

<平成19年1月19日>

M J S 判例研究会

<大淵博義>

国際課税法人である子会社がガーンジー島に納付した税金が法人税法69条1項に定められる外国法人税に該当するか否か

〔東京地裁平成18年9月5日判決 却下・棄却〕

### 事案の概要

- (1) X会社(原告)は国内に本店を置き、損害保険業を業とする株式会社である。
- (2) A社は、平成10年12月にガーンジー島において設立された再保険を業とする外国法人であり、原告はAの設立以来、その発行済株式の全てを保有していた。A社は措置法66条の6第2項1号が規定する外国関係会社に該当する。
- (3) A社は、平成11年分、平成12年分、平成13年分及び平成14年分の各課税年度について、適用税率26%の国際課税法人として賦課決定され納付(以下本件外国税)という。)をしている。原告はA会社の留保金額については租税特別措置法(以下「措法」という。)66条6第1項の規定の適用はないものとして、確定申告をした。
- (4) これに対してY税務署長(被告)は、本件外国税は外国法人税に該当しないとして、A社は措置法66条の6第1項所定の特定外国子会社等に該当するとして、同項に規定する課税対象留保金額に相当する金額を原告の所得の金額の計算上、益金の額に算入して本件各事業年度の更正処分等及び本件通知処分(以下、これらを併せて「本件各処分」という。)を行った。原告は本件各所分を不服として本訴を提起した。

### 争点

A社が申告して納税した法人税が法人税法69条1項に定める外国法人税に該当するか否か

### 当事者の主張

#### (被告の主張)

- (1) 外国法人税に該当するか

#### ○.外国法人税の意義

外国法人税とは法人が外国で支払った租税のことであり、法人税法69条1項により内国法人の法人税の額から控除される。国際的<sub>二</sub>重課税排除制度の一つであり国内源泉所得と国外源泉との課税の公平の維持と税制と中立性の維持に寄与するものである。外国で支払った租税が外国法人税か否かの判断はわが国の所得税及び法人税によって解すべきである。

外国で支払った租税がわが国の租税の概念に該当することが必要である。

#### ○租税とは

租税とは、国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段であることから、国民の財産権への侵害の性質を持たざるを得ず、「一方的・権力的課徴金」(租税の強行性)を持つことになり、その権利義務の内容が行政機関の裁量又は行政機関と納税者との合意によって変更することは許されない。

#### ○強行性

我が国の法人税は、税額の計算から納付、還付に至るまで全てが法定されており、納税者と課税庁の合意によって法律関係が形成され得るという任意性はなく、租税の特性である強行性を有しているといえる。

#### ○法人税法施行令 141 条 3 項

法人税法 69 条 1 項は「外国法人税」について「外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるもの」と規定している。つまり外国法人税に該当するためには「法人税に相当する税」であることが必要である。その上でいかなる「法人税に相当する税」が外国法人税に該当するかという点についての具体的な定めが法令に委任されているのであるから法人税法施行令 141 条 3 項は、外国法人税に含まれない租税を例示したものと見るべきである。同項各号に掲げる租税のみが外国法人税に含まれないものではなく、同項各号に列挙されていないものであっても課税に関する納税者の裁量が広範な税も、租税の特性としての強行性を欠き、外国法人税に該当しない。

#### (2)本件外国税について

##### ○外国法人税には該当しない

本件外国税はガーンジー所得税法に基づき法人の所得を課税標準として課されたものではあるが、納税者は税率を 0%超 30%以下で選択可能であり、国際課税資格を取得する納税者に適用される税率についてはガーンジー政務当局と交渉することができる。本件外国税は、課税に関する納税者の裁量が広範であり、租税の特性としての強行性を欠き、外国法人税に該当しない。

##### ○寄付金の性質を有する

ガーンジー所得税法は、保険会社に対して課税を受け取る方法を四つ用意している。免税を選択することも可能であるし、国際課税資格を申請しても税率については 0% ~ 30%以下の範囲で自由に選択できるから、納税額を自由に決定できることになる。ガーンジー所得税法は納税者が任意で税率を選択できる税制であるということができる。

ガーンジー免税団体所得税法の規定によれば、免税を選択した法人は、3年以内であれば遡って課税方式を段階税率課税・標準税率課税に変更することができる。段階税率課税を選択した法人は、3年以内であれば遡って課税方式を免税・標準税率課税に変更することができる。税率を変更した場合に、納付済み税額があれば、過大納付額の還付を受けることができる。法人税法施行令 141 条 3 項 1 号に規定する「税を納付するものが、当該税の納付後、任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税」に該当する。本件外国税は同一の課税標準であれば同額の納付をしなければならないという強行性を有する租税とは本質を異にするものといわざるを得ず、むしろガーンジー島という国に対するいわば寄付金の性質を有するものというべきである。

