



日本に支店を有するケイマン子会社の国内源泉所得がタックス・ヘイブン対策税制による合算対象となると判断した東京高裁判決について

執筆者: 北村 導人、生方 紀裕

今回のニューズレターでは、日本に支店を有するケイマン子会社に生じた(日本の租税法上の)国内源泉所得が、タックス・ヘイブン対策税制の適用によって、日本の親会社の収益とみなされ利益金の額に算入されるとした課税当局の処分(更正をすべき理由がない旨の通知処分及び更正処分等)を適法と判断した東京高裁の判決(東京高判平成 27 年 2 月 25 日公刊物未登載、以下「本高裁判決」といいます)を取り上げます。

本稿では、特に断りがない限り、本事案に適用された、租税特別措置法(平成 20 年法律第 23 号による改正前のもの)を「租税法」、租税特別措置法施行令(平成 20 年政令第 161 号による改正前のもの)を「租特令」、租税特別措置法(法人税関係)通達(昭和 50 年 2 月 14 日付直法 2-2(例規)国税庁長官通達)を「租特(法人)通達」といいます。

1. 本事案の概要

(1) 本事案の経緯

平成 20 年 5 月 1 日に(原告又は控訴人である)納税者[日本法人](以下「X社」といいます)に吸収合併された甲株式会社[日本法人](以下「甲」といいます)は、英国領ケイマン諸島法を準拠法として設立された子会社(以下「甲ケイマン」といいます)を有しており、当該子会社は、ケイマン諸島に本店、日本国内に支店(以下「日本支店」といいます)をそれぞれ有していました。甲ケイマンの事業活動は全て日本支店で行われ、同社の全ての資産、負債及び損益は日本支店に帰属していたため、甲ケイマンは、平成 19 年 12 月期において、日本支店に帰属する国内源泉所得を約 386 億円計上し¹、平成 20 年 2 月 29 日に我が国の法人税

¹ 後に計算誤りなどを修正して約 388 億円となっています。

本ニューズレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

等約 178 億円を納税しました。他方、親会社である甲は、平成 20 年 4 月期において、甲ケイマンが甲の特定外国子会社等に該当するとして、甲ケイマンの未処分所得約 386 億円から、平成 20 年 1 月 25 日に支払われた配当 200 億円及び上記法人税等約 178 億円を控除した残額である約 7.7 億円を課税対象留保金額として、益金の額に加算して申告していましたが、平成 21 年 7 月に、甲ケイマンがその平成 19 年 12 月期において「特定外国子会社等」に該当していなかったとして、更正の請求をしました。

これに対して、課税当局は、甲ケイマンは甲の「特定外国子会社等」(租特法 66 条の 6 第 1 項)に該当するとして、更正の請求には理由がない旨の通知処分をし、更には、甲ケイマンの国内源泉所得のうち、配当以外の約 188 億円全額²が「課税対象留保金額」に該当するとして、タックス・ヘイブン対策税制により約 188 億円を甲の収益の額とみなし、甲の益金の額に算入するものとする更正処分(以下、当該通知処分及び更正処分を合わせて「本件更正処分等」といいます)を行ったため、甲の地位を承継した X 社は、本件更正処分等のように、我が国が、特定外国子会社等である甲ケイマンの(日本支店に帰属する)国内源泉所得について、タックス・ヘイブン対策税制の適用によりその親会社である甲に合算課税をすることが許されるとすれば、経済的には、甲ケイマンの約 388 億円の所得のうち配当以外の部分である約 188 億円について、甲ケイマンと甲の二段階で(実質的に同一の所得に対して二重に)我が国の法人税が課税されることとなり、そのような法人税等の二重取りは著しく不合理であるとして、本件更正処分等の取消しを求めて争いました(以下「本件訴訟」といいます)。

(2) X 社の主な主張と争点

X 社は、本件訴訟において、上記の約 188 億円がタックス・ヘイブン対策税制の対象とならず、甲の所得に合算されないという結論を導くため、以下の主張をしており、かかる主張が認められるかという点が主要な争点とされました。

