

論 説

タックス・ヘイブン課税の諸問題

—最高二小平成 19 年 9 月 28 日判決を素材として—

税務大学校研究部長

青 柳 達 朗

◆SUMMARY◆

租税特別措置法 66 条の 6 は、いわゆるタックスヘイブン対策税制として昭和 53 年に導入されたもので、軽課税国に所在する外国法人で我が国の内国法人等により株式等の保有を通じて支配されているものの留保所得を我が国の株主の持分に応じてその所得に合算するという制度である。従来、タックスヘイブンを利用する租税回避については、法人税法 11 条の実質所得者課税の原則による規制を行なってきたが、執行面での安定性に問題があったことから、租税回避対策のための明文規定の整備が強く要請されていたが、この制度はそれに応えたものである。本制度は、このようにして導入された制度であるが、特定外国子会社等に欠損が生じた場合にその欠損金をどのように取り扱うかの明文の規定が欠けていたことから、実質所得課税者課税の原則を適用して、特定外国子会社等の欠損金を内国法人親会社の所得に合算できるかが問題となった。

本稿は、実質課税の原則を適用して外国子会社の欠損金を親会社の損金に算入することの是非が争われた事件を素材として、この問題について整理・検討したものであり、タックスヘイブン税制の研究に当たり、大いに参考となる論文である。

なお、本稿で取り扱った事件は、一審の松山地裁（納税者勝訴）、控訴審の高松高裁（課税庁勝訴）を経て、最高裁第二小法廷 19 年 9 月 28 日判決（課税庁勝訴）により最終結論に至ったものである。

（税大ジャーナル編集部）

目 次

I	はじめに	101
II	事件の概要	102
III	争点及び当事者の主張	103
	1. 措置法 66 条の 6 及び実質課税の原則について	103
	2. (本件に措置法 66 条の 6 が適用されない場合) 本件に実質課税の原則を適用し、 T 社の欠損を S 社の損金に算入できるか。	104
	3. 消費税法 13 条 (資産の譲渡等を行った者の実質判定) の適用について (T 社の仕入れ等に係る消費税額を S 社の控除対象仕入税額に含めることができるか)	104
IV	松山地裁判決 (要旨)	105
V	高松高裁判決 (要旨)	106
VI	最高裁判決 (要旨)	108
VII	問題点	109
VIII	実質所得者課税の原則について	109
	1. 実質所得者課税の原則とは何か	109
	2. 法人形式の作出と課税関係の過去の裁判例	112
IX	措置法 66 条の 6 の解釈と適用	117
	1. 措置法 66 条の 6 の立法趣旨等	117
	2. 措置法 66 条の 6 の合算課税	119
	3. 一審判決の賛成論の根拠とその検討	124
	4. T 社の欠損を S 社の損金に算入できるか	126
X	おわりに	128

I はじめに

租税特別措置法 (以下「措置法」という。) 66 条の 6 (内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入) は、いわゆるタックス・ヘイブン対策税制として、昭和 53 年に導入されたもので、軽課税国に所在する外国法人で我が国の法人又は居住者により株式 (又は出資) の保有を通じて支配されているとみなされるものの留保所得をそれら我が国株主の持分に応じてその所得に合算して課税する、という仕組みである。本制度の導入以前は、タックス・ヘイブンを利用する租税回避については、法人税法 11 条の実質所得者課税の原則の規定により適用できる範囲において規制してきたが、執行面での安

定性に問題なしとしない面があり、租税回避対策のための明文規定の整備が強く要請されていた。なお、タックス・ヘイブン対策税制については、海外では CFC (Controlled Foreign Corporation/Company 被支配外国法人) 税制と呼ばれており、我が国と類似する制度が 1962 年に米国に導入されて以来、その後、1972 年の西ドイツと、順次、各国に導入されている。

本制度は、このような経緯及び要請を踏まえて導入されたものであるが、措置法 66 条の 6 の規定は、特定外国子会社等が適用対象留保金額を有する場合に内国法人の益金の額に算入するというものであり、適用対象留保金額が存在しない場合に特定外国子会社

等に生じた欠損金をどのように取り扱うかについては、明文の規定を欠いている（特定外国子会社等に生じた欠損金は適用対象留保金額を計算する過程で差し引かれることとされている）ことから、実質所得者課税の原則を適用して、特定外国子会社の欠損金を内国法人親会社の所得に合算できるかが問題になった。

本件は、実質課税の原則を適用して外国子会社の欠損金を親会社の損金に算入することの是非が争われた事件であるが、一審の松山地裁では原告（納税者）勝訴となり、控訴審の高松高裁では課税庁が勝訴したものであり、最高裁の判断が注目されていた事件である。

II 事件の概要

1. 子会社の設立及び税務申告

- (1) 原告S社は、愛媛県今治市において海運業を営む資本金 1500 万円の同族会社であり、昭和 58 年 6 月、パナマ共和国にT社を設立した。
- (2) T社は、パナマ船籍の船舶を所有し、S社から資金を調達の上で自らが船舶の発注者として造船契約を締結するなどしているほか、これらの船舶を傭船して収益をあげ、船員を雇用するなどの支出も行っている。他方、T社名義の船舶の所有者は実質的にはS社である旨が記された公正証書等が存在し、また、S社はT社の設立以来、その資産、負債及び損益を自社の会計帳簿（甲 11 の 1 ないし 3）に記載していた。
- (3) S社は、T社を設立して以来、T社名義の資産及び損益はすべて内国法人親会社であるS社に帰属するものとして法人税及び消費税等の確定申告をしてきており、本件各事業年度及び本件各課税期間においても、同様に、T社名義の資産、負債及び損益がS社に帰属するものとして青色

申告を行った。

2. 本件更正処分等

- (1) 被告I税務署長は、S社に対する法人税等の調査を行い、平成 10 年 9 月 29 日付けで、S社に対して、T社が措置法 66 条の 6 第 1 及び第 2 項に規定される特定外国子会社等に該当する会社であり、同条 3 項に規定される適用除外の規定の適用がないため、同条の規定が適用されることを主な理由として、法人税に係る更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。また、同日付けで、法人格を異にするT社の仕入れ等に係る消費税額をS社の控除対象仕入税額に含めることができないとして、消費税及び地方消費税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。なお、S社が、措置法 66 条の 6 第 1 及び第 2 項により規定される特定外国子会社等の要件を満たす外国法人であることは、当事者間に争いがない。
- (2) S社は、本件更正処分等について、異議申立て及び審査請求を経た上、平成 14 年 4 月 15 日、本件更正処分等の取消しを求める訴え（本件訴え）を松山地裁に提起した。

3. 裁判所の判断の経過

一審の松山地裁判決（平成 14 年（行ウ）第 4 号、平成 16 年 2 月 10 日判決、税資 254 号順号 9554）は、納税者側の主張を認めて処分の全部取消しを命じたのに対して、二審の高松高裁判決（平成 16 年（行コ）第 7 号、平成 16 年 12 月 7 日判決、税資 254 号順号 9847）では、国側の主張を認めて一審判決を取り消しS社の請求を棄却した。

これに対してS社側は上告したが、最高裁第二小法廷は、平成 19 年 9 月 28 日（平成 17（行ヒ）第 89 号、民集 61 卷 6 号 2486 頁）に上告を棄却する判決を下した。

Ⅲ 争点及び当事者の主張

1. 措置法 66 条の 6 及び実質課税の原則について（措置法 66 条の 6 は、法人税法 11 条（実質所得者課税の原則）の特別法にあたるのか、また、租税回避のおそれが無い場合には適用されないのか）

(1) 課税庁の主張

イ 措置法第 7 節の 4「内国法人の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例」に規定される税制（以下、「タックスヘイブン対策税制」という。）は、実質所得者課税の原則を定める法人税法 11 条の適用による租税回避行為に対する対処では、その基準が明確でないために、その課税執行面の安定性に問題があったので、課税執行面の安定を確保しながら、外国法人を利用することによる租税回避行為を防止して税負担の実質的公平をはかるために導入されたものであって、一般法である法人税法 11 条との関係では特別法の関係に立つ。したがって、措置法 66 条の 6 所定の「特定外国子会社等」に該当する限り、その課税関係については、法人税法 11 条の規定の適用は排除され、課税対象留保金額の有無を問わず、措置法 66 条の 6 の規定のみが一律に適用される。したがって、特定外国子会社等に生じた欠損は、措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号による調整が行われる限りで考慮されるに過ぎず、措置法 66 条の 6 は、特定外国子会社等に生じた欠損について内国法人の所得との合算を認めないことを定めた規定であると解すべきである。

ロ 措置法 66 条の 6 は、文理上、租税回避目的それ自体を要件とせず、特定外国子会社等について課税対象留保金額がある場合に、これを内国法人の収益とみなして、同条所定の事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入するとしたものであるから、当該外国関係法人が特定外国子会社等に該当するのであれば、租税回避のおそ

れの有無にかかわらず、同条が適用されるべきである。

ハ T 社が特定外国子会社等に該当し、措置法 66 条の 6 第 3 項の適用除外の要件を満たさない以上、本件においては、措置法 66 条の 6 が適用され、法人税法 11 条が適用される余地はない。同社において各事業年度に生じた欠損は、翌事業年度以降の同社の未処分所得の金額を計算する過程において差し引かれることとなるのであって、その欠損の金額を内国法人親会社である S 社の所得と合算することは許されない。

(2) 納税者の主張

イ 措置法 66 条の 6 第 1 項は、課税要件として、特定外国子会社等であること、及び適用対象留保金額があることを規定するものであり、適用対象留保金額が存在しないのに、措置法 66 条の 6 を内国法人親会社に適用することはできない。措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号は、課税対象留保金額の算出の基礎となる未処分所得の金額を算定するにあたって、5 年以内に生じた欠損の額を控除することを定めたいわゆる計算規定に過ぎないとみるべきである。したがって、措置法 66 条の 6 は、特定外国子会社等に欠損が生じた場合に、それを内国法人の損益と合算申告することを禁止したものではない。本件においては、T 社に適用対象留保金額はないのであるから、措置法 66 条の 6 は適用されない。

ロ そもそも措置法 66 条の 6 は、海外の子会社を利用して内国法人親会社に対し当該年度の利益を配当せず、再投資に向けるなどの事態に対し、法人税法 11 条に基づく否認手続では限界があるため、益金については、税務当局による海外課税関係資料による立証なくして利益が発生したものとみなして国内親会社に課税徴税することとする反面、損金については、上記の

ような不誠実な課税義務者に対する不利益として損益の計算にあたり合算を認めないものとして、課税の公平を図るとともに、納税者の自発的かつ誠実な申告を促したものである。このような措置法 66 条の 6 の立法趣旨等からすれば、措置法 66 条の 6 は、租税回避のおそれがない場合には、適用されないというべきである。本件においては、T 社は、いわゆるペーパーカンパニーであり、S 社の一部門であって、T 社に実質的に帰属する資産、負債及び損益はない。そのため、S 社は、T 社設立以来、一貫して、T 社名義の資産、負債及び損益はすべて実質的には S 社に帰属するものとして、S 社の決算に含めて確定申告をしてきたものであるから、S 社が、確定申告にあたり、T 社の損益を合算することには、何ら租税回避のおそれはない。したがって、T 社が形式的には特定外国子会社等に該当するとしても、該当しないものとして取り扱い、措置法 66 条の 6 の適用は否定されるべきである。

2. (本件に措置法 66 条の 6 が適用されない場合) 本件に実質課税の原則を適用し、T 社の欠損を S 社の損金に算入できるか。

(1) 課税庁の主張

仮に、本件の場合に、措置法 66 条の 6 を適用することができないとしても、S 社と T 社は法人格を異にする別法人であって、T 社に生じた欠損金について異なる内国法人である S 社の所得と合算することが否定されるのは法人税法上当然である。

また、S 社が、便宜置籍船を利用して海運業を営むに際しては、外国関係会社を設立し、当該法人をして当該国の船籍を取得させることに本質的な意義があり、T 社は自らが船舶の発注者として造船契約を締結するなどしているなどの事情に照らせば、T 社は、親会社である S 社とは独立した法人として存

