



タックスハイブン対策税制の適用除外が争われた事例

第1次デンソー事件、第2次デンソー事件

—「株式保有」「主たる事業」の解釈を中心として—

第74回 平成29年10月20日（金）

発表者 大林 靖典

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

タックスヘイブン対策税制の適用除外が争われた事例

第1次デンソー事件、第2次デンソー事件
— 「株式保有」「主たる事業」の解釈を中心として —

四谷大林税理士法人 理事長 大林靖典

第1次デンソー事件の裁決と判決の流れ

1. 平成25年12月2日 名裁 国税不服審判所 (国側勝訴)
2. 平成26年9月4日 名古屋地裁 (納税者勝訴)
3. 平成28年2月10日 名古屋高裁 (国側勝訴)
4. 平成29年10月24日 最高裁 (納税者勝訴)

第2次デンソー事件

1. 平成29年1月26日 名古屋地裁 (納税者勝訴)

第1次デンソー事件

1. はじめに

検討する裁判例(名裁 国税不服審判所 平成25年12月2日、名古屋地裁 平成26年9月4日、名古屋高裁 平成28年2月10日、最高裁 平成29年10月24日)は、株式会社デンソー(原告)のシンガポール子会社(B)に対するタックスヘイブン対策税制の適用の有無が争われた事案である。名裁では国側が勝訴した。その後、一審の名古屋地裁はデンソーの主張をほぼ認めて本対税制の適用を認めなかったが、名古屋高等裁判所の判決では一審判決を取り消し、原処分を容認した。そして、最高裁判決では、2審判決を破棄し処分を取り消した。

最高裁判決では、名古屋地裁判決を支持して納税者勝訴となった。三者の裁判の判決内容を比較して述べ、とくに、名古屋高裁の判決では、株式保有業から総括業務を除く改正に関して、結果として、改正内容を遡及適用した結果となった。この点についても検討する。

2. 事案の概要

前提事実

(1) 原告及びBの株式保有関係等

ア 原告は、自動車関連製品(自動車部品)の製造・販売等を目的とする株式会社(内国法人)である。なお、原告は、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する。

イ Bは、シンガポールに本店を置くシンガポール法人であり、平成19年3月31日及び平成20年3月31日において、原告の100%子会社であった。

ウ Bは、2006年4月1日から2007年3月31日まで及び同年4月1日から2008年3月31日までの各事業年度においてASEAN地域に存する子会社13社及び関連会社3社の株式を保有していた。

エ Bのシンガポールにおける所得に対する租税の負担割合は、2007事業年度においては22.89%、2008事業年度においては12.78%であった。

オ Bは、2007事業年度及び2008事業年度において、それぞれ、6331万8827.94星ドル及び8657万3793.72星ドルの適用対象留保金額・課税対象留保金額を有していた。

(2) 原告の確定申告

ア 原告は、平成20年6月30日、処分行政庁に対し、平成20年3月期の法人税について、確定申告書を提出した。

イ 原告は、平成21年6月30日、処分行政庁に対し、平成21年3月期の法人税について、確定申告書を提出した。

ウ 原告は、Bについて措置法66条の6第1項の適用が除外されることを前提に、原告の所得金額の計算をしていた。

概要

本件は、内国法人である原告が、平成19年4月1日から平成20年3月31日まで及び同年4月1日から平成21年3月31日までの各事業年度（以下、それぞれ「平成20年3月期」及び「平成21年3月期」といい、併せて「本件各事業年度」という。）の法人税の各確定申告をしたところ、処分行政庁から、租税特別措置法（平成21年法律第13号による改正前のもの。以下「措置法」という。）66条の6第1項（タックスヘイブン対策税制）により、シンガポール共和国（以下「シンガポール」という。）において設立された原告の子会社であるB（以下「B」という。）の課税対象留保金額に相当する金額が原告の本件各事業年度の所得金額の計算上益金の額に算入されるなどとして、平成22年6月28日付けで本件各事業年度の法人税の更正処分及び平成20年3月期の法人税に係る過少申告加算税賦課決定処分を受けた上、平成24年6月22日付け及び平成25年2月28日付けで平成21年3月期の法人税の各再更正処分を受けたため、上記各更正ないし再更正処分のうち原告主張金額を超える部分及び上記賦課決定処分の取消しを求める事案である。

3. 争点

措置法66条の6第1項の適用の有無（本案の争点）つまり、Bは、「株式の保有」を「主たる事業」（措置法66条の6第3項括弧書き）とするものかどうか。

(1) タックスヘイブン対策税制の趣旨

措置法第66条の6に規定するタックスヘイブン対策税制は、内国法人が、法人の所得等に対する租税の負担がないか又は極端に低い国又は地域に子会社を設立して経済活動を行い、当該子会社に所得を留保することによって、我が国における租税の負担を回避しようとする事例が生ずるようになったことから、課税要件を明確化して課税執行面における安定性を確保しつつ、このような事例に対処して税負担の実質的な公平を図ることを目的として、一定の要件を満たす外国会社を特定外国子会社等と規定し、これが適用対象留保金額又は適用対象金額を有する場合に、その内国法人の有する株式等に対応するものとして算出された一定の金額を内国法人の所得の金額の計算上益金の額に算入することとしたものであると解される。

(2) 適用除外要件の規定の趣旨

措置法第66条の6第3項及び第4項は、事業基準、実体基準、管理支配基準及び非関連者基準又は所在地国基準という適用除外要件について規定している

ところ、この適用除外要件の規定の趣旨は、特定外国子会社等に該当する場合でも、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場合にまで外国子会社合算税制による課税を行うことは、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ことにあるものと解される。

(3) 事業基準の趣旨

措置法第66条の6第3項は、事業基準が特掲する事業について外国子会社合算税制の適用除外を認めない旨規定しているところ、このような事業基準が設けられた趣旨は、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、特定外国子会社等の本店又は主たる事務所が、法人の所得等に対する租税の負担がないか又は極端に低い国又は地域に所在することについて、積極的な経済的合理性を見いだすことが困難であると考えられるからであると解される。

(4) 株式保有業が事業基準に係る事業とされる趣旨

株式保有業が事業基準に係る事業とされる趣旨は、株式の保有は、株式を保有又は運用することにより利益配当ないしキャピタルゲインを得ることができるものであり、このような株式保有業の性格からすれば、そのような事業は、我が国においても十分行うことができるものであって、このような事業を行う特定外国子会社等の本店又は主たる事務所が、我が国ではなく、わざわざ租税の負担がないか又は極端に低い国又は地域に所在することについて、積極的な経済的合理性を見いだすことが困難であると考えられるからであると解される。

