



# PwC Legal Tax Newsletter (2025年8月)

## 外国子会社合算税制に係る当初申告要件を定めた政令の規定が法律の委任の範囲を逸脱する否かが問題となった東京地裁判決(東京地判令和7年5月16日)

August 2025

### In brief

PwC 弁護士法人のタックスローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロフェッショナルタックスサービス(税務アドバイス、事前照会支援、税務調査対応、税務争訟代理等)を提供しています。PwC Legal Tax Newsletter では、当法人のタックスローヤーが、企業の取引実務や税務上の取扱いに影響し得る裁判例・裁決例その他税法に関するトピックを取り上げて、その内容の紹介や解説をします。

今回は、外国子会社合算税制(タックス・ヘイブン対策税制)に係る当初申告要件を定めた政令の規定が法律の委任の範囲を逸脱して違法無効となるか否かが争われ、納税者が敗訴した東京地判令和7年5月16日公刊物未登載(本稿執筆時点。以下「本判決」といいます。)をご紹介します。

本件は外国子会社合算税制について抜本改正のあった平成29年度改正前の事案ではあるものの、現行法下においても本件で問題となった当初申告要件と同様の当初申告要件が政令によって定められていることから(租税特別措置法施行令39条の15第9項参照)、本件と同様の問題は現行の外国子会社合算税制の下でも生じていると考えられます。

### In detail

#### 1. 事案の概要

本件は、内国法人である原告が、平成30年1月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税等について、原告に係る特定外国子会社等に当たる海外子会社(以下「本件海外子会社」といいます。)に帰属する所得を原告の所得に合算することなく確定申告を行ったところ、処分行政庁が、本件海外子会社には外国子会社合算税制が適用されるとして、原告に対し、法人税等の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったという事案です。

本件では、原告と被告国との間において、本件海外子会社に外国子会社合算税制の適用があること自体は争われておらず、専ら、本件海外子会社に帰属する所得を原告の所得に合算するに当たり、本件海外子会社がその子会社から受けた配当等の額を控除することができるか否かという点が争われることとなりました。

## 2. 関係法令

本件を理解するためには、租税特別措置法(平成 29 年法律第 4 号による改正前のもの。以下「**措置法**」といいます。)及び租税特別措置法施行令(平成 29 年政令第 114 号による改正前のもの。以下「**措置令**」といいます。)上の外国子会社合算税制に係る諸規定とともに、法人税法上の外国子会社配当益金不算入制度に係る諸規定の改正経緯を押さえておく必要があります。

以下、措置法関係と法人税法関係を分けて、必要な範囲で関係法令の定めを概観します。

### (1) 措置法関係

- ① 措置法 66 条の 6 第 1 項は、内国法人に係る特定外国子会社等が、各事業年度において適用対象金額を有する場合には、その適用対象金額のうち、課税対象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旨規定していました。
- ② 措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号(以下「**本件委任規定**」といいます。)は、上記①の「適用対象金額」とは、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(以下「**基準所得金額**」といいます。)を基礎として所定の調整を加えた金額をいう旨規定していました。
- ③ 措置令 39 条の 15 第 1 項柱書は、基準所得金額は、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係る同項 1 号及び同項 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 号及び同項 4 号に掲げる金額の合計額を控除した残額とする旨規定し、同項 4 号は、当該各事業年度において所定の子会社から受ける配当等の額を掲げていました(以下、この配当等の額の控除を「**配当控除**」といいます。)。
- ④ 措置令 39 条の 15 第 8 項(以下「**本件規定**」といいます。)は、本文において、同条 1 項 4 号の規定により当該各事業年度において控除されることとなる金額があるときは、当該各事業年度に係る確定申告書に当該金額の計算に関する明細書(以下「**控除明細書**」といいます。)の添付がある場合に限り、当該金額を当該各事業年度の基準所得金額の計算上控除する旨規定し、ただし書において、その添付がなかったことについて税務署長がやむを得ない事情があると認める場合において、控除明細書の提出があったときは、この限りでない旨規定していました。

このように、措置法は、内国法人に係る特定外国子会社等が適用対象金額を有する場合に、その特定外国子会社等の所得をその内国法人の所得に合算して課税することとしており(上記①)、適用対象金額の算定に当たっては基準所得金額という概念を用いることとしていましたが、本件委任規定は、基準所得金額の計算の基準を政令に委任していました(上記②)。

