

外国法を準拠法とする 契約に係る税務上の取扱い 【3】

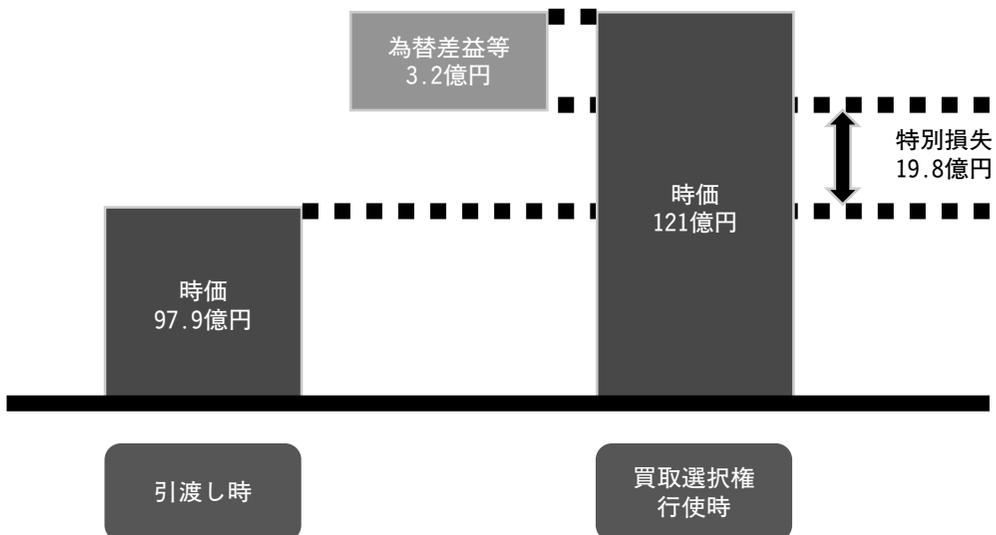
デロイト トーマツ税理士法人 マネジャー/公認会計士/米国公認会計士
梅本 淳久

