東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国（神田税務署長）
平成２７年１０月８日棄却・控訴

判　　　決

原告	Ａ株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	青木　康國
同補佐人税理士	菅納　敏恭
同	平　真美
被告	国
同代表者法務大臣	上川　陽子
処分行政庁	神田税務署長
	永島　宏一
指定代理人	早田　祐介
	木村　快
	大森　幸子
	小山　充義
	小林　孝裕
	新迫　裕美

主　　　文

１　原告の請求をいずれも棄却する。
２　訴訟費用は原告の負担とする

事実及び理由

第１　請求

処分行政庁が原告に対し平成２４年６月２９日付けでした原告の平成２２年３月１日から平成２３年２月２８日までの事業年度の法人税更正処分（ただし、還付金額につき７１２３万３３１２円を超え１億４６２３万３６１２円を下回る部分）及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

第２　事案の概要

本件は、原告が、その保有する中華人民共和国（以下「中国」という。）の企業の出資持分を台湾に所在する企業に売却し、これによって得た譲渡益に対して中国において課されることとなる企業所得税（以下「本件中国企業所得税」という。）の額に相当する額（以下「本件中国企業所得税額」という。）を法人税法６９条（平成２３年法律第１１４号による改正前のもの。以下、特に断りない限り、「法人税法」は、同改正前のものを指す。）１項に定める外国税額の控除の規定により平成２２年３月１日から平成２３年２月２８日までの事業年度（以下「本件事業年度」

という。）の法人税の額から控除して確定申告したところ、神田税務署長が、本件中国企業所得税額については、本件事業年度においては外国税額控除の規定を適用できないとして、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「本件各処分」という。）をしたことから、原告が本件各処分の取消しを求める事案である。

1　法令の定め

（1）法人税法６９条（外国税額の控除）１項は、内国法人が各事業年度において外国法人税（外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものをいう。）を納付することとなる場合には、当該事業年度の所得の金額につき同法６６条１項から３項まで（各事業年度の所得に対する法人税の税率）の規定を適用して計算した金額のうち当該事業年度の所得でその源泉が国外にあるもの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を限度として、その外国法人税の額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する旨を定めている。そして、法人税法施行令（外国法人税の範囲）１４１条１項は、上記の外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものは、外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税とする旨を定めている。

（2）法人税法６９条１０項は、同条１項の規定は、確定申告書に同項の規定による控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細の記載並びに控除対象外国法人税の額の計算に関する明細を記載した書類その他の財務省令で定める書類の添付があり、かつ、控除対象外国法人税の額を課されたことを証する書類その他の財務省令で定める書類を保存している場合に限り、適用する旨を定めている。そして、法人税法施行規則２９条の３（外国税額控除を受けるための書類）第２項１号は、上記の控除対象外国法人税の額を課されたことを証する書類その他の財務省令で定める書類について、外国法人税を課されたことを証する当該税に係る申告書の写し又はこれに代わるべき当該税に係る書類及び当該税が既に納付されている場合にはその納付を証する書類並びに当該税が控除対象外国法人税の額に該当する旨及び控除対象外国法人税の額を課されたことを証する書類と定めている。

2　前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

（1）当事者等

ア　原告について

原告は、昭和５３年３月●日に設立された資本金９９７４万円の株式会社であり、原告の主たる事業目的は、電子部品の製造、販売及び輸出入業務等である。なお、原告は、中国国内に生産・経営活動に従事する機構や場所を有していない。

イ　Ｂ社について

Ｂ（中国語表記は「Ｂ有限公司」。以下「Ｂ社」という。）は、２００２年（平成１４年）９月に設立された中国の上海市を本店所在地とする法人である。設立当初、原告は、４２０万アメリカ合衆国ドル（以下「米ドル」という。）を出資してＢ社の７０パーセントの出資持分を保有していたが、後記のとおり、このうち５０パーセント（取得原価で３００万米ドル相当）を譲渡し、原告は２０パーセントの出資持分を保有することとなった。

ウ　Ｄ社について

Ｄ（以下「Ｄ社」という。）は、台湾を本店所在地とする法人であり、上記イのＢ社の出

資持分の譲渡の相手方である。Ｄ社は中国国内に事業拠点を有している。

エ　Ｅ社について

Ｅ（以下「Ｅ社」という。）は、中国の香港特別行政区（以下「香港」という。）に所在し、Ｄ社が間接に支配する法人であり、上記イのＢ社の出資持分の譲渡の後、Ｂ社の５０パーセントの出資持分を保有している。

（２）Ｂ社の出資持分の譲渡について

ア　原告は、上記（１）イのとおり、Ｂ社に対して４２０万米ドルを出資し、Ｂ社の７０パーセントの出資持分を保有していたところ、平成２２年７月５日付けで、台湾に所在するＤ社との間で、Ｂ社の５０パーセントの出資持分を１１９０万米ドルでＤ社又は同社が直接若しくは間接に支配する子会社に譲渡する契約を締結した（以下「本件出資持分譲渡」という。）。

イ　原告は、平成２２年１２月２日、Ｄ社が間接に支配するＥ社（香港法人）から、本件出資持分譲渡の対価として１１９０万米ドルの支払を受けた。

ウ　原告は、２０１０年（平成２２年）１２月９日付けで、Ｂ社から本件中国企業所得税相当額として８９万米ドルの請求を受け、同月１５日、上記金額を送金した。なお、上記金額は、本件出資持分譲渡の対価の額１１９０万米ドルからその譲渡原価の額３００万米ドルを差し引いた残額８９０万米ドルに１００分の１０の割合を乗じて計算されたものである。

エ　原告は、本件事業年度の末日時点において、Ｂ社の２０パーセントの出資持分を保有していた。

（３）本件訴えに至る経緯

ア　原告は、平成２３年４月２７日、神田税務署長に対し、本件事業年度の法人税について、別表１「本件各処分の経緯」の「確定申告」欄記載のとおり、所得金額を２７億８５８１万４５８２円、所得税額等の還付金額を１億６３２２万５８１１円とする青色の確定申告書（乙１２。以下「本件確定申告書」という。）を提出した（以下「本件確定申告」という。）。なお、原告は、本件確定申告において、上記（２）ウのとおりＢ社に送金した８９万米ドルについて、外国税額控除を受けるものとして申告した。（甲１、乙１２、弁論の全趣旨）

イ　次いで、原告は、平成２３年１２月７日、本件事業年度の法人税について、別表１「本件各処分の経緯」の「修正申告」欄記載のとおり、所得金額を２８億１９６２万９８５６円、所得税額等の還付金額を１億４６２３万３６１２円とする修正申告書（乙１。以下「本件修正申告書」という。）を提出した（甲１、乙１）。

ウ　神田税務署長は、平成２３年１２月２６日、原告に対し、別表１「本件各処分の経緯」の「過少申告加算税の賦課決定処分」欄記載のとおり、過少申告加算税の額を１６９万９０００円とする過少申告加算税賦課決定処分をした（甲１）。

エ　Ｂ社は、２０１２年（平成２４年）１月１３日、原告の本件出資持分譲渡による所得について、上海の税務機関に対し、中国企業所得税源泉徴収報告表（納税申告書に相当するもの。）を提出し（乙１３。以下「本件報告表」という。）、同月１８日、本件中国企業所得税を納付した（乙１４）。

オ　神田税務署長は、本件中国企業所得税は本件事業年度末までに中国へ申告及び納付がされていないことから、Ｂ社への預け金であり、本件事業年度の損金の額とは認められないなどとして、別表１「本件各処分の経緯」の「更正処分等（本件更正処分）」欄記載のとおり、平成２４年６月２９日、原告に対し、所得金額を２８億１９６２万９８５６円、還付額を７

１２３万３３１２円とする本件更正処分及び過少申告加算税の額を７５０万円とする本件賦課決定処分をした（甲１、乙２）。

カ　原告は、平成２４年８月９日、国税不服審判所長に対し、本件各処分を不服として審査請求をした。これに対し、国税不服審判所長は、平成２５年５月２７日、上記審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。（甲１）

キ　原告は、平成２５年１０月２８日、本件訴えを提起した（顕著な事実）。

３　被告の主張する本件各処分の根拠及び適法性

被告の主張する本件各処分の根拠及び適法性に関する主張は別紙１のとおりである。

４　争点

被告は、外国税額控除ができる時期は原則として外国法人税を「納付することとなる」（法人税法６９条１項）日の属する事業年度であり、外国法人税を「納付することとなる」とは、外国税額控除の対象となる外国法人税について、具体的にその納付すべき租税債務が確定したことをいうが、本件中国企業所得税に係る租税債務は、本件事業年度においては確定していないことから、本件事業年度においては外国税額控除は認められない旨主張する。他方、原告は、外国法人税を「納付することとなる」のは外国法人税に係る租税債務が確定した場合に限られず、また、仮に確定を要するとしても、本件中国企業所得税は本件事業年度において確定したとして、外国税額控除が認められる旨主張するとともに、仮にこれらの主張が認められないとしても、本件においては、過少申告加算税に係る「正当な理由」（通則法６５条４項）があったから、本件賦課決定処分は違法である旨主張する。以上によれば、本件の争点は以下のとおりとなる。

（１）本件更正処分の適否

ア　外国法人税を「納付することとなる」の意義

イ　本件事業年度において本件中国企業所得税に係る租税債務が確定したか否か

（２）過少申告加算税に係る正当な理由の有無

５　争点に対する当事者の主張の要旨

（１）争点（１）（本件更正処分の適否）ア（外国法人税を「納付することとなる」の意義）について

（被告の主張の要旨）

ア　外国税額控除ができる時期は、原則として外国法人税を「納付することとなる」日の属する事業年度である（法人税法６９条１項）ところ、外国法人税を「納付することとなる」とは、外国税額控除の対象となる外国法人税について、具体的にその納付すべき租税債務が確定したことをいうと解される。