そして、措置令 39 条の 15 第 1 項は、本件委任規定による委任を受け、基準所得金額の計算の基準として配当控除を定めていましたが(上記③)、これとは別に、本件規定は、配当控除を受けることができるための当初申告要件として、確定申告書に控除明細書を添付することを定めていました(上記④)。

なお、配当控除は、平成 21 年度改正によって外国子会社配当益金不算入制度が導入された際、内国法人が直接に剩余金等の配当を受ける場合と平仄を合わせるために導入されたものです。

### (2) 法人税法関係

- ① 法人税法 23 条の 2 第 1 項は、内国法人が外国子会社から受ける剩余金の配当等の額がある場合には、当該剩余金の配当等の額から所定の金額を控除した金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない旨規定しています。
- ② 平成 23 年法律第 114 号による改正(以下「**平成 23 年 12 月税制改正**」といいます。)前の法人税法 23 条の 2 第 3 項は、同条第 1 項の規定は、確定申告書に益金の額に算入されない剩余金の配当等の額及びその計算に関する明細書の記載があることなどの所定の要件を満たす場合に限り、適用する旨規定していました。

このように、法人税法は、外国子会社配当益金不算入制度を採用していますが(上記①)、平成 23 年 12 月税制改正前の法人税法においては、当初申告要件が定められていました(上記②)。

もっとも、平成 23 年 12 月税制改正は、法人税法上的一部の措置について当初申告要件を廃止することとし、この時、外国子会社配当益金不算入制度からも当初申告要件が撤廃されることになりました。

しかしながら、租税特別措置法上の当初申告要件については、平成 23 年 12 月税制改正によつても廃止されることなく、引き続き存続しています。

### 3. 本件の争点

本件では、本件海外子会社の基準所得金額を算定するにあたつて配当控除が許されるか否かを巡つて、次の3点が争われました。

#### (1) 争点①

本件規定が本件委任規定の委任の範囲を逸脱するか否か。

#### (2) 争点②

本件規定を本件の事実関係の下で適用することが本件委任規定の委任の範囲を逸脱するか否か。

#### (3) 争点③

確定申告書に控除明細書の添付がなかったことについて「やむを得ない事情」があるか否か。

以下では、争点①に関する本判決の判断内容に絞つてご説明します<sup>1</sup>。

### 4. 本判決の判断内容

#### (1) 本件委任規定による委任の趣旨について

まず、本判決は、外国子会社合算税制の制度趣旨について、みずほ銀行事件最高裁判決(最判令和 5 年 11 月 6 日民集 77 卷 8 号 1933 頁)に倣い、「内国法人が、法人の所得に対する租税の負担がないか又は著しく低い国又は地域に設立した子会社を利用して経済活動を行い、当該子会社に所得を発生させることによって我が国における租税の負担を回避するような事態を防止し、課税要件の明確性や課税執行面における安定性を確保しつつ、税負担の実質的な公平を図ることを目的とするもの」と解した上で、本件委任規定の趣旨について、「内国法人の益金の額に合算することとなる当該内国法人に係る特定外国子会社等の所得の金額の計算は、当該特定外国子会社等の所在する各国の税制にとらわれず、我が国の法人税法及び措置法に準じて行うことを原則として統一的な基準を定め、租税回避に対処することを目的とするもの」と解しました。

そして、本判決は、本件委任規定が基準所得金額の具体的な計算の基準につき政令に委任した趣旨については、「上記のような目的を実現するに当たり、基準所得金額の具体的な計算の基準を我が国の法人税法及び措置法のどの規定にどの程度準ずるものとするかなどといった点が、優れて技術的かつ細目的な事項であるためであると解される」とした上で、「上記の点は、内閣の専門技術的な裁量に委ねられて いると解するのが相当である」と述べました。

#### (2) 本件規定が裁量を逸脱するか否かについて

<sup>1</sup> なお、争点②に関して、原告は、原告が確定申告書に控除明細書を添付しなかつたことにつき、租税負担回避の意図はないにもかかわらず、本件規定を適用することは、本件委任規定の委任の範囲を逸脱する旨主張しましたが、本判決は、「本件委任規定が課税要件の明確性や課税執行面における安定性の確保なども目的としていることからすれば、本件規定が納税者の主觀的意図にかかわらず適用されることについては合理性があるといえる。そうすると、仮に、原告が…主張するとおり…確定申告書に控除明細書を添付しなかつたことにつき、租税負担回避の意図がなかったとしても、本件規定により、本件各配当の額が…各基準所得金額の計算上控除されなくなることが、本件委任規定において予定されていないような事態であるということはできない」と述べ、原告の主張を排斥しています。また、争点③に関して、原告は、本件の事実関係の下では、確定申告書に控除明細の添付がなかつたことについて「やむを得ない事情」が存する旨主張しましたが、本判決は、「本件規定ただし書の『やむを得ない事情』とは、天災等の納税者の責めに帰することができない客觀的事情をいうと解される」とした上で、「確定申告書に控除明細書の添付がなかつたことにつき、原告の責めに帰することができない客觀的事情はないといわざるを得ず、『やむを得ない事情』がないと認められる」と述べ、原告の主張を排斥しています。

