

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

被告が、原告に対し、平成15年2月28日付けをもってした、平成11年1月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税の更正処分（以下「本件更正処分」という。）のうち、所得金額6億1124万3707円、納付すべき税額 7309万7106円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」という。）を取り消す。

第 2 事 案 の 概 要

本件は、被告が原告のシンガポール共和国（以下「シンガポール」という。）における子会社であるP1（以下「P1社」という。）が、租税特別措置法（以下「措置法」という。）66条の6第1項所定の特定外国子会社等に該当するとして、同項に規定する課税対象留保金額に相当する金額を原告の所得の金額の計算上、益金の額に算入して本件更正処分をしたところ、これを不服とした原告が、本件更正処分及び本件賦課決定処分（以下「本件各処分」という。）の取消しを求めた事案である。

1 関係法令には次のような定めがある。

(1) 特定外国子会社等の留保金課税（措置法66条の6）

ア 課税対象留保金額の益金算入

(ア) 措置法66条の6第1項は、その有する外国関係会社（外国法人であって、居住者及び内国法人によって発行済株式等の50%超を直接又は間接に保有されているものをいう。以下同じ。）の直接及び間接保有の株式等（株式及び出資をいう。以下同じ。）の当該外国関係会社の発行済株式の総数又は出資金額（以下「発行済株式等」という。）に

占める割合が5%以上であ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（以下「本店等」という。）の所在する国又は地域（以下「国等」という。）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「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（措置法66条の6第2項2号に規定する「未処分所得の金額」をいう。以下同じ。）から留保したのものとして、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「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、当該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「課税対象留保金額」という。）に相当する金額は、当該内国法人の収益の額とみなして当該特定外国子会社等の各事業年度の終了の日の翌日から2月を経過する日を含む当該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旨規定している。

(イ) 租税特別措置法施行令（以下「措置法施行令」という。）39条の20第1項は、外国法人が外国関係会社に該当するかどうかの判定については、当該外国法人の各事業年度終了の時の現況によるものとし、内国法人が措置法66条の6第1項各号の内国法人に該当するかどうかの判定については、当該各号に規定する外国関係会社の各事業年度終了の時の現況によるものとする旨規定している。

イ 特定外国子会社等の判定

(ア) 措置法施行令39条の14第1項は、措置法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、法人の所得に対して課される税が存在しない国等に本店等を有する外国関係会社（同項1号）及び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（同項2号）とする旨規定している。

(イ) 措置法施行令39条の14第2項1号は、外国関係会社が同条1項2号の外国関係会社に該当するかどうかの判定における「所得の金額」は、当該外国関係会社の当該各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、その本店等の所在する国等（以下「本店所在地国」という。）の外国法人税（法人税法69条1項に規定する外国法人税をいう。以下同じ。）に関する法令（以下「本店所在地国の法令」という。）の規定により計算した所得の金額に、本店所在地国の法令により外国法人税の課税標準に含まれないこととされる所得の金額等を加算し、還付を受ける外国法人税の額で益金の額に算入している金額を控除した残額とする旨規定している（以下当該一定の調整を加えた金額を「調整所得金額」という。）。

(ウ) 措置法施行令39条の14第2項2号は、外国関係会社が同条1項2号の外国関係会社に該当するかどうかの判定における「租税の額」は、当該外国関係会社の当該事業年度の決算に基づく所得の金額につき、その本店所在地国又は本店所在地国以外の国等において課される外国法人税の額（同号イ）及び租税条約の規定により納付したものとみなされる外国法人税の額（同号ロ）の合計額とする旨規定している。

ウ 適用除外規定

(ア) 措置法66条の6第3項は、特定外国子会社等のうち、株式若しくは「債券」の保有、工業所有権等若しくはこれら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り（事業基準） 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等の固定施設を有すること（実体基準） 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）

主たる事業が、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特定外国子会社等にあつては、その事業を主として当該特定外国子会社等に係る関係者以外の者との間で行っていること（非関係者基準） 主たる事業が に掲げた事業以外の事業である特定外国子会社等にあつては、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）のいずれの要件にも該当する場合には、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措置法 66 条の 6 第 1 項の規定は適用しない旨規定している。

(イ) 措置法基本通達 66 の 6 - 16 (乙 16)

上記管理支配基準について措置法基本通達は次のように規定している。

措置法第 66 条の 6 第 3 項の規定の適用上、内国法人に係る特定外国子会社等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、事業の管理、支配及び運営を自ら行っているかどうかは、当該特定外国子会社等の株主総会及び取締役会等の開催、役員としての職務の執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所並びにその他の状況を勘案の上判定するものとする。この場合において、例えば当該特定外国子会社等の株主総会の開催が本店所在地国等以外の場所で行われていること、当該特定外国子会社等が現地における事業計画の策定等に当り、当該内国法人と協議し、その意見を求めていること等の事実があるとしても、そのことだけでは当該特定外国子会社等が事

業の管理、支配及び運営を自ら行っていないことにはならないことに留意する。

エ 課税対象留保金額の計算

(ア) 措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号は、「未処分所得の金額」の意義について、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、法人税法及び措置法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旨規定している。

そして、同条項を受けた措置法施行令 39 条の 15 第 1 項（平成 17 年政令 103 号による改正前のもの）は、「未処分所得の金額」は、原則として、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同項 1 号に掲げる金額及び同項 2 号に掲げる金額の合計額から当該所得の金額に係る同項 3 号に掲げる金額を控除した残額とする旨規定している。ただし、同条 2 項は、内国法人は、同条 1 項の規定にかかわらず、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、当該特定外国子会社等の本店所在地国の法人所得税に関する法令の規定により計算した所得の金額に当該所得の金額に係る同項 1 号から 12 号までに掲げる金額の合計額を加算した金額から当該所得に係る同項 13 号及び 14 号に掲げる金額の合計額を控除した残額をもって未処分所得の金額とすることができる旨規定している。

(イ) 措置法施行令 39 条の 16 第 1 項は、措置法 66 条の 6 第 1 項に規定する「適用対象留保金額」とは、特定外国子会社等の各事業年度の未処分所得の金額から、当該各事業年度において納付することとなる法人所得税の額及び当該各事業年度に係る利益の配当又は剰余金の

分配の額の合計額を控除した残額をいう旨規定している。

- (ウ) 措置法施行令 39 条の 16 第 2 項 (平成 17 年政令 103 号による改正前のもの) は、措置法 66 条の 6 第 1 項に規定する「課税対象留保金額」とは、同項各号に掲げる内国法人に係る特定外国子会社等の各事業年度の適用対象留保金額に、当該特定外国子会社等の当該各事業年度終了の時点における発行済株式等のうちに当該各事業年度終了の時点における当該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の占める割合を乗じて計算した金額をいう旨規定している。

(2) 法人税法

各事業年度の所得金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額について法人税法 22 条 3 項は次のように規定している。

ア 22 条 3 項

内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする

1 号 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

2 号 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用 (償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。) の額

(後略)

イ 法人税基本通達 2 - 2 - 12 (甲 39、甲 62)

債務の確定の判定基準について法人税基本通達は次のように規定している。

法 22 条第 3 項第 2 号 (損金の額に算入される販売費等) の償却費以

外の費用で当該事業年度の終了の日までに債務が確定しているものとは、別に定めるものを除き、次に掲げる要件のすべてに該当するものとする。

- 1 当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること。
- 2 当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。
- 3 当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること。

- (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政府との間の協定（以下「日星租税条約」という。甲72）7条1項

日星租税条約7条1項は次のように規定している。

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、当該一方の締約国内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、当該他方の締約国内において租税を課することができる。

- (4) 条約法に関するウィーン条約（以下「ウィーン条約」という。乙56）条約の解釈についてウィーン条約31条及び32条は以下のとおり規定している。

31条（解釈に関する一般的な規則）

1項 条約は、文脈によりかつその趣旨及び目的に照らして与えられる用語の通常の意味に従い、誠実に解釈するものとする。

2項 条約の解釈上、文脈というときは、条約文（前文及び附属書を含む）

のほかに、次のものを含める。

- a 条約の締結に関連してすべての当事国の間でされた条約の関係合意
- b 条約の締結に関連して当事国の一又は二以上が作成した文書であつてこれらの当事国以外の当事国が条約の関係文書として認めたもの

3項 文脈とともに、次のものを考慮する。

- a 条約の解釈又は適用につき当事国の間で後にされた合意
- b 条約の適用につき後に生じた慣行であつて、条約の解釈についての当事国の合意を確立するもの
- c 当事国の間関係において適用される国際法の関連規則

4項 用語は、当事国がこれに特別の意味を与えることを意図していたと認められる場合には、当該特別の意味を有する。

3 2条（解釈の補足的な手段）

前条の規定により得られた意味を確認するため又は次の場合における意味を決定するため、解釈の補足的な手段、特に条約の準備作業及び条約の締結の際の事情に依拠することができる。

- a 前条の規定による解釈によっては意味があいまい又は不明確である場合
- b 前条の規定による解釈により明らかに常識に反した又は不合理な結果がもたらされる場合

