

外国法を準拠法とする 契約に係る税務上の取扱い 【2】

デロイト トーマツ税理士法人 マネジャー/公認会計士/米国公認会計士
梅本 淳久

4 東京高判平成22年5月27日（訟月58巻5号2194頁）

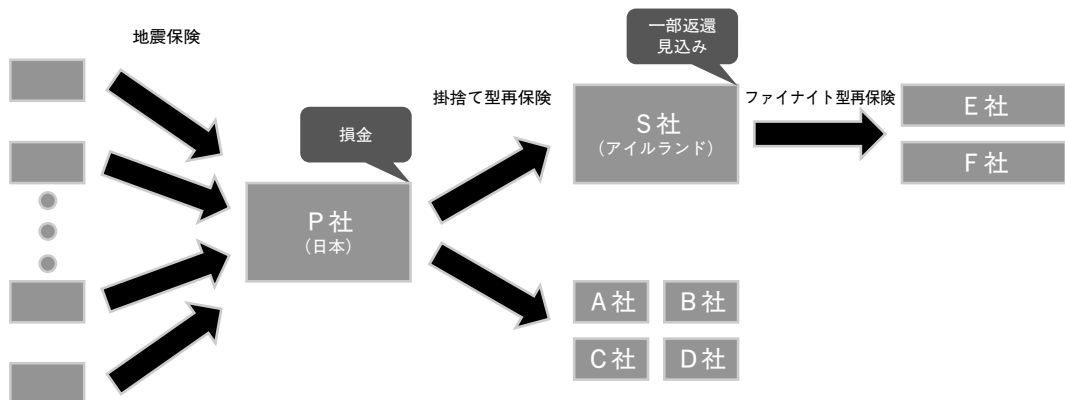
(1) 事案の概要

損害保険業を営む内国法人P社は、アイルランド子会社S社並びに再保険会社A社、B社、C社及びD社との間で、それぞれP社が引き受けた日本国内における地震等による損害を再保険の対象とする掛捨て型保険契約（以下「ELC再保険契約」という。）を締結し、S社は、E社及びF社との間で、それぞれP社とS社との間で締結されたELC再保険契約（以下「本件ELC再保険契約」という。）などを再保険の対象とするファイナイト型再保険契約（以下「本件ファイナイト再保険契約」という。）を締結した。

P社が、本件ELC再保険契約に基づき支払った再保険料を損金の額に算入して複数事業

年度にわたり法人税の確定申告を行ったところ、所轄税務署長が、上記再保険料には預け金に該当する部分があり、当該部分を損金の額に算入することは認められないなどとして更正処分等をしたことから、P社がその取消しを求めて訴えを提起した。

これに対して、国側は、「S社は、ファイナイト再保険料のEAB繰入額相当部分について、保険事故が発生すれば保険金として、保険事故が発生しなければプロフィット・コミッションとして支払を受けることになるから、預け金であって、損金に該当しない」、「S社は、P社がファイナイト再保険契約を直接締結せず、メリットを享受するための『受け皿』あるいは『導管』にはかならない」などと主張した。



(2) 裁判所の判断

S社とE社及びF社との間には、本件ファイナイト再保険契約の準拠法を英国法とする指定があるところ、本判決は、「契約に関する準拠法は、当事者の指定により決定されるが（法適用通則法7条）、本件のような租税回避行為の有無が争点となる事案においては、適用する法律を当事者の自由な選択によって決定させるならば、当事者間の合意によって日本の課税権を制限することが可能となり、著しく課税の公平の原則に反するという看過し難い事態が生ずることになるから、同法42条の適用によって、外国法の適用を排除し、国内公序である日本の私法を適用すべきである」と判示しているが、この判示については、「適用される外国法の内容ではなく、当事者の選択による準拠法選択を認める〔法適用〕通則法7条それ自体……を公序違反であるとするような公序の発動は、従来の議論からはかけ離れたものと言わざるを得ない」（〔〕内引用者）などと批判されている（横溝大「判批」ジュリ1449号134頁（2013））。

なお、本判決は、「課税は、私法上の法律関係に即して行われるべきことになるが、私的自治の原則からすれば、いかなる法形式（契約類型）を用いるかは当事者の自由であり、一般に経済活動は税負担の多寡をコストの一つとして

