

第5回

税法入門

外国税額控除の控除限度枠は「売却」できるか？

問題の所在

内国法人である銀行（以下「邦銀」という）が、対価を得るため、外国法人に外国において課される源泉税を軽減させることを目的として、邦銀自身の日本における外国税額控除の余裕枠を利用させ、日本国との間で二重課税が生じるような取引形態を作出し取引をなした場合、法人税法69条1項の「納付することとなる場合」に当たるか。

事案の概要

理解のため、本件における取引を簡略化して示せば以下のとおりである。すなわち、クック諸島法人であるA社は、同じくクック諸島法人であるB社に資金を貸し付けて運用することを企図したが、そうした場合、貸付利子にはクック諸島源泉税が課税される。そこで、A社は、源泉税負担を回避するため、邦銀のシンガポール支店を介在させる取引とすることにより、日本の外国税額控除枠を利用することとした。

すなわち、①A社は邦銀支店との間で預金契約を締結する（図①）、②邦銀支店はB社との間でローン契約を締結する（図②）、③B社は邦銀支店に対する利子としてクック諸島源泉税を控除した額を支払う（図③）、④邦銀支店はA社に対して預金利息を支払う（図④）。なお、シンガポールでは源泉徴収が行なわれない。

このような取引形態を作出することによって、邦銀

は、上記③の支払利子の源泉徴収税額について、外国税額控除を受けることとなり、この外国税額控除に相当する額の一定割合をA社に対する預金利息に加算する。この取引により、A社は、邦銀を介さなかった場合に比して、受取金額が増大することとなり、また、邦銀には一定額の収入が生じる。その一方、日本の国庫収入は減少する。

課税庁は、上記のスキームに沿って外国税額控除が適用されるとした邦銀に対し、その適用を否認して更正をなした。本件裁判においては、課税庁は、主位的に、本件は仮装取引であるとして、私法上の法律構成による否認の主張をするとともに、予備的には、法人税法69条の限定解釈によって否認し得ると主張した。

判決要旨

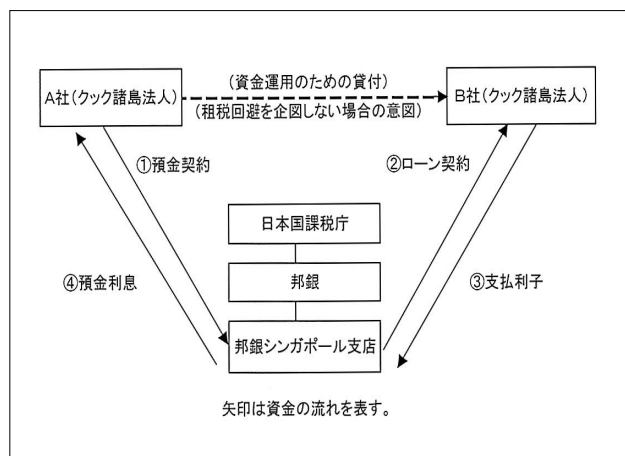
●大阪地方裁判所平成13年12月14日判決
（最高裁ホームページ）

判旨は、上記課税庁の主位的主張につき本件取引を仮装のものともみることができないとしてこれを否定した上、予備的に主張された法人税法69条の限定解釈の主張についても以下のように述べて課税庁の主張を排斥した。

法人税法69条は、「その文言自体から、例えば、真実経済的に外国法人税を負担する者による納付に限定することはできず、解釈の幅は極めて狭いといえる」、また、外国税額控除の制度趣旨からすると、「内国法人が控除限度枠を自らの事業活動上の能力、資源として利用することを一般的に禁ずることはできないといわねばならない」。

しかし、法人税法69条が制定された根底には、「あくまでも内国法人の海外における事業活動を阻害しないという政策があるのであるから、およそ正当な事業目的がなく、税額控除の利用のみを目的とする取引により外国法人税を納付することとなるような場合には、納付自体が真正なものであったとしても、法69条が適用されないとの解釈が許容される余地がある」。

