すべき課税標準等及び税額等が国税に関する法律の規定により正当に計算された場合に当該申告書の提出により納付すべき税額がないものに限る。）で通則法17条2項に規定する期限内申告書以外のものをいう旨定める。

2 所得税法（平成31年法律第6号による改正前のもの。）

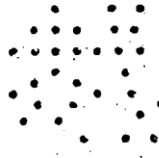
(1) 所得税法120条1項は、居住者は、その年分の総所得金額の合計額が雑損控除その他の控除の額の合計額を超える場合において、当該総所得金額からこれらの控除の額を控除した後の金額を課税総所得金額とみなして同法89条の規定を適用して計算した場合の所得税の額の合計額が配当控除の額を超えるときは、第三期（その年の翌年2月16日から3月15日までの期間をいう。）において、税務署長に対し、次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない旨定める。

5号 1号に掲げる総所得金額の計算の基礎となった各種所得につき源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額（以下「源泉徴収税額」という。）がある

場合には、3号に掲げる所得税の額からその源泉徴収税額を控除した金額

6号 前号に掲げる金額の計算上控除しきれなかった源泉徴収税額がある場合には、その控除しきれなかった金額

(2) 所得税法122条1項は、居住者は、その年分の所得税につき120条1項6号に掲げる金額がある場合には、確定申告書を提出すべき場合を除き、138条1項の規定による還付を受けるため、税務署長に対し、必要な事項を記載



した申告書を提出することができる旨定める。

3 所得税基本通達122-1（以下「本件通達」という。）

本件通達は、所得税法122条に規定する申告書についても、通則法23条の規定の適用があることに留意すること、この場合において、同条第1項に規定する「当該申告書に係る国税の法定申告期限」とあるのは、「当該申告書を提出した日」と読み替えるものとする旨定める。