(5) 主たる事業の判定方法等

上記(2)ないし(4)のとおり適用除外要件等の趣旨及び措置法第66条の6の条文の文言・内容に照らすと、特定外国子会社等が行う主たる事業の判定は事業年度ごとに行われるべきものであり、特定外国子会社等が複数の事業を営む場合において、そのいずれの事業が主たる事業であるかについては、当該特定外国子会社等における、それぞれの事業活動の客観的な結果として得られた収入金額又は所得金額、それぞれの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の具体的かつ客観的な事業活動の内容を総合的に勘案して判定するのが相当であると解される。

4. 争点に関する当事者の主張

(1) (国・行政処分庁)の主張

特定外国子会社等に係る主たる事業の判定については、特定外国子会社等の事業活動の客観的な結果として得られる収入金額又は所得金額の状況、使用人の数、固定施設の状況等を総合的に勘案して判定するべきである。

もつとも、事業基準の趣旨等を踏まえると、事業基準において、特定外国子会社等の主たる事業が株式の保有であるか否かを判断する場合には、その所在地における株式保有に係る事業活動に要する使用人の数や固定施設等の状況という事業実体に係る人的・物的な規模を示す判断要素よりも、株式保有に係る事業活動の結果得られた収入金額や所得金額という金額的な規模を示す判断要素を重視して、総合的勘案すべきである。

本件についてみると、B各事業年度におけるBの損益計算は、Bの所得のうち株式の保有に係る利益（所得金額）の割合は、2007事業年度においては92.32%、2008事業年度においては86.50%であって、Bが子会社の株式を保有することに起因する同子会社からの配当がBの所得金額の大部分を占めている。また、Bの資産総額に占める保有株式の額の割合も、過半を占めている。

他方、Bの地域統括に係る業務（地域企画、調達、材料評価、人事、情報システム及び経理の各機能に係る業務）の利益金額がBの利益金額全体に占める割合は、ごく僅かにすぎない。

ところで、Bにおける地域統括に係る業務は、Bが子会社等から受け取る配当収入を増加させるためのものであって、株式の保有によって多大な利益を生じさせるべく行われているものであるから、株式保有業の一環として行われているものということができる。

そして、原告がBにおける地域統括に係る機能であると主張する機能（地域企画機能、調達機能、材料評価機能、人事機能、情報システム機能、経理機能等）は、持株会社が本来的に有する機能（グループ全体の将来像を描く機能、モニタリング機能、人事機能、リスク管理機能等）に含まれるものであって、株式保有業における業務の1つにすぎない。したがって、本件における使用人の従事状況及び固定施設の状況を踏まえても、なお持株会社（株式保有業）としての要素が大半を占めるというべきである。

(2) 原告の主張

(ア) 措置法66条の6第3項括弧書きの「株式《中略》の保有《中略》を主たる事業とするもの」に該当するためには、単に株式を保有しているだけでは足りず、何らかの事業として株式を保有していることが必要であり、株式の売買収入により収益を上げているというような資産運用的な所得の獲得を目的としていること等を要するというべきである。

また、上記「主たる事業」の判定については、種々の要素を総合的に勘案して判定しなければならず、全所得に占める配当所得の割合など特定の事項のみを重視して判定すべきものではない。さらに、「主たる事業」の判定は、当該特定外国子会社等の事業活動の実態に即して行うべきであって、「配当所得」という名目・形式のみに着目し、これを一律に評価することによって行うようなことは妥

当てない。

そして、タックスヘイブン対策税制の適用除外の趣旨は、民間企業の正常な海外投資活動を阻害しないため、所在地国において独立企業としての実体を備え、かつ、それぞれの業態に応じ、その地において事業活動を行うことについて経済的合理性がある場合には、租税回避行為（異常又は不自然な行為形式をとり、税負担を不当に軽減させる行為）とはいえないことから、法人税法の内国法人課税の原則（外国法人については日本国内源泉所得のみに課税するという原則）に立ち返り、外国子会社の留保所得（課税対象金額相当額）を内国法人の収益とみなすような例外的課税である上記税制を適用しないという点にある。したがって、上記「主たる事業」の判定に当たっても、特定外国子会社等がタックスヘイブン地域に所在することに経済的合理性があるか否かという観点を考慮すべきである。

(イ) Bは、子会社の株式を単に保有してだけであり、当該株式を売買等して
いないし、その売買等により資産運用的な利益を得ることも企図しておらず、こ
のような株式の保有そのものは、「事業」には該当しない。

(ウ) Bの主たる事業は、ASEANにおけるAグループ全体の集中生産・相互補完体制の確立や決済システム等の構築・維持を内容とする「地域統括事業」（ASEANにおける原告グループ会社の統括事業）である。すなわち、Bは、集中生産・有機的な相互補完体制を円滑に運用するために、①生産・輸送等に関するルール設定やシステム管理をし、②各生産拠点の価格設定の確認や価格変更の指示を行い、③発注書等の各種書類の統一的な雛形を作成したりシステムを構築するなどして、各子会社間の連絡・調整を行い、④拠点間取引を一元的に管理する情報管理システム・決済システムを構築し、⑤決済をBを介して行うことで為替リスクをBのみが負うものとし、⑥現地のパートナー（共同出資者）との協議をしたり、顧客や政府との折衝を行うなどしてきた。

Bの何十人もの従業員が、ASEANにおける事業拡大のためにいかにして生産体制を運営していくかに頭を悩ませ、パートナーや子会社、顧客その他の取引先等と連絡を取り、また、実際に現地に赴いて直接協議や交渉等を行っているのであって、そうした事業活動の実態に即して「主たる事業」が判断されなければならない。

(エ) Bの本店がシンガポールに所在する（シンガポールに地域統括会社が置かれた）のは、シンガポールの地理的な利便性（ASEAN、オーストラリア、台湾、インドなど豪亜地域へのアクセスの容易さ）、産業インフラ（金融、物流、通信、情報等）の整備、政治の安定性、各種規制緩和、教育水準の高さ、法制度の整備、行政手続の容易・迅速性、為替の安定等の点で、経済的合理性があるからにほかならず、Bの設立は租税回避目的でされたものではない。

- (オ) Bの従業員(使用人)は、全員が株式保有以外の事業に従事しており、その大半が地域統括事業に従事している。また、Bの固定施設は、全てが株式保有以外の事業に使用されており、その大半が地域統括事業に使用されている。
- (カ) 以上によると、B各事業年度において、Bは、株式の保有を主たる事業(措置法66条の6第3項括弧書き)とするものではなく、事業基準を満たすというべきである。

5. 名古屋地裁の判断

措置法66条の6第3項の「主たる事業」については、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ほかないのであって、特定外国子会社等が複数の事業を営んでいるときは、そのいずれが主たる事業であるかに関しては、当該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、それぞれの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の具体的かつ客観的な事業活動の内容を総合的に勘案して判定するのが相当である。

