

みずほ銀行事件の検証

公認会計士・税理士 霞 晴久
日本税制研究所代表理事・税理士 朝長 英樹

➤ みずほ銀行事件

(第一審)東京地裁令和3年3月16日判決(平成31年(行ウ)第42号)(裁判官:清水知恵子・

川山泰弘・釜村健太)・・・みずほ銀行敗訴

(控訴審)東京高裁令和4年3月10日判決(令和3年(行コ)第96号)(裁判官:鹿子木

康・頼晋一)・・・みずほ銀行勝訴

(上告審)最高裁令和5年11月6日判決(令和4年(行ヒ)第228号、第229号)(裁判

官:草野耕一・三浦守・岡村和美・尾島明)・・・みずほ銀行敗訴

はじめに	1
1. 事案の概要	2
2. 裁判所の判決	2
(1) 第一審の判決	2
(2) 控訴審の判決	3
(3) 最高裁の判決	4
3. 検討	6
(1) 平成21年度税制改正に関する国側の主張の確認	7
(2) 平成21年度税制改正に関するみずほ銀行側の主張の確認	8
(3) 本件の検証	9
① 平成21年度税制改正の立法過程の検証	10
② 平成21年度税制改正によって本税制に生じた問題の分析	15
最後に	18

はじめに

みずほ銀行事件においては、納税者側の主張は、平成17年度税制改正による本税制の改正を抛り所としていると言ってよいものとなっていますが、みずほ銀行事件は、同改正によって課税されるようになったものではなく、平成21年度税制改正による本税制の改正によって課税されるようになったものであり、国側も、同改正を抛り所として課税されると主張しています。

このため、みずほ銀行事件においては、本来は、平成21年度税制改正による本税制の改正の違憲立法審査を求めるべきであり、それを争点とするべきであったと考えられます。

1. 事案の概要

本件は、銀行業を営む内国法人であるみずほ銀行(原告・控訴人・被上告人)が、英領ケイマン諸島に資金調達のために設立した二つの特別目的会社(MHCB及びMHBK。以下、「本件各子SPC」といいます。)について、麹町税務署長(被告・被控訴人・上告人)から、特定外国子会社等として合算課税の対象となるとして課税処分を受けたため、みずほ銀行がこれを不服として当該処分の取消しを求めた事案です。

みずほ銀行の行った資金調達スキームは、銀行法上の自己資本比率規制に対応するためのものであり、租税回避を意図したものではありませんでした。

この資金調達スキームにおいては、みずほ銀行の親会社であるみずほフィナンシャルグループが発行済株式の100%を保有するケイマンの特別目的会社(以下、「MCI」といいます。)¹が優先出資証券を発行して投資家から資金を調達し、みずほ銀行が発行済株式の100%を保有するケイマンの本件各子SPCが優先出資証券を発行してMCIから資金を調達して、本件各子SPCは、劣後ローンによりみずほ銀行に資金を貸し付ける、ということになっていました。

本件各子SPCは、みずほ銀行から利息収入を得るものの、それを原資としてMCIに配当を支払うため、留保した利益は殆どない状態になっていました。

そして、本件各子SPCにおいては、本件の課税が行われた事業年度の期中で、全ての優先出資証券が償還されていました。

このため、みずほ銀行は、合算課税による課税対象金額が0円となると主張しました。

一方、国は、当時の租税特別措置法施行令39条の16第2項1号により、株式保有割合の算定時期は事業年度終了の時と定められていたことから、事業年度終了時に発行されていたのはみずほ銀行が保有する普通株式のみであり、その株式保有割合は100%であって、本件各子SPCの所得の金額の全額が適用対象金額となると主張しました。

2. 裁判所の判決

(1) 第一審の判決

本件の第一審である東京地裁は、「本件各子SPC事業年度に係るみずほ銀行の本件保有株式等割合は100%であり、本件各子SPCの同事業年度に係る適用対象金額の全額が課税対象金額となり、これに相当する金額がみずほ銀行の本件事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されるべきものであるから、本件各処分はいずれも適法」と判示しました。

¹ みずほ銀行に対する本税制による課税の適否等を考えるに当たっては、MCIの存在を考慮する必要はありません。

そして、東京地裁は、「措置法 66 条の6第1項所定の要件を満たす場合には、同条3項所定の適用除外要件を満たす場合を除き、租税回避の目的・実態の有無や当該特定外国子会社等の所在国・地域における事業の経済的合理性の有無等にかかわらず、同条1項が適用されるというべきであり、本件においてみずほ銀行が主張するような、本件各子SPCを用いた本件資金調達スキームが租税回避を目的としたものでないことや、これと同様の資金調達スキームがパーゼルⅡに対応するための合理的な方法として邦銀において当時広く採用されていたことなどの事情は、仮にこれらの事情が認められるとしても、同条1項の適用の可否を左右するものではない」として、みずほ銀行の請求を棄却しました。

