MORI HAMADA

Tax Law Newsletter

2025年6月30日

最新事例解説 タックス・ヘイブン対策税制による合算課税において子会社配当控除の事後的な適用を認めなかった裁判例（東京地裁令和7年5月16日判決）

執筆者：栗原 宏幸、荒川 雄樹、河野 隆太朗

Ⅰ．はじめに
Ⅱ．タックス・ヘイブン対策税制とは
1．タックス・ヘイブン対策税制の概要
2．合算対象となる外国関係会社の所得計算
3．子会社配当控除
4．子会社配当控除に関する当初申告要件（本件当初申告要件）
Ⅲ．本件の検討
1．事案の概要
2．争点
3．本判決の内容
4．本判決のポイント・検討
Ⅳ．終わりに

ポイント

- 日本法人が外国子会社についてタックス・ヘイブン対策税制による合算課税を受ける場合、外国子会社が受けた子会社配当の額は合算所得の金額から除くこととされています（子会社配当控除）。
- ところが、課税庁がタックス・ヘイブン対策税制を適用してした課税処分に対し、納税者が子会社配当控除の適用を求めて提起した税務訴訟において、東京地方裁判所は、子会社配当を受けた外国子会社について納税者が確定申告時にタックス・ヘイブン対策税制を適用しておらず、その結果、子会社配当控除に関して政令が定める「当初申告要件」を満たしていないことを理由に、子会社配当控除の適用は認められないと判断しました（東京地裁令和7年5月16日判決）。
- 今回の判決の判断は、意図的な租税回避（税逃れ）の事案ではなく、確定申告時の判断が結果的に誤っていたような場合にまで、納税者に対して不合理かつ過大なペナルティを課すものであり、税法の解釈としても正当化は困難と考えられます。

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。
© Mori Hamada & Matsumoto. All rights reserved.

Ⅰ．はじめに

近年、大企業・中堅企業や富裕層を中心に、税務調査でタックス・ヘイブン対策税制（外国子会社合算税制）の適用を指摘され、追徴課税を受ける事案が相次いでいます。

タックス・ヘイブン対策税制は、元々は税負担の低い国・地域に所得を留保する租税回避行為への対処として昭和 53 年（1978 年）度の税制改正で導入されました。しかし、近年では、国際化の進展や経済活動の複雑化により、同税制を正しく適用すること自体が非常に難しくなってきており、意図的ではない適用漏れ・適用誤りの事案や、課税庁との見解の相違が解消されずに課税処分を受ける事案が増えています。

このような問題状況の下で、先月、東京地方裁判所で、「意図的ではない適用漏れ」とみられる事案について、納税者が確定申告時にタックス・ヘイブン対策税制を適用していなかったことを理由に、合算所得の計算を納税者に不利な形で行った課税処分を適法と判断した判決が言い渡されました（**東京地裁令和７年５月16日判決**。以下「**本判決**」といいます。）。

本件で同税制の適用対象とされた外国法人は、子会社から多額の配当を受け取っていました。後述のとおり、外国法人が子会社から受け取った配当は合算所得から除くこととされていますが（**子会社配当控除**）、これには「**当初申告要件**」が課されており、原則として確定申告時にその適用を選択した場合に限って子会社配当を控除することができ、事後的に子会社配当控除を適用することはできないものとされています。納税者は、課税処分により合算対象とされた外国子会社について確定申告時にタックス・ヘイブン対策税制を適用していなかったため、当該外国子会社が受け取った子会社配当についてこの当初申告要件を満たしていませんでした。そこで、納税者は、課税処分の取消訴訟を提起し、当初申告要件は無効であるなどと主張して子会社配当控除の適用を求めましたが、その主張は認められませんでした（なお、本件は納税者が控訴し、現在は東京高等裁判所に事件が係属しています。）。

本件のように**「確定申告でタックス・ヘイブン対策税制を適用していなかった外国法人について、後日、同税制の適用があることが判明したが、当該外国法人が子会社から多額の配当を受け取っていたため、子会社配当控除を適用して合算所得を少なくしたい」**というニーズは、諸外国で事業を行う大企業・中堅企業を中心に実務上多く見られることから、本件の帰趨が実務に与える影響は非常に大きいと考えられます（なお、本件はタックス・ヘイブン対策税制が大きく見直された平成 29 年度税制改正前の事案ですが、当初申告要件に関する法令の枠組み・内容について実質的な改正はなされていないため、当初申告要件に関する本件の判断は同改正後の事案についても妥当すると考えられます。）。