被告はB社の主たる事業は株式保有業である旨主張するが、特定外国子会社等が株式の保有に係る事業の他に実体的な事業活動をしており、これを当該国において行うことに十分な経済的合理性がある場合には、当該事業が主たる事業であるか否かを検討しなければならないのは当然のことであり、たとえ株式の配当による所得金額が大きいとしても、株式保有以外の実体的な事業活動が現実に行われており、当該事業活動に相応の経営資源が投入されている場合には、事業基準を満たすと解することこそが、タックスヘイブン対策税制の制度趣旨に適うものというべきである。

特定外国子会社等が株式の保有を主たる事業とするものか否かの判定に当たり、収入金額や所得金額という金額的な規模を示す判断要素のみを重視すべきであるということではできないし、地域統括事業においては、被統括会社に対する統率力や経営統制の強化、意思決定の迅速化を図り、さらには、現地パートナー等との交渉等を円滑に進める上で、被統括会社の株式保有が重要な意味を持つ一方で、さほど多くの固定資産等を必要とするものではないことは、事業の性質上、当然のことであるから、判定に当たって資産総額に占める保有株式の額の割合を重視するのが相当であるということもできない。

B社の主たる事業については、適用除外要件である事業基準、所在地国基準、実体基準及び管理支配基準をいずれも満たすから、原告には、本件各事業年度において、措置法66条の6第1項の適用が除外されることになる。

したがって、タックスヘイブン対策税制は適用されないことになる。

6. 本控訴審判決の判事事項

B社は、株式の保有を「主たる事業」とするもの、すなわち、株式保有業を目的とするものであり、A社の主張する地域統括業務は、株式保有事業に含まれる一つの業務にすぎず、株式保有業と別個独立の業務とはいえないものと認められる。すなわち、措置法66条の6第3項括弧書きの「株式の保有」という文言のみに着目すると、これを事業として行う以上、それによって利益を受けることが当然に含意されているのであり、その利益を得る方法としては、単に会社の定めた額の配当を受領するにとどまる場合もあれば、発行済株式の過半を有する者の場合には、株式発行会社を支配し、その人事や業務内容を自己の意のままに決定することを通じて、より多くの配当を得ようと活動することもある。したがって、事業としての「株式の保有」とは、単に株式を保有し続けることのみならず、当該株式発行会社を支配しかつ管理するための業務もまた、その事業の一部をなすというべきであり、本件で問題となっている一定地域内にある被支配会社を統括するための諸業務もまた、株式保有業の一部をなし措置法66条の6第3項括弧書きの「事業」に該当することは明らかである。

実際にもB社は、地域統括業務から利益を得ているのではなく、保有する株式の配当によって得ているのであり、「主たる事業」は名実ともに株式保有業と認められるのである。会社は営利法人であり、利益を上げることを目的として、集めた資本等を経済的合理性があるように運用しているのであるから、「主たる事業」の判断に当たって、当該事業のために保有している財産の資産総額に占める割合や当該事業による所得金額の多寡を重視すべきことは当然である。

地域統括業務は、各孫会社が利益を上げられるようにするために行うものであるから、海外に地域統括業務を行う子会社を設立して孫会社の株式を保有させる必要はなく、本社が株式を保有して地域統括業務を行えば足りるのであるから、あえて子会社にこれを行わせるのは、低い税率の適用を受けるためのものというほかない。

以上のとおり、B社は、株式の保有を「主たる事業」とするものと認められるから、事業基準を満たさないものである。したがって、措置法66条の6第1項が適用されることになり、本件各処分及び賦課決定処分は、いずれも適法である。

7. 一審と控訴審の相違点

一審と控訴審の判決の中間に平成22年改正があり、控訴審判決はその影響を受けている。それを図示と次のようになる。

一審

株式の保有を主たる事業とする考え方と、別個に B 社の事業が地域統括業務であるとする考え方がある。「主たる事業」を事業活動の実態に即して考え、地域統括会社の統括業務は経済的合理性を備えているため適用除外となり、タックスヘイブン対策税制の対象とならない。



改正

条文上、統括業務という文言を使い、株式保有業務から統括業務を除いた。



控訴審の判決

株式保有業務を広く解釈して統括業務を含めて定義した。

8. 検討

デンソーの子会社は、シンガポールで明らかに統括業務を行っていて、アジアでは重要な位置づけとなっている。第一審の判決のようにタックスヘイブン税制の適用除外に該当し、タックスヘイブン税制の対象にならないことは、言うまでもない。その後、平成22年度に税制の改正があり、株式等の保有から統括業務が除かれた。その結果、株式保有の概念が明確になった。名古屋地裁の判断は B がアジアの中でも統括事業としての役割を持ち経済的な影響が十分存在するとしている。条文上「株式保有」「主たる事業」の概念を正しく文理解釈したものである。したがって当然除外事項に該当し、タックスヘイブン対策税制の対象外となることになる。よって、名古屋地裁の判断を支持する。しかし、控訴審の判決では、株式保有の概念を広く解釈し、統括業務を含むとして、デンソーの子会社を適用除外から外した。明らかに第一審との整合性を欠く、誤った判断のように思われる。藤曲氏は、次のように述べている。

地域統括会社の統括業務のようなものを改正前条文における株式保有事業に含めて解釈することは、いわば後付けのようなもので改正前の条文の解釈としては合理的な解釈とはいえない。平成22年改正は条文操作上の技術として括弧書きで除外しているにすぎないともいえる。改正後の条件を満たすような地域統括会社の統括業務については、改正前の株式保有事業とは異なるものと考えらるべきである。以上の意味で一審判決の判断が条文解釈としては合理的なように思われる。

