

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(北税務署長事務承継者芝税務署長再事務承継者神田税務署長)
平成20年10月3日却下・棄却・控訴

判 示 事 項

- (1) 申告額を超えない部分の取消しを求める利益の有無
- (2) 増額部分と減額部分が含まれている増額更正処分が取り消されると、納税者は、当該増額更正処分の中の減額部分に係る利益を失うこととなって極めて不利であるから、増額更正処分が増額部分と減額部分を含んでいる場合には、その増額部分のみの取消しを求めることができるとする原告会社の主張が、減額部分につき申告の内容を自己に有利に是正するためには、国税通則法23条1項(更正の請求)に基づく更正の請求をすべきであって、納税者が当該減額部分に係る利益を受けられないことになったとしても、それは当該減額部分について期限内に更正の請求をしなかったことによるものであるから、その結果が納税者に極めて不利であるということとはできないとして排斥された事例
- (3) 日星租税協定7条1(所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定)の規定が定める課税権限の分配の対象
- (4) 租税特別措置法66条の6第1項(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)の解釈適用と日星租税協定7条1(所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定)の関係
- (5) 租税特別措置法66条の6第1項(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、我が国に恒久的施設を有しない特定外国子会社等の「企業の利得」について課税することを定めた規定であるから、日星租税協定7条1(所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定)に違反する旨の原告会社の主張が、租税特別措置法66条の6第1項が「企業の利得」について課税することを定めた規定でないから、原告会社の主張は前提を欠くものであるとして排斥された事例
- (6) フランス国務院は、フランスにおける従属外国法人立法が日星租税協定7条1(所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定)に相当する規定であるフランス・スイス租税条約7条1に違反する旨を判示したところ、フランスの従属外国法人立法は我が国のタックス・ヘイブン対策税制と類似したものであるから、我が国のタックス・ヘイブン対策税制が日星租税協定7条1に違反するか否かの判断においては、フランス国務院の判示を参考にすべきである旨の原告会社の主張が、①フランスでは、法人税について、属地主義に基づく国外所得非課税主義及び外国法人からの配当を含めて受取配当の95%を益金に算入しない制度が採られているため、外国子会社の留保所得について配当があったとみなして通常の法人税の課税の対象としても、その効果がほとんど生じないこと、②そのため、上記フランス国務院の判示がされた当時のフランスでは、タックス・ヘイブンに所在する子会社の留保所得について、通常の法人税の一部としてではなく、分離してその全体について直接に課税する、すなわち、親会社が適用対象とされる外国子会社の適用対象所得について法人税の納税義務を負うという制度が採られていることが認められるところ、上記のような法制度は、我が国における制度とは全く異なるものであるというべきであるから、上記フランス国務院の判示が我が国のタックス・ヘイブン対策税制について

の解釈において直ちに参考になるものとはいい難いとして排斥された事例

- (7) 租税特別措置法66条の6第3項（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）の解釈適用
- (8) タックス・ヘイブン対策税制は正常な海外投資活動を阻害しないようにするという制度趣旨を有しているとして、特定外国子会社等がタックス・ヘイブンに所在することにつき経済合理性がある場合には、租税特別措置法66条の6第3項（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）の適用除外要件を満たすか否かを検討するまでもなく、租税特別措置法66条の6第1項は適用されない旨の原告会社の主張が、経済合理性があるか否かは租税特別措置法66条の6第3項の規定を満たすか否かによって判断することが予定されていると解すべきであるし、また、租税法においては明確性及び法的安定性が重視されるべきであるところ、同条1項の適用において、同条3項の適用除外要件を離れて、条文中規定されていない経済合理性という要件を用いてその可否を判断することになると、その適用における明確性及び法的安定性を害することとなるから、租税特別措置法66条の6第1項の適用が除外されるか否かは、同条3項に規定する適用除外要件を満たすか否かによって判断すべきであるとして排斥された事例
- (9) 租税特別措置法66条の6第3項（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）の非持株会社等基準の趣旨と主たる事業の判定基準
- (10) 株式の保有が事業に該当するというためには、株式の保有により当該株式に係る配当を反復継続して取得していることが必要である旨の原告会社の主張が、株式は、その保有又は運用により利益配当やキャピタルゲインその他の投資所得を得ることができるという性格を有するものであるから、株式の保有は、それ自体、事業に該当し得るといふべきであり、必ずしも原告会社が主張するような事情が必要であると解することはできないとして排斥された事例
- (11) 特定外国子会社等の主たる事業の判断においては、対象となる事業年度における事情のみでなく、過去及び当該事業年度より後の事情も考慮すべきである旨の原告会社の主張が、租税特別措置法66条の6第3項は、「第1項の規定は、…特定外国子会社等…が、…各事業年度においてその行う主たる事業が次の各号に掲げる事業のいずれに該当するかに応じ当該各号に掲げる場合に該当するときは、当該特定外国子会社等のその該当する事業年度に係る適用対象留保金額については、適用しない」と規定し、適用除外要件は属人的なものではなく、事業年度ごとに判定することが前提とされているのであるから、主たる事業の判定についても、事業年度ごとに判定すべきことが明らかであり、そして、課税要件の存否は事業年度ごとに確定されるべきものであることからすると、特定外国子会社等のある事業年度における主たる事業の判断についても、飽くまでも当該事業年度に存在した事情を基に判断するべきであって、当該事業年度より前及び後の事業年度における事情については、それが考慮されるべき場合があるとしても、当該事業年度に存在した事情を評価するに当たって間接的に考慮し得るととどまるものといふべきであるとして排斥された事例
- (12) 特定外国子会社A社は、平成13年事業年度において、鋼管の卸売、金銭の貸付け及び株式の保有という複数の事業を営んでいたといふことができるから、そのいずれが「主たる事業」であるかは、それぞれの事業活動に係る収入金額及び所得金額、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べきであるところ、特定外国子会社A社の平成13年事業年度における事業報告書及び財務報告書には、特定外国子会社A社の主な事業活動は持株会社としての業務である旨記載されており、また、特定外国子会社A社が経理事務を委託していた会計事務所が作成した書類及びシンガポールの企業登録局における登録におい

- ても、同旨の内容が記載又は登録されていたことも併せ考慮すると、特定外国子会社A社の平成13年事業年度における「主たる事業」は、株式の保有であったと認めるのが相当であるとされた事例
- (13) 特定外国子会社A社の株式保有は、原告会社及び特定外国子会社A社が行う鋼管の卸売に係る資金調達等を目的としてされたものであり、卸売業に付随するものであるから、特定外国子会社A社の主たる事業は株式の保有ではない旨の原告会社の主張が、株式の保有は、その目的がどのようなものであれ、それ自体、1つの事業となり得るものであるから、株式保有の目的から、特定外国子会社A社が株式の保有という事業を営んでいたことを否定することはできず、特定外国子会社A社が営む株式の保有事業及び卸売業について、具体的かつ客観的な事業活動の内容を総合的に勘案すると、特定外国子会社A社の主たる事業が株式の保有であるということができるとして排斥された事例
- (14) 主たる事業の判断は、収入金額又は所得金額よりも、役職員、機械設備、不動産等の生産要素の投入の多寡を重視すべきであり、そうすると、特定外国子会社A社の主たる事業は卸売業である旨の原告会社の主張が、収入金額及び所得金額は企業の事業活動の結果を客観的に反映するものである上、資金は企業活動の原資として重要な要素となるものであるから、主たる事業の判定において収入金額及び所得金額は重要な要素となるものであり、また、特定外国子会社A社は株式の保有と卸売業のいずれが主たる事業であるかが問題となっているところ、株式の保有をするに当たっては、機械設備、不動産等の生産要素の必要性が高いとはいえないと考えられるのであるから、本件において、収入金額及び所得金額よりも機械設備、不動産等の多寡を重視すべきであるといえるかは疑問がある上、原告会社が重視すべきであると主張する役職員、機械設備、不動産等の生産要素の投入の多寡についてみても、特定外国子会社A社は、平成13年事業年度において、平成13年7月25日以降、シンガポールの現地役員等がいなくなり、更に現地事務所を閉鎖したことにより、鋼管の卸売を行うことができなくなったため、同業務を特定外国子会社A社の子会社に移管していることが認められるのであるから、特定外国子会社A社は、同日以降、鋼管の卸売を行うに足りる役職員、機械設備、不動産等を有しなくなったものということができ一方、特定外国子会社A社は、平成13年事業年度の全期間を通じて、株式の保有に係る事業を行っていたということができるのであるから、特定外国子会社A社は、平成13年事業年度の全期間を通じて、株式の保有をするに足りる役職員、機械設備、不動産等を有していたものということができ（特定外国子会社A社は会計事務所の所在地を連絡先として登録するなどしているところ、そのような設備等の状況は、鋼管の卸売を行うには不十分なものであっても、株式の保有を継続するには十分なものであったと考えられる。）からすると、原告会社の主張を前提としても、平成13年事業年度における特定外国子会社A社の主たる事業が株式の保有であるとの判断を左右しないとして排斥された事例
- (15) 特定外国子会社A社は、平成13年事業年度において、租税特別措置法措置法66条の6第3項（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）に定める適用除外要件のうちの非持株会社等基準を満たさないということができから、同項の適用除外要件のうちその余のものを満たすか否かについて検討するまでもなく、同項によって同条第1項の適用が除外されることはないというべきであるとされた事例
- (16) 本件各事業年度にA社株式の売却益について課税されているところ、A社株式の売却代金は特定外国子会社A社の留保利益を反映したものであり、原告会社は上記課税により既に特定外国子会社A社の留保利益について課税されたことになるとして、原告会社に更にタックス・ヘイブン対策税制を適用することは二重課税に当たり、違憲又は違法である旨の原告会社の主張が、一般に、株式の売却価額は、当該株式に係る会社が留保している利益のみによって定められるものではなく、様々な要素

を勘案して当事者間で定められるものであるということが出来るから、租税特別措置法の各規定に基づいて、特定外国子会社等の未処分所得の金額に所定の調整を行って算出される課税対象留保金額と、当該特定外国子会社等に係る株式の売却益が同一のものであるということとはできず、また、原告会社の主張を前提とすると、株式の売買の当事者がいかなる要素を勘案して株式の売却価額を定めたかによって、租税特別措置法66条の6第1項(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)の適用の可否が左右されるということになりかねず、これが合理的であるとはいえないことからすると、原告会社について、A社株式の売却益についての課税と租税特別措置法66条の6第1項に基づく課税によって、直ちに二重課税が生じているということとはできないから、同項に基づく課税が違憲又は違法であるということとはできないとして排斥された事例

- (17) 本件売買がシンガポールの法令に違反して無効であったとして、本件各事業年度の各法人税について、国税通則法23条2項3号(更正の請求)、国税通則法施行令6条1項2号(更正の請求)に基づき、更正の請求をすることができる旨の原告会社の主張が、国税通則法23条2項は、更正の請求をすることができる場合について、申告等に係る課税標準等の計算の基礎となった事実に関する訴えの判決により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき(1号)及び申告等に係る課税標準等の計算に当たってその申告をした者等に帰属するものとされていた所得等が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正等があったとき(2号)に加え、3号において、「その他当該国税の法定申告期限後に生じた前2号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき」と規定し、これを受けて、国税通則法施行令6条1項2号は、「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと」と規定しているところ、原告会社が主張する事由である本件売買が無効であったことという事実は、同号に規定する要件に該当しないことが明らかであるとして排斥された事例
- (18) 有効な取引が解除や取消しによって効力を失った場合には遡及的な更正の請求が認められるにもかかわらず、当初から無効な取引について遡及的な更正の請求が認められないのは均衡を欠く旨の原告会社の主張が、国税通則法23条2項(更正の請求)は、申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由が後発的に生じたことにより、さかのぼって税額の減額等をすべきこととなった場合に、これを税務官庁の一方的な更正にゆだねることなく、納税者の側からもその更正を請求し得ることとして、納税者の権利救済の手段を拡充するための規定であると解されるどころ、取引が法令に違反して無効であるか否かは、当該取引の時点において定まっているものであり、仮に当該取引が法令に違反して無効であることが後に判明したとしても、それは当該取引の当事者が法令の適合性について確認を怠ったこと等による結果にすぎないというべきであることからすると、取引が法令に違反して無効であったことが後に判明したという事情は、有効な取引が解除又は取消しにより後発的に消滅した場合などとは異なり、申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由が後発的に生じた場合であるということとはできないから、当初から無効な取引について遡及的な更正の請求が認められないとしても、それが不合理であるということとはできないとして排斥された事例