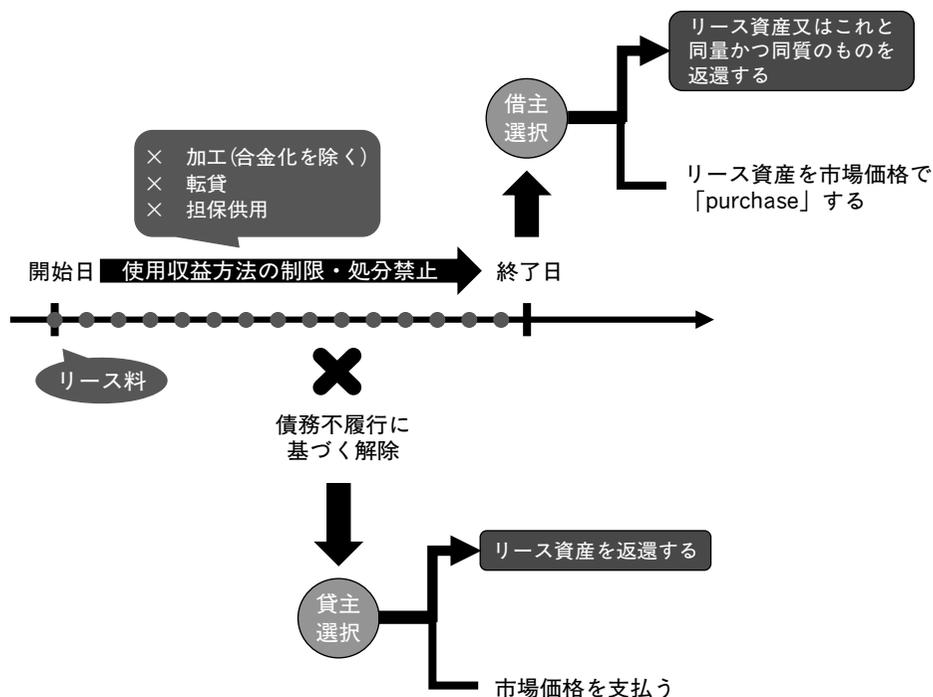
7 東京地判平成28年7月19日（訟月63巻10号2237頁）

(1) 事案の概要

本件は、液晶ディスプレイ用ガラス基板の製造及び販売を業とする内国法人X社が、その製造に用いるプラチナ（減価償却資産以外の固定資産に該当するもの）を調達するため、Y社及びZ社との間で、平成17年6月から平成18年9月にかけて、各基本契約に基づいてその調達に関する各個別契約（以下、各基本契約と各個別契約を併せて「本件各契約」という。）を締結してその引渡しを受け、平成19年5月ないし8月に上記各基本契約に基づく買取選択権を行使した時にY社及びZ社に合計121億円を支払い、

平成19年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）の法人税の確定申告において、上記支払額から上記各個別契約開始時の時価（97.9億円）及び両時点間の為替差益等（3.2億円）を控除した金額19.8億円を特別損失として計上し（以下、この計上額を「本件特別損失計上額」という。）、これを損金の額に算入して申告をしたところ、所轄税務署長から、本件特別損失計上額は上記プラチナの取得価額の一部であり損金の額に算入されないとして、法人税の更正処分等を受けたため、その取消しを求めた事案である。





(2) 前提事実

ア 借主（X社）は、リース資産のプラチナについて、〈1〉両基本契約とも、(a) Y社及びZ社に対しリース料を支払い、第三者に対し担保権等の設定をしたり、転貸したり、製造過程用のX社所有の金属との合金化を除いて重要な加工・改良を行うことはできず、(b) 各リース契約の終了時又は解約時に、借主は買取選択権を行使して貸主から当該各プラチナを「purchase」(注)するか、又は返還選択権を行使して当該各プラチナ若しくはこれらと同種同等同量以上のプラチナを貸主に返還するものとされ、〈2〉Z社との基本契約において、財産持分を有さず、貸主からの要求書の送付時又は各リース契約の終了時に、自ら行った合金化については直ちに借主の負担で非合金化し、引渡し時の状態以上の品質及び純度で貸主に返還しなければならず、借主の帳簿上において、常に貸主の資産として認識されるべきものとされ、〈3〉Y

社との基本契約において、借主の債務不履行に基づくリース契約の解除による終了時に、貸主の通知により指定された場合には、借主はリース資産のプラチナを返還する必要があるとされている。

(注) 訳語について当事者間に争いがある。

イ 両基本契約とも、〈1〉貸主（Y社及びZ社）は、リース資産のプラチナの「title」(注)を留保するものとされ、〈2〉借主（X社）は、貸主にリース資産のプラチナを返還する際、貸主が当該プラチナに対する正当で譲渡可能な「title」を有し、かつ、この「title」には担保権等が設定されておらず、当該プラチナの利用又は譲渡を制限する合意も付されていないことを保証するものとされている。

