

大阪高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 処分取消請求控訴事件

国側当事者・国(豊能税務署長)

令和6年11月28日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・大阪地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和6年4月17日判決、本資料274号・順号13974)

## 判 決

控訴人(原審原告)	甲
被控訴人(原審被告)	国
同代表者法務大臣	鈴木 馨祐
処分行政庁	豊能税務署長 楠 知典
被控訴人指定代理人	森藤 茉由
同	平山 峻次
同	花谷 愛華
同	檜垣 政敏
同	徳山 健一
同	久保 奈々美

## 主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

## 事実及び理由

### 第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 豊能税務署長が令和5年5月22日付けで控訴人に対してした平成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

- 1 控訴人は、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、控訴人は本件通知処分の取消しを求めて本件訴訟を提起した。

原審が控訴人の請求を棄却したので、これを不服とする控訴人が本件控訴を提起した。

- 2 関係法令等の定め、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）並びに争点及び当事者の主張は、下記のとおり補正し、後記3のとおり当審における控訴人の補充的主張を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」中「第2 事案の概要」の1ないし3に記載のとおりであるから、これを引用する。

原判決15頁5行目の末尾に改行の上、下記のとおり加える。

「同条3項は、同条1項により更正をすることができないこととなる日前6月以内にされた更正の請求に係る更正は、同条1項の規定にかかわらず、当該更正の請求があつた日から6月を経過する日まで、することができる旨定める。」

- 3 当審における控訴人の補充的主張

- (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

ア 法律の条文構成として、ある用語で括弧書きのないものが先にあり、後ろの条文に同じ用語で括弧書きのあるものがある場合、これらが別のものであると区別して規定していることをわざわざ意図しているのが立法の意思である。ゆえに通則法70条1項1号の「法定申告期限」に続いている括弧書きがあることを根拠に同法23条1項の括弧書きのない「法定申告期限」を本件通達のように読み替えて適用することは上記立法の意思に反し、国会を唯一の立法機関と規定した憲法41条に違反している。

名宛人が国民である通則法23条1項に定められた国民の権利が、名宛人が税務署長であって国家権力の濫用から国民を守るための同法70条の規定によってさらに縛りをかけられて権利を行使できる期限がかえって縮められるという解釈は、憲法の本質からみて本末転倒であり、不当である。

したがって、通則法23条1項に定められた括弧書きのない「法定申告期限」から5年を経過するまでは、通則法70条1項1号括弧書きによってさらなる制限はされないと解すべきである。

イ 本件通達は、平成23年12月2日の通則法改正前はもとより、平成2年裁判にかかると処分よりも前からまったく同じ文言で存在しており、本件通達が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するのは、歴史的な事実・経緯と異なる。

平成2年裁判には「1年という期間」が「短い」という評価をしたような表現はない。更正の請求をすることができる法定申告期限が1年から5年が変わろうと、平成2年裁判で明記されている「還付申告書以外の納税申告書に係る更正の請求が法定申告期限前に提出された場合との均衡を図る」という判断は維持されるべきである。

本件通達は、平成2年裁判にかかると処分以前から変更されていないから、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との解釈が本件通達によって周知されたことはない。通則法改正の機会に上記の解釈が国民に広く周知された形跡もない。それに対し、所得税の法定申告期限は当該年の翌年3月15日ということが毎年2月から3月にかけて国税当局によって大々的に周知されている。

よって、信義則違反という控訴人の主張には理由がある。

- (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

ア 本件通知処分に係る通知書には「所得税法基本通達122-1において、国税通則法第23条第1項に規定する『法定申告期限』を『申告書を提出した日』と読み替える旨定められていることから」と記載されているところ、その通達（本件通達）が根拠としている通則法70条1項1号について触れていないことから、処分行政庁は、通達によって直接国民を拘束し処分しており、最高裁判決（第三小法廷昭和43年12月24日判決・昭和●●年（〇〇）第●●号）に違反しているから理由付記が不備である。

イ 法律の中では一番重要なただ一つの条文である通則法70条を用いて説明すること、裁判に関しても法改正前に行われた平成2年判決の判断を通則法改正後は覆してかまわないという根拠を記載することが必要であり、それが書かれていないため、法律を読み替える通達のみをもって国民を拘束していることになるので、通達は直接国民を拘束しないとされた前記判例に違反する。

### 第3 当裁判所の判断

1 当裁判所の判断は、後記2のとおり当審における控訴人の補充的主張に対する判断を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」のとおりであるから、これを引用する。

