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－

髙安　　　滿

（税務大学校
研究部教授）

要　約

１　研究の目的、問題点等

海運業において、タックス・ヘイブンであるパナマやリベリア等の国々の便宜置籍船（会社）を利用し、我が国の船主（実質的所有者）又は親会社が諸々な経済的便益を享受しており、その一つに利益に対する税負担の軽減効果がある。

我が国では当該租税回避行為に対し、当初、法人税法第 11 条《実質所得者課税の原則》の規定により対応していたが、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に、執行面での安定性に必ずしも問題なしとはしない面があったため、昭和 53 年 4 月 1 日以降は新たに創設された租税特別措置法（以下「措置法」という。）第 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》の規定により対応しているところである。

先般、ある船会社が特定外国子会社等であるパナマの便宜置籍船会社の欠損の金額を法人税法第 11 条の規定により自社の損益と通算し申告したことに対し、課税当局は措置法第 66 条の 6 の規定により当該損益通算を否認し課税処分を行ったところ、当該船会社は、当該処分を不服として、不服申立を経て訴訟を提起している。

そこで、本稿においてタックス・ヘイブン（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）規定（特別法）と実質所得者課税の原則規定（一般法）の適用関係を研究することとする。

２　研究の概要等

（１）便宜置籍船について

①　便宜置籍船とは税金や人件費の削減を目的に外国籍で登録した船舶をいい、FOC（Flag of Convenience）と略されている。これは、戦後に起こった特殊な現象で、世界の各国の船主が、税金の安い、もしくは所得

税の全然かからない国へ船籍を移してもっぱら資本の蓄積を図り、あわせて国際安全法規、定員法、最低賃金制等の制約から逃れて、運航経費を極度に切り詰め、その面からも利益の増加を図ることを狙ってタックス・ヘイブンへ生産手段である船の籍を移す、という現象である。

② 便宜置籍船の受入国の代表は、リベリア、パナマ、キプロス、バハマ、マルタ等が挙げられ、これら便宜置籍国の共通点として、英国のロッチデール海運調査委員会の報告書は次の 6 点を確認している。

(a) 登録国が外国人による船舶の所有または管理を許す。

(b) 登録が容易である。通例、外国にある領事館で登録できる。また登録の異動が制限されていない。

(c) 船からの収入に対する税金が課せられないか、または低い。トン単位の登録料や年額料が、ほんのわずかである。将来の免税に関する保証あるいは諒解も得られる。

(d) 登録国は将来ともそれほどの海運を必要としない（しかし大きいトン数への料金から受けとる金額は国家収入の重要部分を占め支出のバランスをもたらしている)。

(e) 外国人乗組みは自由に許されている。

(f) 登録国は、管理や国際法令を課する力や機関を持たず、会社を管理する意志も力も持っていない。

（２）本研究の出発点となる訴訟について

① 松山地裁平成 16 年 2 月 10 日判決

本件の概要は次のとおりである。海運業を営む原告（内国法人）がパナマに外国子会社（便宜置籍船会社）を昭和 58 年に設立。当該原告は設立当初から外国子会社名義の資産、負債及び損益がすべて原告に帰属するものとして法人税の申告をしていた。具体的には当該外国子会社の欠損の金額を原告の損金に算入していたものである。課税当局はこれに対し措置法第 66 条の 6 を適用し更正処分を行ったことから、争点 1 : 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、措置法第 66 条の 6 によって禁止されるか、争点 2 : 租税回避のおそれがない場合には、措置法第 66 条の 6 の適用が否定されるか、を争点として訴訟となったものである。本件について、松山地裁は、「法人税法第 22 条第 3 項は、内国法人の損金に算入すべき金額について、別段の定めがあるものを除き、同項第 1 号ないし第 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」としながらも、「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、措置法第 66 条の 6 によって禁止されるとすることはできない。」として、原告が勝訴（国敗訴）した事案である。

② 高松高裁平成 16 年 12 月 7 日判決

上記事案の控訴審で、高松高裁は、「タックス・ヘイブン対策税制の立法趣旨に鑑みれば、措置法第 66 条の 6 は、特定外国子会社等に欠損の金額が生じた場合には、それを当該年度の内国法人の損金の額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等にあたる場合には、同条第 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を適用する余地はない。」及び「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第 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、措置法第 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のみで判断すべきである。」として、控訴人（国）が勝訴した事案である。

なお、本件は現在、最高裁に上訴されている。

（３）租税特別措置法の性格

租税法の法源として、やや特殊な性格を有する法律として、措置法がある。これは、各国税に関する租税特別措置を定めた法律であり、その規定

は個別租税法の規定に対する特例の性質をもっているから、各国税に関する規定がこの法律によってどのように修正されているか、注意を払う必要がある。

さらに、租税法の解釈として、措置法（政策税制）に関する規定の解釈についても、原則として文理解釈によるべきであるが、必要に応じて規定の趣旨・目的を勘案すべきである。その場合には規定の立法趣旨の参照が必要となることが多いであろう。

（4）タックス・ヘイブン対策税制について

タックス・ヘイブン対策税制の目的は、タックス・ヘイブンにある外国子会社等で我が国株主により支配されているようなものに我が国株主が所得を留保し、我が国での税負担を不当に軽減することを規制することにあり、これら国内株主の租税回避を防止するために、租税回避防止論としての合算課税方式により国内株主に課税することとしたものである。なお、この合算課税方式の考え方としては、国内のみで活動している企業や支店の形で海外に出ている企業とのバランス、公平を図らなければならない、という課税の中立論もあるが、中立性の議論から出発する場合には外国子会社等の事業活動の内容をみることなく、タックス・ヘイブン所在のすべての外国子会社等の留保所得を合算課税の対象とせねばならなくなり、我が国企業の海外での活動の実態を無視する結果にもなりかねないので、中立論は本税制では採用されなかった。

（5）外国子会社等の欠損の金額について

我が国のタックス・ヘイブン対策税制は、子会社等の法人格を否認することなく、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対し、擬制収益ないし擬制配当として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。これは、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我が国の税制において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

計算についての法人税法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。したがって、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（子会社等の欠損の金額はその子会社等の段階で5年間（平成17年改正で7年間）にわたり繰越しが認められるにすぎない。）。また、先進諸国においてもタックス・ヘイブン対策税制が採用されているところであるが、特定外国子会社等において生じた欠損の金額を内国法人の所得と合算するという制度を採用している国は存しないようである。

（６）実質所得者課税の原則（法律的・経済的）について

法人税法第11条の規定は、いわゆる実質所得者課税の原則を定めたものであるが、その意義については、二つの見解があり、一つは法律上の帰属を重視する考え方である法律的帰属説と呼ばれるものであり、他の一つは経済上の帰属を重視する考え方である経済的帰属説と呼ばれるものである。そして、私法と租税法の関係において、租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されており、租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきであり、現在においては、法律的帰属説が通説とされている。

（７）法人格否認の法理について

法人格否認の法理は私法上の法理ではあるが、租税法上においてもこの法理の適用には妥当性が認められている。しかしながら、過去の課税処分に当たって、この法理の主張による課税処分はほとんど見当たらない。なお、過去の裁判例では、法形式による課税処分後に納税者が経済的実質に基づく問題提起に照応してこの法理が議論されているところであるが、法人という法的形態を利用した納税者自らがこの法理の適用を主張することは信義則上許されないことは明らかであろう。

3　結論

業界団体から特定外国子会社等の欠損の金額についても合算対象とすべき税制改正要望が提出されているが、むしろタックス・ヘイブン対策税制は、タックス・ヘイブンを利用する国際的租税回避行為に対処するため制度導入以降、続出するループホールに対し数次にわたり拡充の改正が行われているのが現状である。

タックス・ヘイブン対策税制の立法趣旨、経緯及び措置法第 66 条の 6 の規定をみると、措置法第 66 条の 6 所定の特定外国子会社等に該当する以上、課税対象留保金額の有無を問わず、当該規定を適用すべきであって、特定外国子会社等に生じた損益を実質所得者課税の原則によって内国法人の損益を取込むことはできないと解するべきである。

さらに、内国法人が、種々の経済的・法律的特典を享受するために設立し、事業の当事者となっている特定外国子会社等に対し、自らの租税負担を免れるという自己都合により、法人格否認の法理を援用することは許されないと解するべきである。

したがって、措置法第 66 条の 6 と法人税法第 11 条とは、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はいえ、両者の適用が競合する場面では、やはり特別法である措置法の規定が適用されると解すべきである。そして、措置法第 66 条の 6 第 2 項第 2 号の特定外国子会社等の未処分所得の金額の規定により、特定外国子会社等の欠損の金額は翌事業年度以降の未処分所得の金額を算出する際に考慮されるにすぎず、それを内国法人の損金の額に算入することはできないと解するべきである。