みずほ銀行は、これを不服として控訴しました。

(2) 控訴審の判決

控訴審である東京高裁は、まず、平成 17 年度税制改正によって、請求権等勘案合算割合を用いて合算課税をする仕組みが導入された趣旨につき、「持株割合によって上記の支配力を把握するだけでは、外国子会社が剰余金の配当等の経済的な利益の給付を請求する権利の内容が異なる株式等を発行し持株割合と異なる割合で剰余金等の配当を行う場合には租税回避を十分に阻止できないなどの問題があったことから、上記の経済的な利益の給付を請求する権利の内容も勘案し、その権利に基づき受け取ることができる剰余金の配当等の額の割合(以下「利益持分割合」という。)によって上記の支配力を適正に把握できるようにした」と判示しました。

さらに、東京高裁は、「本件資金調達スキームが利用された経緯、目的、仕組みからして、控訴人が本件各子SPCの当期純利益から剰余金の配当等を受け得ること、言い換えれば、その当期純利益に対して支配力を有すると評価されるような処理はもともと想定されておらず、現に本件各子SPC事業年度においても、上記の仕組みに従って、本件各子SPCの当期純利益を上回る金額が期中に持株SPCに配当されており、事業年度全体を通じてみても、また、期末時点についても、控訴人が上記当期純利益(適用対象金額は同額である。)に対して支配力を有していたとは認められない」ことから、「本件資金調達スキームにおける本件各子SPC事業年度の処理において、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タックス・ヘイブン対策税制の合算課税の合理性を基礎付け、正当化する事情は見いだせないし、また、上記処理に租税回避の目的があることも、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ない。」と判示しました。

そして、東京高裁は、本件各処分等につき、国が、「措置法施行令 39 条の 16 第 1 項、2 項の規定を形式的に適用して、本件各子SPCの適用対象金額の全額が課税対象金額としてみずほ銀行の本件事業年度の所得の金額の計算上益金に算入されることなどを理由として、本件各処分を行ったものである。」と結論付けました。

このようにして、控訴審は、一転して、みずほ銀行の逆転勝訴となりました。

これに対し、国は、最高裁に上告受理申立てを行いました。

(3) 最高裁の判決

最高裁は、上記(2)の控訴審判決に対し、本税制の基本規定である租税特別措置法 66 条の6第1項の規定を「本件委任規定」と定義し、また、本税制の適用場面において、内国法人の所得に合算すべき金額を計算する規定である租税特別措置法施行令 39 条の 16 第 1 項を「本件規定」と定義し、「本件では、(中略)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どうかの問題となる」と問題提起した上で、次のように判示しました。

i 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

本件委任規定は、私法上は特定外国子会社等に帰属する所得を当該特定外国子会社等に係る内国法人の益金の額に合算して課税する内容の規定である。これは、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される。

また、本件委任規定は、課税対象金額について、内国法人の有する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計算すべきものと規定するところ、これは、請求権に基づき受け取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ことを目的とするものと解される。

そして、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、適用対象金額に乗ず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できる。

ii 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

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、みずほ銀行に対して合算課税がされることとなる。

もともと、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（平成 27 年法律第 9 号による改正前の法人税法 23 条の 2 第 1 項等）、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みずほ銀行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。

本件各子会社の利益に関して過剰課税が発生する余地が生ずることとなったのは、いわゆる外国子会社受取配当益金不算入の制度の導入に伴う平成 21 年の関係規定の改正によって、合算課税の基礎となる金額（適用対象金額）から、特定外国子会社等がその株主に支払った配当を控除することができなくなったためであるところ、その改正に係る改正法の施行の時から本件優先出資証券の償還がなされた平成 27 年 6 月 30 日までの間には 6 年余りの期間があった。しかも、本件優先出資証券の償還は本件各子会社（実質的には被上告人とみてよいであろう。）の任意の判断によりなされたものであるから、被上告人において、上記償還に当たって、任意償還がもたらす税効果を検討し、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ることによって合算課税を回避することは、さしたる取引費用をかけることもなく容易にできたはずである（法廷意見第 2 の 2（2）参照）。

最高裁は、以上のように判示して控訴審判決を覆し、国の課税処分を適法と認めたため、国側の逆転勝訴が確定しました。

3. 検討

本件は、特定外国子会社等に該当する外国子会社に留保所得金額がないにもかかわらず発生所得金額があるとして、みずほ銀行に対する本税制の適用が是認された事案ということになります。

本税制は、昭和 53 年に創設され、平成 21 年度税制改正の前までは、特定外国子会社等有する留保所得金額を益金の額に算入する制度とされていました。

しかし、平成 21 年度税制改正により、間接外国税額控除制度を廃止して外国子会社配当益金不算入制度を導入したことを契機として、留保所得金額に課税をする仕組みから発生所得金額に課税をする仕組みに変更されました。

平成 21 年度税制改正によって本税制の仕組みがこのように改正されたことで、従前は、本件のように留保所得金額がないために益金の額に算入する金額がないとされていたものであっても、同改正後は、発生所得金額があるために益金の額に算入する金額があるとされるようになりました。

このため、本件は、平成 21 年度税制改正によって課税されるようになったものということになります。

国側は、第一審の時から、この平成 21 年度税制改正を根拠として、課税が適法ないし正当であると繰り返し主張し続けています。

これに対し、みずほ銀行側は、第一審の時から、この平成 21 年度税制改正にはあまり触れず、請求権等勘案合算割合を用いて合算課税をする仕組みが導入された平成 17 年度税制改正を根拠として、課税が違法ないし不当であると繰り返し主張し続けています。