判 決 要 旨

- (1) 法人税については申告納税制度が採られており(法人税法74条)、申告に係る課税標準又は税額等が過大であるときには、納税者は、一定の期間に限り、更正の請求をすることができる(国税通則法23条)。

このように、納税者が申告の内容を自己に有利に是正することについては、更正の請求という手段

が定められ、更に更正の請求については一定の期間制限が設けられていることに照らすと、納税者は、申告の内容を自己に有利に是正するためには、更正の請求の手続によらなければならない、その手続を経ずに、更正処分の取消訴訟において、当該更正処分のうち申告に係る課税標準又は税額等を超えない部分の取消しを求めることはできないというべきである。

(2) 省略

(3) 日星租税協定7条1は、一方の締約国の企業の利得については、当該一方の締約国のみが課税することができ、他方の締約国は、当該企業が当該他方の締約国内にある恒久的施設を通じて事業を行わない限り課税することができないとすることで、我が国とシンガポールの間における企業の利得についての課税権限の分配を規定したものである。

他方で、一方の締約国の企業が、その親会社である他方の締約国の企業に対して配当その他の方法によって利益移転を行った場合に、その移転された利益について、当該他方の締約国において課税されることとなっても、それは当該移転された利益について課税するものであって、一方の締約国の企業の利得について課税するものではないから、企業の利得についての課税権限の分配を規定した日星租税協定7条1に違反するものではないというべきである。

(4) 租税特別措置法66条の6第1項は、親会社である我が国の内国法人と特定外国子会社等の関係等に照らして、本来、特定外国子会社等から内国法人に対して利益移転が行われるのが当然だと考えられる場合であるにもかかわらず、そのような利益移転が行われていないときに、本来あるべき利益移転が実際に行われたものとみなし、それにより内国法人が得たとみなされる所得である利益移転に相当する額について、内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入して課税するものであると解するのが相当である。

そうすると、租税特別措置法66条の6第1項に基づくタックス・ヘイブン対策税制は、我が国の内国法人が得たとみなされる所得について課税するものであって、我が国に恒久的施設を有しない特定外国子会社等の「企業の利得」について課税するものではないというべきであるから、企業の利得についての課税権限の分配を規定した日星租税協定7条1に違反するものではないというべきである。

(5)・(6) 省略

(7) 租税特別措置法66条の6第3項が、特定外国子会社等がタックス・ヘイブンに所在することにつき十分な経済合理性が認められる場合を特定外国子会社等の業種及び業態に即して具体化して規定していることに照らすと、特定外国子会社等がタックス・ヘイブンに所在することにつき十分な経済合理性があるか否かの判断は、同項に規定する適用除外要件を満たすか否かによって判断することが予定されており、同項の規定を離れてその判断をすることは予定されていないと解すべきである。

(8) 省略

(9) 租税特別措置法66条の6第3項は、特定外国子会社等が株式又は債券の保有等を主たる事業とするものである場合には、同項に規定するタックス・ヘイブン対策税制の適用除外の対象とはされない旨規定するところ、これは、株式又は債券の保有等の事業は、その性格からして我が国においても十分行い得るものであり、タックス・ヘイブンに所在することについて経済合理性を見いだすことが困難であると考えられるからであると解される。

そして、特定外国子会社等が複数の事業を営む場合に、そのいずれの事業が「主たる事業」であるかは、対象となる事業年度におけるそれぞれの事業活動の客観的結果として得られた収入金額及び所得金額、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べきである。

(10)～(18) 省略

判 決

原告	A株式会社
代表者代表取締役	甲
訴訟代理人弁護士	大石 篤史 金丸 和弘 棚橋 元 松田 良成 川村 隆太郎 埴 晋 大野 志保 小山 浩 佐藤 岳仙
被告	国
代表者法務大臣	森 英介 処分行政庁 北税務署長事務承継者芝税務署長再事務承継者神田税務署長
指定代理人	廣川 昭廣 中井 公哉 嶺山 登 沼田 涉 荒井 剛 飯島 敏 引地 俊二 袴田 政実

主 文

- 1 本件訴えのうち、北税務署長が原告に対して平成17年3月31日付けでした同13年5月1日から同14年4月30日までの事業年度の法人税の更正処分について、所得金額を7335万6353円として計算した税額を超えない部分の取消しを求める部分を却下する。
- 2 原告のその余の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 北税務署長が原告に対して平成17年3月31日付けでした同13年5月1日から同14年4月30日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額を欠損金額9

36万4544円として計算した税額を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。

2 北税務署長が原告に対して平成17年7月29日付けでした、同13年5月1日から同14年4月30日までの事業年度の法人税についての更正の請求には更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

3 北税務署長が原告に対して平成17年7月29日付けでした、同14年5月1日から同15年4月30日までの事業年度の法人税についての更正の請求には更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

第2 事案の概要

1 本件は、北税務署長が、原告に対し、いわゆるタックス・ヘイブン対策税制を規定する平成14年法律第79号による改正前の租税特別措置法（昭和32年法律第26号。以下「措置法」という。）66条の6第1項に基づき、原告に係る特定外国子会社等の課税対象留保金額を原告の所得の計算に当たり益金の額に算入すべきであるとして、法人税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をし、さらに、株式譲渡の無効を理由とする法人税の更正の請求について、更正をすべき理由がない旨の通知処分をしたことから、原告が、被告に対し、上記各処分の取消しを求める事案である。

2 法令の規定

(1) 措置法

ア 66条の6第1項

次に掲げる内国法人に係る外国関係会社のうち、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本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの（以下この節において「特定外国子会社等」という。）が、昭和53年4月1日以後に開始する各事業年度において、その未処分所得の金額から留保したものとして、政令で定めるところにより、当該未処分所得の金額につき当該未処分所得の金額に係る税額及び利益の配当又は剰余金の分配の額に関する調整を加えた金額（以下この条において「適用対象留保金額」という。）を有する場合には、その適用対象留保金額のうちその内国法人の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等（当該株式を発行する株式会社に対しその利益の配当、財産の分配その他の経済的な利益の給付を請求する権利のない株式又は実質的に当該権利がないと認められる株式（以下この項及び次項において「請求権のない株式」という。）に係るものを除く。）に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額（以下この節において「課税対象留保金額」という。）に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含む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。

一 その有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等（請求権のない株式に係るものを除く。）の当該外国関係会社の発行済株式（請求権のない株式を除く。）の総数又は出資金額（次号において「発行済株式等」という。）のうちに占める割合が100分の5以上である内国法人

二 その有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等（請求権のない株式に係るものを除く。）の当該外国関係会社の発行済株式等のうちに占める割合が100分の5以上である一と同族株主グループに属する内国法人（前号に掲げる内国法人を除く。）

イ 66条の6第2項

前項及びこの項において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 外国関係会社 外国法人で、その発行済株式の総数又は出資金額のうち第2条第1項第1号の2に規定する居住者（当該居住者と法人税法第2条第10号に規定する政令で定める特殊の関係のある同項第1号の2に規定する非居住者を含む。以下この号において「居住者」という。）及び内国法人が有し、並びに特定信託（同法第2条第29号の3に規定する特定信託をいう。以下この項及び次項において同じ。）の受託者である内国法人が当該特定信託の信託財産として有する直接及び間接保有の株式等の総数又は合計額の占める割合（当該外国法人が次のイからハまでに掲げる株式会社である場合には、当該割合とそれぞれイからハまでに定める割合のいずれか多い割合）が100分の50を超えるものをいう。

イ 議決権のない株式を発行している株式会社（ハに掲げる株式会社を除く。）
その発行済株式（議決権のない株式を除く。）の総数のうちに居住者及び内国法人が有し、並びに特定信託の受託者である内国法人が当該特定信託の信託財産として有する直接及び間接保有の株式等（議決権のない株式に係るものを除く。）の総数の占める割合

ロ 請求権のない株式を発行している株式会社（ハに掲げる株式会社を除く。）
その発行済株式（請求権のない株式を除く。）の総数のうちに居住者及び内国法人が有し、並びに特定信託の受託者である内国法人が当該特定信託の信託財産として有する直接及び間接保有の株式等（請求権のない株式に係るものを除く。）の総数の占める割合

ハ 議決権のない株式及び請求権のない株式を発行している株式会社 イ又はロに定める割合のいずれか多い割合

二 未処分所得の金額 特定外国子会社等の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、法人税法及びこの法律による各事業年度の所得の金額の計算に準ずるものとして政令で定める基準により計算した金額を基礎として政令で定めるところにより当該各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金額をいう。

三 直接及び間接保有の株式等 個人若しくは内国法人が直接に有し、又は特定信託の受託者である内国法人が当該特定信託の信託財産として直接に有する外国法人の株式の数又は出資の金額及び他の外国法人を通じて間接に有するものとして政令で定める当該外国法人の株式の数又は出資の金額の総数又は合計額をいう。

四 同族株主グループ 外国関係会社の直接及び間接保有の株式等を有する者のうち、一の居住者（第2条第1項第1号の2に規定する居住者をいう。以下この

号において同じ。)、内国法人又は特定信託の受託者である内国法人(当該特定信託の信託財産として当該外国関係会社の直接及び間接保有の株式等を有する場合に限る。以下この号において同じ。)及び当該一の居住者、内国法人又は特定信託の受託者である内国法人と政令で定める特殊の関係のある者(外国法人を除く。)をいう。

ウ 66条の6第3項

第1項の規定は、同項各号に掲げる内国法人に係る特定外国子会社等(株式(出資を含む。))若しくは債券の保有、工業所有権その他の技術に関する権利若しくは特別の技術による生産方式及びこれに準ずるもの(当該権利に関する使用権を含む。))若しくは著作権(出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。)の提供又は船舶若しくは航空機の貸付けを主たる事業とするものを除く。)が、その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において、その主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有し、かつ、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っているものである場合であつて、各事業年度においてその行う主たる事業が次の各号に掲げる事業のいずれに該当するかに応じ当該各号に掲げる場合に該当するときは、当該特定外国子会社等のその該当する事業年度に係る適用対象留保金額については、適用しない。

一 卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業又は航空運送業 その事業を主として当該特定外国子会社等に係る第40条の4第1項各号に掲げる居住者、当該特定外国子会社等に係る第1項各号に掲げる内国法人、当該特定外国子会社等に係る第68条の3の7第1項各号に掲げる特定信託の受託者である内国法人(当該特定信託の信託財産の運用に係る場合に限る。)その他これらの者に準ずる者として政令で定めるもの以外の者との間で行っている場合として政令で定める場合

二 前号に掲げる事業以外の事業 その事業を主として本店又は主たる事務所の所在する国又は地域(当該国又は地域に係る水域で政令で定めるものを含む。)において行っている場合として政令で定める場合