2 前提事実等（証拠を掲記しない事実は当事者間に争いが無い。）

(1) 原告及びP 1社の設立及びその後の経緯

ア P 2グループは、英国に拠点を置く製薬メーカーであり、P 3（以下「P 3社」という。）は、P 2グループの本部機能を持つ会社である。なお、P 2グループの本部機能を持つ会社は、以前はP 4（以下「P 4社」という。）であったが、1995年にP 3社との合併により、P 3社となった。

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[Redacted text block]

(2) 法 66 条の 6 第 1 項所定の規定と P 1 社の地位

[Redacted text block]

当該事業年度の

所得に対する外国法人税の額は、4532万5169.14シンガポールドルであるから(乙11)、当該事業年度の所得に対して課される租税の額は、当該所得の金額の100分の4.32であって、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以下となる。

ウ 以上によれば、P1社が外国関係会社であり、かつ、措置法66条の6第1項所定の「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」という要件を満たすことは明らかである。

(3) 1999年(平成11年)2月28日のシンガポールドルの換算相場

措置法66条の6第1項の規定により特定外国子会社等に係る課税対象留保金額に相当する金額を益金の額に算入する場合における当該課税対象留保金額の円換算については、措置法基本通達66の6-13(乙21)及び法人税基本通達13の2-1-2(乙22)において、当該特定外国子会社等の当該事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日における対顧客電信売買相場の仲値(同日の当該仲値がないときは、その直前の日の仲値)によることとし、継続適用を条件に、当該内国法人の同日(前掲の「2月を経過する日」)を含む事業年度終了の日の対顧客電信売買相場の仲値によることができることとしている。

P1社の1998年(平成10年)12月期の事業年度終了日の翌日から2月を経過した1999年(平成11年)2月28日は日曜日であり、市場が休みであるから、円換算に用いるべき為替相場は、同月26日のものであり、同日における電信売買相場の仲値は、対シンガポールドルについては、1シンガポールドル当たり69.36円であり(乙15)、対ポンドについては、1ポンド当たり191.58円である(甲37)。

(4) 課税処分等の経緯

本件に関する課税処分等の経緯は、別紙1のとおりである。

3 税額等に関する当事者の主張

原告の本件各事業年度の税額等に関する当事者の主張は、別紙 2 及び同 3 記載のとおりであり、本件の争点である P 1 社が措置法 6 6 条の 6 第 1 項に規定する特定外国子会社等に該当するかどうか、仮に該当する場合の原告の所得の計算上、益金の額に算入される課税対象留保金額の算定方法（P 1 社の未処分所得の算定）に関する部分を除き、計算の基礎となる金額及び計算方法に争いはない。

4 争点

(1) 争点 1

本件事案に措置法 6 6 条の 6 のタックスヘイブン対策税制が適用されるか。具体的には、本件は、国際的租税回避が行われていない事案であるといえるかどうか、 が肯定されることを前提に、措置法 6 6 条の 6 の目的的解释により、同条は本件事案には適用されないといえることができるか、原告が同条の「内国法人」に当たらないといえることができるか、及び P 1 社が同条の「特定外国子会社等」に当たらないといえることができるかが争点となっている。

(2) 争点 2

措置法 6 6 条の 6 のタックスヘイブン対策税制は日星租税条約に違反するかどうか。具体的には、措置法 6 6 条の 6 において、日本国がシンガポール法人である特定外国子会社等の課税対象留保金額を親会社である日本法人の益金の額に算入して課税することが、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旨規定した日星租税条約 7 条 1 項に反しないかが争点となっている。

(3) 争点 3

P 1 社が措置法 6 6 条の 6 第 3 項の適用除外の要件をすべて満たしているかどうか。具体的には、

） P 1 社が実体基準・管理支配基準・所在地基準を満たしているかどうか争点となっている。

(4) 争点 4

被告の P 1 社の未処分所得の算定方法に誤りがあるかどうか。具体的には、P 1 社の未処分所得の算定に当たり、

が争点となっている。

5 争点に係る当事者の主張

(1) 争点 1 について

(原告の主張)

ア 本件事案には国際的租税回避は存在しないこと

さらに、1998年(平成10年)におけるシンガポールの法人税率は25%を超えており(乙11)

イ 措置法 66 条の 6 に規定されるタックスヘイブン対策税制は、タックスヘイブンに子会社を設立し、これを利用して税負担の不当な軽減を図ること（租税回避）を防止するという政策目的の為に導入された制度であるところ、一定の政策目的の実現のために設けられた政策税制については、当該目的から離脱した形で解釈適用することは許されないと解すべきである（外国税額控除の余裕枠を利用した取引については法人税法 69 条の外国税額控除の対象とすることができないとした最高裁平成 17 年 12 月 19 日第二小法廷判決参照）。本件において国際的租税回避が行われた事実はなく、タックスヘイブン対策税制の趣旨、目的に合致しない事案であるから、措置法 66 条の 6 を適用することは認められない。

ウ 内国法人が敢えてタックスヘイブン国に外国子会社等を設立し、その外国子会社等に内国法人の利益の一部を留保するようなことを行っておらず、その内国法人がある会社に完全に支配されているような会社（完全被支配法人）である場合には、租税回避はあり得ないのであるから、そのような場合における完全被支配法人である内国法人は、措置法 66 条の 6 の「内国法人」から除外されるものと解すべきである。原告は完全被支配法人であり、外国子会社等を設立していないのであるから、措置法 66 条の 6 の「内国法人」には当たらないと解すべきであり、本件について措置法 66 条の 6 を適用することは認められない。

エ 措置法 66 条の 6 第 3 項は、我が国企業の海外における通常の事業活動を阻害するような弊害を排除し、我が国における税負担を不当に減少させるような事例にのみ対処しようとするものであるから、同項括弧書きの特定外国子会社等とは、我が国における税負担を不当に減少させるような事業活動を営む特定外国子会社等のみをいうものと解される。そ

して、P1社は、我が国における税負担を不当に減少させるような事業活動を営むものではないから、同項括弧書きの特定外国子会社等に当たらない。

(被告の主張)

原告は、措置法66条の6が税負担の不当な軽減を図る事案以外に適用されるべきではない旨主張する。しかし、措置法66条の6は、法の適正な執行を妨げないように、その適用要件上、税負担の不当な軽減を図る目的そのものを要件としていないのであり、原告の主張は、条文上の根拠もなく、独自の解釈に基づいて法の適用を制限しようとするもので失当である。

(2) 争点2について

(原告の主張)

ア 措置法66条の6の課税対象がタックスハイブン子会社の所得であること

(ア) 措置法66条の6は、法人税法11条の実質所得者課税の原則を具体化したものとして、タックスハイブン子会社の留保所得が親会社に帰属することを定めた制度である。そして、その帰属する所得がどの所得に分類されるかについては、タックスハイブン子会社は、その所在地国における事業活動から生ずる所得を得ているものであるから、事業所得に該当する。

(イ) 措置法66条の6は、「内国法人に係る外国関係会社のうち、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(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して、適用対象留保金額を有する場合には、その適用対象留保金額のうちその内国法人の有する株式等に相当する金額は、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。」(同条1項)として、特定外国子会社等の利得、すなわち、「当該子会社等の各事業年度の決算に基づく所得の金額(同法施行令39条の15)」を内国法人の益金の額に算入する旨を定めている。このように、措置法66条の6第1項及び同法施行令39条の15は、特定外国子会社等が稼得した利得を内国法人の益金の額に算入する規定である。

イ 日星租税条約7条1項の意義

日星租税条約7条1項は、「恒久的施設なければ課税なし」という基本原則を明文化したものであり、同条約の一方の締約国であるシンガポール法人が、他方の締約国である日本において恒久的施設を通じて事業活動を行わない限り、日本において、シンガポール法人の利得に対していかなる租税を課することもできないことを意味する。

ウ P1社は、日本国内に恒久的施設を有していないから、その所得を措置法66条の6に基づいて課税対象とすることは、日星租税条約に違反する。そして、我が国では、憲法98条2項において国際協調主義を定めており、条約は国内法に優先するから、措置法66条の6の適用は排除されなければならない。

エ 租税条約は、両締約国間において発生した利得についてその課税権の及ぶ範囲を定め、国内租税法の濫用によって課税権の侵害が行われることのないように、二国間の合意によってそれぞれの国家の課税権を調整し、適正な課税を実現することにより、両国間における財・サービス・資金の流れを円滑化することを目的としており、それにもかかわらず、租税条約締結国に所在する外国子会社の利得を課税対象とするような課税規定を認めることは、二国間の財・サービス・資金の流れを円滑化するという租税条約の目的に反する。したがって、租税条約の目的からしても、日星租税条約の相手国であるシンガポールに所在する子会社の所

得を課税対象とするような課税規定は認められるべきではない。

オ フランス国務院判決について

フランス国務院は、2002年（平成14年）6月28日、当該事案で課税の対象となっているのは、スイスの外国子会社の所得であると明確に述べ、これを前提にフランスのタックスヘイブン対策税制がフランス・スイス租税条約に反するとの判断を示している。すなわち、同判決は、タックスヘイブン法人に対するタックスヘイブン国における課税と、タックスヘイブン対策税制によるフランスにおける課税とでは、納税義務者が異なるから租税条約は問題にならないという、租税条約の事業所得条項を企業に着目して解釈する被告の考え方を否定し、利得に着目する原告の考え方を採用している。

