

速報税理御中2012.3.31

外税控除余裕枠の濫用を認めなかった事例
最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁

立教大学法学部 浅妻章如

<調査官の眼>

本判決は、法人税法69条の外国税額控除制度の濫用を否定した。結論の是非はともかく、理由が分かりにくい。本判決の射程を探ることは困難であり、意義が小さい。

税務調査官は、納税者による租税負担軽減の試みに接した際、納税者の主張する私法上の法律関係が真実成立したものではないとして租税回避の成立を否定するか、または、規定の趣旨・目的に照らし(納税者が想定したよりも)限定的に解釈することで、租税負担軽減の試みを潰そうとすることがある。

I 事実関係

ニュージーランド法人A社がクック諸島法人B社株式の100%及びクック諸島法人C社株式の28%を保有している。A社は、投資家から集めた資金を、C社経由でB社において運用することを企図したが、C社が直接B社に貸し付けると、B社からC社への利息の支払についてクック諸島が15%の源泉税を課すこととなる。そこで、日本法人X社(原告・被控訴人・被上告人)のシンガポール支店をB-C間に挿入しX社の日本での外国税額控除余裕枠を利用して前記源泉税の負担を軽減することを企図した。以下の各契約をまとめて「本件取引」という。

X-B間の本件ローン契約として、X社はB社に対し年利10.85%で\$5000万(\$は米国ドル)を貸し付けた。B社がX社に利息を支払う際、B社はクック諸島の15%の源泉税を控除することとした。

C-X間の本件預金契約として、本件ローン契約でX社がB社に供与する資金相当額をX社がC社から年利10.50%で預金として受け、X社のC社に対する預金元本の支払は、X社がB社から貸付金元本の弁済を受けた範囲においてのみ行うこと、X社がB社から貸付金利息(源泉税額控除後)を受領した場合には、それに源泉税額を加算した金額からX社の取得する手数料を控除した金額を預金利息としてC社に支払うこととした。

第1回取引を例にとると、B社がX社に源泉税控除前利息\$244万1250につき源泉税\$36万6187.50控除後利息として\$207万5062.50を支払い、X社はC社に\$236万2500を支払った。X社には\$28万7437.50の逆鞘が発生した。しかしX社が日本で外国税額控除の適用を受ければ、C社がクック諸島源泉税の負担を免れるのみならず、最終的にはX社も手数料の利益を得ることができる、という算段であった。貸付金利息と預金利息の決済による利鞘(即ち手数料。年率0.35%)は、第1回取引について\$7万8750となり、また、B社がX社に100の税引前利息を支払うとすると、源泉税15を控除した85がB社からX社に支払われ、X社はC社に96.8の預金利息を払い、X社には11.8の逆鞘が発生し、外国税額控除の適用によりX社は $3.2(=0.35 \div 0.1085)$ の手数料利益を見込む、という比率である。

X社は、本件ローン契約に関してクック諸島で源泉税を納付し日本で外国税額控除の適用があるとの前提で、平成3年4月～平成6年3月の3事業年度の法人税の申告をした。Y(被告・控訴人・上告人)は、平成7年6月22日付で、当該源泉税について外国税額控除の適用がないとの前提で、更正処分を行なった。

原々審大阪地判平成13年12月14日・原審大阪高判平成15年5月14日ともにXの請求を認容した。

II 争点

(1)本件取引は真正のものであるか、(2)本件取引が外国税額控除制度の適用外であるか、が主たる争点である。原審の理由が最高裁で次の2点にまとめられている。

「(1) 本件取引の経済的目的は、C社及びB社にとっては、C社からB社へより低いコストで資金を移動させるため、X社を介することにより、その外国税額控除の余裕枠を利用してクック諸島における源泉税の負担を軽減することにあり、X社にとっては、外国税額控除の余裕枠を提供し、利得を得ることにあるのである。このような経済的目的に基づいて当事者の選択した法律関係が真実の法律関係ではないとして、本件取引を偽装行為であるということはいくつかできない。」

