

審査請求人に対し、令和3年度市民税・県民税納税通知書を送付した。

9 令和3年10月22日、審査請求人は、千葉県知事より、「多発性硬化症／視神経脊髄炎」の病名により、難病法に基づき支給認定（階層区分一般Ⅱ）を受けた。

10 令和3年11月24日、市川税務署長は、審査請求人に対し、審査請求人が所得税法2条1項28号に規定する「障害者」であると認められる事実はないこと等から障害者控除の適用はないという理由で、令和元年分及び令和2年分の所得税等の額を増額する旨の更正処分（以下「本件増額更正処分」という。）を行った。

そして、同年12月6日、処分庁は、国税連携システムにより、本件増額更正処分に関する情報を得た。

そのうえで、令和4年1月14日、処分庁は、市川税務署長が障害者控除の適用がないと判断したこと、所得税法及び地方税法において障害者控除の適用を受けることができる「障害者」の範囲が同一であること等から、令和2年度分原処分及び令和3年度分原処分における所得控除額から障害者控除に該当する額の方を取り消すべきであるとして、「令和2年度 市民税・県民税税額変更（決定）処分（通知書番号：■■■■■■■■）」及び令和3年度 市民税・県民税税額変更（決定）処分（通知書番号：■■■■■■■■）」（以下「本件各処分」という。）を行い、それに伴い審査請求人が追加して納付すべき額を普通徴収により徴収する旨を、審査請求人に対し通知した。

11 令和4年1月20日付け「身体障害者診断書・意見書（肢体不自由用）」において、審査請求人は、視神経脊髄炎を原因とする体幹不自由の障害名により、「右半身異常感覚が残存しており、小脳失調のためバランスが悪く歩行には杖が必要である。杖なしでは2km以上の歩行が困難であり、体幹不自由5級相当と判断した。」として、障害の程度は、身体障害者福祉法別表に掲げる障害に該当する（5級相当）と判断された。

そして、同年2月3日、審査請求人は、処分庁（福祉部障がい者支援課）を経由して、千葉県知事に対し、身体障害者福祉法上の身体障害者手帳の交付を申請し、同年3月29日、処分庁（福祉部障がい者支援課）は、審査請求人に対し、同月16日付けで千葉県知事が交付した身体障害者手帳を郵送した。

第3 本件審査の対象

本件の審理における審査の対象は、本件各処分に係る市県民税の本件各賦課期日時点において審査請求人が、障害者控除の適用を受けることができる地方税法23条1項10号及び292条1項10号における「障害者」に該当するか否かである。

第4 審理関係人の主張の要旨

審査請求人及び処分庁から提出された各書面からうかがえる各審理関係人の主張の要旨は、それぞれ以下のとおりである。

1 審査請求人の主張

審査請求人は、本件各確定申告書を提出した時点において身体障害者手帳の交付を受けていなかったが、平成29年11月27日時点で難病法による支給認定を受けていたのであるから、市県民税について総所得金額から控除できる障害者控除の対象となる「障害者」に該当する。

したがって、本件各処分は違法であり、取り消されるべきである。

2 処分庁の主張

審査請求人は、令和3年11月24日付けで市川税務署長により令和元年分及び令和2年分の所得税等について障害者控除の適用はないとして所得税等の増額更正処分を受け、さらに令和4年1月14日に処分庁から同様の理由で本件各処分を受けた後、同年2月3日に身体障害者福祉法上の身体障害者手帳の交付を申請して同年3月16日にそれが交付されているなどの経緯から、地方税法施行令7条各号及び46条に該当する者でなかったことが明らかである。

したがって、審査請求人は、本件各処分に係る市県民税の本件各賦課期日時点において地方税法23条1項10号及び292条1項10号における「障害者」に該当する者ではないから、本件各処分は何ら違法又は不当ではない。

第5 調査審議の経過

令和4年11月15日 審査庁から諮問受理

令和5年10月2日 第1回審議

令和5年11月10日 第2回審議

第6 審理員意見の要旨

本件審査請求には理由がないから、行政不服審査法45条2項の規定により、棄却されるべきである。

第7 審査会の判断

1 本件に係る法令等の規定について

市県民税は、納税義務者が居住する市町村が賦課徴収を行うところ（地方税法41条、292条以下）、そ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等とされ、所得税法その他の所得税に関する法令の計算の例によって算定するものとされている（地方税法32条、313条）。

また、所得割の納税義務者が「障害者」である場合には、26万円がその総所得金額から控除される（地方税法34条1項6号、314条の2第1項6号）。

そして、「障害者」とは「精神上の障害により事理を弁識する能力を欠く常況にある者、失明者その他の精神又は身体に障害がある者で政令で定めるもの」をいい（地方税法23条1項10号、292条1項10号）、地方税法施行令7条及び46条は、地方税法23条1項10号及び292条1項10号に規定する政令で定める者として、1号から7号まで限定列挙し、その中に「身体障害者福祉