目　　　　次

はじめに…………………………………………………………… 498
第１章　便宜置籍船について………………………………………… 499
　１　便宜置籍船の歴史……………………………………………… 499
　２　便宜置籍船の定義……………………………………………… 499
　３　便宜置籍国等…………………………………………………… 500
　４　我が国の状況…………………………………………………… 501
第２章　本稿の出発点となる訴訟の概要…………………………… 503
　１　松山地裁　平成 14 年（行ウ）第 4 号　平成 16 年 2 月 10 日判決‥ 503
　２　高松高裁　平成 16 年（行コ）第 7 号　平成 16 年 12 月 7 日判決‥ 508
　３　本判決に係る研究解説………………………………………… 514
　４　参考類似判例…………………………………………………… 517
第３章　租税特別措置法の性格……………………………………… 520
　１　法源としての措置法…………………………………………… 520
　２　措置法の解釈…………………………………………………… 520
第４章　タックス・ヘイブン対策税制の創設経緯………………… 522
　１　我が国におけるタックス・ヘイブン対策税制の創設………… 522
　２　創設に当たっての当時の状況………………………………… 523
第５章　外国子会社等の欠損の金額について……………………… 525
第６章　実質所得者課税の原則（法律的・経済的）について…… 528
　１　法律行為と租税法の適用……………………………………… 528
　２　実質所得者課税の原則………………………………………… 528
　３　二つの見解についての学説…………………………………… 530
　４　小括……………………………………………………………… 537
第７章　法人格否認の法理について………………………………… 539
　１　法人格否認の法理とは………………………………………… 539
　２　租税関係での適用について…………………………………… 540

３　小括…………………………………………………………… 542
結びに代えて…………………………………………………… 543

はじめに

海運業において、タックス・ヘイブンであるパナマやリベリア等の国々の便宜置籍船（会社）を利用し、我が国の船主（実質的所有者）又は親会社が諸々な経済的便益を享受しており、その一つに利益に対する税負担の軽減効果がある。

我が国では当該租税回避行為に対し、当初、法人税法第 11 条《実質所得者課税の原則》の規定により対応していたが、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に、執行面での安定性に必ずしも問題なしとはしない面があったため､昭和 53 年 4 月 1 日以降は新たに創設された租税特別措置法（以下「措置法」という。）第 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》の規定により対応しているところである。

先般、ある船会社が特定外国子会社等であるパナマの便宜置籍船会社の欠損の金額を法人税法第 11 条の規定により自社の損益と通算し申告したことに対し､課税当局は措置法第 66 条の 6 の規定により当該損益通算を否認し課税処分を行ったところ、当該船会社は、当該処分を不服として、不服申立を経て訴訟を提起している。

そこで、本稿においてタックス・ヘイブン（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）規定（特別法）と実質所得者課税の原則規定（一般法）の適用関係を研究することとする。

第１章　便宜置籍船について

１　便宜置籍船の歴史

便宜置籍船というものは最初に 1922 年にパナマに登録されたが、この現象は第二次世界大戦後までは大した意義を持たず(1)、その後 1940 年代終わり頃から起こった特殊な現象で、それは、世界の各国の船主が税金の安いもしくは所得税の全然かからない国へ船籍を移してもっぱら資本の蓄積を図り、あわせて国際安全法規、定員法、最低賃金制等の制約から逃れて、運航経費を極度に切り詰め、その面からも収益の増加を図ることを狙って所得税のかからない国へ生産手段である船の籍を移す、という現象(2)である。

国際海運では、競争激化に伴い、船主は自らの船舶を便宜置籍国に移転することが経営戦略上最も有利であると考えており、したがって、便宜置籍船及び便宜置籍国は船主の意向に歩調を合わせるかのように増加した。

２　便宜置籍船の定義

便宜置籍船とは税金や人件費の削減を目的に外国籍で登録した船舶をいい、FOC（Flag of Convenience）と略されている。また、ITF（International Transport Workers’Federation ： 国際運輸労連）は、便宜置籍船の定義を「船が伝統的海運国と考えられない国の旗を掲げ、船の所有権や監理が、掲げている国とは別なところにある場合、これは便宜置籍船と考えられる（1968 年第 29 回 ITF 世界大会採択）」としている(3)。

また、便宜置籍船の共通点として、英国のロッチデール海運調査委員会は次の 6 点を確認している(4)。

（１）　木畑公一『便宜置籍船』157 頁（成山堂書店、1974)。
（２）　平井洋報告「税制と海運の国際競争力」『第十回研究会記録』305 頁（日本租税研究協会、1958)。
（３）　木畑・前掲注(1) 5 頁。
（４）　木畑・前掲注(1) 156 頁。

① 登録国が外国人による船舶の所有または管理を許す。

② 登録が容易である。通例、外国にある領事館で登録できる。また登録の異動が制限されていない。

③ 船からの収入に対する税金が課せられないか、または低い。トン単位の登録料や年額料が、ほんのわずかである。将来の免税に関する保証あるいは諒解も得られる。

④ 登録国は将来ともそれほどの海運を必要としない（しかし大きいトン数への料金から受けとる金額は国家収入の重要部分を占め支出のバランスをもたらしているが)。

⑤ 外国人乗組みは自由に許されている。

⑥ 登録国は、管理や国際法令を課する力や機関を持たず、会社を管理する意志も力も持っていない。

現在の我が国においては、タックス・ヘイブン対策税制により、税制上のメリットはほとんどなくなってしまったが、今でも便宜置籍が行われる理由としては外国人の配乗の自由と便宜置籍国に設立した会社への監督、規制がないことによるものと考えられる。

なお、本研究とは関係ないが、水産資源に係る各種漁業協定に加盟していない国に船籍を置き、捕獲規制のかかっている魚種を捕獲する便宜置籍魚船も税務とは別の次元で問題となっている。

３　便宜置籍国等

このようなフラッギングアウト（本国籍船の外国籍化）の受入国として、1980 年代後半以降は、①便宜置籍国、②オフショアまたは国際船舶登録制度導入国、③二重登録制度導入国の 3 つの形態に区分することができる。

以下に、便宜置籍国のいわば監視機関としての役割を担う ITF の公正慣行委員会の基準により受入国を区分すると次のとおりである(5)。

（5） シップ・アンド・オーシャン財団「シリーズ No.1　国際海運市場の現状と課題」

① 便宜置籍国

リベリア、パナマ、キプロス、バハマ、マルタ、セント・ビンセント、アンチグ＆バルブダ、ジブラルタル、オランダ領アンチル、ケイマン諸島、クック諸島、スリランカ、ツバル、ホンジュラス、マーシャル諸島、モーリシャス、バヌアツ、バルバドス、ベリーズ、ブルマ、リビア、レバノン、カナリア諸島、ドイツ国際船舶登録制度の 24 ヶ国

② オフショアまたは国際船舶登録制度導入国

英国（マン島）、フランス（ケルゲレン島）、ノルウェー（NIS）、デンマーク（DIS）、ルクセンブルク、ポルトガル（マデイラ）、イタリア（IIS）の 7 ヶ国

③ その他（二重登録制度導入国）

香港、フィリピン、シンガポールの 3 ヶ国

４ 我が国の状況

次に、我が国日本国商船隊の船腹量をみると、平成 17 年の我が国の商船隊の船腹量は 2,009 隻（対前年比 113 隻増加）、重量トンベースで 1 億 1,766 万トン（同 14％増）と報告されている。この内、日本船籍は 95 隻、重量トンベースで 957 万トンとなっており、総体に占める割合は、隻数ベースで 4.7％、重量トンベースで 8.1％である。なお、外国用船は、1,914 隻、重量トンベースで 1 億 808 万トンである。さらに、船籍別にみていくと、パナマ籍 1,391 隻（商船隊全体に対するシェア 69.2％）、5,478 万総トン（同 67.9％）、リベリア籍 107 隻（同 5.3％）416 万総トン（同 5.2％）など、いわゆる便宜置籍船を含めた外国用船がほとんどとなっている(6)。これは、昭和 53 年に日本籍船隻数（1,204 隻）と外国用船隻数（1,290 隻）が逆転した以後日本籍船

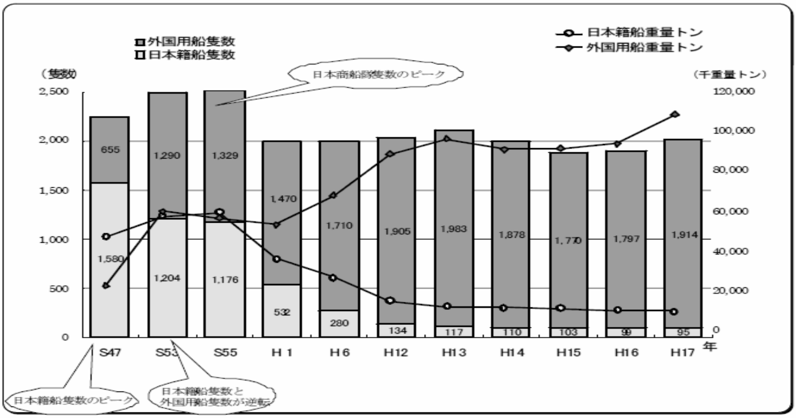
http://nippon.zaidan.info/seikabutsu/2001/00799/contents/00003.htm（2006 年 8 月 28 日現在）。

（6） 国土交通省海事局編『海事レポート（平成 18 年版）』84 頁（日本海事広報協会、2006）。

隻数が減少の一途を辿ったことの結果である。

我が国は、このようなフラッギングアウトに対し、貿易物資の安定輸送を図り、外航海運の国際競争力を高め、日本籍船・日本人船員の維持・確保のための国際船舶制度を平成８年に導入したが、十分な効果をあげたとは言えない状況である。

○　日本商船隊の構成の変化（平成18年版　海事レポートから）



第２章　本稿の出発点となる訴訟の概要

１　松山地裁　平成 14 年（行ウ）第４号　平成 16 年２月 10 日判決(7)

