

《WLJ 判例コラム》第 206 号

国内にある事業所に属する資産の判断基準

～塩野義製薬株式会社事件(東京地裁令和 2 年 3 月 11 日判決¹)～

文献番号 2020WLJCC018

関西大学会計専門職大学院 教授

中村繁隆

1. はじめに

塩野義製薬事件(以下、本事件という)は、法人税法(平成 28 年法律第 15 号による改正前のもの。以下、同じ)2 条 12 号の 14 に定める適格現物出資への該当性が争点となった事案である。法人税法 2 条 12 号の 14 は、その括弧書きにおいて「外国法人に国内にある資産又は負債として政令で定める資産又は負債の移転を行うもの」を適格現物出資から除いており、当該規定の委任を受けた法人税法施行令(平成 28 年政令第 146 号による改正前のもの。以下、施行令という)4 条の 3 第 9 項は、国内にある資産又は負債を「国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利、…その他国内にある事業所に属する資産…又は負債」と規定していた。

東京地裁は、現物出資の対象資産を英国領ケイマン諸島(以下、ケイマンという)の特例有限責任パートナーシップ CILP(Cayman Islands exempted limited partnership。以下、同じ)の持分(以下、本件 CILP 持分という)と認定した上で、本件 CILP 持分を「国内にある事業所に属する資産には該当しない」と判示した。ただ、内国法人である塩野義製薬株式会社(以下、原告という)は、ケイマン及び米国に事業所を有していなかった²。従って、上記判示の「国内にある事業所に属する資産には該当しない」とは、本件 CILP 持分が「国内にある事業所に属さない資産」に該当し、「国外にある事業所に属する資産」には該当しない、と解釈せざるを得ない。

本コラムでは、なぜこのような解釈が生じたのか、その原因を探っていききたい³。

2. 事実の概要と争点

原告は、米国法人との間で、医薬品用化合物の共同開発等を行うジョイントベンチャー(以下、本件 JV という)を形成する契約を締結し、同契約に基づき、ケイマンにおいて CILP を設立し、本件 CILP 持分を保有していたが、その後の本件 JV の枠組みの変更に際し、平成 24 年 10 月 31 日、本件 CILP 持分全部を原告の英国完全子会社に対し、現物出資(以下、本件現物出資という)

により移転した。

原告は、本件現物出資が法人税法 2 条 12 号の 14 に規定する適格現物出資に該当し、同法 62 条の 4 第 1 項の規定によりその譲渡益の計上が繰り延べられるとして、平成 24 年 4 月 1 日から平成 25 年 3 月 31 日までの事業年度及び課税事業年度(以下、平成 25 年 3 月期という)の法人税及び復興特別法人税(以下、法人税等という)につき確定申告をし、同確定申告に係る繰越欠損金の額を前提として、平成 25 年 4 月 1 日から平成 26 年 3 月 31 日までの事業年度及び課税事業年度(以下、平成 26 年 3 月期という)の法人税等につき確定申告を行った。これに対し、所轄税務署長は、本件現物出資が適格現物出資に該当しないことなどを理由に平成 25 年 3 月期の法人税等につき各更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったため、原告は平成 26 年 3 月期の法人税等について、上記各更正処分による繰越欠損金の額の減少等を前提に修正申告をした上で更正の請求をしたが、所轄税務署長から更正をすべき理由がない旨の各通知処分を受けた。

本事件は、原告が本件現物出資を適格現物出資に該当すると主張して、上記各更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(ただし、その後の更正処分及び変更決定処分による減額後のもの。以下、本件各更正処分等という)並びに上記各通知処分(以下、本件各通知処分といい、本件各更正処分等と併せて本件各処分という)の各取消し(各更正処分については、本件現物出資が適格現物出資に該当するとの原告の主張に反する部分の取消し)を求めた事案である。

