

東京地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 裁決取消請求事件

国側当事者・国(雪谷税務署長)

令和2年8月20日棄却・控訴

判 決

| | |
|----------|--------|
| 原告 | 甲 |
| 被告 | 国 |
| 同代表者法務大臣 | 三好 雅子 |
| 処分行政庁 | 雪谷税務署長 |
| | 谷口 義弘 |
| 同指定代理人 | 伊藤 隆行 |
| | 倉田 将幸 |
| | 中村 芳一 |
| | 木村 智広 |
| | 高梨 英樹 |

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求の趣旨

- 1 処分行政庁が平成30年10月12日付けで原告に対してした原告の平成29年分の所得税及び復興特別所得税に係る更正処分のうち、総所得金額443万5968円、納付すべき税額マイナス44万1895円(還付金の額に相当する税額)を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 2 処分行政庁が平成30年10月29日付けで原告に対してした平成29年分の所得税及び復興特別所得税に係る還付金の充当処分を取り消す。

第2 事案の概要

原告は、外国法人から支払を受けた配当金について、当該配当金の支払通知書に記載された外国所得税の額の全額を外国税額控除の額として控除し、平成29年分の所得税及び復興特別所得税(以下「所得税等」という。)の確定申告を行ったところ、処分行政庁は、所得税法に規定する外国税額控除の限度額を超える外国所得税の額を控除することはできないとして、同年分の所得税等の更正処分(以下「本件更正処分」という。)及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。)を行うとともに、同年分の所得税等に係る還付金の額の一部を本件更正処分等により納付すべきこととなった税額に充当する処分(以下「本件充当処分」といい、本件更正処分等と併せて「本件各処分」という。)を行った。

本件は、原告が、本件更正処分により外国税額控除の額が減額されている部分は、我が国が他国との間で締結した租税条約又は租税協定に反するなどとして、本件更正処分の一部の取消し並びに本件賦課決定処分及び本件充当処分の取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

本件に関する所得税等の定めは別紙1-1のとおりであり、本件に関する租税条約及び租税協定の定めは別紙1-2から1-5までのとおりである（なお、これらの別紙において定義した略称等は、以下の本文においても同様に用いる。）。

2 前提事実

(1) 平成29年分の所得税等の確定申告

原告は、平成30年3月15日、処分行政庁に対し、外国税額控除の額を25万9890円、納付すべき税額を△49万4369円と記載した平成29年分の所得税等の確定申告書（以下「本件確定申告書」という。）を提出し、この結果、原告には、還付金49万4369円（以下「本件還付金」という。）が発生した（別紙2・「確定申告」欄。乙14、弁論の全趣旨）。

本件確定申告書には、A証券株式会社が発行した原告の平成29年分上場株式配当等の支払通知書（以下「本件A証券支払通知書」という。）及びB証券株式会社が発行した原告の平成29年分上場株式配当等の支払通知書（以下「本件B証券支払通知書」といい、本件A証券支払通知書と併せて「本件各支払通知書」という。）が添付されていた。本件各支払通知書は、原告が平成29年中に外国法人から支払を受け、上記各証券会社を通じて受領した配当金の支払通知書であり、本件確定申告書における外国税額控除の額は、本件各支払通知書に記載された外国所得税の合計額全額である（甲7、乙1、14、15、弁論の全趣旨）。

(2) 本件更正処分等

処分行政庁は、本件確定申告書について、外国税額控除の額は、所得税法95条1項の規定による控除限度額（以下単に「控除限度額」という。）を超えることはできず、原告の平成29年分の外国税額控除の額には誤りがあるとして、平成30年10月12日付けで、原告に対して本件更正処分等を行った（別紙2・「更正処分等」欄。乙16）。

この結果、原告には、本件更正処分等により納付すべき税額として、平成29年分の所得税等の額15万3500円（復興特別措置法24条2項の規定により百円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）及び過少申告加算税の額1万5000円が発生した（乙16）。

(3) 本件充当処分

処分行政庁は、平成30年10月29日付けで、本件還付金のうち16万8500円を、本件更正処分等により発生した納付すべき所得税等の額15万3500円及び過少申告加算税の額1万5000円に充当する内容の充当処分（本件充当処分）を行った（甲1）。

(4) 本件裁決

原告は、平成30年12月16日、国税不服審判所長に対し、本件各処分の取消しを求めて審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、令和元年7月2日付けで、これを棄却する旨の裁決（本件裁決）を行った（別紙2・「審査請求」欄及び「審査裁決」欄。甲1）。

(5) 本件訴えの提起

原告は、令和元年7月18日、本件裁決の取消しを求め、本件訴えを提起したが、同月

26日、本件更正処分等及び本件充当処分の取消しを求める訴えに変更した（顕著な事実）。

3 争点及びこれに関する当事者の主張

本件の争点は、本件各処分の適法性であり、主として、原告の主張する外国所得税の額のうち控除限度額を上回る部分について外国税額控除を認めなかったことの適法性が争われている。