（１）事案の概要

本件は、海運業を営む原告（内国法人）がパナマ共和国に外国子会社Ａ社（100％子会社で便宜置籍船会社、以下「Ａ社」という。）を昭和 58 年６月に設立。当該原告はＡ社を設立して以来、Ａ社名義の資産、負債及び損益がすべて内国法人親会社である原告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いた。具体的には当該Ａ社の欠損の金額を原告の損金に算入していたものである。これに対し被告である課税当局は、原告の平成７年７月期、平成８年７月期、平成９年７月期の法人税及び消費税等の確定申告について、Ａ社の欠損の金額は内国法人親会社である原告の損益に含まれないことから措置法第 66 条の６を適用し、平成 10 年９月 29 日付けで各更正処分を行った結果、主として次の２点について争われたものである。

なお､当該Ａ社が措置法第 66 条の６第１項に規定する特定外国子会社等に該当し、かつ、同法第３項、第４項に規定する適用除外の要件を満たさないことについては当事者間に争いはない。

争点１：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、措置法第 66 条の６によって禁止されるか。

これに係る原告の主張は次のとおりである。

①　措置法第 66 条の６は､課税要件として同条第１項所定のとおり､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、このうち後者の要件を充たさない本件においては、措置法第 66 条の６が適用されることはない。

②　また､措置法第 66 条の６第２項第２号は､未処分所得の金額の計算方

（７）　訟月 52 巻２号 690 頁以下（286 頁以下)。

法を規定しているに過ぎず、措置法第66条の6によって特定外国子会社等に係る欠損の金額は翌事業年度以降の未処分所得の会社の計算において控除すべきものとして繰り越すことを強要され、単年度ごとに親会社たる内国法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入することが禁止されているということはできない。

争点２：租税回避のおそれがない場合には、措置法第66条の6の適用が否定されるか。

これに係る原告の主張は次のとおりである。

① そもそも、措置法第66条の6は、海外の子会社を利用して親会社たる内国法人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、法人税法第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親会社たる内国法人に課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内国法人の損金の額に算入すること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。このような措置法第66条の6の立法趣旨等からすれば、措置法第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。

② Ａ社は、いわゆるペーパーカンパニーであり、原告の一部門であって、Ａ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、原告は、Ａ社設立以来、一貫して、Ａ社名義の資産、負債及び損益はすべて実質的には原告に帰属するものとして、原告の決算に含めて確定申告をしてきたものであるから、原告の所得の金額の計算上、Ａ社の損益を原告に帰属するものとすることには、何ら租税回避のおそれはない。したがって、Ａ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、措置法第66条の6の適用は否定されるべきである。

（２）松山地方裁判所の判断

イ　争点１について

(ｲ) 本件において、被告は、上記のとおり、Ａ社が特定外国子会社等に該当することから、Ａ社には措置法第 66 条の 6 の規定が適用される結果、Ａ社に係る欠損の金額につき内国法人の所得の金額の計算上、その損金の額に算入することは禁止されるとしてこれを否認し、本件更正処分等を行ったものである。この点につき、被告は、特定外国子会社等に欠損の金額が生じた場合にも措置法第 66 条の 6 が適用され、当該外国法人が特定外国子会社等に該当すれば、その法人に係る欠損の金額を内国法人の所得の金額の計算上、損金に算入することが禁止されると主張するので、その当否につき、検討する。

(ﾛ) ＜証拠略＞によれば、子会社に係る所得課税特例制度の立法趣旨等は、以下のとおりであると認められる。

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・ヘイブン）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第 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税特例制度（いわゆるタックス・ヘイブン対策税制）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（措置法第66条の6第1項）。

(ハ) 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等に照らすと、措置法第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すぎず、特定外国子会社等に欠損の金額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。

(ニ) 被告は、措置法第66条の6第2項第2号が、特定外国子会社等の未処分所得の金額につき、特定外国子会社等の所得に、その所得に係る事業年度開始の日前5年以内に開始した各事業年度において生じた欠損の金額に係る調整を加えたものとすることを定めていることから、措置法第66条の6は、特定外国子会社等に欠損の金額が生じた場合には、それを5年間は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おり、内国法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入することを禁止するものであると主張する。

しかし、同条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金額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、法人税法等の特例であるところ（措置法第1条）、法人税法第22条第3項は、内国法人の損金の額に算入すべき金額について、別段の定めがあるものを除き、同項第1号ないし第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（なお、措置法第 66 条の 6 第 2 項第 2 号が、法人税法第 22 条第 3 項の別段の定めに当たらないことも明らかである。)。(傍点筆者)

だとすれば、措置法第 66 条の 6 が、上記のような法人税法の規定に加えて、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が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、本則である法人税法第 22 条第 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を算定するに当たり、5 年以内に生じた欠損の金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。

(ホ) また、被告は、措置法第 66 条の 6 第 2 項第 2 号が特定外国子会社等に係る欠損の金額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はできない。

(ヘ) 以上によれば、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が、措置法第 66 条の 6 によって禁止されるとすることはできない。(傍点筆者)

ロ　結論

以上のとおり、被告の措置法第 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、原告の請求はいずれも理由があるから認容することとし、＜主文略（処分取消）＞

のとおり判決する（国敗訴）。

２　高松高裁　平成 16 年（行コ）第７号　平成 16 年 12 月７日判決[8]

（１）上記事案の控訴人（被告、課税当局）が行った控訴における控訴審での争点は次のとおりである。

争点１：措置法第 66 条の６及び実質課税の原則について

これに係る被控訴人（原告、内国法人）の主張は次のとおりである。

イ　措置法第 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、措置法第 66 条の６を内国法人親会社に適用することはできない。措置法第 66 条の６第２項第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金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、措置法第 66 条の６は、特定外国子会社等に欠損の金額が生じた場合に、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Ａ社に適用対象留保金額はないのであるから、措置法第 66 条の６は適用されない。

ロ　そもそも、措置法第 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、法人税法第 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即したものである。このような措置法第 66 条の６の立法趣旨等からすれば、措置法第 66 条の６は、租税回避

（８）　訟月 52 巻２号 667 頁以下（263 頁以下）。

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、Ａ社は、いわゆるペーパーカンパニーであり、被控訴人の一部門であって、Ａ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、被控訴人は、Ａ社設立以来、一貫して、Ａ社名義の資産、負債及び損益はすべて実質的には被控訴人に帰属するものとして、被控訴人の決算に含めて確定申告をしてきたものであるから、被控訴人が、確定申告にあたり、Ａ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Ａ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、措置法第 66 条の 6 の適用は否定されるべきである。

争点２：（本件に措置法第 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、Ａ社の欠損の金額を被控訴人の損金の額に算入できるか。

これに係る被控訴人の主張は次のとおりである。

法人税法第 11 条はいわゆる否認規定であり、被控訴人は、法人税法第 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Ａ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、Ａ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、Ａ社に帰属する欠損金額もなければ、Ａ社独自の会計帳簿も存在していない。また、Ａ社は単なる名義上の存在で、実体を有せず、被控訴人の単なる一営業部門に過ぎない。

争点３：控訴人の当審における「Ａ社と被控訴人とは別法人である」旨の主張(9)は、許されない理由の差替えにあたるか、又は、時機に後

（9） 争点 2 における控訴人の主張のなかの「仮に、本件の場合に、措置法第 66 条の 6 を適用することができないとしても、被控訴人とＡ社は法人格を異にする別法人であって、Ａ社に生じた欠損金について異なる内国法人である被控訴人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。」の部分。

れたものとして許されないか。

これに係る被控訴人の主張は次のとおりである。

イ　「A社と被控訴人とは別法人である」旨の控訴人の主張は、A社名義の資産、負債及び損益が実質的には被控訴人に帰属するもとしても、内国法人親会社には措置法第66条の6が適用される結果、特定外国子会社等に生じた損失額は、内国法人の所得金額から減算することはできないという本件更正処分等の附記理由と基本的要件事実を異にするものであり、このような理由の差替えは許されない。

ロ　原審において争点整理を行っているにもかかわらず、控訴人が、当審に至って、総額主義の立場を前提に、A社と被控訴人が別法人であることを理由に、本件更正処分等を適法と主張するのは、時機に後れた主張として許されない。

（2）高松高等裁判所の判断

イ　争点1について

(ｲ) 法人税法第22条第3項は、内国法人の損金の額に算入すべき金額として、別段の定めがあるものを除き、同項第1号ないし第3号所定の額と定めているところ、内国法人と法人格を異にする外国の子会社に係る欠損の金額がこれに含まれないことが原則であることは明らかであるが、実質所得者課税の原則（法人税法第11条）により、外国の子会社に係る欠損の金額を内国法人の損金に算入できるのかが、タックス・ヘイブン対策税制との関係で問題となる。そこで、まず実質所得者課税の原則及びタックス・ヘイブン対策税制の内容、立法趣旨等について検討する。

実質所得者課税の原則とは、収益の法律上帰属するとみとめ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（法人税法第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当然の条理を確認的に定めた規定である。（なお、法人税法第 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、法人税法第 11 条から当然解釈できるとみるべきである。）

