

■ Article ■ .....

「過剰課税」を生じさせる政令の適用の適法性—みずほ銀行事件—  
最高裁令和5年11月6日判決（令和4年（行ヒ）第228号、229号）  
裁判所HP

税理士 瀧谷 耕二

【事実の概要】

1 ケイマン諸島において設立された被上告人Xの子会社であるA及びB（以下「本件各子会社」という。）は、平成20年12月29日、合わせて額面1億円の優先出資証券（以下「本件優先出資証券」という。）を発行し、その全てをケイマン諸島において設立されたXの兄弟会社であるCに販売した。本件優先出資証券の保有者は、原則として、普通株主に優先して配当受領権を有する一方、議決権を有しないものとされていた。

本件各子会社は、同日、本件優先出資証券の発行により調達した資金を原資として、Xに対し、劣後ローン（以下「本件劣後ローン」という。）による貸付けをした。本件劣後ローンの利息の発生期間の終期は、本件優先出資証券に係る配当の支払日の前日とされており、本件劣後ローンの利息は、ほぼ全て本件優先出資証券への配当に充てられることになるため、本件各子会社に利益が留保されたり本件各子会社の発行する普通株式に配当がされたりすることは予定されていなかった。

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C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日から平成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。

2 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。）66条の6第1項（以下「本件委任規定」という。）の委任を受けた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。）39条の16第1項（以下「本件規定」という。）は、内国法人の所得金額の計算上、益金の額に算入すべき課税対象金額は、当該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金額（基準所得金額を基礎として所定の調整を加えた金額）に、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請求権勘案保有株式等の占める割合（以下「請求権勘案保有株式等割合」という。）を乗じて計算した金額とする旨規定しているところ、Xは、本件各子会社の本件各子会社事業年度終了の時点におけるXの有する本件各子会社の請求権勘案保有株式等割合（以下「本件保有株式等割合」という。）は0%であり、したがって本件各子会社事業年度にお

る課税対象金額は0円であるとして、本件事業年度に係る法人税等の申告をした。

Z税務署長は、本件保有株式等割合は100%であり、本件各子会社の適用対象金額の全額が課税対象金額となるなどとし、法人税等の各増額更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をした。

- 3 Xは、上記の各処分を不服として審査請求をするも請求が棄却されたことから、上記の各処分の取消請求訴訟を提起した。

第一審判決（東京地判令和3年3月16日金商1649号46頁）は、上記の各処分の取消請求を棄却したが、控訴審判決（東京高判令和4年3月10日金商1649号34頁）は、本件規定を適用すれば本件保有株式等割合は100%になるとしつつ、Xが本件各子会社から剰余金の配当等を受けることは想定されていなかったことからすると、内国法人が外国子会社の利益から剰余金の配当等を受け得る支配力を有するという、いわゆるタックス・ヘイブン対策税制の下での合算課税の合理性を基礎付ける事情は見いだせない上、本件各子会社事業年度における処理につき、租税回避の目的も、客観的に租税回避の事態が生じていると評価すべき事情も認められず、そうすると、本件規定を本件に形式的に適用することは、本件委任規定の趣旨及びタックス・ヘイブン対策税制の基本的な制度趣旨に反することから、その限度で本件規定を本件に適用することはできないとして、上記の各処分の取消請求を認容した。これに対し、国が控訴審判決の判断を不服として、上告受理を申立てた。

#### 【判旨】

破棄自判。

- 1 「本件委任規定が課税対象金額の具体的な計算方法につき政令に委任したのは、上記のような目的（引用者注：請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の割合を持株割合よりも大きくしてかい離を生じさせる方法による租税回避に対処するという目的）を実現するに当たり、どの時点を基準として株式等の請求権の内容を勘案した計算を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。したがって、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。

このような趣旨に基づく委任を受けて設けられた本件規定は、適用対象金額に乗すべき請求権勘案保有株式等割合に係る基準時を特定外国子会社等の事業年度終了の時とするものであるところ、本件委任規定において課税要件の明確性や課税執行面における安定性の確保が重視されており、事業年度終了の時という定め方は一義的に明確であること等を考慮すれば、個別具体的な事情にかかわらず上記のように基準時を設けることには合理性があり、そのような内容を定める本件規定が本件委任規定の目的を害するものともいえない。

そうすると、本件規定の内容は、一般に、本件委任規定の趣旨に適合するも

のということが出来る。」

- 2 「前記事実関係等の下において本件規定を適用した場合には、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、被上告人に対して合算課税がされることとなる。

もっとも、前述のとおり、個別具体的な事情にかかわらず基準時を設ける本件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ところ、特定外国子会社等の事業年度の途中で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。また、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から、前記事実関係等の下において剰余金の配当等に係る個別具体的な状況を問題とすることなく本件規定を適用することによって、本件委任規定において予定されていないような事態が生ずるとはいえない。加えて、前記事実関係等の下においては、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探り、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被上告人に回避し得ない不利益が生ずるなどともいえない。

