

諮問番号：平成 31 年 4 月 2 日付 諮問第 2 号
答申番号：令和元年 8 月 22 日付 答申第 2 号

答 申 書

第 1 審査会の結論

処分庁沖縄市長（以下「処分庁」という。）が審査請求人に対して行った平成 29 年度市民税・県民税の更正決定に関する処分（以下「本件処分」という。）についての審査請求は理由がないから棄却されるべきとの審査庁沖縄市長（以下「審査庁」という。）の判断は、妥当である。

第 2 審査関係人の主張の要旨

1 審査請求人の主張

- (1) 処分庁（沖縄市長）が審査請求人に対して行った平成 30 年 7 月 20 日付「平成 29 年度市民税・県民税更正（決定）通知書」に関する処分を取り消すとの裁決を求める。
- (2) 平成 28 年度と平成 29 年度の所得控除額に差があることから、来庁し、処分庁へ説明を求めたところ、窓口対応をした職員が「対応が不適切で、かつ市民の正当な権利を侵害するような高圧的言動、態度」を示し、「税額を変更決定して、後日、納付書を送付するから、ちゃんと期限内に支払いなさい」と告げられたほか、納税者が納得できる説明を求めても、「漏れが生じた場合は、地方税法に基づいて、三年以内は変更決定ができる」旨の説明を繰り返すばかりであり、「納得できないまま」終わり、その後、本件処分に係る文書が自宅に郵送されてきたものである。
- (3) 処分庁が自ら行った当初の処分に誤りがあったことを理由に、これを取り消し、新たに審査請求人に不利益となる処分を課すことは、適法とは認められず、不当である。また、行政事務手続上、いかにして誤りが発生したのか、その経過、原因が明らかでなく、何ら説明もされていない。
- (4) 平成 29 年度の市民税・県民税は、当初の決定に基づき、既に完納しているものである。

2 処分庁の主張

- (1) 本件審査請求を棄却するとの裁決を求める。
- (2) 平成 28 年度と平成 29 年度の市民税・県民税の税額算定の基礎となる所得控除額に差があることについては、平成 29 年度の所得控除額の算定において、誤って社会保険料を重複して控除してしまったため、正しく算定を行っていた平成 28 年度の所得控除額と比べ、所得控除額に差が生じてしまったものであり、平成 30 年 7 月 26 日付で送付した文書に、その旨、記載したところである。
- (3) 三年以内であれば、税額が変更できることについては、地方税法（昭和

25 年法律第 226 号。以下同じ。) 第 17 条の 5 第 3 項を根拠としており、「賦課決定は、法定納期限の翌日から起算して三年を経過した日以後においては、することができない。」と規定されている。

法定納期限については、地方税法第 11 条の 4 第 1 項において、「地方税を納付し、又は納入すべき期限をいい、地方税で納期を分けているものの第二期以降の分については、その第一期分の納期限をいい」とされている。

これらのことより、平成 29 年度市民税・県民税の法定納期限は、その第一期分である平成 29 年 6 月 30 日となることから、その翌日である平成 29 年 7 月 1 日から三年（令和 2 年 6 月 30 日）を経過した場合、賦課決定はできないことになる。

よって、平成 30 年度（平成 30 年 7 月 20 日）において当該市民税・県民税は平成 29 年度に遡って賦課決定することができるものである。

- (4) 審査請求人は、平成 29 年度の市民税・県民税は、当初の決定に基づき、既に完納している旨、主張しているが、現時点における平成 29 年度市民税・県民税の納付については、既に終了・完結しているわけではなく、今後賦課決定できる期間内に税額変更がない限り、本件処分による不足分を納付することで完納となる。
- (5) 以上のとおり、本件処分は不当なものではなく適法にされたものであり、誤りが発生した原因についても説明文書（平成 30 年 7 月 26 日送付した文書）で説明を行っている。