他方、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・ヘイブン）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、上記法人税法第 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・ヘイブン対策税制が導入された。タックス・ヘイブン対策税制とは、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を特定外国子会社等とした上で、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し（措置法第66条の6第1項)、他方で、特定外国子会社等の未処分所得の金額につき、特定外国子会社等の所得に、その所得に係る事業年度開始の日前5年以内に開始した各事業年度において生じた欠損の金額に係る調整を加えたものとすることとした（措置法第66条の6第2項第2号）ものである。

(ロ) 上記のタックス・ヘイブン対策税制の立法趣旨に鑑みれば、措置法第66条の6は、特定外国子会社等に欠損の金額が生じた場合には、それを当該年度の内国法人の損金の額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等にあたる場合には、同条第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（法人税法第11条）を適用する余地はない。（傍点筆者）

これに対し、第1に、被控訴人は、措置法第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挙げて、措置法第66条の6は、特定外国子会社等に欠損の金額が生じた場合に、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と解すべきであると主張する。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、措置法第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の金額を当該年度の内国法人の損金の額に算入できる余地があるので、内国法人は措置法第66条の6第2項第2号により欠損の金額を繰り越すか、実

質所得者課税の原則による当年度の内国法人の損益と合算するかは、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第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。

第2に、被控訴人は、A社には租税回避のおそれはないのであるから、措置法第66条の6の立法趣旨から考えて、同条は適用されないと主張する。確かに、A社は、その設立以来一貫して合算申告を行っていたとのことであり、敢えて被控訴人が租税回避をしようとしたとは認められない。しかしながら、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、このような趣旨を鑑みれば、特段の明文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困難な要件を、措置法第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、措置法第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判断すべきである。（傍点筆者）

以上のとおり、被控訴人の主張はいずれも採用できない。

(ハ) そこで、A社が被控訴人の特定外国子会社等に該当するかであるが、＜前記前提事実略＞の事実によれば、A社は措置法第66条の6第2項第1号に規定する「特定外国子会社等」に該当し、かつ、同法第3項に規定する適用除外の要件を満たさないと解されるので、措置法第66条の6が適用され、A社の欠損の金額を被控訴人の当該年度の損金の額に算入することは許されない。

ロ　したがって、「A社には措置法第66条の6が適用されるため、同社の欠損の金額を被控訴人の所得金額から減額できない」旨を更正の理由として附記した法人税に係る本件更正処分等は、その余の点について検討するまでもなく、適法である。

ハ　結論

したがって、法人税に係る本件更正処分等についての被控訴人の請求はいずれも棄却すべきである。よって、これと異なる原判決を取り消して、<主文略（原判決取消）>のとおり判決する（国勝訴)。

なお、本件は現在、最高裁に上訴されている。

３　本判決に係る研究解説

（１）松山地裁判決に係るもの

イ　荻野豊税理士は、判旨に疑問があるとし、「しかるに、措置法 66 条の 6 は、特定外国子会社に生じた所得について、そのうち課税対象留保金額に相当するものを内国法人の益金に算入すべきものとしているに過ぎず、特定外国子会社に生じた欠損金額を内国法人の損金に算入すべきことを定めたものではない。」、さらに「このように、本件判決は、課税処分の理由とした法的根拠が相当でないというにとどまり、特定外国子会社に生じた欠損金額を内国法人の損金に算入したことが正当なものとして容認されるというものではない。」と述べられている(10)。

ロ　平石雄一郎教授は、判決には疑問があるとし、「X（原告）の主張に対し、判決は特定外国子会社等の欠損金を内国法人の損金の額に算入することが措置法 66 条の 6 によって禁止されているとすることはできない、とのみ判示することによってT（特定外国子会社）の欠損をXの損金の額に含めることを認めている。しかしこの問題は法人税法 22 条の基本規定も含めて判断されるべきであるのに、この点は判決文の文中において触れられつつも、判決には反映されていない。」、さらに、前掲荻野論文を引用し「『このように、本判決は、課税処分の理由とした法的根拠が相当でないというに止まり、特定外国子会社に生じた欠損金を内国法人の損金の額に算入したことが正当なものとして容認されるというものでは

(10)　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(2004)。

ない。』といえよう。」と述べられている[11]。

ハ　井上康一弁護士は、判決を是認するとし、「以上をまとめれば、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（被告）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。先に述べた課税処分の取消訴訟における主張責任の所在と弁論主義の適用を前提とし、かつ争点を重視する考え方に立てば、本件判決がＹの主張に基づき争点を絞り、その争点に限定した判断により結論を導くという手法をとること自体はあながち不当とはいえない。また、措置法66条の6は、特定外国子会社等に帰属する所得があることを前提とした上で、その『未処分所得の金額』の計算方法を定めたものとする本件判決の考え方も条文の文理解釈に忠実なものとして首肯できる。このように考えるなら、本件処分の適法性を、措置法66条の6を根拠に基礎付けようとしたＹの主張を排斥した本件判決の結論は是認されよう。」と述べられている[12] [13]。

---

(11)　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否」ジュリ1279号167頁（2004）。

(12)　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～39頁（2004）。

(13)　当該松山地裁判決には以上のほか、次の研究解説がある。川田剛「タックス・ヘイブン所在子会社等に生じた欠損金を親会社の所得と通算できるか」国際税務24巻12号20頁以下（2004）、占部裕典=大屋貴裕「特定外国子会社等の欠損を内国法人の損金に算入することの是非」税通59巻11号190頁以下(2004)、占部裕典=大屋貴裕「特定外国子会社等の欠損を内国法人の損金に算入することの是非」三木義一ほか編『[租税]判例分析ファイルⅡ』307頁以下（税務経理協会2006)、植野禎仁「国際取引にかかる租税判例、裁決例の分析〔第12回タックスヘイブン対策税制〕」国際商事法務32巻4号515頁以下(2004)、武田税法研究グループ「特定外国子会社の欠損金の損金算入」国際税務24巻12号102頁以下(2004)。

（２）高松高裁に係るもの

イ　山下学教授は、控訴審判決に賛成。本判決は不当判決ではないとし、「本判決は、原判決が措置法 66 条の 6 の解釈誤りを正した、正当な判決と考える。」。なお、原判決に対しては「現行のタックス・ヘイブン対策税制の制度が、利益（黒字所得）は無条件で留保金のみなし配当課税を行い、損失は 7 年間（平成 17 年改正前は 5 年間）の繰越損失しか認めない、という不合理を、法人税法本法の規定に戻ることによって解決しようとするものであり、評価はしうる。」。しかしながら、「本事件は上告されている。そこで、上告審において本事例・控訴審の欠点を指摘して納税者を支援したいが、前述のとおり、現行法の文理解釈から解すると、残念ながら叶わない。なぜなら、立法論となるからである。」と述べられている(14)。

ロ　細川健税理士は、「以上検討したように、高松高裁の判決理由には租税特別措置法第 66 条の 6 の適用範囲について疑問があるが、判決結果は賛成である。租税特別措置法第 66 条の 6 は特定外国子会社等の欠損金額を対象にしていないと考えられ、本件に法人税法第 11 条の適用が認められるのはパナマ法人Ｔに法律的、経済的実体が全くない場合に限定されると考えられる。」と述べられている(15)。

ハ　中里実教授は、「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化したものであり、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

(14)　山下学「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可否」税弘 53 巻 8 号 87 頁～88 頁（2005）。

(15)　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 18 頁（2007）、他に、細川健「タックスヘイブン対策税制の論点」税弘 55 巻 2 号 184 頁（2007）には、「法人税法第 11 条が適用されるのは、極めて限られた局面に限られると考えられ、便宜置籍船を現実に保有するパナマ法人には少なくとも法的実体が認められるところ、日本法人による法人税法第 11 条の適用は認められない。」を追加した同様の解説が掲載されている。

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。」とし、「すなわち、特別法であるタックス・ヘイブン対策税制は、一般法である実質所得者課税の原則に基づいて、タックス・ヘイブン子会社の欠損を親会社に帰属させることを禁止しているわけではなく、したがって、納税者には、一般法に基づいて、子会社の欠損を親会社に帰属させる余地が残されていると考えるべきなのではなかろうか。」と述べられている(16)(17)。

４　参考類似判例

（１）横浜地裁　平成11年（行ウ）第60号　平成13年10月10日判決(18)（確定）

本件は、外国に子会社を設立しその名義で外航船を取得したとする原告（内国法人）が、子会社はいわゆるペーパーカンパニーであり、外航船は実質的に原告の所有であるとして、その取得した外航船に係る措置法上の特定資産の買換えの特例（圧縮記帳）を適用した金額、当該外航船の減価償却費及び購入等のための諸費用を、原告の損金に算入し申告したものである。

本件について、横浜地裁は、証拠に基づいて、事実認定した上で外国子会社に法人格を有すると判断し、当該外航船は法律上外国子会社が所有しているものとして、原告の主張を退けた（国勝訴）事案である。

---

(16)　中里実「タックスヘイブン対策税制と赤字子会社」税研21巻2号75頁（2005)。

(17)　当該高松高裁判決には以上のほか、次の研究解説がある。品川克己「タックスヘイブン税制－昨今の論点と実務対策－」租税研究669号138頁以下（2005)、武田税法研究グループ「タックスヘイブン国にある特定外国子会社の欠損金は親会社の所得金額と相殺可能かどうか」国際税務27巻6号96頁以下(2007)。

