

タックス・ヘイブン対策税制に関する 最新判例の検討と実務への示唆

～デンソー事件最高裁判決/最判平成 29 年 10 月 24 日～

執筆者：弁護士・公認会計士 北村 尊人/ 弁護士 渡邊 満久

January 2018

In brief

平成 29 年 10 月 24 日、タックス・ヘイブン対策税制(租税特別措置法 66 条の 6)の適用除外基準の一つである、いわゆる事業基準の適用を争点とする事案(デンソー事件、以下「本件」といいます)につき、最高裁判所が納税者勝訴の判断を下しました(最三小判平成 29 年 10 月 24 日裁判所ホームページ、以下「本判決」といいます)。

本件は、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外基準(事業基準)に係る解釈について最高裁としての判断が示されたということのみならず、第一審判決(名古屋地判平成 26 年 9 月 4 日税資 264 号順号 12524)では納税者が勝訴、控訴審判決(名古屋高判平成 28 年 2 月 10 日訟月 62 卷 11 号 1943 頁)では国側が逆転勝訴、そして最高裁判決では納税者が逆転勝訴を収めたという経緯を辿ったこともあり、非常に注目を浴びております。本稿では、このデンソー事件に係る最高裁判決(本判決)の紹介と若干の検討を行います(なお、本稿中、意見にわたる部分は、すべて筆者らの私見です)。

In detail

1. タックス・ヘイブン対策税制の概要

本件に適用された(当時の)租税特別措置法(以下「租特法」といいます)66 条の 6 第 1 項(平成 22 年度税制改正前のもの。以下、特に断りのない限り同様です)は、内国法人の「外国関係会社」のうち一定の要件を満たすものを「特定外国子会社等」と規定し、当該特定外国子会社等における一定の留保金額に相当する金額を、株主である内国法人の収益の額とみなしてその益金の額に算入することを定めていました。

もっとも、租特法 66 条の 6 第 3 項及び第 4 項は、特定外国子会社等であっても、①株式の保有等を主たる事業とするものでないこと(事業基準)、②本店所在地国においてその主たる事業を行うのに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有すること(実体基準)、③本店所在地国においてその主たる事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること(管理支配基準)、④(i)その主たる事業が卸売業等に該当する場合は、その事業を主として関連者以外の者との間で行っていること(非関連者基準)、(ii)その主たる事業がこれら以外の事業に該当する場合には、その事業を主として本店所在地国において行っていること(所在地国基準)といった 4 つの適用除外基準をすべて満たす場合には、同条 1 項を適用しないと定めていました。

本判決は、このうち①事業基準に係る争点について判断を示したものです。なお、タックス・ヘイブン対策税制については、平成 22 年度税制改正、平成 29 年度税制改正等で、重要な改正がなされておりますが、現行法においても、事業基準は、経済活動基準の一つとして同税制の適用における判定基準の一つとされています。

2. 事案の概要

納税者であるデンソー(以下「X」といいます)は、当時、自動車関連部品の製造販売等を目的とする株式会社(内国法人)であり、35の国と地域で事業を展開し、全世界に200以上のグループ会社を有していました。Xは、平成7年に、ASEAN域内での集中生産・相互補完体制の円滑化を図るため、豪亜地域における各拠点間の事業活動の調整及びサポートを行う目的で、シンガポールに地域統括センターとしてB社を設立しました。次いで、Xは、平成10年に、XのASEAN域内のグループ会社に対する統率力を高めるために、B社を含むASEAN・台湾地域のグループ会社の保有株式を現物出資してA社(Xの100%子会社)(以下「A」といいます)を設立しました。

Xは、Aの事業には株式保有業が含まれるものの、その主たる事業は地域統括業務であることから、事業基準を含む適用除外基準を充足し、タックス・ヘイブン対策税制は適用されないものとして平成20年3月期及び平成21年3月期の確定申告を行ったところ、課税庁より、Aの主たる事業は株式の保有であり、事業基準を充足せず、タックス・ヘイブン対策税制の適用を受けるとして更正処分等を受けました。Xはかかる更正処分等の取消しを求めて不服申立て及び訴訟を提起し、争い、第一審では納税者勝訴の判決が下されましたが、控訴審では納税者敗訴の判決が下されていました。