第 3 審理員意見書の要旨

1 審理員意見書の結論

本件審査請求には、理由がないから、行政不服審査法（平成 26 年法律第 68 号。以下同じ。）第 45 条第 2 項の規定により、棄却されるべきである。

2 理由

(1) 賦課決定の期限について

地方税法第 17 条の 5 第 3 項は、「賦課決定は、法定納期限の翌日から起算して三年を経過した日以降においては、することができない。」と規定し、賦課決定に期間制限を設けている。

法定納期限については、地方税法第 11 条の 4 及び地方税法の施行に関する取扱いについて（市町村税関係）（平成 22 年 4 月 1 日総税市第 16 号「自治税務局市町村税課」）の定めにより、第一期分としている。その第一期分の納期については、地方税法第 320 条の条例への委任規定を受けて、沖縄市税条例（昭和 49 年沖縄市条例第 34 号。以下同じ。）第 40 条第 1 項において、6 月 1 日から同月 30 日までの納期と定めている。それらの規定に基づくと、法定納期限は、平成 29 年 6 月 30 日となる。

地方税法第 17 条の 5 第 3 項の規定に基づくと、法定納期限の翌日となる平成 29 年 7 月 1 日から三年を経過した場合、すなわち令和 2 年 6 月 30 日を経過した場合には、賦課決定することができないこととなる。

本件処分は、平成 30 年 7 月 20 日に行われているため、期間制限内に賦

課決定されていることになる。

(2) 納税通知について

納税通知書の通知について、処分庁によれば、納税通知書は平成 30 年 7 月 24 日に発送したというが、それを証明する事実は確認できない。審査請求人によれば、審査請求書の審査請求に係る処分があったことを知った年月日については、審査請求人が本件処分の通知書を受け取った日ではなく、審査請求人が来庁した際、処分庁が審査請求人に直接本件処分が行われることを告げた、平成 30 年 7 月 20 日としている。

平成 30 年 7 月 30 日午前に審査請求人が来庁し、総務課を訪ね、本件処分の審査請求の手續等について相談している。その際、総務課において、本件処分があったことを確認し、審査請求書の申請様式を交付している。

このことから、審査請求人は、平成 30 年 7 月 30 日までには、本件処分の通知書を受け取っていることになる。

次に、処分庁が発送した、本件処分の通知書によると、納期限は平成 30 年 8 月 31 日となっている。これは、地方税法第 319 条の 2 第 3 項の規定どおり、本件処分の通知書が納期限前 10 日までに納税者に交付されていることになる。

(3) 処分理由の提示について

行政手続法（平成 5 年法律第 88 号。以下同じ。）第 14 条第 1 項では、行政庁は、不利益処分をする場合には、その名宛人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならないと規定している。また、行政手続法第 14 条第 1 項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、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、処分の理由を名宛人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。

これを本件についてみると、処分庁が平成 30 年 7 月 20 日付けで発送した本件処分の通知書一式は次のとおりである。「平成 29 年度市民税・県民税納税通知書（以下「平成 29 年度納税通知書」という。）」、「平成 29 年度市民税・県民税更正（決定）通知書（以下「平成 29 年度更正決定通知書」という。）」、「納付書」、「市・県民税の税額変更（決定）について」。

「市・県民税の税額変更（決定）について」の文書に記載されている内容は、変更事由として「控除の変更」、原因としては「社会保険料控除の金額が同一である課税資料（給与支払い報告、公的年金支払報告等）は、チェックしていましたが、平成 29 年度において審査請求人の分が漏れておりました。賦課決定については、地方税法第 17 条の 5 第 3 項により」とある。この記載された内容は、行政手続法第 14 条の求める不利益処分の理由を示す書面となっている。

次に、処分庁が後日、追加送付した説明文書「今回のお尋ねの件について」に記載された内容は、「この度の誤りは、課税資料となった勤め先の会社からの給与支払報告書および厚生労働省年金局からの公的年金支払

