

外国税額控除制度を濫用する取引に係る外国税額控除制度の適用の可否 最一判平成 18・2・23

さくら総合事務所 /
公認会計士・税理士・不動産鑑定士 杉本 茂
Shigeru Sugimoto
税理士 中垣 光博
Mitsuhiro Nakagaki

事案の概要

本件は、銀行業を営む株式会社A銀行（以下、「A」という。）が行った3つの取引について争われたものであるが、本誌においては紙幅の関係及びこれらの事案の争点が同種であると考えられることから1つの取引の概要を簡単に説明することとする。

X国で設立された法人B（以下、「B」という。）はY国に子会社C（以下、「C」という。）を設立し、Cによって調達した資金をX国内に持ち込み運用しようとしたが、Cが調達した資金をBへの融資という形式でX国に持ち込んだ場合には、X国の税制によりBがCに対して支払う借入金利息に15%の源泉税が課税されることとなる。そこで、X国における資金調達コストを軽減する目的で、Aは、Bとの間で昭和63年12月15日付けでローン契約（以下、「本件ローン契約」という。）を、またCとの間で同日付けで預金契約（以下、「本件預金契約」という。）を締結した。なお、Aは、平成2年3月期から平成5年3月期に本件ローン契約に基づき受ける利息から控除を受けた源泉税を納付したものとして外国税額控除を適用して申告したが、これに対し、税務当局は、上記外国税額控除は認められないとして、各更正並びに過少申告加算税及び重加算税の賦課決定をした。本件ローン契約及び本件預金契約の内容は以下の通りである。

（1）AとBとのローン契約

Aは、Bに対し、本契約上の条件に従い160億円の貸付けを行うとともに、貸付け実行日から60ヶ月後に当たる日まで利息計算期間の2営業日前におけるロンドン銀行間資金市場での貸出レート（以下、「LIBOR」という。）に0.185%を加算した利息を受け取る。

Bは、における利息を支払う際に同利息から源泉税15%を控除することができる。ただし、当該規定は、Bが控除した源泉税について、Aが税額控除を受けられない場合には、Aがその旨を証明した日から16日目以降に支払われる利息に関しては適用しないものとされている。

における源泉税について、Aが税額控除を受けられない場合には、Bは、Aが税額控除を受けられなかったために被った損失を補償しなければならない。なお、この場合、Aは、本件ローン契約に基づく一切の権利義務をCに譲渡することができ、

また、Cがその旨を要求するときは、Aは、Cに対しかかる譲渡をしなければならない。

(2) AとCとの本件預金契約

Cは、本件ローン契約の貸付実行日にAに対し160億円を預金し、本件ローン契約に基づくBの支払債務が全額弁済されるまで預金の払戻し、引き出し及び振替等の処分をすることができない。

Aは、本件ローン契約に基づき、Bから貸付金利息の支払を受けることを条件に、Bから受領した貸付金利息（源泉税額控除後のもの）に当該源泉税相当額を加算した金額から年利0.185%を控除した金額を預金利息としてCに対して支払うが、当該預金利息に対しては、源泉税が課されない。

本件事案は、Aが外国税額控除における控除余裕額を利用して行った金融取引に係る源泉税を、Aの申告上、法人税法69条に基づき税額控除することの可否について争われた事案であるが、平成14年9月20日大阪地裁においてA側勝訴、平成16年7月29日大阪高裁においてA側勝訴と、いずれもA側勝訴の判決があったことから税務当局が上告したものである。

判旨

最一判平成18・2・23は、税務当局による上告を受理した上、別紙目録記載の各処分の取消請求に係る部分を破棄し、同部分につき第一審判決を取り消し、Aの請求を棄却した。その理由は、「法人税法69条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという制度であり、我が国の企業の海外における経済活動の振興を図るという政策的要請の下に、国際的二重課税を防止し、海外取引に対する課税の公平と税制の中立性を維持することを目的として設けられたものである」とし、本件事案を「本来は内国法人が負担すべきでない外国法人税を内国法人であるAが対価を得て引き受け、これを自らの外国税額控除の余裕枠を利用して我が国において納付されるべき法人税額を減らすことによって回収することを内容とするものであり、これは我が国の外国税額控除の制度をその本来の趣旨及び目的から著しく逸脱する態様で利用することにより納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が分け合うために行われたものであり、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものにほかならない」とし、当該取引は外国税額控除制度を濫用するものとして源泉税について外国税額控除の対象とすることはできないとした。