考慮して行われるのが通例であることに照らせば、当該契約が税負担の軽い法形式（契約類型）で締結されたとの一事をもってそれを否認して、当事者が選択した法形式（契約類型）をそれと異なる法形式（契約類型）に引き直して課税することは許されない。しかしながら、法形式（契約類型）を濫用して、課税の公平の原則に反する場合、……具体的否認規定がないからといって、租税回避行為として否認することが一切許されないというわけではない。租税回避を目的として、当事者の選択した契約が存在と認定される場合又は当事者の真の効果意思が欠缺し若しくは虚偽表示により契約が無効と認定される場合には、当事者の選択した契約類型を租税回避行為として否認することが許されるというべきである」と指摘した上で、「本件ファイナイト再保険契約のEAB繰入額相当部分を租税回避を目的としたものであって、真の意図が……預け金であると認めることはできず、また、本件ELC再保険契約と本件ファイナイト再保険契約が不可分一体であるとも認めることもできないのであるから、本件ELC再保険契約に基づきS社に支払った掛捨ての再保険料は、……法人税法22条3項柱書にいう『損金』に算入される『費用』（同項2号）に該当する」と述べて、国側が敗訴している。

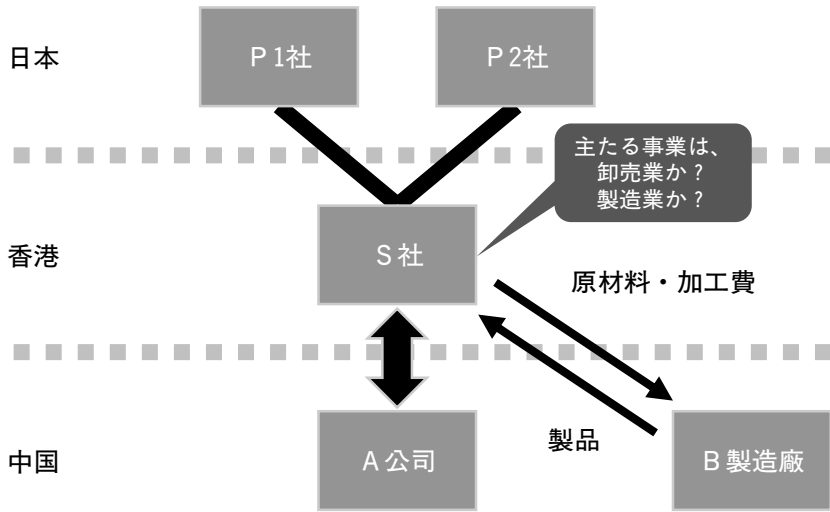
5 名古屋高判平成25年10月30日（税資（250号～）263号12325順号）

(1) 事案の概要

本件は、内国法人P1社及びP2社（以下「控訴人ら」という。）が、所轄税務署長から、控訴人らの子会社で香港に本店を有するS社が租税特別措置法（平成16年法律第14号による改正前のもの。以下、5において、「措置法」という。）66条の6第1項所定の「特定外国子会社等」に該当し、S社の主たる事業が製造業であり、同条3項所定の適用除外事由に該当しな

いため、同条1項に規定するいわゆるタックス・ヘイブン対策税制が適用され、S社に係る同項所定の「課税対象留保金額」に相当する金額を控訴人らの所得の金額の計算上益金の額に算入すべきであるなどとして、更正処分等を受けたことから、控訴人らが、S社の主たる事業は卸売業であり同条3項1号の適用除外事由に該当するなど主張して、その全部又は一部の取消しを求めた事案である。

解 説



なお、S社は、A公司との間で、協議書（以下「本件協議書」という。）を作成して、（A公司が）来料加工企業としてB製造廠を設立すること及びA公司がB製造廠の土地、工場建物、

水、電力、従業員等を用意し、S社が機械設備、原材料を提供することなどを主たる内容とするB製造廠における来料加工業務に係る契約を締結し、また、補充協議書（以下「本件補充

適用除外要件の趣旨

- 措置法66条3項（適用除外）の規定は、特定外国子会社等の所在地における事業活動が経済的合理性を有する場合にまでタックス・ヘイブン対策税制の対象とすることは、我が国の民間企業の海外における正常かつ合理的な経済活動を阻害することになるから、正常かつ合理的な事業活動に対するタックス・ヘイブン対策税制の適用を除外する目的で、当該特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、その主たる事業が十分な経済的合理性を有すると考えられる一定の場合については、例外的に、同条1項の適用除外を認めたものである。
- 措置法66条3項は、適用除外要件について、特定外国子会社等の業態によってあり得べき租税回避のパターンが異なることを前提に、次のとおり、その業態に応じて、特定外国子会社等の服すべき適用除外要件を区別している。