報告書それぞれに記載されている社会保険料の額が同一の介護保険料の額であるにも関わらず、本来ならどちらか一方の額を控除すべきところ、両方を控除した。」また、更正処分の根拠となる法令名と条項は、「地方税法第 17 条の 5」と記載し、同法の条文、条文の説明も記載されている。

「市・県民税の税額変更（決定）について」の文書内容のみを取り出せば、明確性に欠けているといえるが、追加送付した説明文書「今回のお尋ねの件について」に記載されている内容については、「会社からの給与支払報告書および厚生労働省年金局からの公的年金支払報告書それぞれに記載されている社会保険料の額が同一の介護保険料の額であるにも関わらず、本来ならどちらか一方の額を控除すべきところ、両方を控除した。」と具体的に記載されているのであるから、処分庁の恣意抑制の点でも、不服申立ての便宜という点でも、行政手続法第 14 条の要求する処分理由の提示として欠けるところはない。

次に、審査請求人が提出した反論書によれば、「行政事務手続きにおいて、いかにして誤りが発生したのか、その経過、原因が明らかでなく、なんら説明もありません。」との反論に対し、処分庁の再弁明書には、「本件処分をするに至った課税誤りの原因、経過については、「平成 30 年 7 月 26 日に送付した説明文書に記載したとおりである。」と弁明しているが、それについて審査請求人からは、反論がない。

(4) 減免の該当性について

審査請求人から沖縄市税条例第 51 条第 2 項に基づく減免の申請手続はないが、仮にあったとしても、同条第 1 項の第 1 号から第 7 号までに該当しないのは、明らかである。

(5) 本件処分の妥当性について

審査請求人は、処分に誤りがあったということで、その処分を取り消し、新たに処分を課することは、適法とは認められず、そのことについて、不利益を負うことは、不当であるとし、本件処分の取り消しを主張している。しかし、処分庁が当初の賦課決定処分で税額に誤りがあり過少であることが判明した場合、これを正しい額に増額する変更決定処分を行わなければ、納税義務者が本来負うべき納税義務を軽減することになる。そのような場合に税負担の軽減を認める旨の定めは地方税法にも沖縄市税条例にもない。処分庁は、租税法律主義により、地方税法及び沖縄市税条例に基づき正しく賦課決定をすることが求められているため、本件処分をせざるを得ない。

本件処分は、法律で一定の要件のもとに認められた制度であり、上記(1)から(4)のとおり、法律で定めるところに従って適正になされており、何ら違法又は不当な点はない。

他に本件処分に違法又は不当な点は認められない。

第 4 審査庁の意見

本件審査請求は、審理員意見書のとおり理由がないから、行政不服審査法第

45 条第 2 項の規定により、棄却されるべきである。

第 5 審査請求の経過

平成 31 年 4 月 2 日 審査庁から諮問書を受領
令和元年 7 月 12 日 第 1 回調査審議
令和元年 7 月 25 日 第 2 回調査審議
令和元年 8 月 19 日 第 3 回調査審議

第 6 審査会の判断の理由

1 賦課決定の妥当性について

本件処分についての審査請求に係る審査庁からの諮問において審査庁から提出された諮問書（以下「諮問書」という。）によると、本件処分の根拠を「地方税法第 17 条の 5 第 3 項の規定に基づく処分」としていることから、市民税・県民税の賦課決定の根拠及び賦課決定内容の妥当性について、以下、検討する。

(1) 市民税・県民税の賦課決定について

地方税法第 17 条の 5 第 3 項は、「賦課決定は、法定納期限の翌日から起算して三年を経過した日以後においては、することができない。」と規定し、更正、決定等の期間制限について定めたものである。当該規定は、三年を経過する以前であれば、更正を行うことができると解されるが、市民税・県民税の賦課決定を行う直接の根拠と解することはできない。

