



損害保険会社の海外子会社が外国政府に納付した法人税が
法人税法 69 条 1 項の外国法人税に該当するか
～タックス・ハイブン税制適用の可否・ガーンジー島事件～

第 31 回 2010 年（平成 22 年）2 月 5 日
租税判例研究会座長、中央大学教授
大淵 博義

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>
<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

2010.2.5
(大淵博義)MJS判例研究会**損害保険会社の海外子会社が外国政府に納付した法人税が法人税法69条1項の外国法人税に該当するか
～タックス・ハイブン税制適用の可否・ガーンジー島事件～**〔東京地裁平成18年9月5日判決・東京高裁平成19年10月25日判決
(納税者敗訴)・最高裁平成21年12月3日判決(納税者勝訴の逆転判決)〕**I 事案の概要**

- 1) X会社(原告・控訴人)がガーンジー島に設立した再保険を業とする海外子会社A社は、平成11年ないし平成14年の各事業年度について、適用税率26%の国際課税法人として賦課決定され法人税を納付していたところ、Y税務署長(被告・被控訴人)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、タックス・ハイブン税制を適用して、A社の課税対象留保金額に相当する金額を原告の所得金額に加算する更正処分を行った。
- 2) その課税根拠は、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、納税者は四つの税制を選択でき、また、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の交渉により0%超ないし30%以下で選択することが可能であり、したがって、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、一般の租税概念にも該当しないし、わが国の所得税及び法人税にも類似しないから、かかる外国税は法人税法上の「外国法人税」には該当しないというものである。

II 一審・控訴審判決の要旨**1. 一審判決引用部分・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%超ないし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。

(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い難いのであるから、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無いものというべきである。

2. 控訴審判決の固有判示

租税とは、①公共サービスの提供に必要な資金調達を目的として（租税の公益性）、②国民の富を強制的に国家に移す手段であり（租税の強行性）、③特別の反対給付の性質を持たず（租税の非対価性）、④国民にその能力に応じて一般的に課されるものであり、その租税賦課徴収は租税法律主義と租税公平主義ないし租税平等主義が要請されている。ガンジー所得税法の保険会社に対する課税方式は、①年間500ポンドの申請領を支払い免税法人となる、②標準税率20%を選択する、③標準税率より低い段階税率課税を選択する、④International Tax Status(国際課税資格)を申請して、0%超ないし30%以下の税率を選択する、以上の四つの選択肢を用意している。ガンジー島の税制の運用の実態に照らせば、ガンジー島の外国法人は、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四つの税制のいずれかを選択できるものであるが、かかる納税者に選択を認める税制は、わが国を含む先進諸国の一般の租税概念とはかけ離れた不自然なものであり、これを国家の産業振興等の政策目的実現のために設けられた税軽減措置等の特例の適用を納税者の選択にゆだねるという税制とは同質のものとして理解することは困難である。また、国際課税資格の制度の運用の実態は、0%超ないし30%の枠の中で、納税者の法人とガンジー税務当局との交渉による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選択裁量が広範に認められる租税と認め

るほかはない。

このような判示を前提として、控訴審判決は次のとおり判示している。

(1) 「「ガンジー島の上記『法人税』税制は、わが国を含む先進諸国の租税概念の基本である強行性、公平性ないし平等性と相容れないものであるといわざるを得ない。

(2) 「上記税制の実態に照らせば、ガンジー島において上記のような税制が採用されているのは、外国法人に対し、本国におけるようなタックス・ヘイブン対策税制の適用を回避するためのメニューを提供するためであり、それ故、ガンジー島において徴収される『税』なるものは、税という形式をとるものの、その実質は、タックス・ヘイブン対策税制の適用を回避させるというサービスの提供に対する対価ないし一定の負担としての性格を有するものと評価することができるというべきである。」

(3) 「上記国際課税資格による法人税を外国法人税と認めることは、外国税額控除の可否がガンジー島の税制に依存することになり、また、同税制を利用する結果として発生する税名目の経済的負担の額と、わが国の実効税率が適用された場合の税額との差額に相当する税負担を免れるいわゆる租税回避を許容することになって、納税者間の平等ないし税制の中立性の維持が不可能となり、わが国の財政主権が損なわれる結果を招来するが、このような結果が許容できないことは明らかである。したがって、本件外国税は法人税法69条1項の外国法人税には該当しないというべきである。」

Ⅲ 最高裁平成21年12月3日判決の要旨

1. 本件外国法人税の租税該当性

外国法人税といえるためには、それが租税でなければならないことはいうまでもないから、外国の法令により名目的には税とされているものであっても、実質的にみておよそ税といえないものは、外国法人税に該当しないというべきである。

原審は、本件外国税は、強行性、公平性ないし平等性と相いれないものであり、その実質はタックス・ヘイブン対策税制の適用を回避させるというサービスの提供に対する対価としての性格を有するものであって、そもそも租税に該当しないと判断した。確かに、前記事実関係等によれば、本件外国税を課されるに当たって、本件子会社にはその税率等について広い選択の余地があったとすることができる。しかし、選択の結果課された本件外国税は、ガンジーがその課税権に基づき法令の定める一定の要件に該当するすべての者に課した金銭給付であるとの性格を有することを否定することはできないし、また、特別の給付に対する反対給付として課されたものでないことは明らかである。したがって、本件外国税がそもそも租税に該当しないということは困難である。

2. 本件外国税の外国法人税該当性について

(1) 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」をいうと定め、外国の租税が外国法人税に該当するといえるには、それが我が国の法人税に相当する税でなければならないとしている。これを受けて、法人税法施行令141条は、1項において外国法人税の意義を「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」

と定めるほか、外国又はその地方公共団体により課される税のうち、外国法人税に含まれるものを2項1号から4号までに列挙し、外国法人税に含まれないものを3項1号から5号までに列挙している(ただし、平成13年政令第135号による改正前の同項は、同改正後の同項5号に規定するもののみを挙げて、これが外国法人税に含まれないものとする規定していた。)

以上の規定の仕方によると、外国法人税について基本的な定義をしているのは同条1項であるが、これが形式的な定義にとどまるため、同条2項及び3項において実質的にみて法人税に相当する税及び相当するとはいえない税を具体的に掲げ、これにより、同条1項にいう外国法人税の範囲を明確にしようとしているものと解される。

本件事実関係等によれば、本件においては、本件外国税が同条3項1号に規定する「税を納付する者が、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」又は2号に規定する「税の納付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」に該当するか否かが検討の対象になり得るところ、以上の理解を前提にすると、同項1号又は2号に該当する税のみならず、該当しない税であってもこれらに類する税、すなわち、実質的にみて、税を納付する者がその税負担を任意に免れることができることとなっているような税は、法人税に相当する税に当たらないものとして、外国法人税に含まれないものと解することができるというべきである。

