

裁 決 書

東裁(所)令 5 第124号

令和 6 年 6 月 13 日

国税不服審判所長 清 野 正 彦



審査請求人

住 所
氏 名

原 処 分 庁

原 処 分

令和 4 年10月14日付でされた被相続人[REDACTED]に係る次の各処分

- 1 平成28年分の所得税及び復興特別所得税の更正の請求に対してされた更正処分
- 2 平成28年分の所得税及び復興特別所得税に係る無申告加算税の変更決定処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

- 1 更正処分に対する審査請求を棄却する。
- 2 変更決定処分に対する審査請求を却下する。

理 由

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、被相続人[REDACTED]（以下「本件被相続人」という。）が、国外金融機関

を通じて受領した上場株式等の配当等に租税特別措置法第8条の4《上場株式等に係る配当所得等の課税の特例》第1項の規定による特例を適用しないで所得税等の確定申告をしたものの、審査請求人（以下「請求人」という。）が、当該配当等には当該特例が適用できるなどとして更正の請求をしたところ、原処分庁が、当該配当等には当該特例を適用することができず総合課税の対象となるなどとして更正処分等をしたのに対し、請求人が、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令

- イ 国税通則法（令和4年法律第4号による改正前のものをいい、以下「通則法」という。）第23条《更正の請求》第1項柱書及び同項第1号は、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付すべき税額が過大である場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から5年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又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。
- ロ 租税特別措置法（平成30年法律第7号による改正前のものをいい、以下「措置法」という。）第8条の4第1項柱書及び同項各号は、居住者が平成28年1月1日以後に支払を受けるべき所得税法第23条《利子所得》第1項に規定する利子等のうち所定のもの又は同法第24条《配当所得》第1項に規定する配当等のうち所定のもので措置法第8条の4第1項各号に掲げるもの（以下「上場株式等の配当等」という。）を有する場合には、当該上場株式等の配当等に係る利子所得及び配当所得については、所得税法第22条《課税標準》及び第89条《税率》の規定にかかわらず、他の所得と区分し、その年中の当該上場株式等の配当等に係る利子所得の金額及び配当所得の金額を基に計算した金額に対し、当該金額の100分の15に相当する金額に相当する所得税を課する旨規定している（以下、措置法第8条の4第1項の規定による特例を「本件特例」という。）。
- ハ 措置法第8条の4第2項は、本件特例のうち、上場株式等の配当等で同条第1項第1号から第3号までに掲げるもの（同項第2号に掲げる収益の分配にあっては、公社債投資信託以外の証券投資信託に係るものに限る。以下「特定上場株式等の配当等」という。）に係る配当所得に係る部分は、居住者がその年中に支払

を受けるべき特定上場株式等の配当等に係る配当所得につき同項の規定の適用を受けようとする旨の記載のある確定申告書を提出した場合に限り適用する旨規定している。

(3) 基礎事実及び審査請求に至る経緯

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 本件被相続人は、平成28年中に、アメリカ合衆国のIndividual Retirement Account（以下「IRA」という。）の口座において、上場株式等の配当等 []（以下「本件上場株式等の配当等」という。）の支払を受けた。

なお、本件上場株式等の配当等のうち、公社債投資信託の収益の分配 []を除く、特定上場株式等の配当等 []（以下「本件配当等」という。）に係る所得については、配当所得に該当する。

ロ 本件被相続人は、平成28年分の所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）について、法定申告期限までに確定申告書を提出しなかった。

ハ 原処分庁所属の調査担当職員（以下「本件調査担当職員」という。）は、本件被相続人に対する所得税等の調査（以下「本件調査」という。）を実施し、平成31年1月29日、本件調査において認められるものとして本件被相続人の所得金額や納付すべき税額等が記載されたメモ（以下「本件メモ」という。）を本件被相続人の税務代理人に交付した。

なお、本件メモには、本件上場株式等の配当等について、公的年金等に係る雑所得の収入金額として記載があり、その備考欄には、「IRA年金、米国公的年金」と記載されていた。

ニ 本件被相続人は、平成31年2月28日、本件調査に基づき、平成28年分の所得税等について、別表の「確定申告」欄のとおりとする確定申告書を提出した（以下、本件被相続人が提出した当該確定申告書を「本件申告書」といい、本件申告書に係る申告を「本件申告」という。）。