9. 名裁の裁決

(1) 争点

デンソー子会社 B は、株式保有業を主たる事業としているか。

争点1 B は、株式保有業を主たる事業としているか。

原 処 分 庁	請 求 人
<p>次のとおり、 B は、株式保有業を主たる事業としている。</p> <p>イ B の事業</p> <p>B は、日本標準産業分類でいうところの株式保有業、卸売業及びサービス業を営んでいる。</p> <p>事業とは、一般に一定の目的と計画に基づいて経営する経済的活動であると解されており、法人たる会社は企業として利益を上げる目的で計画的・経済的に活動を行うものであるから、そこでの行為は全て事業となる。また、そもそも株式は、これを保有又は運用することにより投資所得を得ることができるものであり、株式を保有することは、それが他の事業と関連するものであるか否かにかかわらず一つの事業になり得るといふべきである。</p> <p>そして、 B は株式の保有により所得を得ているから、仮に利益配当・キャピタルゲインを得ることを企図していなかったとしても、株式保有業を事業として営んでいるといえる。</p>	<p>次のとおり、 B は、株式保有業を主たる事業としていない。</p> <p>イ B の事業</p> <p>請求人のグループ会社間の集中生産・相互補完体制や金融システムの構築、運用等を行うことで、シンガポール内の生産拠点の事業活動を効率化・最適化することを可能とし、シンガポールにおける請求人グループ会社の発展に大いに貢献してきたものであり、 B の従業員は、間接部門等を除き、大半がこの地域統括事業に従事していたのであるから、<u>B の事業は地域統括事業である。</u></p> <p>そして、措置法の事業については、一定の活動ないし業務を伴うものと解するのが文言上も自然であるところ、 B は地域統括事業の一手段ないし機能として子会社の株式を保有しているものの、株式保有のための固定施設の賃借や B の従業員による具体的な株式保有業事はなく、株式保有に係る特段の活動ないし業務を行っていないのであるから、措置法上の株式保有業は行っていない。また、 B による請求人グループ会社の株式保有は、当該株式を保有・運用することによって利益配当・キャピタルゲインを得ることを企図するものではなく、 B が独立した事業として当該株式を保有していたものではない。</p>

	<p>原処分庁は、Bの各機能がそれぞれ事業を構成することを前提に、株式保有業、卸売業及びサービス業を営んでいるとの判断を行っているが、Bの各機能は相互に密接・関連しながら地域統括事業を構成するものであり、各機能の内容を単純に分解して三つに分類することは、Bの事業実態に反する。</p>
<p>ロ 主たる事業の判定方法</p>	<p>ロ 主たる事業の判定方法</p>
<p>いずれの事業が主たる事業であるかを判定するには、その事業年度における具体的・客観的な事業活動の内容から判定するほかはないのであるから、その事業活動の客観的結果として得る収入金額又は所得金額の状況、使用人の数、固定施設の状況等を総合的に勘案して判定すべきである。</p>	<p>いずれの事業が主たる事業であるかの判定に当たっては、適用除外制度の趣旨及び当該制度の保護する<u>経済合理性というものの性質に鑑み、当該特定外国子会社等の事業活動の実態に即して判定すべきである。</u></p>
<p>その際には、所得金額は企業の事業活動の結果を客観的に反映するものであり、企業活動の原資として重要な要素となるものである上、株式を保有するに当たっては、他の事業と異なり、使用人の数、固定施設等の必要性があるとはいえないことを勘案すれば、所得金額よりも、固定施設、使用人の数の多寡を重視すべきであるとはいえず、また、株式保有業の事業規模を適切に把握するために、収入金額や所得金額という金銭的な規模を示す判断要素を重視することには合理性がある。</p>	<p>その際には、<u>収入金額又は所得金額、使用人の数、固定施設の状況のみならず、各事業の関係性や目的等の要素をも考慮すべきであり、その評価に当たっては、名目・形式的な分類によって評価するのではなく、これらの要素を具体的・実質的に評価し、総合考慮すべきである。</u></p>
<p>他方、固定施設や従業員の数の多寡を重視すると、さしたる生産要素を要しない株式等の保有業と、多くの生産要素が投入された他の事業とを営む特定外国子会社については、いかに当該株式等の保有を通じて多額の収入や所</p>	<p>原処分庁は、主たる事業の判定に際し、収入金額又は所得金額の状況のうち、所得金額の状況で判断すべきである旨主張するが、費用は、事業活動の実態を反映する重要な要素の一つであって、これを判定要素から除外するのは不合理である。そして、株式保有業において、費用を観念できない場合には所得金額と収入金額とが一致するというだけのことであって、収入金額を判定要素から除外する理由にはならない。</p>

<p>得を得ていたとしても、およそ株式等の保有は主たる事業になりえず、このような解釈は不合理である。よって、株式保有業の事業規模を適切に把握するためには、収入金額又は所得金額の状況という要素を重視すべきである。</p> <p>そして、各事業年度におけるBの売上原価の売上げに対する割合は97%を占めること、株式保有業の収入には卸売業の売上原価に相当する費用を観念し得ないこと等を勘案すると、株式保有業と卸売業を収入状況で検討するのは適切でないことから、収入金額又は所得金額の状況のうち、所得金額の状況で判断すべきである。</p>	
<p>ハ Bの主たる事業(判定方法の当てはめ)</p> <p>Bに係る収入金額又は所得金額の状況、使用人の数の状況、固定施設の状況、資産の状況、公開情報を総合的に勘案すると、Bの主たる事業は株式保有業である。</p>	<p>ハ Bの主たる事業(判定方法の当てはめ)</p> <p>Bの収入金額又は所得金額の大半が地域統括事業の実質的な対価であったこと、地域統括事業と株式保有業との間にはBの事業目的等からして主従の関係が存在することを含め、各判定要素を総合的に勘案すれば、その主たる事業は地域統括事業である。</p>

(2) 裁決内容

租税特別措置法66条の6第1項に規定する特定外国子会社等に該当する請求人の子会社は、事業所において、地域関連会社に対するサービスに係る業務を行い、対価を収受しているから、サービス業を行っているということができるとともに、本件特定外国子会社は、地域関連会社の株式の一部を保有し、地域関連会社から配当金を収受しているから事業基準に特掲される株式保有業を行っているというべきである。

子会社の地域関連会社に対するサービスに係る業務と株式保有業務の収入金額及び所得金額の内容をみると、いずれもサービス料等による収入や配当収入という原価の

ない収入であるから、両者の収入金額及び所得金額は、それぞれの事業規模を比較するのに適した指標といえることができる。

子会社におけるサービス業及び株式保有業に係る収入金額又は所得金額の状況についてみると、子会社はその収入金額及び所得金額のおおむねを株式保有業から得ていると認められる。

株式保有業を担当業務とする使用人はおらず、すべての使用人がサービス業等に従事していることが認められるが、そもそも、株式保有業は、所在地国に特定外国子会社等の使用人がいなくても、行い得る事業であり、そのことこそが事業基準に株式保有業を特掲した趣旨であるから、使用人の数を重視して事業基準に係る主たる事業の判定を行うことは適当でない。

特定外国子会社等に係る主たる事業の判定は、事業活動の客観的な結果として得られた収入金額又は所得金額それぞれの事業活動に要する使用人の数や固定施設の状況等の具体的かつ客観的な事業活動の内容を総合的に勘案して判定すべきであり、子会社の主たる事業については、株式保有業と認めるのが相当である。

したがって、本事案は除外事業に該当せず、タックスヘイブン対策税制の対象となる。

10. 最高裁の判決内容

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。そして、B各事業年度において、B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えることはできない。

イ また、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・ヘイブンに所在して

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、B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。