しかし、租税法律主義にかんがみると、その判断は、あくまでも同項1号又は2号の規定に照らして行うべきであって、同項1号又は2号の規定から離れて一般的抽象的に検討し、我が国の基準に照らして法人税に相当する税とはいえないとしてその外国法人税該当性を否定することは許されないというべきである。

(2) 本件事実関係等によれば、本件外国税は、本件子会社の平成11年から同14年までの各事業年度において、ガーンジーの法令に基づきガーンジーにより本件子会社の所得をそれぞれ課税標準として課された税に当たるといことができ、形式的に同条1項にいう外国法人税の定義に該当するものというべきである。

ウ そこで、本件外国税が実質的にみて外国法人税に含まれないものとされる同条3項1号又は2号に規定する税に該当するかをみると、まず、ガーンジーにおいて国際課税法人が納付した税については、標準税率課税又は段階税率課税による税とは異なり、納付後、さかのぼって免税の申請をすることができるとはされておらず、また、これについて還付請求をすることができるともされていない。そうすると、本件外国税は、同項1号に規定する税に該当するといえることはできない。また、本件外国税は、納付が猶予される期間を本件子会社が任意に定めることができたとはいされていないから、同項2号に規定する税にも該当しない。

エ さらに、本件外国税が実質的にみて同項1号又は2号に規定する税に類するような任意にその税負担を免れることができることとなっている税といえるかについて検討する。前記事実関係等によれば、本件外国税は、その税率が納税者と税務当局との合意により決定されるなど、納税者の裁量が広いものではあるが、その税率の決定については飽くまで税務当局の承認が必要なものとされているのであって、納税者の選択した税率がそのまま適用税率になるものとされているわけではない。また、ガーンジーにおいて、

所定の要件を満たす団体が免税の申請をした場合（標準税率課税又は段階税率課税を受けた法人がさかのぼって免税の申請をした場合を含む。）に、常にそれが認められるという事実は確定されていない。したがって、本件子会社は、その任意の選択により税負担を免れることができたのにあえて国際課税資格による課税を選択したということもできない。むしろ、本件子会社は、税率26%の本件外国税を納付することによって実質的にみても本件外国税に相当する税を現に負担しており、これを免れるすべはなくなっているものというべきである。そうすると、本件外国税を同項1号又は2号に規定する税に類する税ということもできないというべきである。

オ 結局、前記事実関係等の下において、本件外国税が法人税に相当する税に該当しないということは困難である。

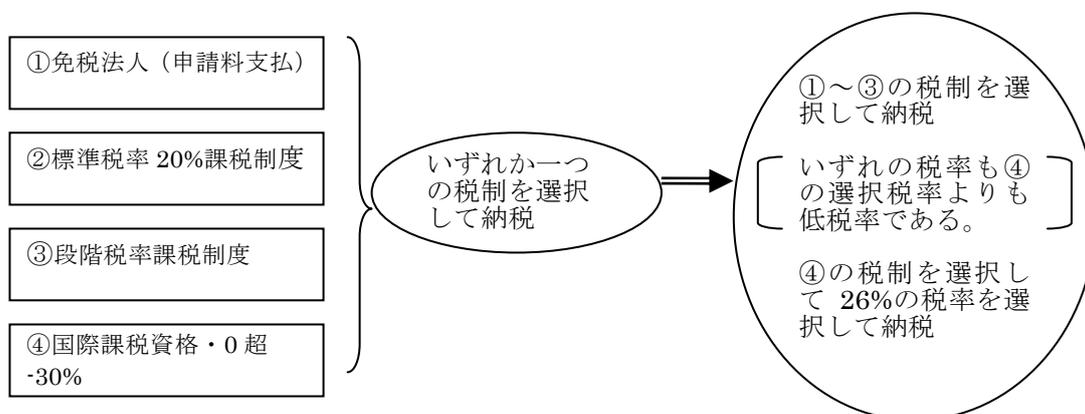
(3)以上のとおり、本件外国税は、ガーンジーの法令に基づきガーンジーにより本件子会社の所得を課税標準として課された税であり、そもそも租税に当てはまらないものということはできず、また、外国法人税に含まれないものとされている法人税法施行令141条3項1号又は2号に規定する税にも、これらに類する税も当たらず、法人税に相当する税ではないということも困難であるから、外国法人税に該当することを否定することはできない。

IV 研究

1. 一審判決の法解釈の疑問

～その法解釈の論理的矛盾の実相～

(1)ガーンジー島所得税法



①キャプティブ保険会社による免税法人の選択

ガーンジー税務当局は、法令の規定に基づく免税申請があった場合において、当該申請をした団体が法令所定の要件を満たすときは、当該団体を免税とすることができ、キャプティブ保険会社（企業等が、自らの保険を専門に引き受けさせるために自ら設立する再保険会社）は、上記の法令所定の要件を満たす団体に該当する。

②標準税率 20%

③段階税利率

④国際課税資格

居住法人は、International Tax Status（「国際課税資格」）という税制上の資格を申請により、ガンジー税務当局から取得することができる。国際課税資格を取得した居住法人の所得に対して適用される税率は、当該居住法人が、資格申請において、0%を上回り30%以下の百分率により申請し、承認された税率となる。

※ガンジー所得税法187A条の段階税率課税又は標準税率課税を選択している法人は、課税年度終了後3年以内にいつでも、遡って免税申請することができる。なお、当該課税年度に係る納付済税額があれば、過大納付額の還付を受けることができる。

(2)原審判決の疑問点

本件の争点は、ガンジー所得税法の規定に基づいて、A社が賦課され納税した法人税が、「外国法人税に該当するか否か」であるが、本判決（被告も同様）は、A社が納付した本件外国税は、①ガンジー所得税法が保険会社に対しては四つの税制からの選択を許容していること、②国際課税資格を取得した当該保険会社は0%超30%までの間の税率を選択できること、③自力執行力による強制力を有しないこと、という三つの理由から、本件外国税は我が国の法人税概念とは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、法人税法69条1項にいう外国法人税には該当しないと課税処分は適法としたものである。

すなわち、本判決は、ガンジー政府に納税した法人税が我が国の法人税とは類似しない税であるから、一般的な租税概念にも該当しないと判示するが、そうであれば、A社がガンジー政府に法人税として納付した金員は、A社がガンジー政府に無償で供与した金員、つまり、寄附金に該当するということになるが（被告税務署長はかかる主張を展開している）、A社が好き好んでガンジー政府に寄附金を拠出するいわれはない。A社がガンジー所得税法の法律の規定によって国際課税資格を得て承認された法人税率に基づいた賦課課税による納税義務を履行したものであるから、それが任意の無償の供与として認定されるはずもない。