「(2) X社は、金融機関の業務の一環として、B社への投資の総合的コストを低下させたいというC社の意図を認識した上で、自らの外国税額控除の余裕枠を利用して、よりコストの低い金融を提供し、その対価を得る取引を行ったものと解することができ、これが事業目的のない不自然な取引であると断ずることはできない。したがって、本件取引が外国税額控除の制度を濫用したものであるということはいくつかできない。」

III 判決の要旨 破棄自判・請求棄却

「(1) 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る。これは、同一の所

得に対する国際的・二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。

(2) ところが、本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行であるX社が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするものであるとすることができる。これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、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享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、我が国にお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というほかない。そうすると、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないといふべきである。」

IV 評釈

1 関連裁判例とその後

本件はりそな銀行(旧大和銀行)に関する事例であり、本判決は第二小法廷が出した。三井住友銀行(旧住友銀行)に関し、大阪地判平成13年5月18日判時1793号37頁が請求認容、大阪高判平成14年6月14日判時1816号30頁が請求棄却としていたところ、本判決と同日、第二小法廷が上告棄却・不受理決定をした(税資255号順号10242)。UFJ銀行(旧三和銀行)関し、大阪地判平成14年9月20日税資252号順号9200・大阪高判平成16年7月29日金判1201号33頁が請求認容としていたところ、最一小判平成18年2月23日判時1926号57頁は破棄自判し請求を棄却した。

平成13年法律第6号による法人税法69条1項括弧書きの追加及び政令第135号による法人税法施行令141条の改正(平成21年政令第105号による改正後は法人税法施行令142条の3)で、本件と同種の租税回避は明文で否定された。尤も、本判決を含めた3つの最高裁判決・決定により、これらの改正法令は概ね確認規定と位置付けられよう。

2 租税回避の否認に類する事象1：事実認定・契約解釈による「否認」

租税回避を明文の否認規定なくして否認することは認められないということは、最高裁判例で裏付けられていないものの(金子宏『租税法』16版120頁、弘文堂、2011参照)、現在は課税庁も議論の前提としている。

しかし納税者が租税回避をしたつもり(租税回避の成立・不成立が不確かな段階について人口に膾炙した言い回しはないが、本稿では【租税負担軽減の試み】と呼ぶこととする。)であっても、租税負担を軽減するための私法上の法律関係が形成されていない、と裁判所が事実認定・契約解釈の領域で判断する可能性がある。これは租税回避の否認ではなく租税回避の不成立であり、事実認定・契約解釈による「否認」と呼ばれる(否認ではないため「」付きで呼ばれる。中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応(上下)」ジュリスト1169号116頁、1171号86頁)。原審(1)はこの領域の問題である。

事実認定・契約解釈による「否認」は簡単には認められない、と学説は強調する。金子宏他『ケースブック租税法』3版152頁(弘文堂、2011)は、相互売買に関する東京高判平成11年6月21日判時1685号33頁を挙げる。しかし実務上はこの段階で課税庁勝訴例もあることに留意されたい(東京高判平成19年10月30日訟月54巻9月2120頁:任意組合か匿名組合か)。限界に関して、フィルムリースに関する最判平成18年1月24日民集60巻1号252頁の原審大阪高判平成12年1月18日が参考となる(拙評釈・本書__頁;同・法協125巻10号2363頁参照)。

3 租税回避の否認に類する事象2：規定の趣旨・目的に沿った限定解釈

納税者の主張する私法上の法律関係は否定できない場合でも、租税法令が納税者の思う通りに解釈適用されるとは限らない。特に、租税負担を減免させる規定について、その規定の趣旨・目的に沿った(尤も、外国税額控除制度の性格について論争がある。吉村政穂・判例評論572号184頁以下、185頁参照)限定解釈がなされる可能性が論じられる。この問題に関し、アメリカで事業目的法理を確立したGregory v. Helvering, 293 US 465 (1935)が参照される。原審(2)はこの領域の問題である(本判決(2)については4参照)。