イ　すなわち、法人税法６９条１０項により「控除対象外国法人税の額を課されたことを証する書類その他の財務省令で定める書類」の保存が義務付けられているところ、法人税法施行規則２９条の３第２項は、上記書類について、外国法人税を課されたことを証する当該税に係る申告書の写しや当該税に係る納付を証する書類等を定めており、また、法人税基本通達１６－３－３９は、外国法人税が課されたことを証する書類等に含まれるものとして、申告書の写しや現地の税務官署が発行する納税証明書等の写しを掲げているが、これらの書類は、いずれも納付すべき租税債務が確定した後に初めて入手可能となるものであり、このことからすると、法人税法６９条が外国税額控除の対象とする外国法人税とは、納付すべき租税債務が確定したものであり、同条１項に規定する、外国法人税を「納付することとなる」とは、

納付すべき租税債務が確定したことをいうと解すべきである。

また、我が国の法人税法における外国税額控除制度の改正の経緯及び趣旨は、被告の主張を裏付けるものである。すなわち、外国税額控除ができる時期については、従前、控除対象となる外国法人税に係る所得の発生した事業年度とされていたが、昭和３７年の税制改正により、外国税額控除限度額の計算については外国所得の発生年度分の法人税額を基にして算出することとされた一方で、外国法人税額の控除を行う時期は、その外国法人税を納付すべきことが確定した事業年度とされた。その後、昭和３８年の改正において、外国税額控除限度額の計算を外国法人税を納付すべきことが確定した事業年度分の法人税額と所得金額に基づいて行うこととし、控除手続の簡素化が図られた。その後、法人税法は昭和４０年に全文改正がされているが、外国税額控除の適用時期の考え方については上記改正前と変わりがない。このような法人税法の改正の経緯及び趣旨に照らすと、法人税法６９条１項に規定する「納付することとなる」日は、外国税額控除の対象となる外国法人税について具体的にその納付すべき租税債務が確定した日であることは明白である。

ウ　原告は、①納税義務が成立し、②控除税額が計算でき、③外国と日本の両国から課税を免れることが困難になる税務登記（納税者に一定の事項について変動が生じた場合に、納税者の所在地の税務機関に対して書面にて登記を行う中国の制度）が経由された時点で「納付することとなる」というべきである旨主張するが失当である。

原告の主張する税務登記については、原告の提出した証拠（甲２の１）をみても、本件出資持分譲渡に係る税務登記が変更されたという情報は確認できないし、税務登記が変更されても、直ちに所得金額及び税額の計算ができることにはならず、また、仮に出資持分が譲渡された中国の国内企業（以下「出資持分譲渡対象会社」という。）の協力により税額が計算できたとしても、現実に中国の税務機関において課税・徴収ができるかは不明である。現に、本件においては、原告が平成２２年１２月２５日にＢ社に本件中国企業所得税相当額を送付したにもかかわらず、それから１年以上経ってＢ社が申告納付をするまで上海の税務機関が課税・徴収のための手続を行ったとはうかがわれない。Ｂ社が本件中国企業所得税の申告納付を行った経緯は、日本において原告に対する税務調査が開始されたことを契機としており、これがなければ、Ｂ社が申告納付をせず、そのまま原告が送金した金員を流用することも想定されるところである。

また、原告は、法人税基本通達１６－３－５を根拠として「納付することとなる日」には「費用として計上した日」も含まれると解釈されている旨主張するが、同通達は、外国税額控除は外国法人税を「納付することとなる」日の属する事業年度において適用するものであることを原則とした上で、継続適用を条件に、確定した外国法人税の額を費用として計上した日の属する事業年度において外国税額控除を適用することを認めたものであり、原告の主張は、上記通達を誤解したものである。

(原告の主張の要旨)

ア　法人税法６９条１項にいう「納付することとなる」について、納付すべき租税債務が確定したときとする被告の解釈は誤りである。被告は施行規則や通達によりこのような解釈をしているが、法律より下位の施行規則等の内容によって法解釈が制約を受けることはありえない。租税法律主義の下、法の解釈は原則として文理解釈によるべきところ、通則法は、２章において、１５条から３３条まで１９の条を使い、納税義務の確定に関する規定を置いてい

るから、納税義務の確定を要する場合は納税義務の確定という用語を使うはずである。しかるに、法人税法６９条１項は「納付することとなる場合」という表現をしているから、文理解釈上、納税義務の確定とは違う意味に解釈するべきである。

イ　ところで、外国税額控除制度において納税義務が確定することのメリットとして考えられるのは、控除金額の計算ができること及び確定により制度を悪用して外国と日本の双方から納税を免れるという心配がなくなることである。中国の税務登記制度の下では、税務申告をしなくても株式譲渡の登録をすれば税務機関の知るところとなるし、出資持分譲渡対象会社は税務機関への協力義務を負う（非居住者企業所得税源泉徴収管理暫定弁法（甲９、乙２０。以下、「中国源泉法」という。）１５条２項後段）ことなどから、課税を免れることは困難になる。よって、①納税義務が成立し、②控除税額が計算でき、③外国と日本の両国から課税を免れることが困難になる税務登記が経由された時点で「納付することとなる」というべきである。そして、本件では、Ｂ社が平成２２年１２月１４日に税務登録をしているから、この時点で「納付することとなる」と判断しても何ら弊害はない。

ウ　我が国の法人税法における外国税額控除制度の改正の経緯及び趣旨に関する被告の主張については、昭和３７年当時の法人税法施行規則には「確定した場合」という文言があったが、昭和４０年の法人税法全面改正により上記文言は削除されている。被告は外国税額控除の適用時期の考え方については同改正前と変わりがないと主張するが、外国税額控除制度は広く国際的二重課税を排除することを目的としているところ、諸外国の制度はさまざまであり、日本法における明確な確定概念を要件とすることが適当でないことから、昭和４０年の法改正に当たり確定概念が排斥されたと解するのが相当である。

また、法人税基本通達１６－３－５によれば、外国税額の控除は、外国法人税を納付することとなる日の属する事業年度において適用があるのであるが、内国法人が継続してその納付することが確定した外国法人税の額を費用として計上した日の属する事業年度においてこれらの項の規定を適用している場合には、その計算を認めるとされており、被告自身が「納付することとなる日」という用語には「確定した日」とともに「費用として計上した日」も含まれると解釈しているのであって、本件訴訟における被告の主張はこれと矛盾している。

被告は、上記イ③の要件に関し、Ｂ社による申告納付が遅れていたことを指摘するが、その理由は、Ｂ社の督促にもかかわらず、上海の税務機関が本年度は予算を十分達成したから申告納付しなくてもよいと言ってきたからであり、その時点で税務機関は課税権やその額を掌握し、Ｂ社は逃れようがなかったものである。被告は、中国法の適用を受ける中国居住の出資持分譲渡対象会社であるＢ社が法を守らないことを前提とする議論をするが、法解釈としてはあり得ないことである。本件では、税務機関の進言によりたまたまＢ社が期限内に申告しなかっただけであり、そのことで非居住者企業である原告の外国税額控除ができなくなるというのは不条理である。

（２）争点（１）（本件更正処分の適否）イ（本件事業年度において本件中国企業所得税に係る租税債務が確定したか否か）について

（被告の主張の要旨）

ア　外国法人税が外国の法令により課されるものであることに鑑みれば、その外国法人税に係る租税債務の確定の時期については、原則として現地の法令に基づいて判断することとなるが、現地の法令に基づいて租税債務の確定の時期を明確に判断できない場合は、我が国の法

令（通則法）に準じて判断するのが相当である。

イ　中国企業所得税に関係する中国国内における法律等としては、企業所得税法（乙１８。以下「中国企業法」という。）、企業所得税法実施条例（乙１９。以下「中国条例」という。）及び中国源泉法（乙２０。以下、中国企業法及び中国条例と併せて「中国企業法等」という。）があるところ、中国企業法等には、持分譲渡によって成立した納付すべき税額に係る債務がいつの時点で確定するのかを定めた条項はないが、中国の税務機関が徴収する各種税収の徴収管理について規定する「税収徴収管理法」（甲６。なお、甲６においては「中華人民共和国租税徴収管理法」と訳されている。以下「中国管理法」という。）の規定に照らすと、課税方式が申告納付方式によることとされている税の租税債務の確定時期は、納税者による申告の時又は税務機関による納税額の査定の時と解される。そして、中国企業法等によれば、非居住者企業が取得する中国国内に源泉がある所得（以下、「中国国内源泉所得」という。）については、原則として源泉徴収の方法によることとなるが、本件のように、非居住者企業間で中国国外で出資持分譲渡が行われ、中国国内に源泉がある所得を取得する場合は申告納税の方法により課税されることとなる。

本件において、Ｂ社は原告に対して本件中国企業所得税相当額である８９万米ドルの支払を請求し、本件報告表に納税者基本情報として原告の名称、本件出資持分譲渡により生ずる所得金額、これに係る企業所得税の額等を記載の上、２０１２年（平成２４年）１月１３日、本件報告表をＢ社の所在地を管轄する上海の税務機関に提出し、原告から送金された本件中国企業所得税相当額を同機関に納付しているところ、出資持分譲渡対象会社の協力義務について定めた中国源泉法１５条2項（乙２０参照）の規定に照らすと、これらの行為はＢ社が非居住者企業に対する中国企業所得税の課税について協力したものとみるのが相当であり、原告は、納税義務の履行を中国国内（上海市）に所在するＢ社の協力を得て行ったものと認めることができる。よって、本件中国企業所得税額に係る租税債務の確定時期は、原告が本件報告表を提出した日である平成２４年1月１３日である。

ウ　また、我が国の通則法１５条及び１６条の規定に照らしても、申告納税方式によるものについては、申告書の提出の日にその納付すべきことが確定したものとされるから、本件中国企業所得税については、本件報告表の提出日である平成２４年1月１３日にその租税債務が確定したこととなる。

