

( 所得税法関係 ) 既に妻の扶養となっている子らについて、国税通則法第 23 条第 1 項に基づき更正の請求によって、請求人の扶養親族に変更することはできないとした事例

裁決事例集 75 巻 254 頁

裁決年月日 平成 20 年 1 月 28 日

請求結果 棄却

## 1、はじめに

申告納税制度の下で、納税者には、難解な法律といわれる税法を適格に解釈適用しなければならないという難題が存在する。所得及び税額計算の過程で選択可能な計算方法が複数認められているのであれば、税額が最小となる方法を選択することは、納税者にとって当然の選択である。そこで、納税者がその選択を間違った場合、納税者は救われるのだろうか。申告内容を自己に有利に変更する手続きである更正の請求の適用範囲について、所得税の扶養控除に関する裁決事例を素材として考察してみたい。

## 2、事実

### ( 1 ) 概要

本件は、請求人が、生計を一にする扶養親族である子らについて扶養控除を適用せずに所得税の確定申告をした後に、扶養控除を適用すべきであるとして更正の請求を行ったところ、原処分庁が、すでに妻の扶養親族となっている子らの所属を請求人に変更することはできない等として、更正すべき理由がない旨の通知処分を行った。請求人がその処分の取消しを求めた事案である。

### ( 2 ) 基礎事実

以下の事実は、請求人と原処分庁の間に争いがなく、審判所の調査の結果においてもその事実が認められる。

請求人と妻 A の間には、長女 B 及び長男 C がいる。(以下、長女及び長男を併せて「子ら」という。)平成 17 年 12 月 31 日当時、請求人と妻 A は離婚しており婚姻関係になかったが、請求人、妻 A 及び子らは同居し生計を一にしていた。平成 19 年 1 月に請求人及び妻 A は再婚した。

平成 18 年 2 月 28 日、妻 A は、子らを扶養控除の規定の適用対象として記載した平成 17 年分の所得税の確定申告書を原処分庁に提出した。

平成 18 年 3 月 15 日、請求人は、扶養控除の額の記載欄を空欄とし、当該控除の額を零円として計算した平成 17 年分の所得税の確定申告書を原処分庁に提出した。

請求人は、平成 18 年 9 月 25 日に、子らについて扶養控除を適用することを求め、(扶養

控除の額 1,010,000 円、還付金の額に相当する税額 (円とすべき旨の) 更正の請求をした。

### (3) 審査請求に至る経緯

請求人の更正の請求に対して、原処分庁は平成 18 年 9 月 25 日に、更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

請求人は、本件通知処分を不服として、平成 19 年 2 月 26 日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年 5 月 18 日付で棄却の異議決定をした。

請求人は、平成 19 年 6 月 18 日に本件審査請求をした。

## 3、関係法令の整理

(1) 国税通則法第 23 条《更正の請求》第 1 項は、納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等若しく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こと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納税すべき金額が課題である等の場合には、当該申告書にかかる国税の法定申告期限から 1 年以内に限り、税務署長に対し、その申告にかかる課税標準等または税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨規定している。

(2) 所得税法第 2 条《定義》第 1 項第 34 号は、扶養親族について、居住者の親族（配偶者を除く。）並びに児童福祉法の規定による里親に委託された児童及び老人福祉法に規定する養護受託者に委託された老人でその居住者と生計を一にするもの（同法 57 条 1 項に規定する青色事業専従者で給与の支払いを受けるもの及び同条 3 項に規定する事業専従者を除く。）のうち、合計所得金額が 38 万円以下である者をいう、と規定している。

(3) 所得税法第 84 条《扶養控除》第 1 項は、居住者が扶養親族を有する場合には、その居住者のその年分の総合所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から、その扶養親族一人につき 38 万円（括弧内略）を控除する旨規定し、第 2 項は、二以上の居住者の扶養親族に該当する者がある場合には、政令で定めるところにより、これらの居住者のうちいずれか一の居住者の扶養親族にのみ該当するものとみなす旨規定されている。

