

判例をよむ

10

所得税の更正決定に伴う 住民税の賦課決定の時期

橋本 勇

弁護士

1 地方税と国税の関係

地方税は地方公共団体における収入の基幹であるが、道府県民税、市町村民税の所得割及び法人税制、事業税並びに地方消費税の課税標準となる所得金額は所得税における計算の方法によって算定するものとされ（地方税法32条2項等）、その多くが国税についての申告を利用して賦課徴収されている。

このことは、地方公共団体がした賦課の基礎となる所得等の金額が国税の賦課の基礎となる金額に連動することを意味し、国税について、更正、決定又は不服申立てによってその金額に変動があった場合は、それに応じて地方税についても更正、決定又は賦課決定をすることになることを意味する。

今回紹介する判例は、国税の賦課について取消訴訟が継続している間に、法定納期限の翌日から起算して3年が経過してしまった場合において、その取消請求を棄却するとした判決が確定した後2年内にした住民税の賦課決定を違法としたものである。

2 判例（最高裁平成27年5月26日判決（平成24年（行ヒ）第368号）・裁判所HP）

1 本件は、福岡県飯塚市内に住所

を有する上告人が、平成16年度分から同18年度分までの各市民税及び各県民税につき、飯塚市長から平成22年8月23日付けで所得割を増加させる賦課決定（以下「本件各処分」という。）を受けたため、本件各処分が法定の期間制限に違反してされたものであるとして、被上告人を相手に、その取消しを求める事案である。

2 地方税法（平成23年法律第115号による改正前のもの。以下同じ。）17条の5は、地方税に係る更正、決定又は賦課決定の期間制限を定めているところ、個人の道府県民税及び市町村民税の所得割を増加させる賦課決定については、同条1項により、法定納期限の翌日から起算して3年を経過した日以後においてはすることができないこととされている。一方、同法17条の6は、地方税に係る更正、決定又は賦課決定の期間制限の特例を定めているところ、個人の道府県民税及び市町村民税の所得割に係る賦課決定については、同条3項により、国税である所得税につき更正や裁決等の一定の事由があった場合においてするものにつき期間制限の特例が定められており、所得税について更正又は決定があった場合においてするものについては、当該更正又は決定の通知が発せられた日の翌

日から起算して2年間に於いてもすることができるものとされ（同項1号）、所得税に係る不服申立て又は訴えについての決定、裁決又は判決があった場合（当該決定、裁決又は判決に基づいて当該所得税について更正又は決定があった場合を除く。）においてするものについては、当該決定、裁決又は判決があった日の翌日から起算して2年間に於いてもすることができるものとされている（同項3号）。

3 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。

(1) 上告人が飯塚税務署長に対し平成15年分から同17年分までの所得税について確定申告をしたところ、飯塚税務署長は、上記確定申告には誤りがあるとして、平成19年3月14日付けで、平成15年分から同17年分までの所得税につきそれぞれ課税標準及び税額を増額する更正及び過少申告加算税賦課決定をした。

上告人が上記各更正及び各過少申告加算税賦課決定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、平成20年4月22日付けで、平成15年分及び同16年分の各更正及び各過少申告加算税賦課決定の一部を取り消し、同17年分に係る審査請求を棄却する旨の裁決をした。

その後、上告人が上記各更正のうち上告人が主張する総所得金額を超える部分及び上記各過少申告加算税賦課決定（ただし、平成15年分及び同16年分については、上記裁決により一部取り消された後のもの）の取消しを求める訴訟（以下「前訴」という。）を提起したところ、前訴の第1審は、平成21年10月6日、前訴に係る上告人の請求をいずれも棄却する旨の判決（以下「前訴判決」という。）をし、同判決は同22年7月2日に確定した。

(2) 飯塚市長は、前訴判決が確定したのを受けて、上告人に対し、平成16年度分から同18年度分までの各市民税及び各県民税につき、いずれの年度分についても平成22年8月23日付けで本

件各処分をした。同日は、上記各市民税及び各県民税の法定納期限の翌日から起算して3年を経過した日(地方税法17条の5第1項)以後の日であり、また、所得税に係る前記(1)の各更正の通知が発せられた日の翌日から起算して2年を経過した日(同法17条の6第3項1号)以後の日である一方で、前訴判決が確定した日の翌日から起算して2年を経過する日(同項3号)より前の日であった。