エ　原告は、源泉徴収義務を負うと解されるＢ社の請求により同社に本件中国企業所得税相当額を送金したことにより、中国企業所得税を納付した旨主張するが失当である。そもそも、中国企業法は、非居住者企業が取得する中国国内源泉所得の納付すべき所得税に関しては、その所得の支払者を源泉徴収義務者とする旨規定しており（３７条前段。乙１８）、支払者に該当しないＢ社は源泉徴収義務者になり得ない。なお、原告は、本件の主要な争点である中国企業所得税に係る租税債務の確定時期に関連して、当初は出資持分譲渡対象会社が中国法にいう源泉徴収義務者であるとしていたのに、後に事実上の源泉徴収義務者である旨主張するに至っており、これを前提とすると、Ｂ社が事実上の源泉徴収義務の履行として原告に８９万ドルを請求するなどしたにすぎないことになるのであるから、上記請求により中国企業所得税が確定したとする原告の主張は根拠がなくなったというほかない。

また、中国管理法２５条に定める「代理控除代理納付」については、中国の法律法規に基づいて、納税者の収入を保有する者がその収入から所得税を天引きし税務機関に納付する徴

税方式と理解されており、その対象税目は、主に、個人所得税、非居住者企業の企業所得税、増値税、営業税、資源税等とされ、「代理徴収代理納付」については、法律法規に基づいて、納税者と経済取引関係を有する者が、納税者に取引金額を請求する際に、納税者から税額を徴収し税務機関に納付する徴税方式と理解されており、主に消費税と車両船舶税について適用される徴収方法で、消費税については、委託加工の課税消費財につき受託者が納品するときに代理徴収するとされ、車両船舶税については、第三者責任強制保険業務に携わる保険会社が代理徴収するとされるものである。

原告は、上海の税務機関が発行した本件納税に係る中華人民共和国通用納税証（乙１４。以下「本件納付書」という。）等において、納税者はＢ社と記載されていると主張するが、通用納税証（本件納付書の書式）及び中国企業所得税源泉徴収報告表（本件報告表の書式）は、源泉徴収と申告納税のいずれの場合にも使用することが可能な様式である。現在、中国の法令では、非居住者企業の持分譲渡課税に関する具体的な手続に係る詳細な規定が整備されていないため、非居住者企業が納税者となる申告納税の場合でもこれらの様式が使用されているのであり、上記記載内容は、必ずしも各様式にあらかじめ記載された項目名どおりの内容を表しているとは限らない。本件納付書を具体的にみても、納税義務者と協力義務者を別個に記載する欄は設けられておらず、「納税企業（人）」の「正式名称」欄には、Ｂ社の中国語社名の右横のかっこ内に原告の英文社名であるＡの記載がされており、直ちに原告がＢ社を代理人として申告したとはいえないと断定できるものではない。

なお、乙１３の日本語訳に関する原告の主張については、原告の日本語訳と被告の日本語訳との違いは原告の日本語訳が直訳であるという程度の違いであり、このような日本語訳の異同によって中国法の解釈に影響が出るものでもない。

オ　以上によれば、本件中国企業所得税の確定日は平成２４年１月１３日であるから、これに係る外国税額控除は、本件中国企業所得税額を納付することとなる平成２４年１月１３日を含む事業年度に行うことができるが、本件事業年度は、平成２２年３月１日から平成２３年２月２８日までであり、平成２４年１月１３日を含まないから、原告は、本件事業年度において、本件中国企業所得税額について外国税額控除をすることはできない。

カ　また、外国税額控除については、法人税法６９条１０項及び法人税法施行規則２９条の３第２項１号により、外国法人税を課されたことを証する当該税に係る申告書の写し又はこれに代わるべき当該税に係る書類及び当該税が既に納付されている場合にはその納付を証する書類並びに当該税が控除対象外国法人税に該当する旨及び控除対象外国法人税の額を課されたことを証する書類を保存していなければならないところ、本件確定申告書には、Ｂ社から本件中国企業所得税額の相当額を請求されたことの記載及び私企業間でやり取りする書類にすぎないＩＮＶＯＩＣＥが添付されているのみである。そもそも、Ｂ社が原告を代理して本件中国企業所得税を申告納付したのは平成２４年１月のことであり、本件事業年度の法人税申告期限である平成２３年５月１日までに法人税法６９条１０項に規定された書類が保存されていないことは明らかであるから、この点からも、原告は、本件事業年度において、本件中国企業所得税額について外国税額控除を適用することはできない。

（原告の主張の要旨）

ア　仮に、法人税法６９条１項にいう「納付することとなる場合」が確定を意味するとしても、本件においては税額が確定している。すなわち、源泉徴収の税額は、納税義務の成立ととも

に支払のときに確定するところ、中国の非居住者企業に対する企業所得税は源泉徴収の税目であり、源泉徴収義務者は中国国内企業に限定されておらず、本件では香港法人のＥ社から関連代金の支払を受けたから、このＥ社が源泉徴収義務者であり、Ｅ社の支払の時に税額は実体法上確定するのであって、その後源泉徴収義務者が義務を履行したかという徴収段階での事実により法的性格が変わるものではない。しかし、非居住者企業に対して中国の租税法規に従い源泉徴収をして納付することを期待することは事実上困難であるので、実効性を担保するため設けられたのが中国源泉法１５条２項であり、源泉徴収義務者が法に基づく源泉徴収を実施しない場合の対応策として、非居住者企業である所得者に納税義務を定め、国内企業である出資持分譲渡対象会社に徴収についての協力義務を規定したものである。

イ　また、本件においては、原告は、源泉徴収義務を負うと解されるＢ社の請求により、同社に本件中国企業所得税相当額を送金しており、「納付することとなる」どころか納付しているから、当然外国税額控除の適用があると解すべきである。すなわち、譲渡代金支払者の源泉徴収義務とは違い、出資持分譲渡対象会社は譲渡代金の支払の時には税額相当金員を支配していないから源泉徴収義務が確定したとはいい難いが、所得者が出資持分譲渡対象会社に税額を支払ったときは、所得者が自ら申告納付する可能性がなくなり、出資持分譲渡対象会社が源泉徴収義務者として納付するしか手段がなくなったのであり、譲渡代金支払者による源泉徴収に当たり譲渡代金支払者が支払額から税額を控除して支配しているのと同じ状態になるから、出資持分譲渡対象会社の源泉徴収義務が確定したと考えるべきである。Ｂ社が源泉徴収義務を負うと解すべき理由は次のとおりである。

（ア）中国源泉法１５条２項後段は、出資持分譲渡対象会社の税金徴収に対する協力義務について定めているところ、この協力義務は、以下のとおり、源泉徴収義務であると解すべきである。

（イ）中国条例によれば、Ｂ社の所在地が原告の所得の源泉地であり、その所在地が源泉地であるＢ社が所得者である原告に税として請求して税金相当額の金員を取得する行為は源泉徴収だと解するのが素直である。

（ウ）中国管理法２５条は、納税者及び源泉徴収義務者の行うべき申告手続をそれぞれ別個に定めているところ、源泉徴収義務者については「代理控除代理納付、代理徴収代理納付の報告書…その他の関連資料を報告送付しなければならない。」と定めているが、漢字の意味からすれば、代理控除とは日本の源泉徴収と同義で国に代わって所得税を天引きの方法で徴収することであり、代理徴収とは天引きではないが国に代わって何らかの方法で徴収することと思われる。すなわち、中国では、源泉徴収の概念の中に、所得の支払者でないものが代理徴収を行って申告納付することが含まれている。

（エ）Ｂ社が税額の納付に使用した本件報告表（乙１３）の源泉徴収義務者欄にはＢ社が、納税者欄には原告がそれぞれ記入されている。また、本件報告表の別の部分にも「以下は、法定源泉納付情況」「代理控除代理納付株式譲渡所得」などと、本件が源泉徴収納付であることを表す文章が書き込まれている（甲７参照)。なお、上記記載について、被告は「下記内容は法定源泉納税運用対象者記入」、「株転売所得」と訳しているが誤訳である。

（オ）上海の税務機関が発行した本件納付書（乙１４）において、納税者はＢ社と記載されており、被告のいうように、原告がＢ社を代理人として申告したなどとはいえない。被告は、納税者欄の英文社名が原告の英文社名になっていることを理由として、直ちに原告がＢ社

を代理人として申告したとはいえないと断定できるものではないと主張するが、英文社名の記載については、Ｂ社の担当者が「Ｆ」と記入するのを忘れたという単純ミスである。

（カ）原告が納税者として申告したのであれば、申告期限から１年遅れたのであるから、高額な延滞金などのペナルティが課されて当然であるのに、このようなペナルティは課されていない。

（キ）源泉徴収制度の趣旨は、源泉地にある支払者がその所得の支払の際に国に代わって所得者の納付すべき所得税を徴収して、所得者に代わって国に納付するのが最も能率的かつ確実だからであるところ、中国において、非居住者間において譲渡がされたときには、源泉地にある出資持分譲渡対象会社に徴収納付させるのが最も能率的かつ確実である。支払者の源泉徴収義務と出資持分譲渡対象会社の税務機関への協力義務の違いは、国に代わって天引きにより徴収するか、他の方法で徴収するかの違いだけであり、本質に何ら変わりはないのに、外国税額控除の適用時期が異なるのは不合理である。

（ク）このような考え方は、中国に進出する企業のために書かれ日本で出版されている実務書の考え方と同じである。

（ケ）被告は、中国源泉法１５条２項後段について、申告納付に関し、出資持分譲渡対象会社が中国の税務機関に対して協力義務がある旨を規定したものであるとするが、条文には申告納付に関して協力義務を負うとは書いておらず、原告提出の実務書（甲３の１・２、４）の記載にも反する。なお、同条の日本語訳について、被告提出の証拠（乙２０）では「持分が譲渡された国内企業は非居住者企業に対する課税について、税務機関に協力しなければならない。」とされているが、他の翻訳では「課税」ではなく「税金徴収」とされており（甲９）、この翻訳がより正確であれば、原告の主張の正しさを支援するものとなる。