(2) 平成14年政令第271号による改正前の租税特別措置法施行令(昭和32年政令第43号。以下「措置法施行令」という。)39条の14第1項

法第66条の6第1項に規定する政令で定める外国関係会社は、次に掲げるものとする。

一 法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社(法第66条の6第2項第1号に規定する外国関係会社をいう。以下この節において同じ。)

二 その各事業年度の所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の100分の25以下である外国関係会社

(3) 所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定(平成7年条約第8号。以下「日星租税協定」という。)7条1

一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施

設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、その企業の利得のうち当該恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の締約国において租税を課することができる。

3 前提事実

本件の前提となる事実は、次のとおりである。証拠（書証番号は特記しない限り枝番をすべて含む。以下同じ。）及び弁論の全趣旨により容易に認めることができる事実等はその旨付記しており、それ以外の事実は当事者間に争いがない。

(1) 当事者等について

ア 原告は、昭和19年に日本法に準拠して設立された鋼管の製造業及び卸売業等を営む株式会社である。平成13年当時の原告の代表取締役は、乙（以下「乙」という。）であった。（甲1、2、16）

イ B（以下「B」という。）は、シンガポール共和国（以下「シンガポール」という。）法に準拠して設立された法人である。Bの最高責任者は、その創立から現在まで、乙が務めている。

ウ C（以下「C」という。）は、ベトナム社会主義共和国（以下「ベトナム」という。）法に準拠して設立された鋼管の製造業を営む法人である。（甲21、乙7）

エ D（以下「D」という。）は、アメリカ合衆国（以下「アメリカ」という。）アーカンソー州法に準拠して設立された鋼管の製造業及び卸売業を営む法人である。

(2) 当事者等の株式保有状況等について

ア 原告は、昭和54年、アメリカのアーカンソー州においてDを設立し、その発行済株式の総数である100万株を保有していた。（甲2、16、17）

イ 原告及び乙は、平成8年3月20日、シンガポールにおいてBを設立し、その発行済株式の総数である135万株のうち81万株（60%）を乙が保有し、残り54万株（40%）を原告が保有した。（甲16、24、25、乙2から4まで）

ウ 原告は、Bに対し、平成8年4月及び同年9月の2回に分けて、保有していたD株式のすべてである100万株（Dの発行済株式の総数）を総額23億円で売却した。（乙5、6）

エ Bは、前記ウの買受けに係るD株式を担保として、原告の複数の取引金融機関のシンガポール支店から約31億円の融資を受けた。Bは、そのうち23億円を原告に対してD株式の購入代金として支払った。

他方、原告は、D株式の売却代金である23億円を、金融機関への借入金債務の一部の返済に充てた。

オ Bは、平成8年12月、前記エの約31億円の融資から原告に支払った23億円を控除した残額約8億円のうち約5億円を原資として、Cを設立した。Cの発行済株式の総数のうち82%をBが保有し、残り18%をE（現在のE。以下「E」という。）が保有した。（乙7）

カ Bは、The D Employees' Stock Ownership Plan（以下「D従業員持株会」という。）に対し、平成10年3月、同年7月及

び同11年2月の3回に分けて、保有していたD株式のうち25万株（Dの発行済株式の総数の25%）を総額1300万米ドルで売却した。（乙8から10まで）

また、Bは、F（以下「F」という。）に対し、平成13年12月18日、当時保有していたD株式のすべてである75万株（Dの発行済株式の総数の75%）を1億3050万米ドルで売却した。（乙11）

(3) Bの課税対象留保金額等について

ア Bはシンガポールを本店所在地とする外国法人であるが、Bの平成13年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下「平成13年事業年度」という。）の最終日である同日において、Bの発行済株式の総数である135万株について、我が国の内国法人である原告が54万株（40%）を保有し、当時我が国の居住者であった乙が81万株（60%）を保有していたことから、Bは、「外国関係会社」（措置法66条の6第2項1号）に該当し、また、原告は、「その有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等…の当該外国関係会社の発行済株式…の総数又は出資金額…のうちに占める割合が100分の5以上である内国法人」（同条1項1号）に該当する。（乙2、3、18）

イ Bが平成13年事業年度にシンガポールにおいて課された税額は0であるから、Bは、「その各事業年度の所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の100分の25以下である外国関係会社」（措置法施行令39条の14第1項2号）として、「特定外国子会社等」（措置法66条の6第1項）に該当する。（乙26）

ウ Bの平成13年事業年度における「適用対象留保金額」（措置法66条の6第1項）に相当する金額は、1億1441万7183シンガポールドルであり、原告に係る「課税対象留保金額」（同項）に相当する金額は、4576万6873.2シンガポールドル（33億4921万9780円（平成13年事業年度の終了の日の翌日から2箇月を経過する日である同14年2月28日における電信売買相場の仲値である73.18円/シンガポールドルによるもの））である。

(4) 原告によるB株式の売却等について

ア 原告は、株式会社G（以下「G」という。）に対し、平成14年4月30日付けで、当時保有していたB株式のすべてである54万株（Bの発行済株式の総数の40%）を22億0950万7000円で売却した（以下、この売却に係る売買を「本件売買」という。）。（乙35、36）

イ 原告は、平成13年5月1日から同14年4月30日までの事業年度（以下「平成14年4月期」という。）の確定した決算において、本件売買に係る利益として21億6809万4477円を特別利益に計上し、本件売買に係る代金である22億0950万7000円を、同月22日から同月26日までにGから受け入れた仮受金の一部と相殺することにより決済した上、北税務署長に対し、同年7月31日、平成14年4月期の法人税について、確定申告書を提出した。（甲3、乙37）

ウ 原告とGは、平成15年4月30日付けで、本件売買に係る代金を31億7736万円に修正する旨の合意をした。（乙38）

エ 原告は、平成14年5月1日から同15年4月30日までの事業年度（以下「平成15年4月期」といい、平成14年4月期と併せて「本件各事業年度」という。）

の確定した決算において、本件売買に係る利益の修正差額として9億6785万3000円を特別利益に計上し、当該修正分の代金について、5億4958万円をGからの短期借入金と相殺して決済し、また、残額をGに対する未収金として計上した上、北税務署長に対し、同年7月31日、平成15年4月期の法人税について、確定申告書を提出した。(甲7、乙39)

オ 原告とGは、平成17年2月25日、本件売買がシンガポールの法令に違反して無効であることを確認する旨合意し、また、同年4月29日、本件売買が無効であること並びに原状回復義務として原告がGに対して31億7736万円の支払義務を有していたこと及びGが原告に対して本件売買に係るB株式の返還義務を有していたことなどを確認する旨の「覚書」を作成した。

また、原告は、平成17年4月27日、原告がBから受領すべき額面4400万シンガポールドルの約束手形について、BにGに対して交付させ、もって上記支払義務の一部を履行した。

さらに、原告は、平成17年4月29日、Gから、本件売買に係るB株式のすべての引渡しを受けた。(甲93から95まで、乙40)

カ 原告は、平成16年5月1日から同17年4月30日までの事業年度(以下「平成17年4月期」という。)の確定した決算において、本件売買が無効であったことによる損失として31億3594万7477円を特別損失として計上した上、北税務署長に対し、同年8月1日、平成17年4月期の法人税について、確定申告書を提出した。(乙42)

(5) 本件訴訟の経緯等について

ア(ア) 北税務署長は、原告に対し、平成17年3月31日、平成14年4月期の法人税について、法人税の更正処分(以下「本件更正処分」という。)及び過少申告加算税賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。)をした。(甲4)

(イ) 原告は、大阪国税局長に対し、平成17年5月31日、本件更正処分等について異議申立てをしたが、大阪国税局長は、同年8月30日、これを棄却する旨の決定をした。(甲5)

(ウ) 原告は、国税不服審判所長に対し、平成17年9月28日、本件更正処分等について審査請求をした。(甲6)

イ(ア) 原告は、北税務署長に対し、平成17年4月25日、原告の平成14年4月期及び平成15年4月期の各法人税について、国税通則法(以下「通則法」という。)23条2項3号、同法施行令(以下「通則法施行令」という。)6条1項2号に基づき、それぞれ更正の請求をした。(甲8)

(イ) 北税務署長は、平成17年7月29日、前記(ア)の各更正の請求について、いずれも更正をすべき理由がない旨の通知処分(以下「本件各通知処分」といい、本件更正処分等と併せて「本件各処分」という。)をした。(甲10)

(ウ) 原告は、大阪国税局長に対し、平成17年9月28日、本件各通知処分について異議申立てをしたが、大阪国税局長は、同年12月20日、これを棄却する旨の決定をした。(甲9)

(エ) 原告は、国税不服審判所長に対し、平成18年1月20日、本件各通知処分について審査請求をした。(甲6)

ウ(ア) 国税不服審判所長は、平成18年9月22日、前記ア(ウ)及びイ(エ)の各審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。(甲6)

(イ) 原告は、平成18年12月22日、本件各処分の取消しを求める本件訴えを提起した。(当裁判所に顕著な事実)

エ 本件における課税処分の経緯等は、別紙1記載のとおりである。

4 争点

本件の主な争点は、以下のとおりである。

(1) 本案前の争点

原告には、本件更正処分のうち確定申告における納付すべき税額を超えない部分についても、取消しを求める利益があるといえることができるか。

(2) 本案の争点

ア 措置法66条の6第1項は、日星租税協定7条1に違反し、無効であるといえることができるか。

イ Bはシンガポールに所在することにつき経済合理性があるとして、措置法66条の6第3項の要件を検討するまでもなく、同条1項は適用されないといえることができるか。

ウ Bは、措置法66条の6第3項に規定する適用除外要件を満たすといえることができるか。

エ 原告に措置法66条の6第1項を適用することは、二重課税に当たるとして違法であるといえることができるか。

オ 原告に、B株式の譲渡が無効であることを理由とする更正の請求が認められないといえることができるか。

5 当事者の主張の要旨

(1) 争点(1) (申告額を超えない部分の取消しを求める利益の有無) について

(原告の主張)

ア 増額更正処分に増額部分と減額部分が含まれている場合に、増額部分の違法性が認められ、当該増額更正処分が取り消されると、納税者は、当該増額更正処分のうちの減額部分に係る利益を自動的に失うこととなるが、このような取扱いは納税者に極めて不利なものである。そのため、増額更正処分が増額部分と減額部分を含んでいる場合には、納税者は、その増額(部分のみの取消しを求めることができ、確定申告における所得金額から減額部分を控除した金額を基に計算した税額を超える部分の課税処分の取消しを求める訴えの利益が認められるというべきである。

イ そして、本件更正処分は増額部分と減額部分を含んでいるから、原告は、本件更正処分のうち、原告の平成14年4月期の法人税の確定申告における所得金額である7335万6353円から本件更正処分における減額部分である8272万0897円を控除した金額である欠損金額936万4544円を基に計算した税額を超える部分について、取消しを求める利益があるといえるべきである。

(被告の主張)

ア 納税者が申告に係る納付すべき税額が過大であるとしてその誤りを是正するためには、更正の請求の手續によらなければならない、原則として他の救済手段によることは許されないというべきである。

イ 原告は、平成14年7月31日に平成14年4月期の法人税の確定申告をし、同申告の法定申告期限から1年以内に通則法23条1項に基づく更正の請求をしていないのであるから、本件更正処分のうち同申告における納付すべき税額を超えない税額部分について、取消しを求める訴えの利益は存在しないというべきである。

(2) 争点(2)ア(措置法66条の6第1項は日星租税協定7条1に違反するか)について

(原告の主張)