このように、本件においては、国側が平成 21 年度税制改正を根拠として課税が適法ないし正当であるという主張を行い、他方、みずほ銀行側が平成 17 年度税制改正を根拠として課税が違法ないし不当であるという主張を行うという状態となっていたわけですが。

本件の争点は、内国法人に係る特定外国子会社等の課税対象金額の計算等について定める旧租税特別措置法施行令 39 条の 16 第 1 項が旧租税特別措置法 66 条の 6 第 1 項の「政令で定めるところにより計算した金額」という政令委任の範囲を逸脱したものであるかどうかということとされていますが、この争点の設け方は、みずほ銀行側の上記の主張を反映したものです。

しかし、本件は、平成 17 年度税制改正によって課税されるようになったものではなく、同改正後の平成 21 年度税制改正によって課税されるようになったものですから、本来は、平成 17 年度税制改正に言及する必要など全くなく、平成 21 年度税制改正による発生所得金額に課税するという仕組みに改める法律改正自体の内容が争点とされるべきであったと考えられます。

つまり、本件に関しては、争点の設け方から既に適切ではなかったということです。

以下、まず、（1）と（2）において、平成 21 年度税制改正に関する国側とみずほ銀行側のそれぞれの主張を確認した上で、その後、（3）において、本件の検討を行うこととします。

(1) 平成 21 年度税制改正に関する国側の主張の確認

国側の令和4年5月18日付の「上告受理申立て理由書」においては、「平成 21 年税制改正」という文言が 34 か所で用いられており、「同改正」という文言を加えれば、その数は更に増えることとなります²。

これが何を意味しているのかというと、国側は、平成 21 年度税制改正に関する主張を柱に据えて課税が適正であるという主張をしているということの意味しています。

「上告受理申立て理由書」における国側の主張の一部を引用すると、次のとおりです³。

平成 21 年税制改正以降、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て経済活動を行い、当該子会社に所得を生じさせるところに租税回避があるとみているのであり、その所得から配当がされ、当該子会社に所得が留保・蓄積されていなくても、外国子会社の所得のうち内国法人の請求権の内容を勘案した持分に応じて計算される金額を内国法人の所得に合算して課税するものである。

また、国側は、「上告受理申立て理由書」において、次のような主張も行っています。

平成 21 年税制改正において、外国子会社配当益金不算入制度（法人税法 23 条の 2）が導入されたことに伴い、内国法人が一定の外国子会社から受ける剰余金の配当等は益金不算入となり、タックス・ヘイブン対策税制の適用の対象となる金額の計算において配当に対する課税との調整を行う必要がなくなったため、特定外国子会社等が支払う剰余金の配当等の額は、タックス・ヘイブン対策税制の適用の対象となる金額の計算上控除しないこととなり、タックス・ヘイブン対策税制の適用の対象となる金額は、「適用対象留保金額」から端的に「適用対象金額」、すなわち、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（基準所得金額）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前日 7 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となった（措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号）。

そのため、平成 21 年税制改正以降は、外国子会社が日本の支配株主に配当しないことをもって不当とみる考え方をそのまま維持することは困難になった（増井良啓＝宮崎裕子著「国際租税法第 4 版」187 ページ・別添 1）。

² 「上告受理申立て理由書」には、平成 17 年度税制改正に言及したところは、一か所もありません。

³ 『外国子会社合算税制—タックス・ヘイブン対策税制— [第二版]』の第 3 部の「質問 1 本税制をどのように呼ぶべきか」（408 頁）においては、本税制は「外国子会社合算税制」と呼ぶのが最も適切であるが「タックス・ヘイブン対策税制」と呼んでも差し支えない、という回答をしているところですが、本件においては、国側は、第一審では本税制を「外国子会社合算税制」と呼び、最高裁（上告審）では本税制を「タックス・ヘイブン対策税制」と呼んでいます。

また、国側は、令和5年10月6日付の「答弁書」において、今村隆氏の鑑定意見書を引用しつつ、次のように主張しています。

平成 21 年税制改正後は、タックス・ヘイブン対策税制は、特定外国子会社等の留保所得に課税する制度ではなくなったのであり、その改正の内容からすれば、同税制が防止しようとしている税負担の不当な回避又は軽減（租税回避）とは、外国子会社が配当を全く又はわずかしか行わず、所得を留保・蓄積することではなく、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（タックス・ヘイブン）にあえて子会社を設立して経済活動を行い、当該子会社に所得を生じさせること（同改正前の措置法 66 条の 6 第 1 項にいう未処分所得を生じさせること）自体であると解される。

このような国側の主張は、第一審の時から変わっていません。

(2) 平成 21 年度税制改正に関するみずほ銀行側の主張の確認

みずほ銀行側は、既に述べたとおり、平成 21 年度税制改正にはあまり触れていませんが、同改正に関してみずほ銀行側が述べた主張を探してみると、みずほ銀行側は、第一審における令和元年9月20日付の「原告準備書面1」で、次のように主張しています。

上記の説明から明らかのように、平成 21 年度税制改正は、改正前後の課税の中立性を意識して行われている。

本件における原告のように、そもそも特定外国子会社等から配当を受けることがない内国法人との関係において、合算課税を行うことが認められるとするならば、平成 21 年度税制改正前においては、課税されなかったにもかかわらず、平成 21 年度税制改正後においては、課税されるという結果をもたらすことになり、もはや改正前後における課税の中立性は維持されなくなる。

