

最高裁判所(第一小法廷) 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求上告受理申立て事件

国側当事者・新宿税務署長

平成21年12月3日原判決破棄・一部認容・確定

(第一審・東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号・平成●●年(〇〇)第●●号、平成18年9月5日判決、本資料256号-235・順号10495)

(控訴審・東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成19年10月25日判決、本資料257号-193・順号10802)

判 決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の東京高等裁判所平成●●年(〇〇)第●●号法人税更正処分取消等請求事件について、同裁判所が平成19年10月25日に言い渡した判決に対し、上告人から上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

主 文

- 1 原判決のうち別紙処分目録記載の各処分の取消請求に関する部分を破棄し、同部分につき第1審判決を取り消す。
- 2 別紙処分目録記載の各処分をいずれも取り消す。
- 3 上告人のその余の上告を却下する。
- 4 訴訟の総費用は、これを12分し、その1を上告人の負担とし、その余を被上告人の負担とする。

理 由

上告代理人鳥飼重和ほかの上告受理申立て理由第4及び第5の2について

以下に摘示する租税特別措置法(以下「措置法」という。)、法人税法、租税特別措置法施行令(以下「措置法施行令」という。))及び法人税法施行令の各規定は、特に断りのない限りそれぞれ別表記載のものをいう。

- 1 本件は、被上告人が、損害保険業を営む内国法人である上告人の別紙処分目録1～4記載の各事業年度(以下「本件各事業年度」という。)の法人税について、上告人がチャネル諸島のガンジーにおいて設立した子会社であるB(以下「本件子会社」という。)は措置法66条の6第1項に規定する「特定外国子会社等」に該当するとして、その未処分所得の金額のうち所定の金額を上告人の所得の金額の計算上益金の額に算入して別紙処分目録記載のとおり更正及び過少申告加算税の賦課決定(以下「本件各処分」という。)をし、また、別紙処分目録3記載の事業年度の法人税については、上告人からの更正の請求に対して更正をすべき理由がない旨の通知をしたため、上告人が、本件子会社は特定外国子会社等に該当しないとしてこれらの処分の取消しを求める事案である。
- 2 措置法66条の6第1項は、同項各号に掲げる内国法人に係る同条2項1号所定の外国関係会社

(外国法人で、その発行済株式総数のうちに内国法人が有する直接及び間接保有の株式の数の合計数の占める割合が100分の50を超えるもの等をいう。)のうち、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの(特定外国子会社等)が、各事業年度においてその未処分所得の金額から留保したものとして所定の調整を加えた金額(適用対象留保金額)を有する場合には、その金額のうちその内国法人の有する株式等に対応するものとして所定の方法により計算した金額(課税対象留保金額)に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして、その各事業年度に対応するその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入すると規定している。

措置法施行令39条の14第1項は、これを受け、措置法66条の6第1項に規定する政令で定める外国関係会社は、次に掲げるものとするとして規定し、その1号において、法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社を、また、その2号において、その各事業年度の所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の100分の25以下である外国関係会社を挙げている。

そして、措置法施行令39条の14第1項2号の外国関係会社に該当するかどうかの判定について、同条2項は、法人税法69条1項に規定する外国法人税を基準として行うこととしており、この外国法人税の意義については、法人税法施行令141条1項から3項までに規定されている。

本件では、本件子会社が措置法施行令39条の14第1項2号に規定する上告人に係る外国関係会社(特定外国子会社等)に当たるか否かが争われており、争点は、本件子会社がガーンジーにおいて租税として納付したものが上記の外国法人税に該当するか否かである。

3 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。

(1) ガーンジーの法人所得税制の概要

措置法66条の6第1項の適用上本件各事業年度に対応する本件子会社の各事業年度である平成11年から同14年までの期間におけるガーンジーの法人所得税制の概要は、次のとおりである。

ア ガーンジーに本店を有する法人は、事業年度(暦年と同じ。)の全所得を課税標準として20%の標準税率により所得税を課される(以下、この課税を「標準税率課税」という。)。一方、税務当局は、所定の要件を満たす団体から法令で定められた申請料を納付して免税の申請がされたときは、これを免税とすることができる。また、所定の要件を満たす保険業者は、所定の所得のみを課税標準として、当該所得の金額に応じて段階的に異なる税率により所得税を課されること(所得の金額が一定の金額に達するまでは20%の税率であるが、それを超えると、超えた部分についてはこれより著しく低い税率が適用され、しかも、金額が増えるにつれて段階的にその税率が下がっていくという仕組みである。以下、この課税を「段階税率課税」という。)を選択することができる。

さらに、所定の要件を満たす法人は、申請により、「国際課税資格」という税制上の資格を取得することができる。国際課税資格を取得した法人(以下「国際課税法人」という。)の所得に対して適用される税率は、当該法人が、0%を上回り30%までの間で申請し、税務当局により承認された税率となる。申請書には、適用を申請する税率を明記するとともに、当該税率が申請者に適しておりガーンジーの経済的利益からも妥当な水準であることを記載する。税務当局は、資格取得要件が満たされている場合には、申請を承認し、国際課税資格の証明書(以

下「資格証明書」という。)を発行することができるが、申請を拒絶することもできる。

イ 免税とされた団体は、税務当局に対し事業年度終了後3年以内に書面で通知することにより、当該事業年度につき段階税率課税又は標準税率課税を受けることができる。一方、段階税率課税又は標準税率課税を受けている法人は、事業年度終了後3年以内であればいつでも、当該事業年度につき申請料を納付してさかのぼって免税の申請をすることができる。

(2) ガーンジーにおける本件子会社に対する課税

ア 本件子会社は、平成10年12月にガーンジーにおいて設立された再保険業を営む法人であり、設立以来上告人がその発行済株式のすべてを有している。

イ 本件子会社は、上告人が自ら又はグループ会社のリスクを専門に引き受けさせるために設立した保険会社、すなわちキャプティブ保険会社である。キャプティブ保険会社は、上記(1)のガーンジーの税制上、免税及び段階税率課税を選択するための要件を満たし、また、国際課税資格を申請するための要件を満たすものとされている。

ウ 本件子会社は、税務当局に対し、平成11年から同14年までの各事業年度につき、いずれも、適用期間を1年間とし適用税率を26%とする国際課税資格の申請をし、税務当局からこれを承認する資格証明書の発行を受けた。

税務当局は、本件子会社に対し、上記各事業年度について適用税率26%の国際課税法人として所得税(以下「本件外国税」という。)の賦課決定をし、本件子会社はこれを納付した。

(3) ガーンジーにおける法人所得税制の運用の実態

ガーンジー金融当局は、保険業者に適用されるガーンジーの税制等に関して、ガーンジーは保険業者にとって有利かつ柔軟な税制構造を有しており、キャプティブ保険会社は、標準税率課税を受けるか、免税若しくは段階税率課税を選択するか、又は国際課税資格の申請をして0%超30%以下の範囲で適用税率について税務当局と交渉することができる」と説明しており、その作成したパンフレットには、「国際課税資格の申請に先立って、国際課税資格を取得しようとする法人の事業計画が税務当局担当者との間で議論され、又は担当者に書面で通知される。これにより適用税率の設定が可能となる。申請者と税務当局との間で仮に合意された諸条件は、正式な国際課税資格の取得申請における税務当局の承認を必要とする」との記述がある。

また、ガーンジー税務当局は、ガーンジーにおける法人所得税制に関して、国際課税法人が所得税を納付する際の税率は、合意によって決めることができると説明している。

(4) 税額等に関する当事者の主張

上告人の本件各事業年度の法人税の課税標準等及び税額等についての当事者の主張は、措置法66条の6第1項の規定を適用し本件子会社に係る同項所定の課税対象留保金額を上告人の所得の金額の計算上益金の額に算入すべきか否かという点を除いては、その計算の基礎となる金額及び計算方法を含め、争いがない。

4 原審は、上記事実関係等の下において、概要次のとおり述べ、本件外国税は法人税法69条1項に規定する外国法人税に当たらないと判断し、本件子会社は、その租税負担は0であって措置法施行令39条の14第1項2号に規定する上告人に係る外国関係会社(特定外国子会社等)に当たるから、本件各処分はいずれも適法であると判示した。

(1) 本件外国税が外国法人税に当たるかどうかは、法人税法施行令141条2項、3項の例示を参酌しつつ、同条1項の規定に該当するものであるか否かによって判断するほかないところ、これらの規定は、我が国を含め先進諸国において通用している一般的な租税概念を前提とし、その

うち「法人税」、「法人の所得を課税標準として課される税」に相当するものを外国法人税としているものと解される。

- (2) ガーンジーの税制度とその運用の実態に照らせば、法人は、同一の収入に対して、①免税法人となる、②20%の標準税率課税を受ける、③段階税率課税を受ける、④国際課税資格の申請をして0%を超え30%以下の税率による課税を受ける、という基本的性格を異にする四つの中から適用される税制を選択することができる。納税者にこのような選択を認める税制は、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る。

上記④の国際課税資格制度についてみると、その実態としては、0%を超え30%までの枠の中で、申請者と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ず、本件外国税は、税率という重要な課税要件が、納税者と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。

そうすると、ガーンジーの上記「法人税」税制は、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いれないものであって、その実態に照らせば、ガーンジーにおいてこのような「税制」が採用されているのは、外国法人に対し、本国におけるいわゆるタックス・ヘイブン対策税制（我が国においては措置法66条の6第1項の規定がこれに当たる。）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、それゆえ、ガーンジーにおいて徴収される「税」なるものの実質は、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。

したがって、本件外国税は、租税に当たらず、外国法人税に該当しない。

- 5 しかしながら、原審の上記4(2)の判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

- (1) まず、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、前記のとおり、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。また、前記事実関係等によれば、本件外国税が、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) 次に、本件外国税の外国法人税該当性について検討する。

ア 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。

前記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、租税法主義にかんがみると、その判断は、飽くまでも同項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。

イ 前記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うことができ、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、前記事実関係等によれば、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うこととはできない。

また、前記事実関係等によれば、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、前記のとおり、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ではできず、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、これらに類する税にも当たらず、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。

6 以上と異なる見解に立ち、本件各処分はいずれも適法であるとした原審の前記判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は理由があり、原判決のうち本件各処分の取消請求に関する部分は破棄を免れない。同部分について第1審判決を取り消し、これをいずれも認容すべきである。

なお、上告人は、上告人からの更正の請求に対して被上告人がした更正をすべき理由がない旨の通知の取消請求に関する上告については、上告受理申立て理由を記載した書面を提出しないから、この部分に関する上告は却下すべきである。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第一小法廷

裁判長裁判官 甲斐中 辰夫

裁判官 涌井 紀夫

裁判官 宮川 光治

裁判官 櫻井 龍子

裁判官 金築 誠志

処分目録

- 1 上告人の平成11年4月1日から同12年3月31日までの事業年度の法人税について被上告人がした
 - (1) 平成14年7月30日付け更正のうち納付すべき税額124億5094万2600円を超える部分
 - (2) 同日付け過少申告加算税の賦課決定のうち加算税の額2万5000円を超える部分
- 2 上告人の平成12年4月1日から同13年3月31日までの事業年度の法人税について被上告人がした
 - (1) 平成14年7月30日付け更正のうち納付すべき税額83億7197万1500円を超える部分
 - (2) 同日付け過少申告加算税の賦課決定のうち加算税の額6453万5000円を超える部分
- 3 上告人の平成13年4月1日から同14年3月31日までの事業年度の法人税について被上告人がした
 - (1) 平成15年5月30日付け更正のうち納付すべき税額38億7462万4200円を超える部分
 - (2) 同日付け過少申告加算税の賦課決定のうち加算税の額1億4873万2000円を超える部分
- 4 上告人の平成14年4月1日から同15年3月31日までの事業年度の法人税について被上告人がした同16年7月30日付け更正（ただし同17年1月28日付け更正により同事業年度において生じた欠損金額が605億3996万4423円に増額された後のもの）のうち同事業年度において生じた欠損金額607億3396万2015円を下回る部分

別表

措置法66条の6第1項	平成11年4月1日から同12年3月31日まで、同年4月1日から同13年3月31日まで及び同年4月1日から同14年3月31日までの各事業年度につき平成14年法律第79号による改正前のもの 平成14年4月1日から同15年3月31日までの事業年度につき平成17年法律第21号による改正前のもの
措置法66条の6第2項	平成11年4月1日から同12年3月31日までの事業年度につき平成12年法律第97号による改正前のもの 平成12年4月1日から同13年3月31日まで及び同年4月1日から同14年3月31日までの各事業年度につき平成14年法律第79号による改正前のもの 平成14年4月1日から同15年3月31日までの事業年度につき平成16年法律第14号による改正前のもの
法人税法69条1項	平成11年4月1日から同12年3月31日まで及び同年4月1日から同13年3月31日までの各事業年度につき平成13年法律第6号による改正前のもの平成13年4月1日から同14年3月31日までの事業年度につき平成14年法律第79号による改正前のもの 平成14年4月1日から同15年3月31日までの事業年度につき平成21年法律第13号による改正前のもの
措置法施行令39条の14第1項	平成21年政令第108号による改正前のもの
措置法施行令39条の14第2項	平成11年4月1日から同12年3月31日まで及び同年4月1日から同13年3月31日までの各事業年度につき平成13年政令第141号による改正前のもの 平成13年4月1日から同14年3月31日までの事業年度につき平成14年政令第271号による改正前のもの 平成14年4月1日から同15年3月31日までの事業年度につき平成17年政令第103号による改正前のもの
法人税法施行令141条1項、2項	現行の規定
法人税法施行令141条3項	平成16年政令第101号による改正前のもの

当事者目録

上告人	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	鳥飼 重和 稲葉 威雄 橋本 浩史 内田 久美子
同補佐人税理士	原木 規江 窪澤 朋子
被上告人	新宿税務署長 脇 孝喜
同指定代理人	須藤 典明 岸 秀光 平野 貴之 中嶋 明伸 三上 寛治 太田 晃詳 藤谷 俊之 磯村 建 雨宮 恒夫 進藤 晶子 高松 公良 渋谷 時幸 茅野 純也 大西 公彦

平成●●年（〇〇）第●●号

平成●●年（〇〇）第●●号 法人税更正処分取消等請求上告受理申立て事件

申立人 株式会社A

相手方 新宿税務署長

上告受理申立て理由書

平成19年12月28日

最高裁判所 御中

申立人代理人

弁護士 鳥飼 重和

同 稲葉 威雄

同 橋本 浩史

同 内田 久美子

補佐人税理士 原木 規江

同 窪澤 朋子

目次

第1	事案の概要	5
第2	関係法令の定め	6
1	措置法66条の6第1項	7
2	租税特別措置法施行令39条の14	8
3	法人税法69条1項	9
4	法人税法施行令141条	9
第3	原判決の要旨	11
1	争点	11
2	原判決の判断	12
(1)	争点①、②及び④について	12
(2)	争点③について	12
第4	上告受理申立ての理由が存すること	23
1	最高裁判所判例違反	23
2	重要事項を含むと認められる法令違反	23
(1)	法令の解釈に関する事項を含む事件であること	23
(2)	「重要な事項」を含む事件であること	25
3	結論	27
第5	原判決を破棄すべき事由（民訴法325条1項・2項）があること	27
1	原判決には理由不備・理由齟齬の違法があること	28
(1)	原判決は、本件外国税の租税負担割合（税率）が0パーセントであるとする理由を付していないこと	28
(2)	原判決の理由は、一義性を欠き、前後矛盾していること	30
2	本件外国税は外国法人税に該当すること	30
(1)	外国法人税の要件	31
(2)	本件外国税は「租税」に該当すること	32
(3)	租税の特性等について	62
(4)	本件外国税は外国法人税には該当しないとする原判決の判示に対する反論	67
(5)	小括	80
3	原判決によると申立人は不当な国際的二重課税を受けること	81
(1)	国際的二重課税の排除	81
(2)	原判決の不当性	88
(3)	原判決に対する反論	94
4	原判決は憲法84条（租税法律主義）に反すること	98
(1)	法人税法施行令141条1項の定め	98
(2)	租税法律主義の意義と機能	99
(3)	原判決の判断	101
(4)	OECDによって有害な税と指定されていたのに、平成13年度税制改正で明文化されていないこと	103

(5) 原判決に対する反論	106
(6) 小括	107
5 原判決は「確立された国際法規の遵守」を定める憲法98条2項に違反すること	107
(1) 外国税額控除制度の国際経済における意義	108
(2) 国際租税法制の必然性及び困難性の淵源	113
(3) 外国の税制についてそれが税であるか否かを論じることが認められないことについて	116
(4) 国際租税法における所得税の定義	122
6 タックス・ヘイブン対策税制の趣旨からの検討	126
(1) タックス・ヘイブン対策税制の趣旨・目的	126
(2) 軽課税国指定制度の廃止	127
(3) 現行のタックス・ヘイブン対策税制の規制の対象	129
(4) 小括	130
7 タックス・ヘイブン対策税制の射程範囲論	132
(1) 政策目的税制の目的的解释による射程範囲限定の可否	132
(2) 政策目的による課税規定の射程範囲限定の可否	134
(3) 小括	135
第6 本件は租税回避ないし国際租税回避の事案ではないこと	136
1 租税回避・国際租税回避の意義	136
(1) 原判決の判断	136
(2) 租税回避の意義	137
(3) 申立人は租税回避のためにガンジーにB社を設立したのではないこと	137
(4) タックス・ヘイブン対策税制が規制の対象としている「国際的租税回避」に該当しないこと	139
2 申立人がガンジーにB社を設立した理由	141
(1) 原判決の判断	141
(2) キャプティブの必要性	141
(3) 申立人のグループ内におけるキャプティブの必要性	142
(4) キャプティブへの保険リスク移転の有効性（機能）	144
(5) ガンジーを設立地としたことの合理性	148
(6) 26%の税率を申請したことの合理性	149
(7) 小括	150
第7 結論	151
1 上告受理申立て理由があること	151
2 原判決を破棄すべき事由（民訴法325条1項、2項）があること	151

第1 事案の概要

本件は、英国王室属領（Crown Dependency）ガーンジー¹（Bailiwick of Guernsey）（以下「ガーンジー」という。）に本店を有し、再保険を業とする法人であるB（以下「B社」という。）の発行済株式の全てを保有している申立人に対し、B社が租税特別措置法（平成14年法律79号による改正前のもの²。以下同じ。以下「措置法」という。）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。）がされたため、これを不服とした申立人が、本件各処分の取消しを求める事案である。

