

第 643 回租税判例研究会 2008 年 7 月 4 日

立教大学 浅妻章如

表題：租税特別措置法 66 条の 6 と日星租税条約との関係

裁判所名・判決年月日：東京地方裁判所平成 19 年 3 月 29 日判決

事件番号：平成 16 年(行ウ)170 号 法人税更正処分取消等請求事件

当事者名：不詳

判例集の出典：判例集未登載（最高裁ホームページより）

参照条文：租税特別措置法 66 条の 6、日星租税条約 7 条

租税特別措置法 66 条の 6 第 1 項「次に掲げる内国法人に係る外国関係会社のうち、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの（以下この款において「特定外国子会社等」という。）が、昭和 53 年 4 月 1 日以後に開始する各事業年度において、その未処分所得の金額から留保したものとして、政令で定めるところにより、当該未処分所得の金額につき当該未処分所得の金額に係る税額及び法人税法第 23 条第 1 項第 1 号に規定する剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配（以下この項及び次項において「剰余金の配当等」という。）の額に類する調整を加えた金額（以下この条において「適用対象留保金額」という。）を有する場合には、その適用対象留保金額のうちその内国法人の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等の数に対応するものとしてその株式等（株式又は出資をいう。以下この項及び次項において同じ。）の請求権（剰余金の配当等、財産の分配その他の経済的な利益の給付を請求する権利をいう。以下この項及び次項において同じ。）の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額（以下この款において「課税対象留保金額」という。）に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から 2 月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。」

日星租税条約 7 条 1 項「一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国内においてのみ租税を課することができる。一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、その企業の利得のうち当該恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の締約国内において租税を課することができる。」

事実 訴外 P 2 グループは、英国に拠点を置く製薬メーカーであり、訴外 P 3 社は P 2 グループの本部機能を持つ会社である。原告 X 社は内国法人であり、X の子会社である訴外 P 1 社はシンガポールに所在していた。P 1 社の平成 10 年 12 月期における外国法人税の額は所得の 4.32%であったので、租税特別措置法（以下、「措置法」という）66 条の 6（「タックスヘイブン対策税制」とも呼ばれる）にいう「その所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低い」という要件を明らかに満たしていた。その他の事実関係は判決文から殆ど窺い知ることができない。

被告 Y 税務署長は、X に対し平成 15 年 2 月 28 日付で平成 11 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日までの事業年度の法人税の更正処分をした。

争点 1 として、本件は国際的租税回避が行なわれていない事案であるのか、そして措置法 66 条の 6 の目的的解释により同条が適用されないといえるかどうか、争点 2 として、措置法 66 条の 6 による課税は、恒久的施設なければ課税なしを規定する日星租税条約 7 条 1 項に違反するかどうか、争点 3 として、訴外 P 1 社が措置法 66 条の 6 第 3 項の適用除外要件を全て満たしているかどうか、争点 4 として、訴外 P 1 社の未処分所得の算定方法に誤りがあるかどうか争点となっている。

判旨 請求棄却（控訴、未確定）

争点 2 について、「措置法 66 条の 6 の規定は、一定の条件を満たした海外子会社の所得の一部を、その親会社である『内国法人の収益の額とみなして』課税をするというものであり、形式的にみれば、内国法人の所得に対して課税をするという建前を採っているので、

この形式論に基づく限り、被告の主張も成り立たないものではない。

しかしながら、このような形式論理を徹底させると、我が国の租税法規において、親会社である内国法人と、シンガポールの海外子会社との関係や、それぞれの活動内容の実体等にかかわらず、『内国法人に対し、シンガポールの海外子会社の所得額に相当する収益があったものとみなして課税をする』という趣旨の規定を設けたとしても、それが内国法人の所得に対する課税という建前を採っている以上、少なくとも日星租税条約に違反することはないということになるが……、このような結論は、日星租税条約 7 条 1 項の規定を実質的に無視するのに等しいものであるといわざるを得ない。要するに、上記のような誰に対して課税をするのかという観点を形式的に適用する論理は、日星租税条約の潜脱を容易に許してしまうおそれがあるものであって…、そのまま採用することは困難である。