処分庁からの説明によると、本件処分に係る直接の根拠は、沖縄県税条例（昭和 47 年沖縄県条例第 59 号。以下同じ。）第 18 条第 1 項第 1 号並びに沖縄市税条例第 23 条第 1 項第 1 号とのことであり、審査請求人に対しては、平成 30 年 7 月 20 日付の平成 29 年度納税通知書において、課税の根拠として、当該根拠を示しているとのことである。なお、諮問書において、本件処分を「地方税法第 17 条の 5 第 3 項の規定に基づく処分」と記載したのは、審査庁による諮問書上の誤りであり、審査請求人に対しては、審査請求人から税額の更正を遡及して行うことのできる期間の根拠について質問があったことから、地方税法第 17 条の 5 第 3 項の規定について説明を行ったものであるとのことである。

沖縄県税条例第 18 条は、県民税の納税義務者等についての規定で、沖縄県税条例第 18 条第 1 項柱書は「県民税は、第 1 号に掲げる者に対しては均等割額及び所得割額の合算額によって」「課する」と規定し、同第 1 項第 1 号は「県内に住所を有する個人」と規定している。

また、沖縄市税条例第 23 条第 1 項は、市民税の納税義務者等についての規定で、沖縄市税条例第 23 条第 1 項柱書は「市民税は、第 1 号の者に対しては均等割額及び所得割額の合算額によって」「課する」と規定し、同第 1 項第 1 号は「市内に住所を有する個人」と規定している。

そして、個人の市民税・県民税の賦課期日については、沖縄県税条例第 26 条並びに沖縄市税条例第 37 条において、それぞれ「当該年度の初日の属する年の 1 月 1 日とする。」と規定されている。

審査請求人は「平成 29 年 1 月 1 日」において沖縄県及び沖縄市内に住

所を有する個人であることから、沖縄県税条例第 18 条第 1 項第 1 号並びに沖縄市税条例第 23 条第 1 項第 1 号の各規定が市民税・県民税の賦課決定の直接の根拠となる。

(2) 賦課決定の更正について

前述のとおり、地方税法第 17 条の 5 第 3 項は、「賦課決定は、法定納期限の翌日から起算して三年を経過した日以降においては、することができない。」と規定し、賦課決定に期間制限を設けている。

また、沖縄市税条例第 7 条は、「課税洩等に係る市税又は詐偽その他不正の行為により免れた市税があることを発見した場合には、課税すべき年度の税率によってその金額を直ちに徴収する。」と規定している。

本件処分は、審査請求人からの問い合わせを発端に、平成 29 年度の市民税・県民税の賦課決定に課税洩れの誤りがあることが発覚し、地方税法第 17 条の 5 第 3 項の期間制限内であったことから、遡って賦課決定の更正を行ったものであると認められるので、審理員意見書のとおり、適法に賦課決定が行われたものと認められる。

(3) 本件処分に係る税額の算出について

処分庁は、本件処分において平成 30 年 7 月 20 日付の平成 29 年度納税通知書に、同日付平成 29 年度更正決定通知書を同封し、審査請求人に通知している。このうち、平成 29 年度更正決定通知書には、変更前（賦課決定当初）及び変更後（賦課決定更正後）の「1 所得金額」、「2 控除金額」、「3 課税標準」、「4 税額」、「5 期割」、「増減額」の金額が記載されているが、審査請求人からは、当該金額に反論する事実の主張はない。

本件処分にあたり、処分庁が平成 29 年度の当初の賦課決定の際に誤りがあり、「二重で社会保険料の額の控除を行った」と判断したことについて、その判断理由を処分庁へ確認したところ、「平成 29 年度の課税資料の給与支払報告書と公的年金支払報告書（厚生労働省）が平成 28 年度と同様の状況にあり、また、審査請求人が窓口にて平成 28 年度の年末調整時に介護保険料の納付証明書を勤務先へ提出したとのことから、上記 2 件の課税資料に記載されている社会保険料が同一の保険料であることが認められたため、二重控除と判断した」とのことであり、本件処分は、当初の賦課決定の際の算定誤りを適正に更正したものと認められる。

