



Newsletter

2025 年 6 月号

テーマ

例規・判例

○ 裁判所

- [源泉徴収税額の相当に対する還付請求権が源泉納税義務者と源泉徴収義務者のうち、どちらに帰属するかが問題になった事件](#)

○ 租税審判員

- [外国法人の請求法人が国内でルクセンブルクにある外国法人に提供した争点サービスが付加価値税法上の零税率適用対象取引に該当するか否か](#)

○ 国税庁

- [外国法人の支店が支店所在地国で納付した税額が CFC 規定の適用時、実際の負担税額に含まれるか否か](#)

2025. 6. 24

Deloitte Anjin LLC
Japanese Services Group(JSG)

例規・判例

【裁判所】源泉徴収税額の相当に対する還付請求権が源泉納税義務者と源泉徴収義務者のうち、どちらに帰属するかが問題になった事件

(最高裁判所 2025.4.24.宣告 2024 ダ 295876 判決、(一部)破棄差し戻し)

■争点

源泉徴収義務者が源泉徴収して納付した源泉徴収税額が法人税の既納付税額で控除・引当処理されてから法人税賦課処分が取り消しになった場合、既納付税額で処理された源泉徴収税額の相当額に対する還付請求権の帰属主体の確定方法

■事案

課税官庁が原告の国内固定事業場があることを前提に原告に対して法人税を賦課処分し、その前に源泉徴収義務者が原告に関する下位の中間持株会社に配当金を支給しながら、源泉徴収して納付した源泉徴収税額を既納付税額として控除・引当処理したが、その後、上記の法人税賦課処分が取り消しになり、原告が上記の源泉徴収税額の相当額に対する還付請求権が原告に帰属されると主張し、その支給を求める事案である。

判決要旨

国税還付金の引当は納税義務者が持つ還付請求権の存否や範囲又は消滅に具体的かつ直接的な影響を及ぼす処分というよりは国の還付金債務と租税債権が対等額で消滅される点から民法上の相殺と類似しており、消滅対象の租税債権がないか、又は当然無効や取り消しになる場合にはその引当の効力がないものとして、このような事由がある場合に納税義務者としては引当の効力がないことを主張し、いつでも民事訴訟で既に決定された国税還付金の返還を請求することができる(最高裁判所 1994. 12. 2. 宣告 92 又 14250 判決等を参照)。このように国税還付金の引当効力がない場合、その範囲で復活する権利は引当の対象となった租税の還付請求権ではなく、当初確定して引き当てられた租税の還付請求権である(最高裁判所 2004. 3. 25. 宣告 2003 ダ 64435 判決を参照)。さらに、このような法理は源泉徴収義務者の名義で納付された税額に関する還付金が他の租税債権に引当処理されてから、該当租税債権が同様に存在しないか、又は当然無効や取り消しになる場合にも同じく適用される。

源泉徴収税制において、源泉徴収義務者が源泉納税義務者から源泉徴収対象ではない所得に対して税額を徴収・納付したか、又は徴収すべき税額を超過して徴収・納付した場合、これは国が源泉徴収義務者から納付を受けた瞬間、何の法律上の原因もない不当利得になる(最高裁判所 2002. 11. 8. 宣告 2001 ドウ 8780 判決、最高裁判所 2003. 3. 14. 宣告 2002 ダ 68294 判決および最高裁判所 2010. 2. 25. 宣告 2007 ドウ 18284 判決等を参照)。この時、源泉徴収義務者の名義で納付された税額に関しては、源泉徴収義務者がその還付請求権者になり、源泉納税義務者は自分の名義で納付された税額に関してのみ還付請求権者になることができる(最高裁判所 2003. 3. 14. 宣告 2002 ダ 68294 判決、最高裁判所 2016. 7. 14. 宣告 2014 ドウ 45246 判決等を参照) (...)