続いて、本判決は、本件規定を「外国子会社配当益金不算入制度(法人税法 23 条の 2)に準ずる基準として規定された措置令 39 条の 15 第 1 項 4 号につき、当初申告要件を規定するもの」と位置付けた上で、次の①及び②の検討を行い、「本件規定が…・本件委任規定が許容する内閣の専門技術的な裁量を逸脱するとまではいえない」と結論付けました。

## ① 本件規定の合理性について

まず、本判決は、本件規定の趣旨について、「内国法人が同号(執筆者ら注:措置令 39 条の 15 第 1 項 4 号。以下、①において同じ。)の規定による控除の対象となる配当等の額を記載した控除明細書を確定申告書に添付することにより、内国法人の同号の規定による控除を受ける意思を明らかにさせるとともに、課税庁が、同号による控除の可否やその額の判断の根拠となる資料を内国法人から早期かつ確実に収集し、適正かつ迅速に上記判断をすることを可能にすることにある」と解した上で、次の a.ないし c.の諸点を指摘し、配当控除に当初申告要件を設けることは、「外国子会社合算税制の目的に照らし、合理性がある」としました。

- a. 外国子会社合算税制の適用に当たっては、特定外国子会社等の事業内容やその所得に係る資料が不可欠であり、かつ、課税庁がそれを入手する手段は限られていることから、課税庁においては、適正かつ迅速に判断をするためには、納税者である内国法人から早期かつ確実に資料収集する必要が高いこと。
- b. 外国子会社合算税制の下では、内国法人においては、特定外国子会社等の存在自体を課税庁に申告しないというインセンティブが働きやすいと考えられること。
- c. 仮に、配当控除につき当初申告要件を規定しなかった場合には、例えば、納税者において確定申告の際に特定外国子会社等の存在を申告しなくても、後に課税庁からその存在の指摘を受けた後に、修正申告書や更正請求書とともに控除明細書を提出すれば配当控除を受けられこととなってしまい、不申告のインセンティブをさらに助長させ、租税負担回避の防止や税負担の実質的な公平の確保といった外国子会社合算税制の目的に沿わない結果を引き起こすおそれがあること。

## ② 外国子会社配当益金不算入制度から当初申告要件が撤廃されたこととの関係について

次に、本判決は、平成 23 年 12 月税制改正によって外国子会社配当益金不算入制度から当初申告要件が撤廃されたこととの関係について、「本件委任規定は、課税要件の明確性等の観点から、基準所得金額の計算は法人税法及び措置法による所得の金額の計算に準じて行うことを原則としているため、平成 23 年 12 月税制改正によって外国子会社配当益金不算入制度においては当初申告要件が撤廃された以上、当該制度に準ずる基準として規定された同号(執筆者ら注:措置令 39 条の 15 第 1 項 4 号。以下、②において同じ。)につき、当初申告要件である本件規定を残存させることが本件委任規定の趣旨に整合するのかは問題となり得る」と述べました。

そして、本判決は、次の a.ないし c.の諸点を指摘した上で、「平成 23 年 12 月税制改正によって外国子会社配当益金不算入制度において当初申告要件が撤廃されたとしても、本件規定の合理性が失われるものとはいえない」と述べ、「本件委任規定が課税要件の明確性等の観点から、基準所得金額の計算は法人税法及び措置法による所得の金額の計算に準じて行うことを原則としていることを踏まえても、同号に当初申告要件を設けることにはなお合理性があるというべきである」と判断しました。

- a. 平成 23 年 12 月税制改正は、当初申告要件が設けられている規定のうち、その目的・効果や課税の公平の観点から、事後的な適用を認めても問題がないものについて当初申告要件を撤廃するものであって、個々の制度や条文の目的等に照らして当初申告要件が必要であるものを撤廃することまでをその内容とするものではないこと(例えば、外国子会社合算税制においては、措置法 66 条の 6 第 7 項も撤廃されていない。)。