(4) 所得税法施行令第 219 条《二以上の居住者がある場合の扶養親族の所属》第 1 項及び第 2 項はそれぞれ次のように定めている。

第 1 項：二以上の居住者の扶養親族に該当する者をいずれの居住者の扶養親族とするかは、これらの居住者の提出するその年分の申告書等（予定納税額の減額の承認の申請手続、確定申告書、給与所得者の扶養控除等申告書、従たる給与についての扶養控除等申告書等。以下「基準申告書等」という。）に記載されたところによる。ただし、その扶養親族に該当するものとされた後において、これらの居住者の提出する申告書等にこれと異なる記載をすることにより、他の居住者の扶養親族とする

ことを妨げない。

第2項:二以上の居住者が同一人を自己の扶養親族として申告書等に記載したとき、その他いずれの居住者の扶養親族とするかを定められないときは、その年において既に一の居住者が申告書等の記載によりその扶養親族としている場合には、その居住者の扶養親族とする。の規定によってもいずれの扶養親族が定められない場合は、居住者の合計所得金額又はその見積額が最も大きい者の扶養親族とする。

#### 4、主張

##### (1) 請求人

妻 A の平成 17 年分の所得控除の合計額は総所得金額を大きく上回っており、子らの扶養控除の規定の適用対象とすることによる所得控除の効果はなく、実質的には、子らに係る扶養控除の額が、妻 A 及び請求人のいずれの申告所得からも控除されていないから、更正の請求において子らを請求人の扶養親族として扶養控除することが認められるべきである。

したがって、本件通知処分は違法であり、その全部を取り消すべきである。

##### (2) 原処分庁

請求人は、本件申告書において、子らを請求人の扶養親族とすることを選択しておらず、他方、妻 A は、申告書において子らを同人の扶養親族とすることを選択していることが認められるところ、更正請求書は基準申告書等に含まれないから、本件更正の請求によって扶養親族の所属を変更することはできない。

請求人が主張する事情は、国税通則法 23 条 1 項に規定する「国税に関する法律の規定に従っていなかったこと」及び「当該計算に誤りがあったこと」のいずれにも該当せず、この他請求人にはこれらに該当する理由がない。

したがって、本件通知処分は適用であるから、本件審査請求を棄却するとの採決を求める。

#### 5、審判所の判断

(1) 子らは平成 17 年 12 月 31 日現在請求人及び妻 A と生計を一にしていたから、二以上の居住者の扶養親族に該当するものであったところ、妻 A は、平成 18 年 2 月 28 日、子らを扶養控除の規定の適用対象とする旨記載した申告書を原処分庁に提出し、請求人は、同年 3 月 15 日、子らを扶養親族とする旨記載しないで本件申告書を提出したから、所得税法第 84 条第 2 項及び所得税法施行令第 219 条第 1 項の規定により、子らはいずれも妻 A に所属する扶養親族に該当するものとみなされる。そして、請求人は、本件更正の請求において初めて子らを扶養親族とすることを求めたものであり、これは、所得税法施行令第 219 条第 1 ただし書に定める扶養親族の所属を変更する方法には該当しない。

(2) したがって、平成 17 年分の所得税に関して、子らは、妻 A に所属するものとみなさ

れ、請求人には所属しないのであるから、扶養控除がないとして行った請求人の平成17年分の所得税の確定申告には、国税通則法第23条第1項第1号に規定する、国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、納付すべき税額が過大であったという事実は認められない。