カ 被告の主張に対する反論

(ア) 被告は、措置法66条の6は、我が国の企業に対して課税しているものであるから日星租税条約には違反しないと主張するが、措置法66条の6で課税の対象となっているのは、あくまでP1社という海外企業の利得なのであるから、同一の課税物件（所得又は財産）に対し二国間の課税が競合しないように定めた（国際的二重課税の回避）日星租税条約と抵触することは明らかである。

仮に被告の主張するように措置法66条の6が、自国の企業に対して課税するものであり、P1社に課税するものではなく日星租税条約違反の問題は生じないとすると、国内法において納税義務者を変更ないし複数定めることにより、同一の課税物件に対して幾重にも課税することが可能となり二重課税防止を目的とした租税条約が何らの意味も有しなくなる。

(イ) 被告は、租税条約は、自国企業に対して適用される国内租税法を修正しようとするものではないから、自国企業に対する自国の課税の

在り方については、租税条約の射程外であるとして、措置法66条の6と日星租税条約の抵触は生じない旨主張する。しかし、「租税条約は自国企業に対して適用される国内租税法を修正しようとするものではない」(自国企業射程外原則論)とするその主張の根拠が不明である。なお、被告の自国企業射程外原則論は、P5教授の論文の記述の一部(甲124の25頁)に依拠するものと思われるが、同記述の主たる意味は、「租税条約は、自国の居住者や自国の法人に適用される国内租税法を修正し、特定の減免税の特典を付与しようとするものではない。」という点にあり、締約国間に租税条約が存在することを奇貨として、国内租税法が予定しない特定の租税の減免といった特典を与えるような事態は、租税条約上、原則的に発生しないことが前提となっていることを説明しようとしたものであり、被告主張の根拠となるものではない。

(ウ) 被告は、日星租税条約の解釈に当たっては、タックスヘイブン対策税制はOECDモデル租税条約に反しないとしているOECDモデル租税条約コメンタリーに十分配慮すべきである旨主張する。しかし、OECDモデル租税条約コメンタリーは、OECD加盟国ではないシンガポールとの間の条約には適用されないのであるから、これに依拠するのは誤りである。そもそもOECDモデル租税条約コメンタリーは、精々条約解釈の補足的な手段(すなわち、ウィーン条約31条による条約解釈の主要な手段によっては意味があいまい又は不明確である場合、あるいは明らかに常識に反した不合理な結果がもたらされる場合に依拠することが許される場合があるにとどまる。)としての意味しか持たないし、日星租税条約の締結は1994年であるのに対し、OECDモデル租税条約コメンタリーは2003年のものなのであるから、これが遡って日星租税条約の解釈に影響を及ぼすことはない。

また、被告は、国際法上、シンガポールと日本国との間においては、タックスヘイブン対策税制について黙示の合意（ウィーン条約31条3項a、b）があったなどとも主張するが、同条項a及びbは、日星租税条約の解釈又は適用に関する合意（a）あるいは、日星租税条約の適用についての慣行であり、日星租税条約の解釈について、他方当事国との合意が達成された状態（b）をいうものであり、日星租税条約という特定の条約についての具体的な当時国間の合意が必要であるところ、被告の主張する事情ではいずれにも該当しないことは明らかである。

(エ) 被告は、国際法上、我が国のタックスヘイブン対策税制は、日星租税条約の解釈について同条約に抵触しないことについてシンガポール政府に対抗力を有しているから、同条約に違反しない旨主張する。しかし、国際法上「対抗力」が意味を持ちうるのは、措置法66条の6に基づき課せられる法人税が租税条約と関係せず、国際慣習法上も当該課税措置の是非を判断する基準を提供していない場合であるが、本件では、日星租税条約2条において、法人税について同条約が適用されることは明らかであり、対抗力論は意味を持ち得ないことは明らかであるから、被告の主張は失当である。

(被告の主張)

ア 措置法66条の6が日星租税条約7条1項に抵触する余地がないこと

租税条約は、自国企業に対する相手国の課税を減免させること、自国企業あるいは自国企業の相手国にある子会社を相手国における差別的あるいは不当な課税から保護することを基本とするものであり、自国企業に対して適用される国内租税法を修正しようとするものではないから、自国企業に対する自国の課税の在り方については、租税条約の射程外である。

日星租税条約7条1項は、一方の締約国の企業に対して相手方締約国が

租税を課す場合の規定であり、課税の対象者は他国企業（子会社）であるのに対し、措置法 66 条の 6 は、課税の対象者（納税義務者）はあくまでも自国企業（親会社）であるから、日星租税条約 7 条 1 項に抵触する余地はない。

イ 国際法の観点からも措置法 66 条の 6 が日星租税条約に違反しないこと
シンガポールの財務大臣の発言（乙 48）内容からしても、シンガポール政府は、我が国を含めた大部分のタックスヘイブン対策税制が課税対象としているのが、原則的にシンガポールの課税の対象外であるという法律制度として認識していたものと認められ、しかも、タックスヘイブン対策税制が日星租税条約に違反したものであるとの抗議をしなかったことからすると、国際法上、シンガポールと日本国との間においては、タックスヘイブン対策税制について黙示の合意（ウィーン条約 31 条 3 項 a、b）があったと解することができる。したがって、国際法上、我が国のタックスヘイブン対策税制である措置法 66 条の 6 は、日星租税条約の解釈について同条約に抵触しないことについてシンガポール政府に対抗力を有しているから、同条約に違反しない。

ウ 日星租税条約の解釈に当たっては OECD モデル租税条約コメンタリーに十分配慮すべきであること

（ア） OECD モデル租税条約は、法的拘束力こそ有しないが、租税条約の立案及び解釈の実質的な標準の性質を有する「一般的に認められた指針」として存在し、OECD 加盟国はもちろん、非加盟国においても広く活用されている。そして、日星租税条約は、OECD モデル租税条約と規定内容が類似しており、特に本件で問題となっている日星租税条約 7 条 1 項は OECD モデル租税条約 7 条 1 項と規定内容が同じである。

したがって、日星租税条約の解釈に当たっては OECD モデル租税条約及び同コメンタリーに十分配慮すべきであるところ、OECD モデル

租税条約 7 条 1 項に関するコメントリーでは、タックスヘイブン対策税制は OECD モデル租税条約に反しないとしている。

(イ) 原告は、シンガポールが OECD 非加盟国である限り、OECD モデル租税条約コメントリーが日星租税条約の公定解釈にならないし、日本とシンガポールとの間で OECD モデル租税条約コメントリーの解釈について合意したと解釈できるような証拠はない旨主張する。しかし、日星租税条約が OECD モデル租税条約を基本として締結されたものであることは、その規定振りからも明らかであり、原告の主張は失当である。

また、原告は、OECD モデル租税条約コメントリーは 2003 年 1 月に発表されたものであり、1994 年に締結された日星租税条約とは何らの関係もない旨主張するが、OECD モデル租税条約は、その序文によれば、現行版（2003 年 1 月改訂）のコメントリー採用前に発効していたか採用後に発効していたかにかかわらず、すべての租税条約の解釈には現行版のコメントリーを利用すべきであるから、時期の前後を根拠として日星租税条約と 2003 年版の同コメントリーとは無関係である旨の原告の主張は失当である。

エ 原告の主張に対する反論

(ア) 措置法 66 条の 6 第 1 項に関する原告主張について

原告は、我が国のタックスヘイブン対策税制（措置法 66 条の 6）の性質を法人税法 11 条の実質所得者課税の原則を具体化したものとして、タックスヘイブン子会社の留保所得が親会社に帰属することを定めた制度であるとした上で、日本に恒久的施設を有しないシンガポール法人が得る事業所得については、日本では課税できないとする日星租税条約 7 条 1 項と抵触する旨主張する。

しかし、措置法 66 条の 6 は、我が国の企業に対し、タックスヘイブ

ンを利用して設立された海外子会社の利益を、我が国の企業の利益とみなして課税している制度であって、原告の主張はタックスヘイブン対策税制の性質についての理解を誤るものであり失当である。また、法人税法11条の規定する実質帰属者課税の原則とは、名義と実体、形式と実質が異なる場合の所得の帰属についての原則であり、同条の適用に当たっては、資本関係に限定されず、いわゆる偽装行為に対処する制度であるのに対し、タックスヘイブン対策税制は、軽課税国に設立された外国法人の留保所得を、我が国の株主との資本関係を通じて、その持分に応じて内国法人の収益の額とみなして課税する制度であり、租税回避の否認規定であって、両規定は、その趣旨、目的、適用範囲を異にしているのであるから、タックスヘイブン対策税制が法人税法11条の実質所得者課税の原則を具体化した制度であることを前提とする原告の主張は失当である。

(イ) フランス国務院判決に関する原告主張について

原告は、フランス国務院判決は、租税条約の事業所得条項を企業に着目して解釈する考え方を否定し、利得に着目する考え方を採用しているとして、本件における被告の主張は、同判決により否定されている旨主張する。

しかし、フランスのタックスヘイブン課税規定は、我が国とは異なり、タックスヘイブン子会社の利益が親会社の利益として課税されることを認めている特殊な構造を有するものであり、フランス国務院判決を直ちに我が国の国内法及び日星租税条約に適用することが相当でないことは明らかである。なお、フィンランドのタックスヘイブン対策税制がフィンランドとベルギー間の租税条約に反するかという点についてのフィンランド行政最高裁判所判決においては、フランス国務院判決とは反対の判示がなされている(乙47)。