（被告の主張）

- (1) ア 我が国の所得税法は、外国税額控除について、控除限度額を限度として、その控除対象外国所得税の額をその年分の所得税の額から控除する旨規定しており（95条1項）、我が国が締結した租税条約が、具体的な適用要件や計算方法について国内法の規定するところと異なる定めをしていない場合には、当該規定に従って外国税額控除の額を計算すべきこととなる。

この点について、日本とアメリカ合衆国（以下「アメリカ」という。）、インドネシア共和国（以下「インドネシア」という。）、ベルギー王国（以下「ベルギー」という。）及びロシア連邦（以下「ロシア」という。）との間の各租税条約又は租税協定（以下「本件各租税条約等」という。）は、二重課税の排除の条項において、要旨として、日本の居住者が条約相手国に納付した外国所得税の額を日本において課される租税の額から控除することについては、日本の法令の規定に従う旨を明確に規定しており、そのほかに、外国税額控除の具体的な適用要件又は計算方法について国内法の規定するところと異なる定めと解される文言を置いていない（日米租税条約23条1項、日尼租税協定23条1項、日ソ租税条約20条1項及び日白租税条約23条1項参照）。

そうすると、本件各租税条約等においては、いずれも日本の所得税法の規定に従って外国税額控除を行うこととされているといえるから、原告の平成29年分の所得税等に係る外国税額控除の額の計算に当たっては、同法95条1項及び同項の委任を受けた所得税法施行令222条の規定に従って控除限度額を計算し、当該控除限度額を限度として外国税額控除の額を計算することとなる。

- イ（ア）原告の平成29年分の所得税等の納付すべき税額は、別紙3のとおり、△34万0813円であるところ（なお、「△」は、還付金の額に相当する税額を表す。

以下同じ。）、当該金額は、本件更正処分における納付すべき税額と同額であり、本件更正処分における外国税額控除の額の計算は所得税法の規定に基づき行われているといえるから、本件更正処分は適法である。

- （イ）上記（ア）のとおり、本件更正処分は適法であるところ、本件更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額の計算の基礎となった事実のうちに、本件更正処分前における税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法65条4項に規定する「正当な理由」があると認められるものはない。

したがって、本件更正処分に伴って原告に賦課されるべき過少申告加算税の額は、通則法65条1項の規定に基づき、本件更正処分により原告が新たに納付すべき税額15万円（同法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に100分の10の割合を乗じて計算した金額である1万5000円（別紙2・「更正処分等」の「過少申告加算税の額」⑬欄）となる。

そして、当該過少申告加算税の額は、本件賦課決定処分における過少申告加算税の額と同額であるから、本件賦課決定処分は適法である。

(ウ) 通則法 57 条 1 項は、税務署長は、還付金等がある場合において、その還付を受けるべきものについて納付すべきこととなっている国税があるときは、還付に代えて、還付金等をその国税に充当しなければならない旨規定するところ、原告には、本件還付金 49 万 4369 円があり、一方で本件更正処分等により新たに納付すべき所得税等 15 万 3500 円及び過少申告加算税 1 万 5000 円が生じたことから、処分行政庁は、同項の規定に基づいて、平成 30 年 10 月 29 日付けで、本件還付金のうち 16 万 8500 円を、還付に代えて、上記納付すべき所得税等及び過少申告加算税に充当した。

したがって、本件充当処分は適法である。

(2) ア これに対し、原告は、要旨、日米租税条約、日尼租税協定及び日ソ租税条約（以下、これらを併せて「日米租税条約等」という。）については、二重課税の排除に係る各条項の末尾にある「ただし、控除の額は、日本国の租税の額のうち当該所得に対応する部分を超えないものとする。」というただし書（以下「本件ただし書」という。）のうち「日本国の租税の額のうち当該所得に対応する部分」を所得税の源泉徴収税額と地方税の特別徴収額との合計額を指すものと解釈した上で、日米租税条約等については、本件ただし書が含まれることによって、外国税額控除の限度額が、所得税法で規定する控除限度額から日本における所得税の源泉徴収税額及び地方税の特別徴収額の合計額に置き換えられる旨主張するものと考えられる。

しかしながら、本件ただし書は、日米租税条約等の二重課税の排除に係る各条項の本文の規定に基づき日本の租税の額からアメリカ、インドネシア及びロシア（以下「アメリカ等」という。）の租税の額を控除することについて限度額を設ける趣旨の規定であると解され、日米租税条約等の二重課税の排除に係る各条項の文言からすれば、当該限度額の計算方法についても、日本国以外の国において納付される租税を日本国の租税から控除することに関する日本国の法令の規定に従って計算するのが相当であり、当該限度額は、「日本国以外の国において納付される租税を日本国の租税から控除することに関する法令の規定」である所得税法 95 条 1 項が定める外国税額控除を行う際における控除限度額を指すことになる。