(3) 所得税法第84条第2項は、扶養控除を重複して適用することを防止するために、二以上の居住者について扶養親族に該当する者は、政令で定めるところにより一の居住者に所属するものとみなす規定であり、政令に定めのない方法により扶養親族の所属の決定又は変更をすることは許されないというべきである。そして、所得税法施行令第219条第1項は、納税者の意思を尊重してその年分に係る基準申告書等における納税者の選択により扶養親族の所属を決定できることとしたが、他方で、税の確定後の所属を変更することを避けるために、扶養親族の所属の変更方法を、当該年分についての当該基準申告書等に後続する基準申告書等における記載に限定しており、更正請求書による扶養親族の所属の変更を認めていない。

(4) 本件更正の請求に対して更正をすべき理由がないとした本件通知処分は適法である。

## 6、研究・・・ 裁決に反対

### (1) 裁決の意義と判例上の位置付け

#### 1) 更正の請求の適用要件

更正の請求とは、申告等によっていったん確定した課税標準等または税額等を自己に有利に変更すべきことを税務署長に求めることをいう。更正の請求には、納税申告書に記載した課税標準等または税額等の計算に誤りがあった場合(通常の更正の請求)と、後発的理由によって課税標準等または税額等の計算の基礎に変動が生じた場合(後発的理由による更正の請求)とがある<sup>1</sup>。本件は通常の更正の請求に該当するので、以下、通常の更正の請求について考察をする。

通常の更正の請求は、納税義務者が、納税申告書を提出し、当該申告書に記載した課税標準等もしく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こと又は当該計算に誤りがあったことにより、税額を過大に申告した場合<sup>2</sup>には、法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対して、課税標準等又は税額等について更正すべき旨の請求ができる、という制度である。

一方、税額を過少に申告した場合には、修正申告という制度が用意されている。納税義務者は、納税申告書を提出した後に、当該申告書に記載した税額が過少であった場合<sup>3</sup>には、

<sup>1</sup> 金子宏『租税法』(弘文堂)

<sup>2</sup> 税額が過大であった場合のほか、「純損失等の金額が過少であった場合」「純損失等の金額の記載がなかった場合」「還付金の額に相当する税額が過少である場合」「還付金の額に相当する税額の記載がなかった場合」も同様である。(国税通則法23条1項1~3号)

<sup>3</sup> 税額が過少であった場合のほか、「純損失等の金額が過大である場合」「還付金の額に相

更正があるまでは、その申告にかかる課税標準等又は税額等を修正する納税申告書を提出することができる。

そうすると、更正の請求も修正申告も、納税者が、すでに提出した納税申告書に何らかの相違があったため、それを訂正するための手続きとして同種の作用があるといえる。

しかし、「両制度は納税者自ら申告納税額の是正を図る手続きであるという点で共通しているが、最大の相違点は、その納税義務の変更を納税者自らが、ダイレクトに行いうるか否かにある。修正申告は申告により納税額の増額更正を確定させる効果を持つのに対して、更正の請求には、税額の減額確定効果はなく、あくまでも租税行政庁に職権に基づき減額更正を行うべきことを請求するにとどまる。<sup>4</sup>」したがって、申告内容を訂正するという点では同じであっても、そのハードルの高さは、両制度で開きがあるのである。

つまり、「更正の請求は、租税行政庁が更正の請求の要件を充足するか否かを調査により検証し、要件を充足すると判断した場合には減額更正を行う、という制度的仕組みを採用している。租税行政庁が、更正の要件を調査により充足しないと判断した場合には、更正をすべき理由がない旨を請求者である納税者に通知することになる。更正の理由の存在すること、もしくは更正の請求の要件を充足することの立証責任は、請求者である納税者が負うことになる。<sup>5</sup>」ということである。

納税者は、更正の請求の要件である、課税標準等若しく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こと、又は当該計算に誤りがあったこと、に起因して税額が過大であったことを立証しなければならない。つまり、更正の請求が認められるのは、税額が過大であった原因が、国税に関する法律の規定に従っていなかったこと、計算に誤りがあったことに限定されるということである。