#### ○自力執行権

ガーンジー所得税法は「いずれかの税金又は罰金が支払期日までに支払われない場合、行政官は、その支払金額が民事上の債務であるかのように、支払を強制できる」と規定するのみで我が国の国税徴収法に相当する法律は見当たらないから、本件外国税は自力執行権を有していない。

#### ○ガーンジー所得税法の規定では適用税率を任意に選択することができる

キャプティブ保険会社とは、事業会社が自己の保険契約を引き受けさせるために設立する保険子会社である。キャプティブ保険会社を設立することにより、保険料を第三者である保険会社に支払うのではなく、自社のペーパーカンパニーに積み立てることによってグループ内に留保することができる一方、当該保険料は経費として処理することができ、キャプティブ保険会社の資本金、準備金という形で留保された資産についても、タックスヘイブンにキャプティブ保険会社を設立することによって、課税を回避軽減することができる。ところが、我が国のタックスヘイブン対策税制により、現地税率が所得金額の25%以下の軽課国に設立されたキャプティブ保険会社における留保金は、我が国で合算課税されることになり、上記スキームによる課税額減少効果が減殺されてしまうことから、原告はタックスヘイブン対策税制の適用を回避する目的で26%という税率を選択したものであることは明らかであり、もし、その任意の選択が可能でなければ、原告がガーンジー島にキャプティブ保険会社を設立するはずがないのである。

#### **(原告の主張)**

(1)外国法人税に該当するか

#### ○外国法人税の意義

外国法人税に該当するためには租税でなければならない。

(2)本件外国税について

### ○租税の特色

本件外国税は租税の特色を全て満たしているため租税に該当する。

### ○強行性を有する

本件外国税が納税者に税率の選択が認められる租税であるとしても、それは、我が国において、法令を適用して青色申告の承認を受けた法人にのみ認められる特典享受を受ける場合と何ら異なることはなく、いわば、税率自体を選択させるか（ガンジー島）、それ以外の要件において選択の幅を与えるか（日本）という選択の幅を与えるための法令の構造が若干相違しているのにすぎず租税の本質である強行性が失われるわけではない。

### ○法人税法施行令 141 条 3 項

法人税法施行令 141 条 3 項 1 号及び 2 号の定める租税が外国法人税に該当しないこととされたのは、実質的に法人税負担がない租税であるからであり、これに対し、A 社は、本件外国税について実質的に税負担を負っているから、同項 1 号及び 2 号が規定する租税とは性質が異なる。

法人税法施行令 141 条 3 項は、外国税額控除制度において控除対象となる外国法人税を自国の法人税に相当するものに限定するために設けられた規定であり、二重課税の救済範囲を限定した創設規定であり外国法人税に該当しない場合を限定列挙した規定と解すべきである。

ガンジー所得税法は、保険会社に対して課税を受ける方式として、免税法人となる、標準税率に比べて極めて低い段階税率課税を選択する、標準税率課税（20%）を選択する、国際課税資格の申請をして、0%超30%以下の税率を選ぶという4つの選択肢を用意しており、保険会社が の方式を選択するためには、ガンジー税務当局に対し、国際課税資格の申請をし、当局の承認（当局の自由裁量により決定される）を得ることが条件となるのであって、納税者が任意に の方式を選択できるわけではない。

また、免税を選択した免税法人と段階税率課税を選択した法人との間では、対象となる課税年度終了後3年以内であれば当該課税年度の課税方式を遡及して変更できるとしている。当該課税年度に係る納付済み税額があれば、変更後の課税方式で再計算し、過大納付額は還付される仕組みになっている。しかし、A社に適用される本件外国税は、国際課税法人であり、国際課税法人を申請・承認された場合には、課税方式の遡及変更を行うことはできず過大納付額の還付を受けることもできない。よって本件外国税が、法人税法施行令 141 条 3 項 1 号の「税の納付後、任意に還付を請求することができる税」に該当する余地はない。

### ○二重課税

タックスヘイブン対策税制は、低税率国においても我が国の法人税と同額の法人税を課すことにあり、二重課税を行うものではない。措置法 66 条の 7 において、タックスヘイブ

ン国で納付したタックスヘイブン国で納付した外国法人税は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上算出された法人税額より控除することが可能となっている。A社の課税所得については、ガーンジー島で26%の税率による税額を納付し、既に課税がなされた状態であるのに、更に本件各更正処分が行われたことにより、日本においても、再び、原告の益金に算入され、30%の法人税が課されることとなった。すなわち、ガーンジー島における税率26%と、日本における税率30%が二重に課税されており、そのうえ、我が国の法人税に該当しないとの理由で外国税額控除も認められていない結果となっている。