(注) 訳語について当事者間に争いがある。

ウ X社とY社及びZ社とは、本件各契約の準拠法として米国ニューヨーク州(以下「NY州」という。)法を指定する旨の合意をしている。

解 説

エ X社は、各プラチナの取得価額を本事業年度の会計帳簿に計上している。

(3) 法令解釈

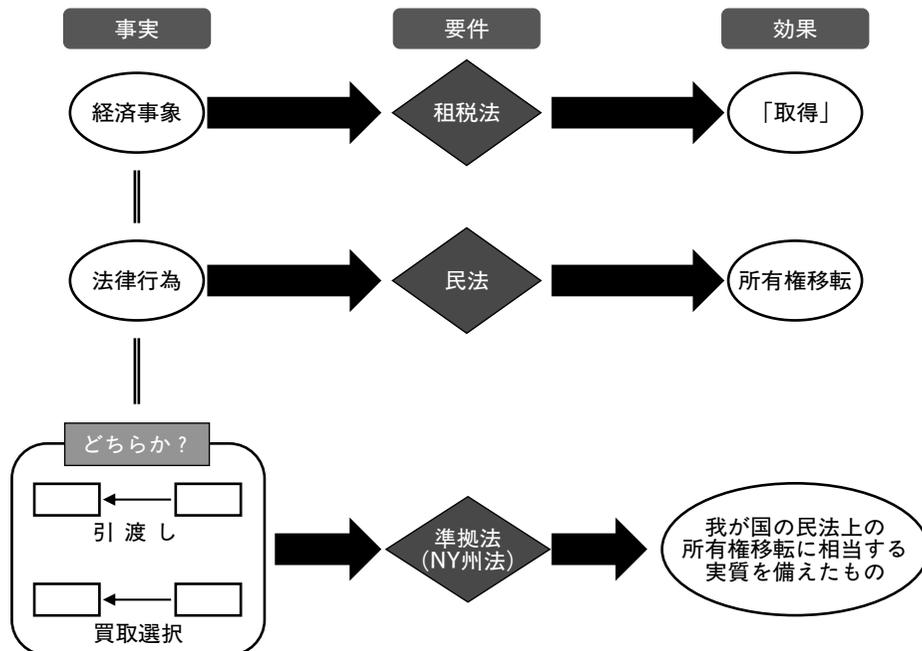
本判決は、外国法を準拠法とする契約による固定資産の「取得」の時期の判断方法について、次のとおり判示した。

外国法を準拠法とする契約による固定資産の「取得」の時期の判断方法

法人税法及び法人税法施行令が、各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度に当該法人が「取得」した固定資産の「取得価額」を当該事業年度の損金の額に算入すべき金額（損失等）と区別しているのは、法人がその事業活動によって獲得する収益を事業年度単位で課税の対象とする（法人税法22条1項）一方で、固定資産の取得価額は、減価償却資産においては減価償却の計算の基礎となってその一部が費用として計上される（法人税法31条1項、法人税法施行令54条1項、48条1項、48条の2）など、期間損益の計算の基礎となることによるものと考えられる。

そして、上記のような法人税に係る法的規律の枠組み及び関係法令上の「取得価額」の位置付けに照らすと、法人税法及び法人税法施行令における法人による固定資産の「取得」の意義については、法人がその事業活動を行うに当たって準拠される私法法規及びこれに基づく私法上の法律関係を前提とした上で、租税法規における固定資産の取得の根拠となる経済事象としての実体を備えた行為として、所有権移転の原因となる私法上の法律行為がこれに当たるものと解するのが相当であり、上記「取得」の時期はその原因行為による所有権移転の時期がこれに当たるものと解される。

しかるところ、本件において、X社とY社及びZ社とは、本件各契約の準拠法としてNY州法を指定する旨の合意をしており、同州法が本件各契約の準拠法とされている（法適用通則法7条）ので、本件各契約における法人（X社）による固定資産（プラチナ）の「取得」の時期、すなわち私法上の法律行為としての本件各契約による所有権移転の時期については、本件各契約の準拠法である同州法に基づく法律関係の規律を前提とした上で、我が国の租税法規における固定資産の取得の根拠となる経済事象としての実体を備えた行為として、我が国の民法上の所有権移転に相当する実質を備えた私法上の法律行為が行われたと認められる時期がこれに当たるものと解するのが相当である。



(4) 裁判所の判断

本判決は、まず、本件各契約に関しては、NY州UCC（米国統一商事法典）が適用されることになること、同州UCCの諸規定の中に各プラチナの取引に関連する強行規定の存在は認められないため、契約自由の原則により、本件各契約の効力は、その契約内容により決せられることになると指摘した。

その上で、本判決は、本件各契約における各プラチナの「取得」の時期について、次のとおり述べて、各プラチナについて我が国の民法上

の所有権移転に相当する実質を備えた民法上の法律行為が行われたものと認められ、X社が各プラチナを「取得」した時期は、X社が各買取選択権を行使した時であるとした上で、本件特別損失計上額19.8億円は、X社が各買取選択権を行使した際に支払った121億円の一部であるところ、各買取選択権の行使の際に支払った金額は、正に各プラチナを「取得」するためにした支出であるから、各プラチナの「取得価額」の一部に当たると判示した。

