

旬刊 資産税広報

《主なもくじ》

●資産をめぐる税務

[問答式]

- シリーズ相続と贈与に関する税務 《退職手当金と弔慰金》
 - ▼勤務期間及び内容等を考慮して算定した金員が弔慰金等名義で遺族に支給された …… 2
- シリーズ譲渡に関する税務 《株式等に係る譲渡益課税制度》
 - ▼株式発行会社の破産等により個人が所有する株式の価値が失われた場合の取扱い …… 4

◎読者からの緊急相談◎

- ▼借金を返済できずに第三者に賃貸していた土地に抵当権が実行された場合の扱い …… 6
- ワンポイントセミナー●
 - ▼配偶者短期居住権 …… 7

□判・審判事例特報

- 内縁の夫は所得税法第2条第1項第33号に規定する控除対象配偶者に該当しない …… 9
- ニュース
 - 国税庁／仮想通貨取引／100億円申告漏れ指摘 …… 16

資産をめぐる税務

問答式

■ シリーズ相続と贈与に関する税務

《退職手当金と弔慰金》

◆
勤務期間及び内容等を考慮
して算定した金員が弔慰金
等名義で遺族に支給された

の規定は適用されないものと考えますが、
いかがでしょうか。

(東京都・HK氏)

◆ 回 答 ◆

被相続人の死亡を原因として、相続人その他の者が被相続人に支給されるべきであった退職手当金、功労金その他これらに準ずる給与（適格退職年金契約等による一時金又は年金の給付を含む）とは、その名義のいかんにかかわらず実質上被相続人の生前在職中の職務に関し、退職手当金、功労金等として支給される金品をいいますが、それが現金で支給されるか、現物で支給されるかは問いません。

そして、被相続人の死亡により相続人、その他の者が受ける金品が退職手当金等に当たるかどうかは、①その金品が退職給与規定その他これに準ずるものの定めに基づいて受ける場合にはこれにより、②その他の場合においてはその被相続人の地位、功労等を考慮し、被相続人の雇用主等が営む事業と類似する事業において被相続人と同様な地位にある人が

◆ 質 問 ◆

○社の役員をしていた父が死亡し、○社から弔慰金が私たち遺族に支給されました。

○社では、役員の死亡に際し、役員としての勤務期間、職務の内容等を考慮して算定した金員を弔慰金等名義で遺族に支給することとしており、退職手当金としては支給してないとのことでした。

この場合の弔慰金は、退職手当金として支給されたものではありませんので、相続税法第3条《相続又は遺贈により取得したものとみなす場合》第1項第2号

受け、又は受けると認められる金額などを勘案して判定することになります。

これは、遺族に支給される金品が支給の名義や名目いかんによって、あるものは相続税の課税対象となり、あるものは相続税の課税対象にならないというように実質が異なる支給金品について課税上の取扱いが区々になるのは税負担の公平という見地から好ましくないためです。

したがって、支給された金品が、たとえ弔慰金等の名義（名称）であっても、それが被相続人の役務の対価と認められ、その額も退職手当金等として相当と認められる部分の金額は退職手当金等として取り扱われます。

ところで、本来的には、弔慰金、花輪代、葬祭料など（以下、弔慰金等といいます）は、その性格に照らし、相続税の課税対象にはなりません。弔慰金等には自ら社会的に認められている限度があります。これについて相続税基本通達では、弔慰金等として支給された金品について上記により退職手当金等と認められる部分を実質判断により弔慰金等から除外し、さらに、その残りの部分についても次に掲げる金額までを弔慰金等に当たるものとして取り扱い、その金額を超える部分の金額は退職手当金等として相続税が課税されます。

- (1) 被相続人の死亡が業務上の死亡であるときは、その雇用主から受ける弔慰金、花輪代、葬祭料等の合計額のうち、被相続人の死亡当時における賞与以外の普通給与の3年分に相当する金額までは弔慰金とし、それを超える部分の金額を退職手当金等に該当するものとして課税する。
- (2) 被相続人の死亡が業務上の死亡でないときは、その雇用主から受ける弔慰金等の合計額のうち、被相続人の死亡当時における普通給与の半年分は弔慰金とし、それを

超える部分を退職手当金等に該当するものとして課税する。

なお、労働者災害補償保険法その他の法律等の規定により遺族が受ける弔慰金等については、上記(1)又は(2)の金額を超えている場合でも退職手当金等には該当しないものとして取り扱われます。

