

租税判例速報 ジュリスト御中 2010年3月1日 3000-3500字

[タイトル：もしも必要ならば] タックスヘイヴン対策税制が租税条約に違反しないとした例

最高裁平成21年10月29日判決

平成20(行ヒ)91号 第一小法廷(金築誠志裁判長) 裁時1495号311頁

立教大学 浅妻章如

事案の概要

事実関係は詳らかでないが、日本法人X(原告・上诉人)の子会社であるシンガポール法人Aが、平成10年1月1日～12月31日の事業年度において株式譲渡益を計上した。株式譲渡益非課税のためAのシンガポールでの税率が低かったため、Y(被告・被上诉人)は、Aが租税特別措置法(以下、「措置法」)66条の6第1項の特定外国子会社等であるとして、Aの課税対象留保金額をXの平成11年1月1日～12月31日の事業年度における益金に算入する更正及び過少申告加算税賦課決定をした。

東京地判平成19年3月29日平成16年(行ウ)170号及び東京高判平成19年11月1日平成19年(行コ)148号がYの課税処分を肯認したのでXが上告した。争点は、措置法66条の6(いわゆるタックスヘイヴン対策税制)による課税が、日本シンガポール租税条約(以下「日星租税条約」)7条1項所定の「恒久的施設なくして課税なし」ルールに違反するかである。

判旨

①「日星租税条約7条1項は、一方の締約国(A国)の企業の利得に対して他方の締約国(B国)が課税するためには、当該企業がB国において恒久的施設を通じて事業を行っていることが必要であると(同項前段)、かつ、B国による当該企業に対する課税が可能な場合であっても、その対象を当該恒久的施設に帰属する利得に限定することとしている(同項後段)。同項は、いわゆる「恒久的施設なくして課税なし」という国際租税法上確立している原則を改めて確認する趣旨の規定とみるべきであるところ、企業の利得という課税物件に着目する規定の仕方となっていて、課税対象者については直接触れるところがない。しかし、同項後段が、B国に恒久的施設を有するA国の企業に対する課税について規定したものであることは文理上明らかであり、これは同項前段を受けた規定であるから、同項前段も、また、A国の企業に対する課税について規定したものと解するのが自然である。すなわち、同項は、A国の企業に対するいわゆる法的二重課税を禁止することとどまるものであって、同項がB国に対して禁止又は制限している行為は、B国のA国企業に対する課税権の行使に限られるものと解するのが相当である。」

②「措置法66条の6第1項は、外国子会社の留保所得のうち一定額を内国法人である親会社の収益の額とみなして所得金額の計算上益金の額に算入するものであるが、この規定による課税が、あくまで我が国の内国法人に対する課税権の行使として行われるものである以上、日星租税条約7条1項による禁止又は制限の対象に含まれないことは、上述したところから明らかである。」

③「日星租税条約7条1項は、一方の締約国の企業の利得に対しては、他方の締約国は、自国の内国法人に対する課税という形であっても、恒久的施設がない限り一切課税権を行使することはできないことを規定したものと解すべきであるとする所論は相当ではない。しかし、各締約国の課税権を調整し、国際的・二重課税を回避しようとする日星租税条約の趣旨目的にかんがみると、その趣旨目的に明らかに反するような合理性を欠く課税制度は、日星租税条約の条項に直接違反しないとしても、実質的に同条約に違反するものとして、その効力を問題とする余地がないではない。」

④そこで、日本の制度が合理性を欠くか検討するため措置法66条の6の規定の作りを確認した上で、「上記のような措置法の各規定等から成る我が国のタックス・ヘイヴン対策税制は、特定外国子会社等に所得を留保して我が国の税負担を免れることとなる内国法人に対しては当該所得を当該内国法人の所得に合算して課税することによって税負担の公平性を追求しつつ、特定外国子会社等の事業活動に経済合理性が認められる場合を適用除外とし、かつ、それが適用される場合であっても所定の方法による外国法人税額の控除を認めるなど、全体として合理性のある制度ということが出来る。そうすると、我が国のタックス・ヘイヴン対策税制は、シンガポールの課税権や同国との間の国際取引を不当に阻害し、ひいては日星租税条約の趣旨目的に反するようなものということもできない。」

