

Briefing

第3回のテーマは、外国税額控除 (foreign tax credit) です。

国際課税、課税管轄、国際的二重課税、外国税額控除の順に説明し、最後に外国税額控除に関する有名な最高裁判例 (りそな外税控除否認事件) を紹介します。

※登場人物 Aくん、Bさん : 法学部の学生
 C先生 : 法学部の先生

C先生 : 今日のテーマは、外国税額控除です。本題に入る前に、国際課税、課税管轄、国際的二重課税について簡単に復習しておきましょう。
 Aくん、国際課税について説明してください。

Aくん : はい。
 国際課税 (international taxation) とは、国境を超える経済活動に対する課税のことをいいます。現在、わが国には多くの外国人が居住し、多くの外国企業が事業活動を行っています。他方で、多くの日本人が国外で就業し、日本企業が国外で事業を展開しています。これらの国際的な経済活動に対する課税を国際課税といえます。

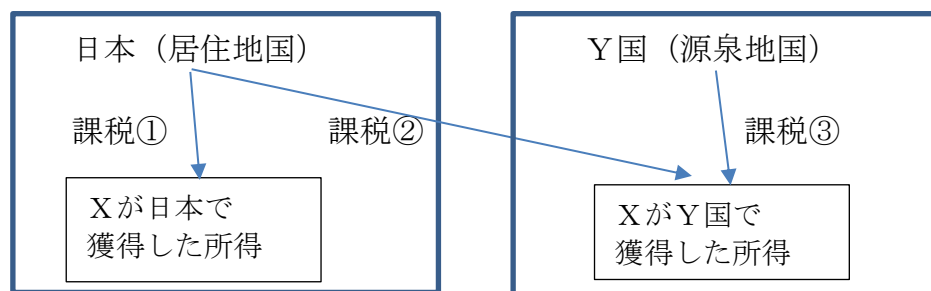
C先生 : わかりやすい説明ですね。
 それでは、Bさん、課税管轄について説明してください。

Bさん : はい。
 課税管轄 (tax jurisdiction) の基準には、大きく2つの考え方があります。
 一つは、所得に対する課税の根拠を人的結びつき (納税義務者の国籍・居住地あるいは本拠地) に求める居住地管轄です。もう一つは、課税の根拠を物的結びつき (納税義務者が経済活動を行っている場所あるいは所得が発生する場所) に求める源泉地管轄です。
 我が国の所得税及び法人税法は、この2つの考え方を併用しています。まず、我が国の居住者・内国法人に対しては、居住地管轄の観点から、その所得の源泉が国内にあるか・国外にあるかを問わず、すべての所得が課税の対象となります (所得税法7条1項1号・22条、法人税法5条・21条)。他方で、非居住者・外国法人に対しては、源泉地管轄の観点から、日本国内における源泉所得についてのみ、一定の範囲で課税することとしています (所得税法5条2項・7条1項3号、法人税法4条3項・9条・141条)。

C先生 : よく勉強していますね。
 それではAくん、今のBさんの説明から国際的二重課税 (international double taxation) の問題が見えてきましたね。簡単に説明してみてください。

Briefing

Aくん： はい。下の図を使って説明します。
我が国の内国法人（X）が、日本国内にとどまらず、日本国外（Y国）においても所得を獲得しているとします。Xが獲得した日本及びY国における所得は、居住地管轄に基づき、日本の課税対象となります（課税①及び課税②）。同時に、Xが獲得したY国における所得は、源泉地管轄に基づき、Y国においても課税対象となる可能性があります（課税③）。このような場合、一つの所得（XがY国で獲得した所得）に対して、日本とY国の両方において課税されることとなります（課税②及び課税③）。これが、国際的二重課税の問題です。



C先生： Aくん、わかりやすい説明でした。これで本題に入る準備が整いました。

Aくんが説明してくれた国際的二重課税を排除する方法として、大きくは、(i) 国外所得免除方式と(ii) 外国税額控除方式の2つの方法があります。

まず、(i) 国外所得免除方式とは、国外に源泉のある所得を課税の対象から除外する方法です。Aくんが作成してくれた図において、課税②が存在しないということになります。

Aくん： ちょっと待ってください、C先生。

先ほどBさんが説明してくれたとおり、我が国の居住者・内国法人に対しては、居住地管轄の観点から、その所得の源泉が国内にあるか・国外にあるかを問わず、すべての所得が課税の対象となるのですよね。課税②が存在しないというのは、この居住地管轄の考え方に真っ向から反しませんか？