本件の主たる争点は、第3. 1において後述するように、B社がガーンジーにおいて、ガーンジー所得税法（Income Tax (Guernsey) Law(1975) as amended）に基づき課された税（以下、「本件外国税」という。）が、法人税法（平成13年法律6号による改正前のもの³。以下同じ。以下「法」という。）69条1項に規定する「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」、すなわち外国法人税に該当するか否かであるが、第5. 3において詳述するように、原判決は、本件外国税を外国法人税に該当しないと判断することにより、結果として、申立人が極めて不当な国際的二重課税を受けることを容認するものとなっている。

すなわち、B社は、ガーンジーにおいて、その所得に対し26パーセントの税率で本件外国税を課され、実際に納付していたが、原判決は、本件外国税を外国法人税に該当しないと、措置法66条の6第1項に規定するいわゆるタックス・ヘイブン対策税制を適用し、B社の課税対象留保金額を申立人の所得に合算する一方、本件外国税について、措置法66条の7第1項に規定する外国税額控除の適用をすることなく、B社の所得金額の計算上、損金の額に算入したが、その根拠は「タックス・ヘイブン対策税制の適用を回避するというサービスの対価ないし一定の経済的負担」であると、まったく明らかではない。

本来であれば、タックス・ヘイブン対策税制が適用される場合に、当然に適用される措置法66条の7第1項が適用されず、外国税額控除の対象とされないため、B社の所得に対して、52.70パーセント⁴の税負担という極めて過大な課税がされ、不公正な結果を導いている。

このような不公正な結果を招くのは、原判決が、本件外国税を「租税」でないとし、外国法人税に該当しないと判断したことに起因するものである。

また、かかる原判決の判断は、措置法66条の6第1項が規定するタックス・ヘイブン対策税制の誤った解釈・適用をもたらしている。

さらに、これから本理由書において述べるように、憲法違反ないし重要な法令違反及び最高裁判所

¹ 原判決は、B社の本店所在地を「グレート・ブリテン及び北部アイルランド連合王国領チャンネル諸島ガーンジー」とするが（3頁）、ガーンジーは同連合王国領ではなく、原判決の上記認定は失当である。

² ただし、平成12年3月期ないし平成14年3月期各更正処分につき適用され、平成15年3月期各処分については、平成15年法律8号による改正前のものが適用されるが、改正は、本件の争点とは直接関係がない。

³ ただし、平成12年3月期及び平成13年3月期各更正処分につき適用され、平成14年3月期更正処分については、平成14年法律79号による改正前のもの、また、平成15年3月期各処分については現行のものが適用される。以下、改正が本件に影響する部分については、都度、適用法令を明らかにして述べる。

⁴ $\text{ガーンジー所得税法に基づき課される税率（26\%）} + \text{我が国で課される税率（（100\% - 26\%）} \times 36.09\% \text{）} = \text{合計52.70\%}$

なお、マイナス26%は本件外国税が損金算入されているために控除した。

判例違反を来たしている。

第2 関係法令の定め

関係法令の定めについては、原判決が引用する東京地方裁判所平成18年9月5日判決（以下「第一審判決」という。）第2. 2（4頁ないし9頁）のとおりであるが、そのうち、本書面における主張との関係で重要なものを以下に記す。

1 措置法66条の6第1項

次に掲げる内国法人に係る外国関係会社のうち、【本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの】（以下この節において「特定外国子会社等」という。）が、昭和53年度4月1日以後に開始する各事業年度において、【その未処分所得の金額から留保したものとして、政令で定めるところにより、当該未処分所得の金額につき当該未処分所得の金額に係る税額及び利益の配当又は剰余金の分配の額に関する調整を加えた金額】（以下この条において「適用対象留保金額」という。）を有する場合には、その適用対象留保金額のうち【その内国法人の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等・・・に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額】（以下この節において「課税対象留保金額」という。）に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

（略）

同条項により、特定外国子会社等の課税対象留保金額に相当する金額を内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入するという効果を、以下単に「合算課税」ともいう。

2 租税特別措置法施行令39条の14

租税特別措置法施行令（平成13年政令141号による改正前のもの⁵。以下同じ。以下「措置法施行令」という。）39条の14は、特定外国子会社等の範囲について、以下のとおり規定する。

1項

法第66条の6第1項に規定する政令で定める外国関係会社は、次に掲げるものとする。

- 1 法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社（法第66条の6第2項第1号に規定する外国関係会社をいう。以下この節において同じ。）
- 2 その各事業年度の所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の100分の25以下である外国関係会社

2項

外国関係会社が前項第2号の外国関係会社に該当するかどうかの判定については、次に定める

⁵ ただし、平成12年3月期及び平成13年3月期各更正処分につき適用され、平成14年3月期更正処分については平成14年政令271号による改正前のもの、平成15年3月期各処分については平成17年政令103号による改正前のものが適用されるが、改正は本件の争点とは直接関係がない。

ところによる。

1 前項第2号の所得の金額は、当該外国関係会社の当該各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、【その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域】（以下この節において「本店所在地」という。）の外国法人税（法人税法第69条第1項に規定する外国法人税をいう。以下この節において同じ。）に関する法令・・・の規定により計算した所得の金額に当該所得の金額に係る以下イからホまでに掲げる金額の合計額を加算した金額から当該所得の金額に係るへに掲げる金額を控除した残額とする。

2 前項第2号の租税の額は、次に掲げる金額の合計額とする。

イ 当該外国関係会社の当該各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、その本店所在地国又は本店所在地国以外の国若しくは地域において課される外国法人税の額（その本店所在地国の法令により当該外国関係会社が納付したものとみなしてその本店所在地国の外国法人税の額から控除されるものを含むものとし、前号イ(2)に掲げる金額に対して課されるものを除く。）

(以下、略)

3 法人税法69条1項

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。」と規定している。

4 法人税法施行令141条

法人税法施行令141条（以下、「施行令」という。）は、法69条1項の委任を受けて、「外国法人税」について、以下のとおり規定する。

1項

法第69条第1項（外国税額の控除）に規定する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（以下この款において「外国法人税」という。）とする。

2項

外国又はその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るものとする。

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

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附加税

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、法人の特定の所得につき、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの

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、法人の収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課される税

3項

外国又はその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。

- 1 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
- 2 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
- 3 法第24条第1項各号（配当等の額とみなす金額）に掲げる事由により交付を受ける金銭の額又はその他の資産の価額に対して課される税（当該交付の基因となった同項に規定する法人の株式の取得価額を超える部分の金額に対して課される部分を除く。）
- 4 法人の所得の金額が租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律（昭和44年法律第46号）第7条第1項（取引の対価の額につき租税条約に基づく合意があった場合の更正の特例）の規定により減額される場合において、同条第2項に規定する相手国居住者等に支払われない金額に対し、これを利益の配当又は剰余金の分配・・・とみなして課される税
- 5 外国法人税に附帯して課される附帯税に相当する税その他これに類する税

なお、3項の1号ないし4号は、平成13年政令135号による改正（以下「平成13年度税制改正」という。）により追加されたものであり、同改正前の同条3項の規定は次のようなものであった。

3項

外国法人税に附帯して課される附帯税に相当する税その他これに類する税は、外国法人税に含まれないものとする。

また、改正施行令は、本件平成12年3月期事業年度及び同13年3月期事業年度後である平成13年4月1日以後開始する事業年度において適用されることとされた（改正施行令附則9条）。

第3 原判決の要旨

1 争点

原判決は、本件の争点を次のとおりとした（4頁）。

- ① 平成14年3月期更正処分等の取消しの訴えが適法な訴えであるかどうか（争点①）。
- ② 控訴人は、本件通知処分のうち申告税額を上回る部分について争うことができるか（争点②）。
- ③ 本件各更正処分等において、B社が、控訴人の特定外国子会社等（措置法66条の6第1項）に該当するとして、控訴人の所得金額の計算上、B社に係る課税対象留保金額に相当する額を益金の額に算入したこと（以下「本件合算課税」ともいう。）が適法か否か（争点③）。

そして、争点③については、特定外国子会社等とは、法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社（措置法施行令39条の14第1項1号）、又はその各事業年度の所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の100分の25以下である外国関係会社（同項2号）であって、外国法人税賦課の有無やその税率が問題となるところ、措置法施行令39条の14第2項1号が、外国法人税は、「法人税法69条1項に規定する外国法人税をいう。」と規定していることから、本件外国税が法69条1項の外国法人税に該当するか否かが問題となる。

- ④ 本件各更正処分等の理由付記は適法か否か（争点④）。

2 原判決の判断

原判決の判断の要旨は以下のとおりである。

(1) 争点①、②及び④について

原判決は、第一審判決「事実及び理由」欄の第3の1及び2を引用し、争点①については、平成14年3月期更正処分等の取消しの訴えは適法な訴えというべきであり、争点②については、判断の必要がないとする(27頁)。

また、原判決は、争点④については、第一審判決「事実及び理由」欄の第3の4を引用し、理由付記の違法をいう控訴人の主張には理由がない、すなわち、本件各更正処分等の理由付記は適法であるとした。

(2) 争点③について

原判決は、争点③については、第3.2(27頁ないし38頁)において、以下のように判示して、本件外国税は法69条1項の外国法人税には該当しないと述べる。

ア まず、原判決は、第3.2(1)において、次のように、本争点の結論は第一審判決のそれと同じであることを判示する。

当裁判所も、本件外国税は法人税法69条1項の外国法人税には該当せず、B社の本件各事業年度における措置法施行令39条の14第1項第2号に規定する租税負担割合は零であり、100分の25以下となるから、被控訴人が本件更正処分等において、B社が控訴人の特定外国子会社等(措置法66条の6第1項)に該当するとして、B社に係る課税対象留保金額に相当する額を益金の額に算入して控訴人の所得を計算したことに違法な点はないと判断する。(27頁ないし28頁)(この引用部分を以下「判断1」ともいう。)

原判決は、その理由として、第一審判決の「事実及び理由」欄の第3の3を引用する(28頁)。

イ 原判決は、後記第3.2(2)「当裁判所の判断」において、「当裁判所の見解を要点に絞って述べる」としている(28頁)。

まず、原判決は、同アにおいて、争点③については、「B社が、控訴人の特定外国子会社等に該当するか否かの判断に当たっては、本件外国税が法人税法69条1項の外国法人税に該当するか否かが問題となる。」とした上で、同イにおいて、施行令141条1項ないし3項の規定について、次のように述べる。

① 従来、法人税法施行令141条3項の規定は、外国法人税に含まれないものとして現行の同項5号に当たる附帯税を挙げるのみであったところ、平成12年7月の政府税制調査会「中期答申」において、外国税額控除制度の対象となる外国で所得に課される税は外国の制度に基づくものであり、その性格を把握することは容易でない上、我が国の企業の国際的な活動の多様化に伴い控除対象となる外国の税の範囲についてどのように考えるのかという問題が一層難しくなっているといた状況の中で、控除対象となる外国の税について、二重課税の排除という制度の趣旨を踏まえて、明確化することが求められる(乙14)と提言されたことを受けて、平成13年政令135号により、同項1号ないし4号が追加されたものであり、この改正の趣旨は、制度の趣旨、取扱いの明確化にあり、これまでの取扱いを変更する趣旨ではないと考えられる(乙12)。(29頁)(この引用部分を以下「判断2」ともいう。)

② こうした改正の経緯及び上記の規定の内容に照らしてみれば、法人税法69条1項を受けて外国法人税の意義を定めた政令の規定は同法施行令141条1項であって、同条2項、3項の規定は、同条1項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べきものであり、同条2項、3項各号の定めは、このような解釈規定の性質上、例示列举と解するのが相当である。(29頁)(この引用部分を以下「判断3」ともいう。)

③ したがって、外国法人税に当たるかどうかは、同法施行令141条2項、3項の例示を参酌しつつ、同条1項の規定に該当するものであるか否かによって判断すべきものであり、本件外国税が同条3項の規定する列举事由に該当しないからといって、それが外国法人税に該当するといえないことは明らかというべきである。(29頁ないし30頁)(この引用部分を以下「判断4」ともいう。)

ウ 原判決は、続いて、第3.2(2)ウ(本件外国税が外国法人税に該当するか否か)において以下のように述べる。

(ア) 同(ア)

原判決は、まず、次のように述べる。

本件外国税が外国法人税に当たるかどうかは、法人税法141条1項等の規定に照らして判断するほかないところ、上記の各規定が「税」という概念によって控除の対象を限定しようとしていることも明らかなのであるから、結局、上記各規定は、我が国を含め先進諸国で通用している一般的な租税概念を前提とし、そのうち、「法人税」、「法人の所得を課税標準として課される税」に相当するものをいうと解するのが相当である。このように解さなければ、外国税額控除の可否は全面的に外国の税制に依存することになって、納税者間の平等ないし税制の中立性の維持が不可能になり、我が国の財政主権が損なわれる結果となるが、そのような結果が容認できないことは明らかである。(30頁)(この引用部分を以下「判断5」ともいう。)

続いて、原判決は、「租税」の意義及び特性について、次のように述べる。

① ところで、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。(30頁)(この引用部分を以下「判断6」ともいう。)

② そして、租税の特性としては、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)、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)、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点が挙げられる。(30頁)(この引用部分を以下「判断7」ともいう。)

③ そして、我が国を含め先進諸国においては、近代法治主義に基づいて、国民の財産権の侵害の性質を有する租税の賦課・徴収は、必ず法律の根拠に基づいて行わなければならない(租税法主義)とされ、また、近代法の基本原理である平等取扱の原則に基づいて、公共サービスの資金となる租税の負担は国民の間の担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税関

係において国民は平等に取り扱われなければならない（租税公平主義ないし租税平等主義）とされているところである。

なお、国家が産業振興、地域振興等の政策目的を実現するため一定の要件の下に税を軽減する特例措置を設けることがあるが、このような制限的な税の調整は、上記の法人税等の基本的な租税の性質に変更をもたらすものとはいえない。（30頁ないし31頁）（この引用部分を以下「判断8」ともいう。）

（イ） 同（イ）

続いて、原判決は、「ガーンジー島の税制とその運用の実態として次の事実が認められる。」として、ガーンジー所得税法が、保険会社に対して、課税を受ける方法として、4つの選択肢を用意していること（同a、31頁）、ガーンジー金融当局の説明書（乙3）に「N e g o t i a t e」（交渉）、ガーンジー所得税法の解説文（乙15）に「合意（A g r e e m e n t）」などの記載があること（同c、31頁ないし32頁）、ガーンジー金融当局が作成したパンフレット（乙18）、ガーンジー所得税法の解説文（乙15）、元英国財務省高官が作成した金融制度の調査レポート（乙19）にも「合意」、「交渉」などの記載があること（同c、32頁）、B社が設立される前に担当者がガーンジー税務当局に当てた文書（甲11の1）に、「新会社（B社）は、I n t e r n a t i o n a l B u s i n e s s C o m p a n y（国際課税資格）として、26%の税率の選択を希望しています。当該税率は日本の税務当局にも受け入れられて、日本で新たな税負担をせずに済むとのこと。税率の選択期間は1年間とするそうです。その理由は、日本の法人税法に改正があった場合、B社で支払う税を変更することができるようにです。」と記載されていること（同d、32頁ないし33頁）、などを述べる（この引用部分を以下「判断9」ともいう。）。

（ウ） 同（ウ）

その上で、原判決は、同（ウ）において、以下のように述べて、本件外国税は法69条1項の外国法人税には該当しないと結論付ける。

① 以上のような、ガーンジー島の税制度とその運用の実態に照らせば、ガー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、上記（イ）aの基本的性格を異にする4つの税制のいずれかを選択できるものであるが、納税者にかかる選択を認める税制は、我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、地域振興等の政策目的の実現のために設けられた税軽減措置等の特例の適用を受けるかどうかを納税者の選択にゆだねるという種類の税制における調整的な選択制度と同質のものとして理解することは困難である。（33頁）（この引用部分を以下「判断10」ともいう。）

② そうした税の選択肢の中でも、上記（イ）a④の国際課税資格の制度は、これを利用するについて、国際課税資格を取得することが必要であり、そのためには、資格申請者が、資格申請書に適用すべき税率を明記するとともに、当該税率が申請者にとって適しており、ガーンジー島の経済的利益の観点からも妥当な水準であることに関する情報を記載した上、ガーンジー税務当局から資格申請の承認を受けることを要することとされているものの、上記（イ）において認定した諸事実に照らしてみれば、その実態としては、0ないし30%という枠の中で、申請者である法人

とガ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。上記のとおり、本件外国税は、税率という重要な課税要件が、納税者とガ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、課税に対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ない。(33頁)(この引用部分を以下「判断11」ともいう。)

③ そうすると、ガンジーの上記「法人税」税制は、我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ず、上記税制の実態に照らせば、ガンジーにおいて上記のような「税制」が選択されているのは、外国法人に対し、本国におけるタックス・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ための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。(33頁ないし34頁)(この引用部分を以下「判断12」ともいう。)

④ そして、上記(イ) a④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、我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になり、我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。(34頁)(この引用部分を以下「判断13」ともいう。)

(エ) 同(エ)

原判決は、同(エ)から(カ)においては、控訴人の主張に対する反論を行っている。

まず、原判決は、同(エ)において、タックス・ヘイブン対策税制は、国際的な租税回避の防止という政策目的から導入されたものであるところ、B社はその所得に対して26パーセントの税負担をしているから「国際的租税回避」は存在せず、同税制の射程範囲ではないという控訴人の主張に対し、次のように述べる。

甲11の1及び弁論の全趣旨によれば、B社が20%の「標準税率課税」を選択せず、0%を上回り30%以下の範囲で税率を選択したのは、我が国タックス・ヘイブン対策税制の適用を回避することによりグループの税負担を軽減することを目的としたものであることが優に認められる。すなわち、控訴人は、ガンジー島において設定された変則的な税制を利用し、国際課税資格の26%の『税率』を選択することにより、我が国の法人税の実効税率36.09%(弁論の全趣旨)により計算される税額との差額に相当する経済的利益を得ようとしたものといえることができるが、タックス・ヘイブン対策税制の目的に照らせば、このような行為は、まさに同税制が防止しようとする国際的租税回避行為の範疇に含まれているというべきであって、控訴人の上記主張は理由がない。(35頁)(この引用部分を以下「判断14」ともいう。)

