

2015年5月号 (Vol.12)

## タックス・ヘイブン対策税制に関する最新裁判例

- I. はじめに
- II. タックス・ヘイブン対策税制について
- III. 名古屋地裁平成26年9月4日判決
- IV. 東京高裁平成27年2月25日判決

森・濱田松本法律事務所

弁護士 小島 義博  
TEL. 03 5220 1805  
yoshihiro.kojima@mhmjapan.com

弁護士 酒井 真  
TEL. 03 6212 8357  
makoto.sakai@mhmjapan.com

弁護士 山川 佳子  
TEL. 03 6213 8125  
yoshiko.yamakawa@mhmjapan.com

### I. はじめに

グローバルに事業展開する日本企業にとって、グループ全体の連結実効税率の軽減は株主の利益の確保という観点からは非常に重要な課題であるところ、日本企業が外国に子会社を設立する場合あるいは外国子会社を有する場合には、日本のタックス・ヘイブン対策税制の適用対象とならないかを検討することが必須といえます。

ところで、経済産業省による「海外事業活動基本調査」<sup>1</sup>によれば、日本法人が有する海外現地法人の数は増加傾向にあり、特にアジア地域においてその動きが顕著にみられます。昨今、欧州、アジア諸国をはじめとして、法人実効税率の引下げが世界的な潮流となっていることから、我が国に本店のある多国籍企業の海外子会社がタックス・ヘイブン対策税制の対象となり得る場面が多くなっています。

また、経済協力開発機構（OECD）は、今年4月、BEPS 行動計画3の討議草案<sup>2</sup>を公表し、世界的な税源浸食と利益移転の問題に対処するために、CFC 税制（我が国におけるタックス・ヘイブン対策税制）を強化することを提唱しました。その中では、我が国のタックス・ヘイブン対策税制の根幹にもかかわる提言もなされており、今後のBEPSの議論の状況からは目が離せません。

以上のように、海外に事業展開する企業において、タックス・ヘイブン対策税制に関する最新の議論や裁判例をおさえておく重要性はますます高まっているといえます。

本ニュースレターでは、タックス・ヘイブン対策税制に関する最新の裁判例2つを紹介するとともに、これらを踏まえた実務上の留意点について検討することとします。

### II. タックス・ヘイブン対策税制について

タックス・ヘイブン対策税制とは、内国法人・居住者が、税負担の低い外国法人の株

<sup>1</sup> <http://www.meti.go.jp/statistics/tyo/kaigaizi/index.html>

<sup>2</sup> <http://www.oecd.org/tax/aggressive/discussion-draft-beeps-action-3-strengthening-cfc-rules.htm>

## TAX LAW NEWSLETTER

式等を保有している場合に、当該外国法人の所得を内国法人・居住者の所得に合算して課税する制度です。具体的には、日本の内国法人・居住者による直接・間接の保有割合が50%超の外国法人であって、(a) 法人所得税が存在しない国に本店を有するか、又は(b) 租税負担割合（実効税率）が20%未満<sup>3</sup>であるもの（「特定外国子会社等」）について、ある内国法人又は居住者が当該特定外国子会社等に対して、直接・間接に10%以上保有している場合、当該特定外国子会社等の所得を保有割合で按分した金額が、当該内国法人・居住者の所得に合算されることとされています（租税特別措置法40条の4、66条の6、68条の90）。

以下では、タックス・ヘイブン対策税制に関する最新の裁判例の中から、適用除外基準の適用の可否が問題となったもの、及び同税制に関する外国税額控除の適用の可否が問題となったものをご紹介します。

### Ⅲ. 名古屋地裁平成26年9月4日判決

#### 1. 適用除外基準の概要

タックス・ヘイブン対策税制は、日本企業による経済合理性のある海外進出の障害になる場合があります。したがって、このような経済合理性のある活動を不当に阻害しないように、次の基準を全てみたます場合にはタックス・ヘイブン対策税制は適用されないこととされています（租税特別措置法66条の6第3項）。

##### ①事業基準

特定外国子会社等が、株式等・債券の保有、工業所有権・著作権の提供、船舶・航空機の貸付けを主たる事業とするものではないこと<sup>4</sup>

##### ②管理支配基準

特定外国子会社等が、本店所在地国において、その主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定資産を有していること

##### ③実体基準

特定外国子会社等が、本店所在地国において、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること

##### ④非関連者基準・所在地国基準

特定外国子会社等の主たる事業が卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業又は航空運送業の場合は、その事業年度における取引のうちに占める特定外国子会社等の非関連者との取引の割合が50%超であること（非関連者基準）