在し、かつ企業活動を行っているのであって、「単なる名義人」(法人税法 11 条)には該当しない。

(2) 納税者の主張

法人税法 11 条はいわゆる否認規定であり、S 社は、法人税法 11 条ではなく、申告納税制度の下で、租税法上の条理とされた実質課税の原則に基づいて、自己に実質的に帰属する T 社名義の資産、負債及び損益を合算して申告できる。

すなわち、被控訴人は、T 社の設立以来、その資産、負債及び損益を自らのものとして自らの会計帳簿に記載してきたのであるから、T 社に帰属する欠損金額もなければ、T 社独自の会計帳簿も存在していない。また、T 社は単なる名義上の存在で、実体を有せず、S 社の単なる一営業部門に過ぎない。

3. 消費税法 13 条(資産の譲渡等を行った者の実質判定)の適用について(T 社の仕入れ等に係る消費税額を S 社の控除対象仕入税額に含めることができるか)

(1) 課税庁の主張

消費税法は、各課税期間ごとの課税売上げに係る消費税額から課税仕入れ等に係る消費税額を控除し、その残額が納付すべき消費税額となるのであり、その納付すべき消費税額の金額は、原則として、各納税義務者ごとに、かつ、各課税期間ごとに計算される。本件においては、T 社は、パナマ共和国において登録され、S 社とは別個の独立した法人格を有することは明らかであり、法人格を異にする T 社の仕入れ等に係る消費税額を S 社の控除対象仕入税額に含めることができない。

また、前記 2(1)と同様の理由により、T 社は「単なる名義人」(消費税法 13 条)には該当しないので、いわゆる実質行為者課税の原則を定めた同条の適用もない。

(2) 納税者の主張

消費税法にも、実質課税の原則の一環として実質行為者課税の原則（消費税法 13 条）が定められており、本件においても T 社が別法人であるかを論じるのではなく、T 社名義の課税仕入れが、実質的に誰に帰属するのかを論ずるべきである。本件の場合、T 社名義の課税仕入れは、実質的には S 社自身に帰属する。

その他、処分理由の差換え、訴えの利益についても争点となっていた（省略）。

IV 松山地裁判決（要旨）

1. 我が国経済の国際化の進展に伴い、内国法人が、法人の所得等に対する税負担が全くないか、又は極端に低い国又は地域（いわゆるタックスヘイヴン）に子会社を設立して経済活動を行いながら、本来内国法人に帰属すべき所得をその子会社に留保することによって、税負担の不当な回避ないし軽減を図る事態が生じるようになった。これに対し、課税庁は、実質所得者課税の原則を定めた法人税法 11 条（実質所得者課税の原則）を適用し、子会社の損益が内国法人に帰属するものとして課税するなどの方法により対処していたが、同条の適用に当たっての所得の実質的な帰属の判断基準が明確でないため、課税執行面における安定性の点で問題があり、同条の適用による対処には一定の制約ないし限界があった。そこで、課税執行面の安定性を確保しながら、外国法人を利用することによる税負担の不当な回避又は軽減を防止して税負担の実質的公平を図るため、昭和 53 年に子会社に係る所得課税特例制度（いわゆるタックスヘイヴン対策税制）が導入され、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我が国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などの所定の要件を満たす

外国法人（特定外国子会社等）が、未処分所得の金額から留保したものとして、未処分所得に必要な調整を加えて算出される適用対象留保金額を有する場合に、そのうち一定の金額（課税対象留保金額）を内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされた（措置法 66 条の 6 第 1 項）。

2. 以上のような子会社に係る所得課税特例制度の立法趣旨に照らすと、措置法 66 条の 6 は、特定外国子会社等の所得の金額に所定の調整を加えた上でなお所得が生じていると認められる場合に、これを一定限度で内国法人の所得の計算上、益金の額に算入する取扱いを規定したものにならず、特定外国子会社等に欠損が生じた場合にそれを内国法人との関係でどのように取り扱うべきかということまでも規定したものではないというべきである。

3. 措置法 66 条の 6 が内国法人の所得の計算における特定外国子会社等に係る欠損の取扱いについて定めた規定であると解釈することは、その文理に照らして疑問である上、措置法は、法人税法の特例であるところ、法人税法 22 条 3 項は、内国法人の損金の額に算入すべき金額について、別段の定めのあるものを除き、同項 1 ないし 3 号所定の額と定めており、内国法人と法人格を異にする特定外国子会社等に係る欠損の金額がこれに含まれないことは明らかである。同条が法人税法 22 条 3 項の規定に加えて、特定外国子会社等に係る欠損の金額を内国法人の損金の額に算入することはできない旨を特に規定したと解することは相当でなく、同条は、法人税法 22 条 3 項によって、特定外国子会社等に係る欠損の金額が内国法人の損金の額に算入されないことを前提として、特定外国子会社等に生じた所得が内国法人の益金の額に算入されることとの均衡上、特定外

国子会社等の所得の算定に当たり、5年以内に生じた欠損の額を控除することを定めたものにすぎないというべきである。

4. 被告は、措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号が特定外国子会社等に係る欠損につき、内国法人の損金の額に算入することを禁止したものと解さなければ、同号の規定は無意味なものになると主張するが、同号の規定は、前記のような趣旨に基づくものであり、同号の規定がなければ、特定外国子会社等に係る欠損の金額を特定外国子会社等の所得の算出に当たり控除することができなくなる可能性もあるから、同号を被告主張のように解さなければ、同号の規定が無意味になるということとはできない。
5. 以上のとおり、被告の措置法 66 条の 6 に基づく本件更正処分等は、その余について検討するまでもなく、違法といわざるをえず、原告の請求にはいずれも理由があるから認容することとする。

V 高松高裁判決（要旨）

1. 実質所得者課税の原則とは、収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益はこれを享受する法人に帰属するものとして、法人税法を適用するというものであり（法人税法 11 条）、法律上の所得の帰属の形式とその実質が異なるときには実質に従って租税関係が定められるべきであるという租税法上当然の条理を確認的に定めた規定である。
- なお、法人税法 11 条は、収益についてのみ規定しているが、損失・費用の帰属についても同条の適用があるのは明らかというべきであるから、結局のところ同条は収益と損失・費用の差額であるところの所得の帰属について定めたものと解される。この点につき、被控訴人は、同条はいわゆる否認規定であって、子会社の損失を親会社の損金に算入する根拠は、同条ではなく、租税法上の条理とされた実質課税の原則に基づくと主張するが同条を課税庁が否認する場合のみに限定する理由はなく、法人税法 11 条から当然解釈できるとみるべきである。
2. 我が国経済の国際化の進展に伴い、内国法人が、法人の所得等に対する税負担が全くないか、又は極端に低い国又は地域（いわゆるタックスヘイヴン）に子会社を設立して経済活動を行いながら、本来内国法人に帰属すべき所得をその子会社に留保することによって、税負担の不当な回避ないし軽減を図る事態が生じるようになったため、課税庁は、上記の法人税法 11 条を適用し、子会社の損益が内国法人に帰属するものとして課税するなどの方法により対処していた。しかしながら、同条の適用にあたっての所得の実質的な帰属の判断基準が明確でないため、課税執行面における安定性の点で問題があり、同条の適用による対処には一定の制約ないし限界があった。そこで、課税執行面の安定性を確保しながら、外国法人を利用することによる税負担の不当な回避又は軽減を防止して税負担の実質的公平を図るため、昭和 53 年にタックスヘイヴン対策税制が導入された。
3. タックスヘイヴン対策税制の立法趣旨に鑑みれば、措置法 66 条の 6 は、特定外国子会社等に欠損が生じた場合には、それを当該年度の内国法人の損金には算入することはできず、当該特定外国子会社等の未処分所得算出において控除すべきものとして繰り越すことを強制しているものと解すべきである。したがって、内国法人の子会社が特定外国子会社にあたる場合には、同条 3 項の適用除外に該当しない以上は、当該特定外国子会社等に適用対象留保

金額があるかないかにかかわらず、実質所得者課税の原則（法人税法 11 条）を適用する余地はない。

4. 被控訴人は、措置法 66 条の 6 第 1 項は、課税要件として、適用対象留保金額があることを規定しているなどの理由をあげて、措置法 66 条の 6 は、特定外国子会社等に欠損が生じた場合に、それを内国法人の損益と合算申告することを禁止したものであると主張する。しかしながら、課税執行の安定を図るというタックスヘイブン対策税制の立法趣旨に鑑みれば、特定外国子会社等に該当する以上は、適用対象留保金額があるかないかにかかわらず、措置法 66 条の 6 を適用すべきであることは前記のとおりである。また、もし被控訴人主張のように解した場合には、実質所得者課税の原則により特定外国子会社等の欠損を当該年度の内国法人の損金に算入できる余地があるので、内国法人は措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号により欠損を繰り越すか、実質所得者課税の原則による当該年度の内国法人の損益と合算するか、選択できることとなるが、課税執行面での安定を目指して導入された措置法 66 条の 6 がそのような不安定な扱いを想定しているとは思われない。
5. タックスヘイブン対策税制の立法趣旨は、前記のとおり、外国法人を利用することによる税負担の不当な回避又は軽減を防止するとともに、課税執行面の安定性を確保しつつ税負担の実質的公平を図ることにあるのであって、このような趣旨に鑑みれば、特段の明文の規定がないにもかかわらず、租税回避のおそれの有無という認定の困難な要件を、措置法 66 条の 6 の適用の要件に加えるべきとは考えられない。したがって、措置法 66 条の 6 の適用の有無は、特定外国子会社等に該当するか否かでのみで判断すべきである。

6. 消費税法 13 条は、法律上資産の譲渡等を行ったとみられる者が単なる名義人であって、その資産の譲渡等に係る対価を享受せず、その者以外の者がその資産の譲渡等に係る対価を享受する場合には、当該資産の譲渡等、当該対価を享受する者が行ったものとして消費税法の規定を適用するとしており、本条自体は資産の譲渡等（消費税法 2 条 1 項 8 号）を行った者の認定について規定しているものであるが、課税仕入れ（消費税法 2 条 1 項 12 号）を行った者の認定にも当然適用されるものと解すべきである。したがって、T 社が、上記にいう「単なる名義人」（消費税法 13 条）といえるかが問題となる。

証拠及び弁論の全趣旨によれば、被控訴人は、いわゆる便宜置籍船を利用して、運航費、特に配乗費を抑えるために、パナマ法に基づき T 社を設立したものであるが、T 社は、パナマ船籍の船舶を所有し、被控訴人から資金を調達の上で自らが船舶の発注者として造船契約を締結するなどしているほか、これらの船舶を傭船して収益をあげ、船員を雇用するなどの支出も行っていることが認められる。他方、T 社名義の船舶の所有者は実質的には被控訴人である旨が記された公正証書等が存在し、また、被控訴人は T 社の設立以来、その資産、負債及び損益を被控訴人の会計帳簿に記載しており、T 社独自の会計帳簿及び計算書類等は存在しないなどの事情も窺えるが、当事者間の合意や、被控訴人がどのような会計処理をしていたかということから、直ちに T 社が「単なる名義人」（消費税法 13 条）であるとはいえず、上記の事情に鑑みれば、T 社は、別法人として独自の活動を行っており、消費税法 13 条は適用されないというべきである。

VI 最高裁判決（要旨）

1. 措置法 66 条 1 項の規定は、内国法人が、法人の所得等に対する租税の負担がないか又は極端に低い国又は地域に子会社を設立して経済活動を行い、当該子会社における租税の負担を回避しようとする事例が生ずるようになったことから、課税要件を明確化して課税執行面における安定性を確保しつつ、このような事例に対処して税負担の実質的な公平を図ることを目的として、一定の要件を満たす外国会社を特定外国子会社等と規定し、これが適用対象留保金額を有する場合に、その内国法人の有する株式等に対応するものとして算出された一定の金額を内国法人の所得の計算上益金の額に算入することとしたものである。他方において、特定外国子会社等に生じた欠損の金額は、法人税法 22 条 3 項により、内国法人の損金の額に算入されないことは明らかである。以上からすれば、措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号は、上記のように特定外国子会社等の留保所得について内国法人の益金の額に算入すべきものとしたこととの均衡等に配慮して、当該特定外国子会社等に生じた欠損の金額についてその未処分所得の金額の計算上 5 年間の繰越控除を認めることとしたものと解される。
2. 内国法人に係る特定外国子会社等に欠損が生じた場合には、これを翌事業年度以降の当該特定外国子会社等における未処分所得の金額の算定に当たり 5 年を限度として繰り越して控除することが認められているにとどまるものというべきであって、当該特定外国子会社等の所得について、同条 1 項の規定により当該特定外国子会社等に係る内国法人に対し上記の益金算入がされる関係にあることをもって、当該内国法人の所得を計算するに当たり、上記