(18)　税資251号順号8999。

（2）大阪高裁　平成3年（う）第510号　平成5年7月22日判決[19]（確定）

本件は、特定外国子会社等の課税対象留保金額を除外することにより法人税法第159条のほ脱罪を問われた事案である。

被告会社等からの「本件子会社は形式的ないわば借名（ダミー）に等しいペーパーカンパニーにすぎず､措置法第66条の6第1項にいう特定外国子会社等に該当しない。」という主張に対し、大阪高裁は「措置法第66条の6は、同条第1項所定の外国関係会社が所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第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、これらによることの可能な場合を含め、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、措置法第66条の6以下の規制を免れることはできない。更に、この規制措置は、所論のように子会社間の損益通算を認めないなど所得計算の方法において法人税法第11条が適用された場合と異なる点のあることは否定することができないけれども、この規制措置は、本来、当該内国法人に配当として分配されるべき子会社の所得について､分配を実現させるだけの支配力がありながら､海外子会社に留保所得として蓄積している点を租税回避とみて是正することを内容とするもので、もとより連結決算や連結納税と性格を異にするも

(19)　税資197号1703頁以下。

のである。そして、こうした規制の内容を全体としてみると、その課税ひいては所得計算の方法が不合理であるとは思われず、措置法第 66 条の 6 が違憲であるとはいえない。以上と異なる所論は独自の見解であって採用することはできない。」と判示している。

第３章　租税特別措置法の性格

１　法源としての措置法

租税法の法源[20]として、やや特殊な性格を有する法律として、措置法がある。これは、各国税に関する租税特別措置[21]を定めた法律であり、その規定は所得税法、法人税法などの個別租税法の規定に対する特例[22]の性質をもっているから、各国税に関する規定がこの法律によってどのように修正されているか、注意を払う必要がある[23]。

２　措置法の解釈

租税法の解釈として、具体的な事実に法を適用するためには、法の意味内容を明らかにする必要がある。租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。しかし、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことは、いうまでもない[24]。

したがって、措置法（政策税制）に関する規定の解釈についても、原則として文理解釈によるべきであるが、必要に応じて規定の趣旨・目的を勘案す

---

(20)　租税に関する法の存在形式を租税法の法源という。租税法の法源には、憲法・法律・命令・告示・条例・規則、条約・交換公文等がある。なお、通達は、極めて重要な機能を果たしているが、法源ではない。

(21)　租税特別措置とは、租税類別措置（異なる状況にあるために異なる扱いをすることを内容とする措置）とは異なり、担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、何らかの政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合に、税負担を軽減しあるいは加重することを内容とする措置のことで、税負担の軽減を内容とする租税特別措置を租税優遇措置といい、税負担を加重する租税特別措置を租税重課措置という（金子宏『租税法〔第 12 版〕』78 頁（弘文堂、2007)）。

(22)　措置法第１条《趣旨》で、「この法律は、当分の間、所得税、法人税、相続税、（中略）の特例を設けることについて規定するものとする。」と規定されている。

(23)　金子・前掲注(21) 91 頁。

(24)　金子・前掲注(21) 100 頁。

べきである。その場合には規定の立法趣旨の参照が必要となることが多いであろう[25]。

(25)　金子・前掲注(21) 101 頁。

第４章　タックス・ヘイブン対策税制の創設経緯

１　我が国におけるタックス・ヘイブン対策税制の創設

（１）我が国における本税制の創設は、すでに多くの先進諸国がタックス・ヘイブンの利用に対して何らかの措置をとっていること、OECD、国連等の国際機関が規制措置を勧告(26)していること、我が国においてもかねてより対策税制の必要性が論じられてきたこと等内外の潮流に応えようとするものであり、我が国の従来の税体系からみて画期的な意味をもっているといえる(27)。

（２）また、「昭和 53 年度の税制改正に関する答申」において以下のように記されている。

「近年、我が国経済の国際化に伴い、いわゆるタックス・ヘイブ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、税負担の公平な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。

(ｲ) いわゆるタックス・ヘイブ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・ヘイブンとしては、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済株式総数（出資総数）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。

(26)　昭和 52 年 9 月 OECD 理事会勧告。
(27)　国税庁「昭和 53 年改正税法のすべて」156 頁。

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、少額の持分保有に過ぎない株主は合算課税の対象外とする。

㈡ 正常な海外活動を阻害しないため、所在地国において独立企業としての実体を備え、かつ、それぞれの業態に応じ、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があると認められる海外子会社等は適用除外とする。

以上を基本的な考え方として、当面必要な立法措置を早急に講ずることとし、今後、我が国企業の海外進出の実態に即しつつ、さらに本措置の一層の整備を図っていくことが必要であろう。」とある。

2　創設に当たっての当時の状況

（1）当時、我が国の税体系の国際的側面は租税条約と国内法の中の国際租税に係る規定から成っていたが、国際間の租税回避を防止するための明示的な規定としては、租税条約の中に「独立企業の原則」、「特殊関連者間の行為計算の否認」等として条約締結国の居住者又は法人間の取引に係るいわゆるトランスファー・プライシング（移転価格操作）を否定する形でのみ限定的に規定されているにすぎなかった。しかし、近年（注：昭和 53 年を基準に）、いわゆる多国籍企業の活動が活発化するに伴い、国際的な租税回避の問題が OECD や国連の場で採り上げられるようになり、とりわけ、OECD は昭和52年9月国際的な租税回避を効果的に防止するには加盟国間の協力強化が必要であるとの見地から、「租税回避及び脱税防止のための法令上又は行政上の措置を強化し、かつ、これらの措置に関する各国の経験を交換すべきである」旨の理事会勧告を行っている。アメリカ、西ドイツ、カナダ、イギリス、フランス等の先進加盟国は既になんらかの形でタックス・ヘイブン対策税制を備えているにも拘らず、我が国においては未整備状態であったといえる。

（2）また、国内面では、我が国国会は、昭和 49 年の第 72 国会以来タックス・ヘイブンを利用する多国籍企業に対する課税の適正化の必要性を超党派的

に論議してきたが、とりわけ、衆議院外務委員会は昭和52年6月に行った「多国籍企業等国際経済に関する件」と題する決議の中で、「我が国企業が諸制度の不備に乗じ納税回避を図るが如き事態の出現をあらかじめ防止するため、納税を怠ったり租税回避地に逃避したりする企業に対する有効な規制措置を検討すること」を勧告している。他方、行政当局においてはタックス・ヘイブンを利用する納税回避は、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った。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たわけである。

（３）本税制は以上のような内外の要請に呼応して制定されたものであり、今後ますます複雑多様化する国際的な租税回避にも総合的に対応しようとするものであるということができる。なお、前出の「答申」は、「今後、我が国企業の海外進出の実態に即しつつ、さらに本措置の一層の整備を図って行くことが必要であろう」と述べ、実態面の変転に即応して本制度が完熟を図っていく必要を示唆している[28]。

---

(28)　国税庁「昭和53年改正税法のすべて」157頁。

第５章　外国子会社等の欠損の金額について

１　タックス・ヘイブン対策税制の目的は、タックス・ヘイブンにある子会社等で我が国株主により支配されているようなものに我が国株主が所得を留保し、我が国での税負担を不当に軽減することを規制することにあり、これら国内株主の租税回避を防止するために、租税回避防止論としての合算課税方式により国内株主に課税することとしたものである。

この合算課税方式の考え方としては、国内のみで活動している企業や支店の形で海外に出ている企業とのバランス、公平を図らなければならない、という課税の中立論もあるが、中立性の議論から出発する場合には子会社等の事業活動の内容をみることなく、タックス・ヘイブン所在のすべての外国子会社等の留保所得を合算課税の対象とせねばならなくなり、我が国企業の海外での活動の実態を無視する結果にもなりかねないので、中立論は採用されなかった。

２　また、外国子会社等の欠損の金額について、我が国のタックス・ヘイブン対策税制は、外国子会社等の法人格を否認することなく、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我が国の税制として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法人税法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。したがって、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（外国子会社等の欠損の金額はその外国子会社等の段階で 5 年間（平成 17 年改正で 7 年間）にわたり繰越しを認められるにすぎない（措置法 66 の 6②

二、措置法施行令39の15⑤、⑥)。)[29]。

3　ゆえに、この合算課税の過程において課税対象となる内国法人の所得に合算されるのは、各特定外国子会社等に係る課税対象留保金額相当額であって、その特定外国子会社等に欠損の金額が生じた場合に、その欠損金額を内国法人の所得の金額と通算することは認められない。なお、特定外国子会社等の相互間での所得金額と欠損金額との通算も認められず、特定外国子会社等において生じた欠損金額は、その特定外国子会社等の未処分所得の計算上5年間(平成17年改正で7年間)の繰越控除を認めて調整することとされている[30]。

この繰越控除については、タックス・ヘイブン対策税制が、特定外国子会社等の各事業年度の留保所得を親会社たる内国法人の所得に合算する(特定外国子会社等に所得がある場合にのみ取込む。)ものであり、特定外国子会社等に欠損の金額が生じた場合に何らかの手当てを講ずる仕組みを設けないと酷な制度になってしまうと考えられたことが、繰越欠損の規定を設けた理由である[31]。