イ また、原告は、外国所得税の額が控除限度額を上回る部分について、二重課税となるから当該外国との租税条約に反する旨主張する。

しかしながら、外国税額控除制度の趣旨からすれば、我が国の実効税率を上回る税率で課税された外国所得税が控除されないとしても、それは我が国の国内源泉所得に対する税負担が浸食されないようにするためであり、外国税額控除を適用したとしても二重課税が完全に排除されるとは限らない。そして、少なくとも我が国の所得税法においては、国外所得の発生時期と外国所得税の納付時期のずれなどにより外国所得税の額が控除限度額を上回り、控除を受けられない部分が発生した場合について、所得税法 95 条 2 項（繰越控除限度額）及び 3 項（繰越控除対象外国所得税額）の規定により一定の調整が図られるようになっているのであって、仮にこれらの規定の適用を受けた上でもなお二重課税となる部分が残ったとしても、そのことは、同法等の規定に従って行われた本件更正処分を違法とする理由となるものではない。

(原告の主張)

(1) 本件ただし書にいう「日本国の租税の額のうち当該所得に対応する部分」とは、控除限度額を意味し、日本の地方税は、日本国の中で賦課された所得に対する税であることからすれば、「日本の所得税の額」に含まれるといえるから、上記部分は「日本の税額のうち、日本で受け取る外国からの配当収入に対する所得税（税率15.315%）及び住民税（税率5%）の合計額」と解される。したがって、支払者の所在国別に外国税額控除が可能な額は、別紙4のとおりとなり、外国税額控除の額は20万7416円である。外国税額控除に最高限度額を設けてこれを超えた額を控除額から減額するのであれば、アメリカ等との関係では、この減額分は日米租税条約等が規定する二重課税の除去に反し、外国との条約は国内法に優先するから上記減額は違法となるところ、外国税額控除の額を本件各処分における計算のとおり上記20万7416円から減額すれば、アメリカ等のいずれかの国の控除対象の税額が減額され、結果的に二重課税となるから、日米租税条約等に違反することとなる。

別紙4のとおり、アメリカ及びロシアの外国所得税の額は、それぞれ日本の所得税の額を超えないから、各外国所得税の額を控除することができ、一方、インドネシアの外国所得税の額は、日本の所得税の額を超えるから、日本の所得税の額を控除することができる。なお、アメリカ等についての外国税額控除が可能な額の合計は20万7416円となり、日本の当該所得に対する税の控除最高限度額とされた10万6334円を上回るので、ベルギーについての外国税額控除が可能な額については、これを加算しないこととする。

(2) 被告は、本件ただし書の解釈につき、るる主張するが、原告の解釈及び計算方法による別紙4の外国税額控除の額は日米租税条約等に適ったものであるから、原告による上記の解釈も認められるべきである。

(3) 被告は、本件各処分において、インドネシアについての外国所得税の額を税額20%で計算した資料に基づき計算しているところ、被告が主張するとおり税額15%で計算したのであれば所得及び税額が変わることからも、本件各処分は不適法である。

第3 当裁判所の判断

1 (1) 国際的_{二重課税}を排除するか否かは、各国の政策的判断により決定される事項であって、我が国は、租税条約の有無にかかわらず、国際的_{二重課税}を排除することを目的として外国税額控除制度（所得税法95条）を設けているところ、これは、我が国の国際的競争力の維持発展を図るといふ政策的要請の下に、国際的_{二重課税}を防止し、投資や経済活動に対する課税の公平と税制の中立性の確保という政策的目的を実現するために、課税を減免する措置を定めたものといふべきである。そして、所得税法施行令222条が控除限度額を定めるところ、この規定は、上記の政策的考慮を超えて我が国の国内源泉所得に対する税負担が減少することのないようにする目的に照らし合理的なものであり、違法であるといふことはできない。

そして、我が国が締結した本件各租税条約等においては、いずれも国際的_{二重課税}排除のために外国税額控除を認める旨を規定しているが、これらの規定は、具体的な適用条件や控除計算について、租税条約が国内法の規定するところと異なる定めをしている場合に、その限りにおいて優先的に適用されるものと解される。

(2) 外国税額控除に関して、日米租税条約23条1項(a)、日尼租税協定23条1項(a)及び日ソ租税条約20条1項は、概ね、①日本国以外の国において納付される租税を日本国の租税から控除することに関する日本国の法令の規定に従い、②日本国の居住者

が日米租税条約等に従って条約相手国において租税を課される所得を当該条約相手国において取得する場合には、当該所得について納付される当該条約相手国の租税の額は、当該居住者に対して課される日本国の租税の額から控除する、③ただし、控除の額は、日本国の租税の額のうち当該所得に対応する部分を超えないものとする（本件ただし書）旨規定している（日白租税条約23条1項においても、大要上記①②と同旨の規定が置かれている。）。

そして、所得税に関する上記①の「日本国の法令の規定」である、外国税額控除に関する所得税法95条及び所得税法施行令222条の規定は、控除限度額を超える外国税額控除を認めていないから、上記②の当該所得について納付される当該条約相手国の租税の額は、上記各規定により控除が認められる額を超える額を含まないものと解される。