前述の法理によると、この事件法人税賦課処分が取り消しになった以上、この事件源泉徴収税額の還付金を法人税の既納付税額として控除・引当処理した効力が消滅することになり、これに伴い控除・引当処理されたこの事件源泉徴収税額に関する還付請求権は特別な事情がない限り、納付名義者であるこの事件源泉徴収義務者に属すると見なければならない。

この事件法人税賦課処分が行われる過程で、この事件源泉徴収税額の還付金が原告に対する法人税に控除・引当処理されたとしても、この事件法人税賦課処分はこの事件源泉徴収の過程で基準になった中間持株会社を納税義務者にしたことではなく、その上位投資者である原告が実質帰属者として納税義務者に該当することを前提にしたものである。上記のような控除・引当処理は原告に最初から属さない源泉徴収税額の還付請求権を持って原告の法人税徴収が行われたかのように任意に処理されたに過ぎないので、原告に対する法人税の既納付税額で控除・引き当てられた効力は最初から発生しなかったと見る可能性が高い。なお、原告が上記の控除・引当処理の当時、この事件源泉徴収義務者からこの事件源泉徴収税額に関する還付請求権を有効に移転してもらい、自分たちに対する法人税を実際に納付したものと評価できる等の特別な事情がない以上、この事件源泉徴収に伴う租税納付の効力は、前述の控除・引当処理により終局的かつ確定的に消滅したと断定することではない。
(...)

【租税審判員】外国法人の請求法人が国内でルクセンブルクにある外国法人に提供した争点サービスが付加価値税法上の零税率適用対象取引に該当するか否か

(租税審判院 2023 ソ 10818、2025.4.21.、再調査)

■争点

外国法人の請求法人が国内でルクセンブルクにある外国法人に提供した争点サービスが付加価値税法上の零税率適用対象取引に該当するか否か

■事案

請求法人はルクセンブルクの法令により設立された A (OOO、韓国の B、C 等 OOO 会社に OOO 等を販売、以下「争点取引先」) の韓国営業所である外国法人であり、1996 年 9 月 20 日に開業して卸売・貿易業を営みながら 2018 年第 1 期から 2022 年第 2 期まで争点取引先に韓国顧客とのコミュニケーション支援、会議の設定および製品マーケティング、広報、営業支援等のサービス (以下「争点サービス」) を提供し、争点サービスに対する対価を「付加価値税法施行令」第 33 条第 2 項第 1 号によるその他の外貨獲得サービスにして零税率売上として付加価値税を申告した。

監査院はヨンイン税務署長に対して外国法人に対する零税率相互主義の点検を行った結果、ルクセンブルクに付加価値税制度はあるものの、租税条約上、付加価値税相互免税に対する条件が明示されていないことから、韓国に対して同じく免税する場合と見ることができないため、ルクセンブルクの付加価値税法に零税率や免税規定があるか等の事実関係を確認した後に課税するよう勧告しており、ヨンイン税務署長はルクセンブルクが零税率相互主義の適用対象国に該当せず、ルクセンブルクも付加価値税又はこれと類似する性質の租税があると見て、争点サービスが相互免税サービスではないと判断し、請求法人が争点サービスに対して零税率課税標準で行った付加価値税の申告を否認しながら、請求法人の税的管轄である処分庁に付加価値税決議書の通報を依頼しており、処分庁は請求法人に付加価値税を更正・告知した。

決定要旨

処分庁は、ルクセンブルクは「付加価値税の基本通則」上、相互免税国に含まれておらず、サービスの国内取引に対してルクセンブルクが韓国居住者又は内国法人に対して同じく免税することと見る根拠がないので争点サービスは付加価値税の課税対象であるという意見だが、

「付加価値税法」第 25 条第 1 項および第 3 項には事業者が外国法人であれば、該当国で韓国の内国法人に対して同じく免税する場合、零税率を適用するよう規定しており、「付加価値税の基本通則」25-0-1 には零税率適用の相互免税国を例示すると規定しているため、「付加価値税の基本通則」上、相互免税国と記載されていないことだけでルクセンブルクが相互免税国ではないと判断することが難しい点、

反面、請求法人が提示したルクセンブルクの付加価値税法や第 6 次 EU 付加価値税の指針によると、EU 会員国ではない国に提供するサービスはルクセンブルクの付加価値税課税対象ではないと解釈される点、

租税条約は一般的に両国間の所得税、法人税、相続税等のような所得が発生する直接税に関して相互規定しており、付加価値税は所得に対して賦課するものでなく、消費地原則に基づいて消費者に賦課する取引税で、通常各国の国内法に従って規律するので租税条約には規律しない場合が多いため、ルクセンブルクとの租税条約に付加価値税の免税が規定されていないという事由で零税率相互免税対象ではないと断定することも難しい点、