なお、本件被相続人は、本件申告において、本件メモに記載されたとおり、本件上場株式等の配当等に係る所得を公的年金等に係る雑所得として申告した。

また、本件申告書には、本件上場株式等の配当等に係る所得につき、本件特例の適用を受けようとする旨の記載はない。

ホ 原処分庁は、本件被相続人に対して、平成31年3月26日付で、別表の「賦課決

定処分」欄のとおり、平成28年分の所得税等に係る無申告加算税の賦課決定処分をした。

へ 本件被相続人は、[REDACTED]に死亡した。

ト 請求人は、本件被相続人の平成28年分の所得税等について、令和4年4月15日に、本件上場株式等の配当等に係る所得は本件特例を適用することができる配当所得であるなどとして、別表の「更正の請求」欄のとおりとすべき旨の更正の請求をした（以下、請求人がした当該更正の請求を「本件更正の請求」といい、本件更正の請求に係る更正の請求書を「本件更正の請求書」という。）。

請求人は、本件更正の請求に係る添付書類として、IRAの口座における、取引の種類、取引年月日及び取引金額等の具体的な取引内容が記載された、Ceteraと題する書面（以下「Ceteraレポート」という。）を原処分庁に提出した。

チ 原処分庁は、本件更正の請求に対し、令和4年10月14日付で、本件上場株式等の配当等に係る所得のうち本件配当等に係る所得については、本件特例を適用することができず総合課税の配当所得に該当するなどとして、別表の「更正処分等」欄のとおり、更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び無申告加算税の額を減額する変更決定処分（以下「本件加算税変更決定処分」という。）をした。

リ 請求人は、これらの処分を不服として、令和5年1月13日に再調査の請求をしたところ、再調査審理庁は、令和5年6月22日付で、本件更正処分については棄却し、本件加算税変更決定処分については却下する再調査決定をし、その決定書謄本を請求人に対し同月23日に送達した。

ヌ 請求人は、再調査決定を経た後の原処分に不服があるとして、令和5年7月24日に審査請求をした。

2 本件加算税変更決定処分の取消しを審査請求において求めることの適法性について

通則法第75条《国税に関する処分についての不服申立て》第1項に規定する不服申立ての対象となる処分は、不服申立人の権利又は利益を侵害するものでなければならず、その処分が権利又は利益を侵害する処分であるか否かは、当該処分により納付すべき税額の総額が増額したか否かにより判断すべきであるところ、上記1の(3)のチのとおり、本件加算税変更決定処分は、無申告加算税の額を減額する処分であるから、請求人の権利又は利益を侵害するものとはいえない。

したがって、本件加算税変更決定処分の取消しを求める利益はなく、本件加算税変更

決定処分に対する審査請求は、請求の利益を欠く不適法なものである。

3 争点

- (1) 本件更正の請求において本件配当等に係る配当所得に本件特例の適用を求めることは、通則法第23条第1項第1号の要件を満たすか否か（争点1）。
- (2) 本件更正処分に信義誠実の原則（以下「信義則」という。）に反する違法があるか否か（争点2）。

4 争点についての主張

- (1) 争点1（本件更正の請求において本件配当等に係る配当所得に本件特例の適用を求めることは、通則法第23条第1項第1号の要件を満たすか否か。）について

| 請 求 人 | 原 処 分 庁 |
|---|---|
| <p>以下のことから、本件更正の請求において本件配当等に係る配当所得に本件特例の適用を求めることは、通則法第23条第1項第1号の要件を満たす。</p> <p>本件被相続人は、本件申告の際、本件配当等に係る所得を公的年金等に係る雑所得であると認識していたため、本件申告において、申告分離課税又は総合課税のいずれの申告方法も選択しておらず、本件特例を選択する余地がなかったためあり、本件更正の請求の際に初めてその申告方法の選択を行ったのであるから、措置法第8条の4第2項の趣旨等からすると、その選択が認められるべきである。</p> | <p>以下のことから、本件更正の請求において本件配当等に係る配当所得に本件特例の適用を求めることは、通則法第23条第1項第1号の要件を満たさない。</p> <p>特定上場株式等の配当等に係る配当所得について、措置法第8条の4第1項による本件特例の適用を受けるためには、同項の規定の適用を受けようとする旨の記載のある確定申告書を提出することが要件となるところ、本件申告書にはその記載がない。そして、その記載がなかった場合であってもその適用を可能とするような救済規定も設けられていない。</p> |

