

《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 《相続税の申告と納税》
- ▼相続人が被相続人の相続をするかしないか選択しないまま死亡してしまった場合 …… 2
- 資産の評価に関する税務 《利用の単位の判定》
- ▼現実の利用状況と建ぺい率等が異なる1画地の宅地を評価する場合の利用の単位 …… 6

□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／信託型ストックオプション／課税強化を説明 …… 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

《相続税の申告と納税》

相続人が被相続人の相続をするかしないか選択しないまま死亡してしまった場合

◇ 質 問 ◇

原則として、相続するか否かについては、「自己のために相続開始を知ったときから3か月」の熟慮期間内に決定する必要があるとされていますが、この決定をしないままに、法定相続人の方が亡くなってしまい、その法定相続人についても相続が開始するようような、権利関係が複数世代にまたがるような場合には、どのような対策をとればよいのでしょうか。

(東京都・WF氏)

◆ 回 答 ◆

1. 再転相続とは

再転相続とは、相続人が被相続人の相続をするかしないかを選択しないまま死亡してしまった場合に発生する相続で、例えば祖父が死亡して父がその相続の手続きをしない間に死亡した結果、孫が祖父と父の相続をするというケースが分かりやすいかと思います。

再転相続による手続きは、連続した2つの相続についてそれぞれ対処が必要なことから、通常の相続よりも複雑になりがちです。高齢化社会が進む現在、再転相続の事案が増える傾向にあるといわれているので、いざという場合に備えて知識を蓄えておくのは決して無駄ではありません。

死亡した相続人の権利を更にその相続人が引き継ぐということで、再転相続は代襲相続と似ているため混乱しがちですが、相続人の順位や相続の個数が変わってくるので、相続関係を正しく把握しなければなりません。

2. 再転相続と似た用語

再転相続と同様、被相続人と相続人が亡くなった時間の前後によって相続関係が複雑に

なるケースに、次のものがあります。

- ・代襲相続
- ・同時死亡
- ・数次相続
- ・相次相続

再転相続とそれぞれとの違いについて、以下説明します。

3. 再転相続の具体例

再転相続の具体例としては、次のような場合が考えられます。

・ケース1

被相続人Aが死亡し、相続が開始した。

Aの法定相続人は、配偶者Bと子のC、Dである。

被相続人Aが死亡してから1か月後にAの配偶者のBも死亡した。Bの相続人は子のC、Dのみである。

このような事例は、A夫婦が高齢であるような場合に起きることが想定されます。

この場合、CとDは、Aの法定相続人であると同時に、Bの法定相続人でもあるので、それぞれの相続について、承認するか放棄するかを選択しなければならないこととなります。

・ケース2

被相続人Aが死亡し、相続が開始した。

Aの配偶者Bは既に他界しており、Aの法定相続人は、子のCとDのみである。

Cは、Aの相続について相続を放棄したが、Dは、Aの相続について、相続を承認するか放棄するかを選択する前に死亡した。Dの相続人は配偶者のEと子のFのみである。

このような場合、Dの法定相続人であるEとFは、Dの相続について承認するか放棄するかを選択しなければならないことに

加え、Aの相続についても承認をするか放棄するか選択しなければなりません。

そして、もし、EとFがAの相続について放棄するという選択をした場合、Aの相続人の地位は、次順位の法定相続人（Aの尊属（両親等）か、Aの尊属が死亡している場合はAの兄弟姉妹）に移ることになります。

4. 再転相続の相続放棄の考え方

相続放棄は通常、被相続人が亡くなってから3か月以内に手続きをしなければなりません。期限までに手続きをしなければ、相続を承認したことになります。

再転相続は、第1相続の相続人が相続を承認・放棄する前に死亡することで起こります。つまり、再転相続の相続人は第1相続と第2相続の両方について相続を承認するか放棄するかを判断することになります。

5. 再転相続の熟慮期間

原則、相続の放棄をする場合には3か月以内におこなわなければなりません。

この放棄をするのか承認（単純承認・限定承認）をするのか考える期間を熟慮期間といいます。

通常の相続においては、自己のために相続の開始があったことを知ったときから3か月ということになりますが、第1の相続、第2の相続と熟慮期間の間に相続が続いてしまう場合の熟慮期間はどうなるのでしょうか。