法（昭和二十四年法律第二百八十三号）第十五条第四項の規定により交付を受けた身体障害者手帳に身体上の障害がある者として記載されている者」が規定されている（7条3号）。

2 審査請求人が地方税法上の「障害者」に該当するか否かについて

(1) 憲法は、国民は法律の定めるところにより納税の義務を負うことを定め（30条）、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律または法律の定める条件によることを必要としており（84条）、それゆえ、課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要である（最高裁昭和60年3月27日判決・民集39巻2号247頁）。そして、このような租税法主義の原則に照らすと、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないというべきである（最高裁昭和48年11月16日判決・民集27巻10号1333頁、最高裁平成22年3月2日判決・民集64巻2号420頁）（以上、最高裁平成27年7月17日判決・集民第250号29頁・判タ1418号86頁）。

したがって、本件においても、租税法規である地方税法はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきではない。

この点、確かに、本件で問題となっているのは所得控除の可否であり、それが認められることによって納税額が減少することから、国民に対する侵害規範ではないとして厳格に解釈する必要はないとの見解もあり得る。

しかし、租税法主義の原則は、国民の経済生活における法的安定性を図り、将来の予測可能性を与えることを趣旨とするところ、所得控除の規定であっても、国民が自身にその適用があるか否かの予測可能性が与えられることによってその経済生活における法的安定性を図る必要があることに変わりはなく、それにより国民間の公平性の確保を図る必要もあると考えられる。

したがって、所得控除の規定に関しても、租税法規である以上、みだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない。

(2) 以上を前提に、本件についてみると、「障害者」については、地方税法 23 条 1 項 10 号及び 292 条 1 項 10 号が委任した地方税法施行令 7 条及び 46 条が、1 号から 7 号まで限定列挙しており、それらに該当する者をいうことが極めて明確に規定されていることから、これ以外の解釈は文言上困難である。

そして、審査請求人は、「身体障害者福祉法（昭和 24 年法律第 283 号）第 15 条第 4 項（身体障害者手帳の交付）の規定により交付を受けた身体障害者手帳に身体上の障害がある者として記載されている者」（地方税法施行令 7 条 3 号）をはじめ、そのいずれにも該当しないことは明らかである。

したがって、審査請求人は、「障害者」に該当しないと主張するを得ない。

(3) ところで、所得税法における障害者控除（79 条）を受けられる「障害者」は、「精神上の障害により事理を弁識する能力を欠く常況にある者、失明者その他の精神又は身体に障害がある者で政令で定めるもの」とされ（2 条 1 項 28 号）、地方税法 23 条 1 項 10 号及び 292 条 1 項 10 号と同内容となっている。また、所得税法施行令 10 条 1 項も、所得税法 2 条 1 項 28 号（障害者の意義）に規定する政令で定める者として、地方税法施行令 7 条の規定と同内容の者を 1 号から 7 号まで限定列挙している。

このように、所得税法と地方税法の「障害者」に関する規定はほぼ共通している。

そして、所得税法施行令 10 条に関して、所得税基本通達 2-38 では、身体障害者手帳の交付を受けていない者であっても、(1)その年分の確定申告書等を提出する時において、身体障害者手帳の交付を申請中であること、又はその交付を受けるための身体障害者福祉法に規定する医師の診断書を有していること、(2)その年 12 月 31 日その他障害者であるかどうかを判定すべき時の現況において、明らかに身体障害者手帳に記載され、又はその交付を受けられる程度の障害があると認められるものであること、のいずれにも該当する者は、「身体障害者手帳に身体上の障害がある者として記載されている者」（所得税

法施行令10条1項3号)に該当するものとして差し支えないとしている。

そのため、本件でも、審査請求人が、所得税基本通達2-38に該当すると
して、所得税法施行令10条1項3号と同趣旨の地方税法施行令7条3号に該
当すると解釈する余地があるか否かについて、以下、検討する。

ア まず前提として、上記第7・2・(1)で述べたように、租税法律主義の観
点からは、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではな
く、地方税法23条1項10号及び292条1項10号が委任した地方税
法施行令7条及び46条が1号から7号まで明確に限定列挙している以上、
それを離れて解釈することには自ずと限界がある。

イ そして、地方税法における障害者控除に関する規定は、所得税法におけ
るそれと共通しているとはいえ、所得税基本通達はいくまで所得税法や
所得税法施行令についての通達であり、直接は地方税法や地方税法施行
令を解釈する通達ではない。