本件各契約における各プラチナの「取得」の時期についての検討

- 上記(2)のAのとおり、X社は、各リース契約の終了時又は解約時に買取選択権又は返還選択権を行使するまでの間は、リース資産であるプラチナについて、いずれの基本契約においても、使用収益の方法を大きく制限されて処分を禁止されるとともに、リース契約の終了時若しくは解約時に返還選択権を行使した場合又はX社の債務不履行に基づく解除によりリース契約が終了した場合に、プラチナそのものを貸主に返還することも予定されているのであるから、X社は、買取選択権又は返還選択権を行使して初めて、各プラチナを自由に使用、収益及び処分をする権利を取得するものとみるのが相当であり、各個別契約の終了時又は解約時に買取選択権を行使した時に初めて各プラチナにつき我が国の民法上の所有権移転に相当する実質を備えた民法上の法律行為が行われ、その時にX社が各プラチナを「取得」したものと解するのが相当である。
- 上記(2)のイの「title」は、英米法上の法律用語として、一般に、「権原」の訳語を付され、その意味内容を法令又は契約の全体の内容や当該条項の文脈等に即して解釈される語であるといえるところ、以上のような本件各契約における借主と貸主との間の各プラチナに係る権利義務関係の内容（上記(2)のA〈1〉ないし〈3〉）に加え、各基本契約において、(a) 貸主は「title」を「留保」するとの表現が採られており（上記(2)のイ〈1〉）、かつ、(b) 借主であるX社は、貸主にリース資産のプラチナを返還する際、貸主が当該プラチナに対する正当で譲渡可能な「title」を有し、かつ、この「title」には担保権等が設定されておらず、当該プラチナの利用又は譲渡を制限する合意も付されていないことを保証するものとされていること（上記(2)のイ〈2〉）にも徴すると、貸主がリース資産のプラチナについて「title」を留保することの意味は、リース契約において貸主が我が国の民法上の所有権を留保することと同義と解されるというべきであり、「title」の意義は、我が国の民法上の「所有権」に相当するものと解するのが相当である。
- X社は、本件事業年度の会計帳簿において、各プラチナに係る各買取選択権の行使時にY社及びZ社に支払った合計121億円の金額を、各プラチナの取得価額としてX社の資産に計上しているところ、仮にX社が各個別契約開始時に各プラチナの所有権を取得したと認識していたのであれば、各個別契約の締結及び各プラチナの引渡しはいずれも本件事業年度の前年の事業年度（平成18年1月1日から同年12月31日まで）に行われているのであるから、各プラチナの取得価額を上記前年の事業年度の会計帳簿に計上するはずであるが、それにもかかわらず、X社が上記のとおり各プラチナの取得価額を自ら本件事業年度の会計帳簿に計上している事実は、X社自身も、各プラチナの所有権取得時期を、各個別契約開始時ではなく、買取選択権の行使時であると認識していたことをうかがわせるものといえる。

解 説

なお、本判決は、「purchase」の意義について、「NY州UCC 1-201条は、『購入(purchase)とは、売買、割引、交渉、譲渡担保、質、リーエン(lien)、担保権、発行又は再発行、贈与又は財産権を創設する他の任意の取引を含む』と規定している」と述べた上で、Y社との基本契約において、「リース資産をリース期間の終了時の市場価格でpurchaseする」と、Z社との基本契約において、「リース終了日において、リース資産をpurchaseする」とされていることについて、「上記各条項における『purchase』は、貸主であるY社又はZ社に留保されている本件各プラチナの『title』(権原)を……代価を支払って取得するものであるといえるから、NY州UCCの上記規定における『購入』を意味するものと解するのが相当である」と判示した。