ア 条約法に関するウィーン条約(以下「条約法条約」という。)によれば、条約は、用語の通常の意味に従い、客観的に解釈しなければならないところ、日星租税協定7条1の規定によれば、シンガポールの「企業の利得」に対しては、当該企業が日本にある恒久的施設を通じて日本において事業を行わない限り、シンガポールのみが課税することができ、日本が課税することは許されないことになる。このことは、課税対象が日本の企業かシンガポールの企業かによって区別されていない。そして、シンガポールの企業の留保所得は、当該シンガポールの「企業の利得」に該当することが明らかである。

他方で、措置法66条の6第1項は、日本の株主が株式を保有するシンガポールの企業の留保所得を、当該シンガポール企業が日本にある恒久的施設を通じて日本において事業を行っていない場合においても、当該日本の株主の所得に合算して課税することを認めるものであるところ、タックス・ヘイブン対策税制は、日星租税協定上、条約法条約に基づく解釈における明示的又は黙示的な例外としても認められないから、このような課税を認めることは、日星租税協定7条1に違反する。

したがって、措置法66条の6第1項は、日星租税協定7条1に違反する限度で無効である。

イ 経済協力開発機構(OECD)は、先進国間における二重課税防止のための条約のひな形としてOECDモデル租税条約(以下「モデル条約」という。)を作成し、その解説としてコメンタリーが発表されているが、モデル条約7条1のコメンタリーは、条約法条約上、日星租税協定7条1の解釈基準とすることができない。また、同コメンタリーは、その内容において合理性が認められない上、仮に日星租税協定がモデル条約を参考にしたものであるとしても、OECD非加盟国であるシンガポールとの間の条約である日星租税協定の解釈において、モデル条約のコメンタリーと同様の解釈をすべきであるということにはならない。

ウ フランス共和国(以下「フランス」という。) 国務院は、平成14年6月28日、フランスにおける従属外国法人立法がフランス・スイス租税条約7条1(日星租税協定7条1に相当するもの)に違反する旨判示した。フランスの従属外国法人立法は、我が国のタックス・ヘイブン対策税制と極めて類似した制度であるから、上記国務院判決は、我が国のタックス・ヘイブン対策税制が日星租税協定7条1に抵触するか否かの判断において参考にすべきものである。

(被告の主張)

ア 日星租税協定7条1は、国際的な法的二重課税（同一の納税者に対し、同一の期間及び対象につき、2つ以上の国の間において、同様の課税がされること）の排除を目的とするものであり、同条1が規律しているのは、一方の締約国に存する企業に対して他方の締約国が租税を課す場合である。この場合の課税対象者は相手方締約国の企業であるのに対し、措置法66条の6第1項における課税対象者は飽くまでも株主である我が国の内国法人であるから、対象者を異にする。

さらに、措置法66条の6第3項においてタックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件が定められることにより、真に租税回避が行われていないと認められるものについては課税することがないようにされているのであるから、措置法66条の6第1項が日星租税協定7条1に違反することはない。

イ モデル条約のコメンタリーは、それ自体は法的拘束力を持つものではないものの、各国におけるモデル条約の適用及び解釈を示したものであるところ、モデル条約は、OECD加盟国間のみではなく、OECD加盟国と非加盟国間の条約交渉においても参考とされており、また、日星租税協定はモデル条約を参考として締結されたものであるから、日星租税協定7条1の解釈に当たっては、モデル条約7条1のコメンタリーを参考にすべきである。

そして、モデル条約7条1のコメンタリーにおいては、「一方の国によって自国の居住者に対してこのように課される租税は、他方の締約国の企業の利得を減少させず、それ故、当該利得に対して課せられたとはいえない」ことから、同条1は、「一方の締約国の、自国の国内法令の従属外国法人規定に基づく自国の居住者に対する課税権を、これらの居住者に対して課せられる当該租税が、他方の締約国に居住している企業の利得で、これらの居住者の当該企業への持分に帰せられる部分に基づき算定されるのにもかかわらず、制限していない。」と説明されていることに照らしても、措置法66条の6第1項は、日星租税協定7条1に違反することはないというべきである。

ウ フランス国務院においてフランスにおける従属外国法人立法がフランス・スイス租税条約7条1に違反する旨の判決がされたのは、フランスにおいては我が国とは異なる特殊な税制が採られていることが影響していると考えられるから、同判決を本件において参考にはできない。

(3) 争点(2)イ (Bはシンガポールに所在することにつき経済合理性があるとして、措置法66条の6第1項は適用されないということが出来るか) について

(原告の主張)

ア タックス・ヘイブン対策税制は、タックス・ヘイブンにペーパーカンパニーを設立することによる租税回避を防止すること及び正常な海外投資活動を阻害しないようにすることという制度趣旨を有しているのであるから、特定外国子会社等がタックス・ヘイブンに所在することに経済合理性がある場合には、正常な海外投資活動を阻害しないようにするために、措置法66条の6第3項に規定する適用除外要件を満たすか否かを検討するまでもなく、同条1項に基づくタックス・ヘイブン対策税制は適用されないというべきである。

イ そして、Bは、原告が鋼管の大きな需要が見込まれる東南アジアにおいて事業を展開するに当たり、市場開拓の対象となる地域に現地法人を先行して設立するという経済合理性の高い事業戦略に沿って設立されたものであり、また、平成13年事業年度においてやむを得ない事情により現地事務所を一時的に閉鎖したものの、平成14年4月に現地事務所を再開し、現在まで継続的に鋼管の卸売を行って順調に業績を伸ばしているのであるから、Bがシンガポールに所在することには経済合理性がある。

したがって、Bについてタックス・ヘイブン対策税制は適用されないというべきである。

(被告の主張)

ア 特定外国子会社等について、措置法66条の6第3項で定められた適用除外規定に基づく判断基準以外に経済合理性の有無を判断するというのは、条文上規定されていない新たな基準を付加するものであり、租税法律主義に反する上、主観的な事情を加味して経済合理性の有無を認定し、タックス・ヘイブン対策税制の適用の有無を判断することとなれば、明確性及び法的安定性を損ない、法の適正な執行を妨げることになる。

したがって、特定外国子会社等がタックス・ヘイブンに所在することについての経済合理性の有無は、措置法66条の6第1項の要件に該当することを前提に、同条3項の適用除外要件を通じて判断することが予定されているというべきである。

イ なお、Bがシンガポールに所在することに経済合理性は乏しい。

(4) 争点(2)ウ (Bは適用除外要件を満たすか) について

(原告の主張)

ア 措置法66条の6第3項は、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件として、①非持株会社等基準、②実体基準、③管理支配基準及び④非関連者基準の各基準を定めているところ、以下のとおり、Bはこれらの基準のすべてを満たしている(なお、Bが非関連者基準を満たすことについては、争いがない)。したがって、Bについて、措置法66条の6第1項は適用されない。

イ 非持株会社等基準について

(ア) 措置法66条の6第3項は、特定外国子会社等が「株式…の保有…を主たる事業とするもの」である場合には、タックス・ヘイブン対策税制の適用は除外されないと定めている。

そして、Bは鋼管の卸売業を営んでいるところ、Bが株式の保有を「主たる事業」としているというためには、①Bが株式の保有を卸売業とは別個の事業として営んでいること、及び②株式の保有が卸売業と比べて主であることが必要である。また、株式の保有が「事業」に該当するというためには、株式を保有することにより、当該株式に対して分配される配当を反復継続して取得していることが必要であると解すべきである。

(イ) しかし、Bは、鋼管の卸売を行うことを目的として設立された卸売業のみを事業とする会社であり、卸売業とは別個に株式の保有を事業として営んでいない。Bは、自社が営む卸売業の商品である鋼管の製造会社としてCを設立した結果、

C株式を保有していたものであるし、また、原告は、Bが設立された平成8年当時、財務状況が悪化していたところ、Bは、原告の借入金の返済及びBの資金調達のために、原告からD株式を取得して、これを担保に事業資金を調達したのであって、BによるD株式の保有は、Bを含む原告グループの存続のために行われたものである。そして、Bは、株式を保有するC又はDから、反復継続して配当を受領したことはない。そのため、Bによる株式の保有は、飽くまでも卸売業に付随するものとして行われたのであって、Bは、卸売業とは別個の事業として、株式の保有を事業として営んでいない。

(ウ) また、主たる事業についての判断時期が対象となる事業年度に求められるべきであるとしても、企業は継続的な事業活動を前提として存在するものであることなどからすれば、非持株会社等基準を満たすか否かについては、当該事業年度の事情のみではなく、過去及び当該事業年度より後の事情も考慮すべきである。また、主たる事業の判断においては、収入金額又は所得金額よりも、所得源泉である役職員、機械設備、不動産等を含む実物の生産要素を重視すべきである。

そして、①Bの現地役員等は、卸売業に係る業務を現地において行っていたのに対し、株式の保有に係る業務は限定的なものだったこと、②Bは卸売業に係る業務を遂行するため、現地事務所において、パソコン、電話、ファックス、机、いす等の備品を保有し、又はリースを受けていたのに対し、株式の保有に係る業務に必要な機械設備は特に存在しなかったこと、③Bは卸売業に係る業務を遂行するため、現地事務所を賃借していたのに対し、株式の保有に係る業務に必要な事務所等を賃借したことはないことから、卸売業と株式の保有のそれぞれに対する役職員、機械設備及び不動産の投入の多寡を比較すると、卸売業に係るものが株式の保有に係るものを上回ることが明らかである。

(エ) したがって、Bは、「株式…の保有…を主たる事業とするもの」には該当せず、非持株会社等基準を満たす。

ウ 実体基準について

(ア) 実体基準の判断においては、主たる事業を行うに必要と認められる固定施設があるか否かを判断すれば足りる。また、実体基準の判断においても、対象となる事業年度の事情のみではなく、過去及び当該事業年度より後の事情も考慮すべきである。

(イ) Bは、設立後の平成8年6月から継続的に事務所を賃貸しており、平成13年事業年度においても、平成13年7月24日までの期間、卸売業を営むために必要な現地事務所をシンガポールに設置していた。同事務所は同月25日に閉鎖されたが、それは、2名の現地の役員及び従業員がいずれも退職するというやむを得ない事情による一時的な措置にすぎない。実際、Bは、現地事務所の閉鎖期間中は卸売業に係る業務をCに移管することで事業を継続し、また、同年中に現地事務所の再開に向けた活動を開始して同14年4月には新事務所を開設している。

したがって、Bは、平成13年事業年度においてシンガポールに主たる事業である卸売業を行うに必要と認められる固定施設を有していたといえるから、実体

基準を満たす。

エ 管理支配基準について

(ア) 措置法66条の6第3項の規定からすると、自らによる管理、支配及び運営がされるべき対象は、特定外国子会社等という法人自体ではなく、「その事業」であることが明らかであるから、管理支配基準の具体的判断に当たっては、当該特定外国子会社等の主たる事業との関連で判断すべきである。また、管理支配基準の判断においても、対象となる事業年度の事情のみではなく、過去及び当該事業年度より後の事情も考慮すべきである。

(イ) そして、Bの主たる事業は卸売業であるところ、Bは、現地役員等を主体として、現地において独自に、①東南アジアにおける市場調査及び情報収集並びに営業活動等、②東南アジアの顧客等に対する継続的な鋼管の販売、③人事に関する業務その他卸売業に付随する業務を行っていたことなどから、現地役員等を主体として独自に鋼管の卸売業を管理、支配及び運営していたことが明らかである。したがって、Bは管理支配基準を満たす。

(被告の主張)

ア 以下のとおり、Bは、措置法66条の6第3項が規定するタックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件のうち、非持株会社等基準、実体基準及び管理支配基準を満たさない。