そこで、本ニュースレターでは、本件の事案の概要や判決の内容等を紹介した上で、裁判所の判断内容を批判的に検討します。なお、当職らは本件の納税者代理人ではなく、本ニュースレターの内容は、訴訟当事者ではない第三者として適法に入手した情報に基づくものであることを念のため申し添えます。

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。
© Mori Hamada & Matsumoto. All rights reserved.

Ⅱ．タックス・ヘイブン対策税制とは

1．タックス・ヘイブン対策税制の概要

事案の説明に入る前に、本件の説明に必要な範囲でタックス・ヘイブン対策税制について説明します。

タックス・ヘイブン対策税制とは、日本法人（内国法人）の外国子会社等（外国関係会社）が税率の低い国・地域に所在する場合に、その外国関係会社の所得を内国法人の所得に合算し、内国法人にその合算された所得について日本の法人税の納税義務を負わせるというものです（租税特別措置法（以下「**措置法**」といいます。）66 条の 6）。

このタックス・ヘイブン対策税制に基づく合算課税には、外国関係会社の所得の全ての合算を受ける「会社単位の合算課税」と、一部の所得のみの合算を受ける「受動的所得の合算課税」の 2 つがあります。このうち本ニュースレターで取り上げるのは前者の「会社単位の合算課税」です。

2．合算対象となる外国関係会社の所得計算

会社単位の合算課税においては、内国法人の所得に合算される外国関係会社の所得をどのように計算するかが問題となります。

この点について、措置法は、合算所得を外国関係会社の「**基準所得金額**」を基礎として計算することとしています。そして、措置法は、「基準所得金額」を「**外国関係会社…の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき法人税法及びこの法律による各事業年度の所得の金額の計算に準ずるものとして政令で定める基準により計算した金額**」と定義し、その計算に必要な基準を定めることを政令に委任しています（措置法 66 条の 6 第 2 項 4 号）。

これを受けて、租税特別措置法施行令（以下「**措置法施行令**」といいます。）は、次の 2 つの計算方式を定めています（措置法施行令 39 条の 15 第 1 項、第 2 項。①が原則的な方式と位置付けられていますが、内国法人は②を選択することが認められています。）。

① 本邦法令方式

この計算方式は、外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、日本の法人税法の規定を基本的にそのまま適用して基準所得金額を算出する方式です。ただし、グループ法人税制など一部の規定は除かれています。

また、外国子会社配当益金不算入制度を定める法人税法 23 条の 2 については、同条の適用を除いた上で、別途、次に説明する「**子会社配当控除**」の定めを適用し、子会社配当の額を控除することとされています。

② 本店所在地国法令方式

この計算方式は、外国関係会社の現地法（外国関係会社の本店所在地国の法人所得税に関する法令）に

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。
© Mori Hamada & Matsumoto. All rights reserved.

基づく所得金額に、一定の調整（非課税所得の加算など）を加えた金額をもって基準所得金額とする方式です。

この本店所在地国法令方式による計算においても、次に説明する**「子会社配当控除」**を適用し、子会社配当の額を控除することとされています。

3. 子会社配当控除

上記 2.のとおり、基準所得金額は、その計算方式にかかわらず、外国関係会社の所得から「子会社配当」の額を控除して計算されます。

この「子会社配当」とは、外国関係会社が他の法人から受ける配当で、次の①から③までの要件を全て満たすものをいい、この子会社配当の額は、基準所得金額の計算において控除されます（措置法施行令 39 条の 15 第 1 項 4 号、2 項 17 号。以下、かかる控除を**「子会社配当控除」**といいます。）。

① 他の法人（配当等をする法人）の発行済株式等のうちに当該外国関係会社が保有しているその株式等の数等の占める割合等が 25%以上であること（一定の場合は 10%以上）
② 上記①の状態が配当等の額の支払義務が確定する日以前 6 月以上継続していること
③ 配当等の額の全部又は一部が損金算入配当[1]の額に該当しないこと