本事件の争点は、本件各処分の違法性であり、具体的には次の 3 点である。第一は、本件現物出資が適格現物出資に該当するか否か(本件 CILP 持分が施行令 4 条の 3 第 9 項に規定する「国内にある事業所に属する資産」に該当するか否か)である。第二は、本件各処分が信義則に反するか否かである。第三は、国税通則法 65 条 4 項の「正当な理由」があるか否かである。なお、本判決では、第一の争点における適格現物出資該当性が認められたため、第二及び第三の争点については判断が行われていない。

3. 第一の争点に関する双方の主張

「国内にある事業所に属する」という文言の重要性は、かねてより法人税法に関して著名な書籍において指摘されていた⁴。

この点に関して、原告は、「国内にある事業所に属する資産」の「属する」とは、含み益のある国内資産を外国法人に対する現物出資の方法によって国外へと移転することを通じた不当な課税繰延べや租税回避を防ぐという趣旨に照らすと、我が国が国際的な源泉地管轄に基づく第一次課税権を有することを意味すると主張する⁵。そして、資産を経常的に管理している事業所(法人税基本通達 1-4-12 参照)は、その経常的な管理を通じて、その資産の価値を創造又は増大させていると考えられるから、本事件でも、資産が「属する」事業所は、CILP の事業用財産の経常的な管理を通じて、その資産の価値を創造又は増大させている事業所と解すべきであり、CILP の事業所である米国事業所において CILP の事業執行が行われ、CILP の事業用財産の経常的な管理

が行われていたと解すべきであると主張する。さらに、課税実務上、組合の事業活動が行われている事業所は、他の組合員にとっても、恒久的施設として取り扱われるものとされ（平成 26 年度税制改正前の所得税基本通達 164-7 参照）、法人税法上、恒久的施設とは事業所を含む概念であり、組合がある事業所をその事業活動の用に供している場合、その事業所は、当該組合の組合員全員にとっての事業所となる⁶と述べ、本件 JV の事業活動を行っていた前記米国事業所が、原告の国外にある事業所を構成すると主張する。以上をまとめれば、原告の主張は、本件 CILP 持分が「国外にある事業所に属する資産」に該当するというものである。

一方、被告は、施行令 4 条の 3 第 9 項にいう「国内にある事業所に属する資産」とは、国内にある事業所において経常的な管理が行われている資産と解するのが相当であるとし、通常、資産は、当該資産を経常的に管理している事業所において帳簿に記帳されていると考えられるから、特にこれと異なる事情がない限り、当該資産が記帳されている事業所と当該資産の属する事業所とは一致すると解されると主張する⁷。その上で、本件 CILP 持分が、国内にある原告の本社経理財務部が管理する有価証券台帳に投資有価証券として記帳されており、かつ、同台帳には原告が各出資を行ったことや CILP に係る費用等の配賦の結果等が適宜記帳されていたことからすれば、本件 CILP 持分は「国内にある事業所に属する資産」に該当すると推認されるとし、本件現物出資は原告本社の取締役会で意思決定が行われ、その他の本件 CILP 持分に係る追加出資の意思決定等が原告本社において継続的に行われていたのであるから、本件 CILP 持分は、本件現物出資に至るまで、原告本社において経常的に管理されていたと主張する。

4. 第一の争点に対する判断

東京地裁は、「国内にある事業所に属する資産」の判断基準について、以下のように判示した。「…この点の判断基準に関し、法人税基本通達 1-4-12 は、「国内にある事業所に属する資産」に該当するか否かは、原則として、当該資産が国内にある事業所又は国外にある事業所のいずれの事業所の帳簿に記帳されているかにより判定するが、実質的に国内にある事業所において経常的な管理が行われていたと認められる資産については、国内にある事業所に属する資産に該当することになる旨を定めている。この法人税基本通達が示す判断基準は、まず、その資産の経常的な管理がどの事業所において行われていたかを判定し、その判定に当たっては当該資産が当該事業所の帳簿に記帳されていたか否かを重要な考慮要素とし、次いで、その判定の結果当該資産の経常的な管理が行われていたと認められる事業所が国内にある事業所に当たるか否かを判定し、それが肯定された場合に「国内にある事業所に属する資産」に該当すると認める旨をいう趣旨に理解することが可能である。このように理解される判断基準は、前記法令の趣旨に鑑みて、合理性を有するものといえることができ、本件においても、基本的にこの基準に沿って検討するのが相当である。」