（コ）なお、被告は、中国企業法３７条前段を理由として、所得の支払者が源泉徴収義務者であるから、Ｂ社はそもそも源泉徴収義務者になり得ないと主張するが、原告はＢ社が厳密に中国における法律上の源泉義務者と主張しているのではなく、事実上の源泉徴収義務者であると判断して法人税法６９条の「納付することとなる」の解釈としては源泉徴収義務者として扱ってよいと主張するものである。

ウ　仮にＢ社が源泉徴収義務者でなく、原告を代理して申告したとしても、Ｂ社は中国源泉法１５条２項の税務機関への協力義務として代理したのであるから、法律に基づく法定代理であって、税務機関の利益を考えて行動する義務がある。よって、原告に請求して税額を支配した段階で、この義務に違反して原告のために税を免れる行為をすることは想定し難い。したがって、納税義務が成立し、税額計算ができ、外国税額控除制度を悪用して中国と日本の両国から税を免れることが想定し難い状況になったのであるから、法人税法６９条１項にいう「納付することとなる場合」に該当すると考えてよい。本件でＢ社の納税が遅れたのは、Ｂ社の督促にもかかわらず、上海の税務機関が本年度は予算を十分達成したから申告納付しなくてもよいと言ってきたからであり、税務機関のために動く立場にあり、税務機関に準じるＢ社に税額相当金員を支払っているのに、Ｂ社の申告の時期によって外国税額控除の適用が受けられたり受けられなくなったりするのは不合理である。

エ　外国税額控除に関する法人税法６９条１０項及び法人税法施行規則２９条の３第２項１号の書類を原告が保存していないとする被告の主張については、原告の主張を前提とすれば、本件出資持分譲渡の契約書及び契約の履行関係の書類、Ｂ社からの請求書並びにＢ社への振

込書がこれに当たり、原告はこれらの書類を保存していたから、被告の主張には理由がない。

（３）争点（２）（過少申告加算税に係る正当な理由の有無）について

（原告の主張の要旨）

Ｂ社は本件中国企業所得税につき源泉徴収義務者であると認識しており、実務書もこれに沿う解説をしていたこと、原告は中国の税務機関への協力義務として本件中国企業所得税額相当額を請求してきたＢ社からもそのように言われていたことからすれば、これらを信じて税額を支払い、税額控除をしたことを責めることは酷であり、通則法６５条４項にいう「正当な理由」がある。

（被告の主張の要旨）

通則法６５条４項にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の上記の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいい、税法の不知又は誤解や、事実誤認についてはこれに含まれないところ、原告の主張する事情は、税法の不知や誤解あるいは事実の誤認等の主観的事情に起因するものであるし、中国法規を精査していないことさえも自認しているのであるから、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情には当たらず、本件において原告に「正当な理由」があるとは認められない。

第３　当裁判所の判断

１　争点（１）（本件更正処分の適否）ア（外国法人税を「納付することとなる」の意義）について

（１）法人税法６９条１項は、内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、当該事業年度の所得の金額につき所定の方法で計算した金額のうち当該事業年度の所得でその源泉が国外にあるもの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を限度として、その外国法人税の額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する旨を定めているところ、同条に定める外国税額控除の制度は、我が国の企業の海外における経済活動の振興を図るという政策的要請の下に、国際的二重課税を防止し、海外取引に対する課税の公平と税制の中立性を維持することを目的として設けられた制度である（最高裁平成●●年（○○）第●●号同１７年１２月１９日第二小法廷判決・民集５９号１０号２９６４頁、最高裁平成●●年（○○）第●●号同１８年２月２３日第一小法廷判決・裁判集民事２１９号４９１頁参照）。

（２）外国税額控除は、ある年度において外国法人税を「納付することとなる場合」に、当該年度の法人税の額について認められるものであるところ、「納付することとなる」の意義について、被告は外国税額控除の対象となる外国法人税について具体的にその納付すべき租税債務が確定したことをいうと主張するのに対し、原告は、「納付することとなる」の文言からすれば、上記租税債務の確定までは求められておらず、外国と日本のいずれからも納税を免れるおそれがないといえる事情があれば足りるというべきであり、本件の事実関係の下では、①納税義務が成立し、②控除税額が計算でき、③中国の税務登記がされ外国と日本の両国から課税を免れることが困難になるという事情があれば足りる旨主張する。この点に関し、外国税額控除制度に係る法人税法及び同法施行規則の改正経緯をみると、以下のとおりである。

ア　外国税額控除については、従前、外国法人税の確定する日にかかわらず、所得等を生じた事業年度の法人税額から控除する建前をとり、確定が遅れる場合には適宜概算控除の方法を

認めていたが、昭和３７年の税制改正により、当該外国法人税の確定の日の属する事業年度の法人税から控除するものとされた（乙２３）。

すなわち、昭和３７年法律第４５号により改正された法人税法１０条の３第１項は、内国法人が、「この法律の施行地外にその源泉がある所得…について外国の法令により課せられる法人税に相当する税…を納付することとなる場合」においては、命令の定めるところにより、「当該所得の生じた日又は期間の属する事業年度の所得に対し…税率を乗じて算出した金額のうち、当該外国から生じた所得に対応するものとして命令の定めるところにより計算した金額」を限度として、当該外国の法人税の額を「各事業年度の所得に対する法人税額から控除する」旨の規定とされ（乙２４）、昭和３７年政令第９５号により改正された法人税法施行規則２３条の４第７項は、外国税額控除は、外国の法令により外国法人税を納付すべきことが確定した場合に、その確定の日の属する事業年度の所得に対する法人税額から控除する旨の規定とされた（乙２５）。

イ　上記改正により、上記規則の定めるとおり、外国法人税額の控除はその外国法人税を納付すべきことが確定した事業年度の法人税額から行うこととなったが、他方で、法人税法の上記規定の定めるとおり、外国税控除限度額の計算は、外国法人税の対象となるべき所得の生じた事業年度の法人税額を基礎に算出することとなっていたため、計算関係が複雑となっていた。そこで、昭和３８年の改正によって、外国法人税額の控除は、従来どおりその外国法人税を納付すべきことが確定した事業年度分の法人税額から行うこととするが、同時に、外国税額控除限度額の計算も、その確定した事業年度の法人税額及び所得金額に基づいて行うこととされた。（乙２７）

この改正により、上記の法人税法施行規則２３条の４第７項の規定は削除されたが、他方において、法人税法１０条の３第１項も昭和３８年法律第６７号により改正され、内国法人が、「各事業年度において、外国の法令により課せられる法人税に相当する税…を納付することとなる場合」においては、命令の定めるところにより、「当該事業年度の所得に対し…税率を乗じて算出した金額のうち、当該所得でこの法律の施行地外にその源泉があるものに対応するものとして命令の定めるところにより計算した金額」を限度として、当該外国の法人税の額を「当該事業年度の所得に対する法人税額から控除する」旨の規定とされた（乙２６）。

ウ　さらに、法人税法は昭和４０年法律第３４号によって全文改正がされ、法人税法１０条の３第１項の規定内容は法人税法７０条１項に引き継がれた。上記改正後の法人税法７０条１項は、内国法人が「各事業年度において外国法人税…を納付することとなる場合」には、所定の方法により計算した金額のうち、「当該事業年度の所得でその源泉が国外にあるもの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」を限度として、その外国法人税の額を「当該事業年度の所得に対する法人税の額」から控除する旨のものであり、現行法と概ね同内容の規定である（乙２８）。

上記改正については、「全文改正に伴う体系の整備、法文の平明化などの観点から、若干の形式的な整備、改正が行なわれているが、実体的には従来の制度自体に影響を及ぼすものではない。」との説明がされている（乙２９）。

（３）以上のとおり、外国税額控除制度については、かつては外国法人税の確定する日にかかわらず、所得等を生じた事業年度の法人税額から控除することとされ、確定が遅れる場合には適宜

概算控除の方法も認められていたのであるが、昭和３７年の税制改正により、当該外国法人税の確定の日の属する事業年度の法人税から控除するものとされ、このような制度枠組みは、その後の法改正においても維持されてきたものであって、このような法改正の経緯等に鑑みると、現在の外国税額控除制度は、控除の対象となる外国法人税に係る租税債務の確定を基準として、その適用の可否を区別しているものということができる。

法令の定めを見ても、昭和３７年改正時に改正された法人税法施行規則２３条の４第７項は、外国税額控除は、外国の法令により外国法人税を納付すべきことが確定した場合に、その確定の日の属する事業年度の所得に対する法人税額から控除する旨定めたものであり、この定めは、昭和３８年改正によって削除されたものの、他方で、外国税額控除ができる場合について、同改正前の法人税法１０条の３第１項が単に「この法律の施行地外にその源泉がある所得…について外国の法令により課せられる法人税に相当する税…を納付することとなる場合」と規定していたものが、同改正により、「各事業年度において、外国の法令により課せられる法人税に相当する税…を納付することとなる場合」へと改められている。同改正により、外国税額控除が認められるのは控除対象たる法人税額の基礎となる所得が帰属する事業年度において外国の法人税を納付することとなる場合に限定されることが、法律上も明らかになっており、この定めは、当該事業年度において外国の法人税に係る租税債務が確定していることを前提にしているものと解することができる。

付言すると、法人税法６９条１０項は、控除対象外国法人税の額を課されたことを証する書類その他の財務省令で定める書類を保存している場合に限って法人税法６９条１項を適用する旨を定めているところ、法人税法施行規則２９条の３第２項は、保存が義務付けられる書類として、①外国法人税を課されたことを証する当該税に係る申告書の写し又はこれに代わるべき当該税に係る書類及び②当該税が既に納付されている場合にはその納付を証する書類、並びに当該税が控除対象外国法人税の額に該当する旨及び控除対象外国法人税の額を課されたことを証する書類等を定め、法人税基本通達１６－３－３９は、上記①については、申告書の写し又は現地の税務官署が発行する納税証明書等のほか、更正若しくは決定に係る通知書、賦課決定通知書、納税告知書、源泉徴収の外国法人税に係る源泉徴収票その他これらに準ずる書類又はこれらの書類の写しが含まれるものとしている。これらの書類がいずれも納付すべき租税債務が確定しない限り入手できないものであることは、外国法人税に係る租税債務の確定を待って外国税額控除制度を適用すべきとする上記の考え方に出たものと解される。