- ① 租特令 39 条の 14 第 1 項 1 号が、実際に課される租税の額を基準に判定する同 2 号と異なり、実際に課される租税の額を問わず、法人所得税が存在しない国に本店等を有する外国法人を一律「特定外国子会社等」としているのは、法律の委任の範囲を超える無効なものである
- ② そもそも、租特令 39 条の 14 は外国子会社が「国内源泉所得」を有する場合を想定しておらず、そのような場合の判定方法は租特令に規定されていないから、甲ケイマンは「特定外国子会社等」に該当しない
- ③ 甲ケイマンが「特定外国子会社等」に該当するとしたとしても、日本において法人税等が課されることとなる特定外国子会社等の「国内源泉所得」は、合算対象となる「課税対象留保金額」に含まれないと解すべきである

(3) 第一審判決の要旨

第一審判決(東京地判平成 26 年 6 月 27 日裁判所ウェブサイト)では、①租特法 66 条の 6 第 1 項の「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」は一定の幅のある概念であり、タックス・ヘイブン対策税制の趣旨・目的に照らせば、租特令 39 条の 14 第 1 項 1 号の規定も委任の範囲内であるというべきである旨、②外国関係会社が国内源泉所得を有する場合の判定方法が租特令には明示的に規定されていないという X 社の主張は、法令の規定の文理に反する独自の見解をいうものであって採用することができない旨、③「課税対象留保金額」の計算の基礎となる「決算に基づく所得の金額」は特定外国子会社等の各事業年度の全ての所得(いわゆる全世界所得)を指すと解するのが、その文言上最も素直であり、更には、「特定外国子会社等」に国内源泉所得があるというのはまれであり、そのような事態を想定

² 当時の租特法及び租特令の下では、特定外国子会社等の課税対象留保金額の計算上、配当については、平成 19 年 12 月期を基準事業年度とする剰余金の配当等の額が控除されるものとされ、「当該各事業年度において納付することとなる法人所得税の額」については、納付確定ベースのものである(法人税のように当期の所得に対して課されるものの納付の確定時期が翌期に到来するものは、一期ずつずれが生じることになる)(武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法第 10 巻』(第一法規、加除式)5039 頁)ことから(租特令 39 条の 16 第 1 項 1 号、2 号)、本件更正処分等では、甲ケイマンにおける平成 19 年 12 月期に係る法人税等約 178 億円は、平成 20 年 2 月に申告納付されたものであるから、「当該事業年度において納付することとなる法人所得税の額」には該当しないとして、控除は認められないものとされています。

した規定が設けられていないことが一概に不合理であるとまではいい難い旨等を判示して、X社の主張をいずれも排斥しました。なお、同判決では、③と関連して、X社の主張する経済的二重課税は、租特法66条の7及び法人税法69条の規定により調整されるとする国の主張の一つの論拠である租特(法人)通達66の6-20(租特法66条の7第1項及び租特令39条の14第2項1号に定める「外国法人税の額」に、国内源泉所得に係る所得について課された我が国の法人税等を含める旨を定めています)については、外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税と定義される「外国法人税」(法人税法69条1項、法人税法施行令141条)に「特定外国子会社等が…国内源泉所得に係る所得について課された法人税、所得税及び法[筆者ら注:租特法]第38条第2項第2号に掲げるもの」が含まれないことは明らかであり、同通達のような解釈をすることはできないと判示しました。その上で、かかる考え方に立ったとしても、タックス・ヘイブン対策税制から生ずるいわゆる二重課税の調整をどのようにするかは立法府の政策的・技術的な判断によって大きく左右される問題であることから、「課税対象留保金額」に特定外国子会社等の国内源泉所得が含まれないとの限定解釈をしなければならないとまでは言い難いとして、X社の主張を排斥しました。