上記のように、東京地裁は法人税基本通達 1-4-12 の判断基準を理解した上で、「本件 CILP

持分は、…CILPの事業用財産の共有持分とLPとしての契約上の地位とが不可分に結合された資産であるから、これを経常的な管理の対象として捉える場合においても、これを個々の事業用財産の持分やパートナーシップ契約上の個々の権利等に分解してそれぞれを管理する事業所を個別に検討するのは相当ではなく、これらが全て結合された1個の資産とみてその管理が行われていた事業所を特定するのが相当である」とし、「パートナーがCILPの事業に参加する目的は、その出資に由来する事業用財産の運用により利益を得ることであり、パートナーとしての契約上の地位は、その運用のための手段と位置付けられるものであるから、CILPのパートナーシップ持分の価値の源泉はCILPの事業用財産の共有持分にあるということができ、また、CILPの事業用財産の共有持分とパートナーとしての契約上の地位との関係は、前者を主とする主物と従たる権利義務との関係に類似する関係にあるものと捉えることが可能である。したがって、本件CILP持分を1個の資産とみた場合のその経常的な管理が行われていた事業所は、CILPの事業用財産、中でもその主要なものの経常的な管理が行われていた事業所とみるのが相当である」と判示した。

そして、東京地裁は、「本件現物出資の対象財産であった本件CILP持分は、その主たる構成要素であるCILPの事業用財産（の共有持分）のうち主要なものの経常的な管理が国内にある事業所ではない事業所において行われていたということが出来るから、「国内にある事業所に属する資産」には該当しないというべきである。したがって、本件現物出資は、適格現物出資に該当するものと認められる」と判示した。

5. 本判決の検討

5.1. 国際的現物出資の適格現物出資該当性

本事件は、国際的現物出資のうち、現物出資の対象資産が対外的に移転すること、つまり、Out-boundの取引の局面である⁸。一方、現物出資の対象資産が対内的に移転すること、つまり、In-boundの取引の局面もある⁹。

適格現物出資の定義規定である法人税法2条12号の14には、上記のOut-boundの取引の局面とIn-boundの取引の局面のそれぞれについて、適格現物出資に該当しない場合が当該条文の括弧書きに記載されている。また、同条の委任を受けた施行令4条の2第9項も併せ読むと、適格現物出資該当性は、原則として現物出資の対象資産が内から内への移転(In-In. 国内資産を現物出資して被現物出資法人である内国法人の株式を取得すること。以下、同じ)か、外から外への移転(Out-Out. 国外資産を現物出資して被現物出資法人である外国法人の株式を取得すること。以下、同じ)のいずれかでなければならない¹⁰。つまり、適格現物出資該当性の税法上の枠組みとして大切な点は、原則としてOut-boundの取引の局面とIn-boundの取引の局面を平仄の合った取扱いとしている、という点である¹¹。

また、組織再編税制の主たる特徴は、組織再編成に伴って生じる資産の譲渡所得課税の繰延べであるが、この取扱いは組織再編成の前後に実質的な変化がないことに基づいている¹²。従って、

上記の内から内への移転と、外から外への移転に関していえば、いずれも現物出資の前後に資産の内外判定の結果が同一であることが要請されていると理解できる。

そして、資産の内外判定は、施行令 4 条の 3 第 9 項のとおり、国内資産の場合には「国内にある事業所に属する資産」に該当するか否か、国外資産の場合には「国外にある事業所に属する資産」に該当するか否かによって決定される。従って、当該判定方法は、まず「事業所」という物的な存在の確認を行い、次に当該「事業所」と現物出資の対象資産との結びつき¹³を確認し、最後にその結びつきの有無によって内外判定の決定がなされる¹⁴。

5.2. 「国内にある事業所に属さない資産」という判断が行われた原因その 1

本コラムの冒頭で述べた通り、本件 CILP 持分は「国内にある事業所に属さない資産に該当」し、「国外にある事業所に属する資産に該当しない」と解釈せざるを得ない。仮に、このような解釈を成立させるためには、「国内にある事業所に属する資産」の「属する」という用語を上記 5.1. で述べたものとは異なる、何か特別な意味をもたせて解釈せざるを得ないであろう。