再転相続のように、相続人が相続の承認又は放棄をしないで死亡した場合には、その者の相続人が自己のために相続の開始があったことを知ったときが熟慮期間の起算点となります。

・ケース3

祖父Aが2月1日に死亡、その相続人である父Bが相続を承認するか放棄するか熟慮している期間中の4月1日に死亡してしまった。

このようなケースにおいては、父Bの息子である子Cは、祖父Aと父B両方の相続分を承継することになります。

上記の例で説明すると、子Cが父Bが死亡したことを知ったときからということになります。父Bは4月1日に死亡していますが、子Cがこの死亡の事実を同日の4月1日に知った場合には、そのときが起算点となり、7月1日までの3か月が熟慮期間ということになります。

再転相続の場合、子Cは、祖父Aと父B両方の相続分を承継するわけですが、もし子Cが祖父Aの相続が開始されたことを父Bの死亡以前に知っていた場合であっても、祖父Aの相続分を承認するか放棄するか熟慮期間も7月1日までとなります。

再転相続では、上述したように、「相続人（父B）が相続の承認又は放棄をしないで死亡した場合には、その者（父B）の相続人（子C）が自己（子C）のために相続の開始があったことを知ったとき」となるからです。

6. 再転相続の単純承認と相続放棄の関係

上記の例で説明すると、子Cは、祖父Aと父B両方の相続分を承継しますが、それぞれの財産の相続を承認するか放棄するかは選択の仕方によって、できる場合とできない場合があります。

- ・祖父Aと父B両方の財産を相続する
⇒できる
- ・祖父Aと父B両方の財産を放棄する
⇒できる

- ・祖父Aの財産は放棄して父Bの財産を相続する
⇒できる
- ・祖父Aの財産は相続して父Bの財産を放棄する
⇒できない

上表のとおり、祖父Aの財産は相続して、父Bの財産は借金しかないので放棄するという選択はできません。

これは、父Bは祖父Aの財産を相続する権利をもっていた相続人であったため、父Bの相続を放棄した場合には、祖父Aの相続する権利も放棄したということになるためです。

したがって、父Bの財産を相続放棄した場合には、別途、祖父Aの相続放棄の手続きをする必要はありません。

6. 代襲相続との違い

再転相続と似ているけれども異なるものに、代襲相続があります。

代襲相続とは、被相続人が亡くなったときに相続人がすでに亡くなっている場合の相続をさします。死亡だけでなく、欠格や廃除で相続できなくなった場合も含まれます。代襲相続では、亡くなった相続人の子が相続人になります。

代襲相続の典型的なパターンは、被相続人が亡くなった時点で、被相続人よりも先に被相続人の子が亡くなっている場合に、その被相続人の子の子（被相続人からみると孫）が、被相続人の相続に関して相続人となる場合です。この場合の、被相続人の孫を、代襲相続人といいます。

例えば、前記のケース2の事例の場合に、被相続人Aの子であるDが、被相続人Aよりも先に亡くなっていた場合、Dの子（Aの孫）であるFが、Aの相続について代襲相続

人となるのです。

8. 数次相続との違い

再転相続と似ているけれども異なるものとして、数次相続もあげられます。

再転相続は、法定相続人が、第1の相続を承認するか放棄するか選択する前に亡くなる場合をいうのに対し、数次相続は、法定相続人が第1の相続について承認するという選択をしたものの、具体的な遺産分割を行う前に亡くなってしまった場合をいいます。

法定相続人が、第1の相続について、承認か放棄の選択をしないまま熟慮期間を経過した結果、法律上承認したものとみなされた場合も同様です。

再転相続においては、再転相続人は、それぞれの相続について承認するか放棄をするかを選択できるのに対し、数次相続の場合は、既に第1の相続については承認していることから、第2の相続の法定相続人は、第1の相続について放棄することはできなくなります（例えば、前記のケース2の事例の場合に、被相続人Aの子であるDが、Aの相続を承認した後、具体的な分割を行う前に亡くなった場合、Dの法定相続人であるEとFは、Dの相続については承認するか放棄するかを選択できますが、Aの相続については放棄することができなくなります）。