この子会社配当控除は、法人税法 23 条の 2 の外国子会社配当益金不算入制度とともに、平成 21 年度税制改正により設けられた措置です。

すなわち、内国法人が外国子会社から受ける配当は、外国子会社配当益金不算入制度により課税所得から除かれますが（法人税法 23 条の 2 第 1 項）、外国関係会社がその子会社から受ける配当等がタックス・ヘイブン対策税制による合算対象所得に含まれてしまうと、その配当等は結果的に内国法人の課税対象となってしまいます。そこで、内国法人が直接配当を受ける場合とのバランスを考慮し、外国関係会社が子会社から受ける配当は、合算対象所得から除くこととされたものです。

4. 子会社配当控除に関する当初申告要件（本件当初申告要件）

措置法施行令は、子会社配当控除の適用について当初申告要件を課しています。

すなわち、措置法施行令 39 条の 15 第 9 項は、外国関係会社について子会社配当の額があるときは、内国法人が提出する確定申告書に所定の明細書の添付がある場合に限り、子会社配当の額を基準所得金額の計算上控除することとしています[2]（以下**「本件当初申告要件」**といいます。）。

[1] 損金算入配当とは、他の法人（配当等をする法人）の本店所在地国の法令において当該他の法人の所得の金額の計算上損金の額に算入することとされている配当等をいいます。
[2] ただし、その添付がなかったことについて税務署長がやむを得ない事情があると認める場合において、当該明細書の提出があったときは、この限りでないとされています。

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。
© Mori Hamada & Matsumoto. All rights reserved.

この本件当初申告要件は、平成 21 年度税制改正による子会社配当控除の創設時に定められたもので、当時は、同時に創設された外国子会社配当益金不算入制度についても同様の当初申告要件が定められていました。

ところが、平成 23 年 12 月税制改正により、更正の請求の見直しの一環として、法人税法と措置法の当初申告要件は一部の例外を除いて撤廃され、外国子会社配当益金不算入制度に関する当初申告要件も廃止されました。そのため、外国子会社配当益金不算入制度については、確定申告時にその適用を選択していなくても、修正申告や更正の請求によってその適用を求めることが可能となりました。それにもかかわらず、子会社配当控除については、平成 23 年 12 月税制改正で当初申告要件は廃止されず、現在も存続しています。

そのため、本件当初申告要件が適法・有効であることを前提にすると、以下の場合、内国法人は子会社配当の適用を求めることができず、合算所得の金額が本来あるべき金額よりも過大となってしまいます。

① 明細書の添付漏れ

ある外国関係会社についてタックス・ヘイブン対策税制の適用があると判断した上で、その合算所得の計算において子会社配当控除を適用して確定申告をしたが、必要な明細書を確定申告書に添付することを失念してしまった場合。

② 検討漏れ・検討誤り

ある外国関係会社がタックス・ヘイブン対策税制の適用対象であることが客観的に明らかであったにもかかわらず、検討漏れや検討誤りにより確定申告時に同税制を適用していなかった場合。

この場合、その外国関係会社が子会社配当を受け取っていたとしても、本件当初申告要件を満たさないため、更正の請求等により子会社配当控除の適用を求めることができず、子会社配当控除を適用して確定申告していた場合と比べると、合算所得の金額がその分だけ過大になってしまいます。

③ 確定申告時の判断が結果的に誤っていた場合

ある外国関係会社についてタックス・ヘイブン対策税制の適用はないと合理的に判断して確定申告をしたものの、その判断が誤りであったことが後日判明した場合。

この場合も②と同じく、合算所得金額が子会社配当控除を適用して確定申告していた場合と比べて過大になってしまいます。

上記のとおり、本件当初申告要件は、納税者に租税回避(税逃れ)の積極的な意図があるとは認められない場合にまで子会社配当控除の適用を否定するものです。このこともあり、一般社団法人日本貿易会は、令和 7 年度税制改正要望の「重点要望項目」として本件当初申告要件の撤廃を求めていましたが[3]、令和 7 年度税制改正には取り入れられませんでした。

これからご説明する本件は、上記②の場合に該当するとみられる事案であり、この場合に本件当初申告要件を満たしていないことを理由に子会社配当控除の適用を否定することが適法か否かが争われた事案です。