また、日米租税条約等には、外国税額排除に関して国内法の規定と異なる具体的な適用条件や控除計算を定めた部分があるとはいえないから、上記③（本件ただし書）は、所得税法95条及び所得税法施行令222条により控除が認められる金額（控除限度額）を超える部分を外国税額控除することができない旨をいうものと解される。

したがって、本件各租税条約等においては、いずれも日本の所得税法の規定に従って外国税額控除を行うこととされているといえるから、原告の平成29年分の所得税等に係る外国税額控除の額の計算に当たっては、同法95条及び所得税法施行令222条の規定に従って計算した控除限度額を限度として、外国税額控除の額を計算することとなる。

(3) ア 以上を前提として、原告の平成29年分の所得税等の納付すべき税額を計算すると、別紙3のとおり△34万0813円となるものと認められ（別紙3掲記の各証拠及び弁論の全趣旨）、この金額は、本件更正処分における納付すべき税額と同額であるから、本件更正処分は適法である。なお、原告は、被告が本件各処分において、インドネシアについての外国所得税の額を税額20%で計算した資料に基づき計算しているところ、被告が主張するとおり税額15%で計算したのであれば所得及び税額が変わる旨主張するが、インドネシアについての外国所得税の額の処理については、別紙3の4(4)ア(イ)に記載のとおりとするのが相当であり（同記載の各証拠及び弁論の全趣旨）、このような処理に何ら違法はなく、本件各処分における所得及び税額の計算に誤りはない。

イ そして、本件の全証拠に照らしても、本件更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額の計算の基礎となった事実のうちに、本件更正処分前における税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法65条4項に規定する「正当な理由」があると認めることはできない。

したがって、本件更正処分に伴って原告に賦課されるべき過少申告加算税の額は、通則法65条1項の規定に基づき、本件更正処分により原告が新たに納付すべき所得税等の額15万円（同法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。前記前提事実(2)参照）に100分の10の割合を乗じて計算した金額である1万5000円であり、本件賦課決定処分における過少申告加算税の額と同額であるから、本件賦課決定処分は適法である。

ウ 前記前提事実(1)、(2)、上記イのとおり、原告には、平成29年分の所得税等に係る本件還付金49万4369円が発生しており、一方で本件更正処分等により新

たに納付すべき税額として、同年分の所得税等の額15万3500円及び過少申告加算税の額1万5000円が発生したところ、処分行政庁が本件還付金のうち16万8500円を還付に代えて上記の所得税等の額及び過少申告加算税の額に充当した本件充当処分（前記前提事実（3））は、通則法57条1項に従ったものと認められるから、適法である。

2 以上によれば、原告の請求はいずれも理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 森 英明

裁判官 小川 弘持

裁判官 鈴鹿 祥吾

(別紙1-1)

1 所得税法等の定め

(1) 所得税法等における外国税額控除に関する規定

所得税法（平成30年法律第7号による改正前のもの。以下同じ。）95条1項は、居住者が各年において外国所得税（外国の法令により課される所得税に相当する税で所得税法施行令221条で定めるものをいう。以下同じ。）を納付することとなる場合には、同法89条から92条までの規定により計算したその年分の所得税の額のうち、その年において生じた国外所得金額（国外源泉所得に係る所得のみについて所得税を課するものとした場合に課税標準となるべき金額に相当するものとして同令221条の2で定める金額をいう。以下同じ。）に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額（控除限度額）を限度として、「控除対象外国所得税の額」をその年分の所得税の額から控除する旨規定する。

ア 「控除対象外国所得税の額」の意義

上記「控除対象外国所得税の額」とは、その外国所得税の額から、居住者の通常行われる取引と認められないものとして政令（所得税法施行令222条の2第1項）で定める取引に基因して生じた所得に対して課される外国所得税の額、居住者の所得税に関する法令の規定により所得税が課されないこととなる金額を課税標準として外国所得税に関する法令により課されるものとして政令（同条3項）で定める外国所得税の額その他政令（同条4項1号～5号）で定める外国所得税の額を除いたものをいう（所得税法95条1項）。

そして、「控除対象外国所得税の額」の計算において外国所得税の額から除かれるものとは、我が国が租税条約を締結している条約相手国等において課される外国所得税の額のうち、当該租税条約の規定により当該条約相手国等において課することができることとされている額を超える部分に相当する金額等をいう（所得税法施行令222条の2第4項4号）。

イ 控除限度額の計算

所得税法95条1項の委任を受けた所得税法施行令222条は、「控除限度額」について、居住者のその年分の所得税の額（同法95条の規定を適用しないで計算した場合の所得税の額とし、附帯税の額を除く。）に、その年分の所得総額のうちにその年分の調整国外所得金額の占める割合を乗じて計算した金額とする旨規定し（1項）、上記「その年分の所得総額」について、同法70条1項若しくは2項（純損失の繰越控除）又は71条（雑損失の繰越控除）の規定を適用しないで計算した場合のその年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額とする旨規定し（2項）、上記「その年分の調整国外所得金額」について、同法70条1項若しくは2項又は71条の規定を適用しないで計算した場合のその年分の同法95条1項に規定する国外所得金額をいう旨規定する（3項）。