(3) 争点3

ア P1社の主たる事業が「債券」の「保有」に当たるか

(被告の主張)

(ア) 措置法66条の6第3項の立法趣旨は、特定外国子会社等の主たる事業が「株式(出資を含む。)若しくは債券の保有」等である場合には、これらの事業が、その性格からして我が国においても十分に行い得るものであり、特定外国子会社等がその地に存在することについて積極的な経済合理性を見い出すことが困難であることから、当該特定外国子会社等は、最初から適用除外の対象とはならないとしたものである。言い換えると、株式若しくは「債券」の保有等から生じる所得は、いずれも「投資所得」に分類されることから、これらの所得の取得を主たる事業とする業種については、日本においても十分経営が可能であり、その地に存在することについて経済的合理性に乏しく、適用除外の対象とはならないとしたものである。

(イ) 措置法66条の6第3項所定の「債券」については、措置法上、定義規定が設けられておらず、解釈に委ねられているが、一般に「債券」とは、国又は地方公共団体、事業会社などが資金借入れの見返りに発行する有価証券の一般的呼称であり、法的には一種の債務証券であるが、単なる借用書とは異なり、転売可能な証券の形態をとっているものをいうと解され(乙17)。「債務証券」とは、融資を受けて一定の期日に債権者に返済することを義務付けられている証券を意味し、狭義には、社債、CP、CD、BAなどの債券や手形を意味するとされている(乙18)。上記のような意味における「債券」を保有する事業は、その性格からして我が国においても十分に行い得るものであり、特定外国子会社等がその地に所在することについて積極的な合理性を見い出すことは困難であるから、同条項の「債券」とは上記のような

意味に理解すべきである。

- (ウ) CPは、発行の便宜上、約束手形という法形式が採用されているが、証券取引法上の有価証券とされ（証券取引法2条1項8号）短期資金の調達手段であって、投資対象たる証券としての経済的実質を有しており、CPの保有から生じる利子所得は投資所得に該当するところ、前記「債券」の定義及び措置法66条の6第3項の立法趣旨に照らしても、同条項の「債券」に [REDACTED] [REDACTED] 同項の適用除外の対象とはならない。

(エ) 原告の主張に対する反論

- a 原告は、措置法66条の6第3項所定の「債券」とは、国内及び外国の国債、地方債、特殊法人債、社債を意味し、同条項所定の「保有」とは長期継続的な保有に限られる旨主張するが、同条項の立法趣旨からすれば、同項の「債券」をそのように限定的に解すべき理由はなく、また、株式若しくは「債券」を長期間保有する事業であれ、短期間保有する事業であれ、いずれにしても、このような事業はその性格からして我が国においても十分に行い得るものであり、特定外国子会社等がその地に所在することについて積極的な経済合理性を見出すことは困難であることに変わりはないから原告の上記主張は失当である。
- b 原告は、CPは、商業ファイナンスの手段としての経済的機能を有するとともに銀行預金の代替的機能を有するのに対し、「債券」は、投資ファイナンスの手段としての経済的機能を有するから、両者は異質の金融商品であり、その経済的機能を異にする旨主張するが、原告の主張する企業の資金の流れを「投資ファイナンス」と「商業ファイナンス」に区分する考え方は、金融学会、ファイナンス学会

等で共有された概念ではなく、決済性（あるいは流動性）と収益性を排他的な同次元の特性として位置付けて企業の発行する債務等を区分することは不適切であり、これらの特性は並立する独立な次元として理解すべきである。

- c 原告は、平成10年当時の旧措置法91条の2を引用して「債券」の解釈を行っているが、措置法は所得税法をはじめとする多数の税法を内容とするものであるから、前提とする各税法によって用語の定義が異なっているのに、これを看過したまま、印紙税法の区分から「債券」の解釈を導いている点で失当である。なお原告の主張によっても印紙税法別表第1は「約束手形又は為替手形」と「株券、出資証券若しくは社債券」との税率の違いを定めているものにすぎず「債券」の内容の裏付けになるようなものではない。
- d 原告は、証券を 商品証券 貨幣証券 資本証券という3つの区分に分類し、措置法66条の6第3項の「債券」は、「代替性のある資本証券のうち利子付金銭債権を表示するもの」であるが、CPは約束手形であり貨幣証券であるから「債券」には当たらない旨主張するが、「債券」という用語は、有価証券をその表象する権利内容、すなわち経済的実質の側面から定義付けられたものと解すべきであるにもかかわらず、上記主張は、証券を法技術的概念のみから分類したものであり、かつCPが発行の便宜上約束手形という法形式をとっていることのみをとらえて主張するもので誤りである。
- e 原告は、 法人税法施行令177条1項及び 日米租税条約における文言をとらえてCPは「債券」には当たらない旨主張するが、
はむしろ「債券」と約束手形について同じ取扱いをする旨定めており、両者の経済的同一性に着目した規定とみるべきであり、 は日米租税条約に関する交換公文にすぎず、租税法の解釈の参考とな

るものではない。

(原告の主張)

(ア) 租税法の規定の意味内容は、文理解釈により明らかにするのが原則であり、文理解釈により規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合にはじめて、規定の趣旨目的に照らしその意味内容を明らかにする論理解釈(趣旨解釈、目的的解释)が行われるべきところ、平成10年当時の旧措置法91条の2において「債券」と「約束手形」が異なる概念であることは明確に規定されているから約束手形であるCPは「債券」に当たると解することはできない(なお、 が私法上約束手形とされていることについては当事者間に争いが無い)。また、法人税法(施行令177条1項1号)及び2003年(平成15年)11月6日に締結された日米租税条約においても「債券」と「約束手形」であるCPを区別している(甲48、甲49)。

被告は、原告が旧措置法91条の2を引用して「債券」の解釈を行っている点について、措置法は、多数の税法を内容とするものであり、前提とする各税法によって用語の意義が異なってくるから目的を異にする印紙税法の規定から「債券」の解釈を導くことはできない旨主張する。しかし、被告の主張によれば、措置法の中で用いられている用語であっても、その前提となる税法が異なるのであれば同義に解することができなくなってしまうが、立法技術の観点からすれば、措置法の規定の中で用いられている用語は、特別に各章ごとの固有の定義規定が設けられている場合以外は、同じ意味を与えられていると解するのが正当である。

被告は、原告の主張によっても旧措置法91条の2を受けた印紙税法別表第1は「約束手形又は為替手形」と「株券、出資証券若しくは社債券」との税率の違いを定めているのであって「債券」の内容の裏

付けになるようなものではない旨主張する。しかし、印紙税法別表第1は、約束手形と「債券」との税率の違いを定めるのみではなく、その前提として、約束手形と「債券」とが区別されることを定めていることは明らかである。

- (イ) 経済実質上の観点からみてもCPと「債券」とは明らかに区別される。約束手形であるCPは、商業ファイナンス（営業活動に伴う一時的な不足資金を調達する）の手段としての経済的機能とともに、資金調達を行う企業からみれば短期の銀行借入れの代替的機能を有し、投資家からみれば金利変動リスク及び信用リスクの少ない短期の余剰資産の運用の手段として銀行預金の代替的機能を有する。これに対し、「債券」は、投資ファイナンス（長期の設備資金等を調達する）としての経済的機能を有し、資金調達を行う企業からみれば長期の銀行借入と並ぶ長期資金の調達手段であり、投資家からみれば金利変動リスク及び信用リスクを伴う積極的な投資運用の手段としての機能を有するという違いがある。また、日本の金融市場において、CP市場は短期金融市場に分類され（甲29）、一方債券市場は長期金融市場に分類されている（甲28）。したがって、CPと「債券」は資金調達を行う企業及び投資家のいずれの視点からみても、さらに取り引きされる市場という点からみても異質の金融商品であり経済的機能を異にする。
- (ウ) 有価証券は、その化体する権利の内容に応じて 商品証券 貨幣証券 資本証券に分けられる（甲45の1）ところ、「債券」とCPはこの観点からも区別される。すなわち、措置法66条の6第3項の「債券」とは代替性のある資本証券（資本を提供した者の権利で収益請求権を含むものを化体する有価証券の総称）のうち、利子付金銭債権を表示するものをいい、具体的には公社債をいう。 [REDACTED]
- [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED] いわゆる
貨幣証券（一定期限又は随時に一定額の貨幣を請求する権利を化体した有価証券の総称）たる約束手形に当たるから措置法66条の6第3項の「債券」には当たらない。

(エ) 「債券」の保有にいう「保有」とは、長期継続的に変化のない状態を指す用語である。 [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

(オ) 被告の主張に対する反論

被告は、[REDACTED]その性格からして我が国内においても十分行い得るものであり、その地に所在することについて積極的な経済合理性を見い出すことは困難であるから、措置法66条の6第3項所定の「債券」の保有という事業に当たる旨主張する。しかし、措置法66条の6第3項括弧書きは、我が国でも十分行いうる事業のすべてを最初から適用除外の対象から除く趣旨ではなく、タックスヘイブン国に所在することについて税負担軽減以外の積極的な経済合理性を見い出すことが困難であるものを除外する趣旨である。 [REDACTED]