<sup>3</sup> 平成27年度税制改正により、20%「以下」から、20%「未満」に引き下げられています（特定外国子会社等の平成27年4月1日以後に開始する事業年度から）。

<sup>4</sup> もっとも、シンガポール等に設置されるアジア地域統括会社のように、地域ごとの海外拠点を統括する海外子会社に対し、タックス・ヘイブン対策税制が適用されることを防止するため、平成22年度税制改正により、特定外国子会社等で株式等の保有を主たる事業とするものであっても、統括業務を行うもの（事業持株会社）は、事業基準をみたますものとされました（租税特別措置法66条の6第3項括弧書）。

## TAX LAW NEWSLETTER

それ以外の事業である場合には、その事業を主として本店所在地国において営んでいること（所在地国基準）

本件においては、上記の適用除外基準のうち、①の事業基準及び④の非関連者基準・所在地国基準が争点となりました。なお、本件訴訟では平成 22 年度税制改正前の租税特別措置法の適用が問題となっているため、①の事業基準については、「A 社が株式等の保有を主たる事業とするものかどうか」が論点であり、同改正により株式等の保有を主たる事業とするものであっても事業基準をみたとされた事業持株会社に当たるか否かの判断をしたものではありません。

## 2. 事案の概要

A 社は、シンガポール法人であり、ASEAN 地域に存する子会社 13 社及び関連会社 3 社の株式を保有して株式保有業務を行うとともに、グループ内の子会社・関連会社を統括する地域統括業務（集中生産・相互補完体制を強化し、下記拠点の事業運営の効率化やコスト低減を図るための地域企画、調達、財務、材料技術、人事、情報システム及び物流改善に関する業務）やプログラム設計業務等を行っていました。A 社が行っていた地域統括業務のうちの物流改善業務とは、域内の部品等の輸出入に係るインボイスの集中発行・決済のほか、競争入札の実施などを行って物流コストの削減を図り、グループ会社から取引高に応じて対価を回収するというものでした。

平成 20 年頃において、A 社の地域統括事業のうち物流改善業務の売上は、A 社の収入全体の約 85%を占めていました。しかし、物流改善業務は原価率が高いため、A 社の所得金額（税引前当期利益）における物流業務に係る所得の割合はわずか 5%前後であり、その一方で株式保有による利益の額（保有株式の受取配当）の割合は 85%超に上っていました。また、地域統括業務に使用する有形固定資産の額は資産総額のわずか 0.2%程度であった一方で、保有株式の額は資産総額の 50%超を占めていました。

日本法人である X 社は、A 社株式の 100%を保有していたところ、課税庁は、X 社に対してタックス・ヘイブン対策税制を適用し、特定外国子会社等である A 社の所得は X 社の所得に合算されるべきとして、X 社の平成 20 年 3 月期及び平成 21 年 3 月期の法人税につき、二期合計で所得金額約 114 億円、追徴税額約 12 億円（地方税等を含む）の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行いました。これに対し、X 社は、A 社がタックス・ヘイブン対策税制の適用除外基準をみたと主張し、本件訴訟を提起しました。

## TAX LAW NEWSLETTER

## 3. 裁判所の判断

## (1) 事業基準について

国は、①事業基準に関し、主たる事業の判定における考慮要素としては、金額的な規模を示す判断要素を重視すべきであるところ、A社の所得金額における株式保有による利益の額の割合やA社の資産総額における株式の額の割合が大きいことから、A社の主たる事業は株式保有業であると主張しました。

これに対し、名古屋地裁は、まず、特定外国子会社等が複数の事業を営んでいる場合に、そのいずれが主たる事業であるかの判断基準として、「当該外国子会社等におけるそれぞれの事業活動によって得られた収入金額又は所得金額、それぞれの事業活動に要する使用人の数、事務所、店舗、工場その他の固定施設の状況等の具体的かつ客観的な事業活動の内容を総合的に勘案して判定するのが相当である」と判示しました。

その上で、(i)従業員34、5人のうち28人以上が地域統括業務に従事しており、株式保有業務に従事しているものは1人もいなかったこと、(ii)固定施設は地域統括業務に供されているものが大半であったこと、(iii)A社における物流改善業務に関する売上高はA社の収入金額の約85%に上っていたこと、(iv)A社の設立目的はそもそも地域統括業務を行うことにあったこと、(v)A社は設立以来順次業務を拡大し、地域統括に係る業務内容は上記2.に記載するように多方面にわたるものとなっていたこと、(vi)A社は、問題となった事業年度当時においても、アジア地域社長会、許認可取得活動、材料・資材の調達交渉や廉価調達先の発掘、グローバルネットワーキングの運営とその対象範囲の拡大作業等多岐にわたる地域統括業務を行っていたこと、そして、(vii)A社の地域統括業務によってグループ全体に原価率の大幅な低減による利益がもたらされていたこと等を総合的に勘案し、A社の主たる事業は、株式保有業ではなく、地域統括事業であったと認定しました。そのうえで、国の、金額的な規模を最も重視すべきであるとの主張を明確に否定しました。