の欠損の金額を損金の額に算入することができると解することはできないというべきである。

3. 原審の適法に確定した事実関係によれば、T 社は、本件各事業年度において上告人に係る特定外国子会社等に該当するものであり、本店所在地であるパナマに事務所を有しておらず、その事業の管理、支配及び運営は上告人が行っており、措置法 66 条の 6 第 3 項所定の要件は満たさないが、他方において、パナマ船籍の船舶を所有し、上告人から資金を調達した上で自ら船舶の発注者として造船契約を締結していたほか、上告人とは別法人として独自の活動をおこなっていたというのである。そうすると、本件においては上告人に損益が帰属すると認めるべき事情がないことは明らかであって、本件各事業年度においては、T 社に損益が帰属し、同社に欠損が生じたものというべきであり、上告人の所得の金額を算定するに当たり、T 社の欠損の金額を損金の額に算入することはできない。
4. 古田裁判官の補足意見

法人は、法律により、損益の帰属すべき主体として設立が認められるものであり、その事業として行われた活動にかかる損益は、特殊な事情がない限り、法律上その法人に帰属するものと認めるべきものであって、そのことは、ある法人が、経営上は実質的に他の法人の事業部門であるような場合であっても変わるものではないというべきである。

措置法 66 条の 6 は、特定外国子会社等に関し、その事業として行われた活動に係る個々の損益について、それ自体が特定外国子会社等に係る内国法人に帰属するものとせず、当該特定外国子会社等における事業活動に係る損益の計算に基づく未処分所得につき、内国法人が保有する株式数等に応じて所定の範囲で、これを内国法人

の所得に算入することとした規定であることは文理上明らかであり、法人の事業活動に係る損益の帰属について前記の理解を前提として、特定外国子会社等が外国の法人であることを踏まえて特別の措置を定めた規定と解すべきであると考ええる。

本件において、原審が適法に確定した事実関係によれば、T社における船舶の保有、その運用等がすべて上告人の決定によるものであるとしても、これらは、措置法66条の6の上記趣旨をも考慮すれば、法律上T社の事業活動と認めるべきものであることは明らかであり、したがって、これらの活動に係る損益は同社に帰属するものであって、上告人に帰属するものではないというべきである。

Ⅶ 問題点

1. 法人税法11条（実質所得者課税の原則）と措置法66条の6（内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入）の関係

法人税法11条は、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」と、実質所得者課税の原則を定めている。この規定と措置法66条の6のいわゆるタックス・ヘイブン対策税制とは、どのような関係に立つのか。特別法と一般法という関係にあるのか。

2. 本件に実質所得者課税の原則を適用しT社の欠損をS社の損金に算入できるか

Ⅷ 実質所得者課税の原則について

1. 実質所得者課税の原則とは何か

(1) 実質課税の原則＝経済的観察法

租税法の解釈・適用上の指導原理として、租税法の解釈、適用にあたっては、その規制

対象である経済的実質に即して行われなければならないという、実質課税の原則が主張されてきた。これは、ドイツ流に経済的観察法とよばれることもある。

この実質課税の原則が、実定法上表現されたものとして、所得の帰属に関する実質主義を定めた法11条（実質所得者課税の原則）及び所得税法12条であると解されている⁽¹⁾。

沿革的には、旧法人税法7条の3（実質課税の原則）、旧所得税法3条の2が、昭和28年8月7日法律173号所得税法の一部を改正する法律により新たに追加された

この規定の設けられた経緯について武田昌輔教授は、「昭和24年頃から、中小企業協同組合法の改正によって「企業組合」という組合の設立が認められた。通常の協同組合というのは各個人事業者の補助的機関として、共同購入、共同販売等を行い、側面から効率的に事業を遂行せしめようとする組合である。ところが、企業組合は、個人事業者自体が共同して一つの企業組合として活動することになっているのである。この企業組合として当時巨大なものは「共栄企業組合」というのがあった。これは実体は個人事業であるのに税金逃れのためのものであって、本部を福岡において、九州一円を風靡したものであった。

これは、要するに、実体をみると従来どおり個人事業を行っており、単に形式上企業組合に属していたというに過ぎないこととなっていたので、これは実質主義の立場から見ると、やはり、その所得は個人に属するものとして、個人事業者に対して課税したのである。

このような点を税法上も明確にしておいた方が適切であるということから、法人税法では、7条の3において定められた（所得税法では第3条の2）。⁽²⁾と述べられ、直接的には、企業組合対策がそもそもの目的であっ

たとしている。

昭和 40 年の全文改正で現行の規定となり、見出しも「実質課税の原則」から、現行の「実質所得者課税の原則」に変更されたが、条文は表現が若干変更されたものの概ね以前と同じである。

最高二小昭和 37 年 6 月 29 日判決・税資 39 号 1 頁は「同法 3 条の 2 の規定は、従来から所得税法に内在する条理として是認された原則をそのまま成文化した確認的規定であって、これによって所得税法が初めて右原則を採用した創設的規定ではないと解するのが相当」と、確認的規定であると判示している。

そして、東京地裁昭和 40 年 4 月 30 日判決・税資 41 号 426 頁は、「第 3 条の 2 の新設によって、初めて実質上の収益の享受者に対して所得税を賦課する途が開かれたものと解すべきではなく、同条は、所得税法の趣旨とするところを、宣言、確認したものというべきである。」と判示しつつ「しかしながら、社会、経済的生活を営むに当つて、一定の法律名義を採用するについては、それ相応の経済的、実質的動機に基づくことが通常であつて、法律名義と実質とは通常一致すべきものであるという前提に立つて、社会経済生活が営まれ、社会秩序が形成されている以上、法律名義の採用が、もつぱら租税の回避を目的とするものであると認められる特段の事情がある場合は格別、単に租税の賦課、徴収の便宜ないし必要性の観点からのみ、たやすく法律上の名義人に対する収益の帰属を否定することは、いたずらに、社会、経済生活を乱し、法秩序の安定を損うものとして許されない」と述べて、法律名義は重視されなければならないとしている。

(2) 規定の解釈

この規定の文理解釈上、従来から二つの考え方があってとされている。

法律的帰属説

課税物件の法律上(私法上)の帰属につき、その形式と実質とが相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべきである
経済的帰属説

課税物件の法律上(私法上)の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、経済上の帰属に即して課税物件の帰属を判定すべきことを定めたものである

文理的には、どちらの解釈も可能と思われるが、経済的に帰属を決定することは實際上困難な場合が多く、納税者の立場からは法的安定性が害されるということもあり、法律的帰属説が妥当とされている⁽²⁾。ただし、経済的帰属説によらなければ説明できない事例もあるとされている⁽³⁾。

キプロス法人の所有するキプロス船籍の船舶について、租税特別措置法上の買換えの特例の適用が争われた事件において、原告が、法人税法 11 条は法律上の形式と経済上の実質の異なる場合について定めた規定であると主張したのに対して、裁判所は以下のように法律的帰属説によるべき旨判示している。

「確かに、条文の文理からはそのように読めないことはないし、経済上の実質はより端的に担税力をうかがわせるものであるともいえるから、そのような立法政策も全くあり得ないではない。

しかし、経済的実質に従って課税するとなつた場合には、課税庁は、法律効果の帰属者とは別に、経済上の受益者又は費用の出捐者を常に探求すべきことになるところ、その把握は容易ではないし、徴税コストが膨大になるという問題も生ずる上、納税者側の法的安定性も過度に害されることになる。現行法がそのような事態を想定しているとは到底解されない。」(横浜地裁平成 13 年 10 月 10 日判決・税資 251 号順号 8999)

(3) 法人格の否認

法人格否認の法理は、もともとアメリカの判例法により形成発展されてきたもので、日

本においても最高裁が昭和 44 年 2 月 27 日判決で適用をして以来商法において定着してきた法理である。その株主・社員の支配・利益と不可分一体である会社について、法形式のみを重視して法人としての属性をそのまま認めることは、第三者との関係で正義・公平に反する場合があることに鑑み、裁判所が特定の事案限りにおいて、会社と支配株主・社員とを同一視することにより妥当な結論を導く法理である（江頭憲治郎「法人格否認の法理」商法の争点 I 所収 24 頁）。

岩崎政明教授は、課税庁による法人格否認の法理の援用について、①所得税法及び法人税法における実質所得者課税の原則の規定の存在、②同族会社の行為計算否認規定、③国税徴収法の第二次納税義務の規定（国税徴収法 38 条以下）等の現行租税法規の活用により対処可能であり、同法理を援用しなければならないような事態は、極めて特殊な場合に生ずることがあるにすぎないと解される⁽⁴⁾と述べている。また、納税者による同法理の援用についても消極に解さざるを得ない、としている⁽⁵⁾。

金子宏教授は、「租税法律主義のもとでは、真実に存在する法律関係から離れて課税を行うことは許されないから、消極に解すべきであろう（ただし、租税の徴収については、法人格否認の法理の適用をみとめてよいであろう。）」と、課税庁による法人格否認の法理の適用について、否定的な見解を示している⁽⁶⁾。そして、法人が事業の主体であるかのごとく仮装しているような場合に個人に課税するのは当然であるが、これは所得の帰属の認定の問題であるとしている⁽⁷⁾。

法人格否認の法理について、納税者により援用されているが、法人形態を利用した者が自己の利益をはかるために租税債権者である国側（課税庁）の損失において法人格の否認を主張することを認めていない。

東京地裁昭和 47 年 8 月 2 日判決・税資 68

号 1003 頁は「いわゆる法人格否認の法理は相手方の利益保護のために認められたものであるから、会社という法的形態を利用した者が、相手方の損失においてこれを自己の利益に援用することは信義則上許されないものというべきである。したがって、会社という法的形態を利用した者は、たとえこの形態をある経済目的達成のための手段としたにすぎないとしても、この形態の背後に存する経済的実態を強調して、会社という法的形態に基づいて生ずる法律上の責任を免れることは許されないものというべきであり、この理は徴税の場合においても妥当するものというべきである。」と判示して、刑事事件についてであるが、納税者よりの法人格否認の法理の援用を否定している。

例外は、熊本ネズミ講事件において、人格なき社団の外観を作出した主宰者の破産管財人からの人格なき社団の不成立の主張を認め、設立にかかる贈与税・譲渡所得税の更正処分を取消しした判決である（福岡高裁平成 12 年 7 月 18 日判決・訟月 37 卷 6 号 1092 頁）。

しかし、人格なき社団の成立を前提とした課税処分については、外形上客観的に明白で無効であるとはいえないとして、破産管財人からの法人税の不当利得返還請求を認めなかった（最高三小平成 16 年 7 月 13 日判決・税資 254 号順号 9695）。

法人格否認の法理は、本件のように子会社が船 1 艘を運航しているような場合には、実質所得者課税の原則と競合する場面もあり、過去の裁判例を見ても同時に主張されていることも多い。岩崎教授が指摘しているように、課税庁側にとってのメリットは少なく、納税者側から主張しても認められた事例も特殊な事例以外には存在しないものであり、今後もこの法理が積極的に援用されることは考えにくい。