## 2) 本件の判断プロセス

本件の場合、請求人の納付税額が過大であったことの原因が、請求人及び妻Aの二以上の居住者の扶養親族に該当する子らの所属が請求人とすべきであったところ、妻Aとしたことにある。この扶養親族の所属違いが、国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は、計算に誤りがあったことに該当するか否かが争点となる。

裁決所及び課税庁の判断プロセスは次のような流れとなっている。二以上の居住者の扶養親族の所属は、いずれか一の居住者の扶養親族に該当するものとみなすこととしており、いずれの居住者に所属するかは、納税者が基準申告書等に記載することによって決定される。ただし、この方法により所属が決定された後においても、後続する他の基準申告書等に異なる記載をすることによって所属の変更をすることができる。これに本件を当ては

---

当する税額が過大である場合」「納付すべき金額を記載しなかった場合」も同様である。(国税通則法 19 条 1 項 1~4 号)

<sup>4</sup> 増田英敏「国税通則法 23 条 1 項 1 号の『更正の請求』の要件規定の射程」税法学第 559 号(2008) 238 頁

<sup>5</sup> 増田英敏 前掲注 4 238 頁

めると、 子らは、請求人及び妻Aの二以上の居住者の扶養親族に該当する。 妻Aが平成18年2月28日に提出した確定申告書に子らを扶養控除の規定の適用対象として記載した。請求人が同年3月15日に提出した確定申告書には子らを扶養親族とする記載がなかった。請求人が、本件更正の請求において、子らの扶養親族の所属の変更を求めても、更正の請求は扶養親族の所属の変更ができる基準申告書には該当しない。したがって、子らは、妻Aに所属する扶養親族に該当するとみなされる。 請求人の確定申告書は、国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことには該当しない。更正の請求によって扶養親族の所属の変更はできない。以上が、裁決所及び課税庁の判断プロセスである。

ところで、裁決所や課税庁が主張するように、請求人は、子らの扶養親族の所属の変更を求めているのであろうか。請求人は、所属の変更を求めているのではなく、子らを請求人に所属する扶養親族として申告すべきであったところ、誤って、妻Aの所属として申告をしてしまったことの是正を主張しているのではないだろうか。<sup>6</sup>

### 3) 裁判例と本判決の位置付け

増田英敏教授が「更正の請求の要件を充足するかどうかをめぐる訴訟で問題となるのは、納税者の判断により選択可能な課税要件規定の選択誤りにより生じた、租税負担の過大申告を是正する措置として、更正の請求を求めることの可否をめぐる紛争である。<sup>7</sup>」と指摘されているが、まさに、本件はこの紛争に該当する。

納税者が選択可能な選択肢のうち、誤って自己に不利な選択肢を選んでしまった場合(以下、「選択誤り」という。)の是正が更正の請求の要件である「国税に関する法律の規定に従っていなかったこと」又は「その計算に誤りがあったこと」に該当するか否かを争点とした裁判例には以下のようなものがある。

最高裁昭和62年11月10日判決<sup>8</sup>の事例は、耳鼻咽喉科医師が社会保険診療報酬の所

---

<sup>6</sup> 公表されている裁決内容には記載がないので、発表者の憶測の域を出ないが、次のような事情がうかがえる。

請求人と妻Aは平成17年中に離婚したものと思われる。(ただし、生計は一にしていたと認定されている。)その際、子の戸籍が父母のいずれの戸籍に所属したか、また子らの親権が父母のいずれに指定されていたかは不明であるが、一般的に、戸籍の所属はともかく、未成年の子の親権者は母親であることが多いことから、本件も同様であったのではないかと憶測される。平成16年までは、子らは請求人に所属する扶養親族として申告していたのであろうが、上記の事情から、妻Aの扶養親族としなければならないと思い違いをして、平成17年については子らを妻Aの扶養親族として所得税の申告をしたのではないかと思われる。