9. 同時期に死亡した場合の相続について

家族が同時期に死亡した場合も、再転相続が起こる事例の一つといえます。

例えば、夫Aと夫の両親B、Cが同時に交通事故に逢ってしまった場合についてみてみます。

A、B、Cの3人が交通事故で即死してしまった場合、民法上、同時死亡の扱いとなり、A、B、Cの間では相続が発生しないことに

なります。ですから、この場合、夫の両親であるB、Cの遺産をAは相続しないことになるので、B、Cの財産をAの相続人が相続することはありません。

これに対し、A、B、Cは交通事故に逢った際に、B、Cは即死だったが、Aは重傷で病院に運ばれて治療を受けていたものの、交通事故の3日後に亡くなってしまった、という場合、B、Cが死亡した時点でB、Cについて相続が開始し、Aはその法定相続人となりますが、B、Cの相続について、承認するか放棄するかを選択をしないまま亡くなったことになるので、再転相続が起きたことになります。

この場合、Aの法定相続人は、Aの相続と同時に、B、Cの相続についても承認するか放棄するかを判断をする必要が出てくることになるのです。

10. 複数の相続が発生したときは

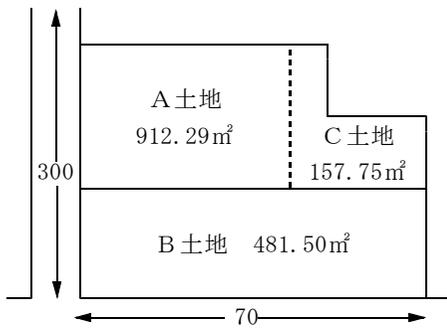
このように、再転相続には、複数の相続について承認するか放棄するか判断が必要になります。また、関係者が亡くなった順番や時期によっては、再転相続となるのか、それとも、代襲相続や数次相続の問題となるのかわかりにくい場合もあります。

相続問題は、放っておくと関係者が増えていったり、期間の経過によって放棄ができなくなったりして、思わぬ不利益を被ることが少なくありません。ですから、なるべく早い段階で対策をとることが大切ですし、何か不明な点があれば、専門家である弁護士等に相談して、先延ばしにしないことが重要です。

◆
現実の利用状況と建ぺい率
等が異なる1画地の宅地を
評価する場合の利用の単位
◆

◇ 質 問 ◇

父の死亡に伴い、相続人である私は下図のようなA土地、B土地及びC土地を相続することになりました。



なお、A土地、B土地及びC土地の形状及びその利用状況は以下のとおりとなっています。

・ A土地

被相続人（父）所有の居住用建物の敷地の用に供されていた。

・ B土地

課税時期において被相続人が賃貸マンションを建設中であり、そのマンションの敷地の用に供されている土地

・ C土地

① C土地はA土地上に存する被相続人の居住用建物に付随する庭園の用に供する土地として利用

② B土地とC土地との地表面は、その境界線において2mを超える高低差を有し、かつ、擁壁、塀が構築されているので、その間を往来することは物理的に不可能な状態

③ B土地上に建設中の賃貸マンションのための建築確認申請に際して、建ぺい率及び容積率の制限を充足する上でC土地とB土地とを一体のものとして建築確認申請上の敷地面積に算入

以上のような場合において、A土地、B土地及びC土地を評価するのにその利用の単位はどのようになるのでしょうか。特に、C土地の利用の単位の判定に際しては、現実の利用状況を基に判定するのでしょうか。それとも、C土地の持つ法的側面（B土地と一体として建ぺい率及び容積率の計算の基礎に算入されている事実）を基に判定するのでしょうか。

（東京都・F K氏）

◆ 回 答 ◆

宅地の価額は、1画地の宅地(利用の単位となっている1区画の宅地をいいます)ごとに評価しますが、具体的には、次のように判定します。

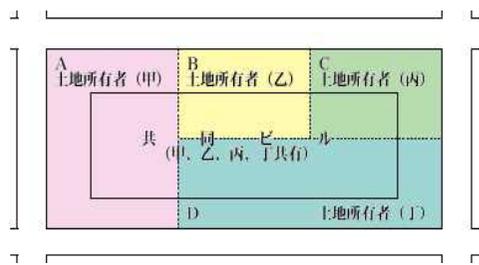
なお、相続、遺贈又は贈与により取得した宅地については、原則として、取得者が取得した宅地ごとに判定しますが、宅地の分割が親族間等で行われた場合において、例えば、分割後の画地が宅地として通常の用途に供することができないなど、その分割が著しく不合理であると認められるときは、その分割前の画地を「1画地の宅地」とします。