ウ なお、平成22年法律第6号による租税特別措置法の改正によって、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、当該特定外国子会社等が他の外国法人の事業活動の総合的な管理及び調整を通じてその収益性の向上に資する業務を行う場合における当該他の外国法人として政令で定めるものの株式等の保有を行うものとして政令で定めるもの（平成22年政令第58号による改正後の租税特別措置法施行令第39条の17第4項に定める統括業務を行う同条3項各号に掲げる要件を満たす統括会社）を株式等の保有を主たる事業とするものから除外することとされた（前記改正後の租税特別措置法66条の6第3項）が、これによって事業基準を満たすこととなる統括会社は、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、B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。

エ 以上によれば、B各事業年度において、Bの行っていた地域統括業務は、措置法66条の6第3項にいう株式の保有に係る事業に含まれるものということとはできない。

(3)ア 次に、措置法66条の6第3項及び4項にいう主たる事業は、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。

イ これを本件についてみると、B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、B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、本件現地事務所で勤務する従業員の多くが

地域統括業務に従事し、B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、B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、B各事業年度においては、地域統括業務が措置法66条の6第3項及び4項にいうBの主たる事業であったと認めるのが相当である。よって、Bは、B各事業年度において事業基準を満たすといえる。

(4) そして、前記3(2)の事実関係等によれば、B各事業年度において、Bは本店所在地であるシンガポールにおいて地域統括業務に係る事業を行うのに必要と認められる固定施設を有していたこと、株主総会及び取締役会の開催、役員の職務執行並びに会計帳簿の作成及び保管がいずれも同国において行われるなど、Bが本店所在地において事業の管理、支配及び運営を自ら行っていたこと、地域統括業務に係る事業は、措置法66条の6第4項1号に掲げる事業のいずれにも該当せず、Bはその事業を主としてシンガポールにおいて行っていたことがそれぞれ認められるから、Bは、前記2(2)②から④までの各要件に係る基準を満たすといえる。

したがって、上告人は、BにつきB各事業年度において適用除外要件を全て満たし、本件各事業年度において措置法66条の6第1項の適用が除外されるから、事業基準を満たさないことを理由に同項を適用してされた本件各処分(ただし、平成21年3月期の法人税の再更正処分については確定申告に係る所得の金額を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金の額を下回る部分)はいずれも違法というべきである。

日本経済新聞平成29年10月25日付で以下の内容が公表された。

判決理由で、子会社には東南アジア諸国連合(ASEAN)地域の事業を効率化する目的があり、活動に経済合理性があったと指摘。「財務や物流改善などの業務は多岐にわたり、相当の規模と実体があった」と述べ、課税処分は違法と結論づけた。判決はまた、対策税制で子会社の「主な事業」が何かを判断する基準についての「事業活動の収入や所得、人数、店舗、工場などの状況を総合的に考慮するのが相当」との初判断を示した。判決によると、シンガポール子会社は現地事務所があり、20人以上の従業員が地域統括業務を担当。税引き前利益の8～9割は株の配当が占める一方、地域の物流を改善する業務の売上額が収入の約85%に上った。

最高裁判決は、租税回避地の子会社が課税対象となるかどうかを左右する「主な事業」の判断基準を初めて示した。筑波大の大野雅人教授(租税法)は「企業の海外進出が広がるなか、最高裁が基準を示したことは意義がある」と話す。タックス

ヘイブン対策税制は1978年に導入された。日本企業が法人税率が低い租税回避地に利益を集めて法人税を圧縮するのを防ぐ制度だ。課税対象の線引きで重視されるのは、子会社の活動に経済合理性があるかどうか。国内でも可能な事業をあえて低税率国で行えば、租税回避が目的と捉えられるからだ。具体的には、子会社の「主な事業」が株式や債券の保有、船舶・航空機の貸し付けにとどまる場合などに課税対象となる。24日の最高裁判決は、事業活動の収入、従業員の人数などを踏まえて判断すべきだとした。国税庁によると、対策税制の対象となる子会社などを持つ日本企業はこの10年間で7割強増え、2015事務年度で1613社に上る。

11. 検討

最高裁判決の内容は、予想したとおり納税者勝訴となりタックスヘイブン対策税制の立法趣旨に合致した満足のいく結果となった。この判決により名古屋高裁の判決が棄却されることになる。このことにより海外へ進出する日本企業は、税制について予測可能性と法的安定性が確保されることになった。

12. 平成22年度改正が行われた後の名古屋高等裁判所の判決にいかに関及したか

租税特別措置法第66条の6第3項の改正は、平成23年6月22日に、「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢等に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律」(以下、「切り出し法」)が成立し、同年6月30日に公布・施行された。改正は、内国法人の平成23年4月1日以後に終了する事業年度において、特定外国子会社等の合算対象とされる金額(その特定外国子会社等の平成22年4月1日以後に開始する事業年度分に係るものに限られる。)につき合算課税を行う場合について適用される。

したがって、平成20年3月期および平成21年3月期の判決を行うにあたって遡及してはならない。しかし、納税者に利益を及ぼす場合であれば、遡及することもあり得る。金子宏教授は遡及について次のように述べている。

租税法の分野で特に問題となるのは、遡及立法、すなわち公布の日より前にさかのぼって適用される立法の可否である。過去の事実や取引から生ずる納税義務の内容を、納税者の利益に変更する遡及立法は許される、と解してよい。しかし、それを納税義務者の不利益に変更する遡及立法は、原則として許されないと解すべきであろう。人々は、現在妥当している租税法規に依拠しつつ—すなわち、現在の法規に従って課税が行われることを信頼しつつ—各種の取引を行うのであるから、後になってその信頼を裏切るとは、租税法律主義の狙いである予測可能性や法的安定性を害することになる。憲法は、この点について明文の定めをおいていないが、憲法84条は納税者の信頼を裏切るような遡及立法を禁止する趣旨を含んでいる、と解すべきである。

第2次デンソー事件

1. はじめに

検討する裁判例(名古屋地裁、平成29年1月26日は、株式会社デンソー(原告)のシンガポール子会社(A)に対するタックスヘイブン対策税制の適用の有無が争われた事案である。第1次デンソー事件では、除外事項の中で「株式の保有」を「主たる事業」とするものかどうか争点であった。第2次デンソー事件では、「主たる事業」が「株式の保有」事業であるか否かが争点であった。いずれにしても「株式保有」の意義をめぐる問題であった。

2. 事案の概要

前提条件

- (1) 原告及びAの株式保有関係
第1次デンソー事件と同じ

- (2) 原告の確定申告

原告の確定申告

- ア 原告は、平成22年6月30日、処分行政庁に対し、平成22年3月期の法人税について、確定申告書を提出した。
- イ 原告は、平成23年6月30日、処分行政庁に対し、平成23年3月期の法人税について、確定申告書を提出した。
- ウ 原告は、前記ア及びイの各確定申告書のいずれにおいても、措置法66条の6第1項の適用が除外されることを前提に、原告の所得金額の計算をしていた。