仮に、このような論理がまかり通るのであれば、ガンジー島においては租税が存在せず、しかして、自力執行力の不存在を根拠の一つとするのであれば、本件のような外国関係法人に対する法人税だけではなく、ガンジー島のすべての内国法人及び個人が納付する租税は、ガンジー政府に租税を納付しているのではなく寄附金を拠出することになる。しかも、所得税法という法律の規制に基づいて強いられた（後に論ずる自力執行権は有しないが民事執行権の行使を担保として）所得税相当額の寄附金を拠出しているという、眞に奇妙な法解釈の結論に帰着する。

加えて、我が国の外国法人税の定義・範囲は、外国税が我が国の法人税に類似するか

どうか、どの程度類似していれば外国法人税に該当することになるのかどうかの規定は一切なく、「法人の所得を課税標準として課される税」とされているにすぎず、しかも、税法には一般の租税概念の範囲を画する定義規定も一切存在しない。しかるに、本判決は、かかる外国法人税の範囲を解釈するに当たって、本件ガンジー所得税法により納付した外国税は、A社の所得を課税標準として課されている税であるにもかかわらず、我が国の法人税制度とガンジー島の法人税制度との相違を指摘して、一般の「租税」の概念にも該当しないという解釈を展開し、外国法人税には該当しないと結論付けたものである。しかしながら、かかる解釈は法人税法の課税要件を拡大解釈するものであり租税法律主義違背の誇りを免れない。

2. ガンジー島の法人税と「外国法人税」

(1) 「外国法人税」の定義規定による文理解釈

～施行令141条3項は限定列举か例示的規定か～

ア 「外国法人税」の範囲

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、これを受けた同施行令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」と規定していることから、それに該当する税であるかが論点となる。つまり、ガンジー政府の法人税が、「ガンジー所得税法の規定によりガンジー政府から法人(A社)の所得を課税標準として課される税」であるといえるのかどうか为本件の争点であるということである。

この規定による外国法人税の該当要件は、①外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により課税される税であること、②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要件を充足していれば、文理解釈上、一義的には当該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、①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(1号)、②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(2号)、③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(3号)、④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(4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」の解釈としては、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(①)及びその付加税(②)、特定の業種の法人について所得に課税される税と同一の税で収入金額等の外形標準により課税される税(③)、法人の特定の所得につき収入金額等の外形標準について課税される税(④)については、ここでの「法人の所得を課税標準として課される税」に含まれるかどうか疑義も生ずることから、いずれの場合も、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を含むものとして規定されたものである。

次に、同条3項は、「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」(傍点・強調は筆者)と規定し、「外国法人税」に含まれない税として次の1号から5号の税を明示している。

1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、2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、3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、4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、5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、3号のみなし配当の金額は、その株式を上回る部分の金額は株式の譲渡利益と同様であるから所得に課税される税であるが、利益積立金に相当する分配額としてのみなし配当にかかる税は所得に課税される税ではないことから除外し、4号は移転価格税制の相互協議による合意により減額される場合に相手方に支払わない場合の配当の支払いとみなされる場合に課税される税は特例法に基づく課税であり、本来の所得を課税標準として課される税とはその性質を異にすることから除外したものである。また、5号の外国法人税の附帯税等は所得に対する法人税に対して附帯して課税されるものであるから、これも本来の所得に係る法人税とは異なり、国外所得に係る二重課税の排除という趣旨から控除することは適切でないからこれを除外しているのである。

いずれも、「法人の所得を課税標準として課される税」という文言の解釈に委ねては無用の混乱を招くことから、その外国税額控除の二重課税排除の趣旨から除外すべきことを明確にした規定である。

イ 同施行令141条3項1号・2号により「外国法人税」から除外されている規定の意義

次に、本件訴訟との関わりにおいて特に重要な意味を持つのは1号と2号の税であるが、これについて詳論することとする。

まず、1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、2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えることができる。

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、租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えることができるようにも思われる。しかして、かかる2つの税については、外国法人税から除外することとして、明文でかかる税制の外国の法人税は外国法人税に該当しないことを明確にしたものである。

ところで、施行令141条3項1号ないし4号は、平成13年度の改正により創設さ

れたものであるが、外国法人税に含まれないとされた税のすべてが、「改正法令自体は法人の平成13年4月1日以後に開始する事業年度における外国税額控除から適用されます。しかしながら本改正（筆者注・外国法人税額に含まれないものとして1号及び2号等、本改正により加えられた外国税の改正）は、そもそも制度の趣旨、取扱いの明確化であり、これまでの取扱いを変更するものではありません。」¹という解説がなされている。

しかしながら、例えば、同2号の納税の猶予の期間を選択せずに自主的に納付した場合には、当該納付した法人税額については還付を求める権利を有しないのであるから、当該納付した法人税が外国法人税に該当しないということは解釈上困難であり、しかし、当該法人税を除外する規定のない改正前における解釈として、当該納付し還付も受けられない「所得を課税標準とする法人税」を外国法人税に該当しないと解釈して取り扱われていたという改正の趣旨説明は必ずしも適切とはいえないように思われる。

すなわち、1号の税は、納付した企業が納付後にその全部又は一部の還付を受けることができるが、当該国において法人事業を展開し、当該国の政府から行政を通じて公的サービスの提供を受けていることから、当該国の納税者は納税額の全部又は一部の還付を求めないことは、当該税制自体が予定しているものであるから、その還付を求めるか否かは納税者の意思に委ねられているとすることができる。この点は、納税者が納税の猶予の期間を自由に決定できる2号の税も同様であり、例えば、納税の猶予を求めず積極的に納税するという法人もありうるはずであり、また、税制はそのことを前提としているということもできる。

そうすると、1号又は2号に規定する税の制度を有する当該外国において、その税法の規定に基づき、法人の所得を課税標準として課された外国法人税を納付した納税者は、現実に我が国の法人税との二重課税の状態が生ずることになる。

したがって、1号又は2号に規定する性格を有する租税であっても、現実に納税して還付を求めず、また、納税の猶予も選択しないで納税する納税者を税法の規定によって排除していない以上、当該納税者の法人が納税した法人税は、「外国の法令に基づいて外国により法人の所得を課税標準として課される税」であることを否定することはできないという解釈がありうるということである²。

しかるに、本判決は、施行令141条2項及び3項は、1項とは同格の規定ではなく、同1項の外国法人税に該当するかどうかを判断するための一種の解釈規定として位置づけられるとし、2項及び3項の定めは例示列举と解されるとするが、かかる解釈は、同1項の「外国の法令の規定に基づき外国により法人の所得を課税標準として課される税」