2 当審における控訴人の補充的主張に対する判断

(1) 控訴人は前記第2の3(1)のとおり主張する。

ア なるほど控訴人の主張するとおり、「当該申告書に係る国税の法定申告期限から5年内」という通則法23条1項の規定ぶりに照らすと、還付請求申告書に係る更正請求が、当該年度の所得税の法定申告期限から5年まで請求可能であるかのようにも見える。そして、法律の定め方として、一般に、ある用語につき括弧書きで注釈等が付されていないものが先の条文にあり、後ろの条文で同じ用語につき括弧書きで注釈等が付されているものがある場合、これらが別のものであると区別して規定しているということもできる。

しかし、法解釈は、必ずしも一箇の条文の文理において完結するものではなく、同じ法律の他の条文の定めを参酌し、互いに矛盾しないようにすべきところ、通則法70条1項及び3項の定めによれば、税務署長は、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はすることができず、その例外として、更正をすることができないこととなる日前6月以内にされた更正の請求に係る更正は、当該更正の請求があつた日から6月を経過する日まですることが可能であるにすぎない。すなわち、通則法70条1項及び3項を併せて読むと、結局、還付請求申告書を提出した日から5年を経過した日以後にされた更正の請求に対し、税務署長においてこれに応じて更正をすることが許されない以上、たとえ通則法23条1項の文理のみを見れば控訴人の主張するような解釈が可能であるとしても、通則法全体の規定の内容を踏まえれば、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請求することはできないと解するほかない。

なお、通則法23条1項に定められている更正の請求主体は納税者であり、同法70条に定められている更正の主体は税務署長であるが、同条1項が更正の請求の有無にかかわらず、税務署長において更正できる期間を定めているのに対し、同条3項は納税者から更正の請求があつた場合に同条1項で定められた更正できる期間の終期の延長を認めており、そうすると、同法70条は、単純に国家権力の濫用から国民を守るための規定であるとい

うことはできず、納税者による更正の請求とこれに対する税務署長の更正の判断時期の関係を調整するための規定でもあるということが出来るから、同法70条によって同法23条1項の解釈が左右されることは憲法（控訴人が指摘する憲法41条を含む。）の精神に反するものではない。

イ 平成2年裁決は、還付申告書に係る更正の請求をすることのできる期間が1年以内と限られていた時代において、その趣旨を、当該申告書を提出した日ではなく当該年度の所得税の法定申告期限から1年以内に行うことができる旨判断したものであって、法定申告期限から5年以内に行うことができる旨判断したのではないから、本件通知処分が直ちに平成2年裁決に反するものとはいえない。そして、還付申告書は、確定申告期間とは関係なく、対象となる年の翌年1月1日から提出することができるところ、例年の所得税の法定申告期限である翌年3月15日との乖離を見るに、1年に対する3か月15日と5年に対する3か月15日では、その割合が大きく異なる。したがって、更正の請求をすることができる期間が1年以内と定められている平成2年裁決時の状況と、5年以内と定められている本件改正後の状況とでは、還付申告書に係る更正の請求の場合と還付申告書以外の納税申告書に係る更正の請求が法定申告期限前に提出された場合との均衡を図る必要性は同じではない。

このように平成2年裁決が既に本件に対する先例としての意義を喪失した以上、平成2年裁決があるからといって、本件通知処分が信義則に反するものとはいえないし、本件通達が平成2年裁決にかかる処分よりも前から同じ文言で存在してきたからといって、本件通達が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することを妨げることもできない。

(2) 控訴人は前記第2の3(2)のとおり主張する。

しかし、控訴人の更正の請求が認められなかったのは、更正の請求が還付申告書を提出してから5年を経過していた事実と、更正の請求の終期が還付申告書を提出してから5年であるという通則法23条1項の法律解釈に基づくものであるから、本件通知処分に係る通知書にこれらが顕れている以上、同法70条を直接引用しなくとも、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して拒否処分がなされたかを、申請者においてその記載自体から了知し得る程度に示されていると認められるから、理由付記に違法があるとはいえない。

(3) したがって、当審における控訴人の補充的主張を採用することはできない。

#### 第4 結論

以上の次第で、控訴人の請求には理由がない。よって、控訴人の請求を棄却した原判決は正当であるから、本件控訴を棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第5民事部

裁判長裁判官 徳岡 由美子

裁判官 住山 真一郎

裁判官 伊丹 恭