3. 争点

最高裁における本件の争点は、Aが事業基準を満たすか否か、敷衍すれば、①Aの行う地域統括業務は株式保有業に包含される業務に過ぎないのか(以下「争点①」といいます)、②Aの行う複数の事業のうち地域統括業務は主たる事業であるか(以下「争点②」といいます)、の2点です。

4. 争点①に関する本判決の判示内容及び検討

(1) 地域統括業務と株式保有業との関係

(a) 最高裁は、争点①について、以下のとおり判示しました。

「株式を保有する者は、利益配当請求権等の自益権や株主総会の議決権等の共益権を行使することができるほか、保有に係る株式の運用として売買差益等を得ることが可能であり、それゆえ、他の会社に係る議決権の過半数の株式を保有する特定外国子会社等は、上記の**株主権の行使を通じて、当該会社の経営を支配し、これを管理することができる。**」

「しかし、他の会社の株式を保有する特定外国子会社等が、**当該会社を統括し管理するための活動として事業方針の策定や業務執行の管理、調整等に係る業務を行う場合**、このような業務は、通常、当該会社の業務の合理化、効率化等を通じてその収益性の向上を図ることを直接の目的として、その内容も上記のとおり幅広い範囲に及び、これによって当該会社を含む一定の範囲に属する会社を統括していくものであるから、その結果として当該会社の配当額の増加や資産価値の上昇に資することがあるとしても、**株主権の行使や株式の運用に関連する業務等とは異なる独自の目的、内容、機能等を有するものというべきであって、上記の業務が株式の保有に係る事業に包含されその一部を構成すると解するのは相当ではない。**」〔下線、太字は筆者らによる。以下同じ〕

(b) 本判決は、本件の原審である控訴審が地域統括業務は株式保有業に包含される(地域統括業務は株式の保有に係る事業に含まれる一つの業務に過ぎず、別箇独立の業務とはいえない)と判断していたのとは異なり、一般論として、地域統括業務(会社を統括し管理するための活動として事業方針の策定や業務執行の管理、調整等に係る業務)は株式保有業(株主権の行使や株式の運用に関連する業務等を行う事業)とは異なる独自の目的、内容、機能等を有する業務であると判示しました。同税制の下では、会社が複数の業務を行う場合に「事業」をどのように捉えるかという点がしばしば問題となりますが、本判決が、業務の「独自の目的、内容、機能等」に着目して一つの「事業」を認定したという点は、今後の実務においても参照すべき一つの指針を示したものと考えられます。

もつとも、上記判示をもって、他の事例においても地域統括業務と称する業務が常に株式保有業には包含されない別の事業と認定されると考えるのは早計であり、以下のとおり、個別事案において慎重な検討が必要であると思料されます。

即ち、本判決は、A が実際に行っていた地域統括業務の内容等について原審が行った詳細な事実認定を前提としており、その上で、上記引用判示に続けて、「各事業年度において、A の行っていた地域統括業務は、地域企画、調達、財務、材料技術、人事、情報システム及び物流改善という**多岐にわたる業務から成り**、豪亜地域における地域統括会社として、**集中生産・相互補完体制を強化し、各拠点の事業運営の効率化やコスト低減を図ることを目的**とするものといえることができるのであって、**個々の業務につき対価を得て行われていた**ことも併せ考慮すると、上記の地域統括業務が株主権の行使や株式の運用に関連する業務等であるということとはできない。」と判示しています。

かかる判示からすれば、特定外国子会社等が株式保有業には包含されない別個の地域統括業務を行っているといえるためには、株主権の行使や株式の運用に関連する業務等とは異なる「独自の目的、内容、機能等」を有していることが必要であり、その判定においては、会社を統括し管理するための活動として、①株主権の行使を超える業務、例えば上記判示に列挙されるような多岐に亘る業務、が行われているか否か、②株主権の行使を通じた特定の会社の支配・管理に留まらない目的、例えば上記判示のように一定の地域に所在する各拠点を統括管理することにより事業運営の効率化を図る等の目的、で行われているか否か、更には、③個々の業務につき対価を得て行われているか否か等の事情が考慮されるものと考えられます。