したがって、Bについて、措置法66条の6第1項の適用は除外されない。

イ 非持株会社等基準について

(ア) 株式は保有し、又は運用することにより投資所得を得ることができるものであるから、株式の保有そのものが事業に該当するといふべきである。株主の保有が卸売業とは別個の事業として営まれていることが必要であるとの原告の主張は、条文上規定されていない新たな要件を付加するものであって、独自の見解である。

また、課税要件の判断は、各事業年度ごとに行われるものである上、措置法66条の6第3項が、適用除外となる業種の判断は「各事業年度においてその行う主たる事業が次の各号に掲げる事業のいずれに該当するか」によってすべきであるとしていることからすれば、主たる事業についての判断時期は、対象となる事業年度に求められるべきであって、過去又は当該事業年度より後の事情を考慮することはできない。

そして、特定外国子会社等が複数の事業を営む場合、そのいずれの事業が主たる事業であるかの判定は、その事業年度における事業活動の客観的結果として得る収入金額又は所得金額の状況、使用人の数、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べきである。

(イ) Bの平成13年事業年度における収入金額及び所得金額のうち、株式の保有に係るものの占める割合は、いずれも99%を超えるものである。他方、金銭の貸付け及び鋼管の卸売に係るものの占める割合は、いずれも1%に満たない。

また、Bの平成13年事業年度における保有資産のうち、株式の保有に係るものの占める割合は95.36%である。他方、金銭の貸付け及び鋼管の卸売に係

るものの占める割合は、金銭の貸付けに係るものが3.66%に、鋼管の卸売に係るものが0.98%にすぎない。

さらに、平成13年事業年度において、C株式の保有及び金銭の貸付けは年間を通じて行われていたのに対し、Bの現地役員等がシンガポールの現地事務所に従事していたのは最長でも平成13年7月24日までの期間にすぎない。

そして、Bの設立目的が海外において持株会社を設立することにあつたことや、Bの平成13年事業年度における決算書には、Bの主な事業活動は持株会社としての業務である旨記載されていることなどからすると、Bの平成13年事業年度における主たる事業は株式の保有であつたといふことができる。

したがって、Bは非持株会社等基準を満たさない。

(ウ) 原告は、Bの株式の保有目的が鋼管の卸売業に資するようにするためであつたことをもって、Bの株式保有は卸売業に付随するものであると主張するものと解されるが、株式保有の主観的目的を考慮して事業か否かの認定を行うことになると、法の適用場面が不明確になり、法的安定性を害することになる。そのため、株式保有の目的と措置法66条の6第3項の「株式の保有を主たる事業」としてどうかは、無関係といふべきである。

ウ 実体基準について

実体基準を満たすか否かは、特定外国子会社等が独立企業としての実体を備えているというにふさわしい固定施設を有しているか否かにより判断すべきである。

そして、平成13年事業年度においては、平成13年7月25日以降、Bのシンガポールの現地事務所は閉鎖され、現地役員等は不在となり、鋼管の卸売に係る事業実績もなかったのであるから、Bが平成13年事業年度を通じて独立企業としての実体を備えているというにふさわしい固定施設を有していたとはいえない。

原告は、平成14年にBのシンガポールの現地事務所が再開されたことをもって、当該事務所の閉鎖は一時的なものである旨主張するが、実体基準についても事業年度ごとに判断すべきであるから、その主張は失当である。

したがって、Bは実体基準を満たさない。

エ 管理支配基準について

管理支配基準を満たすか否かは、特定外国子会社等の株主総会及び取締役会の開催、役員の職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が、本店所在地国で行われているかどうか、業務執行上の重要事項を特定外国子会社等が自らの意思で決定しているかなどの事情を総合的に考慮し、特定外国子会社等がその本店所在地国において親会社から独立した企業としての実体を備えて活動しているといえるかどうかによって判断すべきである。

そして、Bは、①平成13年事業年度において、現地事務所を閉鎖して以降、鋼管の販売に係る実績がないこと、②その間、単に会計事務所を連絡先として帳簿書類を保管させていたにすぎないこと、③シンガポールの現地事務所の閉鎖以降、シンガポールにおける役員等は不在であること、④平成13年事業年度における株主総会及び取締役会をシンガポールにおいて行っていないこと、⑤シンガポールにおける銀行口座のサイン権者を乙としており、乙の承認なしに経済活動及びそれに伴

う資金移動を行うことは事実上不可能であったこと、並びに⑥事務所の賃貸借契約の締結についてさえも現地取締役には決定権がなかったことを総合的に勘案すると、平成13年事業年度においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っていたとはいえない。

したがって、Bは管理支配基準を満たさない。

(5) 争点(2)エ(二重課税に当たるか)について

(原告の主張)

原告は、本件各事業年度において、B株式の売却によって生じた株式売却益を計上して法人税の確定申告の基礎としている。上記売却代金はBの留保利益を反映したものであるから、原告は、上記株式売却益に課税された時点で、既にBの留保利益について課税されたことになる。その上で、更にBの課税対象留保金額を原告の収益の額とみなすタックス・ヘイブン対策税制を適用することは、原告の収益の額とみなして益金の額に算入された分について二重に課税するものである。

このような二重課税は、憲法14条及び29条に違反する。

(被告の主張)

課税対象留保金額は、措置法の各規定に基づき、特定外国子会社等の未処分所得の金額に所定の調整を行って算出されるものであり、当該特定外国子会社等に係る株式売却益がそのままタックス・ヘイブン対策税制における課税対象留保金額となるわけではない。

また、一般に株式の譲渡価額は様々な要素を勘案して当事者間で決定されるものであるところ、そのような要因によって左右される株式売却益とタックス・ヘイブン対策税制における課税対象留保金額が同義であるというものではない上、当事者がどのような事情を勘案して株式の譲渡価額を決定したかという事情によって、タックス・ヘイブン対策税制の適用の可否が左右されるものでもない。

したがって、原告が本件各事業年度においてB株式の売却益を計上していたとしても、措置法66条の6第1項の適用により二重に納税を行うことになるというものではない。

(6) 争点(2)オ(更正の請求が認められないか)について

(原告の主張)

ア 原告は、保有するB株式をGに対して売却した(本件売買)。しかし、シンガポール会社法上、BはGの親会社に該当し、GはBの子会社に該当するところ、会社はその親会社の所有者となることができない旨及び子会社に対する株式の譲渡は無効である旨が定められている。そのため、本件売買は、原始的不能又は錯誤により無効である。

そして、原告は、本件売買が無効である旨の指摘を受け、Gとの間で、平成17年2月25日付けで、本件売買が無効であることにつき書面で確認し、Gに対し、同年4月29日付けで売却代金の一部を返還した。

イ 通則法施行令6条1項2号は、「その申告…に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に係る契約が、解除権の行使によつて解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によつて解除され、又は取り消されたこと」

を理由に更正の請求をすることができる」と規定しているところ、その文言上、解除及び取消しのみが対象とされており、無効については規定されていない。

しかし、上記規定が解除及び取消しを更正の請求の理由としているのは、解除や取消しが、私法上、当初は有効だった取引を無効にするものであることから、その時点において更正を認めなければならないからであって、無効の場合に更正の請求を認めない趣旨ではない。有効な取引が解除や取消しによって効力を失う場合に遡及的な更正の請求が認められるにもかかわらず、当初から無効である取引について遡及的な更正の請求が認められないのは、著しく均衡を欠くものであるから、無効についても更正の請求が認められるべきである。

したがって、原告は、本件売買が無効であることについて、通則法23条2項3号、通則法施行令6条1項2号に基づき、更正の請求をすることができるというべきである。

(被告の主張)

ア 原告とGの間における本件売買にシンガポール会社法の適用があるか否か、同法の適用により当然に本件売買が無効になるか否か、同法に違反することを知らずにされた売買の意思表示は民法95条に規定する意思表示の錯誤に当たるか否かは、いずれも明らかではない。

イ 通則法23条2項の規定は、納税者が申告時には予想し得なかった事態等が後発的に生じたため、税額等の計算の基礎に変更を来し、税額の減額をすべき場合に、法定申告期限から1年を経過していることを理由に更正の請求を認めないとすると、帰責事由のない納税者に酷な結果となることから、例外的に更正の請求を認めて納税者の保護を拡充しようとするものである。

そして、本件売買の原始的不能又は錯誤による無効という事情は、通則法施行令6条1項2号に該当しないことが明らかである。

また、本件売買がシンガポール会社法に抵触するとしても、それは原告が事前のチェックを怠った結果にすぎないから、原告及びGが、平成17年に本件売買はシンガポール会社法に抵触することが分かったことを理由に本件売買の無効を確認したことは、「申告時には予測し得なかった事態その他やむを得ない事由が後発的に生じた」ものとはいえない。

ウ(ア) 課税の対象が私法上の行為それ自体ではなく、私法上の行為によって生じた経済的成果である場合には、その原因たる私法行為に瑕疵があっても、経済的効果が現に生じている限り、課税要件は充足されているのであるから、後に原因たる私法行為の瑕疵を理由として経済的効果が失われた場合であっても、私法行為の時にさかのぼって課税要件が充足されなかったことになるわけではない。

本件において、本件売買が後の事業年度において無効となったとしても、本件売買の締結日を含む事業年度において株式の売買契約が締結され、平成14年4月期及び平成15年4月期に株式売却代金がそれぞれ原告の収入となった事実が否定されるものではないから、本件各事業年度の課税標準又は税額に変動はない。

(イ) 継続企業の下、永続的な営業活動を人為的に各会計期間に区切り、各会計期間ごとの費用と収益を対応させた損益計算の結果を踏まえて、当該会計期

間の所得を課税の対象とする法人税の税額計算にあつては、収入の原因たる私法行為の瑕疵を理由として当該私法行為が後に取り消されたとしても、当該私法行為による経済的成果が失われた時点の属する事業年度の損金として処理すべきである。

本件では、原告からGに対して本件売買の代金相当額が返還された平成17年4月29日の属する事業年度において、上記代金相当額を損金として計上すべきである。

エ したがって、原告の更正の請求について更正をすべき理由はない。

(7) 本件各処分 of 適法性に関する被告の主張は、別紙2「本件各処分の根拠及び適法性」記載のとおりである。

第3 争点に対する判断

1 争点(1) (申告額を超えない部分の取消しを求める利益の有無) について

【判示(1)】 ア(ア) 法人税については申告納税制度が採られており(法人税法74条参照)、申告に係る課税標準又は税額等が過大であるときには、納税者は、一定の期間に限り、更正の請求をすることができる(通則法23条参照)。

このように、納税者が申告の内容を自己に有利に是正することについては、更正の請求という手段が定められ、更に更正の請求については一定の期間制限が設けられていることに照らすと、納税者は、申告の内容を自己に有利に是正するためには、更正の請求の手續によらなければならない、その手續を経ずに、更正処分の取消訴訟において、当該更正処分のうち申告に係る課税標準又は税額等を超えない部分の取消しを求めることはできないというべきである。

【判示(2)】 (イ) 原告は、増額部分と減額部分が含まれている増額更正処分が取り消されると、納税者は、当該増額更正処分のうち減額部分に係る利益を失うこととなって極めて不利であるから、増額更正処分が増額部分と減額部分を含んでいる場合には、その増額部分のみの取消しを求めることができる旨主張する。

しかし、上記のような場合において、減額部分につき申告の内容を自己に有利に是正するためには、通則法23条1項に基づく更正の請求をすべきであつて、納税者が当該減額部分に係る利益を受けられないことになったとしても、それは当該減額部分について期限内に更正の請求をしなかったことによるものであるから、その結果が納税者に極めて不利であるということとはできず、原告の上記主張を採用することはできない。

イ そして、証拠(甲3)によると、原告の平成14年4月期の法人税の確定申告における所得金額は7335万6353円であることが認められるから、原告は、本件更正処分の取消請求において、本件更正処分のうち上記所得金額を基に計算した税額を超えない部分の取消しを求めることはできないというべきである。