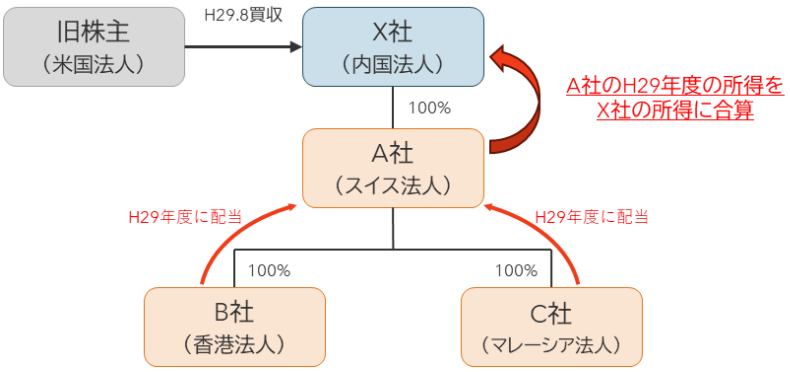
[3] https://www.jftc.or.jp/proposals/assets/pdf/20240930_1.pdf の 5 頁、10 頁。

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。
© Mori Hamada & Matsumoto. All rights reserved.

Ⅲ. 本件の検討

1. 事案の概要

本件の概要は次の図のとおりであり、納税者(X 社)が米国法人から買収したスイス法人 A 社について、課税庁がタックス・ヘイブン対策税制を適用し、A 社の平成 29 年度(H29.1.1～12.31)の所得を X 社の平成 30 年度(H30.1.1～12.31)の所得に合算する課税処分を行ったという事案です。



記録によれば、X 社が A 社についてタックス・ヘイブン対策税制の検討に着手したのは、X 社が合算を受ける事業年度(平成 30 年度)の確定申告の期限よりも後の平成 31 年 4 月頃とされており、X 社は、A 社についてタックス・ヘイブン対策税制を適用することなく確定申告を行いました。

これに対し、課税庁は、A 社はタックス・ヘイブン対策税制の適用対象であり、A 社の所得は X 社の所得に合算すべきであることなどを理由に、X 社に対して課税処分を行いました[4]。

2. 争点

本件では、A 社がタックス・ヘイブン対策税制の適用対象であることについて、X 社と課税庁の間に争いはなく、上記Ⅱ.3.で説明した「子会社配当控除」の適用のみが争われました。

すなわち、A 社の平成 29 年度の所得は、その殆ど全てが A 社の 100%子会社(B 社と C 社)から受け取った配当でした。そのため、もし A 社について子会社配当控除の適用がある場合、A 社の合算所得はゼロ(またはゼロに近い金額)となり、課税処分の全て(またはそのほとんど)が取り消されることになります。

しかしながら、上記 1.のとおり X 社は確定申告時に A 社についてタックス・ヘイブン対策税制を適用していなかったことから、A 社が子会社から受け取った配当について本件当初申告要件を満たしていませんでした。

そこで、X 社は、次の三点を主張して、課税処分の適法性を争いました。

[4] なお、X 社は A 社の子会社についても合算課税の適用を受けていますが、ここでは割愛します。

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。
© Mori Hamada & Matsumoto. All rights reserved.

① 本件当初申告要件を定める措置法施行令の規定は、措置法の委任の範囲を逸脱する。

措置法の委任文言に法人税法等による「所得の金額の計算に準ずるものとして政令で定める基準」とある以上、政令には「金額の計算」についての技術的かつ細目的な事項しか規定できない。本件規定のように課税要件を加重する手続規定を定めることは委任の範囲を逸脱する。

本件規定は外国子会社配当益金不算入制度の当初申告要件に「準ずる」ものとして規定されたところ、平成 23 年 12 月税制改正により当該制度の当初申告要件が撤廃された以上、本件規定はその存立の基礎が失われたこととなる。

② 本件当初申告要件を定める措置法施行令の規定を本件の事実関係の下で適用することは、措置法の委任の趣旨を逸脱する。

③ X 社には本件当初申告要件を満たしていないことについて「やむを得ない事情」がある。

3. 本判決の内容

(1)結論

裁判所は、国(被告)の主張を全面的に採用し、①～③いずれについても X 社の主張を認めず、課税処分は適法であると判断しました。以下では①の「本件当初申告要件を定める措置法施行令の規定が、措置法の委任の趣旨を逸脱するか否か」の論点に関する裁判所の判断を取り上げます。