また、X社が、本件各契約は、貸借物と同種同量同物の物を返還する契約であり、消費貸借契約(民法587)に該当する旨主張したのに対して、本判決は、各プラチナについて必ずしも常に返還を要するものとはされていない上、各個別契約の終了時又は解約時において、購入ではなく返還が選択された場合でも、常に同種同

等同量の物を返還すべきものとはされており、各プラチナそれ自体も一定の範囲で返還義務の対象とされていること等に照らせば、本件各契約が貸借物と同種同量同物の物を返還することを約する消費貸借契約(民法587)に該当するということとはできないと判示した。

(5) 控訴審裁判所の判断

控訴審判決(東京高判平成29年4月12日・訟務月報63巻10号2287頁)も、「本件各契約によれば、リース契約の終了時若しくは解約時に本件各返還選択権を行使した場合又はX社の債務不履行に基づく解除によりリース契約が終了した場合、本件各プラチナそのものを貸主に返還するのではなく、それに相当する同量かつ同等以上の品質を有する金属を返還することも可能であり、そのようにして本件各返還選択権を行使したときにおいても、X社においては、これを行って初めて、本件各プラチナについて我が国の民法上の所有権移転に相当する実質を備えた私法上の法律行為が行われたと解されるから、同様に、その時にX社が本件各プラチナを『取得』したと解するのが相当である」との指摘を付け加えるなどしたほかは、第1審判決と概ね同様の判断を示している。

8 考察

以上の裁判例から、準拠法が外国法である場合には、そのことが税務上の取扱いに多様な影響を及ぼすことが分かる。その取扱いの検討方法についての定石を見い出すことは困難であるが、これをパターン化することはできる。

まず、上記5の裁判例のように、客観的な事実関係が問題となっているような場合には、契約書の文言が準拠法上どのように解釈されるかは、詳細に検討する実益に乏しいといえよう。

また、上記4の裁判例によれば、租税回避行為の有無が争点となる事案においては、準拠法

の選択が否定されて、日本の私法を適用すべきであるとされる可能性がある。もっとも、同裁判例の理由付けについては批判も多く、今後、課税庁が同様の立場をとるかは不透明であるが、税務リスク管理の観点からは、租税回避行為の有無が争点となり得るスキームについては、日本の私法を適用した場合の課税関係がどうなるかを検討しておきたい。なお、準拠法として、全く無関係の第三国法を選択し、課税を免れるような行為は、法適用通則法7条の適用上そもそもそのような選択が許されるかが問題

となり得る（浜辺陽一郎『現代国際ビジネス法』23頁（日本加除出版，2018））。

さらに，上記3の裁判例は，対象取引について，準拠法に強行規定があり，当該強行規定の要件を満たさない限り，契約自体が有効とならない（不動産の物権変動は生じない）という事案であった。したがって，当該強行規定に照らして契約の有効性や成立時期を判断し，その判断が課税関係に直結する結果となっている。一方，上記7の裁判例は，契約自体は有効に成立していることを前提に，所得計算は，法人の事業活動の結果であるところ，法人の事業活動

は，私法に準拠して行われるものであるという立場から，法人税法と日本の民法との接点を探り，さらに，日本の民法と準拠法との接点を探るというアプローチをとったものである。

以上のほか，上記6の裁判例のように，租税法の概念について独自の解釈をした上で，その解釈に照らして準拠法の内容を検討すべきケースもあり得る。もっとも，課税庁がそのような取扱いを公表していたり，判例等でそのような解釈が示されていない限り，このパターンに当てはまると判断すること自体が困難であるといえよう。

9 おわりに

本稿で解説した裁判例から，上記8のようなパターンを見い出すことができるが，上記4や5の裁判例のようなケースを除けば，準拠法（外国法）の規律についての理解が，税務上の取扱いを検討する上で欠かせないといえる。現地の弁護士とのネットワークを有する日本の税

理士・弁護士を上手く活用して，準拠法（外国法）の規律の検討から日本の税務上の取扱いの検討までを一貫して行い，必要に応じて課税庁に事前照会をするなどして，税務リスクの管理に努めたい。