しかし「事業目的」の語が原審(2)にある一方で本判決(2)にはない。調査官解説(杉原則彦・法曹時報58巻6号177頁以下)にもない。この点、本判決の「外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行う」という言い回しは、事業目的の欠如を意識させる。しかし、合理的経済人は税引後の利益最大化を図るものであり、この意味での逆鞘だけでは濫用的取引か否かが判定できない。アメリカの議論の紹介(経済的実質テストと絡め)も含めて吉村政穂・前掲186頁参照。なお本件と対比されるアメリカのCompaq事件は277 F.3d 778 (5th Cir. 2001)で納税者逆転勝訴となっている。

逆鞘だけでは結論に結びつかないとして、本判決のどの部分が強く結論に影響したか。学説では色々議論されているものの実務家の興味(射程の解明など)に応答することは難しい、と私は悲観している(4参照)。調査

官解説は、一括支払いシステムにおける代物弁済条項と国税徴収法24条2項に関する最判平成15年12月19日民集57巻11号2292頁に注目している。

なお、こうした解釈手法は文理解釈ではなく目的的解释に属するのか、また減免規定について限定解釈される場合だけでなく拡張解釈される可能性や、課税規定について限定解釈・拡張解釈される可能性があるのかについて、学説・判例は煮詰まっていなものと見受けられる。

4 判旨の構造と射程

本判決が「原審の上記3(2)の判断は是認することができない」「外国税額控除制度を濫用するもの」と述べていることから、原審(2)への応答であるとする理解が学説では多いと見受けられる。調査官解説・184頁も「法人税法69条の限定解釈の必要性等」として論じる。しかし、岡村忠生・租税判例百選5版41頁は、「Yが法69条1項の『納付することとなる場合』という具体的文言の解釈に事業目的の欠如を投入して限定をした」点が本判決で無視されていることに触れ、『全体としてみれば』という観察方法が原審(1)に属すと指摘している(但し、事実認定・契約解釈の場面ではなく租税法令の解釈適用の場面において「全体としてみ」という手法を用いた例として、英国のRamsay v. IRC, [1981] STC 174があり、「全体としてみれば」の表現が原審(1)に属することの証左となるかにつき、議論の余地ありと私は考える)。なお、UFJの最判平成18年2月23日は仮装隠蔽が要件とされる重加算税も認めている(平川雄士・税研126号80頁以下85頁参照。本件では重加算税が課されてない)。

私は、最高裁が敢えて分かりにくい作文をし、射程を明らかにしたくなかったのであろうと推測する。濫用は潰すという結論ありきの話はこれっきりだと宣言しがたいという伝家の宝刀としての考慮(本判決は事例判決の体裁をとってない)と、安易に振るえる刀ではないという考慮(武富士事件・最判平成23年2月18日判時2111号3頁の須藤正彦補足意見参照)が、ないまぜになっていたためであろう。従って本判決の射程を考慮する意義は小さいと考える。

関連裁判例

りそな銀行〔旧大和銀行〕:大阪地判平成13年12月14日民集59巻10号2993頁納税者勝訴／大阪高判平成15年5月14日民集59巻10号3165頁納税者勝訴／最二小判平成17年12月19日民集59巻10号2964国勝訴
三井住友銀行〔旧住友銀行〕:大阪地判平成13年5月18日判時1793号37頁納税者勝訴／大阪高判平成14年6月14日判時1816号30頁国勝訴／最二小決平成17年12月19日上告棄却・不受理税資255号順号10242 国勝訴
UFJ銀行〔旧三和銀行〕:大阪地判平成14年9月20日税資252号順号9200 納税者勝訴／大阪高判平成16年7月29日金判1201号33頁 納税者勝訴／最一小判平成18年2月23日判時1926号57頁 国勝訴