2. 本高裁判決の要旨

本高裁判決は大筋で第一審判決を引用し控訴を棄却していますが、タックス・ヘイブン対策税制について、「特定外国子会社等に所得を留保して我が国における税の負担を免れることとなる内国法人に対しては当該所得に係る一定の金額を当該内国法人の所得の計算上益金の額に算入して課税することによって税負担の実質的な公平性を追求しつつ、特定外国子会社等の事業活動が経済合理性を有すると認められる場合をその適用の対象から除外し、かつ、それが適用される場合であっても所定の方法による外国法人税額の控除を認めるなど、全体として合理性のある制度ということができると指摘し、外国税額控除制度の存在をも含めて制度の合理性を肯定しています。

その上で、タックス・ヘイブン対策税制が適用された結果、同一の所得に対して我が国の法人税が二重に課されることとなるような場合には、外国法人税と我が国の法人税の二重課税と同様の調整の必要があり、仮にその調整を全くしないというのであれば、タックス・ヘイブン対策税制の全体としての合理性を損ないかねないというべきであるとし、外国税額控除制度上の「外国法人税」は規定の文言上、「我が国の法人税は、…『外国法人税』には当たらないということになる」が、租特法66条の7第1項の外国法人税額の控除の制度の趣旨に照らすと、租特法66条の7の規定が、外国の法令を根拠とするもので必ずしも我が国の法人税と同一のものとはいえない外国法人税額の控除を認めながら、我が国の法人税額の控除を認めない趣旨のものとするとはできず、「同規定は、当該子会社に国内源泉所得が生じ、我が国の法人税が課されることとなるという例外的な場合にも、当然、その法人税額について外国法人税額と同様に扱うことをその内容とするものと解すべきである(いわゆる当然解釈が妥当する。)」と判示しています。そして、本高裁判決は、(第一審判決とは異なり、)租特(法人)通達66の6-20は、このような租特法66条の7の規定の趣旨・解釈を明確にしたものであり、同規定に適合した適法なものであると判示しています。

また、本高裁判決は第一審判決に加えて、「控訴人は、甲ケイマンが平成20年2月29日に納付した法人税等合計178億1406万4000円について、措置法66条の7等が規定する外国税額控除の制度の適用を受けることもできたものであるが、その適用を受けるためには、確定申告の手続きにおいて、『控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細の記載』及び『控除対象外国法人税の額を課されたことを証する書類その他財務省令で定める書類の添付』が必要とされているところ(法人税法69条16項)、控訴人は、そのような措置を執っていない」との記載を追加しています。

3. 本高裁判決に関するコメント

(1) 本高裁判決の結論について

本件では、X社が主張しているように(そして、本高裁判決も外国法人税という文言の規定について、文言通りの解釈に問題があることを認めているように)、タックス・ヘイブン対策税制において、必ずしも特定外国子会社等が国内源泉所得を有するような

ケースが制度上手当てされているとは言い難く、制度にも一定の不備があったことは否定できません。また、(2)で述べるように、外国税額控除制度もうまく機能せず、X社が経済的^{レトリック}二重課税を免れることは制度上不可能である事案でした。

確かに、上記1(2)で示したX社の主張は、①租特令39条の14第1項1号は法律の委任の範囲を超えている、②租特令39条の14は外国子会社が国内源泉所得を有する場合を想定しておらず、そのような場合の判定方法は租特令に規定されていない、③特定外国子会社等の国内源泉所得が当然に課税対象留保金額には含まれないと解するべき、というものであり、現行の法令の文言解釈としては、その主張に難があることは否めません。しかしながら、本高裁判決が判示するタックス・ヘイブン対策税制に係る制度全体の合理性への考慮や同税制の趣旨を踏まえた「外国法人税」という文言から離れた柔軟な解釈(当然解釈)の許容などを前提とした場合には、タックス・ヘイブン対策税制の趣旨を勘案して、(本件のように、甲ケイマンの国内源泉所得に我が国の法人税が課され、更に甲ケイマンの国内源泉所得が甲の収益として合算されて我が国の法人税が課せられたことで、実質的に同一の所得に対して二度に亘り我が国の法人税が課せられる[かつ外国税額控除による二重課税排除も有効に機能しない]ような例外的な事態が生じる場合においては、)X社を救済するような柔軟な解釈をとる選択肢もあり得たのではないかと考えられます。本件は、最高裁判所に上告中であり、最高裁での判断が注目されるところです。