本件外国税を外国法人税に当たらないとすると、原告は実質的に税負担をしているにもかかわらず外国税額控除を受けることができず、二重課税が排除されないため違法である。

### ○ガーンジー島に設立した理由

原告のような損害保険会社がキャプティブ保険会社を設立するのは、保険リスクの回避のためであり、原告がガーンジー島をその設立地として選択したのは、再保険マーケットの中心地であるロンドンに近いこと、ガーンジー島は、オフショア金融センターで銀行も多数進出し、さまざまな通貨を扱っていること、ガーンジー島においては、生損保の兼営が可能であること、ガーンジー島においては、グループ以外の第三者からの再保険契約の再受も可能であること、ガーンジー島には、当時、約330社のキャプティブ保険会社が存在し、キャプティブ保険会社設立の実績があったこと等を考慮した結果であり、タックスヘイブン対策税制の適用を回避したいがためではない。

### 判決要旨

(1) ガーンジー島において、A社のようなキャプティブ保険会社は、4つの中から適用される税制を選択できることになっていることから、これらの制度が、それぞれ基本的性格を大きく異にするものであることは明らかなのであるから、ガーンジー島においては、同一の法人の同一の収入に対して、基本的性格を異にする4つの税制が、当該法人の選択によって適用され得るという極めて不自然な事態が生じているのである。そうすると、このような制度は、我が国の法人税においてはおよそ考えられない制度であるのみならず、租税の一般的概念の観点からしても、税の強行性（更には、税において一般的に要請されると考えられる平等性）の概念とは相容れないところがあるものといわざるを得ない。その実態をみると、法人税率0%ないし30%という枠の中で、申請者である法人とガーンジー税務当局とが交渉を行い、その結果、成立した合意に基づいて課税が行われていると考えざるを得ない。そうすると、本件外国税は、税率という重要な課税要件が、納税者とガーンジー税務当局との合意により決定されるものであって、課税に関する納税者の自由が広範に認められる租税といわざるを得ないのであり、この点において、納付や還付に関し納税者の裁量が広範に認められている税として法人税法施行令141条3項1号、2号に掲げられた租税に類似した側面を有するものというべきであるし、租税の特質である

強行性と相容れない面があることも否定し難いところである。

なお、OECD（経済協力開発機構）は、1998年（平成10年）に公表した報告書（HARMFUL TAX COMPETITION。乙4）において、「もし、税率と（又は）課税ベースが交渉可能であるか又は投資家が居住者である場合に依存している税制であるならば、主催国の税制で創設された課税規定は、潜在的に有害である。（中略）すると自国は外国税額控除を許可するか、または納税者に自国のタックスヘイブン対策税制が課せられることから逃れることを許可することになり、タックスヘイブン対策税制の適用は主催国の税率に依存することとなる。税率と課税ベースの交渉可能性は、実際に納税者の課税所得を決める不透明な税制として問題を起こしている。」と指摘しており、上に指摘し点は、先進諸国において共通に認識されているところであるといえることができる。

（2）本件外国税は、法律で規定されているといっても、その前提となる「国際課税資格」による課税制度は、税率の一定枠（上限及び下限）を決めているだけで、その幅は広範であり、重要な課税要件である税率の確定について、その際によるべき基準が示されておらず、実質的には白地規定であるといわざるを得ず、課税権者に広範な裁量の余地を許容するもので、租税法律主義（課税要件明確主義）に反するものであると評価せざるを得ない。したがって、原告の主張を前提としても、本件外国税は、我が国の法人税はもとより、一般的な租税概念にも相反するものといわざるを得ないのである。

（3）本件ガンジー政府の法人税には自力執行力がなく、かつ租税に対する一般的優先権を承認する制度も存しないため、税の徴収手段において実効性に欠ける点があることも否定し難い。原告も主張しているように、自力執行力を有するかどうかは、租税であることの必須の要素とまでは断定できないとしても、本件外国税においては、それに止まらず租税に対する一般的優先権を承認する制度も存しないのであるから、このことが、租税該当性の判断にマイナスに働く要素になることは否定し難いところである。

ガンジー島において徴収される「税」なるものは、その名称にもかかわらず、その実質は、タックスヘイブン税制の適用を回避させるというサービスを提供するための対価であるということも可能なのであって、この点からしても、一般的な租税の概念に反するものであるといわざるを得ない。そうすると、本件外国税は、我が国の法人税概念とはおよそかけ離れたものであるばかりでなく、一般的な租税概念に照らしてみても、到底その概念の範疇に含まれるものであるとはいえないのであるから、これを外国法人税に当たらないとした被告の判断に誤りはないものというべきである。