- (1) 所有する宅地を自ら使用している場合には、居住の用か事業の用かにかかわらず、その全体を1画地の宅地とします。
- (2) 所有する宅地の一部について借地権を設定させ、他の部分を自己が使用している場合には、それぞれの部分を1画地の宅地とします。一部を貸家の敷地、他の部分を自己が使用している場合にも同様とします。
- (3) 所有する宅地の一部について借地権を設定させ、他の部分を貸家の敷地の用に供している場合には、それぞれの部分を1画地の宅地とします。
- (4) 借地権の目的となっている宅地を評価する場合において、貸付先が複数であるときには、同一人に貸し付けられている部分ごとに1画地の宅地とします。
- (5) 貸家建付地(貸家の敷地の用に供されている宅地をいいます)を評価する場合において、貸家が数棟あるときには、原則として、各棟の敷地ごとに1画地の宅地とします。
- (6) 2以上の者から隣接している土地を借りて、これを一体として利用している場合には、その借主の借地権の評価に当たって

は、その全体を1画地として評価します。この場合、貸主側の貸宅地の評価に当たっては、各貸主の所有する部分ごとに区分して、それぞれを1画地の宅地として評価します。

- (7) 共同ビルの敷地の用に供されている宅地は、その全体を1画地の宅地として評価します。

例えば、次図のような場合には、A、B、C及びD土地全体を1画地の宅地として評価した価額に、甲、乙、丙及び丁の有するそれぞれの土地の価額の比を乗じた金額により評価します。



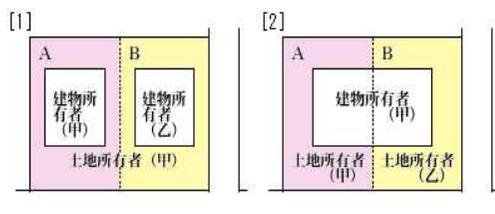
この場合、土地の価額の比は次の算式によって計算して差し支えありません。

$$\text{土地の価額の比} = \frac{\text{各土地ごとに財産評価基本通達により評価した価額}}{\text{各土地ごとに財産評価基本通達により評価した価額の合計額}}$$

- (8) 所有する宅地の一部を自己が使用し、他の部分を使用貸借により貸し付けている場合には、その全体を1画地の宅地として評価します。また、自己の所有する宅地に隣接する宅地を使用貸借により借り受け、自己の所有する宅地と一体として利用している場合であっても、所有する土地のみを1画地の宅地として評価します。

したがって、次図の[1]については、A、B土地全体を1画地の宅地として評価し、

[2]については、A土地、B土地それぞれを1画地の宅地として評価します。



なお、使用貸借に係る使用权の価額は、零として取り扱い、使用貸借により貸し付けている宅地の価額は自用地価額で評価します。

ところで、宅地の価額は、1画地の宅地ごとに評価します。

「1画地の宅地」とは利用の単位となっている1画地の宅地のことを示しますので、必ずしも1筆（土地課税台帳又は土地補充課税台帳に登録された1筆をいいます）の宅地からなるとは限らず、2筆以上の宅地からなる場合もあり、また、1筆の宅地が2画地以上の宅地として利用される場合もあります。

また、「利用の単位」の判定に際しては、原則として、

- ① 自己（所有者）の自由な使用収益権が得られるか
- ② 何らかの権利の目的となっている宅地で所有者の自由な使用収益権に制約が付されているか

によって判定することとなります。また、②の場合には更にその制約の対象となる単位ごとに区分して評価することが必要となります。この考え方は、宅地の上に存する権利の評価単位を考慮する場合にも同様です。

したがって、ご質問の場合には、下記のイからハの理由により、A土地とC土地とを一

体のものとして利用の単位である1画地の宅地（被相続人の居住用宅地）として評価し、また、B土地をもって利用の単位である1画地の宅地（建設中の賃貸マンションの敷地）として評価（全体で2つの利用単位となります）すべきではないかと考えます。