（４）原告は、通則法には納税義務の確定に関する規定があるから、これと異なる「納付することとなる場合」との文言については、文理解釈上、納税義務の確定とは違う意味に解釈すべきである、昭和４０年の法人税法全面改正により「確定した場合」という文言が削除されたのは、諸外国の制度はさまざまであり、日本法における明確な確定概念を要件とすることが適当でないことから、昭和４０年の法改正に当たり確定概念が排斥されたと解するのが相当であるなどと主張するが、既に見た法改正の経緯や改正内容に照らして、この主張は採用できない。

また、原告は、法人税基本通達１６－３－５が、外国税額の控除は、外国法人税を納付することとなる日の属する事業年度において適用があるのであるが、内国法人が継続してその納付することが確定した外国法人税の額を費用として計上した日の属する事業年度においてこれらの項の規定を適用している場合には、その計算を認める旨定めていることを指摘し、被告自身が「納付することとなる日」という用語には「確定した日」とともに「費用として計上した

日」も含まれると解釈していると主張する。そこで検討すると、上記通達にいう「外国法人税を納付することとなる日」というのは、外国法人税について具体的にその納付すべき租税債務が確定した日をいうが、現実の会計実務では、租税公課について必ずしも厳密な発生主義が適用されているとは限らず、例えば実際に納付した時点でこれを費用処理するというような会計処理も少なくないことから、上記通達では、合理的基準（例えば外国法人税の確定を知った日、その納付をした日等）による時期に費用計上されているのであれば、所定の場合に税務上もその計算を認めることとしたものと解される（乙３５）。そうすると、上記通達は、外国税額控除に外国法人税に係る租税債務の確定を求めた法律に反しない限りで会計上の便宜を図る措置を定めたに過ぎず、確定前に費用として計上することを認めたものではないから、原告の上記主張は採用できないものというべきである。

（５）以上によれば、法人税法６９条１項にいう「外国法人税を納付することとなる場合」の意義については、外国税額控除の対象となる外国法人税について、具体的にその納付すべき租税債務が確定したことをいうと解するのが相当である。

２　争点（１）（本件更正処分の適否）イ（本件事業年度において本件中国企業所得税に係る租税債務が確定したか否か）について

（１）中国の法令等について

上記１において述べたとおり、本件事業年度において外国税額控除が認められるためには、本件事業年度において本件中国企業所得税に係る租税債務が確定していることが必要である。そして、本件中国企業所得税は中国の税であるから、その確定の時期については、まず、中国の法令に基づいて判断すべきものである。そこで、以下において、本件に関連する中国の法令の定めについてみることとする。

ア　中国企業所得税に関係する中国国内における法律等としては、中国企業法（乙１８）、中国条例（乙１９）及び中国源泉法（甲９、乙２０）などがある。

イ　企業所得税の納税者及び課税範囲（乙１８、１９）

（ア）企業所得の納税者

中国企業法２条は、企業を居住者企業（法により中国国内において成立する企業及び外国（地区）の法律により成立するが中国国内に実際管理機構を有する企業。同条２項）と非居住者企業（中国国内に実際管理機構を有しないが、中国国内に機構又は場所を設立するもの及び中国国内に機構及び場所をいずれも設立していないが中国国内源泉所得を有するもの。同条３項）に区分している。

ここにいう「実際管理機構」とは、「企業の生産・経営、人員、帳簿業務及び財産等について実質的な全面管理及び統制を実施する機構」であり（中国条例４条）、「機構」及び「場所」とは、中国国内において生産・経営活動に従事する機構及び場所をいい、管理機構、営業機構、工場及び役務を提供する場所等が含まれる（中国条例５条１項）。

（イ）企業所得税の課税所得の範囲

ａ　居住者企業は、中国国内及び中国国外に源泉があるその所得（以下、中国国外に源泉がある所得を「中国国外源泉所得」という。）について企業所得税を納付しなければならない（中国企業法３条１項）。

ｂ　非居住者企業は、以下の（ａ）ないし（ｃ）に掲げる非居住者企業の区分に応じ、以下に掲げる所得について企業所得税を納付しなければならない（中国企業法３条２項及

び３項)。

（ａ）中国国内に機構又は場所を設立する非居住者企業

その設立に係る機構又は場所が取得する中国国内源泉所得及びその設立に係る機構又は場所が取得する中国国外源泉所得のうちその設立に係る機構又は場所と実際的関連がある所得（中国企業法３条２項)。

（ｂ）中国国内に機構及び場所のいずれも設立していない非居住者企業

中国国内源泉所得（中国企業法３条３項)。

（ｃ）中国国内に機構又は場所を設立しているが、取得する所得がその設立に係る機構又は場所と実際的関連がない非居住者企業

中国国内源泉所得（中国企業法３条３項。以下、（ｂ）と併せて「３項国内源泉所得」ともいう。)。

ｃ　中国企業法３条にいう所得には財産譲渡所得が含まれる（中国条例６条)。財産譲渡所得のうち権益性投資資産譲渡所得が中国国内源泉所得又は中国国外源泉所得のいずれに該当するかについては、被投資企業所在地に従い確定する（中国条例７条３号)

ウ　非居住者企業の財産譲渡所得に対する企業所得税の課税関係（甲９、乙１８～２０）

（ア）課税所得計算と税額計算

ａ　中国企業法５条は、企業の各納税年度の収入総額から徴税しない収入、免税収入、各種控除及び補填が許される以前の年度の欠損を減じた後の残額は、納付すべき所得額とする旨定めている。

ｂ　中国企業法１９条２号は、非居住者企業の財産譲渡所得について、収入全額から財産の純価値を減じた後の残額を納付すべき所得額とする旨定めている。

ｃ　中国企業法４条２項は、非居住者企業が３項国内源泉所得を取得する場合には「適用税率は、２０パーセントとする」と定めているところ、同法２７条５号において、３項国内源泉所得については、企業所得税の徴収を免除し、又は軽減することができると定め、その上で、中国条例９１条１項において、非居住者企業が中国企業法２７条５号所定の所得（３項国内源泉所得）を取得する場合には、軽減された１０パーセントの税率に従い企業所得税を徴収する旨定めている。

（イ）税額納付の方法

ａ　中国企業法３７条は、その前段において、非居住者企業が取得する３項国内源泉所得の納付すべき所得税に対しては、源泉控除・納付を実施し、支払者を控除・納付義務者とする旨定めている（ここにいう源泉控除・納付は源泉徴収の意味であり、控除・納付義務者は源泉徴収義務者の意味である。以下､｢源泉徴収｣｢源泉徴収義務者」ともいう。)。中国源泉法３条は、非居住者企業が取得する中国国内に源泉のある財産譲渡所得等に係る企業所得税については、源泉徴収を行う旨、関係法律規定又は契約の約定事項により非居住者企業に関係代金を直接支払う義務のある組織又は個人を源泉徴収義務者とする旨定めている。

ｂ　中国源泉法１５条１項は、源泉徴収義務者が法に基づき源泉徴収を行っていない場合又は源泉徴収義務を履行できない場合、非居住者企業は源泉徴収義務者の支払日又は支払うべき支払期限から７日以内に、所得の発生地の管轄税務機関に企業所得税を申告納付（中国語原文では「申報徴納」）しなければならない旨定めている。

c　中国源泉法１５条２項は、持分譲渡取引の双方が共に非居住者企業で、中国国外で取引する場合、所得を取得する非居住者企業が自ら又は代理人に委託して、持分が譲渡された国内企業の所在地の管轄税務機関に申告納付（中国語原文では「申報納税」）しなければならない旨及び持分が譲渡された国内企業は非居住者企業に対する課税について、税務機関に協力しなければならない旨定めている。

エ　非居住者企業間の出資持分譲渡取引により生ずる所得に対する企業所得税の課税関係等（甲９、乙２０）

（ア）非居住者企業間の中国企業出資持分の譲渡取引により非居住者企業が所得を得た場合の課税方法等

a　課税方法

非居住者企業が中国企業の出資持分を譲渡することによって得た所得への課税方法としては、上記ウ（イ）のとおり、原則として源泉徴収の方法によることとされているが（中国源泉法３条）、出資持分譲渡取引の当事者双方が非居住者企業で、中国国外で取引が行われた場合には、源泉徴収の方法ではなく、出資持分譲渡により所得を得た非居住者企業が自ら又は代理人に委託して申告納付しなければならないものとされている。なお、中国源泉法１５条２項において用いられている「申報納税」との文言は、「納税義務が成立した後に、税務機関に対して、納税義務を申告し税金を納付する行為を意味」するものである（乙２１）。

b　申告等に使用する様式

上記のとおり、非居住者企業が中国企業の出資持分を譲渡することによって得た所得については、源泉徴収又は申告納付の方法により課税されるところ、「国家税務総局『中華人民共和国非居住者企業所得税申告表』等の報告書発布に関する通達　国税函〔２００８〕８０１号」（以下「８０１号函」という。）は、別紙５において、源泉徴収又は申告納付の際に用いる様式として、「中華人民共和国企業所得税源泉徴収報告表」の様式を定めている（乙２２の１・２。本件報告表（乙１３）はこれと同一の様式である。）。同様式については、中国源泉法７条３項において、源泉徴収義務者は毎回、税金を源泉徴収する時に管轄税務機関に《中華人民共和国企業所得税源泉徴収報告表》及び関係資料を提出し、かつ源泉徴収日から７日以内に納付しなければならない旨定められているが、源泉徴収だけではなく、申告納付による際にも用いられるものであり、このことは、上記様式上も明らかにされている（乙２１の１、２２）。

c　納税等に使用する様式

中国において、納税の際に用いる通用納税証（本件納付書（乙１４）はこれと同一の様式である。）は、税収証憑管理弁法（２０１３年（平年２５年）２月２５日改正前のもの。）５条１項に基づき、納税者が直接に銀行で納付する際、又は、源泉徴収義務者が源泉徴収をした後に銀行で税金等を納付する際に用いられる納付書であり、源泉徴収と申告納税のいずれの場合にも使用することが可能な納付書である（乙２１の１）。