そうすると、本件外国税は、我が国の法人税概念とはおよそかけ離れたものであるばかりでなく、一般的な租税概念に照らしてみても、到底その概念の範疇に含まれるものであるとはいえないのであるから、これを外国法人税に当たらないとした被告の判断に誤りはないものというべきである。

### 3. 評釈（判決の問題点とその批判）

（１）内国法人の特定外国子会社が外国で納付した法人税が、一定所得金額の２５％以下である場合には、当該子会社の留保所得を内国法人の所得に合算して課税するタックス・ヘイブン税制が適用され。

この場合の２５％以下となる法人税率か否かを判定する基礎となる「外国法人税」について、法人税法６９条１項は、「外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるもの」と規定し、これを受けた法人税法施行令１４１条１項では、「外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税」と規定している。

したがって、当該「外国法人税」は、外国の法令に基づき外国又その地方公共団体により課税される税であること、その税が法人の所得を課税標準として課される税であること、以上の２要件を充足しているのであれば、一義的にはここでの「外国法人税」に該当することになる。ところが、法はそれに加えて、同施行令２項に「別段の定め」として、

超過利潤税その他法人の所得の特定の部分を課税標準として課される税（一号） 法人の所得又はその特定の部分を課税標準として課される税の付加税（二号） 法人の所得を課税標準として課される税と同一の税目に属する税で収入金額等を課税標準として課される税（三号） 法人の特定の所得につき所得を課税標準とする税に代えて、法人の収入金額等を課税標準として課される税（四号） を当該外国法人税に含まれるものと規定している。

これは、「法人の所得を課税標準として課される税」の解釈として、一般には、所得金額の全額に対して課税される税をいうから、特定部分の所得を課税標準とする税（ ）及びその付加税（ ）等の上記の税は、いずれも、法人に対して、その所得又はこれと類するものを課税標準として課税されるものとして外国法人税に含まれることを宣明にしたものである。

次に、同条３項では、「外国又は地方公共団体により課される次に掲げる税は、外国法人税に含まれないものとする」と規定し、「外国法人税」に含まれない税として次の一号から五号の税を明示している。

一号は、税を納付する者が、その納付後に任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税、二号は、税が猶予される期間を、その税の納付をすることとなる者が任意に定めることができる税、三号がみなし配当にかかるもののうち、その交付の基因となった株式等の取得価額を超える金額に対して課されるものを除いた部分のみなし配当金額、四号が移転価格税制の対応的調整により減額される部分の金額のうち、取引の相手方に返還されないことにより配当とみなして課税される税、五号では、外国法人税の附帯税その他これに類する税、とされている。

このうち、一号は、納税義務者の法人が法人税の納付後に還付を請求できる税であるから、納付後に納税額の全額が還付される可能性がある税であり、かかる税は名ばかりの税であ

って、その実質は当該外国政府が税として確定的に取得して予算化することができない税である。また、二号の税は、申告等により納税額が確定したとしても、納税義務者が自ら納税を猶予する期間を任意に決定できる税であり、もはや、税として納税が期待できない税ということができる。

かかる税は、税の徴収面において強行性を有しないことはもとより、公的サービスの費用に充てるために民間部門から公的部門に資源を移転させるという、税の富の再配分機能を充足しないものであり、本来の税の性格を有しないものということができるようにも思われる。

しかし、一号の税のように還付を求めることができるものであるとしても、当該国において公的サービスを受けて事業活動を行っている以上、納税して還付を求めない法人もありえようし、また、二号に規定する税の場合であっても、納税の猶予の期間を選択せずに納付すると納付税額の還付を求める道はないことから、この場合には、我が国の法人税との間の二重課税が生ずることになる。

そこで、同施行令141条3項一号又は二号のような税であるとしても、現実に法人税として納付することを否定していない以上、かかる法人税を納付する特定外国子会社は、我が国の法人税と二重に課税される事態が生ずることから、前記各号の「別段の定め」の規定によって、かかる税制の税は当初から外国法人税の範囲から除外しているのである。

(2) 判決は、本件ガーンジー政府の法人税は外国法人税に該当しないと判示したものであるが、これは言葉を代えれば、A社はガーンジー政府に対して法人所得の26%相当額の対価性のない無償供与、つまり贈与(寄附)をしたということにほかならない。そもそも、ガーンジー所得税法の規定にしたがって、法人の所得に対して課される法人税の納付が租税としての納付ではなく、単なる贈与(寄附)であるというのであれば、X社(A社)が、かかる収益をもたらさない多額な法人税相当額の金員をガーンジー政府に任意に贈与(寄附)するいわれはないことは明らかであろう。それ自体、実態に即さない結論を導いているという謗りを免れない。