(2)措置法が基準所得金額の計算の基準について措置法施行令に委任した趣旨

「内国法人の益金の額に合算することとなる当該内国法人に係る特定外国子会社等の所得の金額の計算は、当該特定外国子会社等の所在する各国の税制にとらわれず、我が国の法人税法及び措置法に準じて行うことを原則とすることで統一的な基準を定め、**租税回避に対処すること**を目的とするものと解される。」

「そして、本件委任規定が基準所得金額の具体的な計算の基準につき政令に委任したのは、上記のような目的を実現するに当たり、基準所得金額の具体的な計算の基準を我が国の法人税法及び措置法のどの規定にどの程度準ずるものとするかなどといった点が、優れて技術的かつ細目的な事項であるためであると解される。したがって、上記の点は、**内閣の専門技術的な裁量に委ねられている**と解するのが相当である。」

(3)子会社配当控除を定める措置法施行令の規定の趣旨

「本件規定は、内国法人が同号の規定による控除の対象となる配当等の額を記載した控除明細書を確定申告書に添付することにより、内国法人の同号の規定による控除を受ける意思を明らかにさせる**とともに、課税庁が、同号による控除の可否やその額の判断の根拠となる資料を内国法人から早期かつ確実に収集し、適正かつ迅速に上記判断をすることを可能にすることにある**と解される。この点、外国子会社合算税制の適用に当たっては、**特定外国子会社等の事業内容やその所得に係る資料が不可欠であり、かつ、課税庁がそれを入手す**

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。
© Mori Hamada & Matsumoto. All rights reserved.

る手段は限られていることから、課税庁においては、適正かつ迅速に上記判断をするためには、納税者である内国法人から早期かつ確実に資料収集する必要は高いものといえる。他方、上述したところに照らせば、**外国子会社合算税制の下では、内国法人においては、特定外国子会社等の存在自体を課税庁に申告しないというインセンティブが働きやすい**と考えられる。しかるところ、**仮に、同号につき当初申告要件を規定せず、確定申告書に控除明細書の添付がなくとも修正申告書や更正請求書に控除明細書の添付があれば、特定外国子会社等がその「子会社」から受けた配当等の額を基準所得金額の計算上控除できることとした場合、例えば、納税者において確定申告の際に特定外国子会社等の存在を申告しなくても、後に課税庁からその存在の指摘を受けた後に、修正申告書や更正請求書とともに控除明細書を提出すれば上記の配当等の額の控除を受けられることとなるのであり、上記の不申告のインセンティブをさらに助長させ、租税負担回避の防止や税負担の実質的な公平の確保といった外国子会社合算税制の目的に沿わない結果を引き起こすおそれがある。**そうすると、上記の趣旨で同号に当初申告要件を設けることは、前記(1)で述べた外国子会社合算税制の目的に照らし、合理性があるといえる。」

(4)平成 23 年 12 月税制改正との関係

「しかし、**平成 23 年 12 月税制改正は、当初申告要件が設けられている規定のうち、その目的・効果や課税の公平の観点から事後的な適用を認めても問題がないものについて当初申告要件を撤廃するもの**であり、個々の制度や条文の目的等に照らして当初申告要件が必要であるものを撤廃することまで、その内容とするものではない(平成 23 年 12 月税制改正により、当初申告要件がおよそ撤廃されているものではなく、例えば、外国子会社合算税制においては、措置法 66 条の 6 第 1 項(同条 1 項の規定の適用除外を規定する同条 3 項等につき当初申告要件を定める規定)も撤廃されていない。)。しかるところ、**外国子会社配当益金不算入制度は、その適用があると納税者である内国法人に有利となるから、そもそも納税者に不申告のインセンティブが働きにくいという点で、外国子会社合算税制と異なる。**」

