

# 実務研究

日本税務会計学会  
令和3年4月 月次研究会



岡部洋一〔中野〕

## 税務訴訟での国際私法の解釈 ～外国法準拠の法律行為をどう裁くべきか～

### I. はじめに

「課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべき」といわれる。そして、通説も判例も借用概念につき統一説を採り、借用元である国内私法上の解釈を尊重する。ところで、「法の適用に関する通則法」(以下「通則法」)は、国内で裁判を行う際どの国の法律を適用すべきか(狭義の国際私法たる準拠法選択)を定めるが、通則法7条は、「法律行為の成立及び効力は、当事者が当該法律行為の当時に選択した地の法による」と、法律行為(契約や会社設立)の準拠法(以下「契約準拠法等」)を、当事者の選択に委ねている。それでは、納税者が契約

### II. 契約準拠法に係る税務訴訟の検討

従来、契約準拠法等に係る税務訴訟はほとんど見受けられなかったが、企業の国際取引の増加に伴い、裁判例の蓄積が始まった。1. 一連のフィルム・リース事件(平成10年/平成18年/4事件/判決数7)<sup>3</sup> 民法上の組合が外国人から取得した映画配給権に

帰属しないとして、課税庁の処分を是認したが、「配給権の帰属」という法律効果の判断を、本件契約等の準拠法である外国法ではなく、日本法のみで行った。また、準拠法による判断をしない理由を述べた判決は、わずか1判決(東京高判平成17年2月8日税資255号(順号9927))のみだが、「本件においては、(略)事実認定の問題が中心とされているのであるし、(略)当該準拠法が当然に適用されることにならざるを得ない」としたその理由付けには疑問が生じる。なぜならば、準拠法が事実認定における法律効果の判断に必要な法律ではないとする本理由付けは、国際私法の通説、裁判例である「外国法法律説」(外国法は事実でなく、内国でも法として適用されるとする説)<sup>4</sup>と相容れないと思われるからである。この一連の下級審判決を巡り、学説上の論争も活発化した<sup>5</sup>。

中里実名教授は、準拠法の相異で課税関係が変わると課税の公平が害されるから、契約の準拠法に拘わらず、「課税との関係においては日本法を基準として考える事ができる」として、一連の下級審判決を支持した<sup>6</sup>。これに対し、岡村忠生教授は、「準拠法を無視して日本の民法を適用するのであれば、それは現実に成立している私法上の法形式を引き直しているのであり、租税回避の否認と異ならな

い」と、異を唱えた<sup>7</sup>。国際私法学者の石黒一憲名誉教授は、国際取引契約に伴う私法上の法律効果等を、契約準拠法を無視して日本法で判断する事は、「国際私法の基本からして、背理である」とした上で、「国際的な税務否認に際して、かかる『背理』に至るまでのが、そもそも要求されているのか」次第だが、「税務否認を巡る従来の我国での議論が、概して純粋な国内事件のみを念頭に置くもの」だったことが問題だと指摘した<sup>8</sup>。

最判平成18年1月24日(判タ1208号82頁)以下「最高裁判決」は、「本件映画は、本件組合の事業の用に供しているものといふことはできないから、法人税法31条1項にいう減価償却費に当たるとは認められない」とし、課税庁の処分を是認した。一連の下級審判決は、日本法の解釈だけで「所有権帰属」という法律効果を判断し判決根拠とした点で納得できないが、最高裁判決は、「事業の用」という租税法の固有概念解釈を根拠とした点で、納得できる。ただし、「事業の用」を広く認める通説の傾向と異なる結論であり、納税者の予見可能性保護の観点では、難があると思われる。

2. 一連の外税控除否認事件判決(平成13年/平成17年/3事件/判決数8)<sup>9</sup> 外国企業との融資契約に基づき邦銀の受取利息につき、課された外国源泉税に