<sup>7</sup> 増田英敏「更正の請求の発動要件としての『計算に誤りがあったこと』の意義」TKC税研情報第16巻第5号(2007)5頁

<sup>8</sup> 訟務月報34巻4号861頁。東京地裁平成18年12月8日判決及び最高裁平成2年6月5日判決において本判旨が引用されている。評釈文献として、本判決に賛成：木村弘之亮「租税特別措置法26条所定の概算方法を選択した後における実額計算の方法による更正請求

得計算の特例である租税特別措置法 26 条 1 項（概算経費控除）を適用して確定申告を行った後、実額による収支計算のほうが税額が小さいことが判明したため、更正の請求をした事案である。第一審及び最高裁では、課税庁側の主張が認められ、第二審では納税者側の主張が受け入れられた。最高裁では、概算による経費控除の方法をとるか実額計算の方法をとるかは、「専ら確定申告時における納税者の自由な選択に委ねられているということができるのであって、納税者が措置法の右規定の適用を選択して確定申告をした場合には、たとえ実際に要した経費の額が右概算額による控除額を超えるため、右規定を選択しなかった場合に比して納付すべき税額が多額になったとしても、納税者としては、そのことを理由に通則法 23 条 1 項 1 号に基づく更正の請求をすることはできない。」とした。

事案と対比的に取り上げられる事案に最高裁判決平成 2 年 6 月 5 日判決<sup>9</sup>がある。概算経費控除を選択しかつ、計算過程において計算違いをして、税額を過少に申告した歯科医師が、修正申告する際に、錯誤に基づく概算経費選択の意思表示を撤回し、実額経費控除により計算することできるか否かが争点である。第一審及び最高裁では経費計算方法の選択変更は可能とし、最高裁は次のように判示した。「修正申告をするに当たり、修正申告の要件を充たす限りにおいては（すなわち、確定申告に係る税額を増加させる限りにおいては）、確定申告における必要経費の計算の誤りを是正する一環として、錯誤に基づく概算経費選択の意思表示を撤回し、所得税法 37 条 1 項等に基づき実額経費を社会保険診療報酬の必要経費として計上することができる。」第二審では、確定申告において概算経費控除の方法が選択された以上、その後においてこれを変更することはできないとしている。

平成 18 年 12 月 8 日東京地裁判決<sup>10</sup>の事案においては、消費税の計算に関して、規則 22 条 1 項の積上計算方式を選択し、その旨申告書にも表示していたにもかかわらず、一部に付き総額計算方式によって計算した（総額計算方式としては計算に間違いはなかった）ことを、更正の請求により是正できるか否かについて争った。このケースでは、「計算に誤りがあったこと」に該当するとして、納税者の選択違いの是正が可能とされた。この事案では、申告書上に、積上計算方式を採用する旨の表示がなされていた点が判断の鍵となったものと思われる。

平成 9 年 5 月 27 日福岡地裁判決<sup>11</sup>事案は、課税仕入れにかかる消費税額の控除税額を一括比例配分方式により計算して確定申告をした後、計算方法の誤りを理由として個別対応方式による計算に基づいて更正の請求をしたものである。しかし、「両方式の長所・短所を勘案した上で、そのいずれを選択するかを当該事業者の判断に委ねるとすることに何ら

---

の可否」ジュリスト 927 号（1989）、反対：堺澤良「更正の請求手続と税務判例」『税法の課題と超克』（信山社、2000）

<sup>9</sup> 民集 44 巻 4 号 612 頁。

<sup>10</sup> 判例タイムズ 1248 号 162 頁。本判決にて確定。判例評釈として、本判決に賛成：増田英敏「更正の請求の発動要件としての『計算に誤りがあったこと』の意義」TKC 税研情報 16 巻 5 号（2007）。

<sup>11</sup> 行集 48 巻 5・6 号 456 頁。本判決にて確定。

問題はなく、したがって、一括比例配分方式による税負担が個別対応方式による場合に比し大となる場合であっても、両方式に選択が納税者の任意に委ねられている以上、その不利益を甘受するものとして同方式を選択したものと見るほかはない。」として更正の請求は不可とした。