概要

本件は、内国法人である原告が、平成21年4月1日から平成22年3月31日まで及び同年4月1日から平成23年3月31日までの各事業年度（以下、それぞれ「平成22年3月期」及び「平成23年3月期」といい、併せて「本件各事業年度」という。）の法人税の各確定申告をしたところ、処分行政庁から、租税特別措置法（平成22年3月期においては平成21年法律第13号による改正前のもの、平成23年3月期においては平成22年法律第6号による改正前のもの。以下、これらを併せて「措置法」という。）66条の6第1項により、シンガポール共和国（以下「シンガポール」という。）において設立された原告の子会社であるA（以下「A」という。）の課税対象留保金額に相当する金額が原告の本件各事業年度の所得金額の計算上益金の額に算入されるなどとして、平成24年6月22日付けで本件各事業年度の法人税の更正処分及び平成23年3月期の法人税に係る過少申告加算税賦課決定処分を受けた上、平成25年9月10日付けで本件各事業年度の法人税の再更正処分及び平成23年3月期の法人税に係る過少

申告加算税賦課決定処分を、平成26年3月28日付けで本件各事業年度の法人税の再々更正処分及び平成23年3月期の法人税に係る過少申告加算税賦課決定処分を受けたため、上記各更正処分、各再更正処分、各再々更正処分及び各賦課決定処分（以下、上記各処分を全て併せて「本件各処分」という。）のうち原告主張金額を超える部分の取消しを求める事案である。

3. 争点

争点（本案の争点）

措置法66条の6第1項の適用の有無（原告の主位的主張に関するもの。本件各事業年度に共通の争点）

Aの「主たる事業」（措置法66条の6第3項括弧書き）が「株式の保有」事業（以下「株式保有業」という。）であるか否か。

4. 争点に関する当事者の主張

(1) （国・行政処分庁）の主張

①株式保有の意義

我が国のタックスヘイブン対策税制は、全ての業種を三つに分類した上で、株式保有業等を行う外国子会社等については、仮に実体があっても他の適用除外基準を初めから考えないものとして制度設計がされたところ（事業基準）、これと米国等の制度の規制内容等を併せ鑑みると、我が国は、このような受動的な事業に基づく所得（受動的所得）を得る業種については、その業種の事業実体の有無にかかわらず規制対象として捕捉するために、事業基準を設けたというべきである。このことは、同項括弧書きが、同条4項を適用する前提として、そもそも適用除外が受けられない業種として、株式保有業を主たる事業とする特定外国子会社等を初めから同項の適用を判断すべき特定外国子会社等から除外するという条文構造に現れており、上記税制の立案担当者（以下、単に「立案担当者」という。）も、株式保有業の典型的なものとして、持株会社及び投資会社を摘示し、株式保有業という事業には、わざわざタックスヘイブンに子会社を設立して行うための経済的な合理性、必要性がなく、国内からでも十分に営むことのできるものであると説明しており、株式保有業は、配当所得を稼得する事業として理解される。

事業基準は、その対象となる事業の性格上、我が国において十分に行うことができ、その地において行うことにつき積極的な経済合理性を見いだし難く、むしろ、特定外国子会社等に対する所得の付け替えに利用しやすいものであることから、株式保有業等を主たる事業とする特定外国子会社等について、配当等の所得を得る点に株式保有業の本質があると捉えられていたと理解される。

株式保有業は、「株式の保有」によって利益を得る事業であり、その活動によって利益配当やキャピタルゲインを得る業態であることが当初から想定されていた。そうすると、株式等の保有を事業として営む場合には、当該事業においてかかる配当等を得るための諸活動が行われることもまた、当然に想定されているというべきであり、これを株式保有業の一部をなす事業活動と評価できる。

以上の点に鑑みると、タックスヘイブン対策税制において想定されていた株式保有業という業態は、株式の保有及び子会社に対する積極的な関与等を通じて配当等による収益稼得を目的とした事業と評価できるから、子会社から配当を得るに当たり、その配当を増加させるために行われた活動もまた、その事業の一内容に含まれるということが出来る。

② 税法上の統括業務と原告が主張する A が行っていた地域統括業務

特定外国子会社等の被統括会社に対する業務である税法上の統括業務が、被統括会社の株式等の保有を前提とした業務であることは明らかである。

平成22年改正措置法66条の6第3項は、主たる事業が「株式等の保有」である統括会社で、被統括会社に対する統括業務を行うものについては、事業基準により適用除外規定の適用対象とならない特定外国子会社等から除く旨規定しているところ、これは、当該統括会社の主たる事業が「株式等の保有」であることを念頭に規定されたものである。したがって、統括業務を行っていることをもって、主たる事業が株式保有業でないと判断することはできない。

さらに、税法上の統括業務は、「業務」と規定され、「事業」と規定されていない以上、税法上の統括業務が「事業」として認められていないことは明らかであって、主たる事業の判定の対象とならないことは、条文上明らかである。なお、原告が主張する統括業務の意義は明らかではない。

以上の点に鑑みると、株式保有業は、税法上の統括業務を行うことを前提とするものであって、税法上の統括業務を行っていることは、主たる事業が株式保有業であることを否定する理由とはならない。

Aの地域統括に係る業務は、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であって、相互に密接に関連し合い、有機的一体として機能するものであり、このような業務は、支配とそれに関する業務といえ、また、契約によって子会社にサービスを提供するものであるから、持株会社の業務の一環として行われているものにすぎず、株式保有業に含まれるべき業務である。

(2) 原告の主張

① 株式保有業の意義

措置法66条の6第3項括弧書きの「株式《中略》の保有《中略》を主たる事業とするもの」に該当するためには、単に株式を保有しているのみならず、株式を保有することによって何らかの経済活動を自己完結的に行っていることを意味していると解するのが、文理解釈上、最も自然である。

また、上記「主たる事業」の判定については、当該特定外国子会社等の事業活動の実態に即して、事業相互の関係性や事業の目的等といった事情を含めた種々の要素を総合的に勘案して判定すべきであって、子会社に対する支援活動を行う特定外国子会社等においては、収入金額や所得金額という金額的な規模を示す判断要素を重視して判定すべきものではない。