¹ 品川克己「平成13年税制改正について(1)」租税研究620号(2001年)69頁。なお、同氏は当時主税局国際租税課税制専門官の職にある者である。

² ちなみに、1号に規定する全部の還付を求めることができる税の場合、現実に納付して還付を求めているか、また、一部について還付を求めたが全部の還付を求めないという場合であっても、還付請求の権利が留保されている以上、将来、その還付請求を履行して全額の還付を受ける余地があるから、そもそも、還付を求めることができる税は外国法人税には該当しないという解釈の余地もあるが、2号の税は納付すれば還付を求めないから、当該納付された法人税が、「外国の法令に基づき外国により法人の所得を課税標準として課される税」に当たらないと解釈することは外国法人税の定義規定の文理解釈からは困難であると解する。

には該当しないとするものである。そうすると、前述したように、同3項2号に規定する外国の法人税につき納税の猶予を選択せずに納付した法人は、同一の所得につき外国と日本との間で二重課税が生じるにもかかわらず、その外国税が外国法人税には該当しないとして、その二重課税の排除という法人税制の基本制度である外国税額控除制度の適用が除外されることは、我が国の憲法の要請する租税法律主義の下における法の解釈としては許されないと解される³。

ちなみに、原審判決は、原告の同条3項の規定は限定列举と解すべきとする主張に対して、「これらを限定列举であると解釈し、例えば、同条1項に照らしてみれば、外国法人税には当たらないと解される税があった場合、それにもかかわらず、それが同条3項各号の列举事由に含まれないから外国法人税に当たると解するのは本末転倒の議論であるといわなければならない。」と判示している。しかしながら、かかる本判決の判示こそが本末顛倒といわざるを得ない。

なぜならば、施行令141条3項が限定列举であると解するとしても、つまり、外国で納付した法人税が同項に規定されていない税であるとしても、同条1項の「法人の所得を課税標準として課される税」である「外国法人税」の定義規定に該当しないと解釈することが許されることは当然のことであり、しかして、本判決のように、「同条3項の除外規定に規定されていない税であれば外国法人税に当たる」と解すること自体が本末転倒の解釈であるといえるからである。

要するに、同3項に規定されていない税であるとしても、同条1項の「外国の法令の規定に基づき外国により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要件事実には該当しない場合には、外国法人税に該当しないと解釈することは、もとより適法であるということである。

ちなみに、従前の課税実務においては、外国で外国関係会社が納付した法人税が法所定の「外国法人税」に該当するかどうかについて多くの議論がなされていたところであり、例えば、「納付後5年後、年利5%を付して返還」される税は、結果として、租税の納付されない状態に置かれることが確定している税の納付であるから、かかる税の納付を持って一時的に二重課税の状況が発生したとしても、5年後にはその二重課税の状況が解消されることが租税の制度として確定しているものであるから、いわば借入金と同質であり外国税額控除制度の対象となる外国法人税に該当しないと解釈することができる。

ところが、これとは異なり、施行令141条3項1号のように還付を求めることができる税であっても、当該還付が制度として実行されるのではなく納税者の選択に委ねられている場合であれば、前述したように、納税者がその還付を求めない場合もありうるから、外国法人税に該当し二重課税の調整を図る必要があると解することもできる。その意味では、同号により納付され税につき還付を求めない法人にあっては、二重課税の調整を要する外国法人税の納付であるともいえよう。

しかして、外国法人税に含まれない税を規定している施行令141条3項1号又は2

³ 品川克己前掲解説(注2)68頁は、この外国税額控除制度について、「いわゆる政策税制的な措置ではなく、二重課税排除の方式として国際的にも確立された制度であり、法人税制の基本的構造の一側面という性質を有している」と指摘しているが妥当である。

号の規定が存在しない場合には、その税を納付して還付又は納税の猶予を求めない法人にとっては外国法人税に該当すると解することが実体に適った解釈といえることができるであろう。このように解すれば、法人の所得を課税標準とした税を納付しかつ還付を求めない法人税は、本来、外国法人税に該当するという解釈を前提として、したがって、当該1号及び2号の規定は確認的規定ではなく、当該規定が措置されたことにより外国法人税から除外されるという創設的規定であると理解することが、整合性ある解釈であるといえることができる。

ところが、同項5号の附帯税は義務懈怠に係るペナルティーの租税であるから、1項の「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定義規定の解釈によって外国法人税には含まれないとすることが可能であるともいえるし、また一方では、本税の法人税に附帯する税であるから外国法人税に該当すると解することもできなくはない。

以上のような3項の規定の各税の性格に鑑みれば、同項の規定が限定列挙であるか例示列挙であるのか、そのいずれかに割り切って断定することは適切ではないように思われる。

その意味では、先ず、同条1項の外国法人税の定義規定から外国法人税に含まれるかどうかを解釈し、その解釈によると外国法人税の該当性に疑義が生ずるもの又は1項の文言解釈からは外国法人税に含まれるが、かかる外国法人税につき、外国税額控除制度の趣旨目的から控除対象とすることが不適切であるというものを外国法人税から除くための規定が3項の規定と理解することが妥当である。しかして、少なくとも、同条3項2号に規定する納付の猶予期間のある法人税につき、法人が当該規定の適用を放棄して納付した場合には、当該法人税は同条1項の「外国の法令に基づいて外国により法人の所得を課税標準とする税」に該当するといわざるを得ないから、かかる税を外国法人税から除くというのであれば、同項2号の規定の明文の規定により措置する以外にはない。

施行令141条3項の規定の性格を限定規定か例示規定かのいずれに解釈するとしても、本件において、A社がガンジー所得税法の規定により現実に納税した法人税は、同条1項の「外国（ガンジー政府）の法令（ガンジー所得税法）に基づき法人の所得を課税標準として課される税」に該当すると解釈する以外にはないし、また、同3項により外国法人税に含まれないものとされている税に該当しない。

したがって、ガンジー所得税法における自力執行権の有無にかかわらず、A社はガンジー所得税法による一定の手続きに従って、タックス・ヘイブン対策税制が適用されない26%の税率を申請して、これにより法人税を納付したものであるから、A社が内国法人の支店であれば、同一の法人所得につき、ガンジー島の法人税と我が国の法人税が二重に課税されていることになることを否定することはできない。

原審判決が論じているように、かかるA社のガンジー政府に対する法人税の納付を外国法人税に含めるべきではないというのであれば、同条1項又は3項の外国法人税の範囲に関する規定において、ガンジー政府の法人税の場合のように、「自力執行力を有しない租税又は法人税率を納税者が申請することができる税」は外国法人税に含めないとする規定を措くことが、租税法律主義の納税者による予測可能性が担保する上では不可欠な措置であるといえるべきである。