4 原審は、上記事実関係等の下において、要旨次のとおり判断し、本件各処分については、地方税法17条の6第3項3号の規定による期間制限の特例が適用され、所定の期間内にされた適法なものであるとして、上告人の請求をいずれも棄却すべきものとした。(原審の判断要旨省略)

5 しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

(1) 個人の道府県民税及び市町村民税の所得割の課税標準は、前年の所得について算定した総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額とされ(地方税法32条1項、313条1項)、これらの総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額は、原則として所得税法における計算の例によって算定するものとされ(同法32条2項、313条2項)、所得税の課税標準(所得税法22条1項)を基準としていることから、所得税の課税標準に異動があったときは、その異動した結果に従って個人の道府県民税及び市町村民税の所得割を増減させる賦課決定をすべきこととなる。しかるところ、所得税の課税標準に異動を生じさせる処分や裁決等が地方税法17条の5の規定に定める期間を経過した後にされることもあり得ることから、同法17条の6第3項は、課税の適正を期するため、上記の所得税の課税標準に異動を生じさせる処分や裁決等がされる一定の場合においてすべきこととなる個人の道府県民税及び市町村民税の所得割を増減させる賦課決定につい

て、それぞれの場合につき定められた一定の日の翌日から起算して2年間に於いてもすることができ旨を定めたものであると解するのが相当である。

したがって、個人の道府県民税及び市町村民税の所得割に係る賦課決定の期間制限につき、その特例を定める同項3号にいう所得税に係る不服申立て又は訴えについての決定、裁決又は判決があった場合とは、当該不服申立て又は訴えについてその対象となる所得税の課税標準に異動を生じさせ、その異動した結果に従って個人の道府県民税及び市町村民税の所得割を増減させる賦課決定をすべき必要を生じさせる決定、裁決又は判決があった場合をいうものと解するのが相当である。

(2) これを本件についてみるに、前記3(1)のとおり、上告人の平成15年分から同17年分までの所得税については、それぞれ更正によってその課税標準が増加されるという異動が生じ、これに応じて、上告人の平成16年度分から同18年度分までの各市民税及び各県民税につきその所得割を増加させる賦課決定をすべきこととなったものであるが、前訴においては上告人の平成15年分から同17年分までの所得税の更正等につきその取消しを求める請求を棄却する旨の前訴判決が確定しており、同判決は上記更正により増加された所得税の課税標準(ただし、平成15年分及び同16年分については審査請求に対する裁決により一部取り消された後のもの)に異動を生じさせるものではなく、同判決があったことをもって地方税法17条の6第3項3号にいう所得税に係る訴えについての判決があった場合に当たるといふことはできない。したがって、本件各処分は、同号に掲げられる場合においてするものに該当しないから、同号の規定による期間制限の特例を適用することはできない。そして、前記3(2)のとおり、本件各処分は、同法17条の5第1項の規定による期間を経過した後にされたものであり、かつ、同法17条の6第3項1号の規定による

特例の期間も経過した後にされたものであるから、違法なものというべきである。

3 判例をよむ

(1) 行政判断と司法判断の視点の違い

本件においては、税務署長による所得税についての課税標準及び税額を増額する更正及び過少申告加算税賦課決定に対して不服申立てがなされ、それに引き続いて取消訴訟が提起されていたことから、裁判所の判断が確定する前に住民税の賦課決定をすることは好ましくないという判断がなされていたものと思われる。本件訴訟における地裁判決も高裁判決もこの判断を是とし(少なくともやむを得ないものとし)、本件各処分は前訴判決が確定した日の翌日から起算して2年を経過する日(同法17条の6第3項3号)より前の日になされたのであるから、本件各処分は適法であるとした。しかし、最高裁は、この判断は誤りであるとしたのである。

行政的な立場からみると、市民が不服を申し立てている最中に、その不服を無視した形でさらなる処分をすることを躊躇するのは極めて自然であり、この市長の判断はやむを得ないようにも思われるが、行政、特に税務行政は厳格な法律の規制の下にあるのであるから、その躊躇が法律的にどのように評価されるのか十分に検証することが必要である。

(2) 行政処分の公定力

いったんなされた行政処分は、権限のある行政庁によって取り消されるまでは、有効として取り扱われ、当該処分に対する不服申立ては、それが行政不服審査であっても訴訟によるものであっても、その手続の続行を妨げない(行政不服審査法34条1項、行政事件訴訟法25条1項)。したがって、法律論としては、市長は税務署長や国税不服審判所の判断を前提として速やかに賦課処分をすべきだということになるのはやむを得ないであろう。❧