所在地国基準	非関連者基準
<p>特定外国子会社等が、主たる事業として、製造業、小売業、農業、林業、水産業等（措置法66条3項1号に掲げる事業以外の事業）を本店所在地国で行っている場合には、本店所在地国（軽課税国）において資本投下を行い、その地の経済と密接に関連して事業活動を行っているといえ、その地に所在していることについて十分な経済的合理性の存在を推認し得ることから、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外とする。</p>	<p>特定外国子会社等が、主たる事業として、卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業又は航空運送業（措置法66条3項1号に掲げる事業）を行っている場合には、その事業活動が必然的に国際的にならざるを得ず、本店所在地国（軽課税国）の地場経済との密着性を重視する所在地国基準によっては、その地に所在していることについて十分な経済的合理性の存在を推認することができないため、その事業の主要部分が関連者以外の者との取引から成っているか否かという基準によって、適用除外の有無を判断する。</p>

協議書」という。)を作成して、S社がA会社の委託を受け、B製造廠の労務管理、生産管理、技術指導等の生産活動に係る一切の活動を行うことを主たる内容とする契約を締結した。

(2) 控訴人らの主張に対する裁判所の判断

控訴人らは、本件の来料加工取引に係る各契約上、中国法を準拠法とすることについて、当事者間が黙示の合意をしていたことは明らかであるから、本件協議書等の各契約の解釈は、中国法によって判断されなければならない、中国法によることなくこれら協議書を解釈して行われた更正処分等は違法であると主張した。

これに対して、本判決は、適用除外要件の趣旨について、次のとおり述べた上で、「措置法66条の6第3項の『主たる事業』の判定基準に

ついては、適用除外要件が定められた趣旨やその文言に照らして、関係当事者間の法律関係を踏まえつつ、客観的な事実関係に即して、当該特定外国子会社等の事業の目的、内容、態様等の諸般の事情を総合的に考慮して個別具体的に行われるべきものであり、本件協議書や本件補充協議書が、中国法上、どのように解釈されるかは、S社が実際に行っていた事業活動の内容を左右するものとはいえない」として、控訴人らの上記主張を排斥した。

なお、適用除外基準は、平成29年度税制改正において、同様の基準が、会社単位の合算課税の対象とする否かを判定するための基準（経済活動基準）として設定されている。

6 最判平成27年7月17日（民集69巻5号1253頁）

本判決は、外国法に基づいて設立された組織体が所得税法2条1項7号等に定める外国法人に該当するか否かを判断するに当たっては、まず、より客観的かつ一義的な判定が可能である観点として、次の「判断方法1」について検討することとなり、これができない場合には、次に、当該組織体の属性に係る観点として、次の「判断方法2」について検討し、判断すべきものであると判示した。

本判決は、これらの判断方法を導出する過程において、「ある組織体が法人として納税義務者に該当するか否かの問題は我が国の課税権が及ぶ範囲を決する問題であること……などを併

せ考慮すると、我が国の租税法は、外国法に基づいて設立された組織体のうち内国法人に相当するものとしてその構成員とは別個に租税債務を負担させることが相当であると認められるものを外国法人と定め、これを……納税義務者の一類型としているものと解される。このような組織体の納税義務に係る制度の仕組みに照らすと、外国法に基づいて設立された組織体が所得税法2条1項7号等に定める外国法人に該当するか否かは、当該組織体が日本法上の法人との対比において我が国の租税法上の納税義務者としての適格性を基礎付ける属性を備えているか否かとの観点から判断することが予定されてい

判断方法 1	判断方法 2
<p>当該組織体に係る設立根拠法令の規定の文言や法制の仕組みから、当該組織体が当該外国の法令において日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていること又は付与されていないことが疑義のない程度に明白であるか否かを検討する。</p>	<p>当該組織体が権利義務の帰属主体であると認められるか否かを検討する。具体的には、当該組織体の設立根拠法令の規定の内容や趣旨等から、当該組織体が自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が当該組織体に帰属すると認められるか否かという点を検討する。</p>

解 説

る」と指摘しており、我が国の私法上の法人に係る規律が意識されてはいるが、「上記の検討に必要な限度で我が国の私法上の法人の属性等について指摘したものであり、どのような場合

に外国事業体が我が国の私法上の法人と取り扱われるか否かについて何らかの見解を示したものであるのではない」（衣斐瑞穂「判解」法曹時報68巻6号169頁）とされている。