かかる規定がなされていない本件ガンジー島の法人税は、「外国（ガンジー政府）の法令に基づいて、外国（ガンジー政府）により法人の所得を課税標準として課される税」に該当するから、当該法人税は外国法人税に含まれると解すべきである。

(2) 現行規定の条文解釈からの論証

～「租税」の基本的概念論からの考察の不合理性～

原審判決は、A社が納付したガンジー島の法人税は、ガンジー所得税法に規定する「国際課税資格」に基づいてA社が申請して許可を受けた法人税率26%に基づいて賦課されて納付した法人税は、「外国の法令に基づき外国又は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」に該当することはもとより、還付請求も又は納付期限の選択も不可能であるにもかかわらず、原審判決は、我が国の法人税とは異なる性質の税は外国法人税には該当しないという実定法に存在しない課税要件を措定し、しかも、A社が納付した本件外国税は一般の租税概念にも該当しないという的外れな解釈を展開しているのである。

かかる本判決の解釈が当を得ない不当な解釈であることは、施行令141条3項1号又は2号に規定する租税制度の下での法人税についても、法は租税概念としての「税」として理解しているということから明かというべきである。

また、原審判決は、OECD「Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue」の「交渉可能な税率並びに課税ベース」⁴において、税率の交渉可能な外国税制による税は「Harmful Tax Competition」、つまり、「有害な税の競争」としていることを引用し、一般の「租税」ではないことの証左の一つとしている。

しかしながら、仮に、OECD報告書が、ガンジー所得税法における法人税が「租税」ではないという原審判決の解釈と同様に理解しているというのであれば、「租税ではなく外国政府に対する贈与・寄附金の拠出」を求めているガンジー所得税法を「有害な税制」として指摘する必要もないことはいうまでもないことである。

すなわち、OECDは、ガンジー島の法人税がもとより「租税」そのものであるという前提に立って論じていることは明らかであり、その点からしても、原審判決が被告の引用したOECD報告書の記述をもって判示の正当性を強調しようとしたことは不適切というほかはなく、かえって、原審判決の判示の不当性を示す証左であるといえよう。

外国法人税の該当性の判断にとって重要なことは、外国の租税法が規定する租税制度に基づいて、法人の所得を課税標準として課税されたことにより、当該法人所得につき我が国の法人税との間で二重課税が発生しているかどうかという経済的側面からの不合理性の有無が重要であり、その上で、納税者が納付した外国税につき、いつでも還付を求めることができる税かどうか（施行令141条3項1号）、また、納税の猶予期間を自由に決定できる税であるかどうか（同2号）という点の検討が行なわれるべきであ

⁴ 水野忠恒（監修）高木由利子（訳）「有害な税の競争 起りつつある国際問題」日本租税研究会（1998年）第2章Ⅲ a（viii）。

る。換言すれば、我が国と同様の租税の「強行性」や税率の選択可能性が、一般的な「租税」の概念の範疇に入らないとして租税該当性を否定することは、現行の条文の課税要件規定の解釈としては困難であるということである。

本判決の基本的な論旨は、租税の非対価性⁵や強行性等の租税の一般的概念を措定して、それと異なる税は「租税」には該当しないという前提に立ち、我が国の法人税のように、法人税率は法定されている税率が強制的に適用されるものであること、一定の幅の税率を申請して許可を受けて当該税率を適用するという法人税制は我が国では存在しないこと、租税徴収の面では自力執行力を有しないことから、我が国の法人税とはことなるものであるから、外国法人税には該当せず、本来の一般的な「租税」概念にも該当しないという解釈を採用したものである。

原審判決は、一般的に「租税」とは、国又は地方公共団体が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付であると解されているとし、また、租税の特性及び他の国家収入との違いとして、租税は、①公共サービスの提供に必要な資金を調達することを目的とし（租税の公益性）、それ以外の目的で課される罰金・科料・過料・交通反則金等のような違法行為に対する刑事上・行政上の制裁の性質を持つ金銭給付とは区別され、②国民の富の一部を一方的・強制的に国家の手に移す手段であり（租税の強行性）、租税が国民の財産権の侵害の性質を有することから、租税の賦課・徴収が必ず法律の根拠に基づいて行われなければならないこと（租税法律主義）、③特別の反対給付の性質を持たない点で、各種の使用料・手数料・特権料等と区別され、④国民にその能力に応じて一般的に課される点で、特定の事業の経費に充てるために、その事業に特別の関係のある者から、その関係に応じて徴収される負担金と区別され、そして、⑤金銭給付であることを原則とする点を挙げることができるとしている。かかる原審判決の判示は、講学上の典型的な「租税」の概念であるが、そもそも、租税という概念は歴史的所産であり、その外延は、必ずしも一義的に確定しているというものではない。

たとえば、税の特質の一つとされている上記の、「③特別の反対給付の性質を持たない点で、各種の使用料・手数料・特権料等と区別される」という点についても、例えば、「形式的には、手数料や受益者負担の形式を採っていても、実質的には租税と同じ性質の負担となっている場合がないとはいえないし」、「実際上も、手数料のうち『印紙』をもって収入するものは、歳入項目である『租税及び印紙収入』の『印紙収入』の中に入っている。そういう意味では、手数料や受益者負担と租税との区別については、明確に区分されるところもあるが、やや観念的な点も見逃せない」⁶といえるのである。

また、地方税の「法定目的税」のうち、「水利地益税」（地方税法703条）は、道府県又は市町村が水利に関する事業等の実施に要する費用に充てるために、当該事業により特に利益を受ける土地又は家屋に対して、その価格又は面積に対して課税される税であり、また、「共同施設利用税」（703条の3）は、共同作業場、共同倉庫等の施設に要する費用に充てるために、当該施設により特に利益を受けるものに対して課される税

⁵ 本判決は、租税は特別の反対給付の性質を持たない点で、各種の使用料・手数料・特権料等と区別されると判示している。

⁶ 泉美之松『税についての基礎知識』税務経理協会（1968年）8頁。

である。かかる税は、受益者負担に似た性格の税であり、納税義務者は何らかの利益を享受していることからの租税の納付であるということも否定できないところである。また、河口湖で始まった法定外目的税である「遊漁税」は、釣り客から徴収する税であり、湖畔清掃などに使用されているが、これも釣り客が何らかの利益を享受しているといえよう。

このように、一般的には、租税は特別の給付に対する反対給付としてではないという性質があるといえても、現実には、受益者に対して負担させる性質の税も存在するのであり、その租税と受益者負担金等の外延と境界は必ずしも明確ではないともいえるのである。