さらに、原判決は、キャプティブ保険会社の意義・役割等について次のように述べる。

① 甲54号証及び弁論の全趣旨によれば、識者の間では、キャプティブ保険会社は単に親会社の資産でリスクを処理するということと変わらないから、リスクの移転がないのではないかという疑問があることが指摘され、また、キャプティブ保険会社の利点として、「保険料の損金処理など保険としての利点が享受できる」点が挙げられている一方で、欠点として、「キャプティブ保険会社の資金や剰余金（準備金）などの額が一般の保険会社に較べ小さく、リスクの保有能力も小さく、安定性も脆弱である」点が挙げられていることが認められるのであって、キャプティブ保険会社が損害保険のリスク・マネジメントに重要な意義を有するという控訴人の主張はたやすく首肯できない。（35頁ないし36）（この引用部分を以下「判断15」ともいう。）

② このほか、控訴人はB社について措置法66条の6第3項が規定するタックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件に該当する旨の主張をしていないことをも考え併せると、ガーンジー島にキャプティブ保険会社であるB社を設立した目的が主として控訴人のリスク・マネジメントにあるかのようにいう控訴人の主張は採用できない。（36頁）（この引用部分を以下「判断16」ともいう。）

(オ) 同(オ)

また、原判決は、本件各更正処分等によれば、措置法66条の6第1項により、B社の課税対象留保金額に相当する金額が申立人の収益の額に合算される一方、本来であれば、それと見合いで認められるべき措置法66条の7第1項による外国税額控除が認められず、申立人は、本来、タックス・ヘイブン対策税制が予定していない二重課税を負担するという不都合な結果を招来してしまう、という控訴人の主張に対し、次のように述べる。

被控訴人は、本件各更正処分（合算課税）をするに当たっては、B社の所得の金額の計算上、本件外国税の額については、現に一定の経済的負担を負っていることを考慮し、これを損金の額に算入したところで課税対象留保金額を計算していることが認められる。したがって、本件において、実質的にみても不当な二重課税と評価すべき事態は生じていないというべきである。（36頁ないし37頁）（この引用部分を以下「判断17」ともいう。）

さらに、原判決は、B社が国際課税資格を取得せず、その所得に対し20%の標準税率で課税された場合には、合算課税の適用がある一方、外国税額控除の適用も認められるが、同社がその所得に対し26%の課税を受けた場合には、合算課税の適用はあるが、外国税額控除の適用が認められないのは極めて不自然であるとの控訴人の主張に対し、次のように述べる。

控訴人主張のとおり、B社が20%の標準税率課税を選択した場合、外国税額控除の可否について控訴人主張のような相違が生じるか否かは、その標準税率による税が外国法人税に該当するか否かにかかわるのであり、仮に外国法人税に該当すると解されれば、控訴人主張のとおり相違が生じるが、そうでなければ相違は生じないというだけのことであり、いずれにしても控訴人の主張のような不自然な結果が生じることはないというべきである。（37頁）（この引用部分を以下「判断18」という。）

(カ) 同(カ)

原判決は、本件外国税が外国法人税に該当しないとすることは、納税者の予測可能性を著しく損ない、租税法律主義に反するとの控訴人の主張に対し、次のとおり述べる。

① しかし、外国法人税に該当しない例を網羅的に把握してこれを明文化することは困難であり、特にタックス・ヘイブンにおいては税制度が不透明であり、国際的な情報交換のルートが確立されていないこともあり、一層困難であると考えられる（甲14、乙29、30参照）。そこで、平成13年度の税制改正においては、当時において的確に把握し得た範囲と租税の一般原則にかんがみて、外国法人税に該当しない例を法人税法施行令141条3項で明文化したにすぎないと解されるのであって、本件外国税のような例が外国法人税に該当しない旨が明文化されていないからといって、当時の立法担当者が本件外国税を外国法人税に該当すると考えていたものと断ずることはできない。（38頁）（この引用部分を以下「判断19」という。）

② そして、本件外国税が外国法人税に該当するか否かは、外国税額控除制度、タックス・ヘイブン対策税制の趣旨目的を踏まえ、法人税法施行令141条1項等の規定に照らして合理的に解釈するほかないのであって、その解釈の結果、本件外国税が外国法人税に該当しないと判断される以上、これをもって、納税者の予測可能性を損ない、租税法律主義に反するということはできない。（38頁）（この引用部分を以下「判断20」という。）

第4 上告受理申立ての理由が存すること

1 最高裁判所判例違反

原判決は、上記のとおり、争点③について、本件外国税は「租税」ではなく、法人税法69条1項の外国法人税に該当しないと（判断10ないし判断13）、本件各更正処分等が適法であると判断したが、これは、第5. 2(2)において後述するように、「租税」の意義について述べた最高裁判所大法廷昭和60年3月27日判決（民集39巻2号247頁）に反するものである。

従って、本件は、最高裁判所の判例と相反する判断がある事件（民訴法318条1項）に該当し、上告受理申立ての理由が認められる。

2 重要事項を含むと認められる法令違反

(1) 法令の解釈に関する事項を含む事件であること

第2「関係法令の定め」においても前述したように、措置法66条の6第1項の「特定外国子会社等」の意義は、措置法施行令39条の14第1項の第1号（法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社）及び第2号（その各事業年度の所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の100分の25以下である外国関係会社）が規定し、同条2項は、外国関係会社が同条1項2号の外国関係会社に該当するかどうかの判定について定め、外国法人税の意義を法69条1項に規定する外国法人税であるとする。

そして、法69条1項は、外国法人税を「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」と定め、これを受けて施行令141条1項は、この「政令で定めるもの」とは、「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」と定め、同条2項は、外国法人税に含まれる税を、同条3項は、外国法人税に含まれない税を規定する。

原判決も述べるように、争点③は、本件外国税が法69条1項の外国法人税に該当するか否かが問題となり、本件は、同条項の「外国法人税」の解釈が問題となる。また、以上のように、法69条1項は外国法人税の意義を政令に委任し、それを受けて施行令141条1項が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」と規定しているから、同条項の解釈も問題となる。

また、そもそも、措置法66条の6第1項による合算課税の対象となるのは、B社が同条項の「特定外国子会社等」に該当することが必要であるが、同条項は「特定外国子会社等」の意義を第一次的には措置法施行令39条の14第1項1号及び2号に委任しており、同条項の解釈も問題となる。

以上の問題を検討するに当たっては、そもそもタックス・ヘイブン対策税制の趣旨・目的（具体的には措置法66条の6第1項の趣旨・目的）や後述するように現代においては、OECDモデル租税条約23条においても規定され、もはや国際慣習法にも該当する国際的二重課税排除のための方法である外国税額控除制度の意義及び我が国における外国税額控除制度の趣旨・仕組み等も検討する必要がある。

従って、本件は、原判決が指摘する法69条1項の「外国法人税」の意義のみならず、上記の関係法令及びタックス・ヘイブン対策税制の趣旨・目的、国際的二重課税の回避という国際租税法の仕組みの中における我が国の外国税額控除方式の意義等も問題を含んでおり、「法令の解釈に関する事項を含む事件」であることは明らかである。

(2) 「重要な事項」を含む事件であること

以上のとおり、本件は、法69条1項の「外国法人税」の意義その他の関連法令の解釈が問題となる事件であり、また、以下に述べる理由から、「法令の解釈に関する重要な事項」を含むものと認められる（民訴法318条1項）。

ア 最高裁判所の判断がない解釈問題であること

争点③については、本件外国税が法69条1項の外国法人税に該当するか否かが問題となる
ところ、原判決は、前記のとおり、①ガーンジーの外国法人は4つの税制のいずれかを選択でき（判断10）、②本件外国税は税率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、課税に対する納税者の選択裁量が広範に認められるものであるから（判断11）、③ガーンジーの税制は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といわざるを得ず（判断12）、租税ではなく、外国法人税に該当しないと述べる（判断12）。

このように、原判決は、法69条1項の「外国法人税」に該当するためには、①当該国又は地域の税制が、納税者が複数の選択肢のうちから一つの税制を選択できるものではないこと、②その税率が納税者と課税当局の合意によって決定されるものではないこと、③租税の基本概念である強行性、公平性ないし平等性を相容れないものでないことなどを要件として求めているが、これらの「要件」は上記関係法令には明文で規定されているものではない。

一方、法69条1項の「外国法人税」の意義については、未だ最高裁判所の判例はもとより下級審においても、その解釈が示されたことがなく、法69条1項及びその委任を受けた施行令141条1項の文言から、果たして原判決のような判断が許容されるのか否か、最高裁判所が統一的な判断を示すことが必要である。

イ 本件を超えて一般的に広く影響する問題に関連すること

原判決は、前記のとおり「ガーンジー島の上記『法人税』税制は、我が国を含む先進諸国の租税の基本概念である強行性、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ず、・・・ガーンジー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ためのサービスの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」と述べ（判示12）、本件外国税が法69条1項の外国法人税に該当しないと結論付ける（判断13）。

以上の判断からも明らかなように、原判決は、B社が国際課税資格を取得し、26パーセントの税率を申請し、承認され、納付した本件外国税のみならず、およそガーンジーにおいて支払われ、徴収されている「税」（Income Tax）はすべて、法69条1項の「外国法人税」に該当する余地はないと述べている。

ところで、平成18年現在、ガーンジーにおいて設立されているキャプティブ⁶は、添付資料1のとおりであるが、そのうち我が国の内国法人の子会社がB社を含めて6社ある。また、ガーンジーはその立地や政策から、キャプティブ設立の有力な候補地とされているため、今後も我が国の内国法人が同地にキャプティブを設立する可能性もあるが、原判決によると、これらの我が国内国法人の子会社であるキャプティブがガーンジー税務当局に支払った「税」は、すべて法69条1項の「外国法人税」に該当しないことになり、当該内国法人は、いずれも措置法66条の6第1項により合算課税される一方、当該課税対象留保金額に対応するものとしてガーンジー税務当局に支払った「税」が措置法66条の7第1項による外国税額控除の対象にならないことになってしまう。

このように、法69条1項の「外国法人税」他、以上の関係法令の解釈は、本件のみならず、一般的に広く影響する問題であり、最高裁判所が統一的な法令解釈を示す必要性が極めて高い。

3 結論

以上のとおり、本件は、「原判決に最高裁判所の判例と相反する判断がある事件」に該当し、また、「その他の法令の解釈に関する重要な事項を含むものと認められる事件」（民訴法318条1項）に該当するから、上告受理申立ての理由が存する。

第5 原判決を破棄すべき事由（民訴法325条1項・2項）があること

原判決には、以下に主張するように、①憲法84条（租税法律主義）、憲法98条2項（国際協調主義）に違反しており（民訴法312条1項）、②理由不備・理由齟齬の違法があり（民訴法312条2項6号）、③「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反」（民訴法325条2項）が存するので、民訴法325条1項及び2項により破棄されるべきである。

1 原判決には理由不備・理由齟齬の違法があること

(1) 原判決は、本件外国税の租税負担割合（税率）が0パーセントであるとする理由を付していないこと

前述したように、措置法施行令39条の14第1項は、特定外国子会社等の範囲について、次

⁶ キャプティブとは、一般に、企業や組織団体、保険会社等が自社及びグループ会社の保険を専門に引き受けることを目的として、企業自らが設立する保険会社をいう。

のように規定する。

法第66条の6第1項に規定する政令で定める外国関係会社は、次に掲げるものとする。

- 1 法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社（法第66条の6第2項第1号に規定する外国関係会社をいう。以下この節において同じ。）
- 2 その各事業年度の所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の100分の25以下である外国関係会社

同条項の文言からも明らかなように、同項1号は、外国関係会社の本店所在地にそもそも「税」が存在しない場合を規定しており、同項2号は、外国関係会社の本店所在地に「租税」は存するが、その所得に対する税率が25パーセント以下（0パーセントも含む。）の場合を規定している⁷。

ところで、前述したように、原判決は、争点③について、次のように判示する。

当裁判所も、本件外国税は法人税法69条1項の外国法人税には該当せず、B社の本件各事業年度における措置法施行令39条の14第1項第2号に規定する租税負担割合は零であり、100分の25以下となるから、被控訴人が本件更正処分等において、B社が控訴人の特定外国子会社等（措置法66条の6第1項）に該当するとして、B社に係る課税対象留保金額に相当する額を益金の額に算入して控訴人の所得を計算したことに違法な点はないと判断する。（27頁ないし28頁）（判断1）

要するに、原判決は、B社は、措置法施行令39条の14第1項第2号に規定する「その各事業年度の所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の100分の25以下である外国関係会社」である、すなわち本件外国税は「租税」ではあるが、その「租税負担割合」（税率）が0パーセントであると判断している。

しかし、本件外国税の税率が26パーセントであることは、B社がガーンジー税務当局に提出した申請書（甲11の1ないし3、26）及びガーンジー当局の発行した資格証明書（甲12の1ないし3、27）から明らかであるのに対し、本件外国税の税率（租税負担割合）が0パーセントであることの証拠は一切なく、原判決は何の理由を付すことなく、本件外国税の税率（租税負担割合）を0パーセントであると判示している。

本件外国税の税率が0パーセントか26パーセントかは、B社が特定外国子会社等に該当するか否か、すなわち本件各更正処分等が適法か否かという結論を左右するものである。

原判決は、このような判決に影響を及ぼすべき重要な事項について何らの理由を付しておらず、原判決には理由不備（民訴法312条2項6号）の違法が存するというべきである。

(2) 原判決の理由は、一義性を欠き、前後矛盾していること

⁷ このような規定は、軽課税国指定制度を廃止した平成4年度税制改正前の旧措置法施行令39条の13第1項が、軽課税国の範囲として、「法第66条の6第1項に規定する政令で定める国又は地域は、次の各号に掲げる所得に対して税を課さない国若しくは地域又は当該各号に掲げる所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低い国若しくは地域として当該各号に掲げる所得の区分ごとに大蔵大臣が指定する国又は地域とする。（以下、略）」と、「税を課さない国等」（現第1号に相当）と「税の負担が著しく低い国等」（現第2号に相当）を区別して規定していたこととも整合性を有する。

以上のように、原判決は、B社が、措置法施行令39条の14第1項第2号に規定する特定外国子会社等である、すなわち本件外国税を「租税」であるとしながら、他方、その後においては、本件外国税は、「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」と述べるなど（34頁）、本件外国税は「租税」には該当しないかのように述べている。

前述したように、措置法施行令39条の14第1項第1号は、そもそも「税」が存在しない場合を規定しており、同項第2号は、外国関係会社の本店所在地に「租税」は存するが、その所得に対する税率が25パーセント以下（0パーセントも含む。）の場合を規定している。

原判決は、B社が特定外国子会社等に該当するか否かという、本件の最も重要な争点である争点3の結論に影響を与える事項について、以上のような重大な矛盾を含んでいる。

従って、原判決には、理由齟齬（民訴法312条2項6号）の違法が存するというべきである。

2 本件外国税は外国法人税に該当すること

原判決は、本件外国税は法69条1項の外国法人税には該当しないと判示する（34頁）。

しかし、以下に述べるように、本件外国税は外国法人税に該当し、原判決には、「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反」（民訴法325条2項）が存する。

(1) 外国法人税の要件

ある外国税が法69条1項の外国法人税に該当し、外国税額控除の対象となるためには、第1の要件として、当該外国税が「租税」であること、第2の要件として、当該外国税が「所得を課税標準として課税されたもの」であることを要する（甲14、4253の3頁、甲15、93頁ないし94頁、甲16、46頁ないし47頁）。

ア 本件外国税は「所得を課税標準として課税されたもの」であること

ガンジー所得税法は、ガンジーに設立された法人で、保険業を営む法人については（188A条）、国際課税資格を申請することによって（188C条）、国際課税資格法人として、当該法人の所得金額を課税標準として、0パーセント超から30パーセントまでの間で税率を選択し（188C条）、これがガンジー税務当局によって承認されることにより（188D条）、申告した各事業年度の所得金額に対し（68条）、本件外国税が賦課徴収される（73条）（甲10）。

そして、B社は、ガンジーに設立された法人で、保険業を営むことから、申請により、ガンジー所得税法188条Aに規定する「国際課税資格」を取得することができる。実際にも、B社は、資格申請書（甲11の1ないし3、甲26）を提出し、「国際課税資格」有する法人として、B社の所得を課税標準として26%の税率で本件外国税を納付することにつき、ガンジー税務当局より承認を受けた（甲12の1ないし3、甲27）。

従って、本件外国税は、ガンジーの所得税法188条に基づき、ガンジーにより、B社の「所得を課税標準として課税されたもの」である。

イ 本件外国税が「租税」に該当するか否かが問題であること

従って、本件外国税が外国法人税に該当するか否かは、本件外国税が「租税」であるか否か

によるので、以下、本件外国税の「租税」該当性を検討する。

(2) 本件外国税は「租税」に該当すること

ア 「租税」概念について実定法上の規定がなく、一義的不動な定義がないこと

「税」という基本的概念（定義）については、かつて、我が国の実定法上一度も規定されたことはなく、財政学者を中心とした研究者において、学問上の「租税」概念が論じられているに過ぎない（甲49の1、5頁）。

実際、租税の意義について明文の定めがある成文法としては、わずかにドイツ租税通則法3条1項が、「租税とは、特別の給付に対する反対給付ではなく、法律が給付義務をそれに結びつけている要件に該当するすべての者に対し、収入を得るために公法上の団体が課する金銭給付をいう。なお、収入を得ることは附随目的とすることができる。関税及び輸入課徴金は、この法律の意義における租税である。」と規定しているだけである。

しかも、「租税の概念は、元来、歴史的発展の所産であり、歴史的に変遷をたどってきたものであり、また、将来も同じように変遷を続けていくに違いない。変遷を続けていく以上、その内包するものも、その外延に置かれるものも、同じく変遷を重ねることを予期すべきであって、租税の意義及び特質もまた、その置かれる社会的、経済的背景との関連を考慮してこそ、的確な定義が下され得るものと考え。」と論じられているように（田中二郎「租税法（第三版）」有斐閣、3頁、添付資料2）、必ずしも、常に、一義的に不動な定義づけがなされるという性格のものではないことをまず、銘記すべきである。

イ 本件外国税は、最高裁判所判決が述べる「租税」に該当すること

我が国の裁判例においては、最高裁判所大法廷昭和60年3月27日判決（民集39巻2号247頁、M訴訟）が「租税」の意義について、次のように述べる。

租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてではなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付である

すなわち、上記最高裁判所判決の「租税」の意義からすれば、次の5要件に該当すれば、「租税」に該当する。

- ① 国家がその課税権に基づき課すこと
- ② 特別の給付に対する反対給付としてではないこと
- ③ 国家の経費に充てるための資金を調達する目的をもって課すこと
- ④ 一定の要件に該当するすべての者に課すこと
- ⑤ 金銭給付であること