2. 法人形式の作出と課税関係の過去の裁判例

(1) 基本的な考え方

① 盛岡地裁昭和 44 年 12 月 11 日判決・税資 57 号 681 頁

「原告は現実に出資がなされていないこと、株主総会、取締役会が一度も開かれていないこと、法定の諸帳簿が作成されていないことなどをあげて、原告会社は名目だけの存在であり、したがって営業活動の主体ではないと主張するのであるが、現実に出資がなされていると認められることは後記判断のとおりであり、その余の点については、わが国において、実体が個人企業と異なるところのない名前ばかりの弱小株式会社によく見られる現象であって、それは、当該会社において商法の規定に従った運営がなされていないということを意味するにすぎず、そのことによって会社の存在や活動が否定されることにはならず、およそ定款の認証と設立登記によって法律上形式的に会社の存在が認められ、その会社が営業活動をしたものと認め得る以上、その実体が個人企業であるか否か、商法の規定に従った運営がなされているか否かにかかわらず、税法上、法人の営業としての取扱いを受けるものである」

② 東京高裁昭和 42 年 8 月 30 日判決・税資 54 号 523 頁

「いやしくも、会社が、客観的に、法人としての名目を備え、取引社会においてその形式を存する以上、その内部的な運営のいかんをもつてこれを単なる名目ないし形式であるとしてその法人格そのものを否定することはできず、したがって、被告会社の内部における企業運営の実体がA独裁下にあり、あるいは個人企業的であつたからといって、そのことから、ただちに、被告会社の取引の主体性が否定され、右取引に伴う収益の帰属、あるいは、本件のごとき納税義務の帰属するところがA個人であると即断すべきいわれ

はなく、両者はおのずから別個の問題である。」

③ 東京地裁昭和 48 年 3 月 26 日判決・税資 72 号 411 頁

「(本件被告人各会社はいずれも単なる登記面上の形式的存在にすぎないのであって、その実体は株式会社という法的形態の背後に存する被告人個人であると認めたとうえで) しかしながら、会社という法的形態を利用した者は、たとえこの形態をある経済目的のための手段として利用したにすぎないとしても、この者と一定の法律関係にたつ第三者に対し、この形態の背後に存する経済的実態を強調して、会社という法的形態に基いて生ずる法律上の責任の回避を主張することは許されないものというべきである。けだし、このように解しないと、個人が会社形態を利用することによって、不当に利益をあげ、あるいは不当に相手方の利益を侵害する結果を招来するおそれがあるからである。そしてこの理は、私法上の法律関係についてばかりでなく、公法上の租税法律関係についても妥当するものというべきである。」と、法人格を自ら否認することは認められなかった。

④ 前掲横浜地裁平成 13 年 10 月 10 日判決

「課税は法律実質に従って決することが法の要請であり、租税法律主義の観点からも実質に即さない課税は許されないというべきであって、租税関係に関しては、形式を作出していた者自らがその形式を否認する主張をすること自体は禁止されないと解すべきである。したがって、原告の主張自体が失当であるとの被告の主張は採用することができないのであり、上記のとおり、証拠に基づいて、事実を認定した上、B社が法人格を有するかを判断したものである。」

上記判決のうち、②③は刑事事件で法人税法違反事件であり、法人に所得が帰属しないと認定されれば、処罰されないため、納税者側から法人には実体がない旨の主張がなさ

れたものと推測される。そして、裁判所は当然のように認めなかったものである。①は、法人の実体が個人企業と同様で商法（会社法）の規定に従った運営がなされていなくとも、税法上、会社の存在や活動は否定されず、法人税の課税対象となる旨判示している。法人税を取得した以上は、法人の営業として取扱いを受けるという原則の重みを示していると言える。これに対して、④は、法人形式を作出していた者自らがその形式を否認する主張をすること自体は禁止されないとしているが、本件は、船舶の所有権の帰属に関して、法制度を異にする海外子会社の法人格の有無が争われた事件であり、自己の法人格を否認した他の事件とは性格が異なり、それが、主張自体は自由だという判断に結びついたものと理解される。同判決も、結論としては、法人として設立され登記があり、法律関係の当事者となっていれば、事務所や人が不存在でも、法人としての実体があると判断しており、登記の有無だけを判断基準としていない点が、他の事件と異なるのみである。

(2) 個々の事例の分析

イ 法人が単なる別称であり、実体がない場合

仮装隠ぺいとして否認され、重加算税が賦課される。

宇都宮地裁平成 9 年 12 月 18 日判決・税資 229 号 992 頁

「有限会社 T 工業は、かつて原告が代表取締役として鉄骨建築請負工事業を営んでいた株式会社 T 工業と、所在地、業務内容、代表者のいずれの点においても全く変わらない。それにもかかわらず、株式会社 T 工業については解散登記がされ、有限会社 T 工業については、法人登記がされていない。（中略）前期認定によれば、原告が、本件各係争年分及び本件係争課税期間において、有限会社 T 工業という実体のない法人の名称を使用して鉄骨建築請負工事業を営み、収入及び

所得を得ていたことは明らかである。」

上記判決では、法人登記がない会社については実体がないと評価しており、法人格の取得が重要な判断要素となっている。

ロ 法人格取得前の収益の帰属

① 高松高裁昭和 25 年 12 月 27 日判決・税資 13 号 182 頁

「一般に会社が設立登記前事実上営業を開始しその登記前に生じた損益が実際上会社に帰属せしめられたときは特に弊害のない限り当該会社の第一回事業年度の損益に算入しこれに法人税を課することは徴税上妥当な措置であるけれども、本件は個人営業を会社組織に改めたものであり被告会社が昭和 23 年 1 月 4 日頃より事実上会社として営業していたものと認められないこと前記説示の通りであるから、被告会社設立以前の所得につき法人税法を適用することはできない。」

② 東京地裁昭和 56 年 8 月 10 日判決・税資 126 号 1604 頁

「（上記高松高裁判決について、一般論としては当然の事理と判示した上で）一般に、新たに事業を開始するために法人を設立したような場合には、他に実質的な事業主体となるべきものがないのであるから、設立前に行なわれた取引（当然のことながら、法律적으로는個人名義が用いられている。）であっても、これを設立中の法人の行為と認めることが比較的容易であるのに反し、従来から個人営業として行なって来た事業につきこれを法人組織に改めるいわゆる「法人成り」のケースにあつては、設立前に行なわれた取引につき、これを個人営業と設立中の法人の営業とに分別することは困難であり、いやしくもこれを実質的に見て取引名義とは異なる設立中の法人の営業であると断ずるについては、それなりの明確な根拠を要するものと言うべきである。」

上記二つの判決とも、一般論としては、設

立前（開業準備段階）の収益が法人に帰属することを肯定しているが、当該事案に関しては、結論として個人に帰属するとの判断を示している。

ハ 法人の実体についての判断

前掲横浜地裁平成 13 年 10 月 10 日判決

「認定した事実によれば、B 社は原告が本件船舶を外国船籍の船舶とするためにキプロスに設立した法人である。その目的は、B 社がキプロスにおいて法人となり、かつ、本件船舶の船主となり、本件船舶のキプロス船籍を維持することである。B 社は、そのような目的を達成するために、法人となった後に、本件造船契約の発注者となり船籍登録において本件船舶の所有者となり、これを維持するための手数料を払っている。このような事務をすることだけが B 社の目的であるから、B 社には事務所や人もほとんど不要であり、キプロスの法律事務所に依頼する方法をもってその事務を実施することができるので、そのような方法で上記の事務を実施している。」「外国人船員を乗船させたいという原告の経営計画を前提とすると、本件船舶が I 組合と J 協会間の労働協約の適用のある日本船籍の船舶であってはならず、キプロス船籍のような外国船籍の船舶であることを必要とするので、その船主には原告が自らなることができない。」「原告は、B 社を設立し、B 社に必要な資金を供給するが、そこまでしかするつもりはなく、原告自身が本件船舶を所有していることにはならないようにすることが原告の意思である。」「以上を総合すると、B 社は法人としての実体を有すると認めるのが相当であり、B 社は、客観的にも主観的にも法人としての実体を有しているものというべきである。」

本判決では、①法人として設立され、②事業の目的が存在し、③法律関係の当事者となり、④資産（船舶）を保有している以上、⑤事務所や社員が不存在でも、法人としての実

体は否定されない、と判断基準を提示している。

ニ 法人の設立手続の瑕疵や登記の有無

① 千葉地裁昭和 45 年 12 月 25 日判決・行集 21 卷 11・12 号 1460 頁

「本来会社の設立にあたり、会社の成立後に譲受けることを約した財産は、原始定款に記載しない限りその効力を生じないことは有限会社法第 7 条 3 号により明らかであり、又原告会社の財産引受につき事後設立の手続を経たと認めるに足る証拠もないから、本件山林は私法的には会社の所有に帰したものと解せられない。然しながら、本来上記規定は、資本充実の原則より定められたものであり、その観点よりみれば、本件山林の財産の引受は同原則を破るものとは解されず、設立された会社が現実これ等資産を同会社の所有財産として経済的にこれを帰属させ、利用収益している事実の認められるときは、私法上の効果とは別個に事実上発生継続している経済的效果に対し、税法上、税を課するのは、その実質主義の建前から許されなければならない。」

② 富山地裁昭和 40 年 3 月 26 日判決・税資 41 号 273 頁

「課税処分は、登記名義が備っているというような形式ないし外観にとらわれることなく、実質的な所有権帰属者一従つて所有権が譲渡され、それによつて所得が生じた場合には、その実質的な所得の帰属者一に対してなされるべきものであり、その認定は、当然実体法的法律関係、経済的な実質関係をも考慮して行われなければならないのである。これを本件についてみるに、叙上認定のように、原告会社の性格、活動状況、本件土地の地代収益の帰属や公租公課の負担、ならびに U が、多分に投機的不動産売買の意図を有していたことなどを併せ考えると、たとえ、登記名義が原告にあったにせよ、本件土地の使用、収益、処分をなす権限は、U 個人に属してい

たものというべきである。」

③ 富山地裁昭和 49 年 5 月 31 日判決・行集 25 卷 5 号 655 頁、税資 75 号 713 頁

「本件についても、右の原則に従つて、本件土地の登記名義、売渡の形式等にとらわれることなく、実質的に本件土地を使用、収益し、処分すべき権限がいずれに存したか等を総合勘案して、本件土地の譲渡所得の帰属主体を決すべきものと解する。ところで前記認定の事実によれば、原告は自ら本件土地の代金を支払つてこれを購入した後、訴外会社設立後形式的には会社名義に登記したものの、原告の支払った代金を返済したり、あるいは商法上規定された手続をとつて実質的にも訴外会社の所有とすべき何らの方策も講じないし、本件土地を株式譲渡の形式でSに譲渡する直前になつて、魚津税務署に提出した営業再開届添付の貸借対照表に初めて本件土地を会社資産として計上したに過ぎず、本件土地は購入の当初から譲渡に至るまで実質的に訴外会社の所有となつたことはないことおよびこの間本件土地を使用、収益していたのはもつぱら原告であり、訴外会社は単に名義のみの会社であつたこと、更に、Sに対する株式譲渡の実質は本件土地の譲渡であつて譲渡所得を免れるためにとられた方法であるが、株式譲渡によつて得た収入はすべて原告個人に帰属していることが認められるので、本件土地の譲渡による収益を実質的に享受したのは、本件土地の登記名義人である訴外会社ではなく、原告であつたというべきである。」

上記各判決のうち、①では、設立手続における瑕疵により、私法上は法人の所有していない土地について、実質的には法人の所有資産と同様の経済的効果をもつものであり、その譲渡による所得は法人に帰属すると判断している。これを、経済的実質主義によつたものと判断することも可能であろうが、原告会社が所有権を帰属させる意図をもつて管

理支配し、固定資産税を支払っていた、という認定からは、原告会社に所有権の大半は移動し、個人には登記名義しか残っていなかった、と判断されたと理解する方が実状に合致しているのではないと思われる。そうすると、上記各判決は、形式ないし外観ではなく、使用収益等の管理支配の実体により、所得の帰属を判断したものであり、相互に矛盾はないと解される。