4　さらに、タックス・ヘイブン対策税制創設前の既往に実質所得者課税により合算課税された特定外国子会社等については、今後は特定外国子会社等に該当するものは、原則として、具体的な課税方法を定めた本税制の適用を受けることとなり、当時の租税特別措置法関係通達66の6-19(昭和53年改正前に合算課税していた外国関係会社の取扱い)に「内国法人に係る外国関係会社で昭和53年改正後の措置法第66条の6の規定を適用した場合には同条に規定する特定外国子会社等に該当することとなるものの昭和53年4月1日前に開始した各事業年度に係る損益を当該内国法人の損益に合算して課税している場合における当該外国関係会社の同日以後開始する各事業年度の損益については、原則として同条の規定を適用するものとする。」と、取扱いが

(29)　高橋元監修『タックス・ヘイブン対策税制の解説』93頁(清文社、1979)。
(30)　高橋・前掲注(29)145頁。
(31)　高橋・前掲注(29)153頁。

明示されている。

なお、同通達の逐条解説においても、その文末で「すなわち、内国法人に係る外国関係会社で昭和53年改正後の措置法第66条の6の規定を適用した場合に同条に規定する特定外国子会社等に該当することとなるものの昭和53年4月1日前に開始した各事業年度に係る損益を当該内国法人の損益に合算して課税している場合には、当該外国関係会社の同日以後開始する各事業年度の損益については、従前の課税計算のいかんにかかわらず、原則として同条の規定を適用するのである。」と、解説されている(32)。

5　また、先進諸国においてもタックス・ヘイブン対策税制が採用されているところであるが、特定外国子会社等において生じた欠損を内国法人の所得と合算するという制度を採用している国は存しないようである(33)。

(32)　櫻井巳津男ほか『措置法通達逐条解説（法人税関係）』746頁（財経詳報社、1980）。

(33)　損失の取扱いとしては、6ヶ国（カナダ、フランス、ドイツ、日本、イギリス、アメリカ）において、被支配外国会社において生じた損失は、内国株主の所得と合算されることはない。占部裕典『国際的企業課税法の研究』70頁（信山出版、1998）。

第６章　実質所得者課税の原則（法律的・経済的）について

１　法律行為と租税法の適用

私法上の法律行為と租税法の関係において、租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである[34]。

また、租税法の適用にあたっては、課税要件事実の認定が必要である。他の法分野におけると同様に、租税法においても、要件事実認定に必要な事実関係や法律関係の「外観と実体」ないし「形式と実質」がくいちがっている場合には、外観や形式に従ってではなく、実体や実質に従って、それらを判断し認定しなければならず､法人税法第 11 条の実質所得者課税の原則を定めた規定は、このことを確認的に定めた規定である[35]。

２　実質所得者課税の原則

法人税法第 11 条の規定は､いわゆる実質所得者課税の原則を定めたものであるが、その意義については、二つの見解がありうる。一つは、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、という趣旨にこれらの規定を理解する考え方である。これを法律的帰属説と呼ぶことができる。他の一つは、これらの規定は、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と、解する立場である。これを、経済的帰属説と呼ぶこと

(34)　金子・前掲注(21) 104 頁。
(35)　金子・前掲注(21) 119 頁。

ができる[36]。

この二つの考え方の表現をもう二つほど示すと、次のとおりである。

① 実質所得者課税の原則は、所得の帰属を基礎づける社会関係について「形式」と「実質」とが食い違う場合に「実質」を基準にして所得の帰属を判定しようとする考え方であるが、何をもって「形式」といい、何をもって「実質」というかをめぐって、大きく分けて二通りの理解の仕方がある。一つは、所得の帰属の関係をもっぱら法律関係（特に私法上の法律関係）の枠内で理解し、外観上の法律関係（法律上の名義）を形式、真実の法律関係を実質とみる考え方であり、法律的帰属説と呼ばれる。もう一つは、所得の帰属関係について法律関係を形式、経済的な関係ないし事実上の関係を実質とみる考え方であり、経済的帰属説と呼ばれる。なお、法律的帰属説と経済的帰属説との対立は、課税要件事実の認定に関する法的実質主義（私法上の真実の法律関係に即して課税要件事実を認定すべきであるとする考え方）と経済的実質主義（私法上の真実の法律関係から離れてその経済的成果・目的・動機等に即して課税要件事実を認定すべきであるとする考え方）との対立の、所得の帰属の判定の場面における現われである[37]。

② 実質所得者課税の原則の規定の解釈は、「法律上帰属するとみとめられる者」および「享受する法人」という文言の理解を巡り、法的帰属説（または法的実質主義）と経済的帰属説（または経済的実質主義）の二つに分かれる。法的帰属説は、所得の帰属を法的な関係によって規律しようとする考え方で、「法律上帰属するとみられる者」とは、そう「みられる」に過ぎない「単なる名義人」であって真の法的権利者等ではなく、「享受する法人」こそが真の権利者に当たると解釈する。これに対して、経済的帰属説は、「法律上帰属するとみられる者」には真の権利者が含まれうるのであり、そうした者ではなく、所得を現実に（経済的に）「享受する

(36) 金子・前掲注(21) 148 頁。
(37) 佐藤英明編著『租税法演習ノート（租税法を楽しむ 21 問）』35 頁（弘文堂、2005）。

法人」に、所得が帰属すると解釈する(38)。

３　二つの見解についての学説

（１）法律的実質主義（法律的帰属説）の規定と解する見解

イ　中川一郎博士の見解(39)

中川博士は、「所得や財産が法律形式上帰属する者とその経済的実質を享受する者とが異なっている場合には、経済的実質を享受する者に課税しなければ、納税者の実質的担税力に応じた公平な課税にはならないというのである。これをいわゆる実質課税主義といい、我が国の税務行政においては常識化して通用している。しかし、具体的事案に直面して、一体誰に帰属するのかということになると、必ずしも結論は一致しない。帰属を決定する目印が判然としないのであるから、これは当然なことである。もちろん「経済的実質を享受する」という文言上の目印はある。しかし、この文言がどのように具現するのかということになると、同じ文言の発音を反復する外あるまい。課税が実質的な担税力に即応しなければならないことは、まさにそのとおりである。しかし、法律上の所得者に、法律上の財産の所有者に、課税することが、どうして実質的な担税力に即応しないことになるのか。法律上の所得者が、経済的実質的な利益の享受者でないというのは、いかなる場合を考えているのか。登記名義人とは異なるが、法律上の所有者とは一致する。一体いかなる場合に、法律上の権利者と経済的実質的な利益の享受者とが一致しないのか。われわれも随分考えたが、いかなる場合がそれに該当するのか考えつかない。いうところの経済的実質的な利益の享受は、必ず法律上も権利の帰属する場合である。虚偽行為を考え、債権行為と物権行為とをわけて考えれば「法律形式上」とまま子扱いしなくてもよい。それよりも、帰属に明白な目印のないことは、恣意的課税の温床になることを憂慮する。

(38)　岡村忠生『法人税法講義』20 頁（成文堂、2004）。
(39)　吉良実『実質課税論の展開』285 頁～286 頁（中央経済社、1980）。

しかもいうところの実質課税は、納税義務者の不利益のためのみでなく、利益のためにも適用されなければならないが、これはかえって不心得な納税義務者の脱税を合法化さす結果になることも忘れてはならない。現に所得税法 12 条に実質所得課税の原則の規定があり、法人税法 11 条にも同旨の規定があるが、収益を享受する者は名義人ではないが、真実の権利者であるから、別に変わったことを規定しているものではない。名義人と権利者とが異なる場合には、権利者に課税客体が帰属するという当然なことを規定したものである。」述べられている。

ロ　北野弘久教授の見解(40)

北野教授は、「この規定（筆者注　現行所得税法 12 条の規定）については、文理解釈上二つの解釈が可能である。第一に、「単なる名義人」という言葉がもちいられている点を重視すると、この規定は、単に真の法律上の帰属者に課税することを規定したにすぎないと解される（いわば「法対法」の問題)。第二に、「収益の享受」という言葉がもちいられている点を重視すると、この規定は、もし法律上の帰属者と経済上の帰属者とが異なる場合に後者に課税することを容認した規定であるとも解することができる（いわば「法対経済」の問題)。負担の公平を重視する観点からは第二の見解を取るべきであるという議論も考えられないが、しかし法的安定性・予測可能性を重視する立場からは、第二の見解はとりえない。第一の見解は、いわゆる法的実質主義であって、これはなにも税法固有の問題ではない。したがって、もし、同規定が第一の見解を意味するものであれば、同規定は当然のことを規定した確認的規定にすぎないといえよう。我が国において、従来所得の帰属に関する実質主義の例として論ぜられてきた場合を検討すると、ほとんどが、第一の、いわゆる法的実質主義の問題であった。第二の、いわゆる経済的実質主義が論ぜられねばならない場合とは具体的にどのような場合であ

(40)　吉良・前掲注(39) 288 頁～289 頁。

るかはいまのところ必ずしも明らかではないが、仮にそのような必要がある場合、所得税法 12 条のごとき包括的な一般規定により、法律上の帰属の否定を許容することは妥当でない。具体的な否認要件を規定した個別的な明文をもって対処すべきであろう。」と述べられている。

ハ　金子宏教授の見解[(41)]