以上のような観点から、ご質問の場合の弔慰金について判断すると、その支給の基準が勤務期間、職務の内容等とされている点などからみて、その全額が退職手当金等に該当し相続税が課税されるものと考えますが、退職手当金等に当たるかどうかは、支給された金品の名義のいかんにかかわらず実質判断によることとされていますので、一度、所轄の税務署に相談するなどしてはいかがでしょうか。

参照条文＝相法3①二、

相基通3-19、3-20、3-23

----- ◆参 考◆ -----

業務上死亡と業務外死亡の判定基準

「業務上の死亡」か「業務外の死亡」かの判定は難しい問題ですが、基本的には、死亡原因が業務に直接起因しているかどうかによって判定することになります。

「業務」とは、その被相続人に遂行すべきものとして割り当てられた仕事をいい、「業務上の死亡」とは、直接業務に起因する死亡又は業務と相当因果関係があると認められる死亡をいうものとして取り扱うこととされています。

参照条文＝相基通3-22

■ シリーズ譲渡に関する税務

《株式等に係る譲渡益課税制度》

株式発行会社の破産等により個人が所有する株式の価値が失われた場合の取扱い

◇ 質 問 ◇

株式の発行会社の破産等により個人が所有する株式の価値が失われた場合、それによる損失は、他の株式等の譲渡益や給与所得など他の所得の金額から控除することはできないのでしょうか。

(東京都・AH氏)

◇ 回 答 ◇

株式又は公社債（以下、株式等といいます）の発行会社の破産等により個人が所有する株式等の価値が失われたとしても、それによる損失は、原則として他の株式等の譲渡益や給与所得など他の所得の金額から控除することはできません。

しかし、特定口座に保管されていた内国法人の上場株式又は公社債が、上場廃止となった日以後、特定管理株式等、特定保有株式又は特定口座内公社債に該当していた場合で、

その株式等を発行した法人に清算結了等の一定の事実が生じた時は、その株式等の譲渡があったものとして、その株式等の取得価額を上場株式等の譲渡損失の金額とみなし、その年の他の上場株式等の譲渡益から控除することができます。

また、その譲渡損失とみなされた金額が他の上場株式等の譲渡益から控除しきれなかった場合は、上場株式等に係る譲渡損失の金額として損益通算及び繰越控除の対象とすることができます。

特定管理株式等、特定保有株式及び特定口座内公社債とは、以下に該当するものです。

(1) 特定管理株式等

上場廃止となった日以後引き続き特定口座を開設する金融商品取引業者等に開設される特定管理口座に係る振替口座簿に記載若しくは記録がされ、又は特定管理口座に保管の委託がされている内国法人が発行した株式又は公社債

(2) 特定保有株式

平成21年1月4日において特定管理株式等であった株式で、同月5日に特定管理口座から払い出されたもののうち、同日以後その株式と同一銘柄の株式の取得及び譲渡をしていないものであることにつき一定の証明がされた株式

(3) 特定口座内公社債

特定口座に係る振替口座簿に記載若しくは記録がされ、又は特定口座に保管の委託がされている内国法人が発行した公社債

特定管理口座とは、特定口座に保管している内国法人の株式等が上場株式等に該当しないこととなったときに、その株式等をその特定口座からの移管により保管の委託がされることなど一定の要件を満たす口座をいいます。

なお、異なる金融商品取引業者等において特定口座から特定管理口座への受入れはできませんので、特例の対象とするためには特定口座が開設されている金融商品取引業者等ごとに特定管理口座を開設しておく必要があります。

譲渡があったこととなる一定の事実とは、次のことをいいます。

(1) 特定管理株式等である株式又は特定保有株式に係る事実

イ 特定管理株式等である株式又は特定保有株式を発行した内国法人（以下、特定株式発行法人といいます）が解散（合併による解散は除きます）をし、その清算が終了したこと

ロ 特定株式発行法人が破産法の規定による破産手続開始の決定を受けたこと

ハ 特定株式発行法人がその発行済株式の全部を無償で消滅させることを定めた会社更生法第2条第2項に規定する更生計画につき更生計画認可の決定を受け、その更生計画に基づき発行済株式の全部を無償で消滅させたこと

ニ 特定株式発行法人がその発行済株式の全部を無償で消滅させることを定めた民事再生法第2条第2号に規定する再生計画につき再生計画認可の決定を受け、その再生計画に基づき発行済株式の全部を無償で消滅させたこと