このように本件各更正処分等が許されるならば、平成 21 年度税制改正において意図された課税の中立性は維持されず、国際課税関係の税制度のバランスにひずみをもたらすことになるため、国際課税関係の税制度の仕組みとの関係においても、本件各更正処分等は認められるべきではない。

また、第一審の令和2年2月21日付の「原告準備書面2」では、次のように主張しています。

原告は、平成 21 年度税制改正が改正前後の「課税の中立性」に基づいてされたことまで主張するのではなく、また、平成 21 年度の改正前後の課税結果があらゆる場面において同一となるようにされたことまで主張するものでもない。外国子会社による配当の取扱いは特に課税関係への影響が大きいポイントであったことから、改正前後で課税への影響が出ないように調整されたものであり、本件においても改正前後で課税の有無が正反対となるような被告の解釈は認められない。

そして、最高裁に提出した令和5年9月15日付の「答弁書」では、平成21年度税制改正に関する国側の主張に対し、次のような主張を行っています。

平成21年度税制改正においては、特定外国子会社等が支払う剰余金の配当等の額は、適用対象金額等の計算上控除しないことになったが、これは、外国子会社配当益金不算入制度が導入されたことに伴い、内国法人が一定の外国子会社から受ける剰余金の配当等は益金不算入となり、適用対象金額等の計算において配当に対する課税との調整を行う必要がなくなったためにすぎず、平成21年度税制改正は、その前後を通じて、タックス・ヘイブン対策税制の基本的な趣旨に変容をもたらすものでもない（原判決の説示も同様である。原判決14頁参照）。

(3) 本件の検証

本件の争点について、第一審判決では、「本件の争点は、本件各処分の適法性（具体的には、原告の本件事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入されるべき本件各子SPCに係る課税対象金額）」（第2の4）であるとされています。

そして、最高裁判決では、「本件では、前記事実関係等の下において本件規定〔引用者注：旧租税特別措置法施行令39条の16第1項〕を適用することが本件委任規定〔引用者注：租税特別措置法66条の6第1項〕の委任の範囲を逸脱するか否かが問題となる」（第2の2（1））とされています⁴。

これらの記述から分かれるとおり、本件に関しては、第一審以降、法律の条文は正しいが政令の条文が適切ではないのではないかとということが審査されたということになります⁵。

みずほ銀行側が平成21年度税制改正ではなく平成17年度税制改正を持ち出して主張をしているのも、平成21年度の法律の改正条文が自らに不利なものになっているという認識があったためであると考えられます。

⁴ 最高裁判決には、「争点」という用語は、存在しません。

⁵ 政府が提出する税法の改正条文に関しては、財務省主税局が企画立案及び条文書の作成を行うわけですが、改正に関する法律の条文書と政令の条文は、同じ部署の職員が作成しますので、基本的には、法律の条文に違反する政令の条文を作るということは、ありません。稀に、政令の条文が法律の条文の委任の範囲を超えているという判断がなされることがありますが、それは、制度の企画立案に適切でないところがあって、それが顕現した所が政令の条文であったというケースが殆どであると思われます。政令の条文は、法律の条文よりも詳しくかつ細かく書くこととなりますので、制度の企画立案に適切でないところがあるという場合には、法律の条文よりも政令の条文に問題点が出てくる傾向があり、翌年度以降に手直しをするというときも、政令の条文を修正するというケースが多くなります。勿論、法律の条文に適切でないところがあるということもありますので、翌年度以降に法律の条文の手直しをするということもあります。

しかし、本件に関しても、まず初めに、平成21年度の法律の改正が適切であったのか否かということが問われなければなりません。政令の改正が適切であるのか否かということは、法律の改正が適切であるという判断がなされた後に検討すべきことであり、そもそも法律の改正が適切でないと判断される場合には、政令の改正が適切であるのか否かということを問う意味はありません。

平成21年度税制改正においては、本税制について定める旧租税特別措置法66条の6の条文見出しが「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」から「内国法人に係る特定外国子会社等の課税対象金額の益金算入」に変更され、同条1項に「その未処分所得の金額から留保したものとして、政令で定めるところにより、…」とあった文言が削除されるなど、法律の条文自体が留保所得金額に課税する仕組みから発生所得金額に課税する仕組みに変更されています。

① 平成21年度税制改正の立法過程の検証

平成21年度の国際税制に関する改正としては、まず、外国子会社配当益金不算入制度の導入を挙げなければなりません。

この外国子会社配当益金不算入制度を導入する理由については、その法律の企画立案及び条文書の作成と政省令の作成を行った財務省主税局の職員によって次のように説明されています。

第一に、国際的な二重課税排除の方式について、現在の全世界所得課税及び外国税額控除制度の枠組みを基本的に維持した上で、わが国企業の外国子会社が海外市場で獲得した利益の国内還流に向けた環境整備として、当該利益を必要な時期に必要な金額だけ戻すという配当政策に対する税制の中立性の観点に加え、適切な二重課税の排除を維持しつつ、制度を簡素化する観点も踏まえ、間接外国税額控除制度に代えて、親会社が外国子会社から受け取る配当を親会社の益金不算入とする制度（外国子会社配当益金不算入制度）を導入することとしました。