ホ 法人と個人間の所得の帰属の判断基準

①前掲東京地裁昭和 40 年 4 月 30 日判決

「法律上法人の営業所において事業活動を営む者が、実質上当該事業より生ずる収益を享受しているかどうかを判断するに当つては、何人がその事業を主宰し、事業に伴なう財産関係を支配し、事業遂行に伴なう損金を負担しているかということと共に、その法人の性質、目的、機関活動、各営業所責任者の法人加入の動機及び法人に対する意識、組織活動への参加の程度等の一切の事業を、しかも、継続的に検討することが必要であり、法人の営業所の責任者の一部に、一時期、その事業活動より生ずる収益を実質上享受しているものがあるとの一事をもって、直ちにその法人の団体性を否定し、その他の営業所責任者もまた、すべて個人として事業収益を享受しているものと速断することは許されないところといわねばならない。」と判示している。

② 前掲東京地裁昭和 47 年 8 月 2 日判決

「右認定の各事実によると、本件各店舗は、すべてTが建設し、もつぱらTの意思で運営され、売上金もすべてTが回収していたのであるから、各店舗は、実質的にはすべてT個人の営業であり、したがつてそこから生ずる収益も実質的にはT個人が享受していたものと、一応いうことができる。しかしながら、一方、右認定のとおり、Tは、個人で行つていた事業を会社組織に変更して行おうとして被告人会社を設立し、本件各トルコ風呂等

を開店していったもので、しかも当初はトルコ風呂について被告人会社の名義で許可を受け、被告人会社名義の法人税確定申告をしていたものであるから、本件各店舗は被告人会社の営業でもあり、したがってそこから生ずる収益も被告人会社が享受していたものともいうことができる。そうすると本件各店舗は、T個人の営業であると同時に被告人会社の営業でもあり、したがってそこから生ずる収益もT個人が享受していると同時に被告人会社としても享受しているもの、すなわち個人所得即法人所得とみるのが相当である。そして、このように個人所得即法人所得と見られる場合に、課税主体である国が所得の帰属者を法人と認め、その所得についてその法人に課税することは何ら実質課税の原則に反するものではないから、本件において、国が本件各店舗の営業から生じた所得をすべて被告人会社の所得と認め、被告人会社に課税することも違法ではないというべきである。」

①は、旧所得税法3条の2と法人の営業所における同条の適用に関する推定規定である46条の3の立法の契機となった組合形態の事業について、同条制定以前の年分について収益が個人に帰属するかが争われた事件であり、法律上の名義人に対する収益の帰属を否定するには、法人の事業活動全般について一切の事情を考慮すべきとしている。

②では、当初は店舗の営業許可も法人名義で受け法人税確定申告も行っていたものを、新規店舗については特殊関係人等の名義で営業許可を受けて所得を脱漏していたものであり、法人が設立されて事業活動を行なっている以上、実質が個人的企業であっても、各店舗の収益はすべて法人に帰属すると判断したものである。個人所得即法人所得のような場合において、法人の設立経緯等から、実質的な所得の帰属者を判断したものであり、妥当な判断基準と評価できる。

ト 法人と法人間の所得の帰属の認定基準

① 千葉地裁昭和62年5月6日判決・税資158号503頁

「法人の所得の有無とその帰属を判定するについては、単に当事者によって選択された法律的形式だけでなく、その経済的実質をも検討・吟味すべきことは当然であるが、当事者によって選択された法律的形式が経済的実質から見て通常採られるべき法律的形式とは明らかに一致しないものであるなどの特段の事情がない限り、当事者によって選択された法律的形式は原則として経済的実質をも表現しているという事実上の推定が働き、右の法律的形式と経済的実質との不一致が明らかに立証された場合において初めて右の推定を覆し、右立証された経済的実質に従って法人税法上の法律関係が推定されることになる」と解するのが相当である。」

② 横浜地裁昭和42年2月15日判決・税資47号153頁

（電線端末加工の請負収入の帰属者の認定について）「(ア)原告は訴外F社との間で、電線端末等加工を請負う契約を締結し、(イ)請負代金収入が原告の普通預金口座に入金されていること、(ウ)右収入に関する従業員の賃料等工賃、社会保険料、福利厚生費等の経費が、原告の損金に計上されていたこと、(エ)代表者本人の証言、等から訴外S社の申告は、原告が訴外Fとの請負取引により取得した前期請負代金収入の一部につきS社の取得した請負代金収入である旨計上した決算書を作成させて、修正申告させ、訴外S社の所得である旨仮装させたものである（要旨）」との判断を下している。

①では、土地取得の名義、資金の借入状況、相手方の認識、事業活動の状況等から、②では、請負契約の名義、代金の入金口座、工賃や経費等の支払の状況等から、所得の帰属について判断している。

IX 措置法 66 条の 6 の解釈と適用

1. 措置法 66 条の 6 の立法趣旨等

(1) 立法の経緯

昭和 40 年代後半、企業の海外進出や多国籍企業化が進むなかで、軽課税国ないし無税国（タックス・ヘイヴン）を利用した租税回避の事例が見受けられるようになり、他の先進諸国が何らかの規制措置を備えるようになったこと、OECD 等も規制措置を勧告していること等から、国会においても対策税制の必要性が議論されるようになった。このような状況の下で、昭和 52 年 12 月に政府税制調査会は、「昭和 53 年度の税制改正に関する答申（以下『答申』という）」を提出し、その中で「タックスヘイヴン対策税制の導入」を勧告した。

「答申」では、

「近年、我が国経済の国際化に伴い、いわゆるタックスヘイヴンに子会社等を設立し、これを利用して税負担の不当な軽減を図る事例が見受けられる。このような事例は、税負担の公平の見地から問題のあるところであり、また、諸外国においてもこれに対処するための立法措置が講じられていることを考えると、我が国においても以下のような考え方にに基づき、昭和 53 年度において、所要の立法措置を講ずることが適当である。」と述べている。

さらに「答申」は、

「(イ) いわゆるタックスヘイヴンに所在する海外子会社等に留保された所得のうち、その持分に対応する部分を親会社の所得に合算して課税することとする。

(ロ) いわゆるタックスヘイヴンとしては、法人税が全くないか若しくは我が国法人税に比しその実効税率が著しく低い国又は国外源泉所得を非課税としている国等を対象とする。

(ハ) その所得が合算課税の対象となる海外子会社等の範囲については、内国法

人又は居住者が全体として発行株式総数(出資総額)の 50%を超える株式(出資)を直接又は間接に保有する海外子会社等とする。ただし、税負担の不当な軽減を防止するというこの制度本来の趣旨にかんがみ、小額の持分を保有するに過ぎない株主は合算課税の対象外とする。」

という基本的考え方を提言し、立法措置を早急に講ずることを求めた。

上記の勧告は、昭和 53 年 1 月 28 日国会に提出され、3 月 31 日に成立した「租税特別措置法及び国税収納整理資金に関する法律の一部を改正する法律」(昭和 53 年法律 11 号)により、措置法 40 条の 4 から 40 条の 6 (居住者の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例) 及び同 66 条の 6 から 66 条の 9 (内国法人の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例) の規定が設けられ、いわゆるタックスヘイヴン対策税制が導入された。

本制度の導入の理由として、法人税法 11 条では対応が困難であることも挙げられていた。立案担当者は、以下のように述べている。

「行政当局においては、タックスヘイヴンを利用する租税回避は、従来法人税法第 11 条の実質所得者課税の規定によりそれを適用しうる範囲において規制してきましたが、この規定の適用に当たっての実質帰属の具体的な判定基準が明示されていないため、執行面での安定性に必ずしも問題なしとしない面がありました。このため、租税法律主義を堅持しつつ課税の執行の安定性を確保するという観点からも、租税回避対策のための明文規定の整備が強く要請されていたわけです」(「タックスヘイヴン対策税制の導入」改正税法のすべて 157 頁)。

(2) 取扱い通達の新設

タックス・ヘイヴン対策税制の新設に対応して、国税庁は、昭和 53 年 10 月 31 日付直

法 2-24「昭和 53 年度法人税関係法令の改正等に伴う法人税の取扱いについて」を発遣しているが、同通達において、租税特別措置法関係通達（法人税編）（以下「措通」という）に措通 66 の 6-1（発行済株式）以下 22 項目を新設した。その中で、本制度導入以前に、法人税法 11 条の実質所得者課税の原則により、外国関係会社の所得につき内国法人の所得に帰属するものとして課税を受けたものについて、措通 66 の 6-19（昭和 53 年改正前に合算課税されていた外国関係会社の取扱い）、同 20（既往に合算課税された特定外国子会社等に係る利益積立金額の区分等）、同 21（既往に合算課税された利益のうちから支払われた配当を受けた場合）、同 22（既往に合算課税された利益に対し課される外国法人税の取扱い）の 4 項目を新設し、経過措置に関する執行方針を明確に示した（平成 2 年 1 月 23 日付直法 2-1「法人税基本通達等の一部改正について」により廃止）。

(3) 規定の趣旨（立案担当者等の意見）

本制度の導入当時税制調査会委員として、関与された金子宏教授は、「特定外国子会社の課税対象留保金額相当額を株主である我が国の内国法人等の擬制収益ないし擬制配当として課税し、租税回避の手段としての特定外国子会社等の機能を実質的に減殺することにある」⁽⁸⁾と説明されている。

立案担当者の解説では、以下のように説明されている。

「本税制においては、軽課税国の子会社等の留保所得のうち株主の持分に応じて計算される課税対象留保金額は「収益の額とみなして」（株主が内国法人の場合）、あるいは「雑所得に係る収入金額とみなして」（株主が居住者、つまり個人の場合）合算課税されることとされている。これは、株主たる内国法人あるいは居住者に係る課税対象留保金額が、通常であれば当該内国法人あるいは居住者

に対する利益の配当又は剰余金の分配として交付されるべき性質のものであり、株主は子会社等にそうさせるだけの支配力をもっているにもかかわらず、子会社等が配当を全くあるいはわずかししか行わず、留保所得を蓄積しているところに税の回避を推認し得る、という考え方の表われといえよう。従って、課税の時点では株主に何ら金銭の交付等が行われているわけではないので配当所得とみなすのは適当ではなく、所得の分類が必要な居住者についてはいずれのタイプの所得にも分類されないものとして雑所得に含められている」⁽⁹⁾。

「このように本税制は、子会社の法人格を否定することなく、その留保所得が実質的に帰属する者である我が国株主に課税しようとするものであり、そのための課税要件を明確かつ具体的に定めている。別個の法人格を有する外国法人の所得を株主の所得に算入するような措置は極めて異例なものといえるが、しかしタックス・ヘイブンの利用という事態に対しては課税の実質的公平を確保するために本税制のような所得計算についての本則の特例を設けることにより株主に対する措置を講ずることが妥当と考えられたのである。従って、本税制は連結納税制度的な考え方に基づくものでは全くなく、親会社と子会社等との損益通算は認められていない（子会社等の欠損はその子会社等の段階で 5 年間にわたり繰越しを認められるにすぎない。）。」⁽¹⁰⁾

(4) 制度の理論的根拠

佐藤正勝教授は、タックス・ヘイブン対策税制をどのように仕組むかについては、大きく分けて以下の 2 つがあると説明している。

「①所得直接稼得理論

(income earned directly theory)

この理論は、子会社等である外国法人の法人格を否認し、親会社である内国法人が直接稼得したものとみなす考えである。こ

の考え方は、子会社等である外国法人を、親会社である内国法人の支店とみて課税するいわゆる支店アナロジーの考え方であると言われている。この理論は、内国法人である親会社と外国法人である子会社等とは同一の法人であるとみることから、子会社等の損失は内国法人の所得と相殺することになり、親会社での二重課税排除は直接税額控除によることとなり、また、親会社所有の子会社株式の取得価格の合算時での調整は不要ということになる。

②みなし配当理論

(deemed dividend theory)

この理論は、子会社等である外国法人の法人格は否認せず、親会社である内国法人が子会社等から配当を受けたものとみなす考え方である。この考え方では、子会社等の人格が否定されていないことから、所得直接稼得理論とは次の点で異なる。まず、子会社等の損失は内国法人の所得と相殺することは理論的必然として要求されない。そして、親会社での二重課税排除は間接税額控除によることとなり、また、親会社所有の子会社株式の取得価格の合算時での調整は行うのが理論的には正しいということになる。」⁽¹¹⁾