## (2) 非関連者基準・所在地国基準について

次に、国は、仮に適用除外基準のうち事業基準（上記①）をみたととしても、非関連者基準・所在地国基準（上記④）をみとさないとしませんでした。すなわち、A社は、物流改善業務の一環として豪亜地域の各事業所に対し、商品又は製品を大量・多額に販売し、又は各事業所のためにそれらの売上の代理行為を行うなど、商社が行うような取引を行っていることから、A社の主たる事業は「卸売業」に該当して非関連者基準を検討すべきであり、その売上の多くは関連者との間の取引によるものであるから、同基準をみとさない主張していました。

これに対し、名古屋地裁は、A社の行う地域統括事業にはこのような売買取引や売買取引仲介取引も含まれるものの、地域企画、調達、財務、材料技術、人事、情報シ

## TAX LAW NEWSLETTER

ステム、物流改善といった各種業務が有機的一体となったものであるから、売買取引のみを取り出して「卸売業」に該当するということとはできないとしました。そのうえで、上記④の要件については、「所在地国基準」を適用し、A社は本店所在地国であるシンガポールにおいて地域統括事業を行っていたといえるとして、所在地国基準をみたとしました。

#### 4. 実務上のポイント

タックス・ヘイブン対策税制の検討に当たって、「主たる事業」が何であるかは、①事業基準及び④非関連者基準・所在地国基準をみとるか否かを判断する際に、実務上非常に重要です。名古屋地裁は、判断基準について通達や過去の裁判例<sup>5</sup>等の判断を踏襲した上で、その事業における利益が利益全体に占める割合や資産規模といった金額的な規模を示す判断要素のみを重視するのではなく、その業務に携わる人員、使用される固定資産、具体的な事業の内容などさまざまな事情を考慮して「主たる事業」を判定しました。かねてから、特定外国子会社等が複数の事業を行っている場合に、株式保有業に係る収入が一時的に増加したり、一時的に他の事業が不振となり、相対的に株式保有業に係る収入の割合が増加したりするような場合に、金額的な規模を示す判断要素を重視して「主たる事業」が株式保有業であると判断されてしまうリスクが指摘されていました。名古屋地裁が、そのような一時的な状況に「主たる事業」の判定が左右されてしまう不合理な結果を回避すべく国の主張を排斥した点は注目すべきポイントです。

また、本件では、非関連者基準・所在地国基準に関して主たる事業を判断するにあたって、タックス・ヘイブン対策税制そのものや、非関連者基準・所在地国基準が設けられた趣旨に即して判断を行っている点も注目されます。すなわち、非関連者基準・所在地国基準は、タックス・ヘイブン対策税制の趣旨等からすれば、その地において事業活動を行うことについて経済合理性があるかは、所在地国基準により行うのが基本であるが、卸売業等の特定の事業についてはその性質上場所との結び付きが乏しいため所在地国基準に代えて非関連者基準が採用されていることを確認した上で、本件の地域統括業務は場所的な結び付きが乏しいものとはいえないことから、売買取引のみを取り出して「卸売業」と認定し、非関連者基準を採用することはできないとしています。

本件は、国によって控訴されているようであり、今後の控訴審判決の行方も注目されるところです。

なお、前記のとおり、本件では、平成22年度税制改正前の法令の適用が問題となっており、現行法の①事業基準における（株式等の保有を主たる事業とするものであることが前提とされる）「事業持株会社」に該当するか否かを判断したものではない

<sup>5</sup> 措置法通達66の6-8や、いわゆるヤオハンファイナンス事件（最高裁平成9年9月12日判決）等参照。



## TAX LAW NEWSLETTER

点、留意が必要です。ただし、本件名古屋地裁の判断からすると、現行法の下においても、本件の A 社のような事業を行う特定外国子会社等について、本件と同様、そもそも「主たる事業」が株式保有業ではなく、地域統括事業である（従って、株式等の保有を主たる事業とするものであることが前提である「事業持株会社」に該当するかどうかを判断する必要はない）と考えるのが合理的であると考えられます。