（財務省「平成21年度 税制改正の解説」424頁）

このようにして導入された外国子会社配当益金不算入制度は、文字どおり、外国子会社から受け取る配当を益金不算入とするものですから、外国子会社が配当をせずに留保している所得に対して課税をする制度として創設された本税制は、本来は、その役割を終えたものとして、廃止するべきであったと考えられます。

仮に、本税制を廃止しないということであったとしたら、本税制に何か問題があるという事情もありませんでしたから、外国子会社配当益金不算入制度の対象となる外国子会社から本税制の

対象となる特定外国子会社等を除き、本税制は従前そのまま存置するべきであったと考えられます⁶。

要するに、平成 21 年度に、間接外国税額控除制度を外国子会社配当益金不算入制度に変更したことで、本税制について、本来はどのような改正をするべきであったのかということを考えてみると、その答は、本税制を廃止するか又は本税制を従前そのまま存置するか、このいずれかであって、本税制を存置してその骨格を根本的に変更するという改正をする必要など全くなかったと考えられるわけです。

しかしながら、実際には、本税制を存置してその骨格を根本的に変更するという改正が行われているわけです。

このため、この改正理由がどのように説明されているのかということを確認し、その説明の正誤等を良く検証する必要があります。

以下、①においては、この改正理由の説明の確認と検証を行うこととします。

平成21年度税制改正(以下、平成21年度の本税制の本体に関係する部分の改正をいうものとします。)に関しては、その法律の企画立案及び条文書の作成と政省令の作成を行った財務省の職員により、次のように説明されています。

(2) 改正の内容

① 適用対象金額及び課税対象金額の計算

イ 特定外国子会社等が支払う剰余金の配当等

これまで、特定外国子会社等が内国法人に支払った剰余金の配当等の額は、その内国法人において益金の額に算入されることから、二重課税を避けるため、特定外国子会社等の適用対象留保金額の計算上控除していました(旧措法 66 の 6 ①、旧措令 39 の 16①)。また、特定外国子会社等が他の特定外国子会社等に剰余金の配当等を支払ったため支払配当等の全額を控除しないで適用対象留保金額が計算される等の場合には、一定の支払配当等の額を課税対象留保金額の計算上控除していました(旧措法 66 の 6 ①、旧措令 39 の 16②)。

上記一の外子会社配当益金不算入制度の導入に伴い、内国法人が一定の外国子会社から受ける剰余金の配当等は益金不算入となり、適用対象金額等の計算において配当に対する課税との調整を行う必要がなくなりました。そこで、特定外国子会社等が支払う剰余金の配当等の額は、適用対象金額及び課税対象金額の計算上控除しないこととされました(措法 66 の 6 ①②二)。(続く)

(注) 適用対象留保金額及び課税対象留保金額は、改正後はそれぞれ「適用対象金額」「課税対象金額」と定義されています。

(財務省「平成 21 年度 税制改正の解説」444 頁)

この「改正の内容」の解説においては、最初に、財務省主税局の本税制の改正担当者が認識していた改正前の制度の説明が行われていますので、まず初めに、この改正前の制度の説明が正しいのか否かということを確認することとします。

この説明によれば、改正前の制度においては、「特定外国子会社等の適用対象留保金額の計算上」、「特定外国子会社等が内国法人に支払った剰余金の配当等の額」を「控除してました」ということとなります。

しかし、この説明は、明らかに誤っています。

改正前の制度において、特定外国子会社等の適用対象留保金額の計算上、控除をしていたのは、特定外国子会社等が支払った又は支払う⁷剰余金の配当等の額であって(旧措令 39 の 16①二)、「特定外国子会社等が内国法人に支払った剰余金の配当等の額」(傍点は、引用者が付したものであり、以下、同じです。)ではありません。

また、この説明によれば、改正前の制度においては、「特定外国子会社等の適用対象留保金額の計算上」、「特定外国子会社等が内国法人に支払った剰余金の配当等の額」を控除していたのは、「(特定外国子会社等が内国法人に支払った剰余金の配当等の額が)その内国法人において益金の額に算入されることから、二重課税を避けるため」であるということになります。

しかし、この説明も、明らかに誤っています。

改正前の制度において、特定外国子会社等の適用対象留保金額の計算上、特定外国子会社等が支払った又は支払う剰余金の配当等の額を控除していたのは、特定外国子会社等が支払った又は支払う剰余金の配当等の額は外部に流出するものであり、留保金額ではないからであって、「(特定外国子会社等が内国法人に支払った剰余金の配当等の額が)その内国法人において益金の額に算入されることから」でもなければ、「二重課税を避けるため」でもありません。

本税制の適用を受ける内国法人が特定外国子会社等の全ての株式を保有しているとは限りませんし、当該内国法人が特定外国子会社等の株式を直接保有しているとも限りませんので、特定外国子会社等が支払った又は支払う剰余金の配当等の額の全額が当該内