そこで、本件外国税がかかる最高裁判所判決の述べる「租税」に該当するか否かを検討する。

① 国家が課税権に基づき課すものであること

ガーンジーは、1066年、ノルマンディー公ギヨーム（ウィリアム征服王）がイングランドを征服し、イングランド王ウィリアム1世として戴冠して以来、歴代イギリス王室の直轄地となっている。すなわち、ガーンジーは、イギリス王室の属領（Crown dependency）で

あり、イギリス女王に対して君主としての忠誠を誓っているが、連合王国 (United Kingdom) には含まれない⁸。そのため、内政に関してイギリス議会の支配を受けず、独自の議会と政府を持ち、海外領土や植民地と異なり高度の自治権を有している。したがって、外交及び防衛に関してはイギリス政府に委任しているものの、イギリスの法律や税制、欧州連合の共通政策は適用されない。そして、その課税権に基づき、The Income Tax (Guernsey) Lawを制定し、「租税」として本件外国税 (Income Tax) を賦課徴収している。

従って、本件外国税は、国家（ただし、国家には、ガーンジーのように国家から独立して課税権を有する管轄地域の政府を含むものと解される。以下同じ。）が課税権に基づき課すものであるといえる。

② 特別の給付に対する反対給付として課されるものではないこと

また、本件外国税は、特別の反対給付として、課されるものではない。これは、ガーンジー所得税法が、我が国の法人税法等と同様に、その納税義務者、課税所得等の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手續並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めているのみで、原判決が判示した「タックス・ヘイブン対策税制の適用を回避させるためのサービスの提供に対する対価」などとは規定していないことから明らかである。なお、この点については、第5．2(2)オ(ウ)においても詳述する。

③ 国家の経費に充てられる資金を調達する目的で課されること

本件外国税は、ガーンジー所得税法に基づき、政府の経費に充てられる資金を調達する目的で課されている。すなわち、ガーンジーは、選出議員による議会政治を行っている以上、政府には税を徴収し、それを使って6万人の住民に公共サービスを提供する義務がある。公共サービスの提供の年間予算は3億ポンド（約570億円）にのぼり、教育、保健・社会福祉事業、救急、公共交通機関、社会計画や環境に関する事業、住宅、その他主要なサービスは、この予算で賄われているのである。

④ 一定の要件に該当するすべての者に課されること

ガーンジー所得税法1条、2条及び5条は、すべての個人及び法人につき、居住者あるいは非居住者のいずれに該当するかに応じ、それぞれにつき、課税所得を規定し、これに該当するすべての者は本件外国税が課される。措置法をはじめとする我が国の税法における減免制度と同様、このうち、一定の要件に該当する者に対して、各種の減免措置が講じられている。

そして、B社は、ガーンジーにおいて設立されたガーンジー所在の法人に該当し、再保険業を営むことから、ガーンジー所得税法188A条の「国際課税資格」を申請できる要件に該当し、同188C条に定められた手続きに従い、国際課税資格を申請した。これに対し、ガーンジー税務当局は、同188D条に従い、当該申請を承認した。その結果、B社は、同188A条に規定する国際課税資格法人として、同68条に基づき申告した所得金額に対し、ガーンジー政府が同73条に基づき本件外国税を賦課したものである。従って、本件外国税は、一定の要件に該当するすべての者に課される税に該当する。

⁸ 前述のように、「連合王国領チャンネル諸島ガーンジー」とする原判決は誤っている。

⑤ 金銭給付であること

ガーンジー所得税法5条は、本件外国税を金銭により納付することを規定する。

そして、実際にも、B社は、同条に規定する納期限までに金銭により納付した。従って、本件外国税は、金銭給付に該当する。

以上のとおり、本件外国税は、上記最高裁判所判決の述べる「租税」の5要件

- ① 国家がその課税権に基づき課すこと
- ② 特別の給付に対する反対給付としてではないこと
- ③ 国家の経費に充てるための資金を調達する目的をもって課すこと
- ④ 一定の要件に該当するすべての者に課すこと
- ⑤ 金銭給付であること

のいずれも満たすから、本件外国税は「租税」に該当する。

従って、本件外国税が外国法人税に該当しないとした原判決は、上記最高裁判所判決に違反している。

ウ 代表的な租税法の基本書における定義

我が国の主要な租税法の基本書、論文等においては、租税の意義について次のように記載されている。もちろん、これ以外にも様々な考え方が存する。

① 金子宏

「国家が、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」

(金子宏「租税法(第十二版)」8頁)

② 田中二郎

「租税とは、国又は地方公共団体が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてではなく、これらの団体の経費に充てるための財力調達の目的をもって、法律の定める課税要件に該当するすべての者に対し、一般的標準による、均等に賦課する金銭給付である」

(添付資料2 田中二郎「租税法(第三版)」有斐閣 3頁)

③ 清永敬次

「租税とは、国又は地方公共団体が、収入を得ることを目的にして、法令に基づく一方的義務として課す、無償の金銭的給付である。」

(添付資料3 清永敬次「税法(第六版)」法律学全書5 2頁)

④ 水野忠恒

「租税とは公共サービスの財源である。この定義は、2つの観点から分析することができる。第1に、公共サービスの内容であり、第2に公共サービスの財源(材言論)である。」

(添付資料4 水野忠恒「租税法(第2版)」法律学体系 2頁)

⑤ 松沢智

「そうすると、憲法上の租税概念とは、『国家を構成する国民において、右団体の維持、活動に必要な費用につき、代表者を介して制定した『法律』によって、平等に義務として何らの対価を求めることなく納付するもの』をいうということになる。」

(添付資料5 松沢智「租税法の基本原則」中央経済社 15頁)

⑥ 貝原啓明

「租税は、これを一応定義するとすれば公共部門が経済活動を行う際の財源調達のために、民間部門から強制的に徴収する収入である。」

(添付資料6「租税法講座 第1巻 租税法基礎理論」金子宏ほか編 帝国地方行政学会 1頁)

以上のように、租税について一義的に不動な意義が存するわけではない。

しかし、イで検討したところからも明らかなように、以上のいずれの定義によっても、本件外国税は「租税」に該当する。

エ その他の学説の展開

上記ウのような古典的な租税概念に対し、租税の意義について広義に解する説も存在する。

① E教授の見解

この点、E教授は、このような租税概念の歴史性・多様性を理由に、「外国における『租税』が、形式的にも実質的にも『租税』ではないということが明確に認定される場合は格別、当該国において、その国家機関において制定されて施行されている『税法』に基づいて、納税者が租税として納税しているのであれば、それは『租税』そのものであるということができよう。特に、所得を課税標準として課される法人税が対価に対する直接的な反対給付ではなく、課税権により財政収入確保の目的で徴収されるものであり、民事債権と同等の強制執行により徴収される制度の下での法人税であれば、これを『租税』に該当しないと認定することは困難であり、「本件のガーンジー所得税法による本件外国税は、このような性質を有した法人税であるから、『租税』そのものである」とする（甲49の1、6頁）。

② F教授の見解

F教授は、上記アのドイツ租税通則法の定義に沿った各見解につき、「これが唯一つの立法例ということで同調する向も少なくないが、諸外国を含めて租税法の分野でそれがすべて是認されているわけではない。」とし、「きわだった違いはアングロサクソン系の国々においてみられる。アメリカでは、「租税とは文明社会に支払うべき対価なり。」というオリバー・W・ホームズ最高裁長官が判決の中で述べた」言葉を紹介する。そして、「わが国にも国税及び地方税の双方に、・・・いくつかの目的税（および実質的に目的税と同じもの）があるが、最近このようなひも付財源の調達手段が広く検討さえるようになってきていることが注目される」とし、「ドイツが約70年前にある目的意識のもとに生み出した概念にいつまでも固定されているわけではないのであって、・・・直接若しくは間接の国家の公共サービスに対する反対給付的な性質をもつとするものを含めて、租税なる概念の中身（認識）は大き

く変わってきているように思われる」と指摘する。そして、「租税の法概念というようなことで、ことさら特殊な分野が存するが如く装うのは、混乱以外の何らの効用ももたらさない」と結論した（添付資料7 F「国際取引と課税問題」信山社、41頁）。

オ 原判決の「租税」の定義によっても本件外国税は「租税」に該当すること

(ア) 原判決の「租税」の判示

原判決も、「租税」の意義について、次のように述べた上、本件外国税が「租税」に該当するか否かを検討している。

ところで、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。（30頁）（判断5）

以上の租税の意義は、おおむね前述した金子宏教授のそれと同じものであり、上記最高裁判所判決と実質的に同じものと思われる。

そして、仮に、原判決が採るような上記の租税の定義及び特性に照らしても、本件外国税が外国法人税に該当することは、上記イで述べたとおり明らかである。

すなわち、本件外国税は、①「国又は地方公共団体」であるガンジー政府が、②特別の給付に対する反対給付としてではなく、③ガンジーにおける公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、④ガンジー所得税法（甲10）という「法律の定め」に基づいて、⑤私人たるB社に課する金銭給付であり、原判決の採る定義に照らしても、本件外国税が「租税」であり、外国法人税に該当することは明らかである。

(イ) 本件外国税が「租税」に当たらないとする原判決の理由

以上の最高裁判所判決も原判決も、いずれも「租税」の意義の一要素として、「特別の給付に対する反対給付ではない」ことを要するとしているところ、原判決は、「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。」と判示しており（34頁、判断12）、原判決は、本件外国税が、かかるサービスの提供という「特別の給付に対する反対給付」であるから、「租税」に該当しないと判断している。

そこで、まず、この「特別の給付に対する反対給付」の意義について検討し、本件外国税が「特別の給付に対する反対給付」に該当しないことを主張する。

(ウ) 「特別の給付に対する反対給付」の意義

i 「特別給付に対する反対給付」とであるとされるもの

租税の意義との関係で、「特別の給付に対する反対給付」とであるとして、租税に該当しないとされるものとしては、一般に次のようなものが挙げられている。

① 「各種の使用料・手数料・特権料等」（前掲金子9頁）

② 「使用料（公営住宅の家賃、公営水道の料金、市バスの料金など）又は手数料（印鑑証

明、登記簿閲覧の手数料など)」、「受益者負担金」(添付資料3前掲清永4頁)

- ③ 忠佐市教授は、ドイツ租税通則法上の「租税」の定義を引用し、当該租税の法律上の「特質」として、5つの特質を挙げるが、そのうちの1つとして、租税の「非報償性」について、次のように述べる(「租税法要綱(第7版)乙13、2頁)。

第三は、非報償性である。課税主体が提供する特別の役務に対する反対給付たるの意義を有しない、ということである。特定の役務に対するものではないという点に重点がある。すなわち、行政上の使用料または手数料などは、租税ではない。なお、この非報償性は、特定の役務について考えられているものであって、包括的な一般的な国家のサービスを否定するものではない。わが国でも同様に理解されている。

このように、租税の定義との関係で、「特別の給付に対する反対給付」に該当するものとしては、公営住宅の家賃、公営水道の料金、市バスの料金などの行政上の使用料、印鑑証明、登記簿閲覧の手数料など行政上の手数料、特権料など「課税主体が提供する特別の役務に対する反対給付」であり、包括的・一般的な国家のサービスは含まれない。

ii 受益者負担金⁹について

清永教授は租税に該当しない例として挙げる受益者負担金との関係で、我が国の地方税の中で目的税とされる水利地益税、共同施設税、宅地開発税等は受益者負担金との区別が微妙であると指摘する(添付資料3前掲清永5頁)。

また、北野弘久教授は、「現代においては、様々な受益者負担金のうち租税的性格を有するものを租税の法的概念に組み込む必要がある。本来、租税でまかなわれるべきものを受益者負担金(税外負担)として賦課徴収しようとする傾向が見られるが、このような受益者負担金(社会保険料、下水道工事負担金、公的保育所負担金など)をも租税概念に組み込んで、同負担金に固有の意味での租税について認められるところの法理の適用を納税者・国民に保障する必要がある。日本国憲法は、このような受益者負担金をも含めた法的租税概念を予定している。」と述べる(「現代税法講義(四訂版)」、5頁、添付資料8)。

すなわち、北野教授によれば、社会保険料、下水道工事負担金、公的保育所負担金のよう、ともすれば特定人(あるいは一定の範囲の国民)に対する特別の給付に対する反対給付とも見うるものであっても、「租税」概念に組み込むべきとしている。

iii 目的税

租税は、種々の観点から分類されるが、1つの分類方法として、普通税と目的税に区別される。

すなわち、用途を特定せず一般経費に充てる目的で課される租税を普通税と呼び、最初から特定の経費に充てる目的で課される租税を目的税と呼ぶ。

また、目的税とは区別すべきものに「特定財源」の観念がある。これは、目的税と異なり、税制上は用途が特定されていないが、財政上の措置として、その税収の全部又は一部

⁹ 「負担金とは、特定の公益事業と特別の利害関係を有する者に対し、その事業に必要な経費の全部または一部を負担させるために課される金銭給付で、負担者の種類により、受益者負担金(その事業から特別の利益を受ける者に課される負担。たとえば、道路61条)、原因者負担金(事業を必要とさせる原因を作り出した者に課される負担。たとえば、道路58条)等に分かれる。」(前掲金子9頁)

が特定事業の財源に充てることとされている租税のことである。この種の租税は、特定事業の財源に充てられることとされている租税のことである。この種の租税は、特定事業の財源に充てられる限りで、実質的には目的税と異ならない。

例えば、揮発油税の税収は、道路整備緊急措置法によって、その全額が道路整備の財源に充てることとされている（3条）。

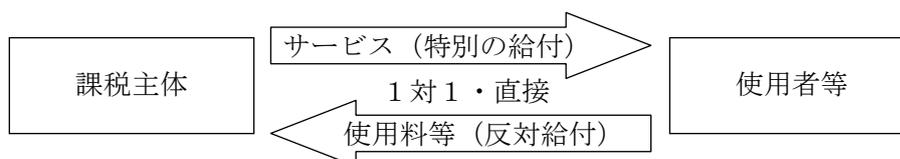
現在の目的税ないし特定財源のうち、水利地益税・共同施設税等は、特定事業の経費に充てるため、それによって受益する者から、受益の限度で徴収されるという点で、実質は受益者負担金にほかならないが、揮発油税・地方道路税等も、自動車による通行という特定の方法で道路を利用し損傷する者から、道路整備の財源に充てるために徴収されるという点では、受益者負担金ないし原因者負担金に類似する性質を持った租税であることは、否定できない（前掲金子14頁ないし15頁）。

平成18年3月1日最高裁判所大法廷判決（民集60巻2号587頁）も、国民健康保険税について、次のとおり判示する。

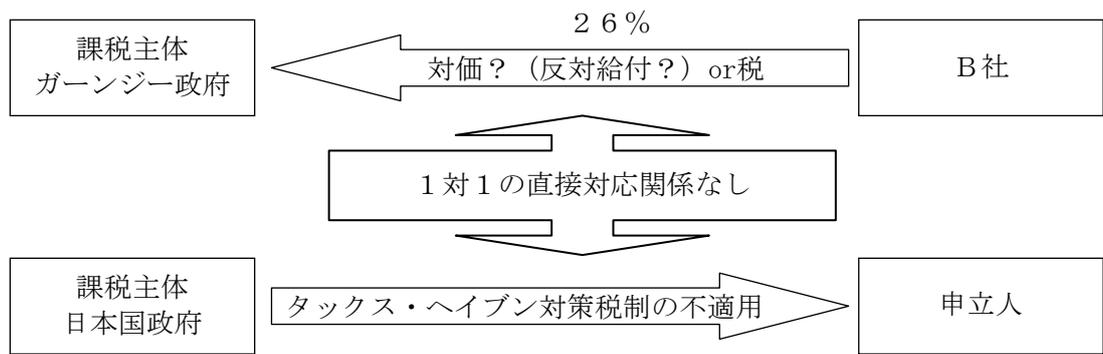
「国民健康保険が強制加入とされ、保険料が強制徴収されるのは、保険給付を受ける被保険者となるべく保険事故を生ずべき者の全部とし、保険事故により生ずる個人の経済的損害を加入者相互において分担すべきであるとする社会保険としての国民健康保険の目的及び性質に由来するものというべきである。したがって、上記保険料に憲法84条の規定が直接に適用されることはないというべきである（国民健康保険税は、目的税であって、上記の反対給付として徴収されるものであるが、形式が税である以上は、憲法84条の規定が適用されることとなる。）」

iv 本件外国税は「特別の給付に対する反対給付」ではないこと

以上のとおり、一般に、「特別の給付に対する反対給付」であるとして、租税に該当しないとされている例は、公営住宅の家賃、公営水道の料金、市バスの料金などの使用料、印鑑証明、登記簿閲覧の手数料など「課税主体が提供する特別の役務に対する反対給付」、すなわち、当該金銭の支払いとそれに対する反対給付が、法令等に具体的に定められ、一対一の関係で直接サービスが給付されるものである。



したがって、原判決の「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」などという法令の根拠にも基づかず、不明確であいまいなものが租税の要件たる「特別の給付に対する反対給付の性質」を有するものであるなどと想定されていないことは明らかである。



以上の検討からも、本件外国税が、「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」であるから、租税に該当しないとする原判決の判断がいかにも非常識であり、失当であるかは明らかである。

すなわち、B社がガーンジー政府に納税した本件外国税は、ガーンジーにおける公共サービスの資金として使用されるのであり、B社は「課税主体」たるガーンジー政府から何らの特別の受益も受けることはない¹⁰。

確かに、本件外国税が外国法人税に該当し、その所得に対する税率が25パーセントを超えれば、申立人（B社ではない。）は、我が国（ガーンジーではない）のタックス・ヘイブン対策税制の適用を受けることはないという意味での因果関係は存するが、それは本件外国税自体の性質によるものではなく、我が国のタックス・ヘイブン対策税制が、所得に対して課される租税の額が当該所得の額の25パーセントを超える外国関係会社は特定外国子会社等に該当しないと規定していることの結果に過ぎない。

すなわち、原判決は、①本件外国税の納税義務者たるB社とは別法人である申立人が、②ガーンジー所得税法においてではなく、我が国の法人税法上、申立人がタックス・ヘイブン対策税制の適用を受けないという結果を捉えて、本件外国税が上記サービスの提供に対する対価ないし一定の負担であり、本件外国税があたかも「特別の給付に対する反対給付」であるかのように述べているのであり、あまりにも粗雑な論理を展開していると言わざるを得ない。

