外国子会社合算税制の配当控除に係る当初申告要件と政令委任の範囲

【文 献 種 別】 判決／東京高等裁判所
【裁判年月日】 令和 8 年 1 月 29 日
【事 件 番 号】 令和 7 年（行コ）第 216 号
【事 件 名】 法人税更正処分等取消請求控訴事件
【裁 判 結 果】 棄却
【参 照 法 令】 租税特別措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号（平成 29 年法律第 4 号による改正前のもの）、租税特別措置法施行令 39 条の 15 第 8 項（平成 29 年政令第 114 号による改正前のもの）
【掲 載 誌】 判例集未登載
◆ LEX/DB 文献番号 25640247

弁護士・税理士 **安田雄飛**

事実の概要

1 内国法人X（原告・控訴人）は、平成 29 年 8 月 21 日、米国法人からスイス法人A社の全株式を取得し、A社とその完全子会社である香港法人B社（以下「A社等」という。）は、Xに係る特定外国子会社等（措置法 66 条の 6 第 1 項。以下、措置法及び措置令は、特に断らない限り平成 29 年改正前のものをいう。）となった。A社等は、同年 3 月から 6 月までに、それぞれの子会社から措置令 39 条の 15 第 1 項 4 号の控除対象となる剰余金の配当等（以下「本件各配当」という。）を受けていた。

2 Xは、平成 31 年 3 月 29 日、平成 30 年 12 月期の法人税等の確定申告をしたが、A社等の平成 29 年 12 月期に係る課税対象金額を益金の額に算入せず、本件各配当の額を基準所得金額の計算上控除するための明細書（以下「控除明細書」という。）も添付しなかった。

Xは令和 3 年 6 月 29 日に控除明細書を提出したが、所轄税務署長は、同年 7 月 7 日、確定申告書への添付がなく、措置令 39 条の 15 第 8 項ただし書の「やむを得ない事情」もないとして、本件各配当の額を控除せずに計算した課税対象金額を益金の額に算入し、増額更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をした。

Xは、審査請求を経て各処分の一部取消しを求めて出訴し、①措置令 39 条の 15 第 8 項（以下「本件規定」という。）は措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号（以下「本件委任規定」という。）の委任の範囲を逸脱する、②本件への適用も委任の範囲を逸脱する、③「やむを得ない事情」がある、と主張した。原判決は各主張を排斥し、訴えの一部を却下し、その余の請求を棄却した[1]。本判決は原判決を引用し、補足の説示を加えて控訴を棄却した。

判決の要旨

1 本件委任規定は、我が国の法令に準じた所得計算の「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」ものであり、その基準を「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」は「優れて技術的かつ細目的な事項」として「内閣の専門技術的な裁量に委ねられている」（原判決引用部分）。

2 本件規定は「控除を受ける意思を明らかにさせるとともに、課税庁が、……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」趣旨のものである。事後の控除を認めると「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……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」ため、当初申告要件には「外国子会社合算税制の目的に照らし、合理性がある」（原判決引用部

分)。

3 平成 23 年 12 月改正は、事後適用に問題のない措置の当初申告要件を撤廃したものであり、「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」の撤廃まで内容としない（原判決引用部分)。

措置令 39 条の 15 第 1 項 4 号が特定外国子会社等の子会社からの配当等の額を控除する旨定めることは、法人税法 23 条の 2 第 1 項の益金不算入に照らし「我が国の法人税法の規律に準ずるものであって、本件委任規定の定めに沿う」。もっとも、「外国子会社合算税制は、租税回避の防止を目的とした制度であって、特定外国子会社等の存在やその所得につき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点や、特定外国子会社等がその子会社から受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記載される情報ではない点などにおいて、外国子会社配当益金不算入制度とは異なる考慮を要する面があり」、「情報を早期の段階で確実に収集する必要性はより高いことに照らすと」、同制度の当初申告要件撤廃後も本件規定を維持することは「その制度目的に照らして合理性がある」といえ、「内閣が有する専門技術的な裁量の範囲内にある」（本判決補足部分)。