「また、**外国子会社配当益金不算入制度における内国法人が外国子会社から受けた剰余金の配当等の額は、納税者である当該内国法人が確定申告書に添付する当該内国法人の損益計算書(法人税法 74 条 3 項)に記載されているが、措置令 39 条の 15 第 1 項 4 号において控除される特定外国子会社等がその「子会社」から受ける配当等の額は納税者である内国法人の損益計算書には記載されておらず、これらは、課税庁による資料収集の容易さといった点にも違いがある。**すなわち、外国子会社配当益金不算入制度については、当初申告要件を設けることにより、課税庁が、同制度の適用の判断の根拠となる資料を内国法人から早期かつ確実に収集し、適正かつ迅速に上記判断をすることを可能にする必要性が高いとはいえない一方で、同号については、上述のとおり、上記必要性が高く、同号につき当初申告要件を撤廃すると、かえって外国子会社合算税制自体の目的を害することにもなり得る。したがって、平成 23 年 12 月税制改正によって外国子会社配当益金不算入制度において当初申告要件が撤廃されたとしても、本件規定の合理性が失われるものとはいえない。そうする

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。
© Mori Hamada & Matsumoto. All rights reserved.

と、本件委任規定が課税要件の明確性等の観点から、基準所得金額の計算は法人税法及び措置法による所得の金額の計算に準じて行うことを原則としていることを踏まえても、同号に当初申告要件を設けることにはなお合理性があるというべきである。」

4. 本判決のポイント・検討

(1)本判決のポイント

本判決のポイントをまとめると、以下のとおりです。

① 措置法が基準所得金額の計算の基準について措置法施行令に委任した趣旨には、「租税回避への対処」が含まれており、その「租税回避への対処」も含めて「優れて技術的かつ細目的な事項」として、「内閣の専門技術的な裁量」に委ねられている(上記 3.(2))。

② 本件当初申告要件を定める措置法施行令の規定の趣旨には、控除の意思を明らかにさせることだけでなく、「課税庁の早期・確実な資料収集、適正かつ迅速な判断」も含まれる(上記 3.(3))。

③ タックス・ヘイブン対策税制については、課税庁による資料の収集手段が限られる一方、納税者には同税制の適用対象である外国関係会社の存在自体を課税庁に申告しないというインセンティブが働きやすい(上記 3.(2))。

④ 仮に更正の請求等で子会社配当控除を認めた場合、不申告のインセンティブをさらに助長させる(上記 3.(3))。

⑤ 法人税法 23 条の 2 の外国子会社配当益金不算入制度は、納税者に不申告のインセンティブが働きにくいという点で、タックス・ヘイブン対策税制とは異なる。また、資料収集が容易という点でも異なる(上記 3.(3))。

(2)検討

以下のとおり、判決の理由付けには大いに疑問があり、本件当初申告要件が適法であるとの判決の結論は妥当ではないと考えます。

本判決は、上記のとおり「租税回避への対処」も含めて「内閣の専門技術的な裁量」に含まれると判示し、措置法の委任の範囲を広く解しています。

しかしながら、X 社も指摘するとおり、本件で問題となっている基準所得金額の計算の基準に関する委任についてみると、その委任の文言は、「**外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき法人税法及びこの法律による各事業年度の所得の金額の計算に準ずるものとして政令で定める基準により計算した金額**」というものであり、この委任文言を素直に解釈すると、**措置法は、外国関係会社の所得計算が法人税法等に基づく内国法人の所得計算と同じようなものとなるように委任したのであって、法人税法上の所得の要件を実質的に加**

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。
© Mori Hamada & Matsumoto. All rights reserved.

重するような定めを置くことについて内閣の裁量を認める趣旨ではないと解されます。また、実質所得者課税（法人税法 11 条等の規定により外国子会社の所得を日本の親会社等に帰属する所得であるとして親会社等に課税すること）に代わる租税回避防止措置として創設されたというタックス・ヘイブン対策税制の沿革や、「所得の外国子会社へのいわば付け替えによる日本の課税ベースの浸食の防止」という現在の同税制の意義に関する一般的な理解[5]に照らしても、内国法人と同じように合算所得を計算することで必要かつ十分であり、敢えて外国関係会社の所得計算を納税者に不利な内容にする必要はないため、措置法がそのような不利な内容を定めることを内閣に委任したとはいえないものと考えられます。