平成 19 年 10 月 30 日東京地裁判決<sup>12</sup>の事案では、受取配当に係る源泉所得税について、納税者に有利である税額控除を行うことを失念し、損金算入処理して申告をした後、税額控除方式へ是正する更正の請求が認められるか否かが争点であった。「本件源泉所得税につき損金処理する旨の任意の選択をし、同選択に基づいて控除すべき金額の計算をしていたことが認められる。」「当該納税者が、控除制度を利用した場合とで生じる差額分の不利益を負担すべきことになるのは、前記法人税法 68 条 3 項、4 項の趣旨からの当然の帰結である。」として、計算方法の選択違いの是正は認められなかった。

以上のように、地裁、高裁、最高裁、とで判断が分かれたケース、更正の請求と修正申告とで同様の選択変更について判断が分かれたケース、また、納税者の錯誤を証明する表示が申告書に表記されていたケースなど、納税者の選択違いの是正が認められる場合もあった。しかし、  
に見るように、納税者の自由な選択に委ねられている選択肢のうち、誤って税負担の大きい選択肢を選んだ場合、その税負担は甘受すべきであり、かつ、確定申告後は選択肢の変更を求める更正の請求は要件を充たさないと判断される傾向が認められる。

本件も、このような、更正の請求の要件を厳しく判断する従来の裁判所の判断の流れの中にあるものといえる。

## ( 2 ) 更正の請求の制度趣旨と選択可能な課税要件規定の選択誤り

### 1 ) 更正の請求の排他性

納税者が申告の内容を自己に利益に変更しようする場合には専ら更正の請求の手続きによらなければならないとする法理を「更正の請求の排他性」という。金子宏教授によると、「法がわざわざ更正の請求の手続を設けた趣旨をかんがみると、申告が過大である場合には、原則として、他の救済手段によることは許されず、更正の請求の手続きによらなければならないと解すべきであろう。(中略)したがって、要素の錯誤によって過大に申告した場合にも、原則として更正の請求の手続きによってその是正を図るべきであり<sup>13</sup>、また、申

<sup>12</sup> 判例評釈として、本判決に反対：増田英敏「国税通則法 23 条 1 項 1 号の『更正の請求』の要件規定の射程」税法学 559 号 (2008)

<sup>13</sup> 錯誤により申告の無効が主張できるか否かについて：「確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であって、前記所得税法の定めた方法(旧所得税法の更正の請求)以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されないものといわなければならない。」昭和 39



告が過大であったことを理由として減額の更正を求める訴えは許されないと解すべきである。<sup>14</sup>」と説明されている。

つまり、税額を減少させる申告内容の是正ができるのは、更正の請求以外に納税者に手段がないということである。そうであるならば、更正の請求の要件を厳しくして、ハードルを上げることは、納税者救済の道を非常に狭める結果となる。申告の際に何らかのミスによって、課税標準や税額に間違いがあり、それを是正した場合、税額が増加するか減少するかは結果であって、本来申告内容を是正するというは行為に違いはないはずである。しかし、制度的には、修正申告と比べて、更正の請求は期間を含めて限定的な要件を設けている。このことは、納税者の権利救済の点から問題があるのではなからうか。

## 2) 制度趣旨からの考察

増田英敏教授は、申告納税制度における納税者の納税義務の成立から申告までのプロセスから、更正の請求の要件である「国税に関する法律に従っていなかったこと」及び「その計算に誤りがあったこと」の射程を次のように考察されている。

納税義務の成立から申告までのプロセスは

1. 課税要件事実の認定
2. 私法上の法律構成（契約解釈）
3. 税法の発見・選択・課税要件の解釈
4. 適用（税法の課税要件事実への当てはめ）
5. 申告・納税

