

そこが知りたい！

国際税務ニュースレター

今回のテーマ： タックス・ハイブン税制の適用を巡る裁判事例（続報）

タックス・ハイブン対策税制の適用を巡る事件につき、課税処分を取り消しを求めていた大手銀行 X 社の主張を認めた東京高等裁判所 2022 年 3 月 10 日判決について当ニュースレター 2022 年 7 月号（「外国子会社合算税制の税制改正に伴う留意点」https://www.grantthornton.jp/globalassets/1.-member-firms/japan/pdfs/newsletter/international/international_20230701.pdf）にてお伝えしておりました。同事件については国税庁が上告していましたが、2023 年 11 月 6 日に最高裁判所にて X 社の逆転敗訴となる判決が下されました。

事件の概要等

事件の概要及び原審・原々審の判決の概要につきましては当ニュースレター 2022 年 7 月号において解説されていますが、再度確認します。

- ・ X 社にかかる各特定外国子会社（本件各子会社）は、本件優先出資証券を他の SPC に対して発行し、他の SPC を通じて一般投資家より調達した資金を X に劣後ローンとして提供し、X は自己資本の増強を行うものでした。本件各子会社の所得は劣後ローン利息でしたが、すべて他の SPC が保有する優先出資証券の配当に充てられ、X が保有する本件各子会社の普通株式に配当がされることは予定されていませんでした。
- ・ 本件各子会社は、平成 27 年 6 月 30 日、X から本件劣後ローンの全額の返済を受けた上で、これを原資として、本件優先出資証券に係る出資金及び配当金を出資者に送金し、本件優先出資証券を償還した。この結果、本件各子会社の平成 26 年 12 月 30 日から同 27 年 12 月 3 日までの事業年度（以下「本件各子会社事業年度」という。）の終了の時点における発行済株式等は、X が有する普通株式のみとなった。
- ・ 課税庁は、本件各子会社事業年度終了時点の株主は X のみであるから請求権勘案保有株式等割合は 100% であるから本件各子会社の所得を合算課税する課税処分を行いました。
- ・ 問題は、X に配当として支払われることがなく、本件優先出資証券保有者を通じて一般投資家に支払われる本件各子会社の所得（劣後ローン利息）を、X に合算課税したことが適法であるかどうかでした。

最高裁の判決概要

最高裁は、以下の理由により、タックス・ハイブン対策税制の趣旨目的を勘案して納税者勝訴の判決を下した高裁判決を破棄し、国側勝訴の判決を下しました。

- ・ 本件各子会社事業年度における本件各子会社の利益は本件優先出資証券にのみ配当されたにもかかわらず、本件優先出資証券が同事業年度の途中で償還されたために本件保有株式等割合が 100% となり、X に対して合算課税がされることとなること、個別具体的な事情にかかわらず事業年度終了時点の請求権等勘案合算割合を乗じて課税対象金額の計算する規定の内容が合理的である以上、上記のような帰結をもって直ちに、前記事実関係等の下において本件規定を適用することが本件委任規定の委任の範囲を逸脱することとはならない。
- ・ 特定外国子会社等の事業年度の途中にその株主構成が変動するのに伴い、剰余金の配当等がされる時と事業年度終了の時とで持株割合等に違いが生ずるような事態は当然に想定されるというべきである。
- ・ 内国法人が外国子会社から受ける剰余金の配当等は、原則として、内国法人の所得金額の計算上、益金の額には算入されない以上、本件委任規定につき、特定外国子会社等において剰余金の配当等が留保されることにより内国法人が受ける剰余金の配当等への課税が繰り延べられることに対処しようとするものと解することはできない。

- ・ 本件各子会社の事業年度を本件優先出資証券の償還日の前日までとするなどの方法を採用、本件各子会社の適用対象金額が 0 円となるようにする余地もあったと考えられるから、本件規定を適用することによって X に回避し得ない不利益が生ずるなどともいえない。

解説

以上のような判示をもって国税庁の処分を適法と判断し、X 社の控訴を棄却しましたが、控訴審と判断が分かれたポイントは第 39 条の 16①（現行法第 39 条の 14）（本件委任規定）の適用についての判断にあると考えられます。控訴審では明示的に判断しておりませんが、本件規定が本件委任規定の趣旨に一般的に適合するかについて肯定した前提で、具体的事実関係の下で本件規定を適用することの是非について、本件規定を適用することはタックス・ヘイブン対策税制の基本的な制度趣旨や理念に反するものとして不可としたのです。これに対して上告審では、本件委任規定に照らして適法である以上、この事案において本件規定を適用することに問題はないとしたのです。

お見逃しなく！

本判決には草野耕一判事による補足意見が付されており、そこでは、この事案のように事業年度末日と配当等の基準日がズレることによって生じる可能性がある過剰課税（オーバーインクルージョン）又は過少課税（アンダーインクルージョン）が問題視されています。本件は、本件委任規定を形式的に適用することにより、結果としてオーバーインクルージョンが生じています。補足意見は、結論としては法廷意見に賛成していますが、このような問題提起により、将来的には立法によって問題が是正される可能性はあると言えるでしょう。