⁶ 本税制に係る外国税額控除制度(平成 21 年度税制改正前の租税特別措置法 66 条の 7 第 1 項)は、直接外国税額控除制度の仕組み(同改正前の法人税法 69 条 1 項から 7 項まで、10 項及び 15 項から 18 項まで)を用いて外国税額控除をするものであって、間接外国税額控除制度の仕組み(同改正前の同条 8 項、9 項及び 11 項から 14 項まで)を用いて外国税額控除をするものではありませんでした。

このため、間接外国税額控除制度を廃止したからといって、本税制に係る外国税額控除制度を改正しなければならないということにもなりません。

⁷ 特定外国子会社等の事業年度で、本税制の適用対象となるものについて、当該事業年度終了後に、当該事業年度を基準事業年度として支払われることとなる剰余金の配当等の額が控除されることになっていましたので、正確に言えば、当該事業年度中に支払われた剰余金の配当等の額だけではなく、当該事業年度後に支払われる剰余金の配当等の額も控除されるということになります。

国法人において益金の額に算入されたり二重課税になったりするとは限らないということ、自明のことです。

このように、法改正の担当者が改正前の規定の理解を誤ると、改正後の規定も誤ったものとならざるを得ません。

ここで改めて、本税制の創設時に立ち戻り、平成 21 年度税制改正には問題があったということを確認することとします。

本税制を創設した当時、本税制については、その法律の企画立案及び条文の作成と政省令の作成を担当した大蔵省主税局の職員によって、「本税制は、軽課税国に設立された外国法人と我が国株主との資本関係を通じて留保所得を持分に応じ株主に帰属させるものである。」(高橋元『タックス・ヘイブン対策税制の解説』99 頁、清文社、昭和 54 年1月)と説明されています。

また、昭和 53 年に本税制を創設する税法改正の国会審議に備えて当時の大蔵省主税局が作成した想定問答においては、本税制の「法的根拠」について、次のように記載されています。

問 34 特定外国子会社等の留保所得のうち内国法人等の持分に見合う部分を内国法人の「収益の額とみなし」てその益金に加算する法的根拠如何。

- (答) 1. 法人税法又は所得税法上所得の概念は、もっぱら経済的に把握されるべきものであり、これらの税法は、一定期間内に生じた経済的利益を課税の対象とし、担税力に応じた公平な租税負担の分配を実現すべきであるとの社会的要請に応じるため、納税義務者が経済的にみてその利得を現実に支配管理し、自己のためこれを享受しうる可能性の存する限り、課税の対象である所得を構成するものと考えられる。(昭和 41 年 1 月 27 日名古屋高裁 (行コ) ハ)
2. 本法案は、軽課税国に設立された外国関係会社に対する内国法人の 50%超の資本関係を通じ、内国法人が不当に租税負担を軽減するとみなされる場合には、上記 1 の考え方に基づき本法案が具体的に定める諸要件のすべてに該当する外国関係会社の一定の留保所得についてその内国法人の当該資本関係を通ずる支配力に対応する部分を、内国法人の課税の対象である所得を構成するものとしたものである。
3. この場合に、法人税法第 11 条 (又は所得税法第 12 条) に規定する実質所得者課税原則とは異なり、当該外国関係会社の留保所得の帰属関係を否認することはしないために、法人税法第 22 条に定める内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、独立した法人格を有する外国関係会社の留保所得の内国法人の持分に応ずる部分を内国法人の収益の額とみなすこととしたものである。

この(答)1から、平成 21 年度税制改正前の本税制は、「納税義務者が経済的にみてその利得を現実に支配管理し、自己のためこれを享受しうる可能性の存する限り、課税の対象で

ある所得を構成する」という考え方に基づいて創られていたということを明確に確認することができます。

つまり、平成 21 年度税制改正前の本税制は、「その利得」を「自己のために享受しうる可能性」がなければ「課税の対象である所得を構成する」ことはないという考え方に基づいて創られていたということです。

これは、法人税が法人の所得の金額に課税をする税であることからすれば、当然のことです。

このため、本税制において、「その利得」を「自己のために享受しうる可能性」がないにもかかわらず「課税の対象である所得を構成する」こととするということであれば、上記の答1の説明を覆すことができる説明をする必要があるということになります。

しかし、平成 21 年度税制改正においては、そのような説明は、何処にも見当たりません。

また、この(答)2から、平成 21 年度税制改正前の本税制は、「外国関係会社の一定の留保所得についてその内国法人の当該資本関係を通ずる支配力に対応する部分を、内国法人の課税の対象である所得を構成するものとしたものである」ということを確認することができます。

つまり、平成 21 年度税制改正前の本税制は、「外国関係会社の一定の留保所得」について、「その内国法人の当該資本関係を通ずる支配力に対応する部分」を内国法人の「所得を構成するもの」とした制度であったわけです。

これは、特定外国子会社等が留保している金額のうち、内国法人の資本関係を通ずる支配力に対応する部分のみを当該内国法人の所得を構成するものとし、当該内国法人の資本関係を通ずる支配力に対応しない部分は当該内国法人の所得を構成するものとはしないということを述べたものであって、至極、当然のことです。

このため、本税制について、「外国関係会社の一定の留保所得」でないものを内国法人の「所得を構成するもの」としたり、「その内国法人の当該資本関係を通ずる支配力に対応する部分」でない部分を内国法人の「所得を構成するもの」としたりということであれば、上記の答2の説明を覆すことができる説明をする必要があるということになります。