なお、以上の点については、E教授も鑑定意見書（甲49の1）において次のように述べているところである。

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」¹¹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

¹⁰ なお、「納税義務者が同時になんらかの意味で国家のサービスの受益者であることは確かであるが、それは間接的關係に止まる」とされる（前掲金子9頁）。

¹¹ 泉美之松『税についての基礎知識』税務経理協会（1968年）8頁（添付資料9）

村は、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。

②ところで、国民健康保険税は「目的税」としての税であり、租税法律主義が働くことを判示した大法廷判決は、明確に国民健康保険税の対価性を明確に判示しているところである。

この点について、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、次のように判示している。

「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と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。）」と判示しているとおり、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たものである。しかし、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¹²。

カ 立法担当者も本件外国税を「租税」と考えていたこと

タックス・ヘイブン対策税制は、昭和53年度税制改正により、措置法の一部改正という形で導入された。

同税制の立法担当者の意思は「タックス・ヘイブン対策税制の解説」（高橋元監修）（甲40、以下単に「解説」という。）に明らかであるところ、同書によると、立法担当者も本件外国税を「租税」と考えていたことが明らかである。

すなわち、「解説」では、「第1章 1 タックス・ヘイブンとは何か」との表題の下に、タックス・ヘイブンを①タックス・パラダイス、②タックス・シェルター、③タックス・リゾートの3種類に分類している。

そして、まず、タックス・パラダイスとは、所得税、法人税等の所得に対する租税が全く課されない国であり、バハマ、バミューダ、ケイマン諸島がこれに当たるとして、タックス・パラダ

¹² 国民健康保険税の条例に税租税法律主義（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。

イス（いわゆる無税国）とそれ以外の軽課税国を明確に区別している（以上、甲40、4頁）。

同書では、続いて、「第1章 2 主要なタックス・ヘイブンとその税制」との表題の下に、同税制立法当時、我が国が指定した27の軽課税国（当時は、軽課税国指定制度が採られていた。）の税制の概要が説明されている（甲40、5頁ないし36頁）。

そこでは、タックス・パラダイスの例として挙げられたバハマ、バミューダ、ケイマン諸島については、その説明箇所において、それぞれ、「所得税が存在せず」（バミューダ、6頁）、「所得税、法人税、キャピタル・ゲイン税、送金税、遺産税及び相続税は存在しない」（バハマ、6頁）、「所得税、法人税、資本又は富裕税、資本利得税、相続税、遺産税、贈与税、源泉徴収税、留保利得税、事業税、賃金税、不動産税、売上税、移転税及び清算に係る税は存在しない。」（ケイマン諸島、7頁）と、所得に対する租税が課されない国又は地域であることが記載されている。

これに対し、ガーンジーの税制は、ジャージーとともに、英領チャネル諸島の1つとして、同書20頁において説明されている。同書には、ガーンジーの税制については、次のように記載されている（21頁）

納税義務者 居住者（法人を含む。）及び非居住者
課税所得の範囲 ガーンジー居住者はすべての源泉からの所得。非居住者は域内源泉所得。
免税所得 . . .
税 率 すべての納税者につき課税標準の20%
ガーンジーにもジャージーと同様、所得税の他に法人税がある。 . . .

また、同書204頁以下にも、「参考資料2 タックス・ヘイブン等の税制の概要」との表題の下に、軽課税国指定された国又は地域の税制の概要についての記載があるが、ここにおいても上記と同様に、ガーンジーにおいては、「租税」が課されることを当然の前提とする記載がある（同書224頁）。

さらに、同書105頁には次のような記載もある。

別表第1に掲げられている国又は地域のうちアンドラ、バハマ、. . .には、法人の所得に対する租税が存在しない。これ以外の国又は地域は、法人の所得に対する税の負担が著しく低い国又は地域であり、具体的には、英領チャネル諸島（申立人代理人注：ガーンジーが含まれる。）20%又は300ポンド、. . .である。

そして、平成4年度税制改正前の旧措置法施行令39条の13第1項も、「法第66条の6第1項に規定する政令で定める国又は地域は、次の各号に掲げる所得に対して税を課さない国若しくは地域又は当該各号に掲げる所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低い国若しくは地域として当該各号に掲げる所得の区分ごとに大蔵大臣が指定する国又は地域とする。（以下、略）」と規定していたのであり、同条項も、「所得に対して税を課さない」いわゆる無税国と「所得に対して課される税の負担が著しく低い」いわゆる軽課税国を明確に区別して規定していたのである。

このように、立法担当者も、いわゆるタックス・ヘイブンの中には、無税国と軽課税国の2種類の国又は地域が存在するところ、ガーンジーには「租税」が存在し、同島が「無税国」ではなく、「軽課税国」であることを当然の前提としていたのである。

なお、上記は、我が国においてタックス・ヘイブン対策税制が創設された昭和53年当時の記

載であるが、ガーンジー所得税法は、1975年（昭和50年）に公布発効されたものであり、数次の改正を経て現在に至っている。仮に、原判決の「租税」に該当しないという判断が正しいとすれば、1978年（昭和53年）当時、我が国において「租税」とされていたものが、本件各事業年度に係る2000年前後には、我が国の「租税」に該当しないということになり、同じガーンジー所得税法に定める「租税」であるにもかかわらず、我が国の「租税」概念が変化したことにより「租税」に該当しなくなるという全く理解できない結論が導かれることになる。

キ 施行令141条の文言・趣旨

本件外国税が「租税」に該当することは、施行令141条の文言・趣旨、同条3項各号に掲げられている税との比較からも明らかである。

(ア) 法69条1項の外国法人税の要件

「DHCコンメンタール法人税法」第9巻4253頁以下（甲14）には、「I 法第69条第1項（外国法人税額の控除）1 外国税額控除の対象となる外国法人税」との表題の下に、その要件が記載されている。

同書においては、まず、外国税額控除の対象となる外国法人税の第1の要件として、外国に「租税」を納付していることを要するとしており、「租税」ということはできないものとしては、国債を購入した負担金とか、景気対策のために課徴された金額で後日還付されるもの等が挙げられている（甲14、4253の3頁（1¹））。

同書は、次に第2の要件として、「次に、外国税額控除の対象とされるためには、当該外国税が所得に対し課税されたものでなければならない。令第141条によると、次に掲げるような租税は、外国税額控除の対象となる外国法人税に含まれるとしている（令141条1項、2項）。」として、以下、施行令141条2項各号の規定を列記している（甲14、4253の3頁（1²））。

さらに、同書では、1³（4253の4頁）において、「更に、外国税額控除の対象とされるためには、我が国法人税課税上も所得に対する課税と考えられるものに限る趣旨から、政令で定める次の税は、外国又はその地方公共団体により課される税であっても、外国税額控除の適用上は、外国法人税に含まれないこととされ、すなわち、我が国の『法人税に相当する税』（法69条1項）に該当しないものとされている（令141条第3項）。」として、以下、施行令141条3項各号を列記し、各税が外国法人税に該当しないとされた趣旨を記載している。

以上の記載からも明らかなように、第1の要件である「租税」該当性を欠くとして外国法人税に該当しないとされるのは、そこで掲げられている例（国債を購入した負担金等）のような極めて例外的なものだけであり、施行令141条は、もっぱら当該外国税が「所得に対し課税されたもの」でなければならないという第2の要件に関する規定である。

このことは、施行令141条2項及び3項の文言からも明らかである。

すなわち、同条2項柱書は、「外国又はその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るものとする。」と規定し、1号、2号及び4号は、いずれも「・・・税」と、3号は、「・・・税で、・・・課されるもの」と規定されている。

また、同条3項柱書も、「外国又はその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、1号ないし5号はいずれも「・・・税」と規定されている。

これらの規定振りからも、施行令141条2項及び3項は、ある外国税が、前述した外国法人税該当性の第1の要件である「租税」に当たることを前提として、第2の要件である「所得に対し課税されたもの」であると言えるか否かに関わる規定であることが明らかである。

(イ) 施行令141条3項各号の税との比較

そこで、次に、外国法人税に含まれない税を定めた施行令141条3項各号の規定を検討する。

同条項は、外国法人税に含まれない税として、1号において、「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のできる税」と、2号において、「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」と規定する。

この1号及び2号は、3号及び4号とともに、平成13年度税制改正により追加されたものであるが、その趣旨について、前記「DHCコンメンタール法人税法」第9巻4253の4頁(甲14)は、次のように述べる。

上記(イ)(注：1号)、(ロ)(注：2号)については、税の特性である強制的に徴収される性格に着目するもので、納付や還付に関し納税者の裁量が広範であり、その点で、我が国法人税に相当しないと考えられる。

また、元国税庁OBの渡辺淑夫青山学院大学教授「最新 外国税額控除」(甲16)43頁においては、次のように記載されている。

まず、①の任意に還付請求ができる税であるが、このような税は、・・・実質的な税負担を軽減するというものである。このような税は、外形上はともかくとして、実質的には法人税に相当する税とはいいがたいので、外国税額控除の対象にしないのである。、「つぎに②の任意に納税を延期することができる税であるが、このような税は、現実には無期限に納税を延期することもできるため、実質的には法人税負担がないに等しいものであるところから、たとえ法形式上は納税義務の確定の手続きがとられたとしても、外国税額控除の適用を認めないものである。

このように、施行令141条3項1号及び2号の「税」は、「納付や還付に関し納税者の裁量が広範」であり、「実質的な税負担がないに等しい」税であるが、これに対し、本件外国税は、納税者が税務当局の承認を得て決定された26パーセントの税額は納税期限までに全額納付することを強制されるものであり(ガーンジー所得税法83条(甲10))、「納付」や「還付」に納税者の裁量はなく、税負担を「実質的に」負う税であるから、施行令141条3項1号及び2号の税とは著しくその性格を異にするものである(同項3号ないし5号とその性質が異なることは言うまでもない)。

そして、重要なことは、前述したように、施行令141条3項各号は、外国法人税該当性の第2の要件である「法人の所得を課税標準として課されたもの」であるか否かについての規定であって、同項1号や2号で規定されている「実質的に法人税負担がない」ものですら、第1の要件である「租税」該当性は満たしていることを当然の前提としているのである。

26%の税率で算出された税額を実際に負担する本件外国税を(第1の要件である)「租税」ではないとする原判決がいかに不当なものであるかが、以上の施行令141条3項各号に規

定されている税との比較からも明らかである。

(ウ) 原判決の判断に対する反論

この点、原判決は、①平成13年度税制改正の趣旨、及び、②施行令141条2項・3項の性質について、次のように述べる。

① 従来、法人税法施行令141条3項の規定は、外国法人税に含まれないものとして現行の同項5号に当たる附帯税を挙げるのみであったところ、平成12年7月の政府税制調査会「中期答申」において、外国税額控除制度の対象となる外国で所得に課される税は外国の制度に基づくものであり、その性格を把握することは容易でない上、我が国の企業の国際的な活動の多様化に伴い控除対象となる外国の税の範囲についてどのように考えるのかという問題が一層難しくなっているといった状況の中で、控除対象となる外国の税について、二重課税の排除という制度の趣旨を踏まえて、明確化することが求められる(乙14)と提言されたことを受けて、平成13年政令135号により、同項1号ないし4号が追加されたものであり、この改正の趣旨は、制度の趣旨、取扱いの明確化にあり、これまでの取扱いを変更する趣旨ではないと考えられる(乙12)。(29頁)(判断2)

② こうした改正の経緯及び上記の規定の内容に照らしてみれば、法人税法69条1項を受けて外国法人税の意義を定めた政令の規程は同法施行令141条1項であって、同条2項、3項の規定は、同条1項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べきものであり、同条2項、3項各号の定めは、このような解釈規定の性質上、例示列举と解するのが相当である。(29頁)(判断3)

③ したがって、外国法人税に当たるかどうかは、同法施行令141条2項、3項の例示を参照しつつ、同条1項の規定に該当するものであるか否かによって判断すべきものであり、本件外国税が同条3項の規定する列举事由に該当しないからといって、それが外国法人税に該当するといえないことは明らかというべきである。(29頁ないし30頁)(判断4)

i 判断2について

原判決は、上記のとおり、平成13年度税制改正の趣旨について述べるが、同「中期答申」が出された平成12年7月においては、既にOECDは、1998年(平成10年)に公表した報告書「有害な税の競争」(甲42)において、税率と(又は)課税ベースが交渉可能である税制は潜在的に有害であり、交渉可能性は不透明な税制として問題を起している等と指摘し、2000年(平成12年)には、ガーンジーを名指して有害税制を有する国・地域として指定した上、そのリストを公表していたのである(乙29)。

我が国の立法担当者が、平成13年度の税制改正において、これらのOECDの報告を考慮に入れていないはずがなく、従って、少なくとも、本件外国税については、「その性格を把握することは容易でなかった」はずがない。

また、確かに同「中間答申」は、「控除対象となる外国の税の範囲について、二重課税の排除という制度の趣旨を踏まえて、明確化することが求められています。」と記載されているが、租税法主義の観点からも「明確化」すなわち明文化されてはじめて納税者としては、

当該外国税が外国法人税に該当するか否かの判断が可能になるのであり、かかる「明確化」との文言を捉えて、あたかも、平成13年度税制改正以前から本件外国税が外国法人税に該当しないものとして想定されていたかのように述べる原判決の判断は失当である。

実際、同税制改正に伴う改正施行令附則9条は、この改正については、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る旨を定めている。仮に、上記「明確化」の趣旨を、原判決のように考えるのであるならば、同改正施行令附則において同改正法の適用時期など規定する必要はなく、同附則は何らの意味もない規定となってしまうばかりか、そもそも1号から4号までを新設した意味すらなくなってしまう。

また、同「中間答申」も「明確化」が求められている理由として「二重課税の排除という制度の趣旨を踏まえて」と述べているように、平成13年度税制改正によって新たに外国法人税に該当しないものとして新設された施行令141条3項1号ないし4号は、いずれも「二重課税の排除」という外国税額控除制度の目的を実現する必要のない場合が相当に詳細な文言で規定されているのである。本件外国税においては、納付後その全部又は一部が還付されたり、納付期間を自由に決めることができるような税とは異なり、まさに、「二重課税の排除」という外国税額控除制度の本来の目的の実現を必要とする税であることは間違いない。

ii 判断3及び4について

仮に原判決が判示するように、施行令141条3項各号が例示規定であるとしても、少なくとも、同項各号の規定は、問題となっている外国税が同条1項に該当するかどうかを判断するための「解釈規定」として位置付けられるものであり、したがって、同条1項の外国法人税に該当するかどうかの判断に当たっては、同条2項各号及び3項各号に規定された「税」との類似性・異質性が考慮されるべきである。

前述のように、平成13年度税制改正は、「二重課税の排除」という外国税額控除制度の趣旨を踏まえて、「二重課税の排除」という要請を考慮する必要のない税を相当に詳細な文言で、施行令141条3項1号ないし4号に新設したものである。

本件外国税が、これらの「税」と大きく異なることは前述したとおりである。

ク 仕組取引に係る外国税額控除の適用除外

平成13年度税制改正は、外国法人税をあえて負担する取引（最終的には外国税額控除制度を通じて日本政府が負担）を仕組むことで商機を得るという「通常行われない取引」（融資に係る仕組取引、債権譲渡に係る仕組取引）に係る外国法人税を外国税額控除の対象としないことを明定した（法69条1項カッコ書、施行令141条4項）。

すなわち、法69条1項カッコ書きは「内国法人が通常行われる取引と認められないものとして政令で定める取引に起因して生じた所得に対する外国法人税を納付することとなる場合を除く。」と規定し、施行令141条4項は、この「取引」として、次の2つの取引を規定する。

① 融資に係る仕組取引（1号）

内国法人が、その内国法人が金銭の借入れをしている者又は預入れを受けている者と特殊の関係にある者に対し、その借り入れられ又は預入れを受けている者と特殊の関係にある者

に対し、その借り入れられ又は預入れを受けた金銭の額に相当する額の金銭の貸付けを特に有利な条件で行う取引

② 債権譲渡に係る仕組取引（2号）

貸付債権その他これに類する債権を譲り受けた内国法人が、譲渡者と特殊の関係にある債務者からその債権に係る利子の支払いを受け、当該受取利子の額のうちから譲渡者がその債権を所有していた期間に対応する経過利子を当該譲渡者に対し支払う場合において、当該経過利子の支払額が、経過利子に対応する受取利子に係る源泉所得税控除前の金額に等しい取引

この改正の趣旨は次のように説明されている。

DHCコンメンタール法人税法3 4253の5頁

「注 本規定の背景

海外で納付した税の税目としての特性は、外国法人税の定義を満たす場合においても、当該税の納付の基因となった所得の発生原因（すなわち、経済取引）を考察したとき、特に、取引の経済合理性と外国税額控除のもたらす恩典（法人税の節約）を比較考量すると、後者に著しく比重が置かれたものが出現していることが報告されていた。

しかしながら、この種のケースに対し、一般的に対処すること、例えば、定義が必ずしも一義的ではない『濫用』という考え方で一律にとらえることは適切ではないことから、我が国法人税の納付を直接相殺するという大きな恩典を与える外国税額控除制度の文脈では正常ではないと認められる取引が掲名され、制度の適用除外とされている。」

なお、この規定は、我が国の金融機関等が、自己の外国税額控除枠を利用した仕組取引を使って、租税回避を図る例が増加したため、それに対する個別的否認規定として設けられたものであり、裁判例としては、最高裁判所平成17年12月19日第2小法廷判決（民集59巻10号2964頁）などがある（前掲金子394頁）。

同改正は、直接、外国法人税の意義に関わるものではないが、濫用的な仕組取引を外国税額控除制度の適用対象外とするために、平成13年度税制改正において、以上のようなきめ細かなかつ具体的な立法がされているのである。

これに対し、本件外国税を外国法人税に該当しないとするためには、同じく平成13年度の税制改正において、例えば「税率を選択できるような税」というような同条4項に比べてはるかに簡潔な一条項を施行令141条3項に新設すれば足りたのであり、このような改正がなされていないことも、立法担当者も、本件外国税が外国法人税に該当するものと考えていたことの証左である。

ケ イギリスとガンジーとの租税協定において本件外国税が「租税」として扱われていること

ガンジーは、1993年（平成5年）に、その所得税法を改正し、国際課税資格を取得した法人につき、0%超30%以下の税率を選択し、承認を受けて、納税する制度を設けた。

これは、イギリスが、1984年（昭和59年）、わが国のタックス・ヘイブン対策税制と同様の税制であるCFC税制（Controlled Foreign Companies Rule）を導入したことに対応するものとされている（第一審被告準備書面(3)、8頁）。