ウ 所得税基本通達2-38(1)の「その年分の確定申告書等を提出する時に
おいて、身体障害者手帳の交付を申請中であること、又はその交付を受け
るための身体障害者福祉法に規定する医師の診断書を有していること」と
いう要件への該当性を検討すると、審査請求人は上記第2・11に記載の
とおり、令和4年1月20日付け「身体障害者診断書・意見書(肢体不自
由用)」を、同年2月3日処分庁(福祉部障がい者支援課)に提出しては
いるものの、令和元年分確定申告書及び令和2年分確定申告書を提出した
時点においては身体障害者手帳の交付を申請中ではなく、また、その時点
においてその交付を受けるための身体障害者福祉法第15条第1項に規定
する医師の診断書を有していたという事実も認められないことから、審査
請求人は所得税基本通達2-38(1)の要件には該当しない。

エ さらに、所得税基本通達2-38(2)の「その年12月31日その他障害
者であるかどうかを判定すべき時の現況(本件では令和元年12月31

日時点及び令和2年12月31日時点)において、明らかに身体障害者手帳に記載され、又はその交付を受けられる程度の障害があると認められるものであること」という要件への該当性についても、以下のように考えられる。

すなわち、審査請求人が平成29年11月27日に支給認定を受けた難病法は、難病の患者に対する良質かつ適切な医療の確保及び難病の患者の療養生活の質の維持向上等を目的とし(1条)、指定難病のための医療費の支給に主眼を置かれ(5条)、支給認定の要件も難病(発病の機構が不明、治療方法が不確立、長期療養が必要などの要件が必要)に該当するか否か等によるというものである。一方、身体障害者手帳に係る身体障害者福祉法は、身体障害者の自立と社会経済活動への参加を促進するため、身体障害者を援助し、及び必要に応じて保護すること等を目的とし(1条)、身体障害者手帳の交付により、障害者雇用枠への応募、車いすなどの補装具の交付等のための費用の助成、障害者控除、医療費助成、公共交通機関の運賃割引など多種多様な福祉サービスを受けられ、身体障害者手帳交付の要件も、一定の障害に該当するか否かによるものである。

以上のように、難病法上の支給認定と身体障害者福祉法上の身体障害者手帳交付とは、その目的、支給認定や交付の要件、効果が異なることから、審査請求人が難病法上の支給認定を受けていたとしても、それによって直ちに「明らかに身体障害者手帳に記載され、又はその交付を受けられる程度の障害があると認められる」とはいえない。

確かに、審査請求人は、平成28年4月8日付け診断書、平成29年3月30日付け診断書及び令和2年6月18日付け診断書において視神経脊髄炎と診断され、平成29年11月27日付けの難病法に基づく支給認定においても視神経脊髄炎の病名であり、これは審査請求人が身体障

害者手帳の交付を受ける前提となった令和4年1月20日付け「身体障害者診断書・意見書（肢体不自由用）」において視神経脊髄炎を原因とする体幹不自由の障害名と共通している。しかし、一方で、平成29年3月30日付け診断書において「治療により病状は落ち着いており、デスクワークを中心とした軽作業への従事は可能と考える。」、令和2年6月18日付け診断書において「病状は落ち着いているが、（中略）歩行に支障を来すことからデスクワークを中心とした軽作業への従事は可能と考える。」などと記載されていることから、審査請求人が視神経脊髄炎による難病法の支給認定を受けていたこと及び上記各診断書の内容をもって直ちに、令和元年12月31日時点及び令和2年12月31日時点において、身体障害者手帳の交付を受けられる程度の障害があったとまではいえない。

したがって、審査請求人は、所得税基本通達2-38(2)の要件にも該当しない。

オ 以上から、審査請求人が、所得税基本通達2-38に該当するとして、所得税法施行令10条1項3号と同趣旨の地方税法施行令7条3号に該当すると解釈する余地はない。

(4) 以上の次第であり、本件では、審査請求人が「障害者」（地方税法23条1項10号、292条1項10号）に該当するとはいえない。

3 結論

以上のとおり、本件審査請求には理由がないから、行政不服審査法45条2項の規定により、棄却されるべきである。

4 付言

本件に関する答申は以上のとおりであるが、以下のとおり、審査会として意見を付言する。

審査請求人は、市川税務署長が行った令和3年11月24日付け令和1（元）

年分及び令和2年分所得税及び復興特別所得税の更正・加算税の賦課決定（市所特第■■■■号及び同■■■■号）に対して、令和4年2月に、東京国税不服審判所に審査請求を行ったとしている。

審査会としては、本件各処分は違法又は不当ではないと結論づけているが、同審判所の判断によっては処分庁において新たに対応することが求められる状況になり得ることを付言する。

令和5年11月10日

市川市行政不服審査会

委員 小島 千鶴

委員 越川 新太郎

委員 富吉 久