したがって、本件訴えのうち、本件更正処分について所得金額を7335万6353円として計算した税額を超えない部分の取消しを求める部分は不適法である。

2 争点(2)ア (措置法66条の6第1項は日星租税協定7条1に違反するか) について

(1) 日星租税協定7条1は、「一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない

【判示(3)】

限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、その企業の利得のうち当該恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の締約国において租税を課することができる。」と規定しているところ、この規定は、一方の締約国の企業の利得については、当該一方の締約国のみが課税することができ、他方の締約国は、当該企業が当該他方の締約国内にある恒久的施設を通じて事業を行わない限り課税することができないとすることで、我が国とシンガポールの間における企業の利得についての課税権限の分配を規定したものである。

他方で、一方の締約国の企業が、その親会社である他方の締約国の企業に対して配当その他の方法によって利益移転を行った場合に、その移転された利益について、当該他方の締約国において課税されることとなっても、それは当該移転された利益について課税するものであって、一方の締約国の企業の利得について課税するものではないから、企業の利得についての課税権限の分配を規定した日星租税協定7条1に違反するものではないというべきである。

(2) ところで、措置法66条の6第1項は、発行済株式等のうちに占める我が国の内国法人等が保有する株式等の割合が一定以上である外国関係会社のうち、その所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低い国又は地域に本店又は主たる事務所を有する特定外国子会社等が、その未処分所得の金額から留保したものとされる適用対象留保金額を有する場合には、内国法人が保有する株式等に対応するものとして計算した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所得の金額の計算上、益金の額に算入する旨を規定しているところ、この規定は、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、いわゆるタックス・ヘイブンといわれる国又は地域に子会社を設立して経済活動を行い、当該子会社に所得を留保することによって、我が国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公平を図ることを目的とするものである。

そして、措置法66条の6第1項が「…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…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」と規定していること、並びに同条3項は、特定外国子会社等が、①株式若しくは債券の保有、工業所有権その他の技術に関する権利若しくは特別の技術による生産方式及びこれに準ずるもの若しくは著作権の提供又は船舶若しくは航空機の貸付けを主たる事業とするもの以外のものであること（非持株会社等基準）、②その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において、その主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有すること（実体基準）、並びに③その事業の管理、支配及び運営を自ら行っているものであること（管理支配基準）との要件をいずれも満たすとともに、その各事業年度において行う主たる事業が、④卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業又は航空運送業である場合には、その事業を主として当該特定外国子会社等に係る非関連者以外の者との間で行っていること（非関連者基準）、⑤非関連者基準に掲げる事業以外の事業であ

る場合には、その事業を主として本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において行っていること（所在地国基準）との要件を満たす場合には、同条1項の規定を適用しないとして、特定外国子会社等がタックス・ヘイブンに所在することに経済合理性が認められる場合について適用除外要件を定めることにより、租税回避が行われていると評価することができる場合にのみ同項の規定を適用する旨を規定していることからすると、同項は、親会社である我が国の内国法人と特定外国子会社等の関係等に照らして、本来、特定外国子会社等から内国法人に対して利益移転が行われるのが当然だと考えられる場合であるにもかかわらず、そのような利益移転が行われていないときに、本来あるべき利益移転が実際に行われたものとみなし、それにより内国法人が得たとみなされる所得である利益移転に相当する額について、内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入して課税するものであると解するのが相当である。

【判示(4)】

そうすると、措置法66条の6第1項に基づくタックス・ヘイブン対策税制は、我が国の内国法人が得たとみなされる所得について課税するものであって、我が国に恒久的施設を有しない特定外国子会社等の「企業の利得」について課税するものではないというべきであるから、企業の利得についての課税権限の分配を規定した日星租税協定7条1に違反するものではないというべきである。

【判示(5)】

(3)ア この点、原告は、措置法66条の6第1項は、我が国に恒久的施設を有しない特定外国子会社等の「企業の利得」について課税することを定めた規定であるから、日星租税協定7条1に違反する旨主張する。

しかし、措置法66条の6第1項が「企業の利得」について課税することを定めた規定でないことは上記のとおりであるから、原告の上記主張は前提を欠くものであり、採用することはできない。

【判示(6)】

イ また、原告は、フランス国務院はフランスにおける従属外国法人立法が日星租税協定7条1に相当する規定であるフランス・スイス租税条約7条1に違反する旨を判示したところ、フランスの従属外国法人立法は我が国のタックス・ヘイブン対策税制と類似したものであるから、我が国のタックス・ヘイブン対策税制が日星租税協定7条1に違反するか否かの判断においては、フランス国務院の判示を参考にすべきである旨主張する。

しかし、証拠（甲65、乙27、43、48の2、51）によると、①フランスでは、法人税について、属地主義に基づく国外所得非課税主義及び外国法人からの配当を含めて受取配当の95%を益金に算入しない制度が採られているため、外国子会社の留保所得について配当があったとみなして通常の法人税の課税の対象としても、その効果がほとんど生じないこと、②そのため、上記フランス国務院の判示がされた当時のフランスでは、タックス・ヘイブンに所在する子会社の留保所得について、通常の法人税の一部としてではなく、分離してその全体について直接に課税する、すなわち、親会社が適用対象とされる外国子会社の適用対象所得について法人税の納税義務を負うという制度が採られていたことが認められるところ、上記のような法制度は、我が国における制度とは全く異なるものであるというべきであるから、上記フランス国務院の判示が我が国のタックス・ヘイブン対策税制についての解釈において直ちに参考になるものとはいえない。

したがって、原告の上記主張を採用することはできない。

(4) 以上によると、モデル条約のコメンタリーの解釈等について検討するまでもなく、措置法66条の6第1項が日星租税協定7条1に違反するということはできない。

3 争点(2)イ (Bはシンガポールに所在することにつき経済合理性があるとして、措置法66条の6第1項は適用されないといえるか) について

(1) タックス・ヘイブン対策税制はタックス・ヘイブンを利用した租税回避に対処し、税負担の実質的な公平を図ることを目的とするものであるところ、特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その所在地国で事業活動を行うことにつき十分な経済合理性を有する場合にまでタックス・ヘイブン対策税制による課税をすることになると、我が国の企業の正常な海外投資活動を阻害する結果ともなり得る。そのため、そのような事態が生じないように、措置法66条の6第3項は、特定外国子会社等が、非持株会社等基準、実体基準及び管理支配基準の要件をいずれも満たすとともに、その主たる事業の種類に応じて、非関連者基準又は所在地国基準の要件を満たす場合には、同条1項の規定を適用しないとして、タックス・ヘイブン対策税制の適用が除外される要件を規定している。

【判示(7)】 このように、措置法66条の6第3項が、特定外国子会社等がタックス・ヘイブンに所在することにつき十分な経済合理性が認められる場合を特定外国子会社等の業種及び業態に即して具体化して規定していることに照らすと、特定外国子会社等がタックス・ヘイブンに所在することにつき十分な経済合理性があるか否かの判断は、同項に規定する適用除外要件を満たすか否かによって判断することが予定されており、同項の規定を離れてその判断をすることは予定されていないと解すべきである。

【判示(8)】 (2) 原告は、タックス・ヘイブン対策税制は正常な海外投資活動を阻害しないようにするという制度趣旨を有しているとして、特定外国子会社等がタックス・ヘイブンに所在することにつき経済合理性がある場合には、措置法66条の6第3項の適用除外要件を満たすか否かを検討するまでもなく、措置法66条の6第1項は適用されない旨主張する。

しかし、経済合理性があるか否かは措置法66条の6第3項の規定を満たすか否かによって判断することが予定されていると解すべきであることは前記(1)のとおりであるし、また、租税法においては明確性及び法的安定性が重視されるべきであるところ、同条1項の適用において、同条3項の適用除外要件を離れて、条文上規定されていない経済合理性という要件を用いてその可否を判断することになると、その適用における明確性及び法的安定性を害することとなる。

したがって、原告の上記主張を採用することはできず、措置法66条の6第1項の適用が除外されるか否かは、同条3項に規定する適用除外要件を満たすか否かによって判断すべきである。

4 争点(2)ウ (Bは適用除外要件を満たすか) について

(1) 原告は、Bは平成13年事業年度において、措置法66条の6第3項に規定するタックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件である非持株会社等基準、実体基準、管理支配基準及び非関連者基準をいずれも満たしている旨主張する(なお、Bが非関連者基準に掲げられている要件を満たすことについては、当事者間に争いが無い。)

そこで、まず、Bが非持株会社等基準を満たすか否かを検討する。

- 【判示(9)】 (2)ア 措置法66条の6第3項は、特定外国子会社等が株式又は債券の保有等を主たる事業とするものである場合には、同項に規定するタックス・ヘイブン対策税制の適用除外の対象とはされない旨規定するところ、これは、株式又は債券の保有等の事業は、その性格からして我が国においても十分行い得るものであり、タックス・ヘイブンに所在することについて経済合理性を見いだすことが困難であると考えられるからであると解される。

そして、特定外国子会社等が複数の事業を営む場合に、そのいずれの事業が「主たる事業」であるかは、対象となる事業年度におけるそれぞれの事業活動の客観的結果として得られた収入金額及び所得金額、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べきである。

- 【判示(10)】 イ(ア) 原告は、株式の保有が事業に該当するというためには、株式の保有により当該株式に係る配当を反復継続して取得していることが必要である旨主張する。

しかし、株式は、その保有又は運用により利益配当やキャピタルゲインその他の投資所得を得ることができるという性格を有するものであるから、株式の保有は、それ自体、事業に該当し得るというべきであり、必ずしも原告が主張するような事情が必要であると解することはできない

したがって、原告の上記主張を採用することはできない。

- 【判示(11)】 (イ) また、原告は、企業は継続的な事業活動を前提として存在するものであるとして、特定外国子会社等の主たる事業の判断においては、対象となる事業年度における事情のみではなく、過去及び当該事業年度より後の事情も考慮すべきである旨主張する。

しかし、措置法66条の6第3項は、「第1項の規定は、…特定外国子会社等…が、…各事業年度においてその行う主たる事業が次の各号に掲げる事業のいずれに該当するかに応じ当該各号に掲げる場合に該当するときは、当該特定外国子会社等のその該当する事業年度に係る適用対象留保金額については、適用しない」と規定し、適用除外要件は属人的なものではなく、事業年度ごとに判定することが前提とされているのであるから、主たる事業の判定についても、事業年度ごとに判定すべきことが明らかである。

そして、課税要件の存否は事業年度ごとに確定されるべきものであることからすると、特定外国子会社等のある事業年度における主たる事業の判断についても、飽くまでも当該事業年度に存在した事情を基に判断するべきであって、当該事業年度より前及び後の事業年度における事情については、それが考慮されるべき場合があるとしても、当該事業年度に存在した事情を評価するに当たって間接的に考慮し得るにとどまるものというべきである。

- (3) そこで、上記の枠組みに従って、Bが平成13年事業年度において非持株会社等基準を満たすか否かについて検討するに、証拠及び弁論の全趣旨（該当箇所に付記したもの）によると、以下の事実が認められる。

ア Bは、設立日である平成8年3月20日から同年12月31日までの事業年度及

び同9年1月1日から同年12月31日までの事業年度において、鋼管の卸売に係る事業実績がなかった。(乙13、14)