ホ 特定株式発行法人が預金保険法第111条第1項の規定による特別危機管理開始決定を受けたこと

(2) 特定管理株式等である公社債又は特定口座内公社債（以下、特定口座内公社債等といいます）に係る事実

イ 特定口座内公社債等を発行した内国法人（以下、特定口座内公社債等発行法人」といいます）が上記(1)のイにおける解散をし、その清算が終了したこと

ロ 特定口座内公社債等発行法人が破産法第216条第1項若しくは第217条第1項の規定による破産手続廃止の決定又は第220条第1項の規定による破産手続終結の決定を受けたことにより、特定口座内公社債等と同一銘柄の社債に係る債権の全部について弁済を受けることができないことが確定したこと

ハ 上記(1)のハにおける更生計画又は上記(1)のニにおける再生計画に基づき、特定口座内公社債等と同一銘柄の社債を無償で消滅させたこと

この特例の適用を受けるためには、上記の一定の事実が生じた年分の確定申告書に、この特例の適用を受ける旨を記載するとともに、次の書類を添付する必要があります。

(1) 特例の対象となる株式等について、特定管理口座又は特定口座を開設し、又は開設していた金融商品取引業者等から交付を受けた一定の事実等を確認した旨を証する書類

(2) 特例の対象となる価値を喪失した株式等とそれ以外の株式等を区分して記載された株式等に係る譲渡所得等の金額の計算明細書

参照条文等＝措法37の11の2、措令25の9の2、措規18の10の2

◎読者からの緊急相談◎

借金を返済できずに第三者に賃貸していた土地に抵当権が実行された場合の扱い

◇質 問◇

私は自分の土地を抵当に入れ、銀行から1億円の融資を受けました。

このたび、第三者に住宅を目的としてこの土地を賃貸しましたが、もし仮に、私が銀行に借金を返済できなくなった場合には、この借地権はどのように取り扱われるのでしょうか。

(東京都・Y J氏)

◆回 答◆

土地に抵当権を設定した後に、その土地を他に賃貸することは可能です。

しかし、抵当権設定後に設定された借地権は、原則として、抵当権者には対抗できません。その結果、地主が借金を返済できず抵当権が実行された場合には、借地権者は借地を明け渡さなければならなくなります。

ただ、地主が借地権者との間で設定した借地権が、期間5年以内のいわゆる短期賃貸借の場合には、抵当権が実行された後も、約束した賃貸期間だけは借地権を抵当権者に対抗できます。ただし、期間が満了した場合には、借地借家法5条の適用はなく、契約更新を抵当権者に対しては主張できません。

なお、借地権が地上権に基づく場合は、その借地権は抵当権者に一切対抗できないこととなります。

地主が土地に抵当権を設定し、その旨の登記を経由した後であっても、その土地を使用する権利は抵当権者ではなく、地主が有しています。したがって、その土地を自ら使用するのも、他に賃貸するのも地主の自由ということになるはずですが。

しかし、土地に借地権を設定すると土地の評価額が下がりますから、抵当権設定後でも地主が自由に抵当不動産に借地権を設定できるものとする、抵当不動産の価値が設定時の評価額を下回り、抵当権者が抵当債務全額の弁済を受けられない恐れがあり、不測の不利益をもたらすこととなります。このため、民法では、抵当権設定後に設定した借地権は、抵当権者に対抗し得ないものとして、抵当権実行後は借地を明け渡すことを原則としています。

参照条文＝借地借家法5条、民法395、602条

改正法によって創設された配偶者の居住権に関する規定は、配偶者居住権だけではありません。配偶者短期居住権も新たに創設されました。

1. 配偶者短期居住権

「配偶者短期居住権」とは、相続開始時に被相続人の持ち家に無償で住んでいた配偶者は、一定期間、その家を無償で使用することができるとする権利のことです。

現行法下では、配偶者はどうしていたかという、配偶者短期居住権に相当する規定はないのですが、使用貸借の合意（ただで使っていていいよという合意）を推定するという判例があり、これにより、少なくとも遺産分割が終わるまでは、居住することができます。

権利の根拠が判例による合意推定だけでは権利としての安定性に欠けますし、居住建物が遺贈された場合など、使用貸借の合意があつと推定するには無理があるケースもあり得ます。そこで、改正法では配偶者の権利として、明文化されることになったのです。