② 本件においてAが行っていた地域統括業務

Aは、子会社の株式を単に保有していただけで、租税回避の目的がないことは明らかであるから、このような株式の保有そのものは、「事業」には該当しない。

地域統括事業は、必ずしも被統括会社の株式を保有することを当然の前提とするものではなく、地域統括会社が被統括会社の株式を保有しない事例も数多く存在するところ、このような場合、地域統括事業の対価は、配当以外の形となり、株式保有業に含まれる関係にはない。Aの何十人ももの従業員が、ASEANにおける事業拡大のためにいかにして生産体制を運営していくかに頭を悩ませ、パートナーや子会社、顧客その他の取引先等と連絡を取り、また、実際に現地に赴いて直接協議や交渉等を行っているのであって、そうした事業活動の実態に即して「主たる事業」が判断されなければならない。特定外国子会社等が行っている実質的な能動的活動実態が一つの「事業」を構成する場合にも、当該事業が現地で営まれた結果、子会社の利益が高まり、配当が増加することになったという間接的な関連性を捉えて、これが受動的性格を有する株式保有業であると結論付けるのは、相当ではない。

各事業年度において、Aは、株式の保有を主たる事業（措置法66条の6第3項括弧書き）とするものではなく、事業基準を満たすというべきである。

したがって、Aは、事業基準及び所在地国基準を満たし、実体基準及び管理支配基準も満たすから、原告には本件各事業年度において措置法66条の6第1項の適用が除外される。

5. 裁判所の判断（名古屋地裁）

①2007事業年度及び2008事業年度当時、A社は、シンガポールに現地事務所を構え、現地に在住する日本人の代表取締役と現地勤務の従業員34、5人の態勢で職務に当たっていたところ、これら従業員の大半は、地域統括業務に従事し、株式保有業務に従事している者は1人もいなかったこと、②A社は、シンガポールの事務所を賃借し、事務

用什器備品、車両、コンピューター等の有形固定資産を保有してその業務に供していたところ、これら有形固定資産は、全て株式保有業務以外の業務に使用されており、地域統括に関わる業務に供されているものが大半を占めていたこと、③①及び②の状況は、本件各事業年度においても変わることはなかったこと、④A社の地域統括業務の中の物流改善業務に関する売上額は、2010事業年度では、収入金額の約85%に上っていたこと、⑤A社の設立目的は、そもそも地域統括業務を行うことであったこと、⑥A社は、その設立以来、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ために順次業務を拡大し、本件各事業年度には、地域統括に係る業務内容は、地域企画、調達、財務などといった多方面にわたるものとなっていたこと、⑦本件各事業年度当時、A社は、多岐にわたる地域統括業務を行っていたこと、⑧これらA社の地域統括業務によって集中生産・相互補完体制の構築・維持・発展が図られた結果、グループ会社全体に原価率の大幅な低減による利益がもたらされ、これがA社の被統括会社からの配当収入の中に相当程度反映されることとなったこと等を指摘することができる。

これら諸点に照らすと、本件各事業年度において、A社の主たる事業は、株式保有業ではなく、地域統括事業であったことは明らかというべきである。

特定外国子会社等が株式の保有に係る事業の他に実体的な事業活動をしており、これを当該国において行うことに十分な経済合理性がある場合は、当該事業が主たる事業であるかどうかを検討しなければならないのは当然のことであり、たとえ株式の配当による所得金額が大きいとしても、株式保有以外の実体的な事業活動が現実に行われており、当該事業活動に相応の経営資源が投入されている場合には、事業基準を満たすと解することこそが、タックスヘイブン対策税制の制度趣旨にかなうものというべきである。

A社は、適用除外要件である事業基準、所在地国基準、実体基準及び管理支配基準をいずれも満たすから、原告には、本件各事業年度において、措置法66条の6第1項の適用が除外されることになる。

6. 大淵中央大学名誉教授は、「税経通信」2012年10月号で<目的論的解釈による適用除外の可否>について次のように述べている。

租税法規は、多数の納税者間の税負担の公平を図る観点から、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、文理解釈によっては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・目的に照らしてその意味内容を明らかにする目的論的解釈が行われるべきであって、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うべきではないと解される。

尚、適用除外事項に対する矛盾を次のように指摘している。

来科加工貿易のタックス・ヘイブン対策税制適用の是非について、平成21年5月28日の東京地裁の判決の中で来科加工貿易の経済的合理性について、次のように述べている。

タックス・ヘイブン国に設立された子会社が、その地で事業を行うことに十分な経済的合理性があるにもかかわらず、所定の適用除外基準に該当しない場合には、タックス・ヘイブン対策税制が適用される矛盾がある。本来、来科加工貿易には、十分な経済的合理性が認められるから、この取引が実質的には卸売業ではなく製造業であると認定されたとしてもタックス・ヘイブン対策税制は適用されないという制度が、そのタックス・ヘイブン対策税制である。

7. 検討

デンソーの子会社はシンガポールで地域統括会社として機能し、経済的合理性を持っていることは言うまでもない。平成25年12月2日の名裁と平成28年2月10日の名古屋高裁では国側が勝訴した訳であるがいずれも租税回避を意図したものではなく、タックス・ヘイブン対策税制の趣旨とは異なった結果となってしまった。第1次デンソー事件(平成20年3月期、平成21年3月期)、第2次デンソー事件(平成22年3月期、平成23年3月期)は、平成20年3月期から平成23年まで4年間にわたって法廷での争いとなった。いずれも「株式保有」「主たる事業」の概念が争われた。名古屋高裁の判断は、平成22年の改正の趣旨とは反対に、予測可能性と法的安定性がいっそう害される結果となったことは残念である。しかし、第2次デンソー事件で納税者勝訴となり、正しい文理解釈が行われ予測可能性と法的安定性が確保された。

8. 関係法令

1 21年改正前措置法第66条の6《内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入》

- (1) 第1項は、次に掲げ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の所在する国又は地域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から留保したものとして、所定の方法により、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等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その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数に対応するものとしてその株式等の請求権の内容を勘案して所定の方法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、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る。

そして、第1項第1号は、同項の規定する内国法人について、その有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等の数の当該外国関係会社の発行済株式等の総数のうちに占める割合が100分の5以上である内国法人とする旨規定している。

- (2) 第2項第1号は、外国関係会社について、外国法人で、その発行済株式又は出資の総数又は総額のうちに内国法人等が有する直接及び間接保有の株式等の数の合計数又は合計額の占める割合が100分の50を超えるものをいう旨規定している。
- (3) 第3項は、第1項各号に掲げる内国法人に係る特定外国子会社等（株式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式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を除く。（以下、この主たる事業が株式保有業等には該当しないという要件を「事業基準」という。））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その主たる事業を行う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し（以下、この要件を「実体基準」という。）、かつ、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（以下、この要件を「管理支配基準」という。）場合（以下「固定施設を有するものである場合」という。）における第1項の規定の適用については、同項中「調整