- (2) 争点2（本件更正処分に信義則に反する違法があるか否か。）について

| 請 求 人 | 原 処 分 庁 |
|-------------------------------------|-------------------------------------|
| <p>以下のことから、本件更正処分に信義則に反する違法がある。</p> | <p>以下のことから、本件更正処分に信義則に反する違法はない。</p> |

| 請 求 人 | 原 処 分 庁 |
|--|---|
| <p>イ 本件被相続人は、本件調査において、本件調査担当職員から、本件メモや通則法第74条の11《調査の終了の際の手續》第2項に規定する調査結果の説明（以下「本件説明」という。）により、本件配当等に係る所得を公的年金等に係る雑所得として申告すべきであるとの誤った説明等を受け、本件メモや本件説明の内容のとおり本件申告書を提出した。</p> <p>ロ 本件説明は、通則法に規定される公式な行政行為であり、信頼の対象となる正式な見解の表示であると認められるところ、これを正しいと信じて本件申告を行った結果、後日正しい所得区分で本件更正の請求を行った際に本件特例の適用の選択が行えないとすれば、請求人に経済的な損失が生じる。</p> <p>ハ 上記イ及びロの事情を踏まえれば、本件更正の請求を認めることは、他の納税者と比べて単に税額を低くするものではなく、本件特例の適用を選択できるようにするだけであり、課税の公平を害するものではないところ、本件更正の請求を認めないことは、請求人に、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお課税処分に係る課税を免れさせ</p> | <p>イ 本件被相続人が本件調査担当職員に対して、IRAの口座における取引内容が具体的に分かる資料を提示等しなかったことや、本件調査担当職員がIRAの口座に係る所得の所得区分について、主たる調査内容として調査を行ったような事実は認められないことからすれば、そもそも当該所得区分について、信義則の適用の前提となる公的見解が表示されると考えられる状況にあったとは認められない。</p> <p>ロ 本件調査担当職員が、本件被相続人に対し、IRAの口座に係る所得の所得区分について、積極的に指導した事実は認められない。</p> <p>ハ 上記イ及びロからすると、本件メモや本件説明にIRAの口座に係る所得の所得区分が公的年金等に係る雑所得である旨の内容が含まれていたとしても、そのことのみをもって、税務署長その他の責任ある立場にある者から、当該所得区分について信頼の対象となるべき正式な見解の表示があったと認めることは相当でない。</p> |

| 請 求 人 | 原 処 分 庁 |
|---|---------|
| て納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存することになる。 | |

5 当審判所の判断

- (1) 争点1（本件更正の請求において本件配当等に係る配当所得に本件特例の適用を求めることは、通則法第23条第1項第1号の要件を満たすか否か。）について

イ 法令解釈

(イ) 本件特例は、居住者が平成28年1月1日以後に受けるべき上場株式等の配当等を有する場合に、当該上場株式等の配当等に係る配当所得等につき、他の所得と区分して、その年中の当該上場株式等に係る配当所得等の金額に対し、総合課税の適用による場合とは異なる税率により所得税を課するというものであり、特定上場株式等の配当等に係る配当所得については、総合課税の適用のほかに申告分離課税の適用を選択できる制度である。

(ロ) そして、特定上場株式等の配当等に係る配当所得につき本件特例の適用を受けるためには、措置法第8条の4第2項の規定により、当該配当所得につき本件特例の適用を受ける旨の記載のある確定申告書を提出することが要件とされているところ、ここでいう確定申告書とは、所得税法第2編第5章第2節第1款及び第2款の規定による申告書（当該申告書に係る期限後申告書を含む。）をいい（措置法第2条《用語の意義》第1項第10号及び所得税法第2条《定義》第1項第37号）、これと別に定義されている更正の請求に係る更正請求書（措置法第2条第1項第16号及び通則法第23条第3項）が確定申告書に当たらないことは文理上明らかであって、そうすると、少なくとも更正の請求によって本件特例の適用を選択することはできないものと解するのが相当であり、また、本件特例については、確定申告書にその適用を受けようとする旨の記載がなかった場合であってもその適用を可能とするような救済規定も設けられていない。

ロ 検討

(イ) 本件被相続人は、上記1の(3)の二のとおり、本件申告において、本件配当等を含む本件上場株式等の配当等に係る所得を公的年金等に係る雑所得として申

告しており、措置法第8条の4第2項に規定する確定申告書である本件申告書には、本件特例の適用を受けようとする旨の記載はない。また、本件更正の請求書には、本件特例の適用を受けようとする旨の記載はあるものの、本件更正の請求書は、措置法第8条の4第2項に規定する確定申告書には当たらない。

