

第 643 回租税判例研究会

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：墨塗りのため不明
 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、日本シンガポール租税条約 7 条

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る。原告 X 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 社は租税特別措置法（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）の要件を満たしていた。

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（日本シンガポール）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われた。

判旨 請求棄却。

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りなく、『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出来るから、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 判旨に概ね賛成（但し墨塗り部分が多いため結論への賛否は示せない。また、自身では中立的に書いているつもりであるが、私は国側に付いていた為客観的には中立的でない）。

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、本判決文で墨塗りされていて窺い知ることのできない事情について本評釈では考察しない。

III. 本判決の位置付け

措置法66条の6の適用が、租税条約の「恒久的施設なければ課税なし」ルール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、世界的にも熱く議論されており、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

争点2に関し、本判決は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）と同じ結論であるが、前者は後者の論理に安易に寄りかかるのではなく詳しく理由付けまで述べようとしている。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く、賞賛に値する。

OECDコメンタリーでは、内国法人に対する課税であるから租税条約違反にならない、という程度のことしか論じていない。他方、本判決は、内国法人に対する課税であるという点だけを見ると、租税条約の潜脱を容易に許すことになる、との懸念を示す。本判決は、措置法66条の6が租税回避行為対策規定として合理的であるので、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、配当等により海外子会社から内国親会社に対し利益移転が行われれば日本が当然に親会社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、海外子会社が配当するか否かは自由なのだから配当した状態が自然な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、との反論が予想できる。しかし、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ずに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。本判決は配当した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 による課税対象は名目的に内国法人であるというだけでなく実質的にも内国法人である、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、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他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できることに鑑みて当該シンガポール法人の留保利益の 100% を当該日本法人の収益と見なすという規定を作ること、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見なされる可能性が、本件よりも高まったかもしれない。しかし措置法 66 条の 6 によれば、当該日本法人の収益と見なされるのは 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すくなるのではなかろうか。

ところで、形式的に内国法人を名宛人とすれば必ず租税条約違反にならないとするのは言いすぎであるが、原則としては租税条約違反とならない、と考えられる。これは、条約漁りの問題に関し、形式的に条約相手国居住者が受取人であっても実質的に見て受益者でない場合に条約の便益を主張させない可能性が出てくるが、原則としては受取人が条約相手国居住者であれば条約の便益を主張することができる（例えば日本ガイダント事件・東京高判平成 19・6・28 判時 1985 号 23 頁）ということとの対比で考えることができる。国家による形式的な条約潜脱も原則としては成功し、例外的に租税条約違反になる場合がありうる、というのが本来の議論の筋であろう。例外の広狭次第で実際のありようは大きく変わるので、原則・例外の関係に拘る意義は小さいが確認はしておくべきである。本判決の読み方として、租税回避行為対策として合理的である場合だけ租税条約違反とならない、と理解する余地もあるが、それでは国家の租税政策が不当に狭められすぎてしまう。本判決の読み方として、租税回避行為対策として合理的であることは租税条約違反とならない場面の一例である、と理解することも不可能ではなく、そしてそう理解すべきであろう。

また、争点 2 と争点 1 に関する判示を統合的に理解しようとするれば、本判決は租税回避行為対策としての合理性が認められる範囲をかなり広く想定している、と読める。

V. 措置法 66 条の 6 の制度趣旨との関係

判決文の第 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ハ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ハ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、7 条 1 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 7 条 1 項に抵触しないとする説明も可能であると本判決は論じ、「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 2002 年 6 月 28 日の所謂 Schneider 事件判決(RJF 10/02, no 1080; RDF 2002, no 28, 1029) は、フランスのタックスハ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。他方、フィンランド行政最高裁判所 2002 年 3 月 20 日(KHO

596/2002 (2002:26); 4 ITLR 1009) 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。

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……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とはできる。)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。

フランスの判断は日本と関係がない、の一言で済ませかねない(フィンランドの判断もあるので尚更である)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。

VII. その他の争点について

争点1の一般論として、Xの主張に配慮し、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、海外にお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」と論じている。争点2に関して措置法66条の6が租税条約違反ではないとの結論を示しているが、争点1に関して措置法66条の6の適用が認められる場合と認められない場合があるという入れ子的な論理構造である。なお、争点1について、租税回避でない場面で措置法66条の6を適用することが、条約違反になる可能性と、国内法の解釈問題として違法になる可能性と、両方ありうる、と本判決は考えていると読める。また、租税条約を締結していない国との間で措置法66条の6の適用範囲がどうなるかについて、本判決は考えていないと読める。

争点1の当てはめのレベルでは、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、墨塗りにより詳らかでないため、当てはめは議論できない。

争点3の第1点として(判決文第3の3(2))、措置法66条の6第3項にいう「債券」にCPが含まれるかにつき、「特定の事業を行うための貸付け等とは異なり、個別的な事業の内容や採算性等を検討する必要はなく、市場に出回っている各種情報に基づいて投資判断を行うことができることから、あえて海外子会社を設立しなくとも、我が国において十分に事業を行うことが可能である」かどうかという点を重視し、債券に含まれるとする。一般論のレベルでは、本判決は一応の説得的な理由を述べている。尤も、P1社がCPに関してどのような事業を行っていたのか、墨塗りにより詳らかでないため、当てはめは議論できない。

争点3の第2点として(判決文第3の3(3))、措置法66条の6第3項の実体基準及び管理支配基準を満たすかが議論されているようであるが、墨塗りにより詳らかでない。

争点4については、そもそも何が争点なのかすら墨塗りにより詳らかでない。