ところで、国民健康保険税という税方式に代えて、国民健康保険料という保険料方式による場合、その方式について租税法律主義が機能するかどうか争われた訴訟において、最高裁（大法廷）平成18年3月1日判決は、当該保険料には憲法84条の規定が直接に適用されることはないとしたものの、国民健康保険税は「目的税」としての税であり、租税法律主義が機能するとして、次のとおり判示し、国民健康保険税の対価性を明確に認定している。

「国民健康保険が強制加入とされ、保険料が強制徴収されるのは、保険給付を受ける被保険者をなるべく保険事故を生ずべき者の全部とし、保険事故により生ずる個人の経済的損害を加入者相互において分担すべきであるとする社会保険としての国民健康保険の目的及び性質に由来するものというべきである。したがって、上記保険料に憲法84条の規定が直接に適用されることはないというべきである（国民健康保険税は、目的税であって、上記の反対給付として徴収されるものであるが、形式が税である以上は、憲法84条の規定が適用されることとなる。）」。

この判決では、国民健康保険税という税方式の形式を採用した以上、目的税としての租税であることを明言し、その場合の国民健康保険税は、反対給付として徴収される税であるということを判示したものである⁷。

以上のような「租税」の概念が、学問上、議論されて一応の収斂をみて、典型的な「租税」の一般的、共通的な概念として論じられていることから、その概念内容と範囲の共通項が説明（定義）できたとしても、その外延又は内容は必ずしも一義的に明確にされるものではなく、多義的な概念という特質を有しているということが銘記されるべきである。本判決は、この基礎的にして重要な事実を看過したために、その外国法人税の範囲を画する解釈論のアプローチとその内容の意義付けを誤ったということが出来る。

換言すれば、「租税」の一般的概念の一部についてその要件を満たさないことを理由に、ガンジー所得税法に規定する法人税は、「租税」には該当しないと結論付けることはできないということであり、本判決のこの点に関する解釈は、前記大法廷判決の説示に照らしても説得力に欠けるものである。

⁷ 国民健康保険税の条例に租税法律主義（課税要件明確主義）が働くかどうか争われた秋田国民健康保険税条例事件（仙台高裁秋田支部昭和57年7月23日判決・行集33巻7号1616頁）は、国民健康保険税が当然に租税であるという前提で議論されている。

以上のべたような原審判決の問題点に対して、最高裁判決は、「選択の結果課された本件外国税は、ガーンジーがその課税権に基づき法令の定める一定の要件に該当するすべての者に課した金銭給付であるとの性格を有することを否定することはできないし、また、特別の給付に対する反対給付として課されたものでないことは明らかである。したがって、本件外国税がそもそも租税に該当しないということは困難である。」と判示して、原審判決とは正反対の正鵠を射た解釈に基づいた判断を行っている。

3. 「外国法人税」を「我が国の法人税に類似する税」と解することの是非

～原審判決等の租税法律主義違背の法解釈とその内容～

タックス・ハイブン対策税制の規定が引用する、外国政府により課税された外国税額控除の対象となる「外国法人税」につき、法人税法69条1項は、「外国の法令により外国により課される法人税に相当する税」としているが、こでの「法人税に相当する税」というのは、法人に対して課される税のうち、「我が国で法人税と言われる税」、つまり、当該法人の所得を課税標準として課税される税という意味であり、このことを明確にするために、同施行令141条1項において、外国法人税とは、「外国の法令に基づいて外国又はその地方公共団体より法人の所得を課税標準として課される税」と定義したものである。

ここでの外国法人税の該当要件は、①外国の法令を根拠として（根拠法）、②外国又はその地方公共団体（課税主体）が、③所得を課税標準とする税（課税標準の内容）、という三つの要件を措定しているに過ぎない。しかして、ここでの「外国法人税」の要件として、「我が国の法人税に類似する法人税」という要件が法定されているものでないことは明らかであるし、また、法解釈として、かかる要件を措定することはすでに論じたように、租税法律主義の上からも許されない。

我が国の法人税が比較の対象とされるのは、我が国の「法人税」といわれる税、つまり、「法人の所得金額に対して課税される税」というものであり、それ以上でも以下でもない。

すなわち、ここでの問題は、「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」かどうかということが課税要件規定であり、法は、それ以上の徴収や税率までも類似する税という課税要件を措定してはいないのである。したがって、本件A社が納付した税は、ガーンジー所得税法の規定に基づいて（外国の法令により）、ガーンジー政府により（外国により）A社の所得を課税標準として課される税であるという外国法人税の要件規定に該当していることは明らかである。

しかるに、被告は、「ある外国の租税が仮に制度上租税の名をもって呼ばれていても、それが租税に該当しない場合には、二重課税が存在するとはいえないから、外国法人税に該当し、我が国で外国税額控除の対象とされ得るためには、それが我が国で通用している租税の概念に該当することが必要である。」と主張している。これを受けて、原審判決は、「我が国の法人税とおよそかけ離れた内容、性質を有するものは、一般的な租税概念の範疇にも含まれない可能性が高いものというべきであり、我が国の法人税との類似性は、このような意味で、外国法人税に該当するかどうかの判断の参考となるもの

と考えられる。」と判示している。さらに、本件ガーンジー政府の法人税は、税制と税率を納税者が選択できることから広範な裁量が認められており、しかも、租税の徴収面では自力執行力による強行性を有しないことを指摘して、我が国の法人税とは異質のものであるから、A社が納付した金員は我が国の法人税に相当する税ではなく基本的な租税概念にも馴染まないものであると判示している。

被告（課税庁）及び本判決の論旨は、法人税法69条1項の「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をいう」としている規定及びこれを受けた施行令141条1項の「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」とする条文の解釈を、「外国の法令により課される我が国の法人税に類似する税をいう」とし、また、その政令の条文の文言を「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我が国の法人税に類似する税（又は我が国の法人税制度と同一の制度における法人税）」という要件として勝手に挿入して解釈したものであり、到底許されない解釈である。

仮に、法が、本判決等のように、外国法人税について、「我が国の法人税に類似する外国の法人税をいう」という課税要件を予定しているというのであれば、租税法律主義における課税要件法定主義及び課税要件明確主義の下では、当然に「我が国の法人税に類似する税」の判断基準としての類似性要件につき、例えば、「法人税率の選択の可否」、「我が国の法人税と同様に自力執行力を有する法人税」という類似性の具体的要件を措定することは自明のことであろう。また、かかる規定による以外には、施行令141条3項の外国法人税に含まれない税として、上記の類似性要件を欠く税を法定することにより対処したはずである。

なぜならば、仮に、法人税率を選択できるとしても、一旦選択して納付した法人税は還付されず、また、その納税の猶予期間の決定に関する規定も存在しない税制であれば、当該法人税の納付により、同一の法人所得に対して外国と我が国の法人税が課税されることから完全な二重課税が生ずるのであり、かかる二重課税の経済的不合理性を放置するのであれば、そのことを明文で規定することは当然のことである。