仮に、本判決の論旨や被控訴人の主張のように、A社が法人税として納付した金額が贈与(寄附)であるというのであれば、A社は、今後、ガーンジー政府に対して法人税の申告納付(贈与)を停止することにならざるを得ないことになる。

ここでの問題は、A社が法人税を滞納した場合、ガーンジー政府が手をこまねいているのであれば、強制力もない租税として事実上納付されないという事態が生ずるから、施行令141条3項一号又は二号の税と同様であると言うことがいえるであろう。しかしながら、本判決は、「ガーンジー所得税法83条は、『本法律の第81A条の規定に基づき控除されたか、控除される税金を含む、**いずれかの税金または罰金が支払期日までに支払われない場合、行政官は、その支払金額が民事上の債務であるかのように、支払いを強制できる**』(甲10)と規定するのみで、我が国の国税徴収法に相当する法律は見当たらない(乙3

3、34)から、本件外国税は、自力執行力を付与されていないと認めるほかない。」(下線・強調は筆者)と判示している。

つまり、ガーンジー政府の税務当局は租税徴収について自力執行権は有しないが、民事上の債権と同様の強制的執力を保有しているというのであるから、A社がガーンジー政府の法人税を滞納すれば、ガーンジー政府はこれを一般の民事債権と同様の手続きにより徴収することが予定されているということである。その意味で、かかる強制力の差異によって外国法人税に該当するか否かを決定することは、法の規定を超えた解釈であり許されないといわざるを得ない。

(3)次に、A社は、「国際課税資格」を取得して26%の法人税率の申請を行って許可を受けて、現実に26%の法人税率を適用して法人税を申告納付したものであり、その税は、A社の所得を課税標準として課される税であり、しかも、将来、還付を受けることは不可能な税である。かかる法人税が、法所定の「外国(ガーンジー政府)の法令(所得税法)により外国(ガーンジー政府)により法人(A社)の所得を課税標準として課される税」に該当することは何ら疑問の余地はない。

しかるに、本判決がかかる解釈を否定するのは、納税者が法人税率を選択することができると税制は極めて異例なものであり、加えて、自力執行力による強行性も有しないという2つの事実を根拠として、ガーンジー政府の法人税は、我が国の法人税とはかけ離れた性格の税であり、そもそも「租税」の概念にもなじまないから、外国法人税には該当しないということにあるようである。

しかしながら、事実上、A社が法人税率を選択することが可能であるとしても、我が国のタックス・ヘイブン税制が適用されない26%の税率を選択してA社の所得金額に乗じて法人税を納税しているのであり、また、納付した法人税の還付を受ける余地はないのであるから何ら問題はないはずであるし、仮に、A社が25%以下の低率な法人税率を選択して納税したのであれば、我が国のタックス・ヘイブン税制が適用されるというに過ぎない。

しかるに、かかるガーンジー政府の法人税は「租税」に該当せず、我が国の法人税に類似する法人税でもないから、A社が納付した税は「外国法人税」には該当しないから、外国法人税は零であると認定して、タックス・ヘイブン税制を適用した更正処分は適法であると判示した本判決の判断は誤りであるといわざるを得ない。

ちなみに、前記の施行令141条3項一号及び二号の規定する税は、全部の還付を求めることができる税及び納税の猶予の期間を納税者が自由に決定できる税であるから、実質的に法人税を納付しない結果を招来する税であるにもかかわらず、同3項は、「外国...により課される次に掲げる税は、外国法人税には含まれないものとする。」としているところである。このことは、現実に納付されない場合が税であっても「税」ということが前提とされた上で、外国法人税に含まれないことを宣言した規定であるということであり、しか

して、ガーンジー政府の法人税は、A社の申請により許可された税率であるにもかかわらず、これを「租税」とはいえないから外国法人税にも該当しないという本判決及び課税庁の解釈は論外ということである。

外国法人税の意義・範囲を規定する法人税法施行令141条1項は、「外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税」と規定しているところ、この「法人の所得を課税標準として課される税」という外国法人税の意義・範囲につき本判決及び課税庁は、「法人の所得を課税標準として課される税で我が国と同様の性格を有する法人税」と解釈したものであるが、かかる解釈は、法律に規定されていない課税要件を措定したものであって、租税法律主義に反する憲法違反の違法な解釈といわざるをえないであろう。