#### IV. 東京高裁平成 27 年 2 月 25 日判決

##### 1. タックス・ヘイブン対策税制における外国税額控除の概要

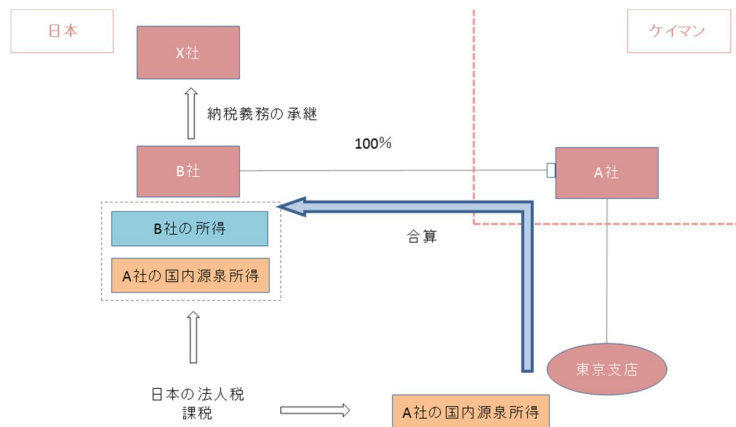
タックス・ヘイブン対策税制の適用により、特定外国子会社等の所得が内国法人の所得に合算され、日本で課税を受けると同時に、特定外国子会社等の本店所在地国においても同一の所得に対して法人税が課されているような場合には、同一の所得に対し、日本と本店所在地国で二重課税が生じてしまいます。そこで、このような二重課税を防止すべく、内国法人において、合算の対象となった特定外国子会社等の所得に対応する外国法人税の額を、当該内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみなして、外国税額控除の規定を適用することが認められています（租税特別措置法 66 条の 7）。

##### 2. 事案の概要

A 社は、東京に支店を有する英領ケイマン法人であるところ、東京支店で管理されていた保有株式を売却したことにより、A 社の平成 19 年 12 月期において約 385 億円の国内源泉所得が生じました。そこで、A 社は、上記国内源泉所得につき、日本において約 115 億円の法人税を納付しました。当時、日本法人である B 社が A 社の株式の 100%を保有していました。

組織再編により B 社の納税義務を承継した X 社は、当初、A 社の上記国内源泉所得がタックス・ヘイブン対策税制により合算されることを前提として確定申告を行った後、A 社の上記国内源泉所得は合算の対象とはならないとして更正の請求を行いました。しかし、課税庁は、X 社に対し、更正すべき理由がない旨の通知処分を行うとともに、さらに X 社の所得として合算すべき額に漏れがあるとして、増額更正処分を行いました。そこで、X 社は、A 社の国内源泉所得については既に日本の法人税が課税されているところ、これを B 社の所得と合算して日本の法人税を課した場合、同一の所得につき二重課税が生じることから、上記通知及び処分は違法である等と主張して、本件訴訟を提起し、その取消しを求めました。

## TAX LAW NEWSLETTER



## 3. 裁判所の判断

第一審において、日本法人税の二重課税の回避のための解釈として、①合算の対象となる所得にA社の国内源泉所得はそもそも含まれないと解釈すべきか否か、②外国税額控除の対象となる「外国法人税」に、特定外国子会社等の国内源泉所得について課される日本の法人税も含むものとして解釈する通達<sup>6</sup>（以下「本件通達」といいます。）を前提とした場合、国内源泉所得について課された法人税についても税額控除を認められる余地があるため、制度として不合理ではない（したがって国内源泉所得が合算対象となるとしても問題ない）といえるかといった点等が論点になりました。しかし、東京地裁は、上記①の点について、法令の文言を厳格に解釈して、法令の文言上、納税者の主張に沿う解釈をすることはできないと判断しました。上記②の論点については、「外国法人税」に国内源泉所得について課された法人税も含めるとする本件通達は無効であると判断したものの、特定外国子会社等が国内源泉所得を有することは例外的であるため、そのような事態までも想定した二重課税の調整措置が設けられていなかったとしても、制度全体の合理性が失われるわけでないとして、結果としてX社の請求を棄却しました。

そこで、X社が控訴したところ、東京高裁は、第一審の判断のうち、合算の対象となる所得からA社の国内源泉所得を除くことはできないとの部分（上記①の論点）は是認しました。もっとも、上記②の論点については、租税特別措置法66条の7の当然解釈として、特定外国子会社等が国内源泉所得を有することによって課された日本の法人税も、「外国法人税」と同様、外国税額控除の対象となるとし、これに適合する本件通達は適法であるとしました。これにより、特定外国子会社等の国内源泉所得がさらに内国法人の所得として合算される本件のような場面においても、外国税額控除の仕組みによって一定の調整がなされるとしています。

