

そこが知りたい！

## 国際税務ニュースレター

### 今回のテーマ： 租税条約の配当課税条項について国税庁が取扱い変更

国税庁は2023年3月30日に「租税条約における「利得の分配に係る事業年度の終了の日」の取扱いについて」を公表しました。先般、国が敗訴した令和5年2月16日東京高裁判決（令和4年（行コ）第72号）を受けたもので、分割型分割を事由としたみなし配当がある場合、租税条約で適用される軽減税率の判定について、株式の保有期間要件の取扱いを変更したものです。

#### 事案の概要

ルクセンブルク大公国に本店を有する外国法人X社は2014年4月29日、内国法人A社、B社（ともに10月決算）の株式をそれぞれ取得し完全子会社化しました（X社はA社、B社の株式を2014年10月31日まで継続保有しています）。A社、B社は2014年8月1日に、それぞれ他の内国法人に特定の事業を継承させる目的で、非適格分割型分割（以下「本件分割」）を行いました。A社、B社は分割承継法人からの対価をX社に金銭で分配し、その際にみなし配当が約140億円生じました（以下「本件みなし配当」）。A社、B社は本件みなし配当に対して20.42%で源泉徴収し、源泉所得税約28億円を納付しました。しかしながらX社が、本件みなし配当は日本とルクセンブルクの租税条約（以下「本件租税条約」）の10条2項(a)（以下「本件規定(a)」）の要件に該当するため、限度税率5%が適用されると主張し、約21億円の還付請求を行いました。これに対し国が、本件租税条約10条2項(b)の限度税率15%が適用されるとし、差額7億円のみをの還付を実行しました。本件はX社が差額14億円（21億円－7億円）の追加の還付請求を行ったため争いとなった事案です。

規定(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6か月の期間を通じ、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25%を所有する法人である場合には、当該配当の額の5%
規定(b)	その他すべての場合には、当該配当の額の15%

#### 争点

本件の争点は、本件みなし配当が、本件規定(a)が定めるところの株式保有期間要件を充足するかどうかです。具体的には、本件規定(a)の政府訳文「利得の分配に係る事業年度の終了の日」の解釈が問題となりました（英文（正文）「the end of the accounting period for which the distribution of profits takes place」）。X社は、本件分割の日の属する事業年度終了の日が「利得の分配に係る事業年度の終了の日」であるとし、X社がA社、B社株式を6か月以上保有していると主張しました。一方で国側は、本件分割の日の前日が「利得の分配に係る事業年度の終了の日」であるとし、保有期間は6か月未満であると主張しました。

A社、B社

完全子会社化

非適格分割型分割

みなし配当支払い

A社、B社

事業年度末

2014年4月29日

2014年8月1日

2014年10月31日

国側の主張（6か月未満）

X社の主張（6か月以上）

## 裁判所の判断

東京地裁は、本件規定(a)における「利得の分配に係る事業年度の終了の日」とは、本件租税条約に定められている条文解釈規定である本件租税条約3条2項<sup>1</sup>の文脈（ウィーン条約31条1項）により本件文言を解釈することとし、日本の法令における用語の意義としては「利得の分配に係る会計期間の終了の日」を意味するものであり、またその趣旨及び目的に照らした通常の意味としては「利得の分配が行われる会計期間の終期」を意味すると判断しました。従って本件は6か月以上の保有期間要件を満たすため、限度税率5%の適用を受けるとし、X社の還付請求権を認めました。

また東京高裁も、国側の主張は採用することが出来ないとし、国の控訴を棄却しました。

## 国税庁における解釈指針の変更

国税庁は敗訴を受けて、2023年3月30日「租税条約における「利得の分配に係る事業年度の終了の日」の取扱いについて」を公表しました。従来は、分割型分割を事由としたみなし配当の場合には「分割型分割の日の前日」を、租税条約の「利得の分配に係る事業年度の終了の日」として株式の保有期間を判定していました。しかしながら本判決を受けて、「分割型分割の日の属する事業年度の終了の日」を、租税条約の「利得の分配に係る事業年度の終了の日」として株式の保有期間を判定すると取扱いを変更しています<sup>2</sup>。また自己株式の取得を事由としたみなし配当についても同様の取扱い変更があります。

## お見逃しなく！

国税庁が公表した取扱い変更は過去に遡って適用されます。従って保有期間要件を再判定した結果、源泉徴収税額が過大となっている場合には、遡って還付請求を行うことが出来ます。なお、納付があった日から5年を経過した源泉徴収税額については、法令上、還付を行うことは出来ないとされていますのでご注意ください。

以下に本件と同様の規定がある租税条約を記載します。

イスラエル、イタリア、インドネシア、オーストリア（2018年12月31日以前支払分まで）、カナダ、シンガポール、スペイン（2021年12月31日以前支払分まで）、タイ、韓国、デンマーク（2018年12月31日以前支払分まで）、トルコ、ノルウェー、バングラデシュ、フィンランド、ブルガリア、マレーシア、南アフリカ、メキシコ、ルクセンブルク

<sup>1</sup> この条約において定義されていない用語は、文脈により別に解釈すべき場合を除くほか、この条約の適用を受ける租税に関する当該一方の締約国の法令における当該用語の意義を有するものとする。

<sup>2</sup> <https://www.nta.go.jp/information/other/data/r05/0023002-077.pdf>