金子教授は、「これは（筆者注　所得税法 12 条、法人税法 11 条等の規定を指す。）いわゆる実質所得者課税の原則あるいは課税物件の帰属に関する実質主義を定めた規定であるが、この規定がいかなる意味において実質所得者課税を定めたものであるかについては、二つの見解がありうる。第一のそれは、課税物件の法律上の帰属につき、その外観（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きめるべきである、という趣旨にこれらの規定を理解する立場である。これを、仮に、法律上の帰属に関する実質主義と呼ぶことにしよう。第二の見解は、これらの規定は、法律上の帰属と経済上の帰属が相違する場合には、経済上の帰属に即して課税物件の帰属を決定すべきことを一般的に定めている、と解する立場である。これらの規定が「収益の享受」というような経済的な表現を用いている点からすると第二説が正しいように見えるし、名義人というような表現を用いている点からすると第一説が正しいようにも見える。文理的にはどちらの解釈も可能である。ただ、第一説をとった場合には、担税力に適合した課税が多少ともゆがめられることになるし、また、法律上の実質に即して帰属をきめるべきことは、かかる規定を待つまでもなく当然である、という批判もありえよう。他方、第二説に対しては、納税者の立場からは法的安定性が害されるという批判がありえようし、税務行政の見地からは、経済的に帰属を決定していくことは法の運用上多くの困難が伴う、という批判がありえよう。この問題が将来どう解決されていくかは、税務行政がこれについていかなる

---

(41)　吉良・前掲注(39) 291 頁～292 頁。

立場をとり、裁判所がこれにどう反応していくかにかかっているが、もし仮に第二の立場をとるとした場合には、通達により解釈基準を余程事前に明確にしておかないかぎり、帰属の問題は甚だしい混乱の中におちこむことになろうと思われる。その意味では、これらの規定は法律上の帰属に関する実質主義を採用したものであり、法律上の帰属の判定に当たっては「収益の享受」を重視すべきことを明らかにした規定であると解するのが妥当であるように思われる。」と述べられている。

ニ　清永敬次教授の見解(42)

清永教授は、「課税物件たる所得を『取得する』者が、単なる名義人でなく、例えば当該事業を実際上経営している者であることは、当然のことである。従って『収益を享受する者』とは、事業の場合には、当該事業を実際上経営している者である・・・。また、資産の場合は、登記等において他人の名義を借りているような場合が問題となるのであるから、当該資産の真実の権利者ないし当該収益を教授する権利を有する者が、『収益を享受する者』に該当することになる…。このように考えることができるならば、実質所得者課税の原則といっても、税法上とくに特有の内容をもった原則ということはできない。なお、このような原則は、明文の規定はないが、贈与税の場合などにも適用があると考えてよい…。しかし右に述べたところとは異なり、実質所得者課税の原則について、とくに資産から生ずる収益の場合について（事業から生ずる収益の場合は通常問題となりえまい。）、当該資産の真実の権利者ないし当該収益を収受する権利を有する者をもって『収益の法律上帰属するとみられる者』と解し、このような者が単に法律上の帰属者であるにとどまり（『単なる名義人』というのをこのように解する。）、このような者以外に法律上の関係をはなれて『収益を享受する者』が存在する場合には、当該『収益を享受する者』に収益が帰属するものであることを意味する、

(42)　吉良・前掲注(39) 294頁～295頁。

と解されることがある…。このような考え方は、とくに法律上の関係をはなれて帰属をみようとするものであるから、経済的な帰属を考慮するものということができる（法的実質主義に対して経済的実質主義と呼ばれることがある。)。実質所得者課税の原則に関する税法の規定から、このような解釈を導きだすことが全く不可能であるとはいえないであろう。しかし、経済的な成果は通常法律上の関係によってその帰属者が決まってくるのであるから、法律上の関係をはなれて経済的な帰属が存するとされる場合が仮にあるとしても、それは限られた場合であろう。そして、それは、とくにそう考えなければ課税上著しく不都合を生ずるというような場合でなければならないと思われる。さもなければ、法律上の関係をはなれて経済上の帰属を考えるといっても、経済的帰属の存在を肯定するための基準は必ずしも明らかでなく、納税者義務者の地位をいたずらに不安定なものたらしめるだけになると思われるからである。」と述べられている。

（２）経済的実質主義（経済的帰属説）の規定と解する見解

イ　忠佐市博士の見解[43]

忠博士は、「発生論的に、また帰属論的に概念づけられる特定の所得がなに人の所得であるか、すなわち、所得の帰属の問題を確認するについても、現行法は名義所得者主義にはとらわれないで、実質所得者主義をとるものと解せられる。すなわち、所得の源泉なり所得の受領名義なりの、その名義、呼称、形式のいかんにかかわらず、経済上の実質から考えて、真実の所得が帰属した者を所得者とするのである。所得税法が、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、当該収益を享受せず、その者以外の者が当該収益を享受する場合においては、当該収益については、所得税は、その収益を享受する者に帰属するものとして所得税法を適用する（所 12）と明規して

(43)　吉良・前掲注(39) 297 頁～298 頁。

いるのは、この基本的態度の一面を物語るものである。」と述べられている。

ロ　山田二郎氏の見解(44)

山田氏は、「実質所得者課税の原則ないし右規定（筆者注　所得税法12 条、法人税法 11 条等の規定を指す。）の解釈をめぐって、二つの見解の対立が見られる。その第一の見解は、課税客体の帰属について、法形式上の名義人が外見上の単なる名義人である場合には、実際上の法律上の帰属に即して（法律上の権利者が誰であるかによって）きめるべきであるとするもので、法律的実質主義と呼ばれているものである。その第二の見解は、課税客体の帰属について、経済上の帰属に即してきめるべきであるとするもので、経済的実質主義と呼ばれているものである。所得自体が前叙のとおり経済観念であることと、規定のうえで『収益の享受』という経済的な表現がなされている点から考えると、第二説の見解が正しいと考えられる。もっとも、たいていの場合は、収益は有効な法律行為を介して取得されるものであり、また、収益を経済的に享受するといっても法律上の権利の取得に基づいて享受するものであるので、通常この両者は一致するといえる。」と述べられている。

ハ　田中二郎博士の見解(45)

田中博士は、「所得は、通常の場合、法律形式上所得が帰属する主体に経済的実質も帰属するものと認められる。しかし、法形式上の名義人が外見上の単なる名義人で、他に実際に収益を享受するものがある場合には、実際に収益を享受する者に課税するのが租税負担の公平を維持する見解からいって、妥当である。そこで、所得税法 12 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、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律

(44)　吉良・前掲注(39) 298 頁～299 頁。
(45)　吉良・前掲注(39) 299 頁～300 頁。

の規定を適用する。』と規定し、所得の帰属について、実質所得者課税の原則を宣言的・確認的にうたっている。

所得や財産が法形式上帰属する者とその経済的実質を享受する者とが異なっている場合に、かような事実に租税法上の評価を加え、経済的実質的に実現されたところを捉えようとする考え方がある。これを実質課税主義又は実質課税の原則と呼ぶ。・・・ただ、さきに述べたとおり、通常は、法律上の形式がそのまま経済的実質を反映しているものということができるので、実質課税の原則が適用される場合は、実際上には、比較的限定されることになるであろう。」と述べられている。

（3）吉良実教授の本条（実質所得者課税の原則規定）の評価(46)

吉良教授は、「一般的にいって法律的実質主義論者は、本条はあたりまえのことを確認的に規定したものである、との立場を採る関係から、本条の存在価値を余り高く評価しない傾向にあり、反対に経済的実質主義論者は、本条は各人の担税力に応じた公平な課税を実現するために、特に租税回避に対処するために重要な税法固有の規定であるとして、本条の存在価値を高く評価する傾向にある、ということができる。

本条は法律的実質主義の規定であるとか、経済的実質主義の規定であるとか、そういった本条の解釈の仕方を余り重視しないで、本条の条文題名となっている『実質所得者課税の原則』とは、もともとその両者の考え方を包含したような原則であって（この点ドイツの経済的観察法はその両者を包含した概念となっている)、本条はその原則をまずい表現でもって規定したにすぎない規定であるから、そのまずい本条の文理解釈上出てくる両者の論争は、余り意味がないのではないかというふうに考えているのである。しかしこのような見解を採る私の立場で本条をみてみた場合、私はやはり本条で規定する『実質所得者課税の原則』そのものは税法上極めて重要な原則であると考えているので、本条の存在価値を高く評価しているの

---

(46)　吉良・前掲注(39) 309 頁～310 頁。

である。

なるほど、ドイツ租税調整法１条２項・３項の、いわゆる『経済的観察法』のような、税法の解釈・適用基準としての『実質主義の原則』ないしは『実質課税の原則』については、とかく批判の声は高いようであるが、もし本条のような規定がなくて、実質所得者課税の原則を、税務行政の面だけで具体的に機能せしめることは、おそらく租税法律主義の立場から許されないであろうし、といって実質所得者課税の原則そのものを、我が国税法上否定してしまった場合の課税関係が、果たして今より以上に各人の負担能力に応じた公平な課税が、あるいはそのような税務行政が期待できるであろうか、というような点を考慮すると、その逆は予想できても、決してそうはならないであろうと思われるのである。そうすると、本条は必ずしも完全な規定であるとはいえないが、しかしそれなりの存在価値は、やはり認められるのではないかと思うのである。ただ本条の具体的な運用にあたっては、税務官庁および納税者双方の立場からの種々の注文があるであろう。今後の具体的な行政実例・裁判例等の積み重ねによって、その正当な方向づけのなされることが必要であると解する。」と述べられている。