また、これをタックス・ヘイブン対策税制の適用についてみれば、確かに、特定外国子会社のA社は、我が国のタックス・ヘイブン対策税制の適用対象となる25%以下の税率を選択した場合には、本件原告はA社の留保所得金額を合算してタックス・ヘイブン対策税制を適用して申告すれば足りるのであり、一方、同税制の適用を回避するために、25%超の税率を選択すれば、適法に我が国のタックス・ヘイブン対策税制の適用を受けないことになるにすぎない。そして、このことは、不合理でも何でもないのである。なぜならば、我が国のタックス・ヘイブン対策税制は、25%以下の税率となる外国をタックス・ヘイブン国と規定して同税制を適用することとしているのであり、しかして、この税率を上回れば、タックス・ヘイブン国には該当しないから、同税制の適用を受けないことはいうまでもない。

換言すれば、税制や税率の選択の可能性を有しているガーンジー島の税制は、同島の経済事情等を背景とした国策としての税制であり、それとは無関係な我が国の税制と比較すること自体が無意義である。本件の場合、親会社のX社（原告）がガーンジー島に

特定外国関係会社を設立して、25%以下の低税率の制度を利用して租税回避を図ったというものでないから、低課税国を利用した租税回避に対処するための規制税制のタックス・ヘイブン税制を適用する余地は皆無であるということである。

ちなみに、原審判決は、A社がガンジー政府に対して納付した法人所得の26%相当の本件法人税は「外国法人税」に該当しないことはもとより、一般的な「租税」の概念にも該当しないと判示したものであるが、そうであれば、その解釈論をさらに進めて、A社が納付した本件法人税相当額の金員は、ガンジー政府に対して、同所得税法の規定に基づいて算定された租税ではない金員を贈与又は寄附金として拠出したということを判示すべきものであろう⁸。

これに対して本件最高裁判決は、「租税法律主義にかんがみると、その判断は、あくまでも同項1号又は2号の規定に照らして行うべきであって、同項1号又は2号の規定から離れて一般的抽象的に検討し、我が国の基準に照らして法人税に相当する税とはいえないとしてその外国法人税該当性を否定することは許されないというべきである。」と判示して、我が国の法人税と類似する法人税が、外国税額控除の対象となる「外国法人税」に該当するという原審判決の一般的解釈を根底から否定した。本判決は、租税法律主義の下での文理解釈の限界を超えた原審判決の解釈を一蹴したものであり、高く評価できる判示といえることができる。

4. 最高裁判決の特質

～その論理的展開の正当性～

(1) 本件最高裁判決は、一審・控訴審判決の論理矛盾による限界を超えた税法解釈を修正した判決である。すなわち、前記控訴審判決の研究において指摘した問題点につき、正鵠を射た解釈に基づいて的確に判示したものであり、当然の判決ではあるが、一審・控訴審判決を否定したという点では高く評価できる。税法解釈の論理を正解した最近の幾つかの最高裁判決の一つといえることができるであろう。

(2) ところで、本件ガンジー島法人税が、所得を課税標準とした法人税であり、その意味では外国法人税に該当しないという解釈は困難であることは、多言を要しないところであるが、本最高裁判決は、さらに、論を進めて、法人税法施行令141条3項1号及び2号と類似する税であれば、外国法人税には該当しないという解釈が可能であるという前提で審理を進めている。

この点は、すでに述べたように、同条項を限定列举と解するのであれば、最高裁判決の解釈は妥当ではないということになるが、しかしながら、仮に、このように解したとしても、そもそも実質的な意味で「外国法人税」に該当しないという解釈は可能であり、現実にも、課税の実務では、このような観点から、形式的には外国法人税に該当しているとしても、その実質面において、租税又外国法人税に該当しないという解釈の下で、

⁸ 被告は、A社が法人税として納付した金員は、ガンジー政府に対する贈与又は寄附金であると主張しているが、民事執行による強制性が担保されているのであるから、かかる強制執行により取り立てられた租税が、贈与又は寄附金であるという被告の主張は牽強附会の誇りを免れない。

外国税額控除を否定しているところである。

ところが、本最高裁判決は、同施行令3項1号又は2号に類似する税であれば、外国法人税に該当しないという解釈を前提として、その類似性について検討を加えている。

この点は、私見とは異なるアプローチである。しかし、いずれのアプローチをとるとしても、本件はもとより、他の事例でも大きな差異は生じないと考えられる。以下、この点に関しての最高裁判決を考察することとする。

(3)最高裁判決は、1号の「税の納付後に、任意に全部又は一部の還付を請求できる税」に該当又は類似するかどうかについては、国際課税資格取得者の場合には納付した26%の法人税は、標準税率や段階税率を選択した場合とは異なり、遡及して免税法人を選択することはできないことから、任意に還付請求することはできないと認定して、1号の法人税の又は類似性を否定した。すなわち、本件外国法人税は、その納付後に任意に還付請求することはできないことから、同号の法人税には該当しないことになることはいうまでもないことである。

ところで、標準税率又は段階税率を選択した場合と同様に、国際課税資格取得者の法人が、それに従い26%の法人税を納付した後、3年間は遡及して免税申請をして免税法人となることができる税制の場合には、どのように考えるのであろうか。この場合であっても、3年間の期間制限があることから、「任意に還付を求めることができる」場合には該当しないというべきであり、法改正を要するというべきである。したがって、3年以内に、免税法人となれば、外国法人税はなかったことになるから、その時点で、外国税額控除又はタックス・ヘイブン税制を遡及適用するという事は可能である。

(4)同項2号の「納税者が納税の猶予の期間を任意に定めることができる税」については、最高裁判決は、ガンジー所得税法では免税法人となるために法所定の要件の充足が必要であることを認定して、同号の納税者が「納税の猶予期間を任意に定めることができる税」にも該当しないと判断したものである。その判示自体には異論はなく、合理的な解釈である。

そこで、ここでは、仮に、免税法人の選択が納税者の申請によって格別の要件を要することなく認められる税制の場合に、この2号規定の「納税の猶予期間が納税者の任意に定める税」に該当すると解することができるかについて検討を加えておく。

本件の国際課税資格取得者のA社は、それを選択した以上、免税法人となることはできないから、2号の法人税ではないとはいえるが、一方で、無条件で、免税法人を選択できるにもかかわらず、これを選択しなかったものであり、これは、「納税の猶予期間が納税者の任意に定める税」であるにもかかわらず、これを選択せず納税した場合と異ならないから、これに「類似する税」であり、外国法人税から除かれると解する余地がありうる。