係る外国税額控除の適用是非が争われた事案で、本件融資契約等の準拠法は外国法であった。この点、各判決とも、同様の理由で、準拠法による判断は不要とした。例えば、大阪地判平成13年5月18日(判時1793号37頁)は、「本件各取引は、ニューヨーク州法を準拠法としていたのであるから、その効力の有無についてはニューヨーク州法を準拠法とすべきとの考えもあり得る(略)しかし、所得に対する課税は、所得自体に租税力を認めて課税するものであるから、その原因行為の私法上の効力は原則として問題となる余地がなく(略)私法上の法律構成による否認においては、契約の有効無効を判断すること自体は無意味」とした。しかし、「所得」が租税法の固有概念というだけで私法上の効力検討が無意味となると、「租税法と私法」論に係る通説や過去の裁判例との整合性がとれないのではないかと、この疑問が生じる。

3. 2大事件後の下級審判決(平成22年/平成28年/3事件/判決数4)<sup>10</sup> 上記2大事件で契約準拠法の確たる解釈法理が示されなかった影響が、その後の下級審判決のバラツキにも顕れる。外国子会社へ支払った再保険料の損金算入是非が争われた東京高判平成22年5月27日(訟月58号5号2194頁)は、通則法42条(公

序良俗違反)を根拠に、外国法の適用を排除して国内公序たる日本の私法を適用すべきとしたが、同「42条における公序につき逸脱的な解釈を行った点が批判されている」<sup>10</sup>。

株式譲渡契約の無効係争中の譲渡所得の譲渡時期が争われた東京地判平成24年8月30日(税資262号176(順号12026))

外国法準拠で設立された Limited Partnership の法人該当性が争われた一連のLPS事件(平成22年/平成27年/3事件/判決数7)<sup>11</sup>では、各裁判所の設立準拠法の解釈がバラバラとなり、前記契約準拠法に係る税務訴訟以上に法廷の混乱が見られた。

IV. おわりに

従来、「租税法と私法」論は、国内取引を念頭に置いた議論で十分だったが、昨今増加する国際取引の多きが外国法準拠と思われる、これらに係る税務訴訟の一層の増加が想定される。この点、裁判所は、税務訴訟に際し、従来の準拠法による判断を避ける姿勢から、準拠法による判断を行う姿勢へ変化してきたと解

される。かかる状況下、国際取引に係る所得税や法人税を検討する際は、契約準拠法や設立準拠法に十分留意すべきである。さらに、準拠法たる外国法の課税上の解釈に係る裁判法理は未だ確立されたとはいえず、今後の裁判例を注視していく必要もあろう。

1 金子宏『租税法 第23版』129頁(弘文堂 2019)

2 小柳誠「租税法と準拠法―課税要件事実の認定場面における契約準拠法の考察―」『税大論叢』39号 152頁(2002)は、同稿時点ですべて見受けられ

3 パラッシーナ事件判決(大阪地判平成10年10月16日、大阪高判平成12年1月18日、最判平成18年1月24日)、その他同様の事件判決その1(千葉地判平成12年2月23日)、その2(東京地判平成15年5月22日、東京高判

4 櫻田嘉章『国際私法』第6版(124頁)125頁(有斐閣2012)

5 洲圭吾「所得課税の国際的側面」334頁(有斐閣2016)

6 中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応(上)」ジュリ1169号123頁(124頁)(1999)

7 岡村忠生「税負担回避の意図と二分肢テスト」税法学543 26頁(2000)

8 石黒一憲「国際課税と抵触法―国際的な税務否認(フィルム・リース事件)及び、日本に拠点なき事業者への国際送達」『国際取引に伴う法的諸問題(14)』79頁(財団法人トラスト602007)

9 三井住友銀行事件(大阪地判平成13年5月18日、大阪高判平成14年6月14日)、りそな銀行事件(大阪地判平成13年12月14日、大阪高判平成15年5月14日、最判平成17年12月19日、東京三菱UFJ事件(大阪地判平成14年9月20日、大阪高判平成16年7月29日、最判平成18年2月23日)

10 横溝大「ニューヨーク州法を準拠法とする国際契約と法人税法上の『取得』」ジュリ1511号151頁(2017)

11 大阪事件(大阪地判平成22年12月17日、大阪高判平成25年4月25日)、東京事件(東京地判平成23年7月19日、東京高判平成25年3月13日)、名古屋事件(名古屋地判平成23年12月14日、名古屋高判平成25年1月24日、最判平成27年7月17日)

12 中西康・北澤安紀・横溝大・林喜美『国際私法』第2版(206頁)(有斐閣2018)