となる。そして、税額が過大となる原因を各ステップごとに分類すると、第一の課税要件事実の認定の誤り、第2の私法上の法律構成の誤り、第3の税法の選択、解釈の誤り、第4の税法の当てはめの誤り、そして、第5の申告手続の誤りのいずれもが、「税法に従っていなかった場合」の具体的な原因となりうる。また、第1ないし第5の過大税額算出をもたらす、すべての具体的な原因は、「計算に誤りがある場合」にも該当しうる、<sup>15</sup>として、更正の請求の要件を広く解釈しておられる。

このように更正の請求の要件を広く解釈することは、本制度の制定趣旨にかなうものであると思われる。更正の請求制度は、申告納税制度の導入と同時に採用されたものであり、幾度もの改正を経て、制度の拡充が図られている。例えば、期間についても当初は、申告期限等の後1ヶ月以内という大変短いものであったが、現行法では1年となっている。対象税目についても、当初は限定されていたが、現行法は国税通則法における規定となり、税目を限定していない。昭和45年改正、平成18年改正では後発的事由に基づく更正の請

---

年10月22日最高裁判決。

<sup>14</sup> 金子宏『租税法』

<sup>15</sup> 増田英敏 前掲注4 243-244頁

求制度が拡充された。<sup>16</sup> このように、制度は拡充の方向に進んできた。更正の請求制度の趣旨は、申告納税制度下における納税者の権利救済の保障にある。納税者は、租税専門行政官とは違って、税法の知識、計算方法の熟達、などの面で専門家とはいえない。当然に、判断、計算、申告の過程で間違いも生じるであろう。したがって、納税者の権利救済の道を確保することは、申告納税制度下においては不可欠であると思われる。

本件を上記の 1 から 5 のプロセスに当てはめると、課税要件事実の認定における誤り、若しくは、税法の解釈・適用の誤りに該当するのではないだろうか。したがって、本件は、更正の請求の要件を満たしているとの解釈ができ、救済の対象となるとと思われる。

### (3) 扶養控除制度の趣旨と担税力に応じた課税

「扶養控除は基礎控除、配偶者控除とともに人的控除と呼ばれるが、一般的な人的控除制度の制定の趣旨は、最低生活費、基準生計費ないしは標準生計費に対応する部分を課税外におき、本人及び家族の最低限の生活を維持するのに必要な部分は、課税最低限を設定することによって納税義務を免除しようとするところにある。すなわち、扶養控除についていえば、納税者に扶養される親族がいる場合、その者の最低生活費、基準生活費ないし標準生活費に対応する部分を扶養に必要な費用として担税力を認めず、当該納税者に対する課税の対象外に置こうとするものである。<sup>17</sup>」つまりこの制度は、「憲法 25 条の生存権の保障の租税法における現れである。<sup>18</sup>」

そうすると、この扶養控除制度は、所得税の計算構造において極めて基本的な所得控除であるといえる。最低限生活費が非課税であるべきかどうかについては議論のあるところだ<sup>19</sup>が、扶養控除を含む人的控除、給与所得控除、社会保険料控除が課税最低限を構成している。納税者が、選択し適用を受けるという考え方がなじまない非常に基本的な計算構造の一部分であるといえよう。

担税力に応じた課税の実現という視点から、扶養控除制度を説明すると、同じ所得金額を得た場合でも、扶養家族の多い者と少ない者との間に担税力に差異が生じることに配慮した制度である。

また、必要経費等との性質の違いについて、「必要経費とは、事業との関連性のある支出、もしくは、所得を生ずるために支出した費用であり、投下資本の回収部分に該当するのであるが、これに対して、所得控除とは、納税者の個人的支出であり、本来、所得の消費に当たるものである。居住者またはそのものと生計を一にする配偶者の親族で一定のものに