加えて、平成 21 年度税制改正の改正経緯によれば、子会社配当控除が外国子会社配当益金不算入制度に「準ずる」制度として創設されたことは明らかであり、外国子会社配当益金不算入制度について当初申告要件が撤廃された以上、子会社配当控除の当初申告要件を維持することは措置法が許容していない（換言すれば、**本件当初申告要件を含めた現在の子会社配当控除制度は、外国子会社配当益金不算入制度に「準ずる」制度となっていない**）と解するのが自然かつ合理的であるように思われます。

これに対し、本判決は、課税庁の資料収集手段が限られること、納税者には不申告のインセンティブがあることを挙げ、これらが子会社配当控除について独自の当初申告要件を定めることを正当化する根拠となると考えているようです。

しかしながら、本件当初申告要件がこれらの理由から定められたこと、あるいはこれらの理由により平成 23 年 12 月税制改正後も維持されたことを裏付ける立法資料を本件で国は一切提出しておらず、そもそも尊重すべき「内閣の専門技術的判断」が本当に存在していたのか（後付けの理屈に過ぎないのではないか）という疑問があります。

なお、本判決は、平成 23 年 12 月税制改正が「当初申告要件が設けられている規定のうち、その目的・効果や課税の公平の観点から事後的な適用を認めても問題がないものについて当初申告要件を撤廃するもの」であったとの理解を示していますが（上記 3.(4)）、**実際の改正内容は、①「インセンティブ措置（例：設備投資に係る特別償却）」と②「利用するかしないかで、有利にも不利にもなる操作可能な措置（例：各種引当金）」に関する当初申告要件のみ残し、その他の当初申告要件は廃止する**というものであり、「事後的な適用を認めても問題がないもの」かどうかは上記の①②の場面を抽出するための判断基準であったものに過ぎません[6]。本判決の上記判示は、上記①②に該当しない子会社配当控除について本件当初申告要件を維持したことを正当化するために国が編み出した主張をそのまま受け入れたものに過ぎません。

また、本判決が指摘する課税庁の資料収集の問題は、本来、外国関係会社に関する情報提供義務を納税者に負

[5] みずほ銀行事件最高裁判決（最高裁令和 5 年 11 月 6 日判決・民集 77 巻 8 号 1933 頁）の調査官解説（志村由貴＝佐藤政達「判解」法曹時報 76 巻 12 号 229～230 頁）参照。
[6] 政府税制調査会納税環境整備プロジェクトチームの平成 22 年（2010 年）11 月 25 日付報告書 9 頁など。

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。
© Mori Hamada & Matsumoto. All rights reserved.

わせるかどうか、負わせるとしてどの範囲の外国関係会社についてどのような情報を提供させるかの問題であって、子会社配当控除の適用を認めるか否かの問題ではありません。そして、措置法は、合算課税の適用を受ける外国関係会社について、貸借対照表・損益計算書・勘定科目内訳明細書等の確定申告書への添付義務を定めていますが（措置法 66 条の 6 第 11 項）、措置法にはこの義務の不履行のペナルティに関する定めは存在せず、そのような定めを措置法施行令に委任する旨の定めも存在しません。本判決は、このような措置法における情報提供義務の仕組みとも整合していません。

さらに、本判決はタックス・ヘイブン対策税制については納税者に不申告のインセンティブが働きやすく、子会社配当控除を事後的に認めるとそれをさらに「助長」させると指摘しています。しかし、不申告のインセンティブは不申告によって得られる経済的利益に左右されるものです。そして、子会社配当控除は、確定申告すればその適用が認められるものであるため、不申告によって得られる経済的利益には含まれません。したがって、子会社配当控除を事後的に認めることが不申告のインセンティブを「助長」させることはありません。したがって、上記の本判決の説明は論理的に成り立たず、明らかに不合理です。

Ⅳ. 終わりに

冒頭で述べたとおり、近年では国際化の進展や経済活動の複雑化により、タックス・ヘイブン対策税制を正しく適用すること自体が非常に難しくなってきています。今回の判決の判断は、意図的な租税回避の事案ではなく、確定申告時の判断が結果的に誤っていたような場合にまで、納税者に対して不合理かつ過大なペナルティを課すものであり、税法の解釈としても正当化は困難と考えられます。本件は控訴されており、控訴審での判断の見直しが期待されます。

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。
© Mori Hamada & Matsumoto. All rights reserved.