検討

本件は税務当局が、私法上の法律構成による否認及び法人税法第69条の限定解釈による否認の二つの観点から更正処分を行ったため納税義務者側が訴訟を起こしたものであり、次の二つが主な争点となった。

(1) 私法上の法律構成による否認

租税回避行為に関して、租税法律主義の下で、個別的否認規定がない場合、否認することは原則として認められないとされてきた（金子宏「租税法」(弘文堂)128頁）が、本事案における第一審及び第二審において、「所得に対する課税は、私法上の行為によって現実には発生している経済効果に即して行われるものであるから、第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われる。しかしながら、その経済取引の意義内容を当事者の合意の単なる表面的、形式的な意味によって判断するのは相当ではなく、裁判所は、私法上の真実の法律関係に立ち入って判断すべきであって、このような裁判所による事実認定の結果として、納税者側の主張と異なる課税要件該事実を認定し、課税が行われることは私法上の真実の法律関係に即した課税であり、当然のことであるといえる」とし、実質的な取引関係により事実認定され得るとされた。この点については、今後の海外取引を含む事案に対する法律構成の検討に意味のあるものといえる。

ただし、本事案については、本件各取引において各当事者が選択した法的形式と法的効果は一致しており、これをもって仮装行為であるとするのは困難であり、また真実の取引関係でないとは解することはできないと判断された。

（２）法人税法 69 条の限定解釈について

第一審及び第二審において、Aにとって外国税額控除の余裕枠を利用したことは、コストを引き下げた融資を行うための手段又は前提にすぎなかったのであるから、本件各取引が外国税額控除の制度の濫用であるとは必ずしも断言できず、法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とならないということとはできないと判断されたが、上記判旨記載の通り、最高裁において上記判断が取り消された。

また本件とは別に、平成 18 年 12 月、最高裁で外国税額控除の適用の可否をめぐって本件と類似した 2 つの事件についても係争があり、これら 2 つの事件は第一審では共に納税者が勝訴したものの第二審において一方は納税者勝訴、他方は国側勝訴となっておりその判決が注目されるものであったが、共に本件と同様の判決・決定が下されている。

なお、法人税法 69 条 1 項における「納付することとなる場合」には、内国法人が通常行われる取引と認められないものとして以下の一定の取引に基因して生じた所得に対する外国法人税を納付することとなる場合を除く旨の規定が、平成 13 年度及び平成 14 年度税制改正により追加されている。（法法 69 、法令 141 ）

内国法人が、当該内国法人が金銭の借入れをしている者又は預入を受けている者と特殊な関係のある者に対し、その借入れられ又は預入を受けた金銭の額に相当する額の金銭の貸付けをする取引（当該貸付けに係る利率その他の条件が、その借入れ又は預入に係る利率その他の条件に比し特に有利な条件であると認められる場合に限る。）

貸付債権その他これに類する債権の譲渡を利用した通常行われぬ取引。

なお、租税法律主義の下個別的否認規定がない場合否認することはできないという見解もあるが、本判決において、「外国税額控除制度を濫用することによりその本来の趣旨及び

目的から著しく逸脱するような取引を行った」場合には、当該制度の適用を受けることができないとしており、必ずしも個別規定がなくとも否認されることが明らかにされた。また、「我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものにほかならない」とも指摘しており、今後のスキーム組成に当り「制度を濫用すること」に該当するかどうかの検討の 1 つの指針になるものと考えられる。ただし、「制度の濫用」にあたるかどうかを事前に検討することは非常に難しい問題と考えられ、税務リスクの予見可能性が減退したともいえるのではないかと考える。

また、海外取引に係る税制は、タックスヘイブン対策税制、過少小資本税制、移転価格税制、外国税額控除等特殊な制度も数多く存在すること及び企業活動の国際化に伴う海外取引利用による租税回避スキームも多く考案されてきていることから国際取引に係る係争が増加してきており、これらの係争に係る判例を今後も注視する必要があるであろう。