<sup>16</sup> 更正の請求制度の沿革については、山崎広道「更正の請求制度とその運用上の問題」熊本法学 113 号 (2008) 40-48 頁を参照した。

<sup>17</sup> 酒井克彦「所得税法上の扶養控除制度を巡る解釈問題(上)」税務弘報 VOL56NO12(2008)73 頁

<sup>18</sup> 金子宏『租税法』

<sup>19</sup> 岡村忠生「所得税改革と課税最低限」税経通信 54 巻 12 号 (1999) 他

については、担税力を減殺する事情のある場合に、その控除を認めるとされる。<sup>20</sup>」とある。

確かに、二以上の居住者がある場合の扶養親族の所属については、納税者の選択によってその所属を決することができる。しかし、先に挙げた、医師が社会保険診療の所得計算に際して、実額計算を選択するか、概算経費控除を選択するか、という問題と、本件の扶養親族の所属の選択とは、課税所得の計算過程においても次元が違う問題である。

本件において、請求人が、子らと同居し扶養していた事実を考え合わせると、更正の請求によって、請求人に子らの扶養控除を認めることが、扶養控除制度趣旨に適い、担税力に応じた課税の実現がなされるのではないだろうか。

## 7、おわりに

司法における判断は、更正の請求の要件を厳しく解釈し、納税者の選択違いに起因する更正の請求はその要件を満たさないとされるケースが多いのが現状である。しかし、一口に納税者に選択が委ねられている部分の選択違いといっても、個々に検討するとそれぞれ事情は違っている。事実認定から申告書の提出までの各段階で起こりうる選択違いを一くくりにして論じることはいかなる。

社会保険診療の経費の計算における概算計算か実額計算かの選択や消費税の仕入税額控除額の計算における一括比例配分方式か個別対応方式かの選択は、申告の簡便化を目的とした法規を納税者があえて選択したのである。それに反して、本件の場合、扶養控除という憲法に保障されている生存権に基づく非常に基本的な所得控除の適用をめぐる選択違いである。この点を考慮すると、更正の請求によって納税者が救済されることが望ましいと思われる。

更正の請求の目的は、真実の事実関係・課税関係に則した課税を実現することにある。つまりは、担税力に則した課税を実現することにある。また、申告納税制度の下における更正の請求の制度趣旨が納税者の権利救済にあるということ、また、更正の請求の排他性を考え合わせると、更正の請求の適用要件を限定的に解釈して、適用のハードルを上げることに對して賛成できない。

### 《参考文献》

金子宏『租税法』

水野忠恒『租税法第2版』(有斐閣、2005)

木村弘之亮「租税特別措置法26条所定の概算方法を選択した後における実額計算の方法による更正請求の可否」ジュリスト927号(1989)

増田英敏「国税通則法23条1項1号の『更正の請求』の要件規定の射程」税法学第559号(2008)

---

<sup>20</sup> 水野忠恒『租税法第2版』(有斐閣、2005)262頁

- 増田英敏「更正の請求の発動要件としての『計算に誤りがあったこと』の意義」TKC税研情報第16巻第5号(2007)
- 堺澤良「更正の請求手続と税務判例」『税法の課題と超克』山田二郎先生古希記念(信山社、2000)
- 岩崎政明「修正申告による概算経費控除から実額経費控除への変更」税研(2002)
- 岩崎政明「所得税法上の扶養控除の対象たる『親族』の解釈」ジュリスト1021号(1993)
- 田中治「所得税法上の扶養控除の対象となる『親族』の意義」民商法雑誌(1992)
- 山崎広道「更正の請求制度とその運用上の問題」熊本法学113号(2008)
- 酒井克彦「所得税法上の扶養控除制度を巡る解釈問題(上)」税務弘報VOL.56NO.12(2008)
- 「同(下)」税務弘報VOL.56.NO.13(2008)
- 「特集 更正の請求を巡る諸問題」税務事例VOL.40NO.9(2008)