同税制は、イギリス居住者に管理支配されている外国法人で、その所得に対する納税額がイギリスにおいて課税されるとした場合の50%未満（1993年（平成5年）に75%未満に改正）であるもの等、一定の要件を満たす場合に、当該外国法人の持分を有する英国法人等に外国子会社の所得を合算課税するというものである。

ガーンジーが所得税法を改正したことを受けて、イギリス及びガーンジーは、イギリス・ガーンジー租税協定において、9A条を新たに規定し、ガーンジー税法に基づき免税資格又は国際課税資格制度に従って、課税され又は免税された者は、所得等に対し、ガーンジー税法36条に規定する標準税率（20%）以上の税率で課税される場合を除き、当該租税協定に規定するイギリスの税の減免をすることはできないと改正した。さらに、イギリスは、国内法上も、ガーンジーの国際課税資格によりイギリスのCFC法規定の基準（75%未満）を上回るように税率を選択した場合は軽課税とみなし、CFC法を適用する制度（デザイナー・レート・タックス制度）を2000年11月に制定したのである。

このように、OECD加盟国であり、先進国の一員であるイギリスが、本件外国税が「租税」であると認めて、ガーンジーとの間の租税協定を締結及び修正し、国内法を改正していることからしても、本件外国税が「租税」に該当することは明らかである。

この点、原判決は、施行令141条1項等について、「結局、上記各規定は、我が国を含め先進諸国で通用している一般的な租税概念を前提とし、そのうち、『法人税』、『法人の所得を課税標準として課される税』に相当するものという解釈するのが相当である。」と判示する（30頁）。

第5. 2(4)アで後述するように、施行令141条1項等の規定を明文の規定のない「我が国を含め先進諸国」の租税概念を前提とすることには何の根拠もなく、租税法律主義に反し失当であるが、仮に原判決の述べるように「先進諸国」における租税概念を前提ととしても、本件外国税は先進諸国たるイギリスが締結している租税条約ないしイギリス国内法において「租税」として認められているのであり、本件外国税は、「先進諸国で通用している一般的な租税概念」の範疇に含まれるものである。

コ OECD報告書においても本件外国税の「租税」該当性は前提とされていること

OECD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（又は）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している。」と指摘し、平成12年には、ガーンジーを有害税制を有する国・地域に指定した。

しかしながら、かかるOECDの報告書は、有害な税制に関して論述しているものであるから、かかる税制により納付した税は「租税」であるということを前提とした報告書である。しかも、税率が交渉により決定されるガーンジー政府の法人税は租税でもなく、外国法人税にも該当しないという原判決等の解釈を前提とするのであれば、かかる報告書は、「租税ではなく外国政府に対する『贈与・寄附金』の拠出」について、その有害な税制について論じていると

ということになるが、もとより、「租税」ではないというのであれば、かかる「税制」は税制ではなく、単なる「寄附金・贈与」を誘引する制度として理解すべきであるから、OECDが有害な税制として指摘する必要もない。原判決等の論旨が不十分なものであることの証左である。
(甲49の1、14頁)

(3) 租税の特性等について

ア 強行性、公平性ないし平等性は租税の要件ではないこと

原判決は、租税の定義に続けて次のように述べる。

そして、租税の特性としては、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)、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)、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点が挙げられる。(判断7)

そして、我が国を含め先進諸国においては、近代法治主義に基づいて、国民の財産権の侵害の性質を有する租税の賦課・徴収は、必ず法律の根拠に基づいて行わなければならない(租税法律主義)とされ、また、近代法の基本原理である平等取扱の原則に基づいて、公共サービスの資金となる租税の負担は国民の間の担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税関係において国民は平等に取り扱われなければならない(租税公平主義ないし租税平等主義)とされているところである。(30頁ないし31頁)(判断8)

以上のような租税の特性、租税公平主義ないし租税平等主義の内容については、申立人も異を唱えるものではない。

しかし、原判決は、以上の判示に続けて、ガーンジー所得税法の規定、ガーンジー金融当局による説明書(乙3)、パンフレット(乙18)、B社がガーンジー税務当局にあてた文書(甲11の1)などの断片的な記載を挙げた上で(31頁ないし33頁)、「そうすると、ガーンジーの上記『法人税』税制は、我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ず」と述べ(33頁ないし34頁)、あたかも本件外国税がこれらの租税の特性等を有していないから租税に該当しない、つまり租税の強行性、公平性ないし平等性が租税該当性の要件であるかのように述べる。

しかし、第5.4(3)において後述するように、租税の強行性、公平性ないし平等性(租税公平主義ないし租税平等主義)を外国法人税該当性の要件であるかのように述べることは租税法律主義に反する。

イ 租税の強行性について

以上のように、租税の強行性は、租税の「特性」であって、租税であるための要件ではなく、原判決は、租税の定義と特性を混同している(租税の「特性」を租税の要件と考えることはできない。)

しかし、念のため主張するが、本件外国税は、原判決の判示するような租税の特性も問題なく有している。

原判決も判示しているが、租税の特性としては、一般に、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な行為に対する刑事上・行政上の制裁の性質をもつ金銭給付と区別されること、②国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段であり、一方的・権力的課徴金の性質を持ち（租税の権力性）、③特別の給付に対する反対給付の性質を持たない（租税の非対価性）点で各種の使用料・手数料・特権料と区別されること、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にある者から、その関係に応じて徴収される負担金と区別されること、⑤金銭給付であることを原則としていることの5点を指摘することができる（前掲金子9頁ないし11頁）。

本件外国税は、罰金等の違法な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ではなく、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するものであり（①）、国家の財産収入や事業収入のように、いわゆる経済活動に基づく収入とは区別される一方的・権力的課徴金の性質を持つものであり（②）、各種の使用料・手数料・特権料等のように特別の給付に対する反対給付の性質を持たず（③）、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のようなものとは異なり、住民に一般的に課される（④）、金銭給付である（⑤）。

したがって、本件外国税は、上述の租税の特色及び他の国家収入との相違としてあげられている①ないし⑤の特色をすべて満たすものである。

以上の特性のうち、原判決は、本件外国税が強行性を有していないかのように述べる。

しかし、本件外国税は、一般に租税の特性として考えられている「強行性」も有している。

例えば、前掲金子10頁では、租税の特色として、租税の「権力性」を挙げている（「強行性」とは言っていない。）が、その意味は、「租税は、国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段であるから、国民の財産権への侵害の性質をもたざるをえない。近代以後の国家において、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（租税法律主義）とされているのは、租税のこのような性質によるものである。」ということである。

本件外国税についても、ガーンジー所得税法83条は、「支払期日までに支払われない場合、国税庁長官は、その支払い金額が民事上の債務であるかのように、支払いを強制（enforce payment）することができる」（甲10、83条）と規定している。

また、ガーンジー所得税法18章には罰則規定（刑事罰を含むペナルティー規定）（Part XV III Penalties）の項目が設けられ、所得の申告をしなかった場合（189条）、所定の期日までに所得の申告をしなかった場合（190条）、申告漏れ又は誤りがあった場合（191条及び192条）、所得以外の申告が遅延した場合、申告漏れ又は誤りがあった場合（193条）、漏れ又は誤りのある申告に対して軽減等の請求をした場合（195条）、納税額を少なくするための詐欺行為があった場合（196条）、他人を意図的にそそのかして本法の規定を違反させた場合（197条）、正当な理由なしに証人としての召喚を拒否又は証言を拒否した場合（198条）、納税又はペナルティーの支払いが期日から1か月以上遅延した場合（199条）などに各種のペナルティーが科される（添付資料10）。例えば、190条は、「法定期限までに申告書を提出しなかった者には、300ポンド以下のペナルティーが課される。更に当該ペナルティーには、法定期限を超過して申告書が提出されるまで、1日あたり50ポンドが追加される。」などと規定している。

また、脱税目的で故意に虚偽申告をする等の悪質な納税者に対しては、1年以内の懲役刑又は罰金（201条）が設けられているほか、81A条（源泉徴収）の規定により源泉徴収した

所得税を法定期限までに支払わなかった納税者に対しては、2年以内の懲役刑等（201A条）が設けられている。すなわち、ガーンジー政府は、本件外国税の納付を免れた者に対し、懲役刑を課することもできるのである。

上記のように、ガーンジー所得税法においては、各種の違法行為に対して、各種のペナルティー（行政罰）が規定され、重大なものについては、刑事罰として懲役または罰金が法定されているのであり、本件外国税が租税の特性たる「強行性」を有していることは以上の規定の存在からも明らかであり、本件外国税をして、「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」などとする原判決の判断（判断12）がいかにも実態から乖離し、非常識なものであるかは多言を要しない。

ウ 租税の公平性ないし平等性について

確かに、税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならないと、各種の租税法関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則を、租税公平主義又は租税平等主義といい、これは、近代法の基本原理である平等原則の課税の分野における現われであり、直接的には憲法14条1項の命ずるところであるとされている（前掲金子73頁ないし74頁）。

しかし、この租税公平主義又は租税平等主義は、あくまでも当該負担が「租税」であることを当然の前提とした上での原則であり、公平性ないし平等性と相容れないから本件外国税が「租税」ではないという原判決の論理は破綻している。

我が国でも、ある税制が憲法14条に違反するか否かが問題となった裁判例は数多くあるが（代表的なものは、給与所得控除が憲法14条に違反するかどうかの問題となった最高裁判所昭和60年3月27日判決（民集39巻2号247頁（M訴訟））、いずれも「租税」であることは当然の前提とするものである。

我が国の裁判例においても、学説においても、公平性ないし平等性を欠くから租税に該当しないなどということなど議論されたことすらない。

本件外国税は、決して、公平性ないし平等性を欠くものではないが、仮に百歩譲って、本件外国税が原判決の述べるように、公平性ないし平等性を欠くものであっても、そのことをもって、本件外国税が「租税」に該当しないなどと断じることはできないことは明らかである。

(4) 本件外国税は外国法人税には該当しないとすする原判決の判示に対する反論

以上の検討で、本件外国税が「租税」であり、外国法人税に該当することは明らかである。

原判決は、第3.2(2)ウ(ア)ないし(ウ)において、本件外国税が外国法人税に該当しないと判断しているが（30頁ないし34頁）、その結論に至る主要な判断については既に反論した。以下においては、以上において反論していない原判決の判断に対する反論を行う。

ア 同(ア)について

原判決は、次のように述べる。

本件外国税が外国法人税に当たるかどうかは、法人税法施行令141条1項等の規定に照らして判断するほかないところ、上記の各規定が「税」という概念によって控除の対象を限定しようとしていることも明らかなのであるから、結局、上記各規定は、我が国を含め先進諸国で通用している一般的な租税概念を前提とし、そのうち、『法人税』、『法人の所得を課税標準として課される

税』に相当するものをいうと解するのが相当である。このように解さなければ、外国税額控除の可否は全面的に外国の税制に依存することになって、納税者間の平等ないし税制の中立性の維持が不可能になり、我が国の財政主権が損なわれる結果となるが、そのような結果が容認できないことは明らかである。(30頁)(判断5)

しかし、外国法人税該当性を判断するための「租税」概念を「先進諸国」の租税に限定する理由はない。施行令141条1項は、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」と規定しているのであり、「先進諸国」などというその意義も範囲も不明確な概念をあたかも外国法人税に該当するための要件であるかのように述べる原判決は租税法律主義に反するというべきである。

また、「法人税」は通常、「法人の所得に対する租税、すなわち法人所得税」を意味するとされており(前掲金子261頁)、「租税」であることを前提とする概念であって、「租税」該当性の判断に「我が国の法人税」との類似性を考慮することは循環論法であり、妥当でない。

確かに、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いう。」と規定しているが、これを受けて、施行令141条1項は、「法第69条第1項・・・に規定する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・・・とする。」と規定しているのであって、かかる規定振りからは、法69条1項は、外国法人税の意義については、全面的に施行令141条1項に委任しているところ、同条項には「法人税」との文言はなく、「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」と規定しているのである。

従って、外国法人税該当性の判断に当たって、我が国の「法人税」との類似性を考慮に入れることは租税法律主義の観点からも失当である。

また、「このように解さなければ、外国税額控除の可否は全面的に外国の税制に依存することになって、納税者間の平等ないし税制の中立性の維持が不可能になり、我が国の財政主権が損なわれる結果となる」との原判決の判断はあまりにも極端なものであり失当である。

すなわち、国際法上は、各主権国家がそれぞれ独自の課税権を有しているのであり、各国の租税制度の内容もそれぞれ異なっているのが当然であり、それを大前提とした上で、いかに国際的租税回避や国際的二重課税を排除すべきかを検討し、解決するのが、国際租税法における最大の課題である。

確かに、外国の税の中には、「税」という名前がついているが、我が国の租税に当たらないものも含まれており、これらの税を外国法人税と認めることはできず、これらの「税」が法69条1項の外国法人税に該当するとしたら、外国税額控除の可否は全面的に外国の税制に依存することになって、納税者間の平等ないし税制の中立性の維持が不可能になり、我が国の財政主権が損なわれる結果となる」かもしれない。

しかし、原判決の上記判断によれば、ある外国税が、我が国を含めた先進諸国(その範囲も意義も不明確である。)における「法人税」に相当するものでなければ、「外国税額控除の可否は全面的に外国の税制に依存することになって、納税者間の平等ないし税制の中立性の維持が不可能になり、我が国の財政主権が損なわれる結果となる」ということになってしまうが、かかる結論が、各主権国家の独自の課税権を認めた上で、すなわちそれぞれの税制が異なってい

ることを所与の前提とした上で、国際的租税回避や国際的二重課税の排除を重要な課題とする国際租税法の理念に反していることは明らかである。

イ 同(イ)について

原判決は、31頁ないし33頁にかけて、ガーンジー当局による説明書(乙3)、ガーンジー所得税法の解説文(乙15)、パンフレット(乙18)、調査レポート(乙19)、B社の担当者がガーンジー税務当局にあてた文書(甲11の1)などから部分的・断片的な記載を引用し、ガーンジーの税制とその運用の実態について、事実認定を行っている(判断9)。

しかし、原判決のように、ごく限られた断片的な記載によって、他国の税制とその運用の実態を認定することは失当である。

例えば、甲第11号証の1は、B社が資格申請書に理由として記載したものにすぎないし、乙第3号証及び乙第15号証も、ガーンジー金融当局等が、外国企業の誘致などの目的のもとに、ガーンジー所得税法の概要をわかりやすく解説したものであって、そこに記載されている単語の1つや2つに決定的な意義があるわけではない。

本件外国税の性質について論ずるのであれば、まずは、明文の規定であるガーンジー所得税法(甲10)をこそ検討すべきである。

この点、同法第17編A(188C、188D)には、本件裁決書(甲9)6頁においても認定されているように、申請者は適用税率(規定税率)の申請にあたり、当該税率が申請者にとって適切でかつガーンジーにとって経済的に最も有利であることなどを記載すること、同申請書を受理した当局は、同申請が所定の要件を全て満たしている場合に、適用税率の記載のある国際課税資格の証明書を発行することができること、当局はその決定について全面的な自由裁量を有しており、その理由を示す必要はなく、申請人は申請の拒絶に対して一切の異議申立てができないことなどが明記されているのである。

このように、申請者は適用税率の申請はできるが、当該税率の決定権は、あくまでもガーンジー税務当局が有している。

他方、同条項には、申請者と当局が、適用税率について、「negotiate」あるいは「agreement」などの記載は全くない。すなわち、ガーンジー所得税法には、申請者とガーンジー税務当局との「交渉」について定めた規定は存在せず、原判決が判示するような「交渉」が、ガーンジー所得税法上の制度として規定されているわけではないのである。

確かに、場合によっては、申請者がガーンジー税務当局との間で、相談等も含めた何らかの「交渉」をすることがあるかもしれないが、それはあくまでも事実上の行為であって、法的な手続ではない。我が国においても、法人や個人が税務署との間で、質問、相談、要請など事実上の「交渉」をすることは多々見られるところであるが、かかる行為が何らかの法的意義を有するものとは考えられていない。

およそ、ある外国税の内容を検討するに当たって、明文の法令上の規定よりも実際の「運用」や「実態」を重視して事実認定することは、「法」よりも「事実」を優先して法を解釈することであり、失当である。

仮に、百歩譲って、ガーンジーの税制の「運用の実態」が原判決の認定するとおりであったとしても、それは単にその「運用」がガーンジー所得税法に従って行われていないというだけであって、そのことから直ちに本件外国税の内容がその「運用の実態」のとおりであるという

ことはできない。本件外国税の内容は、あくまでもガーンジー所得税法の規定により判断すべきである。

したがって、申請者とガーンジー税務当局の「交渉」などという事実上の行為（実際に本件において、そのような「交渉」が行われたか否かも何ら立証されていない。）を主たる理由のひとつとして、本件外国税が「租税」に該当しないなどとする原判決の判断が失当であることは明らかである。

ウ 同(ウ)について

(ア) 4つの税制を選択できるとする点について

原判決は、ガーンジー所得税法において、保険業を営む一定の法人が4つの税制のいずれかを選択することができることについて、次のとおり述べる。

以上のような、ガーンジー島の税制度とその運用の実態に照らせば、ガーンジー島の外国法人¹³は、同一の法人の同一の収入に対して、上記(イ) a の基本的性格を異にする4つの税制のいずれかを選択できるものであるが、納税者にかかる選択を認める税制は、我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、地域振興等の政策目的の実現のために設けられた税軽減措置等の特例の適用を受けるかどうかを納税者の選択にゆだねるといふ種類の税制における調整的な選択制度と同質のものとして理解することは困難である。(33頁)(判断10)

まず、「ガーンジー島の税制度とその運用の実態」についての原判決の事実認定(判断9)が失当であることは前述したとおりである。

また、上記4つの税制は、いずれも、「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」という(原判決のいう)租税の定義を満たしており、何ら基本的性格を異にするものではない。

原判決は、上記4つの税制について、「基本的性格を異にする」と述べるが、何ををもって「基本的性格」とするかとの肝心な点については何ら述べておらず失当である。

また、本件外国税の租税該当性を判断するに当たり、「我が国を含む先進諸国の一般の租税概念」との同質性を求めることは、施行令141条1項の文言に反し、租税法律主義の観点から許されないことは前述したが、それをさておいても、ある税制において、複数の選択肢が存在することは、何ら当該税制の租税該当性を否定するものではないし、我が国の法人税と相容れないものでもない。すなわち、複数の選択肢が存在しているとしても、上述のとおり、各々が租税の要件を満たす以上、何ら租税該当性を否定されるいわれはない。

i フランスにおけるフォルフェ制度

先進諸国であるフランスにおいては、小規模個人事業者の個人所得税及び付加価値税について、フォルフェ制度(協約課税)という、納税義務者と税務行政庁との協議及び相互の見解の一致により課税額が確定する制度が認められていた(添付資料11 F「各国の