「これらの点に鑑みるならば、取引各当事者に、税額控



除の枠を利用すること以外におよそ事業目的がない場合や、それ以外の事業目的が極めて限局されたものである場合には、『納付することとなる場合』には当たらないが、それ以外の場合には『納付することとなる場合』に該当するという基準が採用されるべきである。

本件判決はこのように解した上で、本件事案における内国銀行の取引は、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として、法人税法69条が適用されるとし、更正処分を取り消した。

※本件控訴審である大阪高裁平成15年5月14日判決（公刊物未登載）は、一審判断を是認し、被告税務署長側から上告受理申立中である。

解説

1. 外国税額控除の意義

内国法人は、日本国内で生じた所得及び外国で生じた所得（以下「国外源泉所得」という）について日本で課税されるが、国外源泉所得について外国の法令で法人税に相当するもの（以下「外国法人税」という）の課税対象とされる場合、日本及びその外国の双方で二重に法人税が課税されることになる。この国際的な二重課税を調整するために、一定額を法人税額から差し引くことができ、これが外国税額控除である（法人税法69条）。

外国税額控除額は、国内に源泉のある所得と国外に源泉のある所得との間の課税の公平の維持に役立つのみでなく、投資や経済活動を国内において行なうかそれとも国外において行なうかについて税制の中立性を維持することにも役立つとされている。

外国税額控除額の計算は、法人税額に、その年度分の所得の金額のうちに、国外源泉所得の占める割合を乗じて計算した金額をもって限度とされる（法人税法69条1項、法人税法施行令142条）。

本件事案は、この外国税額控除を利用するスキームを考案したもので、課税庁側からみれば、日本の国庫の犠牲のもと、邦銀及び外国法人が利得を得たものといえる。

2. 租税回避行為の否認

1990年代ころから、アメリカにおいてはタックスシェルターと呼ばれる課税逃れ商品を投資銀行や巨大会計事務所が販売するなどし、深刻な財政問題が生じている。本件もまた典型的なタックスシェルの一形態

であり、課税庁にとっては、現行法の下においてこのような取引を「否認」し得るのかが法理論上の大きな課題となっている。

本件のような租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うことを、租税回避行為の否認と呼ぶが、これは法律の根拠がない限り認められないものとされている（金子宏「租税法」第10版、128頁）。

しかし、課税減免規定については、アメリカ最高裁判決の考え方をもとにして、「当事者がその適用を受けることのみを目的として事業目的のない不自然な取引を行なった場合に、そのような不自然な取引形態は当該課税減免規定の本来予定していないものであるとして、その適用を否定すれば、結果として、租税回避の『否認』を行なうと同様の効果を得ることが可能となる」（中里実「タックスシェルの223頁」とする学説があり、本件事案における課税庁の予備的主張はこれに依ったものと思われる。

3. 同種事案の裁判例

本件裁判所は、課税庁の主張を採用せず、更正処分を取り消したのであるが、本件類似の事案としては、①大阪地裁平成14年9月20日判決、その控訴審である大阪高裁平成16年7月29日判決（それぞれにつき公刊物未登載）、②大阪地裁平成13年5月18日判決（判例時報1793号37頁、最高裁ホームページ）、その控訴審である大阪高裁平成14年6月14日判決（最高裁ホームページ）がある。

上記①については、本件同様、一審判決において、法人税法69条の適用を認めなかった更正処分を取り消し、控訴審においても同様の結論となっている。他方、②については、一審判決においては、更正処分を取り消したが、控訴審においては、外国税額控除の趣旨からその適用は限定的であるとして、本件類似の取引においては、その適用を受けることはできないとした。控訴審の判断は分かれており、最高裁判所の判断が注目される。

<主な参考文献>

本文中に記載したもののほか、本件同種事案の裁判例について、今村隆「外国税額控除制度の濫用」『新・裁判実務体系 租税訴訟』434頁以下が詳しい。

（税務特別委員会委員 塚原 聡）