なお、判例による合意の推定は、配偶者だけでなく、被相続人の持ち家に同居している他の相続人についても同様に扱われます。

改正法の対象は、配偶者のみなので、他の同居相続人については、引き続き判例の法理により、遺産分割終了までの間、居住することができるものと思われます。

2. 配偶者居住権の制度の施行日

配偶者短期居住権の制度は、2020年4月1日から施行されます。

配偶者短期居住権の制度は、施行日後に開始した相続について適用され、施行日前に開始した相続については、適用されません。

3. 居住建物の対象範囲

配偶者短期居住権の対象は、居住部分のみです。長期居住権のように、店舗や賃貸部分は対象となりません。また、使用に当たっては、長期居住権と同様、善良な管理者の注意が求められます。

4. 配偶者短期居住権の評価

配偶者短期居住権は、長期居住権と違って、権利の価額はゼロで計算します。遺産分割においても、相続税の算定においても、ゼロで扱います。

つまり、配偶者短期居住権を取得したからといって、その分、遺産の取得分が減ってしまうこともありませんし、相続税がかせられることもありません。

5. 建物取得者が第三者に譲渡した場合

配偶者短期居住権は、長期居住権と違って、登記を設定することはできません。したがって、居住建物取得者が事情を知らない第三者に譲渡した場合は、その第三者に権利を主張することは難しいと考えられます。

6. 配偶者短期居住権の期間

① 発生

配偶者短期居住権は、相続開始時に発生します。長期居住権のように、遺言や遺産分割

によって権利を取得させる必要はありません。

② 消滅

配偶者短期居住権の終了期間は、その建物が遺産分割の対象となるかどうかで異なります。

遺産分割の対象となる場合の期間は、相続開始から6か月か遺産分割によりその建物を取得する人が決まった日のどちらか遅い方です。例えば、1月1日に被相続人が亡くなった場合、7月1日で相続開始から6か月が経過します。

遺産分割協議がまとまり、その建物を取得する人が決まった日が7月1日以前であれば、配偶者短期居住権の期限は7月1日ですが、7月1日より後であれば、その日が期限になります。

遺産分割の対象とならない場合（遺言で当該建物の取得者が指定された場合など）は、居住建物取得者が配偶者短期居住権の消滅の申入れをした日から6か月後が期限になります。

期限前でも次の事由があった場合は、権利が消滅します。

- ・ 配偶者の死亡
- ・ 居住建物取得者から当該配偶者への消滅の意思表示
- ・ 配偶者居住権（長期居住権）の取得

居住建物取得者から配偶者短期居住権の消滅の意思を表示することができる場合は、配偶者が居住以外の用途に建物を使用していたり、善良な管理者の注意義務に違反したような場合です。

また、長期居住権を取得した場合は、短期居住権は不要になるので、消滅します。

長期居住権同様、居住権を譲渡することはできません。

7. まとめ

配偶者居住権の制度の施行により、被相続人の配偶者が、遺言による贈与（遺贈）により配偶者居住権を取得する場合がございます。したがって、遺言執行者となる者（信託銀行や信託会社等を含む。）は、配偶者居住権の内容、効力を十分に理解しておく必要があります。

また、配偶者居住権は、登記をすることにより、対抗要件を具備することになり、居住建物の所有者が、建物の所有権譲渡を受けた第三者や金融機関が設定した抵当権や譲渡担保権のような担保権にも対抗できます。したがって、銀行や信用金庫などの金融機関が、融資を行うに際して建物に担保を設定する場合は、配偶者居住権の登記の有無・その存続期間を調査した上で、担保権の評価をする必要があります。

一方、配偶者短期居住権は、被相続人の配偶者の居住建物について、遺産分割や遺言の内容にかかわらず、配偶者が共同相続人や遺言等によりその建物を取得した者に対して当然に主張できる権利です。したがって、遺言執行者（信託銀行や信託会社を含む）となる場合においては、配偶者居住権に配慮した遺言執行をする必要があります。

配偶者短期居住権は登記制度や第三者対抗力を有しないので、銀行や信用金庫はその有する抵当権や担保権等を実行した場合、配偶者短期居住権のない建物の処分をすることができます。したがって、配偶者居住権と比べると金融機関の実務上の影響は低いものです。