(2) 東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法（平成30年法律第7号による改正前のもの。以下「復興特別措置法」という。）等における外国税額控除の定め

復興特別措置法14条1項は、復興特別所得税申告書を提出する居住者が所得税法95

条1項の規定の適用を受ける場合において、その年の同項に規定する控除対象外国所得税の額が同項に規定する控除限度額を超えるときは、その年分の復興特別所得税の額のうち、その年において生じた同項に規定する国外所得金額に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額（以下「復興特別所得税控除限度額」という。）を限度として、その超える金額をその年分の復興特別所得税の額から控除する旨規定する。

そして、所得税法95条1項の委任を受けた復興特別所得税に関する政令（平成30年政令第149号による改正前のもの。以下同じ。）3条1項は、復興特別措置法14条1項に規定する復興特別所得税控除限度額は、同項の居住者のその年分の所得税の確定申告書に係る基準所得税額につき計算した復興特別所得税の額に、その年分に係る所得税法施行令222条1項に規定する割合（上記（1）イ参照）を乗じて計算した金額とする旨規定する。

（3）国税通則法（以下「通則法」という。）における充当の定め

通則法57条1項は、税務署長は、還付金又は国税に係る過誤納金（以下「還付金等」という。）がある場合において、その還付を受けるべき者につき納付すべきこととなっている国税があるときは、還付に代えて、還付金等をその国税に充当しなければならない旨規定する。

以上

(別紙1-2)

- 所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約（令和元年8月30日条約第8号による改正前の平成16年3月30日条約第2号。以下「日米租税条約」という。）

第十条

- 1 一方の締約国の居住者である法人が他方の締約国の居住者に支払う配当に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。
- 2 1の配当に対しては、これを支払う法人が居住者とされる締約国においても、当該締約国の法令に従って租税を課することができる。その租税の額は、当該配当の受益者が他方の締約国の居住者である場合には、4及び5に定める場合を除くほか、次の額を超えないものとする。
 - (a) 当該配当の受益者が、当該配当の支払を受ける者が特定される日に、当該配当を支払う法人の議決権のある株式の十パーセント以上を直接又は間接に所有する法人である場合には、当該配当の額の五パーセント
 - (b) その他のすべての場合には、当該配当の額の十パーセントこの2の規定は、当該配当を支払う法人のその配当に充てられる利得に対する課税に影響を及ぼすものではない。
- 3～5 [略]
- 6 この条において、「配当」とは、株式その他利得の分配を受ける権利（信用に係る債権を除く。）から生ずる所得及び支払者が居住者とされる締約国の租税に関する法令上株式から生ずる所得と同様に取り扱われる所得をいう。
- 7～11 [略]

第二十三条

- 1 日本国以外の国において納付される租税を日本国の租税から控除することに関する日本国の法令の規定に従い、
 - (a) 日本国の居住者がこの条約の規定に従って合衆国において租税を課される所得を合衆国において取得する場合には、当該所得について納付される合衆国の租税の額は、当該居住者に対して課される日本国の租税の額から控除する。ただし、控除の額は、日本国の租税の額のうち当該所得に対応する部分を超えないものとする。
 - (b) [略]この1の規定の適用上、日本国の居住者が受益者である所得でこの条約の規定に従って合衆国において租税を課されるものは、合衆国内の源泉から生じたものとみなす。
- 2、3 [略]

(別紙1-3)

- 所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とインドネシア共和国との間の協定（昭和57年12月10日条約第19号。以下「日尼租税協定」という。）

第十条

- 1 一方の締約国の居住者である法人が他方の締約国の居住者に支払う配当に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。
- 2 1の配当に対しては、これを支払う法人が居住者とされる締約国においても、当該締約国の法令に従って租税を課することができる。その租税の額は、当該配当の受領者が当該配当の受益者である場合には、次の額を超えないものとする。
 - (a) 当該配当の受益者が、利得の分配に係る事業年度の終了の日に先立つ十二箇月の期間を通じ、当該配当を支払う法人の議決権のある株式の少なくとも二十五パーセントを所有する法人である場合には、当該配当の額の十パーセント
 - (b) その他のすべての場合には、当該配当の額の十五パーセントこの2の規定は、配当に充てられる利得についての当該法人に対する課税に影響を及ぼすものではない。
- 3 この条において、「配当」とは、株式その他利得の分配を受ける権利（信用に係る債権を除く。）から生ずる所得及びその他の持分から生ずる所得であつて分配を行う法人が居住者とされる締約国の税法上株式から生ずる所得と同様に取り扱われるものをいう。

4、5 [略]