ヨンイン税務署長と処分庁は監査院の勧告によりこの件課税処分を行ったという意見だが、監査院は外国法人に対する零税率相互主義の検討に対して現場の確認等、追加的な事実関係を把握した後に課税有無を判断するよう勧告したにも関わらず、ヨンイン税務署長や処分庁は監査院の勧告外にルクセンブルクの付加価値税賦課に関して事実関係等を追加確認しないまま、争点サービスが零税率相互免税対象ではないとみなし、この件課税処分を行ったように見える点等に照らし、この件の場合、ルクセンブルクが零税率相互主義の適用対象国に該当するか否か、争点サービスが付加価値税の課税対象ではないか、又は免税や零税率適用対象に該当するか否か等を再調査し、この結果によって課税標準と税額を更正することが妥当と判断される。

【国税庁】外国法人の支店が支店所在地国で納付した税額が CFC 規定の適用時、実際の負担税額に含まれるか否か

(書面-2024-法規国租-0250、2025.4.28.)

■質疑

特定外国法人の留保所得のみなし配当（国際租税調整に関する法律§27）規定の適用に関して外国法人の支店が支店所在地国で納付する税額が国際租税調整に関する法律施行令第 62 条で規定する実際の負担税額の範囲に含まれるか否か

■事実関係

- 質疑法人は国内外の石油資源開発に関する事業を営む目的で設立された法人であり、カザフスタン所在の鉱区の開発および生産のためにカザフスタンに鉱区を保有した外国法人（オランダ所在）の持分を引き受け、外国法人はカザフスタン支店で発生した所得に対しカザフスタンの税法によって法人税（CIT、Corporate Income Tax）と支店税（BPT、Branch Profit Tax）を納付している
- 該当支店の所得は外国法人の当期純利益には含まれるが、オランダの税法上、客体免除規定により課税対象所得からは除外される

回答

外国法人の支店が支店所在地国で納付した税額がある場合、「国際租税調整に関する法律」第 27 条第 1 項規定の適用に関して、該当納付税額は「国際租税調整に関する法律施行令」第 62 条の居住地国外の国で納付した税額に該当し、実際の負担税額の範囲に含むものである。

デロイト安進会計法人

Japanese Services Group (JSG)

私どもデロイト安進会計法人は、全世界的な組織である Deloitte Touche Tohmatsu LLC（以下、「DTT」又は「デロイト」）のメンバーファームとして DTT のノーハウとデータベースを共有し、他のメンバーファームとの協力体制の下で顧客のニーズにお応えする様々なサービスを提供しています。

なお、弊法人は DTT の日系企業向けの専門組織である JSG（Japanese Services Group）の一員として韓国に進出する日系企業に対して専門化したサービスを提供する、「デロイト安進会計法人 JSG」を有しています。

デロイト安進会計法人 JSG は、日本語によるコミュニケーションだけでなく、該当分野で豊かな経験と知識を持つ人材を中心に様々なサービスを提供しております。

JSG のサービス内容については、ウェブサイト（[韓国での日系企業向けサービス](#)）をご参照ください。

当ニュースレターについて、ご質問事項などがございました場合は次の担当者までご連絡ください。

担当者：徐正旭（Seo, Jung Wook） / TEL +82-2-6676-1871 / juseo@deloitte.com

李志殷（Lee, Ji Eun） / TEL +82-2-6138-6680 / JiEunLee1@deloitte.com

ニュースレターに掲載されている内容及び意見は、一般的な情報提供のみを目的とし、安進会計法人の公式的な意見を述べるものではありません。

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms, and their related entities (collectively, the “Deloitte organization”). DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) and each of its member firms and related entities are legally separate and independent entities, which cannot obligate or bind each other in respect of third parties. DTTL and each DTTL member firm and related entity is liable only for its own acts and omissions, and not those of each other. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more.

Deloitte Asia Pacific Limited is a company limited by guarantee and a member firm of DTTL. Members of Deloitte Asia Pacific Limited and their related entities, each of which is a separate and independent legal entity, provide services from more than 100 cities across the region, including Auckland, Bangkok, Beijing, Bengaluru, Hanoi, Hong Kong, Jakarta, Kuala Lumpur, Manila, Melbourne, Mumbai, New Delhi, Osaka, Seoul, Shanghai, Singapore, Sydney, Taipei and Tokyo.

This communication contains general information only, and none of DTTL, its global network of member firms or their related entities is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser.

No representations, warranties or undertakings (express or implied) are given as to the accuracy or completeness of the information in this communication, and none of DTTL, its member firms, related entities, employees or agents shall be liable or responsible for any loss or damage whatsoever arising directly or indirectly in connection with any person relying on this communication.

© 2025. For information, contact Deloitte Anjin LLC