他方、シンガポールの海外子会社が、親会社である内国法人に対し、配当その他の方法によって任意に利益移転を行った場合、内国法人に移転された利益に対しては、我が国において課税がされることになるが、これが日星租税条約に違反するものではないことは明らかである。そうだとすると、親会社である内国法人とシンガポールの海外子会社との関係、シンガポールにおいて海外子会社が置かれた地位や実際の活動状況その他の事情に照らし、海外子会社から内国法人に対して利益移転が行われるのが当然であるにもかかわらず、そのような利益移転が行われていないとみられる場合に、内国法人に対し、本来あるべき利益移転が実際にあったものとみなし、その移転利益相当額に対して課税をすることは、経済的合理性のない不自然な状態を、本来あるべき自然な状態に戻し、あるべき状態に基づく課税をしているのにとどまるのであるから、このような事態は、日星租税条約に違反することはないものと解される。そして、上記のような場合とは、要するに租税回避行為が行われた場合ということにほかならないのであるから、租税回避行為に対応するためのタックスヘイブン税制として、海外子会社の所得の一部又は全部を内国法人の利益とみなして課税をすることは、その内容が合理的なものである限り、日星租税条約に違反するものではないというべきである。」

「そこで、措置法 66 条の 6 の規定を検討してみると、同条の規定」が適用される「ような場合は、一般的には租税回避行為が行われたと評価できるような場合であるということができるから、同条の規定が、日星租税条約 7 条 1 項に違反すると断定することは困難であるというべきである。」

評釈 判旨賛成。

I. その後の経過

東京高判平成 19・11・1 平成 19 年(行コ)148 号(未公開)が X 社の控訴を棄却し、上告受理申立中であると報道されている。

II. 本評釈の対象

争点 1～4 のうち、争点 2 が本判決で中心的な争点となったものと読める上、他の争点を論ずる前提とも位置付けられる。そこで本評釈も主に争点 2 について検討する。なお、本判決文には墨塗り部分が多い。墨塗り部分から窺い知ることのできない事情について本評釈では考慮しない。

III. 本判決の位置付け

措置法 66 条の 6 の適用が、日本と外国との間の租税条約に規定されている「恒久的施設なければ課税なし」に違反しないことを初めて示した裁判例である。タックスヘイブン対策税制の適用が「恒久的施設なければ課税なし」に違反するか否かについて、世界的に熱く議論されているものの、世界的にも判例の蓄積が少ないため、日本のみならず世界的

にも貴重な先例を提供する裁判例である。

IV. 争点2に関する本判決の理由付け

OECDコメンタリー（OECDモデル租税条約についてのOECDによる注釈書）においてタックスヘイブン対策税制が租税条約違反とならないとする理由について詳しく説明されていないことと対比し、本判決の論理展開に当たって特に注目すべき点は、措置法66条の6による課税が内国法人に対する課税であるというだけの理由で日星租税条約違反とならないと言い切ってしまうと、日星租税条約の潜脱を容易に許すことになる、との留保をつけた上で、慎重に議論を進めつつ誠実に理由まで論じようとする意欲に満ちていることである。無論、本判決の論理に対する賛否はありえようが、判決文中で詳しく理由付けが述べられることによって議論が発展するであろうことを考えれば、本判決の貢献は著しく大きい。本判決の態度は大いに賞賛に値する。

本判決は、措置法66条の6を租税回避行為の対策規定として位置付けている。そして、租税回避行為対策規定として内容が合理的なものである限り、日星租税条約違反とならない、という論理を採っている。

本判決は、海外子会社から親会社である内国法人に対し利益移転が行われれば日本が当然に内国法人に対して課税することができる、という状態を「本来あるべき自然な状態」としている。本判決のこうした想定につき、海外子会社から親会社に配当を支払うか否かは当該子会社の自由な配当政策の問題であるのだから、内国法人に配当した状態が租税回避行為のない状態であると想定することには無理があるのではないかと、との反論が予想される。しかし判決では「配当その他の方法によって」と書かれてある。また、抜粋部分以外にも「我が国の親会社がタックスヘイブン子会社を通さないで直接国際取引をした場合とほぼ等しい税負担を課すことによって租税回避を防止する」という表現がある。これらのことから、本判決は子会社から親会社に配当する状態だけを想定している訳ではない、と理解できる。

措置法66条の6による課税対象が名目的に内国法人であるというだけでなく実質的にも海外子会社を課税対象としているのではない、という説明が本判決によって一応できているものと思われるが、他に、実質的にも海外子会社が課税されている訳ではないと補強するための論拠が考えられるであろうか。私は、内国法人の持分割合に応じてのみ措置法66条の6によって課税される、ということも補強の論拠となりうるのではないかと考えている。例えば、シンガポール法人の80%を日本法人が所有し20%を第三国法人が所有している場合、当該日本法人が当該シンガポール法人の行為を支配することに鑑みて当該シンガポール法人の留保所得の100%を当該日本法人の収益とみなすという規定を作ること、もしかしたら租税回避行為対策として正当化可能であるかもしれないが、仮にそのような対策規定があった場合、日本法人に対する課税ではなく実質的にはシンガポール法人に対する課税であるとみなされる可能性が、本件よりも高まってしまふかもしれない。しかし措置法66条の6によれば、当該日本法人の収益とみなされるのは80%にとどまるので、正に日本法人に対する課税であるといいやくなるのではなかろうか。