なお、(当職らは訴訟代理人ではないため、詳細な事情は把握しておりませんが、)本件では、レギュレーション上の理由で、甲のグループ会社から休眠法人であった甲ケイマンに株式を移転し、その後の当該株式の売却により生じた譲渡益が甲ケイマンに帰属し、本件のような課税問題が生じるに至ったという経緯があったようです。そうであるとすると、そもそも日本で法人税を支払う意図があったのであれば、ケイマン法人を使わずに、日本の法人に株式を移転しておけばよかつたのではないかとも思われます。このような観点からは、レギュレーション上の理由等により、時として特殊な取引を行わざるを得なくなるケースはしばしば見受けられますが、そのようなケースでも慎重なタックスプランニングを行い、予期せぬ税負担が生じないように対応することが必要であることを、本高裁判決は示しているように思われます。

(2) 外国税額控除(租税法66条の7)に係る手続的不備と二重課税について

本高裁判決は、第一審判決の記載に加えて、甲ケイマンが外国税額控除制度の適用を受けることができたが、確定申告の手続における必要な措置を執らなかつた旨を敢えて追記しています。この判示の趣旨は必ずしも明らかではありませんが、仮に、「外国税額控除制度を利用できたのに、甲ケイマンの手続的不備があったために利用できなかったのであるから、本件のような結論になるのはやむを得ない」といった趣旨の記載であるとすれば、大きな疑問があります。というのも、本件では、(甲に他の国外源泉所得による外国税額控除限度額(法人税法69条1項、同法施行令142条)の余裕枠が十分にある場合は別ですが、そのような余裕枠がない場合)租特令39条の18第8項では、無税国に本店所在地が所在する特定外国子会社等について、外国税額控除限度額の計算における「国外所得」に含まれる金額は、タックス・ヘイブン対策税制の適用により益金の額に算入された金額の3分の1に限られるものとされていたため、本件でいえば、約188億円のうち約62.6億円に係る法人税については外国税額控除が可能であったとしても、当時の制度下では、なお相当額の二重課税が生じ得るという状態でした。それ故、上記の判示が手続的不備をもって本件の結論の妥当性を示す意図があるのであれば、それは妥当な指摘ではないと考えられます。

なお、平成25年度税制改正において、無税国に所在する特定外国子会社等に係る益金算入額であっても、その益金算入額の計算の基礎となったその特定外国子会社等の所得のうち他の国で課税されるものがある場合には、特定外国子会社等に係る益金算入額の全額を国外所得として外国税額控除の限度額を計算することとされたため(現行の租特令39条の18第9項)、現在の制度下では外国税額控除制度の適用により本件のような問題は解決し得るのかもしれませんが、当時の制度を前提とした場合には、上記の判示は、疑問が残る指摘であるといわざるを得ません。

以上



きたむら みちと
北村 導人

西村あさひ法律事務所 パートナー弁護士・公認会計士

m.kitamura@jurists.co.jp

2000年弁護士登録。組織再編税制等の国内税務及び移転価格税制やタックス・ヘイブン対策税制等の国際税務が絡むタックス・アドバイス、事前照会対応、税務調査対応並びに多数の税務争訟案件を手掛ける。



うぶかた のりひろ
生方 紀裕

西村あさひ法律事務所 弁護士

n_ubukata@jurists.co.jp

2007年弁護士登録。国内取引・国際取引双方に関する税務アドバイス(調査・争訟対応を含む)のほか、M&A や一般企業法務を手がけ、また、豪州出向経験を活かして、豪州関連案件のサポートも行っている。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニュースレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニュースレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html>に掲載しておりますので、併せてご覧ください。

(当事務所の連絡先) 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル 〒107-6029
Tel: 03-5562-8500(代) Fax: 03-5561-9711

E-mail: info@jurists.co.jp URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2015