ただし、上記の2つの理論は、純粋な意味での理論として存在するに過ぎず、例えば、主要国のタックスヘイブン対策税制は、いずれも子会社等の人格を明文で否認していないように、上記の2つの理論のいずれか一方に完全に従った制度を採用している国は、我が国も含め、少なくとも現在のところは存在しないとしている⁽¹²⁾。

藤井保憲教授は、「理論的な面からみると、タックス・ヘイブン子会社に留保された所得は、①株主に分配されるべきものであり、みなし配当とする(みなし配当説)、②株主の手中で発生したものであり、株主自身の所得とする(帰属関係是正説)、③

株主の自由になる所得であり、特別な性格の資本収益として株主の租税負担能力を向上させるので、株主に課税する(資本利益説)、といったアプローチが考えられる。」と述べている⁽¹³⁾。

2. 措置法 66 条の 6 の合算課税

(1) 合算課税の性格(導入当初の見解)

大崎教授は、「合算課税の性格に関して、我が国の学説は大きく分類して「みなし配当説」と「所得の帰属関係是正説」とに分かれている。」⁽¹⁴⁾と整理されており、教授自身は、所得の帰属関係の是正説をとる、と表明している⁽¹⁵⁾。

吉牟田教授は、「法人税法第 11 条(または所得税法第 12 条)に規定する実質所得者課税の原則とは異なり、外国関係会社の留保所得の帰属関係の否認することはしないために、法人税法第 22 条に定める内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、独立した法人格を有する外国関係会社の留保所得の内国法人の持分に应ずる部分を内国法人の益金の額とみなすこととしている。

これは、配当されたとみなすものとしては構成されていないが、結果的な取扱い、あとで配当されたとときの損金算入など、配当とみなされたと変わらない取扱いとなっている。」⁽¹⁶⁾と述べて、みなし配当説による見解を表明している。

小松芳明教授は、「改正法の全体の構造から判断すると、みなし支店課税と割り切ることとは到底できず、前者にあるというよりも、経済的合理性の有無を課税または非課税の基準とする立法趣旨に照らし、後者、すなわち所得の帰属関係の是正とみるのが妥当のように思われる。」⁽¹⁷⁾と述べ、所得の帰属関係の是正説に立つことを明らかにしている。

佐藤正勝教授も、「我が国の制度は、みなし配当理論とも言えず、また、所得直接稼得理論とも言えない。いわば、租税回避論に基

づいて、海外留保所得の実質的な帰属者に課税しようとする考え方であると考えられる。」⁽¹⁸⁾、と小松芳明教授の見解を支持されており、所得の帰属関係は正説に立つようである。

ただし、小松芳明教授（佐藤正勝教授も）は、実質所得者課税の原則との関係については否定的であり、租税回避防止のための規定だと述べており、また、法人格の否認でないことも前提にしており、次に述べる、実質帰属説と同様の考え方と断定することは、困難ではないかというのが、率直な感想である。

(2) 合算課税の性格（現在の学説）

タックス・ヘイブン対策税制の趣旨、特に、合算課税の性格については、本件の親子会社間の損益通算の問題や、タックス・ヘイブン対策税制と租税条約の抵触の問題等が生じたことにより、再び議論されるようになった。

今村隆教授は、措置法 66 条の 6 をどう読むかについて、①措置法 66 条の 6 は、法人税法 11 条の実質所得者課税の原則を具体化した制度であるという実質帰属説、②文理上はそのとおりではないが子会社からわが親会社に配当されたものとみなして課税するという擬制配当課税説、③措置法 66 条の 6 第 1 項の「内国法人の収益の額とみなして」を文言どおりに読み、内国法人の収益と擬制する制度であるというように読む擬制所得加算説、の 3 つの考え方があるとしている。そして、立法趣旨から見て、擬制配当課税説、擬制所得加算説が相当だと考える、としている⁽¹⁹⁾。

中里教授は、「タックスヘイブン対策税制は、基本的に、法人税法 11 条の定める実質所得者課税の原則を、執行が容易になるように形式的基準等を用いて（確認的に）書き直したものである。」「法人税法 11 条の実質所得者課税の原則を具体化するかたちで、タックスヘイブン対策税制を適用してタックスヘイブン子会社の留保所得について、親会社

に対する合算課税を行う以上、課税庁は、当該タックスヘイブン子会社を当該親会社の支店と同視し、当該子会社の留保所得は当該親会社に帰属する所得として取り扱っているものと考えられる。」⁽²⁰⁾と述べている。この見解は、実質帰属説（実質的帰属説）と呼ばれている

占部教授は、「タックス・ヘイブン税制は、本来法的な意味でも経済的な意味でも所得の帰属していないものに所得を帰属させようとするもので、「所得の帰属」（法人税法 11 条、所得税法 12 条）の射程距離のまったく及ばないところにその制度の（立法の）根幹があるのである。」⁽²¹⁾と述べ、①「課税対象留保金額」の算定にかかる規定は、特定外国子会社等の「未処分所得」を前提に当該課税対象留保金額を算出する構造となっており、内国法人の所得の金額との接点は存しない、②外国税額控除や課税済み留保金額からの配当があった場合の損金算入の規定（措置法 66 条の 8 第 1 項）により、二重課税が排除されていること、③配当としてのみなし規定はおいていないが、課税対象留保金額は、特定外国子会社にとっては利益の配当または剰余金として認識される部分に相当する金額であること等を理由として、我が国のタックス・ヘイブン税制は、特定外国子会社等の法人格を否認するのではなく、みなし配当アプローチに基づいた算定構造のもとで「課税対象留保所得金額」を算定し、子会社等の留保利益を日本法人（株主）に合算するものである、と結論している⁽²²⁾。

この考えは、擬制所得加算説ないしは擬制配当課税説と理解して良いと思われる。

税務大学の橋本秀法教授は、①措置法 66 条の 6 第 1 項が収益を擬制していること、②課税留保金額の算定が法人税法の規定を適用（措置法 66 条の 6 第 1 項、措置令 39 条の 15、同 16）していること、③課税済留保金額からの配当の損金算入規定（措置法

39 条の 8 第 1 項) があること、④課税対象留保金額の利益積立金不算入 (措置令 39 条の 20) であること、⑤外国税額控除の規定 (措置令 39 条の 18) は間接税額控除制度に相当すること等の理由を挙げ、タックス・ヘイブン税制は、軽課税の外国子会社等を利用した租税回避に対処することを目的として、当該外国子会社等の所得から課税対象留保所得を算出し、これを株主である内国法人の収益として擬制して課税する制度であると述べている⁽²³⁾。この見解は、擬制所得加算説ないしは擬制配当課税説によることを明言している。

以上、合算課税の性格について、各説を検討してみたが、結論としては擬制所得加算説が妥当だと考える。これは、①立案担当者の見解 (子会社の法人格を否定しない)、②「収益の額とみなして」という条文の文言に合致する、③課税対象留保金額の計算構造、④二重課税の排除規定の存在、等から自然に到達しうる無理のない判断と思われる。

(3) 裁判例

タックス・ヘイブン税制と租税条約の関係について争われた事件において、裁判所は、措置法 66 条の 6 の制度趣旨について、以下のとおり判示している。

「この見解の対立が争点 2 の結論に直ちに結びつくものであるかについては疑問を差し挟まざるを得ないが、少なくとも、措置法 66 条の 6 を原告の主張する実質的帰属説の立場にたって理解することは困難であるといわざるを得ない。

すなわち、措置法 66 条の 6 第 3 項本文かつ書きによれば、タックスヘイブン子会社が実態を有している場合であっても、株式の保有、工業所有権・著作権の提供、航空機・船舶の貸付等を主たる事業としている場合には、同条が定めるタックスヘイブン対策税制が適用されることから明らかなように、同条が租税回避の否認規定であるのに対し、

法人税法 11 条は、所得の帰属者について、名義人と収益を享受する者が一致しない場合に、課税上その所得は後者に帰属することを明らかにしたものであって、いわゆる仮装行為に対処するための規定であること、また、措置法 66 条の 6 は、内国法人等が 50% 超の持分を有する外国法人を対象とし、かつ、当該外国法人の留保所得を内国法人との資本関係を通じて、その持分に応じて内国法人の収益の額とみなして課税する制度であるのに対し、法人税法 11 条は、同条の適用に当たりそのような資本関係に限定されないであり、そもそもその趣旨及び適用範囲を異にしていることからすれば、措置法 66 条の 6 の制度趣旨を実質的帰属説の立場で説明することには疑問を差し挟まざるを得ない。

他方、被告の主張する擬制所得加算説は、前示のようなタックスヘイブン税制の趣旨に沿うものといえる上、措置法 66 条の 6 第 1 項本文の「(前略)『課税対象留保金額』に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして (中略) 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」という規定と適合することに加え、外国税額控除に相当する二重課税の排除措置が定められていること (措置法 66 条の 7)、後の年度に子会社から配当がなされた場合には前の擬制所得として課税対象とされた金額 (課税済留保金額) の範囲内でそれを損金に算入して課税の対象から除外することとしていること (措置法 66 条の 8) 等の調整措置は、一見、実質的帰属説になじみやすいように見えるものの、タックスヘイブン対策税制が上記のように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 (つまり税制の中立性を維持する) ことを目的としているにとどまり、それを越えて重い税負担を親会社または個人株主に課すことを目的とするもので

はないことから当然のことであり、これらの調整措置は擬制所得加算説と抵触しないと説明することが可能であることからすると相応の合理性を有している」(東京地裁平成19年3月29日判決・判決集未登載、裁判所ホームページ所収)

この判決は、措置法66条の6の制度趣旨から、当該事件の争点についての結論を直接導くことには疑問があるとしているが、制度の趣旨に関しては、擬制所得加算説が合理性を有しているとの判断を示している。

(4) 実質所得者課税の原則との関係

立案担当者の解説では、以下のように説明されている。

「法人税法第11条(あるいは所得税法第12条)の実質主義の適用に当たって、所得の実質的帰属の判定基準は税法の中に述べられていないが、株式又は出資のすべてを保有する場合等の資本関係に限定されないものとされている。

これに対し、本税制は、軽課税国に設立された外国法人と我が国株主との資本関係を通じて留保所得を持分に応じ株主に帰属させるものである。実質課税の原則が租税負担の不当な軽減を防止する目的で適用される限りにおいては本税制の趣旨と競合する場面もあるが、本税制は資本関係がある場合に限定されていること、更に本税制が規定するような50%超100%未満の持分に応じた所得の帰属関係の否認に自ら限界があると考えられることから、法人税法第11条と本税制とはそれぞれ独立した規定として存在することが意図されているといえよう。従って、これら両者はその本来の目的に応じてそれぞれの規定が適用されることになる。ただし、両者が競合する場合には、租税法律主義の要請を考慮すれば居住者又は内国法人と資本関係のある外国子会社等については、まず法人税法(又は所得税法)の特別法である本税制の規定を適用するのが相当であろう。」⁽²⁴⁾

導入当初の理解では、立法者は別個の規定と説明しているが、他方で、両者が競合することも想定している。

主税局で国際課税制度の立案に長く携わった小松芳明氏は、

「2 法人税法11条について

今次立法を機に今1つ付け加えて置きたいのは、今次立法と法人税法11条に規定する「実質所得者課税の原則」との関係である。(中略)

ここに改めて説明するまでもなく、実質主義の真義は、その名義・形式・呼称にとらわれずに、客観的な考察を通じ、合理的に証明される経済的実質に着目して租税法を解釈適用するというものである。この場合、たとえば適法に設立された法人というように、法律の形式が当該租税法律関係の前提とされていることが合理的に明らかな場合には、その法律形式に従うべきは当然である。(中略)