¹³ 4つの税制から選択できるのは、外国法人ではなく、ガーンジーに設立された保険業を営む法人であり、この点における原判決の認定は失当である。

租税制度（五訂版）」371頁）。

商工業所得のフォルフェ制度は、1934年に創設され、1999年に廃止されるまで、中小企業者への課税制度として存続した。商工業所得のフォルフェ課税は、租税一般法典302条の3の規定等の法定限度額を超えない限り、納税義務者が求めれば常に適用されるため、納税義務者の権利と理解されている。したがって、法定限度額を下回る商工業利益を持つ納税義務者は、①フォルフェ課税、②簡易課税、又は③実績課税の3つの税制のうち、いずれを受けるかを選択することができる。そして行政庁は、納税義務者との文書による合意に基づきフォルフェ額を査定しなければならない。

すなわち、納税義務者の申告書の提出後、税務行政庁がフォルフェ課税額を通知し、30日以内に納税義務者が回答する。期限内に回答がない場合は同意したものとみなされる。納税義務者が意見書若しくは反対提案を行った場合、税務行政庁はその納税義務者の意見に同意するか不同意かを通知する。なお、税務行政庁と納税者の合意が得られなかった場合は、納税者代表、税務行政庁代表及び裁判官からなる直接税取引高税県委員会がフォルフェ課税額を決定する（吉村典久「フランスにおける租税賦課徴収手続」（添付資料12 専修大学法学研究所紀要25）69頁ないし70頁）

このように、3つの税制の中からの選択が認められ、かつ、課税庁との合意により税額が決定される、上記のフランスの税制は、当然に、「我が国を含む先進諸国の一般の租税概念」にあてはまると言わざるを得ない。

ちなみに、日本が平成元年に消費税を導入した際には、国会においても各国の間接税の制度が比較検討されたが、フランスの付加価値税に関するフォルフェ制度についても検討材料として取り上げられ、国会においてその概要が報告されている。

すなわち、平成元年3月に開催された予算委員会公聴会において、当時中央大学商学部教授であった富岡幸雄氏が、事業者免税点につき言及した中で、「例えば、事業者免税点は三千万ですね（申立人代理人注：消費税導入時における事業者免税点。現在は一千万円）。フランスではフォルフェと称する協定課税制度対象者は年間の税額が実に一千三百五十フラン、私が換算しますと約二万八千七百円です。納税額二万八千七百円の業者だけが免税業者なんですね。・・・」と述べ、日本の消費税の免税点が高いことを指摘した（添付資料13 平成元年3月2日 予算委員会公聴会会議録第2号9頁）。

また、消費税の改正が議論されていた平成2年には、6月15日に開催された「税制問題等に関する調査特別委員会」において、当時大蔵省主税局長であったI氏がフランスの採用している限界控除制度に触れたのに対し、J委員が、「フランスだけですね。付加価値税の元祖の国であるフランスがこれの導入をフォルフェ制度ということによってやっておるわけでございます。・・・」と述べている（添付資料14）。

我が国の国会における上記の議論は、フランスのフォルフェ制度が租税に該当することを当然の前提として行われた議論である。

したがって、原判決の上記「判断10」が誤りであることは明らかである。

さらに、日本における税制を検討しても、連結法人の選択（法4条の2）、措置法に規定する税額の特別控除（措置法42条の4以下）など、結果的に税額を選択できる制度が複数存在していることを指摘することができる。

ii 連結法人

例えば、連結法人の選択について詳述すると、日本の税制においては、平成14年度税制改正時に連結納税制度が導入され、100%親子会社間においては、①それぞれの単体法人について納税を行う、②連結納税制度を選択し、各法人間の損益を通算して納税を行う、の2つの制度からの選択が可能となった。

ここで、法人Aとその100%子会社である法人Bの場合を考えてみる。この場合には、法人Aは法人Bとの連結納税を選択することも可能であるし、従来どおり単体での納税を選択することも可能である（課税庁への事前の申請が必要であることは、ガーンジーにおける国際課税資格と同様である）。連結納税を選択した場合において、もし、法人Bの赤字額（損失金額）が法人Aの黒字額（課税所得金額）より多ければ、法人Aの法人税の負担が皆無になるという可能性もある。

このように、日本の税制においても、「選択肢」は存在し、その選択によって、実効税率が零になるという結果になる場合も存在するのであり、何ら根本的な違いは存在しないのである。

B社のように、カーンジー所得税法に規定する要件を満たす保険会社について、複数の選択肢が認められているとしても、それは我が国における完全支配関係にある法人間の連結法人の選択と同じく、特定の要件を充足したものに対してのみ特典が付与されているものである。よって、そのことによって、我が国の法人税と相容れないものと評することもできない。

iii 青色申告法人の税額控除

また、青色申告法人で措置法の要件を満たすものは、試験研究費の税額控除を受けることができる（措置法42条の4）。ある法人の課税標準が4,000(A)であったとすると、通常納付すべき法人税額は、(A)に30%を乗じた1,200となる。試験研究費の税額控除については、適用を受けるかどうかは法人が任意に選択することができるため、試験研究費の税額控除額が200と計算された場合において、200の税額控除を受けることを選択した法人(X)の税額は、1,200から200を控除した1,000となり、税額控除を受けることを選択しなかった法人(Y)の税額は1,200のままである。そうすると、法人Xの実効税率は、25%（1,000/4,000）となり、法人Yの実効税率30%（1,200/4,000）から軽減されることとなる。

このことは、実質的にみて、X社が、日本の法人税につき、30%ではなく、25%の税率を選択したのと全く同様の結果をもたらしている。つまり、ガーンジーの税法は、日本の税法と比較して、税率自体を選択させるか（ガーンジー）、あるいはそれ以外の要件において選択の幅を与えるか（日本）というように、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に過ぎない。両者は、全く異質なものではなく、納税者の選択により納付すべき税額が異なることがあるという結果をもたらすものとしては、むしろ同一の効果をもたらす、同種の法令であるということができるのである。

iv 沖縄振興特別措置法

更に、沖縄振興特別措置法においては、我が国の特定地域において、ガーンジーにおい

てB社が選択し得たのと同様の方法により、税制を選択し得る制度がある。

すなわち、沖縄振興計画の一環として、平成14年4月より施行された沖縄振興特別措置法により、沖縄県名護市に金融特区の制度が設けられた。同法55条により主務大臣が指定した金融業務特別地区内において、金融業務にかかる事業の用に供する設備の新築等をした法人については、租税特別措置法42条の9の適用、すなわち、機械設備等取得費にかかる法人税の特別控除の適用を受けることができる（沖縄振興特別措置法57条1項）。また、沖縄振興特別措置法56条1項に定める要件を満たす法人の金融業務に係る所得については、租税特別措置法60条の適用、すなわち、所得の35%を損金算入することができる（沖縄振興特別措置法57条2項）（甲43、甲44）。

これらの国税優遇措置については、適用要件を満たす法人であれば、①機械設備等取得費にかかる法人税の特別控除、あるいは②所得の35%の損金算入のいずれを選択することも可能である。

このように、日本国内においても、一定の地域に存する、一定の要件を満たした金融関連企業は、税制面での優遇規定を選択し、その優遇措置を享受することが可能なのである。

v スイスの税制

上記iにおいて、フランスにおけるフォルフェ制度、すなわち3つの税制の中から納税者が選択をすることが可能である、いわゆる「選択肢」が設けられている制度について述べたが、同様の税制は他国においても見られる。例えば、スイスでは州によって法人税率の決定方法が多様であり、各州において①収益率に一定の比率を乗じて決定、②累進税率、③個人所得税の規則を適用、④比例税のいずれかが採用されているが、そのうちアッペンツェル・インナーローデン州では、①及び③の決定方法のいずれかの適用を選択することができる（甲45）。

以上のように、税制の中に納税者による「選択」が設けられた制度は、ガーンジーにおける本件外国税に特異なものではなく、先進諸国においても、また日本においても存在する制度なのである。

さらに、原判決によると、国際課税資格を取得して選択した本件外国税のみならず、ガーンジー所得税法に定める「税」は、全て「租税」には該当しないという結論になってしまう。

そうであるならば、納税者が20%の標準税率を選択し、これを納付した場合にも、「租税」に該当しないことになってしまう。

さらに、納税者が何らの「選択」もしなかった場合は、20%の標準税率が適用される（と思われる）が、その場合にも「租税」でないことになる。

かかる結論が不合理であることは明らかである。

(イ) 税率が「合意」によって決定されているとする点について

また、原判決は、本件外国税の税率について、次のとおり述べる。

そうした税の選択肢の中でも、上記(イ) a ④の国際課税資格の制度は、これを利用するについて、国際課税資格を取得することが必要であり、そのためには、資格申請者が、資格申請書に適用す

べき税率を明記するとともに、当該税率が申請者にとって適しており、ガーンジー島の経済的利益の観点からも妥当な水準であることに関する情報を記載した上、ガーンジー税務当局から資格申請の承認を受けることを要することとされているものの、上記(イ)において認定した諸事実に照らしてみればその実態としては、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。上記のとおり、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、課税に対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ない。(33頁)(判断11)

そもそも、国際課税資格を取得して選択した本件外国税は、納税者の広範な裁量が認められる税ではない。

すなわち、上記判断においても述べられているように、適用税率の申請から承認に至るまでの手続について述べると、申請者は、申請する適用税率が申請者にとって適しており、ガーンジーの経済的利益の観点からも妥当な水準であることの情報を記載した資格申請書を、ガーンジー税務当局に提出し、当局は、申請者に国際課税資格の取得要件が満たされている場合に、資格申請を承認し、資格証明書を発行することとされている。その際、当局は、自由裁量により資格申請を拒絶して、申請者にその旨を通知することができるが、その拒絶理由は一切示す必要はなく、また、申請者はその拒絶に対して一切異議申立てをすることができない。

すなわち、本件外国税は、申請者の適用税率の申請に対し、(納税者ではなく)ガーンジー税務当局が、その適用税率の決定につき全面的な自由裁量を有している税なのである。

前記のとおり、ガーンジー所得税法には、税率が申請者とガーンジー税務当局との間の「合意」によって決定されるなどの規定はなく、このような明文の規定のない「実態」によって本件外国税の内容・性質を論じること自体、法解釈として許されるものではない。

したがって、本件外国税を納税者の選択裁量が広範に認められる税であるとした原判決は失当である。

(5) 小括

以上検討したとおり、本件外国税が「租税」に該当し、法69条1項の「外国法人税」に該当することは明らかである。

従って、本件外国税の外国法人税該当性を否定し、本件更正処分等を適法とした争点③についての原判決の判断には、「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反」(民訴法325条2項)が存する。

3 原判決によると申立人は不当な国際的二重課税を受けること

原判決によると、申立人は、措置法66条の6第1項により、B社の課税対象留保金額がその益金に算入される(合算課税される)一方、同条項の適用があれば本来当然に認められるはずの外国税額控除(措置法66条の7第1項)が認められず、極めて不当な「国際的二重課税」を強いられる結果となる。

本件外国税を外国法人税に該当しないとすると、このような不当な結果が現出するのであり、この点からも、原判決の判断には、「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反」(民訴法325条2項)が存することが明らかである。

以下においては、まず、国際租税法においては、国際的二重課税の排除が最も重要な問題として議論されていること、国際的二重課税の排除の方法としては、国際的にも外国税額控除方式と国外所得免除方式があり、我が国税法は外国税額控除方式を採用していること、及び我が国税法が精緻な外国税額控除方式の諸制度を設けていることを述べた上、原判決によると、申立人は、タックス・ヘイブン対策税制が本来想定している場合よりもはるかに重い税負担を免れず、不当な国際的二重課税を課される結果になることを主張する。

(1) 国際的二重課税の排除

ア 国際的二重課税の発生

経済活動が国境を越えて行われる場合、その活動から生じる所得に対する課税がどのように行われるかは、企業等の経済主体にとって重大な関心事項である。その経済活動に対して複数の国から課税を受けることになると、税引き後の収益率が大きく低下するため、この問題は、そもそもその経済活動を行うかどうかという意思決定に関わる深刻な問題となる。昨今、各企業が、世界規模で生き残りをかけた熾烈な競争を展開している中で、税コストへの関心はこれまで以上に高まりつつある。特に大規模な経済活動を展開している企業の場合はこのことがあてはまる。(添付資料15 藤本哲也「国際租税法」中央経済社、12頁)

例えば、日本の企業が外国に支店を設置して経済活動を行った結果、その国で所得を得たとする。

この所得に対して、日本と外国がともに課税すると、国際的二重課税 (international double taxation) が発生する。

なお、国家が自国の個人や企業の経済活動に対し、あるいは、自国の領域内の経済活動に対してどのように課税権を行使するかという問題は、国際法的には国家の管轄権の問題であり、国内法的には国家による課税権の行使を国民がどの範囲で認めるかという立法政策 (租税政策) の問題である。この点、国際法においては、経済的な結びつきが認められる限り課税管轄を及ぼすことが認められており、国家がその居住者の全世界で得た所得 (全世界所得) に課税することを制約する原則は存在していないとされる。

国家が、その居住者が自国の領域内で行う経済活動から得られる所得のみならず、全世界所得に対して課税権を及ぼすとすれば、その居住者が他国において行う経済活動について、他国の課税権との競合を生じることになる。(添付資料15 前掲藤本13頁)

イ 国際的二重課税の排除は、国際租税法の最も重要な課題の1つであること

国境を越えた経済活動に対して、国内における経済活動よりも重い課税を受けるとすれば、経済活動の主体となる個人や企業は国際的な事業活動を行う意欲を減退させることになる。つまり、これらの意思決定に大きな影響を与えることになる。

一方、課税主体である国家の観点から考えると、確かに、短期的に考えれば、各国が独自に1つの経済活動から課税すれば、それぞれの税収を確保することができる。しかし、このように各国が何らの調整も行わずに課税権を行使すると、上記のとおり複数の国から課税される個人や企業は経済取引そのものを行う意欲を失ってしまう。そうなれば、どこの国でも国境を越えた事業活動が萎縮し、貿易や投資による所得の拡大等のメリットを失うことになる。従って、各国の観点からは、自国の企業が海外進出する際のコストを引き下げ、あるいは企業の間で課

税権を調整することが長期的な相互利益につながる。

こうした調整措置は、国際的経済活動に対する抑止的な効果を減殺するため、法的観点からは、国際的な投資・貿易活動について税制の公平性・中立性を確保する措置としての意義を持つ（添付資料15 前掲藤本15頁）¹⁴。

そこで、国際租税法の分野では、国際的二重課税をどのようにして排除するかが最も重要な問題として議論されてきた（G「租税法（第十二版）」弘文堂 385頁、甲15、90頁）。

ウ 国際的二重課税の排除方法

国際的二重課税を排除するためには、次の2つの方法がある。

① 外国税額控除方式

国家の課税権を属人的に捉えて、自国の国民や法人の所得につき、その源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、そのすべてを課税の対象とする制度（全世界所得課税主義）をとった上で、外国政府に納付した所得税ないし法人税の税額（外国税税額）を自国の所得税ないし法人税の税額から控除する方法。

② 国外所得免除方式

課税権を属地的に捉えて、国外に源泉のある所得を課税の対象から除外する方法。

このうち、外国税額控除方式は、国内に源泉のある所得と国外に源泉のある所得との間の課税の公平の維持に役立つのみでなく、投資や経済活動を国内において行うかそれとも国外において行うかについて税制の中立性を維持することにも役立つ（これを、capital-export neutralityという）。これに対し、国外所得免除方式は、自国の国民や企業が、所得の源泉地国においてその国及び他の国々の国民や企業と同じ条件のもとで競争しうる、という意味での公平及び中立性の維持に役立つ（これを、capital-import neutralityという。）（前掲金子388頁）。

各国は、この2つの方法のいずれか、又はその折衷方式を用いて国際的二重課税を排除している¹⁵。

そして、OECDモデル租税条約（所得と財産に対するモデル租税条約）においても、国際的二重課税の調整方式として、外国税額控除方式と国外所得免除方式が挙げられている（23条(A)、(B)）。OECDモデル租税条約は、先進国間のモデル租税条約であるが、先進国と開発途上国間のモデル租税条約としては、国連モデル租税条約があり、同租税条約においても同様に国際的二重課税の調整方式として外国税額控除方式と国外所得免除方式が挙げられている。

このように、国際的二重課税排除の調整方式としての外国税額控除方式は、戦後の国際経済

¹⁴ 「国際的二重課税の防止は、財、サービスおよび人の自由な移動を鼓舞するうえで有効である。」（添付資料16 木村弘之亮「国際税法」成文堂79頁）

¹⁵ なお、この2つの方法以外にも、③外国税額損金算入方式もあるが、この方式は、「外国に納付した税額に居住地国の税率を乗じた額のみが税額から控除される結果になるため、国際的二重課税を排除するためには不完全な制度である」とされている（添付資料15 前掲藤本18頁）。前掲金子389頁同旨。

体制の発展についての各国の強力な合意に基づくものとして、単なる1国の租税制度以上の国際的な意味合いを持つ制度として理解しなければならない。

かかる外国税額控除方式については、財務省主税局の担当官も、「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」と明言している（添付資料17 品川克己¹⁶「平成13年度税制改正について(1)」租税研究第620号（2001年）68頁、甲49の1、25頁において引用。）。

なお、外国税額控除制度の国際経済制度における意義、国際的合意における所得税の意義、ひいては原判決が憲法98条2項に違反することは、第5.5において後述する。

エ 我が国の税法における二重課税排除の方法

(ア) 外国税額控除方式の採用

国際的二重課税の排除について、我が国の所得税法及び法人税法は、その源泉がどこにあるかを問わず、そのすべてを課税の対象とした上で、外国税額控除方式によって国外源泉所得に対する二重課税を排除することとしている¹⁷（所得税法95条、法69条、81条の15、82条の7）、（前掲金子388頁ないし389頁）。