[REDACTED]シンガポールにおける税率は26%であり（乙11）我が国のタックスヘイブン対策税制で予定する軽課税（25%以下）に該当するものではないから税負担の軽減という目的はあり得ないし、 [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]引き続きその地で事業活動を行うことは合理的であるから被告の主張は失当である。

イ P1社が適用除外要件（実体基準・管理支配基準・所在地基準）を満たすかどうか

（被告の主張）

（ア） 実体基準とは、特定外国子会社等が、その主たる事業を行うに必要と認められる事務所等の固定施設を、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有することを要件とするものである。そして、ここにいう「主たる事業を行うに必要と認められる事務所等の固定施設」については、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相応しいものでなければならない。

（イ） 管理支配基準とは、特定外国子会社等が、その本店所在地国において、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を要件とするものであるが、これが認められる前提として、その事業に必要と認められる常勤役員及び従業員が本店所在地国に存在することが必要不可欠である。

したがって、P1社が管理支配基準を満たしているとはいえない。

(ウ) 所在地国基準とは、特定外国子会社等が、その事業を主としてその本店所在地国において行っていることを要件とするところ、

は既に主張したところから明らかである。

(エ) 原告の主張に対する反論

原告は、上記3基準の判断において、会計上の費用計上の有無は直接関係がない旨主張する。しかし、独立企業としての実体を備えている会社であれば、通常、その企業活動に必要な費用が生じ、これを所得金額の計算上、費用として計上するものであるから、上記各基準の充足の有無の検討に当たっては、当該特定外国子会社等が、当該事業年度の所得金額の計算上、独立企業として活動するに相応しい費用が計上されているか否かは重要な指標となることは明らかである。

(原告の主張)

(ウ) 管理支配基準を満たしているか否かは、当該子会社等の重要な

意思決定機関である株主総会及び取締役会の開催状況、 役員の構成、職務執行状況、 会計帳簿の作成及び保管状況、 その他業務遂行上の重要事項を当該子会社等が自らの意思で決定しているか否かなどの諸事情を総合的に考慮し、当該子会社等がその本店所在国内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か否かによって判断すべきである。

[Redacted text block]

(オ) 被告の主張に対する反論

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

(原告の主張)

[Redacted text block]

[REDACTED]

(イ) 被告の主張に対する反論

[REDACTED]

[REDACTED]が、法人税の課税所得は課税上適正な所得である必要があり、被告が更正処分を行うに当たっては確定した決算に拘束されないものであるから、被告の挙げる上記理由は根拠にならない。また、年次報告書に損益計算書及び貸借対照表等の計算書類を添付しR C Bに提出し承認を受けることによって生じる効力は、単に公開情報となり、誰でも所定の費用を払うことで会社の謄本が取れるというものにすぎず、決算にかかる計算書類の効力には何ら影響しないというべきであるし、シンガポール会社法は、会社の設立や運営等に関する枠組みを定めたり、会社とその株主や債権者の関係等を調整する

ことを目的とする法律であって、適正な課税所得を計算するために制定されたものではないことからすれば、R C Bの承認を得ていないことは、法人税法上の所得を計算する上で妨げとはならないものというべきである。

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

(被告の主張)

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

(イ) 原告の主張に対する反論

[Redacted text block]

(原告の主張)

(ア) 特定外国子会社等の未処分所得の金額の計算上、損金の額に算入される費用の額は、法人税法 22 条により、当該子会社が準拠している公正妥当な会計処理基準にしたがって計算され、かつ、当該費用に

係る債務が法人税法上確定した債務として評価されるものである。そして、確定した債務とは、当該事業年度の終了の日までに、当該費用に係る債務が成立していること（債務の成立）、当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること（給付原因たる事実の発生）、その金額を合理的に算定することができるものであること（金額の明確性）の要件を満たすものとされている（法人税基本通達 2-2-12、甲39、甲62）。

[Redacted text block]

[Redacted text block]

(オ) 被告の主張に対する反論

[Redacted text block]

[REDACTED]

第3 当裁判所の判断

本件の争点は、既に指摘したとおりであるが、以下においては、説示の便宜上、まず、措置法66条の6の規定が日星租税条約に違反するかどうか(争点2)について判断し、その結果を踏まえて、措置法66条の6の規定が適用されるのは、原告のこのような租税回避の事例に限定されるのかどうか(争点1)を検討し、その後争点3、4を順次検討することとする。

1 争点2について

(1) 措置法66条の6と日星租税条約との関係について

ア 原告は、措置法66条の6の規定は、我が国に恒久的事務所を有しないシンガポールの海外子会社の収入に対して課税をすることを許容する規定であって日星租税条約に違反すると主張するのに対し、被告は、同条の規定は、あくまでも我が国の親会社の収入を認定し、これに対して課税をするものであって、海外子会社の収入に対して課税をするものではないから、同条約に違反することはないと主張するので、まずこの点について判断する。

前示のとおり、措置法66条の6の規定は、一定の条件を満たした海

外子会社の所得の一部を、その親会社である「内国法人の収益の額とみなして」課税をするというものであり、形式的にみれば、内国法人の所得に対して課税をするという建前を採っているので、この形式論に基づく限り、被告の主張も成り立たないものではない。

しかしながら、このような形式論理を徹底させると、我が国の租税法規において、親会社である内国法人と、シンガポールの海外子会社との関係や、それぞれの活動内容の実体等にかかわらず、「内国法人に対し、シンガポールの海外子会社の所得額に相当する収益があったものとみなして課税をする」という趣旨の規定を設けたとしても、それが内国法人の所得に対する課税という建前を採っている以上、少なくとも日星租税条約に違反することはないということになるが（そのような課税がそもそも許されるのかどうかという点はここでは措き、専ら租税条約との関係を検討している。）このような結論は、日星租税条約7条1項の規定を実質的に無視するのに等しいものであるといわざるを得ない。要するに、上記のような誰に対して課税をするのかという観点を形式的に適用する論理は、日星租税条約の潜脱を容易に許してしまうおそれがあるのであって（措置法66条の6が日星租税条約に違反することを否定し、その意味において被告の主張に沿う意見を展開しているP6助教授も、その意見書（乙55）において、条約潜脱のおそれがあり得ることを認めているところである。）そのまま採用することは困難である。

他方、シンガポールの海外子会社が、親会社である内国法人に対し、配当その他の方法によって任意に利益移転を行った場合、内国法人に移転された利益に対しては、我が国において課税がされることになるが、これが日星租税条約に違反するものではないことは明らかである。そうだとすると、親会社である内国法人とシンガポールの海外子会社との関係、シンガポールにおいて海外子会社が置かれた地位や実際の活動状況

その他の事情に照らし、海外子会社から内国法人に対して利益移転が行われるのが当然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みられる場合に、内国法人に対し、本来あるべき利益移転が実際にあったものとみなし、その移転利益相当額に対して課税をすることは、経済的合理性のない不自然な状態を、本来あるべき自然な状態に戻し、あるべき状態に基づく課税をしているのにとどまるのであるから、このような事態は、日星租税条約に違反することはないものと解される。そして、上記のような場合とは、要するに租税回避行為が行われた場合ということにほかならないのであるから、租税回避行為に対応するためのタックスヘイブン税制として、海外子会社の所得の一部又は全部を内国法人の利益とみなして課税をすることは、その内容が合理的なものである限り、日星租税条約に違反するものではないというべきである。

イ そこで、措置法66条の6の規定を検討してみると、同条の規定は、内国法人の子会社が、税率の低い国に置かれた場合であって、しかも、当該国において事業を行うことに経済的合理性が認められないような場合や、事業そのものは、一般的にいえば当該国において行うことに合理性が認められるものの、肝心の海外子会社が、独立企業としての実体を備えていないような場合に、タックスヘイブン税制を適用し、内国法人に課税をしようというものであって、このような場合は、一般的には租税回避行為が行われたと評価できるような場合であるということが出来るから、同条の規定が、日星租税条約7条1項に違反すると断定することは困難であるというべきである。

もっとも、既に指摘した点に照らしてみれば、形式的には同条の要件に当てはまる場合であっても、海外において子会社が独立した活動を行うことに合理性が認められ、租税回避行為とは評価し難いような事情が存する場合にまでタックスヘイブン税制を適用することは許されないも

のというべきである。そして、その根拠を、日星租税条約の違反に求めるのか、同条約に照らし、措置法 66 条の 6 そのものが、そのような場合における課税を予定しているとは解することができないという点に求めるかは説明の違いにすぎないものと考えられる。

(2) 当事者双方の主張について

以上に対し、原告は、措置法 66 条の 6 は、およそ日星租税条約に違反するからその効力を全く有しないという趣旨に受け取れる主張をする反面、被告は、措置法 66 条の 6 と日星租税条約とが抵触することはおよそあり得ないという趣旨に受け取れる主張をしているので、これらの主張の当否について検討しておく。

ア 措置法 66 条の 6 の制度趣旨に基づく当事者双方の主張について

原告は、措置法 66 条の 6 は、法人税法 11 条の実質所得者課税の原則を具体化したものとして、タックスヘイブン子会社の留保所得が親会社に帰属することを定めた制度である（以下「実質的帰属説」という。）から、シンガポール法人である P 1 社の事業所得に対して課税するものであり、「恒久的施設なければ課税なし」という基本原則を明文化した日星租税条約 7 条 1 項（以下「事業所得条項」ともいう。）と抵触する旨主張し、これに対し、被告は、措置法 66 条の 6 は、タックスヘイブン子会社の課税対象留保金額に相当する金額を我が国の親会社の収益とみなして課税する制度（以下「擬制所得加算説」という。）であり、タックスヘイブン子会社の所得に対する課税ではないから、日星租税条約 7 条 1 項との抵触は生じない旨主張し、措置法 66 条の 6 の制度趣旨に関して見解が対立している。