(2) 事業基準を設けた趣旨との整合性(その国・地域において業務を行う経済合理性)

(a) 最高裁は、前記(1)(a)の判示に続けて、以下のとおり判示しています。

「措置法 66 条の 6 第 4 項が株式の保有を主たる事業とする特定外国子会社等につき事業基準を満たさないとした趣旨は、株式の保有に係る事業はその性質上我が国においても十分に行い得るものであり、タックス・ヘイブンを所在して行うことについて税負担の軽減以外に積極的な経済合理性を見だし難いことにある。この点、A の行っていた地域統括業務は、地域経済圏の存在を踏まえて域内グループ会社の業務の合理化、効率化を目的とするものであって、**当該地域において事業活動をする積極的な経済合理性を有することが否定できないから、これが株式の保有に係る事業に含まれると解することは上記規定の趣旨とも整合しない。**」

(b) このように、本判決は、A が当該地域において事業活動を行う積極的な経済合理性を有することは否定できないことを理由として、株式保有業に含まれるとの解釈は事業基準の趣旨に整合しないものとして否定しています。かかる判示を踏まえて、特定外国子会社等が行う地域統括業務と称する業務が株式保有業とは異なる別個の事業と整理する場合には、上記(1)(b)の議論に基づく整理に加えて、我が国ではなく、特定外国子会社等が所在する国又は地域において当該業務を行う積極的な経済合理性を有することについても予め確認しておくことが望ましいと考えられます。

(3) 平成 22 年度税制改正(いわゆる統括会社要件)との関係

(a) 以上に加えて、最高裁は、なお書きとして、平成 22 年度税制改正後の租特法の規定との関係についても言及しています。

これは、平成 22 年度税制改正後の租特法 66 条の 6 第 3 項が、株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等のうち、(地域)統括業務を行う会社(事業持株会社)を同条第 1 項の適用対象外として規定しているところ(いわゆる統括会社要件)、かかる条文の規定振り(改正経緯)を根拠として、国が、統括業務を行う特定外国子会社等が、株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等に包含されると主張し、また、原審である控訴審もこれを論拠として、国側の主張に沿う判断をしていたことから、本判決でも、当該規定との関係について言及したものと考えられます。

この点について、本判決は、以下のとおり判示しました。

「なお、…、これによって事業基準を満たすこととなる統括会社〔筆者ら注：事業持株会社〕は、もともと株式等の保有を主たる事業とするものであって(同項柱書き)、それ以外の統括会社はその対象となるものではないから、これらの改正経過を根拠に上記の統括業務が株式の保有に係る事業に包含される関係にあるものということとはできず、A の行っていた地域統括業務が株式の保有に係る事業に含まれるということとはできない。」

- (b) 要するに、本判決は、平成 22 年度税制改正後の租特法 66 条の 6 第 3 項が定める「事業持株会社」は、そもそも株式等の保有を主たる事業とする会社のうち、地域統括業務も行う会社のことを指しているものに過ぎず、地域統括業務を行う特定外国子会社等のすべてが株式等の保有を主たる事業としていることを意味しないのだから、改正経緯を根拠として地域統括業務が株式保有業に包含されているとはいえないと述べたものと考えられます。

5. 争点②に関する本判決の判示内容及び検討

(1) 主たる事業の判定基準

次いで、最高裁は、A が株式保有業と地域統括業務を行う事業の 2 つの事業を行っているとした上で、いずれが「主たる事業」であるかという点について、以下のとおり判断しました。

まず、最高裁は、主たる事業の判定基準について、

「特定外国子会社等の当該事業年度における事業活動の具体的かつ客観的な内容から判定することが相当であり、特定外国子会社等が複数の事業を営んでいるときは、当該特定外国子会社等におけるそれぞれの事業活動によって得られた収入金額又は所得金額、事業活動に要する使用人の数、事務所、店舗、工場その他の固定施設の状況等を総合的に勘案して判定するのが相当である。」