しかし、平成 21 年度税制改正においては、そのような説明は、何処にも見当たりません。

また、この(答)3から、平成 21 年度税制改正前の本税制は、「法人税法第 11 条 (又は所得税法第 12 条) に規定する実質所得者課税原則とは異なり、当該外国関係会社の留保所得の帰属関係を否認することはしない」という制度であること、そして、そのため、「法人税法第 22 条に定める内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、独立した法人格を有する外国関係会社の留保所得の内国法人の持分に応ずる部分を内国法人の収益の額とみなすこととしたもの」であるということを確認することができます。

この(答)3は、昭和 53 年の本税制の導入前に、本税制の適用対象となるようなものに対し、実質所得者課税の定めである法人税法 11 条によって課税を行っていたため、同条による課税と本税制による課税との違いを説明したというのですが、このような説明を行い得るのは、本税

制の導入前に、同条によって課税をしていたものは、本税制の導入後、本税制によって課税されるようになる、と考えているためです。

本税制について、このように考え得るということは、本税制による課税は法人税法 11 条に違反するものではないと理解しているということでもあります。法人税法 11 条は、「所得の帰属に関する通則」であるわけですから、「課税標準」の計算に関する定めは、それが租税特別措置法によって定められるものであったとしても、同条に違反するものであってはなりません。

つまり、本税制による課税は、法人税法 11 条に違反するものではないと言い得る範囲内のものでなければならないということです。

そうすると、本税制において、法人税法 11 条の「その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する」という定めに対する取扱いをするということであれば、そのような取扱いをする根拠を明確に説明しなければならないということになります。

しかし、平成 21 年度税制改正においては、そのような説明は、何処にも見当たりません。

上記のとおり、平成 21 年度税制改正の立法過程を確認してみると、多くの疑義がある前例のない状態となっていることが分かります。

このため、平成 21 年度税制改正に関しては、その立法過程に重大な問題があったと結論付けざるを得ません。

② 平成 21 年度税制改正によって本税制に生じた問題の分析

②では、上記①で確認した立法過程を経て行われた平成 21 年度税制改正によって本税制にどのような問題が生じたのかということを確認します。

この確認のためには、平成 21 年度税制改正の立法過程の確認から始めた方が分かり易いと思われるので、上記①の続きと捉えて頂いても良いわけですが、まず、その立法過程の確認から始めることとします。

平成 21 年度税制改正においては、本税制について、留保所得金額に対して課税をする仕組みから発生所得金額に対して課税をする仕組みに変更したわけですから、特定外国子会社等に、発生はするが留保とはならないという所得がある場合に、必ず、その所得に対して新たに課税が行われるということになります。

このため、平成 21 年度税制改正の企画立案に際しては、この場合に該当するケースとしてどのようなケースがあるのかということをよく確認し、そのようなケースにおいてどのような取扱いとすべきかということを慎重に検討することが必要となります。

しかしながら、平成 21 年度税制改正に関する財務省の職員の解説を子細に確認してみても、そのような確認や検討が行われた形跡は、全く見受けられません。

そのような確認や検討が行われた形跡が全く見受けられないのは何故なのかという、その答えは、一つしかなく、上記①で確認したとおり、平成 21 年度税制改正が同改正前の本税制の仕組みを誤って理解して行われたためであると考えられます⁸。

そうすると、必然的に、特定外国子会社等に、発生はするが留保とはならないという所得がある場合に、その所得に対して新たに課税が行われるということになります。本件のみずほ銀行への課税も、そのようなものの一つということになります。

しかし、特定外国子会社等に、発生はするが留保とはならないという所得がある場合には、その所得は、いつまで経っても、株主に帰属するということがないわけですから、その所得の金額を株主の益金の額とみなして株主に所得課税をするということが認められるのかということをよく検討する必要があります。

つまり、内国法人に帰属する所得がないにもかかわらず、本税制によって、その所得の金額を当該内国法人の益金の額とみなして当該内国法人に所得課税を行うことができるのかということをよく検討する必要がある、ということです。

この検討は、法的に整理すると、平成 21 年度税制改正によって設けられた本税制の仕組みが次の租税平等主義を定める憲法 14 条 1 項に違反するの可否かという検討となります⁹。

第十四条 すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。

本件の問題は、政令の定めが法律の委任の範囲を逸脱したものであるのか否かなどということではなく、法律を改正して所得のないところに所得課税をしたことが許されるのかということであるはずで。

そうすると、本件の問題は、平成 21 年度税制改正によって設けた租税特別措置法 66 条の 6 の定めが憲法 14 条 1 項に違反するものではないのかという問題ということにしかありません。

要するに、本件においては、本来は、違憲立法審査を求めるべきであったということです。

TKC法律情報データベースを用いて、「憲法」「14 条」「税法」「課税」という用語で検索してみると、862 件の判決と裁決が出てきます。そこから更に「66 条の 6」という用語を加えて検索してみると、12 件の判決が出てきます。この 12 件の全てが本税制の仕組みが憲法 14 条 1 項に違反するとして争いとなったというものではないわけですが、本税制に絞ってみても、違憲立法審査を求める訴訟は、決して稀ではないということが分かります。