後述するとおり、この見解の対立が争点 2 の結論に直ちに結びつくものであるかについては疑問を差し挟まざるを得ないが、少なくとも、措置法 66 条の 6 を原告の主張する実質的帰属説の立場にたって理解する

ことは困難であるといわざるを得ない。

すなわち、措置法 66 条の 6 第 3 項本文かっこ書きによれば、タックスヘイブン子会社が実体を有している場合であっても、株式の保有、工業所有権・著作権等の提供、航空機・船舶の貸付等を主たる事業としている場合には、同条が定めるタックスヘイブン対策税制が適用されることから明らかなように、同条が租税回避の否認規定であるのに対し、法人税法 11 条は、所得の帰属者について、名義人と収益を享受する者が一致しない場合に、課税上その所得は後者に帰属することを明らかにしたものであって、いわゆる偽装行為に対処するための規定であること、また、措置法 66 条の 6 は、内国法人等が 50% 超の持分を有する外国法人を対象とし、かつ、当該外国法人の留保所得を内国法人との資本関係を通じて、その持分に応じて内国法人の収益の額とみなして課税する制度であるのに対し、法人税法 11 条は、同条の適用に当たりそのような資本関係に限定されないのであり、そもそもその趣旨及び適用範囲を異にしていることからすれば、措置法 66 条の 6 の制度趣旨を実質的帰属説の立場で説明することには疑問を差し挟まざるを得ない。

他方、被告の主張する擬制所得加算説は、前示のようなタックスヘイブン税制の趣旨に沿うものともいえる上、措置法 66 条の 6 第 1 項本文の「(前略)『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(中略)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」という規定と適合することに加え、外国税額控除に相当する二重課税の排除措置が定められていること(措置法 66 条の 7)、後の年度に子会社から配当がなされた場合には前の擬制所得として課税対象とされた金額(課税済留保金額)の範囲内でそれを損金に算入して課税の対象から除外することとしていること(措置法 66 条の 8)等の調整措置は、一見、実質的帰属説になじみやすいように見える

ものの、タックスヘイブン対策税制が上記のように我が国の親会社がタックスヘイブン子会社を通さないで直接国際取引をした場合とほぼ等しい税負担を課すことによって租税回避を防止する（つまり税制の中立性を維持する）ことを目的としているにとどまり、それを越えて重い税負担を親会社または個人株主に課すことを目的とするものではないことから当然のことであり、これらの調整措置は擬制所得加算説と抵触しないと説明することが可能であることからすると相応の合理性を有している（もっとも、措置法66条の6の制度趣旨を擬制所得加算説の立場で説明するとしても、日星租税条約との抵触はおよそ生じないと断定することもできず、原告の主張するように、租税条約の事業所得条項を潜脱する形で適用されることは許されず、この点の検討が必要であることは前示のとおりである。）。

なお、措置法66条の6について実質的帰属説と理解することができれば、シンガポール法人の事業所得に対して課税するものであるから、租税条約と抵触するという議論が果たして正当かについては疑問があり、仮に措置法66条の6が実質所得課税の原則の具体化規定であるとしても、子会社の所得を親会社に帰属させて課税すると理解することは論理必然ではなく、本来親会社である日本法人の所得とみるべき所得に対して課税しているものにすぎず、特定外国子会社等の所得に課税するのではないという説明も可能であり、そうであれば、そもそも租税条約7条との抵触は生じないと思われる。この点からも措置法の制度趣旨から争点2の結論を直接導くことには疑問があるといわざるを得ない。

以上によれば、措置法66条の6の制度趣旨に関する当事者双方の主張は、前示結論を左右するものではないというべきである。

イ 原告のその余の主張の検討

(ア) 原告は、措置法66条の6は、その条文の文言からも、特定外

法人税について国外所得非課税主義（国外所得免税法）を採用する反面、外国会社からの配当を含め受取配当の95%を益金不参入としていることから、タックスヘイブン子会社の留保所得に対して法人税の一部としてではなく、分離して直接に課税する（すなわち、親会社の子会社の適用対象所得について納税義務を負う）という立法を採用していることが認められること（確かにフランスの上記タックスヘイブン制度の構造は、外国法人である子会社の所得に対して親会社に直接課税するという内容であり、租税条約の事業所得条項に違反するとの結論を導きやすいということはある。）からすれば、我が国の措置法66条の6と日星租税条約との関係を検討する上ではその前提を異にしているものであると評価せざるを得ない。

ウ OECDモデル租税条約コメントリーに基づく被告の主張について

被告は、同コメントリーの例えば第7条（事業所得に対する課税）に関するコメントリーの第10.1パラグラフにおいて、「本項は、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着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。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。」と記載されていること（乙41の103頁）からしても、タックスヘイブン税制規定である措置法66条の6が日星租税条約に違反するものではないことは明らかであるという趣旨の主張をする。

同コメントリーの位置づけについては、当事者双方で争いがあるが、被告も、これに法的拘束力があると主張しているわけではなく、「十分配

慮すべきである。」と主張するのにとどまるのであるから、これが当裁判所の判断にどの程度影響を与えるものであるのかについては疑問がないではないが、上記コメントリーの趣旨が、合理的な内容の従属外国法人規定に基づく自国法人に対する課税は租税条約に違反するものではないというところにあるとすれば、当裁判所の前記の判断と抵触するものではないことは明らかである。被告は、同コメントリーが、「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得ない。」としているところから、自国の企業に利得があるものとして、自国の企業に課税をすることは、およそ租税条約に抵触することはないとするのが同コメントリーの趣旨であると主張するのかもしれないが、そのような理解が正当なのかどうかは、それ自体が議論の対象となり得るものであって（「このように課される租税」とは、合理的な内容のタックスヘイブン税制によって課される租税の趣旨であると理解することも可能であるし、不合理な内容のタックスヘイブン税制によって租税が課された場合には、「他方の締約国の企業の利得を減少させず」とはいえないという批判も可能であろう。）結局、同コメントリーの記述を考慮したとしても、前示の解釈を変更する必要は認められないものというべきである。

そうすると、ウィーン条約の解釈に関する当事者双方の主張について判断するまでもなく、この点に関する被告の主張は、前示の解釈を左右するものではないというべきである。

なお、被告は、シンガポール政府が、我が国が措置法66条の6を制定したことについて異議を述べなかったから、同条の有効性を完全に承認する黙示の合意が成立したという趣旨の主張もしているが、黙示の合意の成立を認めるに足りるほどの事実関係が存在すると認めるに足りる

証拠はなく、この主張を採用することもできない。

エ 小括

以上の次第で、当事者双方の主張は、いずれも、(1)で示した解釈を左右するに足りるものではないというべきである。

2 争点1について

(1) 原告は、本件は、税負担の軽減を目的とした国際的租税回避が行われていない事案であるから、措置法66条の6の目的的解释により、同条は適用されない、原告は措置法66条の6の「内国法人」に当たらない、

P1社は措置法66条の6の「特定外国子会社等」に当たらない旨主張しているところ、その主張中には、P1社は、もともとラニチジンの製造等を行うために設立された、まさに実体をもった会社であるし、原告の子会社として設立されたものでもないとする部分があり、この主張は、措置法66条の6の規定が適用されるのは、内国法人が、当初から租税回避目的をもって海外子会社を設立した場合に限られるという趣旨の主張であるとも解される。

しかし、措置法66条の6の規定そのものには、このような限定がされていないことはその文言上明らかであるし、当初は租税回避の目的がなく設立された海外子会社が、その後の事情の変化により租税回避の目的で利用されるようになった場合と、当初から租税回避の目的で海外子会社が設立された場合とを区別する合理的な理由はないものというべきであるから、仮に原告が上記のような主張をするものであるとすれば、その主張は失当であるといわざるを得ない。そして、措置法66条の6が定める要件は、一般的には租税回避目的の存在を疑わせるに足りる要件であるということができるとも前示のとおりであるところ、このことも、海外子会社が当初から租税回避目的で設立された場合であるかどうかによって左右されるものではないというべきである。

もっとも、原告の主張を全体として見ると、

[REDACTED]

[REDACTED]そこには租税回避目的を何ら見いだすことはできないし、そのような活動によって生じた利得を原告に帰属させるべき理由も認められない」という趣旨のものであると理解することが可能である。そして、このような主張がそのとおり認められるのであれば、1、(1)において説示した点に照らし、P1社の所得を原告の収益と見なし、課税することまで措置法66条の6が予定しているものではないか、あるいは、そのような課税は日星租税条約に違反すると解する余地があるものと考えられるので、以下、この点について判断する。

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

なお、原告は、シンガポールの法人税率は25%を超えており、

[REDACTED]