Bは、平成10年1月1日から同年12月31日までの事業年度において、鋼管の卸売に係る業務を開始したところ、同事業年度における鋼管の卸売に係る売上高は29万7803シンガポールドル、売上総利益は1万9382シンガポールドルであり、同11年1月1日から同年12月31日までの事業年度における鋼管の卸売に係る売上高は26万7047シンガポールドル、売上総利益は8209シンガポールドルであり、同12年1月1日から同年12月31日までの事業年度における鋼管の卸売に係る売上高は33万8000シンガポールドル、売上総利益は1万3277シンガポールドルであった。(乙15から17まで)

イ Bは、平成13年1月1日から同年12月18日までの期間、Dの発行済株式の総数の75%を保有し、また、平成13年事業年度の全期間にわたり、Cの発行済株式の総数の82%を保有していた。(乙5から11まで、13から18まで)

ウ Bでは、平成13年事業年度の当初において、シンガポールの現地事務所に現地役員である丙(以下「丙」という。)及び従業員1名が勤務していたが、同従業員は平成13年3月に退職し、また、丙は同年7月に退職した。(甲36、37、42、43、46、乙25、弁論の全趣旨)

エ Bは、平成13年事業年度において、平成13年1月1日から同年7月24日までの期間、シンガポールにおいて現地事務所を賃借していたが、同事務所を同日に閉鎖し、同月25日から同年12月31日までの期間、Bが経理事務を委託していた会計事務所の所在地を連絡先として登録した。(甲11、36、37、46、91、92、乙21から25まで、28、29)

オ Bは、平成13年事業年度において、平成13年1月1日から同年7月24日までの期間、Cが製造した鋼管の卸売をしていたが、同月25日から同年12月31日までの期間は、前記ウの丙らの退職及び前記エの現地事務所の閉鎖に伴って鋼管の卸売に係る業務をCに移管したため、鋼管の卸売をしていない。Bの同年1月1日から同年7月24日までの期間における卸売の実績は7件であり、売上高は9万2590米ドルであった。(甲36、37、44、46、乙7、18から20まで)

カ(ア) Bの平成13年事業年度における収入金額合計1億1479万5352シンガポールドルのうち、株式の保有に係るものは1億1427万4501シンガポールドル(全体の99.55%)であり、金銭の貸付けに係るものは35万3838シンガポールドル(同0.31%)であり、鋼管の卸売に係るものは16万7013シンガポールドル(同0.14%)である。(乙18、弁論の全趣旨)

(イ) Bの平成13年事業年度における所得金額合計1億1386万6312シンガポールドルのうち、株式の保有に係るものは1億1362万9041シンガポールドル(全体の99.79%)であり、金銭の貸付けに係るものは23万2498シンガポールドル(同0.20%)であり、鋼管の卸売に係るものは4773シンガポールドル(同0.01%)である。(乙18、弁論の全趣旨)

(ウ) Bの平成13年事業年度の末日における保有資産合計1億1768万8393シンガポールドルのうち、株式の保有に係るものは1億1222万7856

シンガポールドル（全体の95.36%）であり、金銭の貸付けに係るものは431万2350シンガポールドル（同3.66%）であり、鋼管の卸売に係るものは114万8187シンガポールドル（同0.98%）である。（乙18、弁論の全趣旨）

キ(ア) Bは、平成10年9月2日及び同14年7月1日の時点において、いずれも、シンガポールの企業登録局に、主要業務は「投資会社」及び「一般的な卸売業」である旨登録されていた。（乙2、3）

(イ) Bの設立から平成13年事業年度までの各事業報告書及び財務報告書には、いずれも、「当社の主な事業活動は、持株会社（investment holding）としての業務である」旨記載されていた。（乙13から18まで）

また、Bが経理事務を委託していた会計事務所が作成した書類には、Bは、平成13年事業年度の末日において、主として持株会社として機能していた旨記載されていた。（甲11、乙28、29）

【判示(12)】 (4) 前記認定事実によると、Bは、平成13年事業年度において、鋼管の卸売、金銭の貸付け及び株式の保有という複数の事業を営んでいたということが出来るから、そのいずれが「主たる事業」であるかは、それぞれの事業活動に係る収入金額及び所得金額、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べきである。

そして、前記認定事実によると、①Bは、平成13年事業年度において、全期間を通じてCの発行済株式の総数の82%を保有し、また、その9割強の期間を通じてDの発行済株式の総数の75%を保有することにより、株式の保有に係る事業を平成13年事業年度の全期間を通じて行っていたということが出来ること、②他方で、Bは、平成13年事業年度において、平成13年7月24日までの期間しかシンガポールに現地事務所並びに現地役員及び現地従業員を有しておらず、同月25日以降は、現地事務所並びに現地役員及び現地従業員を有しなくなり、鋼管の卸売に係る業務を行うことができなくなったことから、同業務をCに移管していること、③そのため、Bは、平成13年事業年度において、平成13年7月25日以降、鋼管の卸売の実績がなく、鋼管の卸売に係る事業を行っていたのは平成13年事業年度の前半の6割程度の期間にとどまること、④平成13年事業年度におけるBの収入金額及び所得金額のうち、株式の保有に係るものが占める割合はいずれも全体の99.5%を超えている一方で、金銭の貸付けに係るもの及び鋼管の卸売に係るものが占める割合はいずれも全体の0.5%にも満たないこと、⑤平成13年事業年度末におけるBの保有資産のうち、株式の保有に係るものが占める割合は全体の95%を超えている一方で、金銭の貸付けに係るもの及び鋼管の卸売に係るものが占める割合はいずれも全体の5%にも満たないことが認められる。

そうすると、前記認定事実のとおり、Bの平成13年事業年度における事業報告書及び財務報告書には、Bの主な事業活動は持株会社としての業務である旨記載されており、また、Bが経理事務を委託していた会計事務所が作成した書類及びシンガポールの企業登録局における登録においても、同旨の内容が記載又は登録されていたことも併せ考慮すると、Bの平成13年事業年度における「主たる事業」は、株式の保有

であったと認めるのが相当である。

- 【判示(13)】 (5)ア 原告は、Bの株式保有は、原告及びBが行う鋼管の卸売に係る資金調達等を目的としてされたものであり、卸売業に付随するものであるから、Bの主たる事業は株式の保有ではない旨主張する。

しかし、株式の保有は、その目的がどのようなものであれ、それ自体、1つの事業となり得るものであることは前記(2)イ(ア)のとおりであるから、株式保有の目的から、Bが株式の保有という事業を営んでいたことを否定することはできない。そして、Bが営む株式の保有事業及び卸売業について、具体的かつ客観的な事業活動の内容を総合的に勘案すると、Bの主たる事業が株式の保有であるということができることについては、前記(4)のとおりであるから、原告の上記主張を採用することはできない。

- 【判示(14)】 イ また、原告は、主たる事業の判断は、収入金額又は所得金額よりも、役職員、機械設備、不動産等の生産要素の投入の多寡を重視すべきであり、そうすると、Bの主たる事業は卸売業である旨主張する。

しかし、収入金額及び所得金額は企業の事業活動の結果を客観的に反映するものである上、資金は企業活動の原資として重要な要素となるものであるから、主たる事業の判定において収入金額及び所得金額は重要な要素となるものである。また、Bは株式の保有と卸売業のいずれが主たる事業であるかが問題となっているところ、株式の保有をするに当たっては、機械設備、不動産等の生産要素の必要性が高いとはいえないと考えられるのであるから、本件において、収入金額及び所得金額よりも機械設備、不動産等の多寡を重視すべきであるといえるかは疑問がある。

その点はさておき、原告が重視すべきであると主張する役職員、機械設備、不動産等の生産要素の投入の多寡についてみても、前記認定事実のとおり、Bは、平成13年事業年度において、平成13年7月25日以降、シンガポールの現地役員等がいなくなり、更に現地事務所を閉鎖したことにより、鋼管の卸売を行うことができなくなったため、同業務をCに移管していることが認められるのであるから、Bは、同日以降、鋼管の卸売を行うに足る役職員、機械設備、不動産等を有しなくなったものといえることができる。

一方で、前記認定事実のとおり、Bは、平成13年事業年度の全期間を通じて、株式の保有に係る事業を行っていたといえることができるのであるから、Bは、平成13年事業年度の全期間を通じて、株式の保有をするに足る役職員、機械設備、不動産等を有していたものといえることができる（Bは会計事務所の所在地を連絡先として登録するなどしているところ、そのような設備等の状況は、鋼管の卸売を行うには不十分なものであっても、株式の保有を継続するには十分なものであったと考えられる。）。

そうすると、原告の上記主張を前提としても、平成13年事業年度におけるBの主たる事業が株式の保有であるとの上記判断を左右しない。

- 【判示(15)】 (6) 以上によると、Bは、平成13年事業年度において、措置法66条の6第3項に定める適用除外要件のうち非持株会社等基準を満たさないといえることができるから、同項の適用除外要件のうちその余のものを満たすか否かについて検討するまでも

なく、同項によって同条第1項の適用が除外されることはないというべきである。

【判示(16)】 5 争点(2)エ(二重課税に当たるか)について

(1) 原告は、本件各事業年度にB株式の売却益について課税されているところ、B株式の売却代金はBの留保利益を反映したものであり、原告は上記課税により既にBの留保利益について課税されたことになるとして、原告に更にタックス・ヘイブン対策税制を適用することは二重課税に当たり、違憲又は違法である旨主張する。

(2) しかし、一般に、株式の売却価額は、当該株式に係る会社が留保している利益のみによって定められるものではなく、様々な要素を勘案して当事者間で定められるものであるということが出来るから、措置法の各規定に基づいて、特定外国子会社等の未処分所得の金額に所定の調整を行って算出される課税対象留保金額と、当該特定外国子会社等に係る株式の売却益が同一のものであるということとはできない。

また、原告の主張を前提とすると、株式の売買の当事者がいかなる要素を勘案して株式の売却価額を定めたかによって、措置法66条の6第1項の適用の可否が左右されるということになりかねず、これが合理的であるとはいえない。

そうすると、原告について、B株式の売却益についての課税と措置法66条の6第1項に基づく課税によって、直ちに二重課税が生じているということとはできないから、同項に基づく課税が違憲又は違法であるということとはできない。

6 争点(2)オ(更正の請求が認められないか)について

【判示(17)】 (1) 原告は、本件売買がシンガポールの法令に違反して無効であったとして、本件各事業年度の各法人税について、通則法23条2項3号、通則法施行令6条1項2号に基づき、更正の請求をすることができる旨主張する。

しかし、通則法23条2項は、更正の請求をすることができる場合について、申告等に係る課税標準等の計算の基礎となった事実に関する訴えの判決により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき(1号)及び申告等に係る課税標準等の計算に当たってその申告をした者等に帰属するものとされていた所得等が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正等があったとき(2号)に加え、3号において、「その他当該国税の法定申告期限後に生じた前2号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき」と規定し、これを受けて、通則法施行令6条1項2号は、「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によつて解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によつて解除され、又は取り消されたこと」と規定しているところ、原告が主張する事由である本件売買が無効であったことという事実は、同号に規定する要件に該当しないことが明らかである。

【判示(18)】 (2) 原告は、有効な取引が解除や取消しによって効力を失った場合には遡及的な更正の請求が認められるにもかかわらず、当初から無効な取引について遡及的な更正の請求が認められないのは均衡を欠く旨主張する。

しかし、通則法23条2項は、申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由が後発的に生じたことにより、さかのぼって税額の減額等をすべきこととなった場合に、これを税務官庁の一方的な更正にゆだねることなく、納税者の側からもその更正を請求し得ることとして、納税者の権利救済の手段を拡充するための規定であ

ると解されるところ、取引が法令に違反して無効であるか否かは、当該取引の時点において定まっているものであり、仮に当該取引が法令に違反して無効であることが後に判明したとしても、それは当該取引の当事者が法令の適合性について確認を怠ったこと等による結果にすぎないというべきである。