V. 措置法66条の6の制度趣旨との関係

判決文中の第3の1(2)アによると、Xは措置法66条の6の制度趣旨について法人税法11条の具体化のためにタックスヘイブン子会社の留保所得が親会社に帰属することを定めた制度である（「実質的帰属説」と名付けられている）とした上で、日星租税条約7条1項の「恒久的施設なければ課税なし」（「事業所得条項」と判決は呼ぶ）に抵触すると主張していた一方、Yは措置法66条の6の制度趣旨についてタックスヘイブン子会社の課税対象留保金額に相当する金額を日本の親会社の収益とみなして課税する制度である（「擬制

所得加算説」と名付けられている)とした上で、事業所得条項に抵触しないと主張していた。しかし、実質的帰属説で措置法 66 条の 6 を理解することは困難である上に、実質的帰属説を前提としても事業所得条項に抵触しないとする説明も可能であると判決は論じ、第 3 の 1 (2) アの最後から 2 番目の段落において「措置法の制度趣旨から争点 2 の結論を直接導くことには疑問があるといわざるを得ない」と締めている。正当な議論であると思われる。

VI. フランス国務院判決との関係について

フランス国務院は、フランスのタックスヘイブン対策税制がフランス・スイス租税条約に違反すると判断していた (*Schneider*, Conseil d'État, 2002 年 6 月 28 日 No 232 276 ; RJF 10/02, no 1080; RDF 2002, no 28, 1029; 4 ITLR 1077)。他方、フィンランド行政最高裁判所は、フィンランドのタックスヘイブン対策税制がフィンランド・ベルギー租税条約に違反しないと判断していた (KHO 596/2002 (2002:26), 2002 年 3 月 20 日, 4 ITLR 1009)。

こうした外国の判決との関係について本判決は、第 3 の 1 (2) イ(イ)において、「フランス国務院の見解が国際租税における主流であるとまでは認め難いことに加え、P 7 教授の意見書(乙 4 4)によると、フランスにおいては日本と異なり、法人税について国外所得非課税主義(国外所得免税法)を採用する反面、外国会社からの配当を含め受取配当の 95% を益金不参入[ママ]としていることから、タックスヘイブン子会社の留保所得に対して法人税の一部としてではなく、分離して直接に課税する(すなわち、親会社の子会社の適用対象所得について納税義務を負う)という立法を採用していることが認められること(確かにフランスの上記タックスヘイブン制度の構造は、外国法人である子会社の所得に対して親会社に直接課税するという内容であり、租税条約の事業所得条項に違反するとの結論を導きやすいということはある。)からすれば、我が国の措置法 66 条の 6 と日星租税条約との関係を検討する上ではその前提を異にしているものであると評価せざるを得ない。」と論じている。

フランス国務院の判断は日本と関係がない、の一言で済ませられかねないところ、敢えてフランスと日本の制度の違いに言及してフランス国務院の判断が日本で妥当しない理由をきちんと論じようとする本判決の態度は、誠実である。フィンランドで既に反対の結論が出されていたことを思うと、尚更である。

VII. その他の争点について

争点 1 について、X は租税回避的でない本件に措置法 66 条の 6 を適用すべきではない、と主張していた。そして、本判決も、争点 2 に関しての判示部分であるが、判旨として抜粋した部分に続けて「形式的には[措置法 66 条の 6]の要件に当てはまる場合であっても、海外に置いて子会社が独立した活動を行うことに合理性が認められ、租税回避行為とは評価し難いような事情が存する場合にまでタックスヘイブン税制を適用することは許されないものであるというべきである。」と論じている。これは X の主張について一般論のレベルでは肯認しているものと読める。

しかし、当てはめのレベルになると、どのような事情により本件が租税回避的でなかったと原告が主張しているのか、そしてどうして本判決がどうしてその主張を認めなかったのかについて、判決文から窺い知ることはいない。一般論に関し、「租税回避行為とは評価し難いような事情」のメルクマールにつき議論の余地が広いと思われるが、当てはめに関し本評釈で議論することは困難である。

争点 3・4 についても、判決文から事情が詳らかにならないので、本評釈で議論することは困難である。