（イ）出資持分譲渡対象会社の協力義務

非居住者企業間で持分譲渡取引が行われた場合の課税関係について規定する中国源泉法１５条２項は、その後段において、出資持分譲渡対象会社は、非居住者企業に対する課税について、税務機関に協力しなければならない旨定めている。

（ウ）非居住者企業間の出資持分譲渡取引に関連して必要とされる手続

中国源泉法５条２項は、出資持分譲渡取引の当事者双方が共に非居住者企業で、中国国外で取引する場合、出資持分譲渡対象会社は、税務登記を変更する時には、持分譲渡契約書の写しを管轄税務機関に提出しなければならない旨定めている。また、出資持分譲渡対象会社は、出資持分譲渡について下記ａの認可を得る必要があり、認可を得た日から３０日以内に工商機関において下記ｂの工商変更登記の手続を申請しなければならず、さらに、工商変更登記の日から３０日以内に下記ｃの税務変更登記の手続を申請しなければならないものとされている（乙２１の１）。

ａ　出資持分譲渡に係る認可

中国において、外商投資企業（中国国内に設立された外国企業の現地法人（中国企業等との合弁等により設立されるものを含む。））の設立及び出資持分譲渡を含む所定の事由によって関連登記事項の変更があった場合には、審査認可機関である商務部門（中央では商務部、地方では各級商務庁（局））が審査認可するものとされ、その認可証書として新たな批准証書が交付される。批准証書に記載されている「DATE OF ISSUE」は、主管商務部門によって認可が必要な事項についての認可が下り、当該批准証書が発行される日を意味し、この日に出資持分譲渡の効力が発生する（乙２１の１）。

ｂ　工商変更登記の手続申請

出資持分譲渡対象会社は、出資持分譲渡について、前記ａの商務部門による認可の日から３０日以内に、工商機関において工商変更登記の手続を申請しなければならない（乙２１の１）。

ｃ　税務変更登記の手続申請

税務登記とは、納税者に一定の事項について変動が生じた場合に、「納税者の所在地の税務機関に対して書面にて登記を行う制度」をいい、税務登記又は税務変更登記は、会社設立工商登記（営業許可書の交付）又は前記ｂの工商変更登記の日から３０日以内に行うものとされている。工商機関は定期的に企業の開業登記、変更登記、抹消登記、営業許可書の取消しの状況等に関する情報を税務機関に報告するものとされている。（乙２１の１）

（２）本件における納税手続について

以上の中国法令の定めを本件の事実関係に則してみると、次のとおりである。

ア　本件出資持分譲渡により原告に生じた所得は、中国企業法３条及び中国条例６条の規定により、財産譲渡所得として企業所得税の対象とされるところ、被投資企業である出資持分譲渡対象会社（Ｂ社）の所在地が中国国内であることから（前記第２の２（１）イ）、中国条例７条３号により、中国国内源泉所得に該当する（上記（１）イ（イ）ｃ）。

イ　原告は、日本において設立された法人であり、中国に機構及び場所をいずれも設立しておらず（前記第２の２（１）ア）、上記アのとおり、中国国内源泉所得を有するから、中国企業法２条３項に定める非居住者企業に該当する（上記（１）イ（ア））。

ウ　よって、非居住者企業である原告は、中国国内源泉所得である本件出資持分譲渡により生じた所得について企業所得税を納付しなければならない（上記（１）イ（イ）ｂ（ｂ））。

エ　本件出資持分譲渡の対価は１１９０万米ドルであり（前記第２の２（２）ア）、取得原価の３００万米ドル（前記第２の２（２）ウ）を控除すると、納付すべき所得額は８９０万米

ドルとなり、中国条例９１条１項により軽減された１０パーセントの税率を乗ずると、企業所得税は８９万米ドルとなる（上記（１）ウ（ア））。なお、本件出資持分譲渡の対価を支払ったＥ社（本件出資持分譲渡の相手方であるＤ社が間接に支配する会社。前記第２の２（１）エ）は、本件出資持分譲渡の対価である１１９０万米ドル全額を、源泉徴収することなく原告に支払っている（前記第２の２（２）イ）。

オ　非居住者企業が取得する中国国内源泉所得に係る企業所得税の課税方法については、原則として、源泉徴収の方法によるが（中国企業法３７条。上記（１）ウ（イ）ａ）、源泉徴収義務者が法に基づき源泉徴収を行っていない場合又は源泉徴収義務を履行できない場合、非居住者企業は源泉徴収義務者の支払日又は支払うべき支払期限から７日以内に、所得の発生地の管轄税務機関に企業所得税を申告納付しなければならず（中国源泉法１５条１項。上記（１）ウ（イ）ｂ）、また、持分譲渡取引の双方が共に非居住者企業で、中国国外で取引する場合、所得を取得する非居住者企業が自ら又は代理人に委託して、持分が譲渡された国内企業の所在地の管轄税務機関に申告納付しなければならない（中国源泉法１５条２項。上記（１）ウ（イ）ｃ）。

本件出資持分譲渡は原告とＤ社との間で締結され、本件出資持分譲渡の対価１１９０万米ドルは、Ｅ社から原告に支払われているところ（前記第２の２（２）ア、イ）、Ｄ社は、台湾に本店を有する法人であり、中国国内に事業拠点を有しており、中国の非居住者企業に該当するから、本件出資持分譲渡は非居住者企業間の取引に当たり、また、その対価の支払が、いずれも中国の非居住者企業であるＥ社と原告との間で行われていることからすれば、中国国外で行われたものといえる（乙２１の１）。そうすると、本件出資持分譲渡により原告が取得する所得に係る企業所得税については、中国源泉法１５条２項の規定により、申告納税の方法による課税がされることになる。

（３）租税債務の確定時期について

そこで、中国で申告納税がされる場合における租税債務の確定時期について検討する。

ア　納税義務が一般的抽象的に成立したからといって、納付すべき税額が徴収を可能とする形で当然に確定するわけではない。納付すべき税額をめぐって見解の相違が生じることは少なくないこともあり、我が国においては、納税義務の成立と同時に確定する租税は、かかる見解の相違が生じるおそれのない一部のものに限られており（通則法１５条３項）、それ以外のものについては、申告納税方式や賦課課税方式といった確定の手続により確定することとなっている（同法１５条１項、１６条１項）。この点、中国企業法等には、中国企業所得税に係る租税債務がいつの時点で確定するのかについて規定した条項は見当たらないが（乙２１の１）、中国企業所得税が確定したといえるためには、税務機関が納税者に対してその履行を具体的に請求し得る状態になることを要すると解される。この点に関し、中国管理法（甲６）は、納税申告がされる場合について要旨以下のとおり定めている。

すなわち、納税者に納税義務が発生しても規定の期限までに申告を行わず、税務機関が期限内に責任をもって申告を命じてもなお申告しない場合には、税務機関はその納付すべき税額を査定する権利を有し（３５条５号）、納税者が規定の期限までに納税申告をせず、納税資料を提出しない場合、税務機関は期限を定めて責任をもって改めさせ、罰金に処すことができる（６２条）。また、納税者が虚偽の課税ベースをねつ造する場合、税務機関は期限を定めて責任をもって改めさせ、罰金に処することができ、納税者が納税申告をせず、納税額

を納付しなかったり、または少なく納付したりする場合、税務機関は未納付あるいは過少納付税額、滞納金を追徴し、罰金に処する（６４条)。そして、納税者が、規定の期限までに納付税額を納付しないかあるいは過少納付の場合、税務機関は期限を定めて責任をもって納付させ、期限を過ぎてもなお未納付の場合は、税務機関は強制執行措置を取り、未納付又は過少納付の税額を追徴するほか、罰金に処すことができる（６８条)。

イ　以上の定めを総合すると、中国においては、申告納付の場合には、納税者による申告又は税務機関による納税額の査定という手続を経た上で、税務機関は納税者に対して期限付納付命令という、税金納付の請求を行うことができるようになるものと解される（乙２１の１)。そして、上記（２）オのとおり、本件中国企業所得税については上海の税務機関に申告納付しなければならないところ、上記中国管理法の規定に照らすと、申告納付の場合、納税者による申告又は税務機関による納税額の査定という手続を経た上で、税務機関は納税者に対して税金の納付等を具体的に請求し得る状態となるものと解されるから、結局、本件中国企業所得税に係る租税債務の確定時期は、申告の時又は税務機関による納税額の査定の時となると解するのが相当である。

ウ　そして、本件中国企業所得税については、原告は、平成２２年１２月９日付けでＢ社から請求を受け、同月１５日に同社に送金しているものの（上記第２の２（２）ウ)、その後、Ｂ社が上海の税務機関に本件報告表を提出して申告をしたのは平成２４年１月１３日であるから、本件中国企業所得税は同日確定したものというべきであり、本件中国企業所得税額の外国税額控除は、同日を含む事業年度において認められるべきものである。しかるに、本件事業年度は平成２２年３月１日から平成２３年２月２８日までであり、平成２４年１月１３日は本件事業年度に含まれないから、原告は、本件事業年度において、本件中国企業所得税額について外国税額控除をすることはできないこととなる。

（４）原告の主張について

原告は、本件出資持分譲渡の対価の支払者であるＥ社又は出資持分譲渡対象会社であるＢ社が源泉徴収義務者であり、Ｅ社から原告への本件出資持分譲渡の対価の支払時又は原告からＢ社への送金時をもって、法人税法６９条１項にいう「納付することとなる」場合に該当する旨主張するので、この点について検討する。