４　小括

以上のような各見解があり、公平適正課税の観点から経済的帰属説を採用した判例も認められる(47)。そしてこれらを考慮した上で、実質所得者課税の原則規定を見てみると、「収益の享受」というような経済的な表現を用いている点からすると経済的帰属説が正しいように見えるし、名義人というような表現を用いている点からすると法律的帰属説が正しいようにも見える。文理的にはどちらの解釈も可能である。しかし、経済的帰属説をとると、所得の分割ないし移転を認めることになりやすいのみでなく、納税者の立場からは、

(47)　千葉地判昭45・12・25訴月17巻4号669頁、国勝訴、原告控訴。なお、本件については、控訴審でも、国勝訴、控訴人上告（東京高判昭47・3・30税資65号599頁）。上告審でも、国勝訴（確定）（最三小判昭49・4・9税資75号82頁）。

法的安定性が害されるという批判がありうるし、税務行政の見地からは、経済的に帰属を決定することは、実際上多くの困難を伴う、という批判がありうる。その意味で、法律的帰属説が妥当（通説）である[48]、と解される。

なお本研究に係る、措置法第66条の6の規定は、租税回避に対処することを目的とする例示の一つであり、前掲の横浜地裁平成13年10月10日判決[49]（確定）は外国子会社名義の外航船の所有権の帰属に関して、法律的帰属説を支持した例である[50]。

---

(48)　金子・前掲注(21) 148頁。
(49)　税資251号順号8999・前掲注(18)参照。
(50)　金子・前掲注(21) 149頁。

第７章　法人格否認の法理について

1　法人格否認の法理とは

この法理は、私人間の取引その他の法律関係において、取引等の相手方の保護のために、形骸化した、又は法適用を回避するねらいで濫用された法人格を否認して、その背後にある実態（個人であることも、他の法人であることもある）に対し履行の責任を負わせることができる、とするのである。法人格否認の法理が適用されるような事案について、取引の相手方として、必ず法人のベールを剥いで背後の実体をとらえなければならないものではなく、個人としてなされたか法人としてなされたかが判然としない取引については、その取引名義がどちらであっても、相手方は会社という法人格を否認して背後者たる個人の責任を追及することもできるし、また会社の行為であるとして会社の責任を追及することもできるということである。すなわち法人格否認の法理は、相手方保護のための責任の追及を容易ならしめるための理論である(51)。

最高裁判所においては､｢およそ社団法人において法人とその構成員たる社員とが法律上別個の人格であることはいうまでもなく、このことは社員が一人である場合でも同様である。しかし、およそ法人格の付与は社会的に存在する団体についてその価値を評価してなされる立法政策によるものであって、これを権利主体として表現せしめるに値すると認めるときに、法的技術に基づいて行われるものなのである。従って、法人格が全くの形骸にすぎない場合、またはそれが法律の適用を回避するために濫用されるが如き場合においては、法人格を認めることは、法人格なるものの本来の目的に照らして許すべからずものというべきであり、法人格を否認すべきことが要請される場合を生じるのである。そして、この点に関し、株式会社については、特に次の場合が考慮されなければならないのである。思うに株式会社は準則主義によ

(51)　竹下重人｢｢実質所得者課税の原則｣規定の現実的機能｣税法 300 号 57 頁 (1975)。

って容易に設立され得、かつ、いわゆる一人会社すら可能であるため、株式会社形態がいわば単なる藁人形に過ぎず、会社即個人であり、個人即会社であって、その実質が全く個人企業と認められるが如き場合を生じるのであって、このような場合、これと取引する相手方としては、その取引がはたして会社としてなされたか、または個人としてなされたか判然としないことすら多く、相手方の保護を必要とするのである。ここにおいて次のことが認められる。すなわち、このような場合、会社という法的形態の背後に存在する実体たる個人に迫る必要を生じるときは、会社名義でなされた取引であっても、相手方は会社という法人格を否認して恰も法人格のないと同様、その取引をば背後者たる個人の行為であると認めて、その責任を追及することを得、そして、また、個人名義でなされた行為であっても、相手方は敢えて商法 504 条《代理》を俟つまでもなく、直ちにその行為を会社の行為であると認め得るのである。けだし、このように解しなければ、個人が株式会社形態を利用することによって、いわれなく相手方の利益が害される虞があるからである。」と判示している(52)。

２　租税関係での適用について

租税関係においても、会社という法的形態を利用した者が、たとえこの形態をある経済目的達成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体を強調して、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、このように解さないと、個人が会社形態を利用することによって、不当に利益を上げ、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

(52)　最一小判昭 44・2・27 最高裁判所民事判例集 23 巻 2 号 511 頁。

法律関係についても妥当するものというべきであると判示されている[53]。

しかしながら、課税当局からの課税に当たっては、その法理の主張は見当たらず、税務上は租税法律主義を建前としており、法律の定めた課税要件が充足された場合にだけ納税義務が、当事者の意思及び納税義務者の現在の資力にかかわりなしに成立し、その法律要件を充足する事実の存否については課税当局が優越的な調査権限を有しているという租税法律関係において、安易に法人格否認の理論を持ち込むべきではない。一つの事業から生じる所得は、その企業の実体が法人であれば法人に、企業主体が個人であれば個人に帰属するのであって、その帰属の判断をあいまいにしたまま課税をし、実態が判明した後に法人格否認の法理の援けを借りて、任意に選択したどちらか一方の納税義務であると主張することは許されない。所得税基本通達 12-2 に「事業から生ずる収益を享受する者が誰であるかは、その事業を経営していると認められる者（事業主）がだれであるかに判定するものとする。」とされているとおりである。仮に法人格が全く形骸化している場合においては、企業活動の主体がその形骸化した法人格ではなく、真にその企業を営んでいる者を把握すべきであり、それが実質所得者課税の原則の適用である。以上のような意味で、法人格が全く形骸化したとはいい切れない場合には、その法人の主体性を無視することには、慎重でなければならないと解する[54]。

なお、この法理を租税法において適用するに当たっては、形骸化と法適用濫用の回避では不明瞭であり、次の要件が必要と考えられる[55]。(イ)法人がもっぱら租税回避の目的で設立（休眠会社の買収も含め）されたもので、法人格が全くの形骸に過ぎず、一人会社または経済的実質的にそれと同視しうる一族会社であること、(ロ)会社の業務や資産が社員個人と事実上混同されて帳簿経理上截然と区分されていないこと、(ハ)会社形態の背後に在る経済的実体たる個人の強調がなされ、租税回避を生ずる虞のあること、(ニ)税務調査を

(53) 東京地判昭 48・3・26（確定）税資 72 号 411 頁以下。
(54) 竹下・前掲注(50) 57～58 頁。
(55) 松沢智『新版租税実体法（補正 2 版）』61 頁（中央経済社、2003)。

尽くしたものであって、しかも従来の他の法理を以ってしてはカバーし得ない場合であること。

３　小括

以上をまとめると、法人格否認の法理は私法上の法理ではあるが、租税法上においてもこの法理の適用には妥当性が認められている。しかしながら、過去の課税処分に当たって、この法理の主張による課税処分はほとんど見当たらない。なお、過去の裁判例では、法形式による課税処分後に納税者が経済的実質に基づく問題提起に照応してこの法理が議論されているところであるが、法人という法的形態を利用した納税者自らがこの法理の適用を主張することは信義則上許されないことは明らかであろう。いずれにしても、将来においても課税当局は安易にこの法理を適用すべきではなく。まずは、質問検査権に基づく税務調査を十分に駆使し、実質所得者課税の原則規定の適用、同族会社の行為計算否認規定の適用により対処すべきであると考える。

結びに代えて

業界団体[(56)]から特定外国子会社等の欠損の金額についても合算対象とすべき税制改正要望が提出されているが、むしろタックス・ヘイブン対策税制は、タックス・ヘイブンを利用する国際的租税回避行為に対処するため制度導入以降、続出するループホールに対し数次にわたり拡充の改正が行われているのが現状である。

タックス・ヘイブン対策税制の立法趣旨、経緯及び措置法第66条の6の規定をみると、措置法第66条の6所定の特定外国子会社等に該当する以上、課税対象留保金額の有無を問わず、当該規定を適用すべきであって、特定外国子会社等に生じた損益を実質所得者課税の原則によって内国法人の損益を取込むことはできないと解するべきである。

さらに、内国法人が、種々の経済的・法律的特典を享受するために設立し、事業の当事者となっている特定外国子会社等に対し、自らの租税負担を免れるという自己都合により、法人格否認の法理を援用することは許されないと解するべきである。

したがって、措置法第66条の6と法人税法第11条とは、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はいえ、両者の適用が競合する場面では、やはり特別法である措置法の規定が適用されると解すべきである。そして、措置法第66条の6第2項第2号の特定外国子会社等の未処分所得の金額の規定により、特定外国子会社等の欠損の金額は翌事業年度以降の未処分所得の金額を算出する際に考慮されるにすぎず、それを内国法人の損金の額に算入することはできないと解するべきである。

---

(56) 国際課税連絡協議会（㈳日本貿易会を幹事とする23団体で平成12年6月に設立）からの平成15年度・平成16年度・平成19年度税制改正要望。㈳日本船主協会からの平成17年度税制改正要望。