これが租税法上の実質主義であり、まして、確認規定としての法人税法11条の適用には制約があり、限界がある。実際に同条の適用を認めた裁判例をみても、その多くが偽装行為またはそれに類するような特殊、異例の行為の否認にとどまっている。そうであれば、あえて同条を持ち出して論ずるまでもない。しかし、同じく実質主義の立場からであっても、租税回避行為を否認することは、否認の要件を具体的に定めた明文の規定によることを要する。今次立法はこうした要請に応えたものにほかならない。」⁽²⁵⁾と述べており、法人税法11条は偽装行為等に対処する規定であり、タックス・ヘイブン対策税制は租税回避行為を否認するための規定だと説明している。

武田昌輔教授も、「(タックスヘイブン対策税制について) その根底には、税法上からみれば実質的にはその外国子会社は親会社と同一のものであるとする考え方が存するも

のと考えられる。もっとも、これを実質課税の原則を個別的に明らかにしたものと理解するか、あるいは租税回避行為に関して個別に明らかにしたものとみるかについては見解が分かれる。しかし、後者によるものと解すべきである。」⁽²⁶⁾と述べて、実質課税の原則（実質所得者課税の原則）を具体化したものとの見解を否定している。

タックス・ヘイブン対策税制の新設に対応して、国税庁は、前記(2)のとおり取扱いに関する通達を発遣しているが、この通達の見解において、立案担当者（国税庁法人税課課長補佐）の坂元左氏は、タックス・ヘイブン対策税制と実質所得者課税の原則の関係について、以下のように述べている。

「(18) 昭和53年改正前に合算課税されていた外国関係会社の取扱い

本制度創設前において、法人税法第11条（実質所得者課税の原則）により、外国関係会社の所得につき内国法人に帰属するものとして課税を受けた内国法人が存する。

このような内国法人も、本制度創設後は、措置法第66条の6の規定の適用を受けるのか、それとも従前どおり法人税法第11条の規定の適用を受けるのかという問題がある。

措置法は、本法である法人税法の特例法であるから、本法に優先することとなるが、法人税法第11条の実質所得者課税の原則は、法人税法に於ける基本理念であり、措置法をも含めた基本原則であるから法人税法第11条はいかなる場合でも優先するということがいえよう。

しかしながら、措置法第66条の6は、一定の外形基準に該当する特定外国子会社等に係る課税対象留保金額を内国法人の益金として課税とする課税要件を法定化しているわけであるから、措置法第66条の6に規定する要件に該当する特定外国子会社等に対する課税は同法により行うべきと考

えられる。

従って、既往において法人税法第11条により課税を受けた外国関係会社についても、今後は、措置法第66条の6の規定の適用を受けることとなるのである。しかしながら、そのすべてについて直ちに措置法第66条の6の規定の適用をすることは、既往の法人税法第11条の課税の実体からいってきわめて不合理な場合も生じないわけではないと考えられるので、通達では、原則としては措置法第66条の6の規定を適用するものとするとの表現がとられている。例外については、個別ケースとして検討されることとなろう（通達49、措通66の6-19、新設）。なお、既往に法人税法第11条により課税の対象とされなかった特定外国子会社等は、すべて措置法66条の6の規定の適用をうけることとなるので留意されたい。」⁽²⁷⁾

この解説においても、実質所得者課税の原則は法人税法の基本理念であり、措置法66条の6は特定外国子会社等に係る課税要件を定めたものと説明されているが、措置法66条の6が法人税法11条の特別規定という説明はなされていない。

法人税法11条は、所得の帰属に関する実質主義を確認した規定であるのに対して、措置法66条の6は、実質主義の要請を具体化した租税回避の否認規定として、課税要件を明確に定めたものである。

両者の関係について、浅妻准教授は、「法人税法第11条とCFC税制との適用領域は競合している（部分がある）のであろうか、そうであるとして、どちらの規定が優先的に適用されるべきなのであろうか。この点、論理的には競合していないと考えられる。法的実質として所得が外国子会社ではなく内国親会社に帰属する場合（たとえば外国子会社を当事者とする契約が仮装である場合）こそが法人税法第11条の適用領域であり、外国子会社に所得が帰属しないのであるから

CFC税制を適用しようにも適用対象留保金額は見出せない。他方、法的実質として所得が外国子会社に帰属することが否定できない場合（たとえば外国子会社を当事者とする契約が仮装でない場合）、法人税法第11条では対処できず、正にCFC税制の出番となる。」と述べ⁽²⁸⁾、措置法66条の6は、或る収益がCFCに帰属することを前提としており、法人税法11条による収益の帰属がCFCにあるか内国法人にあるかの判断が、論理的には先に来るはずである、という見解を示している⁽²⁹⁾⁽³⁰⁾。

3. 一審判決の賛成論の根拠とその検討

本事件に関しては、一審段階から数多くの評釈が発表されている。傾向的には、一審判決を批判し控訴審判決を是とするものが多く認められる⁽³¹⁾

(1) 理由付記

井上康一弁護士は「本件は、「特定外国子会社等に係る欠損を内国法人の損金の額に算入することが禁止されるとすれば、その根拠規定は措置法66条の6ではなく法人税法22条3項であるにもかかわらず、専らYが誤った根拠規定に基づき本件処分の適法性を主張したため、Yの主張が排斥された事案」と評することができる。」⁽³²⁾と述べている。

この見解に対して荻野豊氏は、弁論主義は事実関係だけの問題であり、法規の解釈や法律判断は、裁判所の職責であり、本判決の判断を弁論主義の観点から肯定的に説明することは困難であると批判している⁽³³⁾。

(2) 措置法66条の6は法人税法11条の特別法

中里教授は、実質帰属説の立場から「タックスヘイブン対策税制は、法人税法11条の実質所得者課税の原則の具体的な適用の一形態として、タックスヘイブン子会社が一定の形式的要件をみたす場合に、それを支店と

同様に扱うための制度なのである」⁽³⁴⁾と定義し、さらに「タックスヘイブン対策税制は実質所得者課税の原則を確認し、その適用関係を明確にしたものであり、特段の懲罰的な色彩をもたず（したがって、特に加算税等は課されない）、単にあるべき課税を回復することを目的としているのである。したがって、タックスヘイブン子会社に欠損があるからといって、それを無視することまでを、措置法66条の6が強制していると解すべきではない。」⁽³⁵⁾と述べている。

今村隆教授は、法人税法11条は事実認定についての確認規定に過ぎない、と前提を置いた上で、「そういう事実認定についての規定と、租税回避のみなし規定が、一般法と特別法の関係に立つというのは論理的にありえないと思います。」「法人税法11条と措置法66条の6については今言ったような関係で、結局、問題点の第1については、タックス・ヘイブン対策税制は法人税法11条の実質所得者課税の原則の具体化ではない、というふうに考えます。」と述べ、実質帰属説を否定している。⁽³⁶⁾

また、上記3.の(2)に引用した規定の趣旨についての立案担当者の解説においても、①子会社の法人格を否認するものではないこと、②連結納税制度的な考え方にに基づくものではないこと、が明言されており、海外子会社を支店と同様に扱う制度ではないことは明らかである。

(3) 措置法66条の6は政策的規定であり、限定解釈

中里教授は、政策目的のために導入された課税規定の目的的解释によるその射程範囲の限定という方法の具体的な適用事例として、「タックスヘイブン対策税制は、法人税法11条の所得の帰属に関する定めでは十分に対応しきれない場合があることを考慮して、国際的租税回避に対処する等の目的を実現するために設けられた政策的な制度であ

る。(中略) 国際的な租税回避の防止という政策目的をふみこえて、同制度を納税者に対する懲罰的なものとして適用すべきではないし、また、国際的な租税回避が存在しないような場合においてまで同制度を適用すべきでもないといえよう。(中略) 海外子会社が赤字である場合についてはタックスヘイブン対策税制は適用されず(射程範囲の限定)、本来の法人税法 11 条に立ち返って、同条の要件を満たす場合には、海外子会社の赤字を親会社の赤字として取り扱うことが許される余地があると解すべきである」⁽³⁷⁾と述べている。

中里教授の見解は、外国税額控除の余裕枠を利用した取引について、外国税額控除制度の濫用であり、税負担の公平を著しく害するものとして許されない、とした最高裁判決(最高二小平成 17 年 12 月 19 日判決・民集 59 卷 10 号 2964 頁)⁽³⁸⁾の理論を拡張したものである。したがって、形式論理的には、そのような見解が成立することは否定できないと思われる。しかしながら、本件のような場合(海外子会社が赤字である場合)には、タックス・ヘイブン対策税制は適用されないという部分には、賛成し難い。そもそも、タックス・ヘイブン対策税制は、法人格を異にする海外子会社の損益は親会社には帰属しないことを前提に、特定外国子会社に留保所得が存在する場合に、親会社の所得に合算するという制度である。導入の時点で、便宜置籍船は課税の対象とされており、課税要件も厳格に規定されている。中里教授の見解は、結局のところ、措置法 66 条の 6 の規定の趣旨についての実質帰属説とも併せて、本件のような事案に関しては、親子会社間の損益の帰属の判断基準を法的基準から経済的基準に変更すべき、との主張に置き換えられるのではないと思われる。それは、国内と海外とでは、法人間の所得の帰属の判断について異なる基準を採用することにもなり、法の解

釈及び事実認定の両面から妥当なものとは思われない。

(4) 過去の経緯を尊重(信義則の成立)

井上康一弁護士は、「本件では、X 社が T 社の設立以来、約 11 年にわたり、一貫して T 社名義の資産、負債及び損益がすべて X 社に帰属するものとして申告を行っていたのに対し、Y が突然その取扱いを否認し本件処分をなしたという事実が認められることは看過されるべきではない。かかる事実は、信義則の観点から本件処分を違法とする根拠となり得る。」⁽³⁹⁾と述べて信義則違反の可能性を示唆している。

中里教授も、「X 社は、そのパナマ子会社(T 社)には実体がないとの理由で、その資産、負債、損益がすべて X 社に帰属するものとして、当該パナマ子会社をあたかも支店のよう扱って長い間確定申告を行ってきたが、課税庁も、これに特に異議をとどめていなかった。したがって、当該パナマ子会社が欠損の場合も、当該欠損を親会社に帰属させていたものと思われる。しかし、平成 10 年になって、急に、今治税務署長は、当該子会社は、租税特別措置法 66 条の 6 の特定外国子会社等に該当するとして、処分を行った」⁽⁴⁰⁾と述べ、課税庁が過去において、当該法人の取扱いを是認してきたことを、処分の違法性の一つの根拠としている。

これらの見解も、本件に信義則が適用されて課税処分が違法になるとまでは断言していない。租税法律関係においても、個別的救済の法理としての信義則の適用が肯定されるべき場合のあることは、多くの学説の認めるところである。

最高裁も、「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なканずく租税法律主義

の原理が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず」(最高三小昭和 62 年 10 月 30 日判決・訟月 34 卷 4 号 853 頁)と述べて、一般論として信義則の適用の可能性を認めている(当該事案についての適用は否定)。

金子宏教授は、信義則が適用されるためには、①租税行政庁が納税者に対して信頼の対象となる公の見解を表示したこと、②納税者の信頼が保護に値する場合であること、③納税者が表示を信頼しそれに基づいてなんらかの行為をしたこと、という 3 要件が満たされなければならないとしている⁽⁴¹⁾。

本件においては、昭和 53 年のタックス・ヘイブン対策税制の導入直後に発遣した通達の解説において、担当者が、今後は措置法 66 条の 6 が適用されると解説しており、公式見解により納税者が誤った行為をしたわけではないことは明白である。また、所轄税務署においても、税理士会との協議の場を通じて、又は個別に、税理士や海運業者にもタックス・ヘイブン税制の趣旨を説明し、是正を指導していたようである。

したがって、信義則の適用が議論される余地はないと解される。

4. T社の欠損をS社の損金に算入できるか

(1) 便宜置籍船とタックス・ヘイブン対策税制

便宜置籍船とは、外国船主の所有船舶の移籍や置籍を積極的に誘引している国(便宜置籍国という)に置籍された船舶を指し、より正確には「外国船主の直接所有またはコントロールする船舶、ないしは彼らがその国に設立する会社を通じて間接的に所有またはコントロールする船舶に、本国籍のもとでは享受できないような便宜を得るための手段として求める国籍を与え、さらにこれら置籍船に対して税負担をほとんどないしはきわめてわずかしき課さず、しかもその運行活動や企業活動に効果的規制を加える意思をもた