第二十三条

- 1 日本国以外の国において納付される租税を日本国の租税から控除することに関する日本国の法令に従い、
 - (a) 日本国の居住者がこの協定の規定に従ってインドネシアにおいて租税を課される所得をインドネシアにおいて取得する場合には、当該所得について納付されるインドネシアの租税の額は、当該居住者に対して課される日本国の租税の額から控除する。ただし、控除の額は、日本国の租税の額のうち当該所得に対応する部分を超えないものとする。
 - (b) [略]
- 2、3 [略]

(別紙1-4)

- 所得に対する租税に関する二重課税の回避のための日本国政府とソヴィエト社会主義共和国連邦政府との間の条約（昭和61年11月13日条約第8号。以下「日ソ租税条約」という。）

第七条

- 1 一方の締約国の居住者である法人が他方の締約国の居住者に支払う配当に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。
- 2 1の配当に対しては、これを支払う法人が居住者とされる締約国においても、当該締約国の法令に従って租税を課することができる。その租税の額は、当該配当の受領者が当該配当の受益者である場合には、当該配当の額の十五パーセントを超えないものとする。
この2の規定は、配当に充てられる利得についての当該法人に対する課税に影響を及ぼすものではない。
- 3 この条において、「配当」とは、株式その他利得の分配を受ける権利（信用に係る債権を除く。）から生ずる所得及びその他の持分から生ずる所得であつて分配を行う法人が居住者とされる締約国の税法上株式から生ずる所得と同様に取り扱われるものをいう。
- 4 [略]

第二十条

- 1 日本国以外の国において納付される租税を日本国の租税から控除することに関する日本国の法令に従い、日本国の居住者がこの条約の規定に従つてソ連邦において租税を課される所得をソ連邦において取得する場合には、当該所得について納付されるソ連邦の租税の額は、当該居住者に対して課される日本国の租税の額から控除する。ただし、控除の額は、日本国の租税の額のうち当該所得に対応する部分を超えないものとする。
- 2 [略]

(別紙1－5)

- 所得に対する租税に関する二重課税の回避のための日本国とベルギー王国との間の条約（平成30年12月28日条約第17号による廃止前の昭和45年4月13日条約第1号。以下「日白租税条約」という。）

第十条

- 1 一方の締約国の居住者である法人が他方の締約国の居住者に支払う配当に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。
- 2 1の配当に対しては、当該配当を支払う法人が居住者である締約国において、その締約国の法令に従って租税を課することができる。その租税の額は、次の額を超えないものとする。
 - (a) [略]
 - (b) ベルギーにおいては、
 - (i) 当該配当の受領者が、当該配当が支払われることとなる日に先立つ六箇月の期間を通じ、当該配当を支払う法人の議決権のある株式の少なくとも二十五パーセントを所有する法人である場合には、当該配当の金額の五パーセント
 - (ii) その他のすべての場合には、当該配当の金額の十五パーセントこの2の規定は、配当に充てられる利得についての当該法人に対する課税に影響を及ぼすものではない。
- 3 この条において「配当」とは、株式、受益株式、発起人株式その他利得の分配を受ける権利（信用に係る債権を除く。）から生ずる所得及びその他の持分から生ずる所得であつて分配を行なう法人が居住者である締約国の税法上株式から生ずる所得と同様に取り扱われるものをいう。
- 4、5 [略]

第二十三条

- 1 この条約の規定に従つて直接に又は源泉徴収により納付されるベルギーの租税は、日本国以外の国において納付される租税を日本国の租税から控除することに関する日本国の法令の現行の規定及びこれらの規定についてその後行なわれる改正でその原則に影響を及ぼさないものに従い、日本国の租税から控除するものと〔中略〕する。
- 2、3 [略]

(別紙 2)

平成29年分の所得税等の更正処分等に係る課税の経緯

(単位：円)

| 項目 | | 確定申告 | 更正処分等 | 審査請求 | 審査裁決 |
|----------------------|----------------|---------------------|----------------------|---------------------------------|-----------------|
| 年月日 | | 平成 30 年 3 月 15 日 | 平成 30 年 10 月 12 日 | 平成 30 年 12 月 16 日 | 令和元年 7 月 2 日 |
| | 総所得金額 (②+③) | ① 4,435,968 | 4,435,968 | 更正 処分 等の 全部 取消 し | 棄 却 |
| 内 訳 | 配当所得の金額 | ② 3,330,092 | 3,330,092 | | |
| | 雑所得の金額 | ③ 1,105,876 | 1,105,876 | | |
| 所得控除の額の合計額 | | ④ 479,520 | 479,520 | | |
| 課税される所得金額 (①-④) | | ⑤ 3,956,000 | 3,956,000 | | |
| 算出税額 | | ⑥ 363,700 | 363,700 | | |
| 配当控除の額 | | ⑦ 132,866 | 132,866 | | |
| 差引所得税額 (⑥-⑦) | | ⑧ 230,834 | 230,834 | | |
| 復興特別所得税額 (⑧×2.1%) | | ⑨ 4,847 | 4,847 | | |
| 外国税額控除の額 | | ⑩ 259,890 | 106,334 | | |
| 所得税等の源泉徴収税額 | | ⑪ 470,160 | 470,160 | | |
| 納付すべき税額 (⑧+⑨-⑩-⑪) | | ⑫ △494,369 | △340,813 | | |
| 過少申告加算税の額 | | ⑬ | 15,000 | | |