を加えた金額」とあるのは、「調整を加えた金額から当該特定外国子会社等の事業に従事する者の人件費として政令で定める費用の額の100分の10に相当する金額を控除した金額」とする旨規定している。

- (4) 第4項は、第1項及び前項の規定は、第1項各号に掲げる内国法人に係る前項に規定す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固定施設を有するものである場合であって、各事業年度においてその行う主たる事業が、次の各号に掲げる事業のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める場合に該当するときは、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、適用しない旨規定している。

そして、第4項第1号は、卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業又は航空運送業に該当する場合は、その事業を主として当該特定外国子会社等に係る第40条の4《居住者に係る特定外国子会社等の留保金額の総収入金額算入》第1項各号に掲げる居住者、当該特定外国子会社等に係る第1項各号に掲げる内国法人、当該特定外国子会社等に係る第68条の90《連結法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入》第1項各号に掲げる連結法人その他これらの者に準ずる者として政令で定めるもの以外の者との間で行っている場合として政令で定める場合に該当するとき、第4項第2号は、前号に掲げる事業以外の事業に該当する場合は、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場合として政令で定める場合に該当するときとする旨それぞれ規定している。

租税特別措置法（平成23年法律第82号による改正後、平成27年法律第9号による改正前のもの）

66条の6第3項

第1項の規定は、同項各号に掲げる内国法人に係る特定外国子会社等で、株式等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式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権を含む。）若しくは著作権（出版権及び著作権隣接権その他これに準ずるものを含む。）の提供又は船舶若しくは航空機の貸付け（次項において「特定事業」という。）を主たる事業とするもの〔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、当該特定外国子会社等が他の外国法人の事業活動の総合的な管理及び調整を通じてその収益性の向上に資する業務として政令で定めるもの（以下この項において「統括業務」という。）を行う場合における当該他の外国法人として政令で定めるものの株式等の保有を行うものとして政令で定めるもの（以下この項において「事業持株会社」という。）を除く。〕以外のものが、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その主たる事業（事業持株会社にあつては、統括業務とする。以下この項において同じ。）を行

う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し、かつ、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場合であつて、各事業年度においてその行う主たる事業が次の各号に掲げる事業のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める場合に該当するときは、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金額については、適用しない。

- 1号 卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業又は航空運送業
その事業を主として当該特定外国子会社等に係る第40条の4第1項各号に掲げる居住者、当該特定外国子会社等に係る第1項各号に掲げる内国法人、当該特定外国子会社等に係る第68条の90第1項各号に掲げる連結法人その他これらの者に準ずる者として政令で定めるもの以外の者との間で行っている場合として政令で定める場合
- 2号 前号に掲げる事業以外の事業 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（当該国又は地域に係る水域で政令で定めるものを含む。）において行っている場合として政令で定める場合

第三十九条の十七 法第六十六条の六第三項に規定する政令で定める業務は、同条第一項に規定する特定外国子会社等（以下第七項までにおいて「特定外国子会社等」という。）が被統括会社（次項に規定する被統括会社をいう。以下この項において同じ。）との間における契約に基づき行う業務のうち当該被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るもの（当該事業の遂行上欠くことのできないものに限る。）であつて、当該特定外国子会社等が二以上の被統括会社に係る当該業務を一括して行うことによりこれらの被統括会社の収益性の向上に資することとなると認められるもの（以下この条において「統括業務」という。）とする。

2 法第六十六条の六第三項に規定する政令で定める他の法人は、次に掲げる法人で、当該法人の発行済株式等のうちに特定外国子会社等（当該法人に対して統括業務を行うものに限る。以下この項において同じ。）の有する当該法人の株式等の数又は金額の占める割合及び当該法人の議決権の総数のうちに当該特定外国子会社等の有する当該法人の議決権の数の占める割合のいずれもが百分の二十五（当該法人が内国法人である場合には、百分の五十）以上であり、かつ、その本店所在地国にその事業を行うに必要と認められる当該事業に従事する者を有するもの（以下この条において「被統括会社」という。）とする。

一 当該特定外国子会社等及び当該特定外国子会社等に係る法第六十六条の六第一項各号に掲げる内国法人並びに当該内国法人が当該特定外国子会社等に係る間接保有の株式等（同条第二項第三号に規定する間接に有するものとして政令で定める外国法人の株式の数又は出資の金額をいう。以下この号及び第九項第四号において同じ。）を有する場合における当該間接保有の株式等に係る前条第三項第一号に規定する他の外国法人又は同項第二号

に規定する他の外国法人及び出資関連外国法人（以下この項において「判定株主等」という。）が法人を支配している場合における当該法人（以下この項において「子会社」という。）

二 判定株主等及び子会社が法人を支配している場合における当該法人（次号において「孫会社」という。）

三 判定株主等並びに子会社及び孫会社が法人を支配している場合における当該法人

3 法人税法施行令第四条第三項の規定は、前項各号に掲げる法人を支配している場合について準用する。

4 法第六十六条の六第三項に規定する政令で定める特定外国子会社等は、一の内国法人によつてその発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されている特定外国子会社等で次に掲げる要件を満たすもの（以下この条において「統括会社」という。）のうち、株式等の保有を主たる事業とするもの（当該統括会社の当該事業年度終了の時ににおいて有する当該統括会社に係る被統括会社の株式等の当該事業年度終了の時ににおける貸借対照表に計上されている帳簿価額の合計額が当該統括会社の当該事業年度終了の時ににおいて有する株式等の当該貸借対照表に計上されている帳簿価額の合計額の百分の五十に相当する金額を超える場合で、かつ、当該統括会社の当該事業年度終了の時ににおいて有する当該統括会社に係る外国法人である被統括会社の株式等の当該事業年度終了の時ににおける貸借対照表に計上されている帳簿価額の合計額の当該統括会社の当該事業年度終了の時ににおいて有する当該統括会社に係る被統括会社の株式等の当該貸借対照表に計上されている帳簿価額の合計額に対する割合又は当該統括会社の当該事業年度における当該統括会社に係る外国法人である被統括会社に対して行う統括業務に係る対価の額の合計額の当該統括会社の当該事業年度における当該統括会社に係る被統括会社に対して行う統括業務に係る対価の額の合計額に対する割合のいずれかが百分の五十を超える場合における当該統括会社に限る。）とする。

一 当該特定外国子会社等に係る複数の被統括会社（外国法人である二以上の被統括会社を含む場合に限る。）に対して統括業務を行つていること。

二 その本店所在地国に統括業務に係る事務所、店舗、工場その他の固定施設及び当該統括業務を行うに必要と認められる当該統括業務に従事する者（専ら当該統括業務に従事する者に限るものとし、当該特定外国子会社等の役員及び当該役員に係る法人税法施行令第七十二条各号に掲げる者を除く。）を有していること。