⁸ 内国法人に配当されることがないものについては、そもそも「二重課税を避ける」（上記①において引用した「平成 21 年度 税制改正の解説」を参照のこと）ためにどうすればよいのかということを考える必要がありません。

換言すれば、「二重課税を避ける」ためにどうすればよいのかという問題意識でいくら考えてみても、所得がないところに所得課税をしてはならないという、所得課税の大原則の話に行き着くことはない、ということです。

⁹ 上記①において引用した想定問答に記されていた法人税法 11 条（実質所得者課税の原則）も、租税平等主義を定める憲法 14 条 1 項に由来するものと整理することができるものです。

これらの訴訟の多くにおいて、判断の基準とされているのがサラリーマン税金訴訟(「大島訴訟」とも呼ばれています。)の昭和 60 年3月 27 日最高裁大法廷判決で示された基準です。

この判決では、次のように判示されています。

憲法一四条一項は、すべて国民は法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において差別されない旨を明定している。この平等の保障は、憲法の最も基本的な原理の一つであつて、課税権の行使を含む国のすべての統治行動に及ぶものである。しかしながら、国民各自には具体的に多くの事実上の差異が存するのであつて、これらの差異を無視して均一の取扱いをすることは、かえつて国民の間に不均衡をもたらすものであり、もとより憲法一四条一項の規定の趣旨とするところではない。すなわち、憲法の右規定は、国民に対し絶対的な平等を保障したのではなく、合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨であつて、国民各自の事実上の差異に相応して法的取扱いを区別することは、その区別が合理性を有する限り、何ら右規定に違反するものではないのである(最高裁昭和二五年(あ)第二九二号同年一〇月一一日大法廷判決・刑集四卷一〇号二〇三七頁、同昭和三七年(オ)第一四七二号同三九年五月二七日大法廷判決・民集一八卷四号六七六頁等参照)。

租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法一四条一項の規定に違反するものということとはできないものと解するのが相当である。

この判決によれば、「その立法目的が正当なもの」であるのか否かということ、そして、「右目的との関連で著しく不合理であることが明らか」であるのか否かということが憲法 14 条 1 項に違反するの否かの判断基準となる、ということになります。

この判断基準によって本件で問題となる平成 21 年度税制改正で設けられた本税制の仕組みを判断してみると、どのような結論となるのでしょうか。

この判断基準によって平成 21 年度税制改正で設けられた本税制の仕組みを判断すると、この仕組みについては、内国法人が得ることのない収益を当該内国法人の収益とみなすところは、憲法 14 条 1 項に違反する、という結論となることが明確であると考えられます。

それは何故かという、上記①で述べたとおり、平成 21 年度税制改正は、同改正前の本税制の理解を根本的に誤ったことにより、誤った目的で改正を行ったものであるため、「その立法目的が正当なもの」とは言い得ないことが明らかであり、しかも、内国法人が得ることのない収益を当該内国法人の収益とみなして課税をすることは「著しく不合理」であると評価されることが明らかであるからです。

サラリーマン税金訴訟は、一言でいうと、所得税法の規定が給与所得者に不利であるとして課税処分取消しを求めたというのですが、同法の規定は自営業者であるよりも給与所得者となって給与所得控除を受けた方が有利となるということもあるため、同法の規定がおかしいという主張に対しては、異論もあるものと考えられます。

しかし、内国法人が収益を得ることがないにもかかわらず収益があるとみなしてその収益に課税するという規定はおかしいという主張に対しては、誰も異論はないはずで

要するに、本件は、サラリーマン税金訴訟の案件よりも、明らかに、誰もが憲法 14 条 1 項の租税平等主義に違反すると判断するはずのものであり、本来は、違憲立法審査を求めるという正攻法で対応するべきものであったと考えられる、ということです。

なお、本税制に関しては、平成 21 年度税制改正により、所得なきところに課税をするということになっており、所得課税の大原則に反することが明らかですから、財産権の不可侵を定めた憲法 29 条 1 項の「財産権は、これを侵してはならない。」という定め違反するという主張も行うべきであったと考えられるということも、付言しておきたいと思

最後に

過去の裁判例から判断すると、確かに、納税者が税務訴訟において違憲立法審査を求めたとしても、納税者が勝訴する可能性は殆ど又は全くないという判断となるものと思われます。

このため、平成 21 年度税制改正ではなく、平成 17 年度税制改正を拠り所として、政令が法律の委任の範囲を逸脱しているという主張をすることにも、一定の合理性はあったと考えられます。

しかし、本件において、平成 21 年度税制改正が違憲立法であるという主張をして、仮に、その主張が認められなかったとしたら、違憲立法であると判断される事案など全くないということになるように思われますし、本件の立法は、過去の裁判例のいずれと比べてみても、違憲であると判断される可能性が最も高いと評価されるものとなっているように思われます。

そういう点では、本件は、みずほ銀行側の主張の仕方次第で、時代を画する事案ともなり得た非常に大事な事案であったと感じます。

最後に、一言、申し上げておきたいと思いますが、収益を得ることがないにも関わらず、収益を得たとみなしてその収益に課税をするということになることがある現在の本税制の仕組みは、早急に法令の改正を行って改めた方が良く考えます。

以上