ア 本件市民税の額

本件処分に係る市民税額の算出は、地方税法第 310 条（個人の均等割の税率）、沖縄市税条例第 31 条第 1 項（均等割の税率）、東日本大震災からの復興に関し地方公共団体が実施する防災のための施策に必要な財源の確保に係る地方税の臨時特例に関する法律第 2 条第 2 項（個人の道府県民税及び市町村民税の税率の特例）、沖縄市税条例附則第 15 条第 1 項（個人の市民税の税率の特例等）、地方税法第 313 条第 1 項及び第 2 項（所得割の課税標準）、沖縄市税条例第 33 条第 1 項及び第 2 項（所得割の課税標準）、地方税法第 314 条の 2（所得控除）、沖縄市税条例第 34 条の 2（所得控除）、地方税法第 314 条の 3（所得割の税率）、沖縄市税条例第 34 条の 3（所得

割の税率)、地方税法第 314 条の 6 (調整控除)、沖縄市税条例第 34 条の 6 (調整控除)、地方税法第 20 条の 4 の 2 第 1 項及び第 3 項 (課税標準額、税額等の端数計算) に照らし、適正に行われたと認められる。

イ 本件県民税の額

本件処分に係る県民税額の算出は、地方税法第 38 条 (個人の均等割の税率)、沖縄県税条例第 25 条 (個人の均等割の税率)、東日本大震災からの復興に関し地方公共団体が実施する防災のための施策に必要な財源の確保に係る地方税の臨時特例に関する法律第 2 条第 1 項 (個人の道府県民税及び市町村民税の税率の特例)、沖縄県税条例附則第 5 条の 3 (個人の県民税の均等割の税率の特例)、地方税法第 32 条第 1 項及び 2 項 (所得割の課税標準)、沖縄県税条例第 20 条第 1 項及び第 2 項 (所得割の課税標準)、地方税法第 34 条 (所得控除)、沖縄県税条例第 21 条 (所得控除)、地方税法第 35 条 (所得割の税率)、沖縄県税条例第 22 条 (所得割の税率)、地方税法第 37 条 (調整控除)、沖縄県税条例第 23 条 (調整控除)、地方税法第 20 条の 4 の 2 第 1 項及び第 3 項 (課税標準額、税額等の端数計算) に照らし、適正に行われたと認められる。

(4) 納税通知書について

本件処分において、処分庁は、審査請求人に対し、「平成 29 年度 市民税・県民税 納税通知書」の他、それぞれ「平成 29 年度更正 (決定) 通知書」、「納付書」、「市・県民税の税額変更 (決定) について」との記載がある 4 件の文書を同時に送付している。

「納税通知書」は、地方税法第 1 条第 1 項第 6 号において、「納税者が納付すべき地方税について、その賦課の根拠となった法律及び当該地方団体の条例の規定、納税者の住所及び氏名、課税標準額、税率、税額、納期、各納期における納付額、納付の場所並びに納期限までに税金を納付しなかった場合において執られるべき措置及び賦課に不服がある場合における救済の方法を記載した文書で当該地方団体が作成するものをいう。」と規定されている。

処分庁の説明によると、地方税法に定める納税通知書の要件を満たす必要があることから、当該 4 件の文書を同時に送付しており、当該 4 件の文書は、納税通知書として一体性があり、平成 29 年度更正決定通知書については、平成 29 年度納税通知書の一部でしかないとのことであり、納税通知書の送付は適法と認められる。

したがって、本件処分は、平成 29 年度納税通知書において、賦課決定の根拠、本件処分に係る税額の算出の根拠及び額等が記載され、審査請求人に通知されていることから、違法又は不当な点は見当たらない。