すなわち、「外国法人税」については、法人税法上明文で、「外国」の法令により課される法人税に相当する税である旨が定められており（法人税法69条1項）、この文

<sup>6</sup> 租税特別措置法関係通達（法人税編）66の6-20

## TAX LAW NEWSLETTER

言からすると、日本の法人税は「外国法人税」にあたらないこととなります。しかし、租税特別措置法 66 条の 7 の趣旨は、同一の所得に対する外国法人税と日本の法人税との二重課税の調整をし、内国法人が特定外国子会社等を利用しなかった場合とほぼ等しい税負担となるようにするところにあるところ、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日本の法人税が二重に課されることとなる場合には、外国法人税と日本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・ヘイブン対策税制全体としての合理性を損ないかねない指摘しています。その上で、特定外国子会社等の国内源泉所得に課された日本の法人税も「外国法人税」と同様に扱うべきであって（いわゆる当然解釈が妥当する）、税額控除の対象となるとしました。

もっとも、東京高裁は、X 社が、外国税額控除の適用を受けるために必要な確定申告の際の手的要件（平成 21 年度税制改正前の法人税法 69 条 16 項）をみたしておらず、いずれにしても、本件においては外国税額控除を適用することができないとして、X 社の控訴を棄却しました。本件は、X 社によって上告・上告受理申立てがなされているようであり、最高裁の判断も注目されるところです。

#### 4. 実務上のポイント

この判決は、本件通達が法人税法の文言とは整合しないことを認めつつも、タックス・ヘイブン対策税制の制度全体の合理性にも配慮し、当然解釈という手法を用いて、本件通達の解釈が適法であると判断した点で注目されます。租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものでなく、非課税とすべき場合を定める規定についても同様と解されているものの、租税法規であるからといって当然解釈がおおよそ許されないというわけではありません。本判決は、法令の文言から必ずしも読み取ることのできない解釈を行うこともあるということをタックス・ヘイブン対策税制という制度全体の合理性にも配慮した上で確認したという点で参考になるものと思われます。

なお、タックス・ヘイブン対策税制は、制度内容が極めて専門的であるため、十分な知識経験に基づかずにプランニングを行うと、本件のように思わぬ二重課税が生じてしまうことがあります。タックス・ヘイブン対策税制が関連する可能性のある組織再編等を実施する場合、専門家への事前相談を行うことが肝要です。

#### 文献情報

- 論文 「リーガルマネジメント「税務コンプライアンスの法的側面」」
- 掲載誌 CFO FORUM No. 57
- 著者 大石 篤史



## TAX LAW NEWSLETTER

- 論文 「2015年6月総会対応 経理・CFOのための想定問答」  
掲載誌 税務弘報 2015年6月号  
著者 酒井 真
  
- 論文 「Private equity in Japan: market and regulatory overview」  
掲載誌 Practical Law Company の Web サイトに掲載 (2015年4月)  
著者 棚橋 元、内田 修平、酒井 真、塩田 尚也、田中 光江

### NEWS

#### ➤ 名古屋オフィス開設のお知らせ

当事務所は、この度、東海地区のクライアントの皆様への拠点設置へのご要望にお応えするため、名古屋オフィスを開設することを決定いたしました。

名古屋オフィスには、M&A、会社法関連業務、アジア業務、税務等において豊富な経験を有する小島 義博弁護士及びアソシエイト弁護士複数名が所属し、案件に応じて東京オフィス等の弁護士とも共同して、M&A、会社法関連業務、独禁法、危機対応、アジア業務、知財、ファイナンス、税務等の幅広い分野のリーガル・ニーズにお応えしてまいります。さらに、クロスボーダーの M&A やアジア業務等につきましては、国内拠点のみならず、北京、上海、シンガポール、バンコク、ヤンゴンを含めた海外の各拠点と連携をとりながら、東海地区のクライアントの皆様にご充実した最先端のリーガル・サービスを提供してまいります。

名古屋オフィスの開設については、2015年9月のスタートを目指しております。開設日・オフィスの所在地等の詳細が決まりましたら、改めてお知らせいたします。

※ 名古屋オフィスは、弁護士法人森・濱田松本法律事務所の従事務所として開設する予定です。

#### ➤ Tax Directors Handbook 2015 にて高い評価を得ました

「Tax Directors Handbook 2015」において、当事務所は上位グループにランキングされ、増田 晋、金丸 和弘、大石 篤史及び小島 義博がとりあげられました。

(当事務所に関するお問い合わせ)  
森・濱田松本法律事務所 広報担当  
mhm\_info@mhmjapan.com  
03-6212-8330  
www.mhmjapan.com