(注1) 「課税される所得金額」(⑤欄)の金額は、千円未満の端数を切り捨てた後の金額である(国税通則法118条1項)。

(注2) 「納付すべき税額」(⑫欄)の「△」は、還付金の額に相当する金額である。

(別紙3)

平成29年分の所得税等の納付すべき税額等

1 総所得金額 443万5968円

上記金額は、次の(1)及び(2)の合計額であり、原告が本件確定申告書に記載した総所得金額と同額である(乙14〔1枚目・⑤欄〕)。

(1) 配当所得の金額 333万0092円

上記金額は、原告が本件確定申告書に記載した配当所得の金額と同額である(乙14〔1枚目・③欄〕)。

(2) 雑所得の金額 110万5876円

上記金額は、原告が本件確定申告書に記載した雑所得の金額と同額である(乙14〔1枚目・②欄〕)。

2 所得控除の額の合計額 47万9520円

上記金額は、原告が本件確定申告書に記載した所得から差し引かれる金額の合計額と同額である(乙14〔1枚目・⑩欄〕)。

3 課税される所得金額 395万6000円

上記金額は、前記1の総所得金額443万5968円から上記2の所得控除の額の合計額47万9520円を控除した後の金額(ただし、通則法118条1項の規定により千円未満の端数を切り捨てた後のもの)であり、原告が本件確定申告書に記載した課税される所得金額と同額である(乙14〔1枚目・⑪欄〕)。

4 納付すべき税額 △34万0813円

上記金額は、次の(1)の金額36万3700円から、(2)の金額13万2866円を控除し、(3)の金額4847円を加算して、更に(4)の金額10万6334円及び(5)の金額47万0160円を控除した後の金額である。

(1) 課税総所得金額に対する税額 36万3700円

上記金額は、前記3の課税される所得金額395万6000円に所得税法89条1項に規定する税率を乗じて算出した金額であり、原告が本件確定申告書に記載した課税総所得に対する税額と同額である(乙14〔1枚目・⑫欄〕)。

(2) 配当控除の額 13万2866円

上記金額は、所得税法92条1項の規定に従い、前記1(1)の配当所得の金額333万0092円からそのうちに含まれる外国法人から受けるものの金額200万1432円を控除した後の金額132万8660円に100分の10を乗じて計算した金額であり、原告が本件確定申告書に記載した配当控除の額と同額である(乙14〔1枚目・⑬欄〕)。

(3) 復興特別所得税の額 4847円

上記金額は、前記(1)の金額36万3700円から上記(2)の金額13万2866円を控除した後の金額23万0834円に復興特別措置法13条に規定する100分の2.1の税率を乗じて計算した金額であり、原告が本件確定申告書に記載した復興特別所得税の額と同額である(乙14〔1枚目・⑭欄〕)。

(4) 外国税額控除の額 10万6334円

上記金額は、次のアからウまでの金額の合計額である。

ア 所得税法 95 条 1 項の規定による外国税額控除の額 10 万 4 1 4 8 円

上記金額は、次の（ア）の控除限度額が（イ）の控除対象外国所得税の額を下回ることから、（ア）の金額である。

（ア）控除限度額 10 万 4 1 4 8 円

上記金額は、所得税法施行令 222 条の規定により、所得税法 95 条の規定を適用しないで計算した原告の平成 29 年分の所得税の額、すなわち、課税総所得金額に対する税額（前記（1））36 万 3 7 0 0 円から配当控除の額（前記（2））13 万 2 8 6 6 円を控除した後の金額 23 万 0 8 3 4 円に、平成 29 年分の所得総額（総所得金額）44 3 万 5 9 6 8 円（前記 1）のうちに同年分の調整国外所得金額 200 万 1 4 3 2 円（乙 14〔2 枚目・「○ 所得の内訳」中の「外国株式の配当」欄の「収入金額」欄〕）の占める割合を乗じて計算した金額である。

（イ）控除対象外国所得税の額 23 万 3 9 9 3 円

上記金額は、原告が平成 29 年中に納付することとなった外国所得税の額 25 万 9 8 9 0 円（内訳は、アメリカ 3 万 5 1 3 0 円、インドネシア 10 万 3 5 8 3 円、ベルギー 3 万 3 0 6 2 円及びロシア 8 万 8 1 1 5 円。甲 1〔6 頁・別表 2「外国所得税の額」欄〕）から、日尼租税協定 10 条 2 項（b）の規定によりインドネシア政府において課することができることとされている額（配当の額の 15%に相当する金額）を超える部分に相当する金額 2 万 5 8 9 7 円を控除した後の金額である。