2 処分理由の提示について

(1) 処分の根拠となる法令等の提示について

本件処分に係る賦課決定の直接の根拠は、沖縄県税条例第 18 条第 1 項第 1 号並びに沖縄市税条例第 23 条第 1 項第 1 号となるが、処分庁は、前述のとおり、当該該当条項を平成 29 年度納税通知書に明記している。

また、更正決定を行う根拠についても、「市・県民税の税額変更（決定）について」及び審査請求人の求めにより追加で送付した「今回のお尋ねの件について」において、遡って更正決定することができる期間として、地方税法第 17 条の 5 第 3 項について記載している。

したがって、処分の根拠となる法令等の提示は適正になされているものと認めることができる。

(2) 理由の不備について

本件処分に係る理由については、「市・県民税の税額変更（決定）について」に記載されているところであるが、当該内容のみでも理由として十分であるものの、理解が困難と言わざるを得ない。

しかしながら、審査請求人の求めにより追加で送付した「今回のお尋ねの件について」に記載されている内容により、十分理解可能なものとなっている。

理由の追加については、審理員意見書のとおり認められるところであり、行政手続法第 14 条の要求する処分理由の提示として欠けるところはないと認められる。

3 減免の該当性について

審理員意見書において、「審査請求人から沖縄市税条例第 51 条第 2 項に基づく減免の申請手続はないが、仮にあったとしても、同条第 1 項の第 1 号から第 7 号までに該当しないのは、明らかである。」と記載されているが、どのような調査を行い、どのような根拠をもって「明らかである」としているのかが不明である。

このことから、審査庁へ確認を行ったところ、特に同条第 1 項第 1 号及び第 2 号への該当性について、審査請求人は本件処分の時点において、給与収入及び年金収入を得ており、ある一定の収入があること、生活保護担当課から提供されるリストにも載っていなかったことから、減免の対象から外れていると判断したとのことである。

この点、審査庁が行った調査は、特段、不合理なものとは考えられないことから、審理員意見書のとおり、減免に該当しないものと認められる。

4 その他

その余の部分についても、審理員意見書のとおり、本件処分に違法又は不当な点は認められず、また、本件審査請求に係る審理員による審理手続きについても、適正に行われたものと認められる。

5 結論

以上のとおり、本件審査請求は棄却すべきであるとの審査庁の判断は妥当である。

第 7 付帯意見

1 納税通知書について

前記第 6 1 (4) で述べたとおり、本件処分にあたり、処分庁は、審査請求人に対し、地方税法に定める納税通知書の要件を満たす必要があることから、「平成 29 年度 市民税・県民税 納税通知書」の他、それぞれ「平成 29 年度更正（決

定) 通知書」、「納付書」、「市・県民税の税額変更(決定)について」との記載がある4件の文書を同時に送付しており、当該4件の文書は、納税通知書として一体性がある。

そして、不服申立てについての教示は「平成29年度 市民税・県民税 納税通知書」においてなされており、教示に欠けるところはない。

もっとも、形式上「平成29年度 市民税・県民税 納税通知書」と「平成29年度更正(決定)通知書」のそれぞれに市長印が押印されており、別の文書と誤解されかねないと思料するため、例えば、一体の文書であることを説明する一文を挿入するなど、一体の文書である旨をわかりやすくすることが望ましいと思料する。

2 市・県民税の税額変更(決定)通知について

前記第6 2(2)で述べたとおり、本件処分に係る理由については、「市・県民税の税額変更(決定)について」に記載されているところであるが、当該内容のみでも理由として十分であるものの、理解が困難と言わざるを得ない。

税額変更の理由について、分かりやすく記載するよう検討することが望ましいと思料する。

以上

令和元年8月22日
沖縄市行政不服審査会

会長	大	城	真	也
委員	城	間		博
委員	小	林		良
委員	徳	森	孝	広