ア　まず、原告は、源泉徴収の税額は、納税義務の成立とともに支払のときに確定するところ、中国の非居住者に対する企業所得税は源泉徴収の税目であり、源泉徴収義務者は中国国内企業に限定されておらず、本件では香港法人のＥ社から関連代金の支払を受けたから、このＥ社が源泉徴収義務者であり、Ｅ社の支払の時に税額は実体法上確定するのであって、その後源泉徴収義務者が義務を履行したかという徴収段階での事実により法的性格が変わるものではないなどと主張する。

しかしながら、所得に源泉徴収義務が付されるのは、当該所得に係る支払者が中国国内にいる場合に限られると解される（乙３４の１)。支払者が中国国外に所在する場合には、中国の税務機関は、当該国外所在の支払者に対して課税及び徴収を行うことはできないため、所得者である納税者が所得発生地で納付する必要があるところ（中国源泉法１５条１項)、持分譲渡取引の当事者双方が非居住者企業であって、中国国外で取引する場合には、なおさら源泉徴収による課税及び徴収を行えないため、所得を得る非居住者企業の申告納付が必要とされている（同条２項）と解されるのであって、この申告納付は源泉徴収に係る義務の履

行手段などと解すべきものではなく、源泉徴収とは別個の納税手続というべきである。なお、中国源泉法が、源泉徴収義務者に対して、契約締結後の源泉徴収登記義務（４条）、契約の都度の資料提出義務（５条）、帳簿及び契約資料ファイルの設置並びに税務機関の検査受忍義務（６条）等を課すなど、租税債務確定に資する制度的手当をしているのに対し、同法１５条２項が適用される場合には、かかる制度的手当の適用もないのであって、このことからも、源泉徴収の手続と同法１５条２項に基づく申告納付手続は、別個のものと解するのが相当である。そして、申告納付手続における租税債務の確定時期については、前記（３）で述べたとおりと解されるところである。

以上のとおりであるから、源泉徴収義務者は中国国内企業に限定されていないことを前提とする原告の上記主張は採用できないものというべきである。

イ　次に、原告は、種々の理由を挙げてＢ社が源泉徴収義務を負うとも主張した上で、原告は同社に本件中国企業所得税額の相当額を送金済みであるから、外国税額控除の適用がある旨主張する。

しかしながら、中国企業法３７条が非居住者企業が取得する国内源泉所得につき納付すべき所得税について、源泉徴収を実行する旨及び支払者を源泉徴収義務者とする旨を明確に規定しているのに対し、同法又は中国源泉法等においても、出資持分譲渡が行われた際に、中国の国内企業である出資持分譲渡対象会社が源泉徴収義務を負うとする根拠とみるべき規定は見当たらない。また、この点に関して原告が指摘する個々の理由についてみても、次のとおり、Ｂ社が源泉徴収義務を負う根拠とみるべきものとはいえない。

（ア）原告は、中国管理法２５条が、源泉徴収義務者については「代理控除代理納付、代理徴収代理納付の報告書…その他の関連資料を報告送付しなければならない。」と定めており、ここにいう代理徴収とは天引きではないが国に代わって何らかの方法で徴収することと解されるから、中国では、源泉徴収の概念の中に、所得の支払者でないものが代理徴収を行って申告納付することが含まれている旨主張する。

しかしながら、代理控除代理納付とは、法律法規に基づいて、納税者の収入を保有する者がその収入から所得税を天引きし税務機関に納付する徴税方式（代理控除代理納付）であり、非居住者企業の企業所得税も対象税目とするものであって（乙３０の１）、非居住者企業が中国企業の出資持分を譲渡することによって得た所得への課税方法として、源泉徴収の方法による場合は上記の代理控除代理納付に当たると考えられるものの、Ｂ社については、納税者の収入を保有する者がその収入から所得税を天引きする場合に当たるとはいえないから、直ちに代理控除代理納付に当たり、源泉徴収義務者となると解することはできない。他方、代理徴収代理納付については、法律法規に基づいて、納税者と経済取引関係を有する者が、納税者に取引金額を請求する際に、納税者から税額を徴収し税務機関に納付する徴税方式であり、主に消費税と第三者責任強制保険業務に携わる保険会社が代理徴収する車両船舶税について適用される徴収方法であるとされるが（乙３０の１、３１、３２）、消費税について定めた中華人民共和国消費税暫定条例（乙３２）においても、車両船舶税について定めた車両・船舶税法（乙３１）においても、代理徴収を行うこととされる場合には明文上その旨の規定があるのに対し、本件のように非居住者企業が出資持分譲渡に係る国内源泉所得を取得する場合に出資持分譲渡対象会社が代理徴収を行うべき旨を定めた明文の規定は見当たらないのであるから、中国法上代理徴収代理納付という手

続が存在するからといって、直ちに本件においてＢ社が源泉徴収義務を負うことになるということはできない。

（イ）原告は、Ｂ社が税額の納付に使用した本件報告表（乙１３）の源泉徴収義務者欄にはＢ社が、納税者欄には原告がそれぞれ記入されており、上海の税務機関が発行した本件納付書（乙１４）においても納税者はＢ社と記載されている旨主張する。

しかしながら、本件報告表（乙１３）の様式について定めた８０１号函（乙２２の１）の付表５（乙２２の２）「記入説明」欄に「本表は、源泉徴収義務者又は納税者が『中華人民共和国企業所得税法』及びその実施条例に基づいて下記の所得について、順次又は定期的に企業所得税税金を源泉徴収又は申告納付する報告に適用する。」と記載されているように、本件報告表の様式は申告納付の際にも利用されるものである。そして、同表の様式上、源泉徴収義務者及び納税者の基本情報を記載する欄は設けられているものの、本件のように、中国の国内企業が申告納付に協力（中国源泉法１５条２項後段参照）する場合の協力者の情報を記載するために設けられた欄は見当たらず、この点は本件納付書（乙１４）についても同様である（なお、本件納付書の様式も源泉徴収の場合だけでなく、申告納付の場合にも使用されるものであることについては乙２１の１参照)。これに加えて、本件報告表（乙１３）については「源泉徴収義務者基本情報」「名称」「英語：」欄に、本件納付書（乙１４）については「納税企業」「正式名称」欄にかっこ書きで、それぞれ原告の英文社名である「A」（乙７参照）と記載されていることも考慮すると、これらの源泉徴収義務者欄あるいは納税者欄にＢ社の名称が記載されているからといって、直ちにＢ社が源泉徴収義務を負うことを示すものであるということはできない。なお、原告は、上記英文社名の表記について、Ｂ社の担当者が「F」と記入するのを忘れたという単純ミスである旨主張し、これに沿う内容の電子メール（甲１５の１）を提出するが、原告の英文社名である「A」とＢ社の英文社名である「B」とでは、「(F)」の有無のみならず「G」と「H」の表記も異なるのであるから、Ｂ社の担当者が「F」と記入するのを忘れたという単純ミスであるとする原告の主張は採用し難い。

（ウ）原告は、原告が納税者として申告したのであれば、申告期限から１年遅れたのであるから、高額な延滞金などのペナルティが課されて当然であるのに、このようなペナルティは課されていない旨主張するが、この点については、Ｂ社が源泉徴収義務者であるとしても同様であり、Ｂ社について延滞金等が課された形跡が窺われないことも考慮すると、高額な延滞金などのペナルティが課されていないことから、直ちにＢ社が源泉徴収義務者であるということはできない。

（エ）原告は、支払者の源泉徴収義務と出資持分譲渡対象会社の税務機関への協力義務の違いは、国に代わって天引きにより徴収するか、他の方法で徴収するかの違いだけであり、本質に何ら変わりはないのに、外国税額控除の適用時期が異なるのは不合理であると主張する。

しかしながら、源泉徴収義務者には前記アでみたような義務が課され、罰金も科され得る（中国管理法６８条等。甲６の２）のに対して、税務機関への協力義務を負う者にはかかる義務が課されたりしていないことに照らすと、両者の義務の本質に変わりがないといえるものではないし、実質的に見ても、所得の支払者に源泉徴収義務を負わせた上、支払に当たってあらかじめ所得税額相当額を控除させる場合と、いったん所得を得た後に改め

て中国の国内企業から非居住者企業に所得税額相当額を請求させるのとでは、徴収の確実性という観点から看過できない差異があることは明らかであって、租税債務の確定を要件とする外国税額控除制度の仕組みに照らして、両者の本質が何ら変わらないということはできない。

（オ）原告は、非居住者企業が出資持分譲渡により所得を得る場合に出資持分譲渡対象会社である中国の国内企業が源泉徴収義務を負うとする原告の考え方について、中国に進出する企業のために書かれ日本で出版されている実務書の考え方と同じである旨主張する。

しかしながら、原告の提出する実務書（甲３の１・２、４）の記載は「事実上の源泉徴収義務」、「この場合の源泉徴収義務は、譲渡対象となる中国企業が事実上負うことになります」あるいは「納税義務者は持分を売却した買収対象法人の旧投資者ですが、義務が履行されずに数年間放置された後に税務当局による調査が行われた場合には、当該買収対象法人自体が“源泉徴収義務者”として当事者となるしかありません。」などというものに止まり、このような「事実上の源泉徴収義務」がどのような法的義務であるのかは必ずしも明らかではないといわざるを得ず、これらの記述を根拠として、Ｂ社が中国法上の源泉徴収義務を負うということはできない。

ウ　さらに、原告は、仮にＢ社が源泉徴収義務者でなく、原告を代理して申告したとしても、Ｂ社は中国源泉法１５条２項の税務機関への協力義務として法定代理したものであり、原告に請求して税額を支配した段階で、この義務に違反して原告のために税を免れる行為をすることは想定し難く、納税義務が成立し、税額計算ができ、外国税額控除制度を悪用して中国と日本の両国から税を免れることが想定し難い状況になったのであって、法人税法６９条１項にいう「納付することとなる場合」に該当すると考えてよい旨主張する。

しかしながら、外国税額控除制度の適用に当たり、当該外国法人税の確定を要することについては既に述べたところであり、本来行われるべき申告が行われていないにもかかわらず租税債務が確定するとはいえず、原告の主張する要件の下で、法人税法６９条１項にいう「納付することとなる場合」に該当すると考えてよいということはできない。