すなわち、所得税法施行令 222 条の 2 第 4 項 4 号は、控除対象外国所得税の額から除かれる外国所得税の額として、我が国が租税条約を締結している条約相手国において課される外国所得税の額のうち、当該租税条約の規定により当該条約相手国において課することができることとされている額を超える部分に相当する金額を規定し、また、日尼租税協定 10 条 2 項（b）は、インドネシアの居住者である法人が日本の居住者に対して支払う配当について、インドネシア政府が課することができることとされている租税の額は配当の額の 15%に相当する金額を超えないものとする旨規定している。

これを本件について見ると、本件 B 証券支払通知書に記載された「C」、「D」及び「E」の 3 銘柄は、いずれもインドネシアに本店を置く、いわゆるインドネシアの居住者である法人の株式（乙 17～19）であるところ、当該 3 銘柄の配当に係る外国所得税の額は、各銘柄の「配当等の金額」欄に記載された金額に 20%の割合を乗じた金額に相当する額となっている（乙 15〔1 枚目・「上場株式配当等の支払状況」の「(国外投資信託等又は国外上場株式の配当等)」表中の各銘柄の「外国所得税の額」欄並びに別表の「①配当等の金額」欄及び「②外国所得税の額」欄〕）。

しかしながら、上記の日尼租税協定 10 条 2 項（b）の規定のとおり、控除対象外国所得税の額の計算において、インドネシア政府が課することができる租税の額（配当の額の 15%に相当する金額）を超える部分に相当する金額は除かれるのであるから、上記 3 銘柄の配当に係る外国所得税の額のうち、それぞれ配当の額の 15%に相当する金額を超える部分の金額の合計額 2 万 5 8 9 7 円（本別紙別表の「④控除対象外国所得税から除かれる額」欄の「合計」欄参照）は原告の平成 29 年分の控除対象外国所得税の額から除かれることとなる。

イ 所得税法 95 条 2 項の規定に基づく外国税額控除の額 0 円

原告には、平成29年において、控除限度超過額に充てられることとなる前3年以内の各年の国税の控除余裕額の合計額（すなわち繰越控除限度額）がないから（乙16〔3頁・「5 外国所得税額の繰越控除余裕額又は繰越控除限度超過額の計算の明細」の「前3年以内の控除余裕額又は控除限度超過額の明細」の表中の「ヨ 前年繰越額及び本年発生額」欄の「平成26年分（3年前）」欄から「平成28年分（前年）」欄まで及び「合計」欄）、所得税法95条2項の規定に基づいて所得税の額から控除される金額は0円である。

ウ 復興特別措置法14条1項の規定により復興特別所得税の額から控除する額

2186円

上記金額は、次の（ア）の金額のうち、（イ）の金額を限度として、原告の平成29年分の復興特別所得税の額から控除する金額である。

（ア）控除対象外国所得税の額のうち控除限度額を超える金額 12万9845円

上記金額は、控除対象外国所得税の額23万3993円（前記ア（イ））のうち所得税の控除限度額10万4148円（前記ア（ア））を超える金額である。

（イ）復興特別所得税控除限度額 2186円

上記金額は、復興特別所得税に関する政令3条1項の規定により、原告の平成29年分の復興特別所得税の額4847円（乙14〔1枚目・㊸欄〕）に平成29年分の所得総額443万5968円のうちに同年分の調整国外所得金額200万1432円の占める割合（前記ア（ア）参照）を乗じて計算した金額である。

（5）所得税等の源泉徴収税額 47万0160円

上記金額は、原告が本件確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である（乙14〔1枚目・㊸欄〕）。

以上

(別紙3・別表)

控除対象外国所得税の額から除かれる外国所得税の額

(単位:円)

| 銘柄 (受益権の名称) | ① 配当等の金額 | ② 外国所得税の額 | ③ 配当の額の15% に相当する金額 (①×15%) | ④ 控除対象外国所得 税から除かれる額 (②-③) |
|-------------|----------|-----------|----------------------------------|---------------------------------|
| C | 181,513 | 36,302 | 27,226 | 9,076 |
| D | 231,800 | 46,360 | 34,770 | 11,590 |
| E | 104,605 | 20,921 | 15,690 | 5,231 |
| 合計 | 517,918 | 103,583 | 77,686 | 25,897 |

(注) 上記「①配当等の金額」欄及び「②外国所得税の額」欄の各金額は、本件B証券支払通知書(乙第15号証)に記載された「C」、「D」及び「E」の3銘柄についてのものである。

(別紙4)

原告主張の外国税額控除可能額一覧表

| | 外国所得税の額 | 日本の所得税の額 | 外国税額控除が可能な額 |
|--------|----------|----------|-------------|
| アメリカ | 3万5130円 | 6万4228円 | 3万5130円 |
| インドネシア | 10万3583円 | 8万4171円 | 8万4171円 |
| ベルギー | 3万3062円 | 3万8060円 | (加算せず) |
| ロシア | 8万8115円 | 10万1426円 | 8万8115円 |
| 合計 | 25万9890円 | 28万7885円 | 20万7416円 |