先行評釈

一審

近藤雅人・法人税精選重要判例詳解〔税経通信臨時増刊59—15〕246～248頁2004年12月

控訴審

占部裕典・旬刊金融法務事情1730号32-40頁・1731号36-45頁 外国税額控除余裕枠の利用にかかる「租税回避否認」の検討(上下)―大阪高裁における3判決を踏まえて―

上告審

石毛和夫・銀行法務21. 50巻12号52頁2006年10月

今村隆・税理49巻7号2-11頁巻頭論文 最近の租税裁判における司法判断の傾向:外国税額控除事件最高裁判決を手掛りとして(最高裁判決平成17. 12. 19)

岡村忠生・租税判例百選5版21(40-41頁)(2011)

片岡雅世、やすいえいじ、むらかみこうじ・Ritsumeikan Law Review. International ed.24号77-91頁2007年3月

木村弘之亮・租税研究726号166頁租税回避、節税、通謀虚偽表示についての、判例と実務の動向

駒宮史博・税研148号126～128頁2009年11月 外国税額控除余裕枠の利用取引は制度の濫用にあたるか:大和銀行事件(最新租税判例60)

志賀櫻・月刊税務事例38巻7号33～41頁2006年7月外国税額控除の控除余裕枠を利用する租税回避 最高裁平成17年12月19日第二小法廷判決に関連して

志賀櫻・租税訴訟〔1〕―租税法における法の支配195～214頁2007年4月

清水一夫・税務大学校論叢59号245～363頁2008年6月

杉原則彦・ジュリスト1320号180～182頁2006年10月1日外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法(平成10年法律第24号による改正前のもの)69条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例

- 杉原則彦・最高裁 時の判例〔平成15年～平成17年〕〔5〕〔ジュリスト増刊〕103～105頁2007年12月
- 杉原則彦・法曹時報58巻6号177～192頁2006年6月 外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法(平成10年法律第24号による改正前のもの)69条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例
- 杉原則彦・最高裁判所判例解説——民事篇<平成17年度>〔下〕〔7月～12月分〕990～1005頁2008年8月 外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法(平成10年法律第24号による改正前のもの)69条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例
- 田中健治・平成18年度主要民事判例解説〔判例タイムズ臨時増刊1245〕256～257頁2007年9月 外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法(平10法24号改正前)69条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例
- 谷口勢津夫・民商法雑誌135巻6号163-191頁(2007.3) 外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法(平成10年法律第24号による改正前のもの)69条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例
- 橋本守次・月刊税務事例39巻12号14頁 外国税額控除余裕枠を利用するために行われた外国会社との間のローン契約等に基づく利息収入に係る外国源泉税の税額控除が認められなかった事例
- 平川雄士・税研126号80～85頁2006年3月
- 本庄資・ジュリスト1336号141～143頁2007年6月15日 外国税額控除余裕枠の濫用
- 本庄資・税経通信61巻7号25～50頁2006年6月
- 矢内一好・税務弘報54巻4号153-159頁 外国税額控除事案の最高裁判決(判例評釈)
- 山本守之・税務弘報57巻3号113頁 最高裁判決の2つの傾向:旧大和銀行事件
- 吉村典久・行政関係判例解説<平成17年>113～125頁2007年1月
- 吉村政穂・判例評論572(判例時報1937)184～188頁2006年10月1日 外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法(平成10年法律第24号による改正前のもの)69条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例
- 月刊税務事例38巻12号70頁 外国税額控除の余裕枠を利用して法人税を免れるための行為は、外国税額控除制度を濫用するものであり、税負担の公平を著しく害するものとされた事例
- 旬刊速報税理25巻31号12頁 法人税更正処分取消請求上告事件:外国税額控除制度の適用の可否
- 税務弘報54巻14号163頁 法人税更正処分取消請求上告事件(法人税法69条の外国税額控除制度の適用の可否)(法人税関係)(最新税法判例紹介)