そうすると、取引が法令に違反して無効であったことが後に判明したという事情は、有効な取引が解除又は取消しにより後発的に消滅した場合などとは異なり、申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由が後発的に生じた場合であるということとはできないから、当初から無効な取引について遡及的な更正の請求が認められないとしても、それが不合理であるということとはできない。

したがって、原告の上記主張を採用することはできない。

- (3) 以上によると、原告が主張する事由は、通則法23条2項3号、通則法施行令6条1項2号に基づく更正の請求をすることができる事由に該当しないから、その余の点について判断するまでもなく、原告の本件各事業年度の各法人税に係る各更正の請求は、いずれも理由がないというべきである。

7 まとめ

- (1) 以上によると、Bは措置法66条の6第3項に規定する適用除外要件を満たさないから、原告について同条1項が適用され、Bの平成13年事業年度における課税対象留保金額に相当する金額は、原告の収益の額とみなして原告の平成14年4月期の所得の金額の計算に当たって益金の額に算入することとなり、また、原告の本件各事業年度の各法人税に係る各更正の請求は、いずれも理由がない。

- (2) そして、弁論の全趣旨によると、原告の本件各事業年度における所得金額及び納付すべき税額は、別紙2「本件各処分の根拠及び適法性」記載のとおりであり、これは本件更正処分及び平成15年4月期減額更正処分における所得金額及び納付すべき税額と同額であるから、本件更正処分及び本件各通知処分はいずれも適法である。

また、上記のとおり本件更正処分は適法であるところ、原告は、本件更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった所得金額について、過少に申告していたものであり、過少に申告していたことについて、通則法65条4項に規定する「正当な理由」があると認めることはできない。

そして弁論の全趣旨によると、原告の過少申告加算税の額は、別紙2「本件各処分の根拠及び適法性」記載のとおりであり、これは本件賦課決定処分における過少申告加算税の金額と同額であるから、本件賦課決定処分は適法である。

第4 結論

よって、その余の点について判断するまでもなく、本件訴えのうち本件更正処分について所得金額を7335万6353円として計算した税額を超えない部分の取消しを求める部分是不適法であるから、これを却下し、原告のその余の請求はいずれも理由がないから、これらをいずれも棄却することとし、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法7条、民訴法61条を適用して、主文のとおり判決する。

裁判官 松下 貴彦
裁判官 島田 尚人

(別紙1)

(単位：円)

区分	平成14年4月期				平成15年4月期		
	年月日	所得金額又は欠損金額	差引所得に対する法人税額	過少申告加算税	年月日	所得金額又は欠損金額	差引所得に対する法人税額
確定申告	平成14年7月31日	73,356,353	4,066,300	—	平成15年7月31日	155,442,219	50,478,500
①更正処分等	平成17年3月31日	3,339,855,236	976,004,300	144,573,500	平成17年3月31日	△335,239,814	2,642,100
更正の請求1	平成17年4月25日	△2,094,738,124	1,865,600	—	平成17年4月25日	△812,410,781	2,642,100
更正の請求2 (訴外請求)	平成17年5月31日	△2,171,497,203	1,865,600	—	平成17年5月31日	△989,508,914	2,642,100
異議申立 (①に係るもの)	平成17年5月31日	△9,364,544	1,865,600	—			
②更正の請求1 に対する通知処分	平成17年7月29日	更正をすべき理由がない旨の通知処分			平成17年7月29日	更正をすべき理由がない旨の通知処分	
更正の請求2に 対する通知処分 (訴外処分)	平成17年7月29日	更正をすべき理由がない旨の通知処分			平成17年7月29日	更正をすべき理由がない旨の通知処分	
異議決定 (①に係るもの)	平成17年8月30日	棄却					
異議申立 (②に係るもの)	平成17年9月28日	通知処分の取消			平成17年9月28日	通知処分の取消	
審査請求 (①に係るもの)	平成17年9月28日	△9,364,544	1,865,600	—			
異議決定 (②に係るもの)	平成17年12月20日	棄却			平成17年12月20日	棄却	
審査請求 (②に係るもの)	平成18年1月20日	通知処分の取消			平成18年1月20日	通知処分の取消	
裁決 (①及び②)	平成18年9月22日	棄却			平成18年9月22日	棄却	

※「所得金額又は欠損金額」欄の△は欠損金額を示す。

本件各処分 of 根拠及び適法性

第1 本件更正処分等について

1 本件更正処分（平成14年4月期）の根拠

(1) 課税所得金額 33億3985万5236円

上記金額は、次のアの金額にイの金額を加算し、ウの金額を控除した金額である。

ア 申告所得金額 7335万6353円

上記金額は、原告が平成14年7月31日に北税務署長に提出した平成14年4月期の法人税の確定申告書（甲3。以下「平成14年4月期確定申告書」という。）に記載した所得金額である。

イ 特定外国子会社等の課税対象留保金額の加算漏れ額 33億4921万9780円

上記金額は、措置法66条の6第1項に規定する特定外国子会社等であるBの平成13年事業年度における課税対象留保金額に相当する金額であり、同項の規定により、原告の平成14年4月期の所得の金額の計算上、益金の額に算入される金額である。

ウ 所得金額から減算すべき金額 8272万0897円

上記金額は、次の(ア)及び(イ)の各金額を合計した金額である。

(ア) 機械装置に振り替えた開発費のうち損金の額に算入すべき金額

7692万4800円

上記金額は、原告が、「開発費」として計上した機械装置に係るリース料を、誤って「機械及び装置」に振り替えたことにより、資産として計上していた金額である。

(イ) 繰越欠損金の損金算入額の増加額 579万6097円

上記金額は、当期の損金の額に算入される前期から繰り越された欠損金額である。

(2) 課税所得金額等に対する法人税額 10億0427万0500円

上記金額は、次のア及びイの各金額を合計した金額である。

ア 所得金額に対する法人税額 10億0195万6500円

前記(1)の課税所得金額（通則法118条1項の規定に基づき1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。）に平成18年法律第10号による改正前の法人税法66条に規定する税率（ただし、平成14年法律第79号による改正前の経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律16条1項の規定を適用した後のもの）を乗じて計算した金額である。

イ 使途秘匿金額に対する法人税額 231万4000円

上記金額は、平成14年法律第15号による改正前の租税特別措置法62条1項の規定に基づき計算した金額で、原告が平成14年4月期確定申告書に記載した金額と同額である。

(3) 法人税額から控除される所得税額 44万8362円

上記金額は、平成15年法律第8号による改正前の法人税法68条に規定する法人税額から控除される所得税額で、原告が平成14年4月期確定申告書に記載した金額と同額である。

(4) 法人税額から控除される外国税額 2781万7836円

上記金額は、平成14年法律第79号による改正前の法人税法69条の規定に基づき計算した

金額である。

(5) 納付すべき法人税額 9億7600万4300円

上記金額は、前記(2)の金額から前記(3)及び(4)の各金額を合計した金額を差し引いた金額(通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。)である。

(6) 確定申告に係る法人税額 406万6300円

上記金額は、原告が平成14年4月期確定申告書に記載した差引所得に対する法人税額と同額である。

(7) 差引納付すべき法人税額 9億7193万8000円

上記金額は、前記(5)の金額から前記(6)の金額を差し引いた金額で、本件更正処分により原告が新たに納付することとなった法人税額である。

2 本件更正処分の適法性

前記1のとおり、被告が本訴において主張する原告の平成14年4月期の所得金額、納付すべき法人税額及び差引納付すべき法人税額は、それぞれ、33億3985万5236円、9億7600万4300円及び9億7193万8000円であり、いずれも本件更正処分における各金額と同額であるから、本件更正処分は適法である。

3 本件賦課決定処分の根拠及び適法性

(1) 前記2のとおり本件更正処分は適法であるところ、本件更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実は、本件更正処分前における税額の計算の基礎とされなかったことについて、通則法65条4項にいう正当な理由があるとは認められない。

したがって、本件更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額を基礎として、次のとおり計算して行った本件賦課決定処分は適法である。

(2) 過少申告加算税 1億4457万3500円

上記金額は、本件更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額9億7193万円(ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。)を基礎として、これに平成18年法律第10号による改正前の国税通則法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額9719万3000円と、同条2項の規定に基づき上記9億7193万円のうち期限内申告税額に相当する金額を超える部分に相当する税額9億4761万円に100分の5の割合を乗じて算出した金額4738万0500円との合計額である。

第2 本件各通知処分の根拠及び適法性

1 本件各通知処分の根拠

(1) 平成14年4月期

被告が、本訴において主張する原告の平成14年4月期に係る所得金額及び納付すべき法人税額の計算根拠は前記第2の1で述べたとおりである。

(2) 平成15年4月期

ア 欠損金額 3億3523万9814円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)の金額を控除した金額である。

(ア) 申告所得金額 1億5544万2219円

上記金額は、原告が平成15年7月31日に北税務署長に提出した平成15年4月期の法

人税の確定申告書（甲7。以下「平成15年4月期確定申告書」という。）に記載した所得金額である。

(イ) 所得金額から減算すべき金額 4億9068万2033円

上記金額は、次のa及びbの各金額を合計した金額である。

a リース料の損金算入額 1億7709万8133円

上記金額は、原告が資産として計上していた機械装置のうち、リース料として損金の額に算入すべき金額である。

b 事業税の損金算入額 3億1358万3900円

上記金額は、平成14年4月期の本件更正処分に伴い、新たに生じた未納事業税相当額の損金算入額である。

イ 使途秘匿金額に対する法人税額 299万2000円

上記金額は、平成15年法律第8号による改正前の租税特別措置法62条1項の規定に基づき計算した金額で、原告が平成15年4月期確定申告書に記載した金額と同額である。

ウ 法人税額から控除される所得税額 34万9839円

上記金額は、平成18年法律第10号による改正前の法人税法68条に規定する法人税額から控除される所得税額で、原告が平成15年4月期確定申告書に記載した金額と同額である。

エ 納付すべき法人税額 264万2100円

上記金額は、前記イの金額から前記ウの金額を差し引いた金額である。

オ 確定申告に係る法人税額 5047万8500円

上記金額は、原告が平成15年4月期確定申告書に記載した差引所得に対する法人税額と同額である。

カ 差引減少する法人税額 4783万6400円

上記金額は、前記オの金額から前記エの金額を差し引いた金額で、北税務署長が原告に対して平成17年3月31日付けでした平成15年4月期の法人税に係る減額更正（以下「平成15年4月期減額更正処分」という。）により減少することとなった法人税額である。

キ 翌期へ繰り越す欠損金額 3億3523万9814円

上記金額は、平成15年法律第8号による改正前の法人税法57条の規定に基づき、翌期以降の事業年度において損金の額に算入される欠損金額である。

2 本件各通知処分の適法性

原告は、通則法23条2項3号及び通則法施行令6条1項2号に基づき本件各事業年度の各法人税について各更正の請求をしたものであると主張するが、本件においては、通則法23条2項3号及び通則法施行令6条1項2号に規定する事由に該当しない。

また、前記1のとおり、被告が本訴において主張する原告の平成14年4月期の所得金額、納付すべき法人税額及び差引納付すべき法人税額は、本件更正処分の金額と同額であり、さらに、被告が本訴において主張する原告の平成15年4月期の欠損金額、納付すべき法人税額、差引減少する法人税額及び翌期へ繰り越す欠損金額は、それぞれ、3億3523万9814円、264万2100円、4783万6400円及び3億3523万9814円であり、平成15年4月期減額更正処分における金額と同額である。

したがって、原告が本件各事業年度の各法人税についてした各更正の請求に対し、北税務署長がいずれも更正すべき理由がないとした本件各通知処分はいずれも適法である。