- (ロ) そこで、本件更正の請求において、本件配当等に係る配当所得に本件特例の適用を求めることが通則法第23条第1項第1号の要件を満たすか否かは、本件特例の適用を受けようとする旨の記載のない本件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いえるか否かによって判断されることとなる。

この点、本件申告書において、本件配当等に係る配当所得を雑所得として申告した点については、所得区分に誤りがあり、国税に関する法律の規定に従っていなかったというべきであるものの、本件申告書に本件特例の適用を受けようとする旨の記載がないことから、当該所得区分の誤りを是正した上で本件配当等に係る配当所得に本件特例を適用しないことで算出される税額等が、本件特例を適用することで算出される税額等を上回っていても、本件配当等に係る配当所得に本件特例を適用しないことで算出される税額等が国税に関する法律の規定に基づく税額等であるというべきである。

- (ハ) 以上のことから、本件更正の請求において本件配当等に係る配当所得に本件特例の適用を求めることは、通則法第23条第1項第1号の要件を満たさない。

ハ 請求人の主張について

請求人は、上記4の(1)の「請求人」欄のとおり、本件申告の際、本件配当等に係る所得を公的年金等に係る雑所得であると認識していたため、本件申告において、申告分離課税又は総合課税のいずれの申告方法も選択しておらず、本件特例を選択する余地がなかったのであり、本件更正の請求の際に初めてその申告方法の選択を行ったのであるから、措置法第8条の4第2項の趣旨等からすると、その選択が認められるべきである旨主張する。

しかしながら、所得税は、申告納税制度を採用しているから、納税者は、自己の判断と責任において、自らに帰属する所得に係る課税標準等及び税額等を法令の規定に従って計算し、適正な納税申告をしなければならないところ、本件被相続人についても、自己の判断と責任において、本件配当等に係る配当所得の所得

区分及びその所得金額等を法令の規定に従って計算して適正な申告をしなければならなかったにもかかわらず、当該所得区分が雑所得であるとする誤った本件申告をしたのであり、その結果として、事実上、本件特例の適用を受けようとする旨の選択の機会を逸したからといって、上記ロの判断が左右されるものではないというべきである。

したがって、請求人の主張には理由がない。

(2) 争点2（本件更正処分に信義則に反する違法があるか否か。）について

イ 法令解釈

租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、当該課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理、特に租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、信義則の法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて信義則の法理の適用の是非を考えるべきものである。

ロ 認定事実

原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

- (イ) 本件調査担当職員は、本件調査において、本件被相続人に対してIRAの口座において支払を受けた金銭について確認をしたところ、本件被相続人の税務代理人は、アメリカ合衆国における確定申告書を資料として提出するとともに、年金として説明した。
- (ロ) 本件被相続人は、本件調査において、原処分庁に対し、Ceteraレポートを提出していない。
- (ハ) Ceteraレポートは、IRAの口座における、取引の種類、取引年月日及び取引金額等の具体的な取引内容が記載された資料であり、これにより、IRAの口座において支払を受けた金銭が株式等に係る配当等であるか株式等の譲渡によるものであるか等を確認することができる。
- (ニ) 本件調査担当職員は、本件調査の終了の際の本件説明において、本件配当等

を含む本件上場株式等の配当等に係る所得について、公的年金等に係る雑所得である旨説明した。

ハ 検討

(イ) 上記 1 の (3) のイのとおり、本件配当等に係る所得は雑所得ではなく配当所得に該当するところ、同ハのとおり、本件調査担当職員が本件被相続人の税務代理人に交付した本件メモには、本件配当等を含む本件上場株式等の配当等について、公的年金等に係る雑所得の収入金額として記載されており、また、上記ロの(ニ)のとおり、本件調査担当職員は、本件説明において、本件上場株式等の配当等に係る所得について、公的年金等に係る雑所得である旨説明している。

(ロ) しかしながら、本件調査担当職員がそのように説明した前提として、上記ロの(イ)及び(ロ)のとおり、本件被相続人は、本件調査において、税務代理人を通じて、IRAの口座において支払を受けた金銭について年金として説明するとともに、原処分庁に対してCeteraレポートを提出していなかったものであり、また、同ハのとおり、Ceteraレポートは、IRAの口座における、取引の種類、取引年月日及び取引金額等の具体的な取引内容が記載された資料であり、これにより、IRAの口座において支払を受けた金銭が株式等に係る配当等であるか株式等の譲渡によるものであるか等を確認することができるため、IRAの口座において支払を受けた金銭に係る所得区分については、Ceteraレポートの内容を確認して初めて判断することができると認められる。