もともと、相続法改正により、配偶者保護の要請が高くなっていることに鑑みると、配偶者短期居住権の存在を無視した安易な担保権の実行は差し控えるべきでしょう。

判・審判事例特報

内縁の夫は所得税法第2条第1項第33号に規定する控除対象配偶者に該当しない

----- 棄却 -----

〔国税不服審判所＝平成21年4月3日
・裁決〕

問題 《事 実》

戸籍の全部事項証明書には、請求人とAの婚姻の記録は記載されていない

(1) 事案の概要

審査請求人（以下、請求人という）が、平成17年分ないし平成19年分の所得税について、事実上の婚姻関係にあるが婚姻の届出をしていない者（以下、内縁の夫という）を控除対象配偶者として配偶者控除を適用して確定申告したところ、原処分庁が、内縁の夫は控除対象配偶者に該当せず、配偶者控除の適用は認められない等として更正処分をしたことに対し、請求人が、請求人は10年以上にわたり内縁の夫と生計を一にし、同人を配偶者として扶養していることなどから同人を控除対象

配偶者と認めるべきであるなどとして、その全部の取消しを求めた。

(2) 審査請求に至る経緯

イ 平成18年分について

(イ) 請求人は、平成18年分の所得税について、確定申告書に別表の「確定申告」欄のとおり記載して、平成19年2月27日に申告した。

(ロ) 原処分庁は、これに対して、平成20年6月30日付で、別表の「更正処分」欄のとおり、平成18年分の所得税の更正処分をした。

(ハ) 請求人は、上記(ロ)の更正処分を不服として、平成20年7月28日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年9月26日付で棄却の異議決定をした。

(ニ) 請求人は、異議決定を経た後の原処分には不服があるとして、平成20年10月17日に審査請求をした。

ロ 平成17年分及び平成19年分について

(イ) 請求人は、平成17年分及び平成19年分（以下、平成18年分と併せて本件各年分と

いう)の所得税について、確定申告書に別表の「確定申告」欄のとおり記載して、平成17年分については平成18年3月13日、平成19年分については平成20年2月28日、それぞれ申告した。

(㊦) 原処分庁は、これに対して、平成20年9月29日付で、別表の「更正処分」欄のとおり、平成17年分及び平成19年分の所得税の各更正処分をした。

(㊧) 請求人は、上記(㊦)の各更正処分を不服として、平成20年11月27日にそれぞれ異議申立てをしたところ、異議審理庁は、これらの異議申立てについて、いずれも国税通則法(以下、通則法という)第89条《合意によるみなす審査請求》第1項の規定により審査請求として取り扱うことを適当と認め、同年12月15日付で請求人に同意を求めた。請求人は、これに対し、同月24日に同意したので、同日、上記(㊦)の各更正処分について審査請求がされたものとみなされた。

ハ そこで、上記イの(ニ)及び上記ロの(㊧)の各審査請求について併合審理する。

ニ 原処分庁は、平成19年分の所得税について、平成20年12月26日、生命保険料控除の金額の計算に誤りがあったとして、別表の「再更正処分」欄のとおり、減額の更正処分を行っている(以下、上記イの(㊦)の平成18年分の更正処分並びに上記ロの(㊦)の平成17年分及び平成19年分の各更正処分(平成19年分については、上記減額の更正処分後のもの。以下同じ)を併せて、本件各更正処分という)。

(3) 関係法令

イ 所得税法第2条《定義》第1項第33号は、控除対象配偶者とは、居住者の配偶者でその居住者と生計を一にするもののうち、合計所得金額が38万円以下である者をいう旨規定している。

ロ 所得税法第83条《配偶者控除》第1項は、居住者が控除対象配偶者を有する場合には、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から38万円を控除する旨規定している(以下、この控除を配偶者控除という)。

ハ 所得税法第85条《扶養親族等の判定の時期等》第3項は、控除対象配偶者に該当するかどうかの判定は、その年12月31日の現況による旨規定している。

ニ 所得税法第155条《青色申告書に係る更正》第2項は、税務署長は、居住者の提出した青色申告書に係る年分の総所得金額、退職所得金額若しくは山林所得金額又は純損失の金額(以下、これらを併せて総所得金額等という)の更正をする場合には、その更正に係る通知書にその更正の理由を附記しなければならない旨規定している。

ホ 民法第739条《婚姻の届出》第1項は、婚姻は、戸籍法の定めるところにより届け出ることによって、その効力を生ずる旨規定している。

ヘ 通則法第24条《更正》は、税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又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とき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正すると規定している。