- b. 外国子会社配当益金不算入制度は、その適用があると納税者である内国法人に有利となるから、そもそも納税者に不申告のインセンティブが働きにくいという点で、外国子会社合算税制と異なっていること。
- c. 外国子会社配当益金不算入制度における内国法人が外国子会社から受けた剰余金の配当等の額は、納税者である当該内国法人が確定申告書に添付する当該内国法人の損益計算書に記載されているのに対して、配当控除における特定外国子会社等がその子会社から受けける配当等の額は、納税者である内国法人の損益計算書には記載されておらず、これらは、課税庁による資料収集の容易さといった点に違いがあること。

### (3) 本件委任規定の文言との関係について

本件委任規定の文言は、「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」というものでした。

そのため、本件において、原告は、本件委任規定の文言において法人税法等による「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」とある以上、政令には「金額の計算」についての技術的かつ細目的な事項しか規定できないと解すべきであり、本件規定のように課税要件を加重する手続規定を定めることはできないから、本件委任規定の委任の範囲を逸脱する旨も主張していました。

しかしながら、本判決は、「本件委任規定の目的は、基準所得金額の計算を我が国の法人税法及び措置法による所得の金額の計算に準じて行うことを原則として統一的な基準を定めることにある。そして、法人税法及び措置法による所得の金額の計算において、当初申告要件のような手続規定が課税要件として規定されることがあり、平成 23 年 12 月税制改正前においてはその点も含めて、外国子会社配当益金不算入制度に準ずる基準として規定されていたことに加え…・外国子会社合算税制の目的等に照らせば、本件委任規定は、基準所得金額の具体的な計算の基準につき、どの時点までに提出されたどのような資料等に基づいて計算するかといった点も含めて、我が国の法人税法及び措置法による所得の金額の計算に準じて行う基準を定めることを委任する趣旨の規定であると解される」として、原告の主張を採用しませんでした。

### The takeaway

本件は外国子会社合算税制について抜本改正のあった平成 29 年度改正前の事案ではあるものの、現行の外国子会社合算税制の下においても、租税特別措置法施行令 39 条の 15 第 9 項において、確定申告書へ控除明細書の添付が配当控除に係る当初申告要件として定められています。そのため、現行法下における実務においても、日本企業(内国法人)に係る海外子会社(外国関係会社)の所得につき会社単位での合算課税が生じる場合で、当該海外子会社の所得に所定の子会社からの配当等が含まれるときには、控除明細書の添付漏れによって課税当局に配当控除が否認されることがないよう十分に注意する必要があります。

また、実際の現場では、そもそもある海外子会社(外国関係会社)が措置法所定の特定外国関係会社又は対象外国関係会社として会社単位での合算課税の対象となるのか否かそれ自体の判断が困難な場面も多く、実は当該海外子会社の所得が会社単位での合算課税の対象になるにもかかわらず、これと異なる判断を前提に確定申告をしてしまったようなケースでは、納税者としては不可避的に控除明細書の添付漏れが生じることとなりますので、特に子会社からの配当等の額が多額に及ぶ海外子会社について会社単位での合算課税の対象となるか否かを検討するに当たっては、一層の慎重さが求められると考えられます。

もっとも、本件においては、特に本件委任規定の文理との関係で、本件規定が本件委任規定の委任の範囲を逸脱するか否かが問われていたはずであるにもかかわらず、本判決は、本件委任規定の文理を丁寧に検討することもなく納税者を敗訴させており、本判決の態度や論旨には疑問が残るようと思われます。

納税者は本判決を不服として現在控訴中であり、本件の行方については今後も注視が必要であると考えられます。

## Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

### PwC 弁護士法人 第一東京弁護士会所属

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1-1-1 大手町パークビルディング

電話 : 03-6212-8001

Email: [jp\\_tax\\_legal-mbx@pwc.com](mailto:jp_tax_legal-mbx@pwc.com)

[www.pwc.com/jp/legal](http://www.pwc.com/jp/legal)

- PwC ネットワークは、世界 100 カ国以上の拠点に約 4,000 名以上の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan グループ全体のクライアントのニーズに応えていきます。
- PwC Japan グループは、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、及び税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から法務サービスを企業のみなさまに提供します。

### 税務チーム／執筆者

#### パートナー

弁護士・公認会計士

北村 尊人

[michito.kitamura@pwc.com](mailto:michito.kitamura@pwc.com)

弁護士

村島 大介

[daisuke.murashima@pwc.com](mailto:daisuke.murashima@pwc.com)

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亘る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2025 PwC Legal Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.