主張するが、P1社の1999年度賦課決定通知書(乙11)によれば、P1社は10%のtax rebate(戻し減税)を受けており、実質的な税率は23.4%であることに加え、株式等の有価証券の譲渡益が非課税とされていることがうかがえることからすると、我が国の法人税率(法人税法66条1項で34.5%)や課税所得の範囲との比較で

いえば税負担軽減の効果があることは否定し難いのであるから、およそ税負担軽減の目的がなかった旨の原告の主張は採用できない。

(4) 小括

P 1 社の活動目的や内容に関する原告の主張をそのまま採用することはできず、したがって、その主張を前提として、本件が国際的租税回避が行われていない事案であるから措置法 66 条の 6 が適用されない旨の原告の主張は、その前提を欠くものであり、採用することができない。

そして、P 1 社が外国関係会社であり、かつ、措置法 66 条の 6 第 1 項所定の「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」という要件を満たすものであることは先に判示したとおりであり、また、同社が同条 3 項所定の適用除外要件を満たすものでないことは後記 3 で検討するとおりであるから、本件事案に同条のタックスヘイブン対策税制が適用されないとすることはできない。

3 争点 3 について

- (1) 措置法 66 条の 6 第 3 項は、特定外国子会社等のうち、株式若しくは「債券」の保有、工業所有権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り（事業基準）、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等の固定施設を有すること（実体基準）、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）、主たる事業が、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特定外国子会社等にあつては、その事業を主として当該特定外国子会社等に係る関連者以外の者との間で行っていること（非関連者基準）、主たる事業が に掲げた事業以外の事業である特定外国子会社等にあつては、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）のいずれの要件にも該当する場合には、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、措置法66条の6第1項の規定は適用しない旨規定している。これは、特定外国子会社等に該当する場合であっても、それ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につき十分な経済的合理性があるという場合にまでタックスヘイブン課税を行うことは、我が国の企業の正常な海外投資活動を阻害する結果を招くことになることから、そのような事態を避けるため、上記要件のすべてを充足している場合には、タックスヘイブン課税は行われなかったこととしたものである。

(2) P1社は事業基準を満たすかどうか

ア 租税法の解釈原理

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することは許されないが、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。そして、文理解釈をする上で、税法中

に当該用語が定義されている場合には、それによるべきであるが、税法中に用いられた用語が法文上明確に定義されておらず、他の特定の法律からの借用概念であるともいえない場合は、その用語は、言葉の通常の用法に従って解釈されることになり、その際に当該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。

以上の解釈原理にしたがい、措置法66条の6第3項の「債券」にCPが含まれるのかについて検討を加える。

イ CPとは

CPは、一般に機関投資家などから無担保で短期資金を調達するために、事業法人が発行する約束手形をいい、商取引の裏付けを持たずに発行することが可能な点で一般の商業手形と異なっている（甲26、甲27、乙19）。
[REDACTED]
[REDACTED]

ウ 措置法66条の6第3項の「債券」とは

まず、「債券」の意義を文理解釈により検討すると、措置法及び他の税法において「債券」についての定義規定は見当たらない。なお、原告は、「債券」の概念に関連する租税法上の規定として旧措置法91条の2並びに印紙税法別表第1の3号及び4号があり、旧措置法91条の2第1項が「印紙税法別表第1第3号に掲げる約束手形」と規定し、これを受けた同別表3号において「約束手形又は為替手形」と規定する一方で、同別表4号において「株券、出資証券若しくは社債券又は証券投資信託若しくは貸付信託の受益証券」と規定しており、約束手形と社債券等を区別しているのであるから、約束手形であるCPは「債券」に当たらない旨主張している。しかし、措置法は、所得税法、法人税法、相続税法

等の特例を定めるものであり（措置法1条）同じ措置法の中でも、それぞれ特例のもととなる個別税法が異なると、用語の意味内容が異なることがありうる。ところ、措置法66条の6は法人税法の特例を定めているのに対し、原告の指摘する旧措置法91条の2等は、約束手形の印紙税の税率の特例を定めているものであり、特例のもととなる個別税法が異なることに加え、原告の指摘する印紙税法別表第1は「約束手形又は為替手形」と「株券、出資証券若しくは社債券（後略）」との税率の違いを定めているものにすぎず、「債券」に約束手形が含まれないことを直接定めているわけではないから、このことをもって措置法66条の6第3項に定める「債券」に約束手形であるCPが含まれないとするのは困難であるといわざるを得ない。

また、私法等の他の法分野においても「債券」について直接定義規定を設けているわけではない

次に、「債券」の一般的な定義について検討すると、原告は国民法律百科大事典（甲21）、新法律学事典（甲22）等を引用して、「債券」は一般的に国内及び外国の国債、地方債、特殊法人債、社債を指すものと解されており、約束手形であるCPは含まれないと主張する。他方、被告がその主張の根拠とする金融実務大辞典（乙17）には「国・地方公共団体、事業会社などが資金借入の見返りに発行する有価証券の一般的呼称、一種の債務証書だが、単なる借用書とは異なり、転売可能な証券の形態をとっている」（乙17）との記載もあり、これによれば有価証券の一種である（証券取引法2条1項8号）CPが「債券」に含まれる余地もあり得るところであり、このことは、「債券」という用語には一般的な意義が定まっているわけではなく、したがって、具体的な文脈を無視して「債券」の意義を抽象的に論ずることに意味はないことを示すものというべきである。

そこで、前記の解釈原理からすると、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を検討する必要がある。

エ 措置法 66 条の 6 第 3 項で事業基準を設けた趣旨

措置法 66 条の 6 第 3 項は、主たる事業が、「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、特別の技術による生産方法若しくはこれらに準ずるもの（これらの権利に関する使用权を含む。）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」及び「船舶若しくは航空機の貸付け」に該当するものをタックスヘイブン対策税制の適用除外の例外としている。このような事業について適用除外を認めないこととしている趣旨は、これらの事業は、その事業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って、その地に所在することについて積極的な経済的合理性を見出すことが困難であると考えられるからであるとされている。

このような措置法 66 条の 6 第 3 項の立法趣旨に照らし、同条に明文で規定されている株式や、債券に含まれることにつき争いのない国債をはじめとする公債、社債等の保有が我が国において十分行える事業であるとされた理由を考えてみると、これらはいずれも投資対象たる証券としての経済的意義を有しており、その取引のための市場も成立しているため、例えば、特定の事業を行うための貸付け等とは異なり、個別的な事業の内容や採算性等を検討する必要はなく、市場に出回っている各種情報に基づいて投資判断を行うことができることから、あえて海外子会社を設立しなくとも、我が国において十分に事業を行うことが可能であると考えられたことがその理由であると考えられる。この観点からすると、CP も投資対象たる証券としての経済的意義を有していることでは上記の株式等と同様である上、その取引のための市場も成立しているのであるから（乙 3 2、乙 3 3）その保有が我が国において十分行える事

業であるかどうかという観点から考える限り、これを上記の株式等と区別する理由はないものというべきである。

[Redacted text block]

オ 本件への当てはめ

[Redacted text block]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

カ 原告の主張についての検討

(ア) 措置法66条の6第3項の「債券」に関するその余の主張

原告は、CPは商業ファイナンスの手段としての機能を有するのに対し、「債券」は投資ファイナンスとしての機能を有する、CP市場は短期金融市場に分類され、債券市場は長期金融市場に分類される、

CPは貨幣証券であるのに対し、「債券」は資本証券であり、両者は区別されるべきである旨の主張をするが、ないしは、両者の相違点を説明する点で意味があるとしても、前記の措置法66条の6第3項の立法趣旨から「債券」概念を解釈する上ではその結論を左右するような相違点ではないといわざるを得ないから、原告の主張は採用することはできない。

また、原告は、(ア)法人税法施行令177条1項は、「所得税法第2条第1項第9号(定義)に規定する公社債(中略)のうち(中略)内国法人の発行する債券」又は「証券取引法第2条第1項第8号に掲げる約束手形」と規定していること(甲48)、(イ)2003年(平成15年)11月6日締結の日米租税条約に関する交換公文における文言(甲49)をとらえて「債券」とCPは区別される旨主張するが、文脈を無視した解釈には疑問があることは前示のとおりである上に、(ア)は、同条項が法人税法138条1号を受けて、外国法人の国内源泉所得に当たるものを規定したものであり、「債券」の保有により生じる所得と、CPの保有により生じる所得を並列的に規定していることから、両者を同じ類型の所得とみなしていると解することも可能であること、(イ)は、二国間の国際約束の締結の形式の1つである交換

公文の規定の内容を措置法の条文解釈に関連づけることはできず、い
ずれにしても上記認定を左右するようなものではない。

(イ) 「保有」について

原告は、仮にC Pが措置法66条の6第3項にいう「債券」に当た
るとしても、「保有」とは長期継続的に変化のない状態をいい、本件C
Pのような短期間で運用資産の変動を繰り返していた場合は「保有」
には当たらない旨の主張をするが、「保有」という概念を原告が主張す
るように限定して解釈する根拠はないことは、前記の同項の立法趣旨
に照らし明らかである。

(3) P 1社は実体基準及び管理支配基準を満たすかどうか

[Redacted text block]

[Redacted text block]

4 争点4について

[Redacted text block]