ないか、または加える能力をもたない、という条件下にある船舶」(織田政夫「海運業界」教育社新書 52 頁)と定義されている。

便宜置籍の利点は、①置籍に関して格別の条件がないこと、②船籍登録料、登録更新料、検査証明料等が非常に安いこと、③登録手続きはきわめて簡単であること、④会社の設立は非常に簡単で、企業活動への規制は一切ないこと、⑤法人税も所得税もほとんど課されない等であるが、最大の利点は、⑥自由に外国船員を配乗させて船員費を節約することである(前掲書 54 頁)とされている。

便宜置籍船については、タックス・ヘイブン対策税制の導入当初より規制の対象と目されてきた。すなわち立案担当者の解説においても、「便宜置籍国として実際に選ばれる国は国際運輸所得を非課税としているのが通常であり、便宜置籍法人の所得を我が国親会社に配当として送金させてもコスト削減の目的は既に達せられているにもかかわらず、現地に所得を留保することには租税回避の側面を見出さざるを得ない。」と述べて、本税制の導入の理由の一つとして挙げている⁽⁴²⁾。

(2) パナマ法人の法的主体性

パナマ法人であるT社は、船舶の所有者であるが、船舶を自ら運航するのではなく、船員を雇用し運航者に傭船しており、いわゆる定期傭船を営む企業である。定期傭船契約は、一定期間他人の船舶を船長その他の船員附で借り受けて、借り受けた者(傭船者)が燃料費等の運行経費を負担して運送を行うという方式であり、その法的性質については、諸説あるが、判例(大判昭 3.6.28・民集 7 卷 8 号 519 頁)は、船舶賃貸借契約と労務提供契約との混合契約と解している(川又良也「定期傭船契約の性質」商法の争点(第 2 版) 270 頁)。

便宜置籍船の最大の利点は、低賃金の外国人船員を乗船させることにあり、そのために

は、T社は日本法人であってはならず、パナマ法人であることが必須条件である訳であり、船員との雇用契約の当事者としての行為能力が必要不可欠である。

裁判において認定されているように、T社は船舶を所有し、船員を雇用した上で、これら船舶を傭船しているのであり、親会社であるS社とは別個の法人として、法律関係の当事者として独自の活動を行っているものであり、単なる名義人ではないと解される。

パナマにおける便宜置籍船の実態及び法制に詳しい馬木昇弁護士は、パナマ便宜置籍船の解説書において、

「パナマ便宜置籍船の所有者として登記名義人となっているパナマ会社をみると、前述のとおり株式を正式に発行し取締役会議事録、会計帳簿等整備されているものから、株式を全然発行せず従って株主は不存在、取締役会議事録、会計帳簿等整備されていないものまで千差万別であるが、一般的に云い得ることは相当に価値のある船舶の所有名義人となっており、船舶に関して又はその運行等に関連して債権債務を有しているので、上記見解に立っても純然たるペーパーカンパニーとして親会社と損益を合算し得るパナマ子会社はないのではなかろうかと思われる。即ち我国の税法上はパナマ子会社に法人格否認の理論の適用はなく、パナマ便宜置籍船の所有者として登記名義人となっているパナマ子会社の多くは、「特定外国子会社」としてタックス・ヘイブン税制に服するものと思われる。」と述べており⁽⁴³⁾、パナマ法人の多くは、タックス・ヘイブン対策税制の対象になるとの見解を示している。

(3) 過去の裁判例

大阪高裁平成5年7月22日判決・税資197号1703頁「所論は、本件子会社は、形式的でないわば借名(ダミー)に等しいペーパーカンパニーにすぎず、特定外国子会社に該当し

ない、という。

しかし、措置法66条の6は、同条1項所定の外国関係会社が特定の軽課税国に本店又は主たる事務所を有する場合に、これを特定外国子会社等と定義して適用されるものであるが、もともと、同条は、内国における税負担の公平を図るため、軽課税国にペーパーカンパニー等を設立して、その事業を実質的に支配するなど、いわゆるタックスヘイブンを利用した租税回避に対する規制として、実質所得者課税の原則を定めた法人税法11条あるいは法人格否認の法理などの適用では制約や限界があることから、これ等によることの可能な場合も含め、その適用対象と課税要件を明文化したものである。したがって、形式的に右の要件等が充足されている以上、所論のいうペーパーカンパニーであっても、適用上これを除外する理由はないと解するのが相当である。また、特定外国子会社等設立の主たる目的が、所論のように、海員組合との協定に対応する便宜置籍船の保有などにあったとしても、結果として、これを利用した租税回避が行われた以上、措置法66条の6以下の規制を免れることはできない。」

この判決は、ペーパーカンパニーであっても、形式的に措置法66条の6の要件に該当する場合には、同税制の規制の対象となると述べている。しかし、その前提として、それらのペーパーカンパニーが便宜置籍船の保有を目的として設立したことを認定しており、ペーパーカンパニーという意味は、事務所もなく従業員もおらず、業務は、もっぱら被告会社の役員や従業員が担当していた、という事実関係においてのものである。したがって、本件と事実関係もほぼ同じと判断でき、裁判所の判断も同様な結論に至っている。

(4) 小括

パナマにおける船舶所有法人が、適法に設立され、自ら船員を雇用し、定期傭船契約の当事者として活動している以上、その実質が

親会社の一部門のような存在であったとしても、当該法人が単なる名義人として収益の帰属主体ではないということはできないと解される。したがって、T社の欠損をS社の損金に算入することはできず、裁判所の判断は妥当なものと評価できる。

X おわりに

昭和53年のタックス・ヘイブン対策税制の導入から29年を経て、便宜置籍船と措置法66条の6については、最高裁において結論が出た。本判決は、過去の判例の延長として、特殊な事情のない限り、法人格を異にする法人の損益が他の法人に帰属することはなく、ある法人が、経営上は実質的に他の法人の事業部門であるような場合でも変わりはないということを、再確認した上で、措置法66条の6第1項は、特定外国子会社等が適用対象留保金額を有する場合には、算出された一定の金額を内国法人の所得の金額の計算上益金に算入することとしたものである、と述べており、タックス・ヘイブン対策税制は、特定外国子会社等に損益が帰属することを前提として、租税回避行為に対処するために設けられたものだとしている。

このような本判決の論理構造は、特定外国子会社等の法人格を否認することなく、税負担の公平を図るために合算所得を計算している点において、明言はしていないが擬制所得加算説に立った判断であると評価できる。

本判決の意義は、措置法66条の6の制度趣旨は、実質帰属説にではなく擬制所得加算説にあるということ、最高裁が明らかにした点にあるのではないかと理解することが可能である。

〔注〕

- (1) 清永敬次「租税回避の研究」362頁以下。
- (2) 武田昌輔「立法趣旨法人税法の解釈（五訂版）」30頁。
- (2) 金子宏「租税法（第13版）」150頁。
- (3) 水野忠恒「租税法（第3版）」271頁。
- (4) 岩崎政明「租税実体法をめぐる問題(2)―法人格否認（小川英明他編「裁判実務体系20租税争訟法」所収）473頁、同「租税法における法人格否認の可否」ジュリスト905号107頁以下。
- (5) 岩崎前掲注(4)論文（争訟法所収）477頁。
- (6) 金子前掲153頁。
- (7) 金子前掲153頁以下。
- (8) 金子前掲424頁。
- (9) 高橋元監修「タックス・ヘイブン対策税制の解説」93頁。
- (10) 高橋前掲「解説」93頁。
- (11) 佐藤正勝「タックス・ヘイブン対策税制」（日税研論集33号所収）127頁。
- (12) 佐藤前掲128頁。
- (13) 藤井保憲「タックス・ヘイブン対策税制の問題点」（水野忠恒編「国際課税の理論と課題（二訂版）」所収）113頁。
- (14) 大崎満「国際的租税回避―その対抗策を中心として―」196頁。
- (15) 大崎前掲197頁。
- (16) 田代有嗣・吉牟田勲「海外子会社の法律と税務」397頁（吉牟田執筆）。
- (17) 小松芳明「法人税法概説（五訂版）」220頁。
- (18) 佐藤前掲129頁。
- (19) 今村隆「タックス・ヘイブン対策税制の課税要件と立法趣旨―最近の裁判例を分析して」（租税研究697号）121頁～122頁。
- (20) 中里実「タックス・ヘイブン対策税制と赤字子会社」（JTRI税研123号）74頁。
- (21) 占部裕典「タックス・ヘイブン税制と租税条約の抵触関係について」（同志社法学58巻2号所収）213頁。
- (22) 占部前掲239頁～254頁、275頁～276頁。

(23) 橋本秀法「我が国タックス・ヘイブン税制と租税条約の関係」(税大論叢 54 号所収) 184 頁以下。

(24) 高橋前掲「解説」99 頁。

(25) 小松芳明「国際租税法の整備—タックス・ヘイブン規制策の導入—」(税経通信 33 巻 5 号) 15 頁以下。

(26) 武田前掲注(2)32 頁。

(27) 坂元左「新通達解説・昭和 53 年度法人税関係法令の改正等に伴う法人税の取扱いについて」税経通信 34 巻 2 号 143 頁

(28) 浅妻章如「国際的租税回避—タックス・ヘイブン対策税制 (CFC 税制) について—」(金子宏編「租税法の基本問題」所収) 640 頁。

(29) 平成 19 年 10 月 8 日租税法学会第 36 回総会シンポジウムで、浅妻准教授は、課税庁は法人税法 11 条と措置法 66 条の 6 を選択適用できるかという問題に関し、吉村典久教授への質問において「論理的に法人税法 11 条の判断が先行するはずで選択的關係にあるとはいえないのではないか」という趣旨の発言をしている(租税法研究 36 号 127 頁)。

(30) なお、吉村典久教授は、浅妻准教授の質問に対し「論理として 11 条が先にあるということ自体は否定していませんが、実際の適用、現実には法規を適用する際には選択適用せざるを得ない」旨回答している(租税法研究 36 号 127 頁)。

(31) 一審判決に賛成するものとしては、中里実(後掲)、井上康一(後掲)の各論文であり、一審判決に反対ないし控訴審判決に賛成なのは、荻野豊(後掲)、平石雄一郎(「特定外国子会社に生じた欠損金の損金算入の是非」ジュリスト 1279 号 165 頁)、山下乡(「特定外国子会社の欠損を内国法人の損金に算入することの是非」税務弘報 2005 年 7 月号 80 頁)、細川健(「特定外国子会社等に生じた欠損金額を内国親会社の損金に算入できないとした事例」税務事例 39 巻 1 号 14 頁)、高安満(「タックス・ヘイブン税制と実質所得者課税の関係—便宜置籍船会社の留保金課税と損益通算—」税大論叢 54 号 489 頁)等である。

(32) 井上康一「タックスヘイブンで設立された特定外国子会社等の欠損を内国法人の損金の額に算入することは、租税特別措置法 66 条の 6 によって禁止されないとされた事例」(税務事例 36 巻 9 号) 38 頁。

(33) 荻野豊「特定外国子会社に生じた欠損金の損金算入の可否」(TKC 税研情報 13 巻 3 号) 81 頁。

(34) 中里前掲注(20)73 頁。

(35) 中里前掲注(20)75 頁。

(36) 今村前掲注(19)122 頁

(37) 中里実「政策税制の政策目的に沿った限定解釈」(JTRI 税研 129 号) 78 頁。

(38) 同判決は「法人税法 69 条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという制度である。これは、同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。」(民集 59 巻 10 号 2970 頁)と述べており、外国税額控除制度が政策目的のための制度であるとしている。

(39) 井上前掲注(17)40 頁。

(40) 中里前掲注(19)70 頁、租税判例研究会(平成 19 年 12 月 7 日)における中里発言。

(41) 金子前掲 117 頁。

(42) 高橋前掲解説 87 頁。

(43) 馬木昇「パナマ便宜置籍船の法律実務—株式会社法・船舶登記登録法・船舶抵当法—」141 頁。