しかし、東京地裁は「属する」という用語の解釈ではなく、「国内にある事業所に属する資産」の判断基準を示す法人税基本通達 1-4-12 に基づいて判断を行っている。ただ、その判断には、法人税基本通達 1-4-12 の理解に誤りが見られる。なぜなら、法人税基本通達 1-4-12 は、前段部分と後段部分に分かれているからである¹⁵。後段部分の書き出しは、「ただし、国外にある事業所の帳簿に記帳されている資産又は負債であつても…」となっている。逐条解説によれば、国内の事業所で管理されていた資産、負債であつたにもかかわらず、現物出資直前にいったん一時的に国外の事業所に移管・記帳する例を挙げて、本ただし書きを解説している¹⁶。

しかし、東京地裁における法人税基本通達 1-4-12 の理解は、上記 4. の通り、後段のただし書き部分を前段部分と並列の関係¹⁷で取り扱っている点で、逐条解説と異なる。この相違によって、東京地裁は、原告がケイマン及び米国に事業所を有していないにもかかわらず、同通達の後段部分を検討した結果、本件 CILP 持分が「国内にある事業所に属さない資産に該当する」という判断を行ったと考えられる。

5.3. 「国内にある事業所に属さない資産」という判断が行われた原因その 2

上記 5.2. の他、東京地裁の「事業所」という用語の解釈の問題が挙げられる。具体的には、本件 CILP 持分の経常的な管理が行われている事業所が国内にある事業所に当たるか否かを検討している次の判決文の箇所に、第二の原因を見出すことができる。

「CILP の事業用財産の経常的な管理は、CILP の事業活動の一部であり、それを行う事業所が CILP の事業所に当たることは明らかであるから、CILP のパートナーであつた原告にとっても、当該事業所は CILP の事業活動を行う原告の事業所であつたといふことができる」。

上記のとおり、東京地裁は、原告が事務所を有しない国に CILP の事業所があつたと述べてい

る。しかし、この点が問題である。なぜなら、施行令 4 条の 3 第 9 項に使用されている文言は「事業所」であって、「恒久的施設」ではないからである。東京地裁の判示をあえて表記としたならば、本件 CILP 持分は「国外にある恒久的施設に属する資産に該当する」ことになると思われる。

6. おわりに

上記考察の結果、「国内にある事業所に属する資産には該当しない」という東京地裁の判示は、法人税基本通達 1-4-12 の理解の誤りと施行令 4 条の 3 第 9 項における「事業所」という用語の解釈の誤り、という 2 つの原因に拠るものと考えられる。特に、後者は「事業所」という用語の解釈において、施行令 4 条の 3 第 9 項の文理解釈上、明らかに問題であると考えられる。

最後に、本事件は控訴されており、控訴審の判断が待たれるところである。

なお、本コラム校正中に、岡村忠生「塩野義製薬事件判決の分析と意義(東京地判令和 2 年 3 月 11 日裁判所 HP)」国際税務 40 巻 6 号 38 頁～49 頁(2020)に接した。

(掲載日 2020 年 7 月 6 日)

¹ ウエストロー・ジャパン文献番号 2020WLJPCA03119007。

² なお、原告は、米国に完全子会社 SGH(SG Holdings, Inc.)を有していた。

³ 本事件の評釈に、本件 CILP 持分の内外判定を本件 CILP 持分の「事業用資産のうち主要なものの経常的な管理が行われていた事業所をメルクマールとして判断を行っている点が 1 つの特徴」と述べているものがある。「東京地裁 大手製薬会社が行った現物出資を巡る事件で国敗訴」税務通信 No.3597 7 頁(2020)参照。しかし、本コラムは、判示に見られた無理な解釈がそもその問題であると考えているため、その原因を探ることに焦点を当てることにした。