ト 通則法第70条《国税の更正、決定等の期間制限》第1項は、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3年を経過した日以後においては、することができない旨規定している。

チ 健康保険法第3条《定義》第7項は、この法律において「被扶養者」とは、被保険者（日雇特例被保険者であった者を含む。以下この項において同じ）の直系尊属、配偶者（届出をしていないが、事実上婚姻関係と同様の事情にある者を含む）、子、孫及び弟妹であつて、主としてその被保険者により生計を維持するもの（第1号）をいう旨規定している。

リ 国民年金法第5条《用語の定義》第8項は、この法律において、「配偶者」、「夫」及び「妻」には、婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻関係と同様の事情にある者を含むものとする旨規定している。

(4) 基礎事実

以下の事実は、請求人と原処分庁との間に争いがなく、当審判所の調査の結果によってもその事実が認められる。

イ 請求人は、前記(2)の本件各年分の所得税の各確定申告書に、Aを控除対象配偶者として配偶者控除の適用を受ける旨記載し、平成17年分は平成18年3月13日、平成18年分は平成19年2月27日、平成19年分は平成20年2月28日、原処分庁にそれぞれ提出した。

請求人の提出した本件各年分の確定申告書は、いずれも、青色申告に係る申告書ではない。

ロ Aを世帯主とする平成20年8月4日付住民票の写しには、請求人の続柄欄に「妻(未届)」と記載されている。

ハ 請求人及びAの平成20年8月8日付各戸籍の全部事項証明書には、いずれも、請求人とAの婚姻の記録は記載されていない。

(5) 争点

内縁の夫を控除対象配偶者と認め、配偶者控除を認めるべきであるか否か。

請求人の主張

配偶者控除に係る規定には、内縁関係の者を除外するとは記されていない

本件各更正処分は、次の理由により違法であるから、その全部の取消しを求める。

イ 請求人は、10年以上にわたりAと同居し、生計を一にしている。また、Aは、請求人が加入している健康保険組合において、請求人が扶養する配偶者と認定されており、請求人がAを配偶者として扶養していたことは事実である。

さらに、遺族年金は内縁の配偶者にも支給されるし、そのうえ、所得税法の配偶者控除に係る規定には、内縁関係の者を除外するとは記されていない。

これらのことから、Aを控除対象配偶者と認め、配偶者控除の適用を認めるべきである。

ロ 請求人は、本件各年分の所得税について、Aを控除対象配偶者として配偶者控除を適用して確定申告書を提出し、いずれも確定申告書記載のとおり所得税の還付を受けている。

このように確定申告書記載のとおり所得税の還付を受けているにもかかわらず、後から（平成17年分及び平成18年分については1年以上も経ってから）一方的に更正処分をされることには、納得がいかない。

ハ 請求人の提出した確定申告書は青色申告書ではないが、本件各更正処分に係る通知書にその理由を附記するのは当然のことであるところ、平成18年分の更正処分に係る通知書には「配偶者控除の額の計算が誤っている」旨の記載がされているものの、当該記載では、その内容が不明であり処分の理由としては不十分である。

原処分庁の主張

配偶者とは、戸籍法の規定するところにより婚姻の届出をした配偶者をいう

本件各更正処分は、次のとおり適法であるから、本件審査請求はいずれも棄却されるべきである。

イ 所得税法第2条第1項第33号に規定する控除対象配偶者は、居住者の配偶者であることが要件とされているところ、この場合の配偶者とは、民法の規定による配偶者となる。そして、ここでいう民法の規定による配偶者とは、戸籍法の規定するところにより市区町村長等に婚姻の届出をした配偶者をいうものであると解される。

ところで、Aを世帯主とする住民票の写し並びに請求人及びAの戸籍の全部事項証明書には、請求人とAが婚姻の届出を行ったとする記載はないから、平成17年12月31日現在、平成18年12月31日現在及び平成19年12月31日現在のいずれにおいても、Aが請求人の民法の規定による配偶者であったとは認められない。

したがって、Aは控除対象配偶者に該当しないから、請求人の場合、本件各年分とも配偶者控除の適用は認められない。

なお、請求人は、遺族年金が内縁の配偶者にも支給されることから、内縁の配偶者について配偶者控除を認めるべきである旨及び所得税法上、内縁関係の者を控除対象配偶者から除外する旨の規定はない旨主張するが、遺族年金が内縁の配偶者に対して支給されるのは、国民年金法に、婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者を含める旨の特別の規定があることによるものである一方、所得税法上、配偶者控除についてはそのような規定はなく、また、控除対象配偶者が、民法の規定による配偶者に限られることは上記のとおりであるから、これらの点に関する請求人の主張には理由がない。