そうすると、本件メモ及び本件説明の内容が上記(イ)のとおりとなったのは、本件調査において、本件被相続人が税務代理人を通じて本件配当等に係る配当所得を「年金」として説明した上、Ceteraレポートを提出しなかったことによるものであるというべきであり、専ら本件被相続人の責めに帰すべき事由によるものであるといわなければならない。

このような事由による本件メモ及び本件説明が税務官庁の公的見解といえるかはともかくとして、本件被相続人がその税務代理人を通じて年金として説明をし、Ceteraレポートを提出しなかったにもかかわらず、本件メモ及び本件説明の内容を信頼していたとはいい難いし、本件被相続人が本件メモ及び本件説明に基づいて本件配当等に係る所得を雑所得であるとして本件申告をし、配当所得であることを前提とする本件特例の適用を受けなかったことについても、

本件被相続人の責めに帰すべき事由があるというべきである。

- (ハ) 以上のことからすると、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存するとは認められないから、本件更正処分に信義則に反する違法はない。

ニ 請求人の主張について

請求人は、上記４の(２)の「請求人」欄のとおり、本件被相続人が、本件調査において、本件調査担当職員からの本件メモや信頼の対象となる正式な見解である本件説明により、本件配当等に係る所得を公的年金等に係る雑所得として申告すべきであるとの誤った説明を受け、本件メモや本件説明の内容のとおり本件申告書を提出したのであって、本件調査担当職員の誤った説明等を正しいと信じて本件申告を行った結果、後日正しい所得区分で本件更正の請求を行った際に本件特例の適用の選択が行えないとすれば、請求人に経済的な損失が生じるのであり、かかる事情の下、本件更正の請求を認めることは課税の公平を害するものではないにもかかわらずこれを認めないことは、請求人に、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存することになるから、本件更正処分には信義則に反する違法がある旨主張する。

しかしながら、上記ハで述べたとおり、本件被相続人には責めに帰すべき事由があり、上記の特別の事情は存しないというべきであるから、本件更正処分について、信義則の法理の適用の是非を考えるべき場合に当たらないことは明らかである。

したがって、請求人の主張には理由がない。

(３) 本件更正処分の適法性について

上記(１)のロの(ハ)のとおり、本件更正の請求において、本件配当等に係る配当所得に本件特例の適用を求めることは、通則法第23条第1項第1号の要件を満たさない。また、上記(２)のハの(ハ)のとおり、本件更正処分に信義則に反する違法はない。

以上に基づき、本件被相続人の平成28年分の所得金額及び納付すべき税額を計算すると、いずれも本件更正処分の金額と同額となる。

また、本件更正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見当たらない。

したがって、本件更正処分は適法である。

(4) 結論

よって、審査請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

別表 審査請求に至る経緯

(単位：円)

| 項目 \ 区分 | | 確 定 申 告 | 賦課決定処分 | 更正の請求 | 更正処分等 | 再調査の請求 | 再調査決定 | | | | | | | |
|------------------|-----------------|------------|-------------|-----------|-------------|-----------|------------|-----|--|--|--|--|-----|--|
| 年 月 日 等 | | 平成31年2月28日 | 平成31年3月26日付 | 令和4年4月15日 | 令和4年10月14日付 | 令和5年1月13日 | 令和5年6月22日付 | | | | | | | |
| 総 所 得 金 額 | | | | | | | 全部の取消し | 棄 却 | | | | | | |
| 内 訳 | 事 業 所 得 の 金 額 | | | | | | | | | | | | | |
| | 不 動 産 所 得 の 金 額 | | | | | | | | | | | | | |
| | 配 当 所 得 の 金 額 | | | | | | | | | | | | | |
| | 雑 所 得 の 金 額 | | | | | | | | | | | | | |
| 上場株式等に係る譲渡所得等の金額 | | | | | | | | | | | | | | |
| 上場株式等に係る配当所得等の金額 | | | | | | | | | | | | | | |
| 所得税等の納付すべき税額 | | | | | | | | | | | | | | |
| 無 申 告 加 算 税 の 額 | | | | | | | | | | | | | 却 下 | |