かかる解釈は、税制自体が納税が免除又は猶予することができるものであれば、その税は、現実に納付しているとしても、外国法人税から除かれると解することの是非という問題である。

この場合、2号の「税の納付が猶予される期間を、その税を納付することとなる者が

任意に定めることができる税」の文言の解釈として、猶予期間を定めず現実に納付した納税者の外国法人税が、ここでの外国法人税から除かれるかという文理解釈にも関わる問題である。前述したところでは、含まれるという前提で議論したが、仮に、かかる納税猶予の期間を定めずに納付した税も除くというのであれば、納税の猶予期間を「その税を納付することとなる者が任意に定めることができることとされている税制における税」と規定したのではないかという疑問が生ずるのである。

そこで、原点に戻り、そもそも、「外国法人税」に含まれないかどうかについてみれば、免税法人を選択せず、国際課税資格を取得して納税した法人税は、還付を求めることができず、納税の猶予期間を選択することができる税でもないから、外国法人税に該当しないという結論を導くことは困難であると考えられる。

最高裁判決は、「本件子会社は、その任意の選択により税負担を免れることができたのにあえて国際課税資格による課税を選択したということもできない。」と判示しているのは、免税法人を申請した場合には無条件で免税されるものではないということを前提としたものであるが、これが無条件で免税法人を選択できるとした場合、1号又は2号の税に類似する税という判断の可能性があるという。

しかし、最高裁判決は、本件子会社は、税率26%の本件外国税を納付することによって実質的にみても本件外国税に相当する税を現に負担しており、これを免れるすべはなくなっているものというべきである。そうすると、本件外国税を同項1号又は2号に規定する税に類する税ということもできないというべきである、とも判示している。この判示からすると、免税を選択できる税であるとしても、それを選択せず納付した場合には還付はふのうであるから、かかる場合には、外国法人税に含まれると解したとしても、二重課税の排除という点からは不合理とは言えないように思われる。

5. 結 語

外国税額控除の対象とされる外国法人税に該当するか否かは、外国の法人税と我が国の法人税との二重課税の調整に大きく影響を及ぼすものである。かかる二重課税の排除の税制としては、外国税額控除のほかに国外所得の免税制度があるが、多くの国が全世界所得課税主義を採用して、外国政府に納付した法人税・所得税を自国の所得税・法人税から控除する外国税額控除方式により、外国の法人税課税との二重課税の調整制度を採用しているところである。それは、自国の国民や法人の所得の源泉が国内か国外かを問わず、すべてを課税の対象とし、国内源泉所得と国外源泉所得との間の課税の公平を維持して、投資等を国内で行うか国外で行うかについての税制の中立性を維持しようとするところにある。

かかる外国税額控除制度は、前述したように、財務省主税局の担当官が「この制度は、いわゆる政策税制的な優遇措置ではなく、二重課税排除の方式として国際的にも確立された制度であり、法人税税制の基本的構造の一側面という性質を有している」⁹（傍点筆

⁹ 品川克己前掲解説（注2）68頁。なお、これとは異なり、大阪高裁平成14年6月14日判決（判例タイムズ1099号182頁）は、外国税額控除制度は、必ずしも恩恵的な制度とはいえないが、選択の余地のある政策的な制度であり、法69条は特別な課税減免規定に当たるとしている。

者)と明言しているところであるが、このことは、外国税額控除は、納税者の同一所得に対して、2つの国の政府が課税するということの弊害を排除するための基本的な租税制度であるということである。しかして、かかる二重課税の排除という税制の基本構造の解釈と運用に当たっては、外国の国情により採用された外国の法人税制が日本の法人税とは異なる側面を有しているとしても、当該外国において課税された法人税が、当該法人の所得を課税標準として課税された税であり、二重課税が現実には発生しているかどうか重要であることが認識されるべきである。

むしろ、かかる二重課税の排除という法人税制における基本的構造の根幹が否定されかねない事態には、行政が積極的に是正に向けて対応すべきものであろう。

そして、仮に、本件ガーンジー所得税法に規定する法人税が、外国法人税として取り扱うことに弊害があるというのであれば¹⁰、その明確な根拠を明示して税制改正によって外国法人税に該当しないこととする要件(税制又は税率の選択可能性・租税徴収の自力執行力の欠如、)を明確に法定して対応すればよい。

我が国の立法当局又は課税当局が、かかる租税立法による法整備を実践することによって、租税法律主義の要諦である課税要件明確主義による納税者の法的安定性と予測可能性が担保されるのであり、納税者はそれを期待しているのである¹¹。

しかるに、本判決が、外国法人税の範囲につき課税要件規定を拡大して解釈したことは、税法解釈の基本である租税法律主義に基づく解釈として違法というべきであり、その解釈の結果、本件において、A社がガーンジー政府に納付した法人税の税率は、我が国がタックス・ヘイブン対策税制の規制対象とする25%を超えており、したがって、本件X社とA社の関係において、X社は低課税(ガーンジー島)を利用して同島に所得留保を図るという租税回避を行ったものでもないから、A社の法人税率は0%であると認定してタックス・ヘイブン対策税制を適用した本判決の解釈は結果的妥当性も欠如しており違法といわざるを得ない。

この点に思いを致したと思われる本件最高裁判決は、当然の判決であるということもできるが、解釈の是々非々の視座から、課税庁勝訴の一審・控訴審判決を否定したことは、正当な名判決ともいえ高く評価できる判決ということができるであろう。

(了)

¹⁰ すでに論じたように納付税額の還付等の問題は発生しないから、実質的な弊害の生ずる余地はない。

¹¹ 外国親会社株式のストック・オプションの行使益は、長年に亘り一時所得として課税されていたにもかかわらず、突如として、平成8年分の3年前に遡及して給与所得として課税したことが納税者の怒りを買って、無意味な税務訴訟が長年に亘り継続し、しかも、その後の平成13年分までの間に一時所得とした申告には「正当理由がある」として、最高裁判決が過少申告加算税賦課決定処分をすべて取り消したことは記憶に新しい。かかる課税実務の変更も、本来、法律改正によるか、少なくとも、通達を改正して納税者に周知徹底を図るべきであり、そうであれば、法律上又は事実上も、納税者の予測可能性は保護されることになり、かかる多数の無駄な税務訴訟の提起は行われなかったであろう。本件の外国法人税に関する事案も、現行規定の文理解釈からは、「法人の所得を課税標準として課される税」であることを否定することはできないし、現実にタックス・ヘイブン税制の適用されない税率によりガーンジー政府に法人税を納付しているのであるから、格別の問題もないはずである。仮に、これが不合理であると言うのであれば、それを証明して、早急な法改正により手当てすべきである。