ロ 申告納税制度の下における確定申告は、納税者自らの判断と責任において課税標準等及び税額等を正しく計算し、申告しなければならないところ、請求人に対する調査が過去になく、是正を求められたことがなかったからといって、申告内容に誤りがあることが明らかになった段階で原処分庁が是正を求めることは何ら不当なものではない。また、請求人の申告内容の誤りを是正せず放置してまで、同人を保護すべき法律上の権利ないし利益が同人にあるとは認められないのであるから、原処分庁が請求人の課税標準等及び税額等を調査し、確定申告書に記載された金額がその調査したところと異なっていたことを原因として通則法第24条の規定に従い更正したことは、何ら違法なものではない。

ハ 所得税法第155条第2項の規定により、青色申告書に係る年分の総所得金額等を更正する場合には、その通知書に更正の理由を附記しなければならないところ、請求人

が提出した本件各年分の所得税の確定申告書は、いずれも青色申告書ではない。

したがって、本件各更正処分に係る通知書に理由を附記しなかったとしても、違法ではない。

■ 結 論

《 裁 決 》

所得税法上の配偶者については、民法の規定に従って解するのが相当である

(1) 配偶者控除について

イ 法令解釈

所得税法第83条第1項は、上記《関係法令》のロのとおり、居住者が控除対象配偶者を有する場合、配偶者控除を適用する旨規定している一方で、同法は配偶者についての定義規定を置いていないが、身分関係の基本法は民法であるから、所得税法上の配偶者については、民法の規定に従って解するのが相当であるところ、民法は、婚姻の届出をすることによって婚姻の効力が生ずる旨を規定し（民法第739条第1項）、そのような法律上の婚姻をした者を配偶者としている（民法第725条《親族の範囲》、第751条《生存配偶者の復氏等》等）から、所得税法上の配偶者についても婚姻の届出をした者を意味すると解するのが相当である。

したがって、所得税法上の配偶者の意義については、民法上使用されている配偶者の意義と同様に、戸籍法の定めるところにより市区町村長等に届出をした夫又は妻を指し、内縁の夫はこれに含まれないことになる。

ロ 本件への当てはめ

これを本件についてみると、上記《基礎事実》のロのとおり、請求人は、Aを世帯主とする住民登録上、請求人の続柄として「妻（未届）」と登録されており（平成20年8月4日付住民票の写し）、また、上記《基礎事実》のハのとおり、請求人及びAの各戸籍のいずれにも、請求人及びAに係る婚姻の記録はない（平成20年8月8日付各戸籍の全部事項証明書）ことからすれば、平成17年ないし平成19年の各年の12月31日現在のいずれにおいても、Aは、請求人の民法の規定による配偶者ではなかったと認められる。

したがって、平成17年ないし平成19年の各年の12月31日現在のいずれにおいても、Aは、請求人の所得税法上の配偶者に該当しないから、控除対象配偶者には該当せず、本件各年分において、請求人は、配偶者控除を適用することはできない。

(2) その他の請求人の主張について

イ 請求人は、10年以上にわたりAと同居し生計を一にしていること、Aは、請求人が加入している健康保険組合において、請求人に扶養される配偶者として認定されていること、遺族年金が内縁の配偶者にも支給されること及び所得税法の配偶者控除に係る規定に内縁関係の者を除外するとは記されていないことから、Aを控除対象配偶者と認め、配偶者控除の適用を認めるべきである旨主張する。

しかしながら、所得税法第2条第1項第33号に規定する控除対象配偶者については、上記《関係法令》のイのとおり、居住者と生計を一にすることだけでは足りず、居住者の配偶者であることもその要件の一つとされているところ、Aが所得税法上の配偶

者に該当しないことについては、上記(1)の口のとおりであるから、同人を控除対象配偶者と認めることはできない。

なお、仮に、Aが、健康保険組合において請求人に扶養される配偶者と認定されていたとしても、それは、上記《関係法令》のチのとおり、健康保険法第3条第7項が、その第1号において、同法上の配偶者には、届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者を含む旨の規定を設けていることによるものであり、また、遺族年金が内縁の配偶者に対しても支給されるのは、上記《関係法令》のリのとおり、国民年金法第5条第8項が、同法上の配偶者、夫及び妻には、婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者を含むものとする旨の規定を設けていることによるものである。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