そうすると、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ものではないというべきである。」

#### 【解説】

- 1 タックス・ハイブン対策税制とは、軽課税国で設立された外国法人で生じた所得を、その株主である内国法人等の所得に合算して課税する制度である。

本判決で適用される平成29年度の税制改正前の租税特別措置法及び同施行令を前提とすると、内国法人又は居住者等が直接又は間接に50%を超える株式を保有している外国法人（外国関係会社）のうち、本店所在地国におけるその所得に対して課される税の負担が著しく低いもの（特定外国子会社等）の決算に基づく所得金額について、法人税法及び租税特別措置法による所得金額の計算に準じて計算した金額（基準所得金額）を基礎として、過去の事業年度において生じた欠損金額及び当該基準所得金額に係る税額に関する調整を加えた金額（適用対象金額）に請求権勘案保有株式等割合を乗じて計算した金額（課税

対象金額)を、当該内国法人の収益の額とみなして、当該内国法人の各事業年度の所得金額の計算上、益金の額に算入すべきこととなる。

本判決は、本件規定を適用すると、被上告人の課税対象金額を計算するにあたって本件各子会社事業年度の適用対象金額に乗すべき被上告人の請求権勘案保有株式等割合は100%となることを前提として、被上告人が本件各子会社から剰余金の配当等を受けることが想定されていなかったなどの事実関係等の下において、そのように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ものであるか否かについて判断をしたものである。

- 2 租税法律主義の下では、法律の委任がないのに課税要件を命令(政令・省令)で定めることができないことは言うまでもないが、法律の委任があったとしても、その委任を受けて制定される命令は、法律の委任の範囲を逸脱してはならず、法律の委任の範囲を逸脱している場合には違法となるものと解されている<sup>1</sup>。

最判令和3年3月11日民集75巻3号418頁(以下「令和3年最判」という。)も、利益剰余金と資本剰余金の双方を原資として剰余金の配当が行われた場合のみなし配当金額が争われた事案において、法人税法24条4項の委任を受けてみなし配当金額の計算の基礎となる「株式対応部分金額」の計算方法について定めていた法人税法施行令23条1項3号について、「利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当につき、減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出される結果となる限度において、法人税法の趣旨に適合するものではなく、同法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効というべきである。」という判断をしている。

ただ、本判決には、本件規定が本件委任規定の委任の趣旨を逸脱するか否かではなく<sup>2</sup>、本件の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か否かを問題としているという点に特徴がみられる。特に、草野裁判官の補足意見では、被上告人が「我が国を代表する金融機関」であって、「我が国のタックス・ヘイブン対策税制についても十分な調査を行い……予期せざる税務上の不利益が発生することがないように注意を払い続けることを期待され得る立場にあった」ことを「本件の事実関係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ものとはいえない旨の法廷意見の判断……を覆すことはできない」とする理由として挙げており、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か否かの判断にあたって、納税者の属性を含む個別具体的な事情が考慮され得ることを前提としているように理解できる。

なお、東京高判令和4年7月27日訟月69巻4号434頁は、香港に所在する外国法人がタックス・ヘイブン対策税制の適用対象となる「外国関係会社」に該当するか否かが争われた事案において、法律の委任を受けた政令を適用すると当該外国法人が「外国関係会社」に該当することを前提とした上で、「個別事

案において、措置法40条の4の趣旨目的に照らし、同条2項の定める『外国関係会社』に当たり、同条1項を適用することが明らかに課税上の衡平に反するような場合には例外的に『外国関係会社』に当たらないものとみる余地も考えられる」として、そのような事情の有無を検討しているところ、これも、当該事案の下において政令を適用することが法律の委任の範囲を逸脱するか否かを検討したものと理解できる。

タックス・ハイブン対策税制においては、過剰課税（オーバーインクルージョン）が生じ得ることがしばしば指摘されているところであり、今後も、極端な事案においては、同様の検討が必要になることがあり得るのではないかとと思われる。

- 3 本判決は、本件の事実関係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ものでない理由として、①「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」こと、②「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から、前記事実関係等の下において剰余金の配当等に係る個別具体的な状況を問題とすることなく本件規定を適用することによって、本件委任規定において予定されていないような事態が生ずるとはいえない」こと、③「前記事実関係等の下においては、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」ことを挙げている。

このうち、本判決の結論を導く上で最も重要なのは②の理由であろう。令和3年最判において、「法人税法24条1項3号は、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当の場合には、そのうち利益剰余金を原資とする部分については、その全額を利益部分の分配として扱う一方で、資本剰余金を原資とする部分については、利益部分の分配と資本部分の払戻しとに分けることを想定した規定であり、利益剰余金を原資とする部分を資本部分の払戻しとして扱うことは予定していないものと解される」として、「減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出される結果」（＝「利益剰余金を原資とする部分を資本部分の払戻しとして扱うこと」になる結果）となる限度において法人税法施行令23条1項3号は違法であるとする判断をしていることと比較しても、不可欠なものであったものと考えられる。一般論としても、政令を適用することによって法が予定していない結果を生じさせるとすれば、そのような政令は、少なくとも、そのような結果を生じさせる限度で違法なも

のであると解される。

以上

- 
- <sup>1</sup> 租税に関するものに限らず、一般に法律の委任に基づく命令は法律の委任の範囲を逸脱することが許されないものと解されている。代表的な文献として、宇賀克也『行政法概説Ⅰ(第6版)』275頁・280頁(有斐閣、2017)、興津征雄「行政法Ⅰ」54頁(新世社、2023)。
  - <sup>2</sup> 本判決においても、「本件規定の内容が、一般に、本件委任規定の趣旨に適合するか否か」について検討されているが、その検討は、本件の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か否かについて判断する前提として行われたものに過ぎず、それ自体を問題とした訳ではないと理解される。