C先生： Aくん、よく気が付きましたね。そのとおりです。したがって、我が国は、(i) 国外所得免除方式を採用していません。

それでは、我が国が採用している(ii) 外国税額控除方式を説明しましょう。(ii) 外国税額控除方式とは、外国政府に納付した所得税ないし法人税法の税額（外国税額）を自国の税額から控除する方法です。Aくんが作成してくれた図において、課税②は維持しつつ、課税③の分を課税②から控除する（限度額あり）ということになります。

Briefing

Bさん： C先生、外国税額を自国の税額から控除するということは、国の徴収税額が減少するということですね。これは、国家の課税権の譲歩といえませんか。

C先生： そうですね。外国税額控除方式は、国家の課税権の譲歩といえると思います。

C先生： 最後に、外国税額控除に関して有名なりそな外税控除否認事件（最判平成17年12月19日平成15年(行ヒ)第215号）を紹介します。事案の概要は次のとおりです。

我が国の銀行が、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について、手数料その他の対価を得て引き受けてこれを納付し、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、納付した外国法人税額以上の額を回収するという租税回避のスキームを利用して取引を行ったものです。

最高裁は、次のとおり判示しました。

外国税額控除の制度の趣旨は、「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」ものであり、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を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」。

【事案の概要】

クック諸島の税制によれば、直接、貸付けがなされた場合、その利息に対し、クック諸島の源泉徴収がなされることとなる。

このクック諸島の源泉税を回避するため、クック諸島内の法人である、甲社と貸付元乙社は、被上告人である丙邦銀とローン契約と預金契約（以下「本件取引」という。）を締結した。

本件取引により、乙社は源泉税の負担を負わずにすむ一方、邦銀丙は手数料を得るものの、本件取引自体は邦銀丙にとって採算の取れるものではなかった。

敢えてこのような損失の生じる取引を邦銀丙がした理由は法人税申告の際、我が国で外国税額控除を受けることで最終的には利益が得られたからである。しかし、この利益は我が国に本来納付されるべき税金の減少によるものであり、我が国及び我が国の納税者の負担によるものであった。

東税務署長は、丙邦銀の上記外国税額控除は認められないとして、法人税増額更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。

これらの処分不服として、丙邦銀は取消訴訟を提起し、第1審及び第2審とも当該処分の違法を認めたところ、国は上告を行った。

最高裁は、以下のような理由で、破棄自判し（第2審判決を破棄し、第1審判決を取り消した）、国税当局の当該処分は維持された。

【判決理由要旨】

法人税法（平成10年法24号改正前）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。

本件取引は、取引そのものでは採算が取れないにもかかわらず、本来外国法人が負担すべき外国法人税を敢えて引き受け、その負担を自身の外国税額控除の余裕枠を利用し納付すべき法人税額を減らすことで最終的利益を得ようとするものなので、外国税額控除の本来の目的より著しく逸脱し、かつ、我が国及び我が国の納税者の負担の下、敢えてそのような取引を行うことで取引関係者の利益を図るものであり、外国税額控除を濫用するものである。

さらに、税負担の公平を著しく害するものとして許されない。

なお、当時の法人税法69条1項は改正され（平成13年法律第6号）、かつ、法人税法施行令141条4項（平成13年3月政令135号）により、本件取引のような外国税額控除は封殺された。

【より深く研究されたい方には...】

☆裁判所判例検索

https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/394/052394_hanrei.pdf

☆杉原則彦「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」

最高裁判所判例解説民事篇平成17年度990頁

☆「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」

判例タイムズ No. 1199 (2006.3.15) pp.174-177

☆田中健治「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」

判例タイムズ No. 1245 (2007.9.25) pp.256-257

☆本庄 資 租税判例研究第418回「外国税額控除余裕枠の濫用」

ジュリスト (No. 1336) pp.141-143

Briefing

監修：ブレイクモア法律事務所 弁護士 比護 正史

執筆：ブレイクモア法律事務所 弁護士 上野 弘一

このコラムにご質問がおありの方は、執筆者までご連絡いただければ、幸いです。また、このコラムの意見はあくまでも執筆者の意見であり、弊事務所ブレイクモア法律事務所の意見ではございません。