⁴ 岡村忠生『法人税法講義』成文堂 311 頁(2004)において、「国内にある事業所に属する」という文言の重要性がすでに指摘されていた(同書の第 2 版及び第 3 版も同様)。また、同 312 頁では、現物出資については、(おおまかな表現ではあるが)国外資産を外国法人へ移転した場合においても適格現物出資となる余地が存し、この余地を生ずることとなる適格要件のあり方が適格合併や適格分割には課されていない点も指摘されていた。

⁵ 原告は、第一次課税権を有しない場合の例として、海外支店を現地法人化する場合を紹介している。つまり、国外にある事業所に属する資産を現地法人化のために現物出資をする場合には、第一次課税権は当該事業所の存する国にあると原告は考えているようである。

⁶ 事業所ではなく、恒久的施設の誤りと考えられる。参考、後藤昇ほか編『平成 24 年版 所得税基本通達逐条解説』大蔵財務協会 853 頁(2012)参照。

-
- ⁷ 被告のこの主張は、小原一博編『法人税基本通達逐条解説(八訂版)』税務研究会出版局 66 頁(2016)と同様であると考えられる。
- ⁸ 在外支店の現地法人化を題材に **Out-bound** の適格現物出資の局面を論じたものとして、拙稿「在外支店の現地法人化」関西大学大学院法学ジャーナル 80 号 295 頁～335 頁(2007)参照。
- ⁹ 旧法人税法 188 条 1 項 18 号の取戻し課税の廃止を題材に **In-bound** の適格現物出資の局面を論じたものとして、拙稿「外国法人に係る現物出資課税に関する一考察」現代社会と会計 8 号 51 頁～68 頁(2014)参照。
- ¹⁰ 例外は、適格国際現物出資〔法人税法 2 条 12 号の 14 括弧書き、施行令 4 条の 3 第 9 項(現法人税法施行令 4 条の 3 第 10 項括弧書き)〕である。
- ¹¹ ここでいう「平仄の合った取扱い」とは、**Out-bound** の取引の局面では含み損益のある資産を日本から持ち出さない場合に、**In-bound** の取引の局面では含み損益のある資産を日本へ持ち込まない場合に、適格現物出資と取り扱っていることを意味する。換言すれば、含み損益のある資産の移転が国境を超えない場合にのみ適格現物出資として取り扱う、ということである。
- ¹² 税制調査会第 2 回総会(平成 12 年 10 月 3 日)「会社分割・合併等の企業組織再編成に伴う税制の基本的考え方」では、次のように記載されている。まず、法人段階課税について、「…組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無いと考えられる場合には、課税関係を継続させるのが適当と考えられる。したがって、組織再編成において、移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められるものについては、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる…。次に、株主段階課税について、「…株主の投資が継続していると認められるものについては、上記と同様の考え方にに基づきその計上を繰り延べることが考えられる…」。
- ¹³ 法人税基本通達 1-4-12 は、この結びつきを記帳に求めている。
- ¹⁴ ちなみに、国際課税では資産の譲渡による収益は、当該資産の種類によって所得源泉地(Source.以下、同じ)が異なる〔例えば、OECD モデル租税条約 13 条(Capital Gains)〕。現物出資は資産の譲渡に該当するから、国際課税上、当該資産の種類が所得源泉地に影響する。確かに国際課税上の譲渡収益のソースルール(Source Rule)は課税権の配分を目的とするのに対し、上記の資産の内外判定の目的は、含み損益のある資産を適格現物出資として日本へ持ち込むこと、あるいは、持ち出すことを防ぐことにある。従って、両者の目的の違いから異なる取扱いとなることは当然のことであるが、上記の資産の内外判定は資産に着目してその種類ごとに判定するのではなく、あくまで事業所と現物出資の対象資産との結びつきの有無によって判定を行う点に特徴があると思われる。
- ¹⁵ 拙稿・前掲注 8・304 頁参照。
- ¹⁶ 小原・前掲注 7・66 頁参照。
- ¹⁷ ここで「並列の関係」と記載したのは、本コラム 4. に記載した判示の第一パラグラフの上から 8 行目に「次いで」という表現があったことに拠る。