4 「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」。本件規定は「一般に、本件委任規定の委任の範囲を逸脱するものではない」（原判決引用部分)。

5 本件の事実関係の下での適用が委任の範囲を逸脱すること及び「やむを得ない事情」の存在は、いずれも認められない（本判決補足部分)。

判例の解説

一 問題の所在

確定申告書への記載や明細書の添付を適用要件とし、修正申告や更正の請求による事後適用を認めない仕組みは、当初申告要件と呼ばれる。平成 23 年 12 月改正で法人税法上の当初申告要件の多くが廃止され、外国子会社配当益金不算入制度も対象となったが、本件規定は改正されなかった。

政令（委任命令）が授権法の委任の範囲を逸脱すれば無効となる[2]。最判令 5・11・6 民集 77 巻 8 号 1933 頁（みずほ銀行事件）は、①政令が一般に委任の範囲内にあるかと、②当該事件への適用が委任の範囲を逸脱するかを分けて判断し[3]、本判決も同じ枠組みで X の主張を排斥した。本稿は①に関する判断を検討する。

委任命令の適法性については、法律の内容を変更しているか、その変更の委任があるかが問題となる[4]。本件規定は、手続を定める形で所得計算を左右する課税要件（以下「手続的課税要件」という。）であり、本判決もこの理解に立つ（**判決の要旨 2・4**)。問題は、法律自体にないこの要件の設定が委任されているかにある。本判決は、所得計算に「準ずる」基準には資料の提出時期も含まれるという委任の趣旨の理解（**判決の要旨 4**）と、当初申告要件が制度目的に資するという合理性（**判決の要旨 2・3**）を論拠に逸脱を否定した。以下、関連裁判例を整理し（下記二)、委任規定の文理・委任の趣旨（下記三 1）と、授権法の趣旨・目的・仕組み（下記三 2）から検討する[5]。

二 命令による手続的課税要件の設定

東京高判平 7・11・28 行集 46 巻 10 = 11 号 1046 頁（木更津木材事件）は、「手続的な事項を課税要件とすること自体は法律で規定し、その上で課税要件となる手続の細目を政令以下に委任すれば足りる」とし、登録免許税の軽減税率を「政令で定めるところにより」とする文言は追加的な手続的課税要件の委任を含まないと解した。そして、証明書の添付を登記申請の受理要件とする部分は有効としつつ、申請時に添付がなければ後に提出しても軽減税率を適用しない部分を無効とした。東京地判平 27・5・28 訟月 63 巻 4 号 1252

頁も、租税条約等実施特例法 12 条の包括的な委任について「課税要件等の定めを省令に委ねたものと解することはできない」とし、省令上の届出書の不提出による条約の適用否定を認めなかった。他方、大阪高判平 12・10・24 訟月 48 巻 6 号 1534 頁は、法律が「大蔵省令で定めるところにより……受けるものに限り、登録免許税を課さない」と定めた事案で、その「規定自体から、登記手続上一定の書類を添付しない場合には、免税の利益を失うことが読み取れる」とし、省令の定める添付要件を委任の範囲内とした。

これらの裁判例によれば、法律の内容を変更する手続的課税要件を命令で定めるには、法律による明示的な委任が必要である。課税要件法定主義の下では、委任の範囲が課税要件等を定める法律の規定から確定できなければならず、そうでなければ納税者は法律から委任の範囲を予測できない[6]。

三　本件規定は委任の範囲を逸脱していないか

1　授権法の規定の文理、委任の趣旨

本件委任規定が政令に委ねたのは、法人税法及び措置法による「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」である。本判決は「どの規定にどの程度準ずるものとするか」も委ねられたとする（判決の要旨 1）が、「準ずる」の文言が法律上の規律との一定の相違を許容するとしても、その相違は、委任された所得計算の基準に関するものでなければならない。書類の提出時期により控除自体を否定することは、どの金額を所得計算上算入し又は控除するかという計算の具体化ではなく、追加的な手続的課税要件の設定である。