イ 上記ご質問のC土地欄①により、C土地はA土地に付随する庭園として利用されていることから、現実の利用状況から判断するとC土地とA土地とは利用の単位としての一体性が認められること

ロ 上記ご質問のC土地欄②により、B土地とC土地との間には相当の高低差（2m）があり、また擁壁、塀があること等により、双方の土地を物理的に一体として利用することは不可能であることから、現実の利用状況から判断するとB土地とC土地とは利用の単位としての一体性が認められないこと

ハ 上記ご質問のC土地欄③により、建築確認申請という法的手続との関係でC土地の面積を賃貸マンションの敷地であるB土地と合算して敷地面積に算入する必要があるとしても、相続税法上、相続財産となる土地の現況の評価に当たって、このような事由があったとしても、外形上も、利用状況の上で明瞭に区分されているB土地とC土地の間には利用の単位としての一体性は認められないこと

以上により、1画地の利用の単位の判定に際しては、法的側面（例えば、建築基準法の建ぺい率や容積率の計算単位としての一体性等）よりも、現実における実際の利用状況が重視されるものと考えられます。

参照条文＝評基通7-2(1)、10
昭48直資2-189

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對し、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》のロのとおり、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、総所得金額等について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)	0000	0000		
	内訳	所得控除の合計額	0000		0000
		配偶者控除の額	0000		0000
		その他の所得控除の額	0000		0000
	課税総所得金額	0000	0000		
	還付金の額に相当する所得税額	0000	0000		
平成18年分	総所得金額 (給与所得の金額)	0000	0000		
	内訳	所得控除の合計額	0000		0000
		配偶者控除の額	0000		0000
		その他の所得控除の額	0000		0000
	課税総所得金額	0000	0000		
	還付金の額に相当する所得税額	0000	0000		
平成18年分	総所得金額 (給与所得の金額)	0000	0000	0000	
	内訳	所得控除の合計額	0000	0000	0000
		配偶者控除の額	0000	0000	0000
		その他の所得控除の額	0000	0000	0000
	課税総所得金額	0000	0000	0000	
	還付金の額に相当する所得税額	0000	0000	0000	

信託型ストックオプション 課税強化を説明

国税庁と経済産業省は東京都内で、主にスタートアップ（新興企業）が優秀な人材確保のために従業員に付与している、新型の株式報酬「信託型ストックオプション（SO、自社株購入権）」への課税説明会を開催した。国税庁は給与所得（税率約55%）として課税されると説明。一方、参加企業からは株式売却時に譲渡所得（同約20%）として課税されると認識してきたと不満の声が相次ぎ、対立した。

信託型SOは、平成26年に弁護士の松田良成氏らが開発。従業員が株式を購入する価格を会社側が設定した上で信託し、信託会社が従業員に配布する仕組み。

高額な報酬を用意できないスタートアップが、将来の株式上場や業容拡大を視野に、人材獲得のため活用を広げた。SOで得た利益は条件ごとに所得区分が異なるが、信託型にすれば比較的税率が低い譲渡所得にあたるとの認識も利用を増やした。

だが、国税庁は説明会で、信託型SOによる報酬は、会社側が付与した権利を従業員が行使して株式を取得した時点で実質的な給与にみなされるとの見解を公表。行使済みの従業員に対しても、会社側が遡及して源泉徴収を求める必要があるとした。源泉徴収は5年

の時効があることや、給与課税は分割納付することもできる救済策も示した。

国税庁幹部は「今回改めて解釈を示したのではなく、従来、給与課税という認識だった」と述べた。これに対し、ある信託会社幹部は産経新聞の取材に「過去に税務署などから、権利行使時に株を取得しても課税しないとの回答を得ている」と主張する。

一方、スタートアップを振興する立場の経産省は説明会で、令和6年度税制改正要望に向けて、SOの課税条件を緩和する方針を表明。また、1,200万円までとなっている権利の取得上限価格の引き上げや撤廃で“解決”を検討する方針を示すなど、混乱收拾には時間がかかりそうだ。

◇次号休刊のお知らせ◇

誠に勝手ながら、次回発行分の『資産税広報』は休刊とさせていただきますので、ご了承下さい。

【休刊】

6月20日号