と判示した上で、本件については、

「豪亜地域における地域統括会社として、域内グループ会社の業務の合理化、効率化を図ることを目的として、個々の業務につき対価を得つつ、地域企画、調達、財務、材料技術、人事、情報システム、物流改善という多岐にわたる地域統括業務を有機的に関連するものとして域内グループ会社に提供していたものである。そして、A 各事業年度において、地域統括業務の中の物流改善業務に関する売上高は収入金額の約 85%に上っており、所得金額では保有株式の受取配当の占める割合が 8、9 割であったものの、その配当収入の中には地域統括業務によって域内グループ会社全体に原価率が低減した結果生じた利益が相当程度反映されていたものであり、本件現地事務所勤務する従業員の多くが地域統括業務に従事し、A の保有する有形固定資産の大半が地域統括業務に供されていたものである。」

「以上を総合的に勘案すれば、A の行っていた地域統括業務は、相当の規模と実体を有するものであり、受取配当の所得金額に占める割合が高いことを踏まえても、事業活動として大きな比重を占めていたということができ」として、

A の主たる事業は地域統括業務であると認定しました。

(2) 総合的考慮の内容

最高裁が本判決において示した前記(1)(a)の「主たる事業」の判定基準の内容は、下級審¹も含め従前から採用されていたものと同様であり、特段目新しいものではありませんが、改めて、最高裁が主たる事業の判定基準を明示したということに意義があると考えられます。

¹ 例えば、静岡地判平成 7 年 11 月 9 日訟月 42 卷 12 号 3042 頁(控訴審である東京高判平成 8 年 6 月 19 日税資 216 号 619 頁及び上告審である最二小判平成 9 年 9 月 12 日税資 228 号 565 頁も是認)等。

当該判定基準では、「主たる事業」の判定に当たり、収入金額・所得金額・使用人の数、固定施設の状況等の複数の要素が挙げられておりますが、「総合的に勘案して判定する」としているとおり、いずれか一つの要素で判定されるものではありません。本件では、国は、所得金額のうち保有株式の受取配当の占める割合が 8、9 割を占めるという点等に着目して、株式保有業が「主たる事業」であると主張しましたが、最高裁は、収入金額、従事する使用人の数、固定施設の状況については地域統括業務がウエイトを占めていること、更に注目すべきは、所得金額について、受取配当が所得の大部分を占めるようになったのは、「地域統括業務によって域内グループ会社全体の原価率が低減した結果生じた利益が相当程度反映されていた」ものであるとして、受取配当が株式の保有等から生じたという点を近視眼的に捉えるのではなく、その配当を生ぜしめた原因となる業務(事業)にも着目したことで、地域統括業務が「主たる事業」であると判断しています。

この点、地域統括業務は、企業が行う個別具体的現業的な業務に比べて、その上位に位置する管理・マネジメント業務としての色彩が強いものであることからすれば、本判決のように、「主たる事業」の判定に当たり、管理・マネジメント業務たる地域統括業務の寄与度といった点に踏み込んだ総合考慮を行うことは正当であると考えられます。

6. 本判決の実務への影響

本判決は、平成 22 年度税制改正前の租特法 66 条の 6 の解釈等について判示したのですが、平成 29 年度税制改正後の同法 66 条の 6 第 2 項にも、当時と同様の文言が用いられております。従って、本判決で示された、「事業」の捉え方、地域統括業務と株式保有業の関係、主たる事業の判定基準・判定方法等については、現行法におけるタックス・ヘイブン対策税制の適用関係の検討に当たっても有用なもの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、下記までお問い合わせください。

PwC 弁護士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

電話：03-5251-2600(代表)

Email: pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com

URL: <http://www.pwc.com/jp/ja/legal.html>

- PwC 弁護士法人に属するタックス 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、争訟に行くか否かの判断の支援、税務争訟代理等)を提供しております。
- PwC ネットワークは、世界 90 カ国に約 3,300 名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おり、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ています。
- PwC Japan 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、およ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、企業の皆様に提供します。

パートナー

弁護士・公認会計士

北村 導人

03-5251-2685

michito.kitamura@pwc.com

弁護士

渡邊 満久

03- 5251-2782

[mitsuhisa.watanabe@pwc.com](mailto:mitsuhsa.watanabe@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。

© 2018 PwC 弁護士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 弁護士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。