木更津木材事件では軽減税率が法律に定められていたのに対し、本件では配当控除自体が政令にあるから、その要件も委任事項に含まれるとの反論があり得る。しかし、法人税法 23 条の 2 が外国子会社からの配当を益金不算入とする以上、これに準ずる計算として、特定外国子会社等が一定の子会社から受ける配当の控除が要請される。内国法人が直接配当を受ける場合との「バランス」を挙げる創設時の解説[7]のとおり、政令が定める配当控除はこの要請を具体化するものである。本判決も、控除の規定が「本件委任規定の定めに沿う」とする（判決の要旨 3）。控除明細書の添付を求めることと、添付を欠けば事後に控除対象であることが確認されても控除しないこととは異なり、後者は法律の求める所得計算の結果を変更する。控除の具体的規定が政令に置かれていることを理由に、この変更まで委任されたとはいえない。みずほ銀行事件判決が是認した政令の定めは、法律が「請求権の内容を勘案して」定めるとした計算の基準時を具体化するものである[8]。本件規定は、これと異なり、同事件の調査官解説のいう「そもそも授権法の規定が予定していない要件」[9]を設けるものと解される。

本判決は、平成 23 年 12 月改正前は法人税法 23 条の 2 第 3 項も含めて準ずる基準とされていたことなどから、「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」も委任事項に含まれるとする（判決の要旨 4）。しかし、本件委任規定が求めるのは法律の計算内容に準ずることであるところ、同項が定めるのは計算それ自体ではなく、その適用を確定申告書への明細の記載に係らせる手続的課税要件である。同改正前から、本件委任規定が「準ずる」ことを求める対象に同項は含まれていなかったと解すべきである。仮に含まれていたとしても、同改正による当初申告要件の撤廃後は「準ずる」対象が失われている。

2　授権法の趣旨、目的及び仕組みとの整合性

平成 29 年改正前の措置法は、外国子会社合算税制の適用除外（66 条の 6 第 7 項）や合算課税済みの所得に係る配当の二重課税調整（66 条の 8 第 14 項）について当初申告要件を法律自体に置く一方、本件の配当控除については置いていなかった。法律に手続的課税要件の例があること（判決の要旨 4）は、むしろそれを法律で定めるべきことを裏付けるものであり、本件の当初申告要件を政令で定めることの委任を基礎付けるものではない[10]。木更津木材事件で国は、実体的課税要件は既に法律で定められているため、「政令で定めるところにより」との文言は、手続的な事項を課税要件として追加することの委任と解するほかないと主張した。同判決は、これを「手続的事項は手続的効果を有するにとどめ、これを課税要件としない立法政策があること」を理由に排斥した。本件委任規定には、大阪高判平 12・10・24 の事案のように、政令の定める手続によることを控除の限定に結び付ける文言もない。

本判決は、平成 23 年 12 月改正も必要な当初

申告要件まで撤廃したものではないとし、資料の早期収集と不申告の抑止を理由にその合理性を認める（判決の要旨２・３）。しかし、平成 23 年 12 月改正の解説は、当初申告要件を「当初申告時に選択した場合に限り適用が可能」とする仕組みと捉え、「インセンティブ措置」と「利用するかしないかで、有利にも不利にもなる操作可能な措置」のいずれにも当たらない措置の当初申告要件を廃止すると整理する[11]。本件の配当控除は所得計算上の調整であって、インセンティブ措置でも、有利・不利を見て利用を選択する措置でもない。その性質から、適用の選択を当初申告時に限る必要性を説明することは困難である。また、資料収集や不申告抑止の必要性は、課税執行上の合理性を説明しても、当然に所得計算の委任の範囲を拡張するものではない[12]。木更津木材事件判決も、申請書等だけで税額を確認できることの必要性は「必ずしも失権的な手続的要件を伴わなければならないことまでも意味するものではない」とした。執行上の必要性だけで、法律上の委任を補うことはできない。