ロ 請求人は、本件各年分の確定申告書記載のとおり所得税が還付されたにもかかわらず、後から一方的に更正処分されることには、納得がいかない旨主張する。

しかしながら、所得税法が採用する申告納税制度の下においては、第一次的には、課税標準等の内容を最も熟知する納税者が自らの判断と責任において課税標準等及び税額等を正しく計算し、確定申告しなければならない一方、税務署長は、納税者がこのような責任を果たさない場合に初めて通則法第24条の規定に基づく更正等により税額を確定できるという第二次的な権限を与えられているものであるところ、その申告に誤りがあることが明らかになった場合には、税務署長は、同法第70条に規定する期間内であれば、その明らかになった段階で、

更正等をするものである。

これを本件についてみると、本件各更正処分は、原処分庁の調査により請求人の本件各年分の所得税について配偶者控除の適用が認められないことが明らかになったことに伴い、原処分庁が、本件各年分の確定申告書が提出された日（平成17年分は平成18年3月13日、平成18年分は平成19年2月27日、平成19年分は平成20年2月28日）から3年を経過する日以前である平成20年6月30日（平成18年分）又は平成20年9月29日（平成17年分及び同19年分）に、それぞれ行ったものであり、何ら違法な点ないし不当な点は認められないから、この点に関する請求人の主張には理由がない。

ハ 請求人は、請求人の提出した確定申告書は青色申告書ではないが、本件各更正処分に係る通知書にはその理由を附記すべきであるところ、平成18年分の更正処分に係る通知書に記載された「配偶者控除の額の計算が誤っている」旨の記載だけでは、その内容が不明であり、処分の理由として不十分である旨主張する。

しかしながら、所得税法第155条第2項は、青色申告書に係る年分の総所得金額等の更正をする場合には、その更正に係る通知書にその更正の理由を附記しなければならない旨規定しているところ、請求人の提出した本件各年分の確定申告書はいずれも青色申告書ではない上、本件各更正処分は、いずれも所得控除の額を更正したものであるから、そもそも本件各更正処分に係る通知書にその理由を附記しなければならないものではなく、また、本件において附記した理由をもって、本件各更正処分が違法ないし不当なものとなるものでもない。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

(3) 本件各更正処分について

以上のとおり、請求人の主張にはいずれも理由がなく、また、審判所の調査の結果によれば、請求人の本件各年分の還付金の額に相当する所得税額は、いずれも本件各更正処分の還付金の額に相当する所得税額と同額となるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

(4) その他

原処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

審査請求に至る経緯

(単位:円)

区分		確定申告	更正処分	再更正処分	
年分・項目					
平成17年分	総所得金額 (給与所得の金額)	〇〇〇〇	〇〇〇〇		
	内訳	所得控除の合計額	〇〇〇〇		〇〇〇〇
		配偶者控除の額	〇〇〇〇		〇〇〇〇
		その他の所得控除の額	〇〇〇〇		〇〇〇〇
	課税総所得金額		〇〇〇〇		〇〇〇〇
	還付金の額に相当する所得税額		〇〇〇〇		〇〇〇〇
平成18年分	総所得金額 (給与所得の金額)	〇〇〇〇	〇〇〇〇		
	内訳	所得控除の合計額	〇〇〇〇		〇〇〇〇
		配偶者控除の額	〇〇〇〇		〇〇〇〇
		その他の所得控除の額	〇〇〇〇		〇〇〇〇
	課税総所得金額		〇〇〇〇		〇〇〇〇
	還付金の額に相当する所得税額		〇〇〇〇		〇〇〇〇
平成18年分	総所得金額 (給与所得の金額)	〇〇〇〇	〇〇〇〇	〇〇〇〇	
	内訳	所得控除の合計額	〇〇〇〇	〇〇〇〇	〇〇〇〇
		配偶者控除の額	〇〇〇〇	〇〇〇〇	〇〇〇〇
		その他の所得控除の額	〇〇〇〇	〇〇〇〇	〇〇〇〇
	課税総所得金額		〇〇〇〇	〇〇〇〇	〇〇〇〇
	還付金の額に相当する所得税額		〇〇〇〇	〇〇〇〇	〇〇〇〇