また、原告は、本件でＢ社の納税が遅れたのは、Ｂ社の督促にもかかわらず、上海の税務機関が本年度は予算を十分達成したから申告納付しなくてもよいと言ってきたからであり、税務機関のために動く立場にあり、税務機関に準じるＢ社に税額相当金員を支払っているのに、Ｂ社の申告の時期によって外国税額控除の適用が受けられたり受けられなくなったりするのは不合理である旨主張する。しかしながら、上海の税務機関の上記対応に係る事実関係のいかんは措くとしても、実際にＢ社が申告したのが平成２４年だったのであるから、外国税額控除が受けられるのが同申告時の属する事業年度となるのは法令の定めに照らしてやむを得ないところである。

エ　以上のとおりであって、原告の主張はいずれも採用できない。

３　争点（２）（過少申告加算税に係る正当な理由の有無）について

（１）過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。この趣旨に照らせば、通則法６５条４項にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者

の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（最高裁平成●●年（○○）第●●号同１８年４月２０日第一小法廷判決・民集６０巻４号１６１１頁、最高裁平成●●年（○○）第●●号、第●●号同１８年４月２５日第三小法廷判決・民集６０巻４号１７２８頁、最高裁平成●●年（○○）第●●号同１８年１０月２４日第三小法廷判決・民集６０巻８号３１２８頁参照)。

（２）原告は、Ｂ社は本件中国企業所得税につき源泉徴収義務者であると認識しており、実務書もこれに沿う解説をしていたこと、原告は中国の税務機関への協力義務として本件中国企業所得税額相当額を請求してきたＢ社からもそのように言われていたことからすれば、これらを信じて税額を支払い、税額控除をしたことを責めることは酷であり、通則法６５条４項にいう「正当な理由」がある旨主張する。しかし、我が国の税務当局ないしその関係者の示した見解に従うなどした場合はともかくとして、単にＢ社が自らを源泉徴収義務者であると認識していたとか、Ｂ社からそのように言われたからといって、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があるということはできない。また、「事実上の源泉徴収義務」などといった原告の提出する実務書（甲３の１・２、４）の記載を根拠としてＢ社が中国法上の源泉徴収義務を負うということはできないことについては既に述べたとおりであり、このような記載を信じていたとしても、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があるということができないのは上記と同様である。

（３）よって、本件の過少申告につき、通則法６５条４項にいう「正当な理由」があったということはできない。

４　本件各処分の適法性

以上に述べたところに加え、弁論の全趣旨によれば、本件更正処分の根拠及び適法性は、別紙１の１及び２に記載するとおりであり、本件賦課決定処分の根拠及び適法性は、別紙１の３及び４に記載するとおりであるから、本件各処分はいずれも適法というべきである。

第４　結論

以上によれば、原告の請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第５１部

裁判長裁判官　小林　宏司

裁判官　徳井　真

裁判官　堀内　元城

（別紙１）

本件各処分の根拠及び適法性

１　本件更正処分の根拠

被告が本訴において主張する原告の本件事業年度の所得金額及び納付すべき法人税額は、次のとおりである。

なお、以下において、「△」を付した金額は、マイナスの額あるいは還付金額を意味する。

（１）課税所得金額（別表２④欄）　２８億１９６２万９８５６円

上記金額は、原告が神田税務署長に対して平成２３年１２月７日に提出した本件修正申告書に記載された下記アの所得金額に下記イの金額を加算し、下記ウの金額を控除した金額である。

ア　本件修正申告書における所得金額（別表２①欄）　２８億１９６２万９８５６円

上記金額は、本件修正申告書に記載された所得金額と同額である。

イ　海外租税公課の損金不算入額（別表２②欄）　７５００万０３００円

上記金額は、本件事業年度において原告がその保有するＢ社の出資持分を譲渡して得た譲渡益に対して中国が課す企業所得税相当額として原告がＢ社に対して送金した８９万米ドルを、原告が、日本円に換算した上で、海外租税公課として本件事業年度の損金の額に算入した額であるが、本件事業年度末までに中国の税務機関に対して申告がされたものではなく、法人税法２２条３項２号に規定する債務が確定したものとは認められないことから、損金の額に算入されない金額である。

ウ　法人税額から控除する外国税額の損金不算入額の過大額（別表２③欄）

７５００万０３００円

上記金額は、法人税法６９条（外国税額控除）の対象となる外国法人税の額として法人税法４１条（平成２３年法律第８２号による改正前のもの。）により本件事業年度の所得金額に加算された金額のうち、上記イの企業所得税相当額は、本件事業年度の控除対象外国法人税額とは認められないことから、所得金額から減算される金額である。

（２）課税所得金額に対する法人税額（別表２⑤欄）　８億４４９２万８７００円

上記金額は、前記（１）の課税所得金額（国税通則法（以下「通則法」という。）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。）に法人税法６６条１項及び２項並びに租税特別措置法（平成２３年法律第１２号による改正前のもの。以下「措置法」という。）４２条の３の２第１項に規定する税率を乗じて計算した金額である。

（３）法人税額の特別控除額（別表２⑥欄）　７７７万６６４８円

上記金額は、措置法４２条の４第６項に規定する中小企業者等の試験研究費の額に係る法人税額の特別控除額と措置法４２条の４第９項に規定する青色申告書の提出法人の試験研究費の額に係る法人税額の特別控除額の合計額であり、本件修正申告書に記載された金額と同額である。

（４）法人税額から控除する所得税の額等（別表２⑦欄）　１９万７８５１円

上記金額は、法人税法６８条に規定する法人税額から控除する所得税の額であり、本件修正申告書に記載された金額と同額である。

（５）法人税額から控除する外国税額（別表２⑧欄）　９億０８１８万７５１３円

上記金額は、法人税法６９条に規定する外国税額控除の対象となる外国法人税額であり、次

のアの金額からイの金額を控除した金額である。

ア　本件修正申告書における法人税額から控除する外国税額　　　９億８３１８万７８１３円

上記金額は、本件修正申告書に記載された外国税額と同額である。

イ　法人税額から控除できない外国税額　　　　　　　　　　　　　７５００万０３００円

上記金額は、前記（１）イの企業所得税相当額であり、本件事業年度末までに中国の税務機関に対する申告がされておらず、具体的にその納付すべき租税債務が確定したものとは認められないことから法人税法６９条１項の規定に照らし、本件事業年度の控除対象外国法人税額として法人税額から控除することができない金額である。

（６）納付すべき法人税額（別表２⑨欄）　　　　　　　　　　　　△７１２３万３３１２円

上記金額は、前記（２）の金額から前記（３）ないし（５）の各金額を控除した金額である。

（７）既に納付の確定した法人税額（別表２⑩欄）　　　　　　△１億４６２３万３６１２円

上記金額は、本件修正申告書に記載された所得税額等の還付金額と同額である。

（８）差引納付すべき法人税額（別表２⑪欄）　　　　　　　　　　７５００万０３００円

上記金額は、前記（６）の金額から前記（７）の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。）であり、原告が新たに納付すべき法人税額である。

２　本件更正処分の適法性

被告が本訴において主張する原告の本件事業年度の法人税に係る所得金額及び納付すべき法人税額は前記１（１）及び（６）のとおり、それぞれ２８億１９６２万９８５６円及び△７１２３万３３１２円であるところ、これらの各金額は、それぞれ、本件更正処分における所得金額及び納付すべき法人税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

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原告が新たに納付すべき法人税額については、その計算の基礎となった事実のうちに本件更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法６５条４項に規定する「正当な理由」があると認められるものはない。

したがって、本件更正処分に伴って原告に賦課されるべき過少申告加算税の額は、通則法６５条１項の規定に基づき、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法人税額７５００万円（通則法１１８条３項の規定に基づき１万円未満の端数を切り捨てた後のもの。）に１００分の１０の割合を乗じて算出した金額７５０万円である。

４　本件賦課決定処分の適法性

被告が本訴において主張する原告に賦課されるべき過少申告加算税の額は、前記３のとおり７５０万円であるところ、当該金額は、本件賦課決定処分における過少申告加算税の額と同額であるから、本件賦課決定処分は適法である。

別表１

本件各処分の経緯

平成２３年２月期（本件事業年度）　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　（単位：円）

区分	年月日	所得金額	翌期へ繰り越す欠損金	納付すべき税額	過少申告加算税
確定申告	平成23年4月27日	2,785,814,582	0	▲163,225,811	－
修正申告	平成23年12月7日	2,819,629,856	0	▲146,233,612	－
過少申告加算税の賦課決定処分	平成23年12月26日	－	－	－	1,699,000
更正処分（本件更正処分）	平成24年6月29日	2,819,629,856	0	▲71,233,312	7,500,000（本件賦課決定処分）
審査請求	平成24年8月9日	2,819,629,856	0	▲146,233,612	0
審査裁決	平成25年5月27日	棄却			

※「納付すべき税額」欄の「▲」は還付額を意味する。
※「納付すべき税額」欄の各金額は、中間納付額に係る還付金額「▲61,089,300」円を含まずに表示している。

別表２

本件各処分の経緯

平成２３年２月期（本件事業年度）　　（単位：円）

項目			金額
１ 課税所得金額	本件修正申告書における所得金額	①	2,819,629,856
	海外租税公課の損金不算入額	②	75,000,300
	法人税額から控除する外国税額の損金不算入の過大額	③	75,000,300
	課税所得金額（①＋②－③）	④	2,819,629,856
２　課税所得金額に対する法人税額		⑤	844,928,700
３　法人税額の特別控除額		⑥	7,776,648
４　法人税額から控除する所得税の額等		⑦	197,851
５　法人税額から控除する外国税額		⑧	908,187,513
６　納付すべき法人税額（⑤－⑥－⑦－⑧）		⑨	△71,233,312
７　既に納付の確定した法人税額		⑩	△146,233,612
８　差引納付すべき法人税額（⑨－⑩）		⑪	75,000,300