以上によれば、本件委任規定は、事後の配当控除を否定する手続的課税要件の設定を委任せず、本件規定のうちこの効果を定める部分は、制定当初から委任の範囲を逸脱すると解すべきである。少なくとも平成 23 年 12 月改正後は、これを「準ずる」計算の基準として維持できない[13]。

四　本判決の射程と課題

本件規定と同趣旨の当初申告要件は平成 29 年改正後も措置令 39 条の 15 第 9 項に存置されているが、同改正で適用除外に係る当初申告要件が廃止されたため、不申告抑止を根拠とする論理が改正後も妥当するかは別途検討を要する[14]。当該要件は、「やむを得ない事情」がなければ、適用除外に当たると判断した場合や添付を失念した場合にも事後の控除を否定する。経済産業省の研究会は、この問題や事務負担を理由に当初申告要件の廃止を提言している[15]。立法的な見直しとともに、解釈論上も、手続の不履行に配当控除の否定を結び付けること自体に法律上の根拠を要するという視点から、本件規定の有効性を問い直すべきである。

●――注

1）原判決は東京地判令 7・5・16（公刊物未登載、LEX/DB25624012）。評釈として、栗原宏幸ほか「判批」森・濱田松本法律事務所 Tax Law Newsletter（2025 年 6 月 30 日）10 頁、北村導人＝村島大介「判批」PwC Legal Tax Newsletter（2025 年 8 月）、片平享介「判批」T&Amaster1096 号（2025 年）4 頁、秋元秀仁「判批」国際税務 45 巻 10 号（2025 年）12 頁。

2）金子宏『租税法〔第 24 版〕』(弘文堂、2021 年)80～82 頁。

3）志村由貴＝佐藤政達「判解」曹時 76 巻 12 号（2024 年）3750 頁。

4）佐藤英明「租税法律による命令への委任の司法統制のあり方―現状と評価―」フィナンシャル・レビュー129 号（2017 年）40～42 頁。

5）判断要素につき、岡田幸人「判解」最判解民事篇平成 25 年度（2016 年）20 頁、志村＝佐藤・前掲注３）3751 頁。

6）佐藤・前掲注 4）38 頁、40～42 頁。

7）財務省 HP『平成 21 年度税制改正の解説』（2009 年　）444～445 頁（https://warp.ndl.go.jp/web/20180802070506/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2009/explanation/pdf/P424-P474.pdf（2026 年 10 月 17 日閲覧））。

8）志村＝佐藤・前掲注３）3756～3757 頁、一高龍司「判批」ジュリ 1594 号（2024 年）11 頁。

9）志村＝佐藤・前掲注３）3754 頁。

10）法律が自ら規律する事項につき政令で異なる定めを置くことは予定されていないとした例として、大阪地判平 21・1・30 判タ 1298 号 140 頁参照。

11）財務省 HP『平成 24 年度税制改正の解説（平成 23 年 12 月改正）』（2012 年）162～163 頁（https://warp.ndl.go.jp/web/20180802064757/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p106_166.pdf（2026 年 10 月 17 日閲覧））。

12）財務省・前掲注７）444～445 頁は、不申告の抑止には触れない。栗原ほか・前掲注１）10～11 頁は、配当控除は不申告によって得られる利益ではないから、事後の控除は不申告を助長しないとする。この点、控除の否定は不申告が発覚した場合の不利益を加重する点で抑止の効果を持ち得るとの異論があるかもしれない。しかし、その効果があることと、その権限が委任されていることとは別問題である。

13）平成 23 年 12 月改正後の委任の範囲の逸脱につき、片平・前掲注１）10 頁。

14）片平・前掲注１）10 頁参照。

15）日本企業の海外展開動向を踏まえた国際課税制度のあり方に関する研究会「最終報告書」（経済産業省、2025 年 6 月　）17～18 頁、25 頁（https://www.meti.go.jp/shingikai/external_economy/qdmtt/pdf/20250630_1.pdf（2026 年 10 月 17 日閲覧））。