ア シンガポール会社法には以下のような定めがある（乙25）。

201条

1項 すべての会社の取締役は、会社設立後18か月以内に、また、その後は、15か月を越えない間隔で少なくとも各暦年に1回、前回の計算書から（第1回計算書の場合は会社の設立から）総会開催日以前6か月を超えない日までの期間の、その会社の会計及び他の記録の中で示された会計期間の損益の正当な見解を与える損益計算書を会社の年次株主総会に提示しなければならない。その損益計算書は、会計及びその他の会社の記録に示される同会社の会計期間の真正かつ公正な損益計算の実態を表す

ものでなければならない。

- 14項 本条のこれまでの規定の一般性を損なうことなく、会社の決算報告書（もし連結財務諸表が必要な持株会社であればその連結財務諸表）は、附則9の該当要件を満たす必要がある。（後略）

附則9

- 9項 決算書又は連結財務諸表に示される全ての金額は、シンガポール通貨で表記する。（後略）

202条

- 1項 会社の取締役会は、会計勘定又は連結財務諸表の形式、内容及び201条(6)項及び(6A)項に定める報告書の形式及び内容に関する本法の諸要件から免除を求める命令を文書により登記官（RCB）に請求することができる。（後略）

[Redacted text block]

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED], 原告の主張は採用することはできない。

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

[REDACTED], 課税の公平という観点からは、客観的に覚知しうる事実に基づいて課税をし、企業の恣意の入りやすい費用の見越し計上を防止する必要がある、このため、法人税基本通達 2 - 2 - 1 2 (甲 3 9、甲 6 2) は、債務が確定したといえるためには、当該費用に係る債務が成立し、その債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生し、その金額を合理的に算定し得るものであることが必要であるとしている。同通達は、上記の趣旨に照らし、合理的な基準であると認められるから、以上の判断枠組みにしたがって、[REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

5 小括

すると、本件において、原告に対し、措置法66条の6が適用されることになり、原告に係る措置法66条の6第1項に規定する特定外国子会社等であるP1社の1998年(平成10年)12月期における課税対象留保金額を原告の平成11年12月期の所得の計算上、益金の額に算入して算出した課税所得金額及び納付すべき税額は、別紙2被告の主張する課税所得金額及び納付すべき税額記載と同額であり(なお、本件争点に関する部分を除き、計算の基礎となる金額及び計算方法に争いが無い。)本件更正処分における原告の平成11年12月期の法人税に係る課税所得金額及び納付すべき税額を上回るから、本件更正処分は適法である。

また、上記のとおり本件更正処分は適法であるところ、本件賦課決定処分において過少申告加算税の対象とした税額の計算の基礎となった事実が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国税通則法65条4項に規定する正当な理由があるとは認められないから、国税通則法65条1項及び2項に規定する割合を乗じて行った本件賦課決定処分も適法である。

第4 結論

以上によれば、本件各処分は適法であり、原告の請求はいずれも理由がないから棄却することとし、訴訟費用の負担について、行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官

鶴

岡

稔

彦

裁判官

古

田

孝

夫

裁判官

潮

海

二

郎

別紙 1 本件処分の経緯

(単位 円)

	年月日	所得金額	差引所得に対する 法人税額	過少申告加算税
確定申告	12・3・31	6億1124万3707	7309万7106	
更正・決定	15・2・28	660億9337万7501	225億1816万7700	33億7814万5000
異議申立	15・4・25	6億1124万3707	7309万7106	
同上決定	15・12・22	棄却	棄却	
審査請求	16・1・22	6億1124万3707	7309万7106	

(注)「差引所得に対する法人税額」欄の は、還付される額を表す。

別紙 2 被告の主張する課税所得金額及び納付すべき税額

- 1 被告が主張する原告の平成 11 年 12 月期（平成 11 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日までの事業年度）の法人税に係る課税所得金額及び納付すべき税額は、以下のとおりである。

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

上記金額は、原告に係る措置法 66 条の 6 第 1 項に規定する特定外国子会社等である P1 社の 1998 年（平成 10 年）12 月期（同年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日までの事業年度）における課税対象留保金額で、同項の規定により、原告の平成 11 年 12 月期の所得の計算上、益金の額に算入した金額である。

	金 額
決算書における当期利益	[REDACTED]
当期中に納付することとなる法人所得税額	[REDACTED]
適用対象留保金額（ - ）	[REDACTED]
株式保有割合	[REDACTED]
課税対象留保金額（ × ）	[REDACTED]
の円換算額	[REDACTED]

（注）措置法 66 条の 6 第 1 項の規定により特定外国子会社等に係る課税対象留保金額に相当する金額を益金の額に算入する場合における当該課税対象留保

金額の円換算については、措置法基本通達 66 の 6 - 13 (乙 21) 及び法人税基本通達 13 の 2 - 1 - 2 (乙 22) において、当該特定外国子会社等の当該事業年度終了の日の翌日から 2 月を経過する日における対顧客電信売買相場の仲値 (同日の当該仲値がないときは、その直前の日の仲値) によることとし、継続適用を条件に、当該内国法人の同日 (前掲の「2 月を経過する日」) を含む事業年度終了の日の対顧客電信売買相場の仲値によることができることとしている。そして、1998 年 (平成 10 年) 12 月期の事業年度終了日の翌日から 2 月を経過した平成 11 年 2 月 28 日は日曜日であり、市場が休みであるから、円換算に用いるべき為替相場は平成 11 年 2 月 26 日のものであり、同日における対シンガポールドル電信売買相場の仲値は、1 シンガポールドル当たり 69.36 円である (乙 15)。

(2) 課税所得金額に対する法人税額 228 億 221 万 5065 円

上記金額は、前記(1)の課税所得金額 (ただし、国税通則法 118 条 1 項の規定により千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) 法人税額から控除される所得税額等 2 億 8404 万 7351 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される所得税額等の金額であり、次のアないしウの金額の合計額である。

ア 原告の当初申告に係る所得税の控除額 2 億 1087 万 8835 円

イ 原告の当初申告に係る所得税の還付額 7309 万 7106 円

ウ 法人税額から控除する所得税額の増加額 7 万 1410 円

上記金額は、本件更正処分により旧措置法 68 条の 2 第 1 項に規定する 3 年以内の繰越所得税額控除限度額超過額の控除限度額が増加したことに伴い新たに法人税額から控除することとなる所得税の額である。

(4) 納付すべき税額 225 億 9126 万 4800 円

上記金額は、前記(2)の金額から前記(3)の金額を差し引き、前記(3)イの還付

済みの金額を加算した金額である（ただし、国税通則法 119 条 1 項の規定により百円未満の端数を切り捨てた後のもの）。

2 本件更正処分の適法性

被告が本訴において主張する平成 11 年 12 月期の法人税に係る課税所得金額及び納付すべき税額は、本件更正処分における平成 11 年 12 月期の法人税に係る課税所得金額及び納付すべき税額を上回るから、本件更正処分は適法である。

3 本件賦課決定処分の適法性

前記 2 のとおり本件更正処分は適法であるところ、本件賦課決定処分において過少申告加算税の対象とした税額の計算の基礎となった事実が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国税通則法 65 条 4 項に規定する正当な理由があるとは認められない。

したがって、平成 11 年 12 月期の法人税に係る過少申告加算税の額は、前記 1 (4) の納付すべき税額 225 億 9126 万円（国税通則法 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。）に 100 分の 10 の割合（国税通則法 65 条 1 項に規定する割合）を乗じて算出した金額 22 億 5912 万 6000 円に、国税通則法 65 条 2 項の規定により、累積増差税額 225 億 9126 万 4800 円のうち期限内納付税額 2 億 1087 万 8835 円と 50 万円のいずれが多い金額を超える部分の税額 223 億 8038 万円に 100 分の 5 の割合を乗じて算出した金額 11 億 1901 万 9000 円を加算した 33 億 7814 万 5000 円である。

被告が本訴において主張する平成 11 年 12 月期の法人税に係る過少申告加算税の額は、上記で述べたとおり、33 億 7814 万 5000 円であり、この金額は、本件賦課決定処分における平成 11 年 12 月期の法人税に係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。

別紙3 原告の主張する課税所得金額及び納付すべき税額

1 本件更正処分は、原告には措置法66条の6のタックスヘイブン対策税制は適用されないにもかかわらずこれを適用して、P1社の1998年(平成10年)12月期における課税対象留保金額を原告の平成11年12月期の所得の計算上、益金の額に算入したもので違法であり、本件更正処分のうち、所得金額6億1124万3707円、納付すべき税額7309万7106円を超える部分は取り消されるべきである。

(1) 課税所得金額 6億1124万3707円

上記金額は、原告の平成11年12月期の法人税の確定申告書(乙1)に記載された金額と同額である。

(2) 課税所得金額に対する法人税額 2億1087万8835円

前記(1)について、国税通則法118条1項により千円未満を切り捨てた後の6億1124万3000円に法人税法66条1項の税率(34.5%)を乗じて算出したもの

(3) 法人税額から控除される所得税額 2億8397万5941円

上記金額は、原告の平成11年12月期の法人税確定申告書(乙1)に記載された金額と同額である。

(4) 納付すべき税額 7309万7106円

2 P1社の課税対象留保金額についての主張

仮にP1社が措置法66条の6にいう特定外国子会社等に当たるとしても、P1社の課税対象留保金額を適法に算定すると、原告の益金の額に算入すべき金額は存在しないので、本件更正処分は違法である。 [REDACTED]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]