解説

1 本判決の位置付け

タックスヘイヴン対策税制が、租税条約に通常規定される「恒久的施設なくして課税なし」ルールに違反するかにつき、外国で異なる結論の判決があった(フランス：違反。フィンランド：違反でない)ため、日本における判断も注目されていたところ、本判決は違反しないとした。その後、所得税に関し

ても同様の判断がでた（最判平成 21 年 12 月 4 日平成 21(行ヒ)199 号）。

2 判旨の構造

判旨①②は形式論理である。①で、租税条約が「法的二重課税を禁止するにとどまる」とし、②で措置法 66 条の 6 による課税が「あくまで我が国の内国法人に対する課税権の行使として行われるものである以上」条約の制限の対象でないとしている。条約違反でないという議論をする場合、世界的にはこの形式論理で終わってしまうことが少なからずある(参照:OECDコメンタリー7条パラグラフ 10.1)。

これに対し、③によると、Xは、条約の文言が「企業の利得」に対する（①の設定でいう）B国の課税を禁じており課税の名宛人だけでは決着せずB国は「内国法人に対する課税という形であっても」課税できない、と主張したようである。この主張について最高裁は①における文理解釈でXの主張を斥けている（③の第一文）。

しかし形式論理で終わっていない。この形式論理を押し通せば、条約の趣旨に反するような課税であっても課税の名宛人さえ内国法人にしておけば構わないといった暴論も成立しかねないところ、③の末尾でそれに懸念を呈している（尤も、「効力を問題とする余地」が課税処分の違法性にまで繋がるのか不分明であるが）。下級審でもこの懸念は共有されており、日本の判決における議論の特徴といえよう。

その上で、④において措置法 66 条の 6 の趣旨・作りを確認した上で、形式的に課税の名宛人が内国法人であるからというだけでなく、「我が国のタックス・ヘイブン対策税制は」条約の趣旨目的に反していないとして結論を補強している。

3 下級審判決との論理構成の違い

タックスヘイブン対策税制は、AからXへの「本来あるべき利益移転」に応じた課税を租税回避対策として行うだけであるから、条約違反ではない、と下級審は論じていた。しかし平成 21 年改正による法人税法 23 条の 2（外国子会社配当益金不算入）導入後、下級審の理屈は奇異な印象をもたらすことになる。外国子会社から内国親会社に配当という利益移転をしても日本が課税しないのなら、配当前の外国子会社留保利益に課税することはおかしいのではないか、という疑問が湧くからである。

本判決は、AからXへの本来あるべき利益移転を想起させる表現を避けていると見受けられる。法人税法 23 条の 2 導入後も措置法 66 条の 6 が条約違反に当たらないと考えているためであるのか、は将来の課題といえよう。

4 将来の検討課題

租税回避対抗手段として「タックス・ヘイブン対策税制を設けることは、国家主権の中核に属する課税権の内容に含まれる」ので「租税条約その他の国際約束等によってこのような税制を設ける我が国の権能が制約されるのは、当該国際約束におけるその旨の明文規定その他の十分な解釈上の根拠が存する場合でなければならない」とするのは、読みようによっては条約による縛りを著しく弱体化させてしまうのではないかと、とか、OECD「コメンタリーは、条約法に関するウィーン条約… 32条にいう「解釈の補足的な手段」に当たるとしているが、課税権を後押しする方向にも働かせてよいのか、とか、措置法 66 条の 6 第 3 項の適用除外規定は条約違反でないとの結論を導くに当たったの必要条件であるのか、とか、幾つか検討課題が残っている。

5 涌井紀夫補足意見

補足意見は日星租税条約 7 条 1 項の問題として論ずるべき事案なのかについての疑義を呈している。私もY側に着きつつこの疑義を呈したがあまり相手にされず、フィンランドの課税当局側が主張していたのが目に付く程度であり、世界的にもあまり人口に膾炙してない論点であるが、今後条約の適用関係を確認すべきであろう。