我が国の外国税額控除制度は、昭和37年の所得税法及び法人税法の改正によって全面的に整備され、今日に至っているが、G・S大学名誉教授は、「この改正は、問題点の入念な整理と検討を基礎として、国際的二重課税の排除をできるだけ推進しようとするものであった。この改正によって、我が国の外国税額控除制度は、国際的二重課税の排除という観点から見て世界的に最も進歩したものとなった、といっても過言ではない。おそらく、今日でも、わが国の制度は、他の国々のそれと比較して進んでいるといつてよいと思われる。」と述べる（甲15、90頁ないし91頁）。

(イ) 外国税額控除の種類

日本の税法における外国税額控除の種類には、直接外国税額控除（法69条1項）、間接外国税額控除（法69条8項、11項）、租税条約に定めるみなし外国税額控除（タックス・スペアリング・クレジット）、及び、外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）の適用がある場合の外国税額控除（措置法66条の7第1項）があるが、各々別の制度として存在するのではなく、直接外国税額控除制度に乗せて、外国法人税、控除限度額、控除対象外国法人税の計算がなされる（添付資料18 赤松晃「国際課税の実務と理論」税務研究会出版社、193頁）。

オ タックス・ヘイブン対策税制に伴う外国税額控除

(ア) 種類

内国法人がタックス・ヘイブン対策税制の適用を受けることによる国際的二重課税を排除

¹⁶ 財務省主税局国際租税課税制専門官（執筆当時）

¹⁷ もっとも、外国税額を必要経費ないし損金に算入する方法も選択的に認められている（所得税法46条、法人税法41条、81条の8、82条の3）が、通常は外国税額控除方式を利用した方が納税者にとって有利であるため、一般に外国税額控除方式が用いられている。（金子389頁）

する制度としては、以下に述べる①課税対象留保金額に係る直接外国税額控除（措置法66条の7第1項）、②利益の配当等に係る間接外国税額控除（法69条8項）、③支払配当の控除の制限に係る課税対象留保金額の控除（措置法66条の6第1項、措置法施行令39条の16第2項）、及び、④特定外国子会社等に課税済配当等が生じた場合における、過去10年間に益金算入された課税済留保金額の損金算入（措置法66条の8第1項）がある（添付資料18 前掲赤松242頁ないし243頁）。

(イ) 課税対象留保金額に係る直接外国税額控除

以上のように、我が国の税法においては、国際的二重課税排除の方法としては、外国税額控除方式が採用され、具体的には前述のような複数の制度が精緻に設けられている。

本件で問題となる課税対象留保金額に係る直接外国税額控除（措置法66条の7第1項）も、このような国際的二重課税排除のための諸制度のうちの1つと位置づけられている。

課税対象留保金額に係る直接外国税額控除を定める措置法66条の7第1項は、前条1項各号に掲げる内国法人が同項の規定により合算課税を受ける場合には、当該内国法人に係る特定外国子会社等の所得に対して課される外国法人税の額のうち当該特定外国子会社等の課税対象留保金額に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額は、政令で定めるところにより、当該内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみなして、法69条に規定する外国税額控除を適用すると規定する。

この規定の趣旨は次のようなものである。

「DHCコンメンタール法人税法」第9巻5082頁

「タックス・ヘイブン立法は、我が国の企業が、タックス・ヘイブンに所在する子会社等を利用して行う租税回避行為に対処するものであり、法律的には我が国の企業とは別の独立した人格を有する特定外国子会社等のうち一定の条件を満たすものの留保所得を、その株主たる居住者又は内国法人の所得に合算して課税するものである。

このように別人格の法人の所得を合算して我が国で課税を行う場合には、その合算の対象となる所得に対してすでに特定外国子会社等の所在地国等において税が課されていれば、同一所得に対し外国の税と我が国の税とが二重に課されることになる。

このような二重課税を調整するために、特定外国子会社等の所得に対して課された税のうち、合算課税が行われる内国法人の課税対象留保金額に対応する部分の金額を当該内国法人が納付した外国法人税額とみなして、法第69条に規定する外国税額控除を適用するものである。」

このように、措置法66条の6第1項により内国法人が特定外国子会社等の合算課税を受ける場合には、所得も合算するのであるから、その外国子会社が現地国において低率であるにせよ課税されて外国法人税があるときは、合算課税のいわば「見合い」として、これを親会社であるその内国法人の外国法人税とみなして、内国法人の外国税額控除の対象とするものとしているのである。

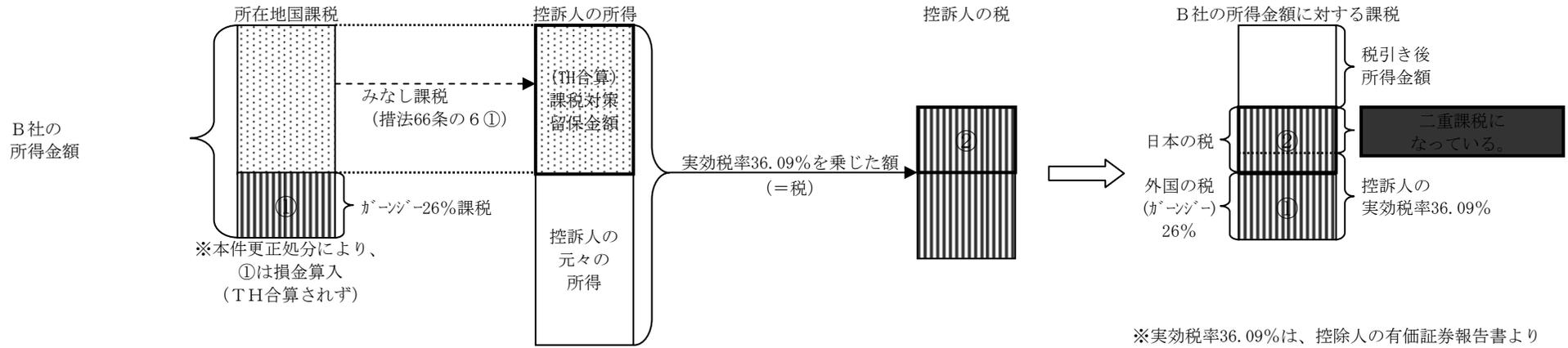
(2) 原判決の不当性

ところが、原判決によると、措置法66条の6第1項により、B社の課税対象留保金額に相当

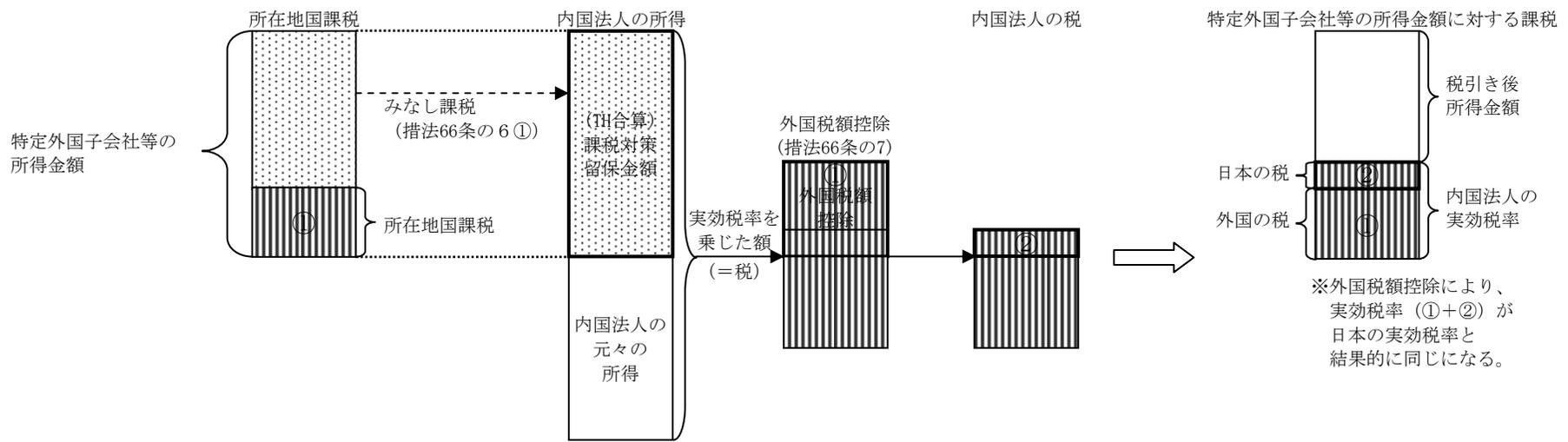
する金額が原告の収益の額に合算される一方、本来であれば、それと「見合い」で当然に認められるべき措置法66条の7第1項による外国税額控除が認められず、申立人は、本来、タックス・ヘイブン対策税制が予定していない二重課税を負担し、タックス・ヘイブン対策税制が適用される通常の場合よりも多額な課税を受けるという極めて不都合な結果を招来してしまうのである。これを図示すると別紙図(次頁)のとおりであり、原判決の結論の不公平さは一目瞭然である。

※TH=タックスヘイブン対策税制

THあり・外国税額控除なし
(Bの場合)



THあり・外国税額控除あり
(通常の場合)



同図表を以下、具体的に例を挙げて説明する。

例えば、申立人（内国法人）の子会社が所在する国又は地域が、法人の所得を課税標準として、

- ① 20パーセントの税率で課税する場合（図の下段、THあり・外税控除ありの事例に相当する。）
- ② 選択でなく、26パーセントの税率で課税する場合
- ③ 0パーセント超～30パーセントのうち、20パーセントを選択した場合
- ④ 0パーセント超～30パーセントのうち、26パーセントを選択した場合（図の上段、THあり・外税控除なしの事例に相当する。）

の4つのケースを想定して、比較する。ただし、いずれの場合も、子会社は措置法66条の6第3項に規定する適用除外要件を充足していないものとする。

- ① 20パーセントの税率で課税する場合

税率が20パーセントであるから、措置法66条の6第1項が適用される。しかし、20パーセントは外国法人税が課されることから、子会社の所得の100パーセントが申立人の所得金額に加算したうえで、同法66条の7の規定に基づき、我が国の実効税率（申立人の我が国における実効税率36.09パーセントを使用する。以下同じ。）から当該外国法人税が控除され、 $36.09 - 20 = 16.09$ パーセントがわが国の法人税として、同法66条の6第1項により課されることになる。

したがって、子会社の所得を課税標準として、20パーセント（外国）+16.09パーセント（日本）で、合計36.09パーセントの税率で課されることになる。

- ② 選択でなく、26パーセントの税率で課税する場合

税率が26パーセントであるから、措置法66条の6第1項は適用されない。したがって、子会社の所得を課税標準として、26パーセント（外国）だけ課されることになる。

なお、このケースにおいては、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件を充足せず、我が国の税率と外国で納付した26パーセントの税率との差額に相当する部分の税額を節税ないし回避できる結果となることを、措置法66条の6第1項は認めている。

- ③ 0パーセント超～30パーセントのうち20パーセントを選択した場合

税率が25パーセント以下であるか否かにかかわらず、原判決によれば、「租税」ないし「外国法人税」に該当しないことから、措置法66条の6第1項が適用され、20パーセントについて措置法66条の7の外国税額控除の適用もない。そして、その実質から、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されて、（理由は不明だが、損金に算入され、子会社の課税対象留保金額から控除されて）子会社の所得の100パーセントから20パーセントを控除した80パーセントを申立人の所得金額に加算したうえで、我が国の実効税率36.09パーセントで課税されるから、 $80 \text{パーセント} \times 36.09 \text{パーセント} = 28.87 \text{パーセント}$ が我が国の法人税として課される。

したがって、子会社の所得を課税標準として、 $20 + 28.87 = 48.87$ パーセントの税率で、課税ないし一定の負担が求められる。

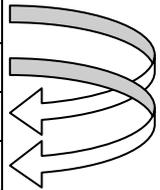
④ 0パーセント超～30パーセントのうち、26パーセントを選択した場合

26パーセントを選択した場合も③と同様に、措置法66条の6第1項が適用され、26パーセントについて措置法66条の7の外国税額控除の適用もない。そして、子会社の所得の100パーセントから26パーセントを控除した74パーセントを申立人の所得金額に加算したうえで、我が国の実効税率36.09パーセントで課税されるから、74パーセント×36.09パーセント=26.70パーセントが我が国の法人税として課される。

したがって、子会社の所得を課税標準として、26+26.70=52.70パーセントの税率で、課税ないし一定の負担が求められる。

上記①ないし④の税率を一覧表にすると、次のとおりである。

ケース	外国又は地域	日本	合計
①	20%	16.09%	36.09%
②	26%	なし	26%
③	20%	28.87%	48.87%
④	26%	26.70%	52.70%



外国又は地域で課される税率が20パーセントの場合(①と③)と26パーセントの場合(②と④)をそれぞれ比較すると、所得を課税標準として課される率が、前者では約1.5倍、後者では約2倍と大きく異なる結果となる。

このような原判決の結論は、国際的経済活動に対する障害を取り除き、投資や経済活動に対する税制の中立性を維持する(前掲金子388頁)という国際的二重課税排除のための国際社会、及び我が国の施策、租税条約、立法に真っ向から反するものである。

(3) 原判決に対する反論

ア この点につき、原判決は次のように判示する。

被控訴人は、本件各更正処分(合算課税)をするに当たっては、B社の所得の金額の計算上、本件外国税の額については、現に一定の経済的負担を負っていることを考慮し、これを損金の額に算入したところで課税対象留保金額を計算していることが認められる。したがって、本件において、実質的にみても不当な二重課税と評価すべき事態は生じていないというべきである。(36頁ないし37頁)(判断17)

(ア) 損金算入されていることをもって、「不当な二重課税と評価すべき事態は生じていない」とは言えないこと

しかし、前述したところからも明らかなように、原判決の上記判示は、国際租税法における国際的二重課税の意義、調整(排除)の方法、その重要性を正解しないものであり、失当である。

すなわち、前述したように、OECDモデル租税条約においても国際的二重課税の調整方法として外国税額控除方式と国外所得免除方式が挙げられ(23条(A)、(B))、外国税額控除方式は、全世界所得主義をとった上で、「外国政府に納付した所得税ないし法人税(外国税額)」を自国の所得税ないし法人税の税額から控除する方法であり、外国税額を損金算入したことをもって、「二重課税と評価すべき事態は生じていない」などとは到底言えない。

この点、外国税額損金算入方式について、「外国に納付した税額に居住地国の税率を乗じた額のみが税額から控除される結果になるため、国際的二重課税を排除するためには不完全な制度である」と指摘されているところである（添付資料15 前掲藤本18頁、前掲金子389頁も同旨）。

実際にも、申立人にとっては、本件外国税を課税対象留保金額の計算に当たり、損金の額に算入するよりも措置法66条の7第1項により外国税額控除される方がはるかに有利であり（納付税額が少なくなる）、本件では、明らかに「実質的に不当な二重課税」が生じている。

(イ) 原判決によれば、本件外国税が損金算入されることの説明がつかないこと

また、仮に原判決の判示するように本件外国税が外国法人税に該当しないのであれば、そもそも申立人には「国際的二重課税」は生じていないはずであり、本件各更正処分において、本件外国税の額をB社の所得の計算上、損金に算入する必要はないはずであるところ、この損金算入を説明するために、本件外国税の額につき、「一定の経済的負担」などという極めて不明確な概念でしか説明することができないことこそ、原判決の論理が破綻していることを如実に表している。

すなわち、損金の意義について、法22条3項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする」と規定し、①「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これに準ずる原価の額」、②「①に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く）の額」、及び、③「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」の3つを掲げているが、そもそも原判決の判示する「一定の経済的負担」が上記の①ないし③のいずれに該当するのか不明であるし、本件外国税は、B社の原価、販売費、一般管理費その他の費用、損失のいずれに該当するものでもない。

この点、相手方は、平成17年7月29日付け被告準備書面(3)18頁において、本件外国税は、「ガーンジーという国に対するいわば寄附金の本質を有するものというべきである」と主張している（その後、相手方は、この主張を撤回し、本件外国税の性質を「一定の経済的負担」と主張した。）。

しかし、寄附金とは、その名義のいかんを問わず、金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与のことであるが（法37条7項）、本件では、B社もガーンジー政府もガーンジー所得税法に基づき「税」として納付し徴収していることは明らかであり、本件外国税を寄附金、すなわち金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与と解することは当事者の意思に反すること著しい。

なお、原判決は、本件外国税の性質について、「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」とする（原判決34頁）。

しかし、第5.2(2)オ(ウ)で前述したように、租税の特性の1つである「非対価性」を有しないもの（対価性を有するもの）の例として挙げられているのは、各種の使用料・手数料・特許料等であり（前掲金子9頁）、「タックス・ヘイブン税制の適用を回避させるという

サービスの提供に対する対価ないし一定の負担」などという法令の根拠もない不明確・あいまいなものはそもそも「対価」として想定されていない。

イ さらに、原判決は上記の（判断17）に続けて次のように判示する。

控訴人主張のとおり、B社が20%の標準税率課税を選択した場合、外国税額控除の可否について控訴人主張のような相違が生じるか否かは、その標準税率による税が外国法人税に該当するか否かにかかわるのであり、仮に外国法人税に該当すると解されれば、控訴人主張のとおり相違が生じるが、そうでなければ相違は生じないというだけのことであり、いずれにしても控訴人の主張のような不自然な結果が生じることはないというべきである。（37頁）（判断18）

しかし、かかる判断はもはや詭弁としか言いようがない。

まず、当該判断自体が論理破綻を来している。すなわち、原判決自身、B社が、20%の標準税率を選択した場合、「仮に外国法人税に該当すると解されれば、控訴人主張のとおり相違が生じるが」とし、B社が20パーセントの標準税率と26パーセントの税率を選択した場合で、外国税額控除の適用が一方では認められ、他方では認められないという不自然な結果が生じることを認めながら、そのすぐ後で、「いずれにしても控訴人主張のような不自然な結果が生じることはない」と断じており、論理が矛盾している。

また、前述したように、原判決は、①「ガー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、上記(イ) aの基本的性格を異にする4つの税制のいずれかを選択できるものであるが、納税者にかかる選択を認める税制は、我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」（33頁、判断10）、②「本件外国税は、・・・課税に対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ない」（33頁、判断11）ものであり、③「そうすると、ガーンジーの上記『法人税』税制は、我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ず、・・・ガーンジー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ための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」（33頁ないし34頁、判断12）、④「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」（34頁、判断13）と述べているのであり、原判決は、「ガーンジーにおいて徴収される『税』なるもの」はいずれも「租税」には該当しないと判断しているのである。

従って、「B社が20%の標準税率課税を選択した場合、外国税額控除の可否について控訴人主張のような相違が生じるか否かは、その標準税率による税が外国法人税に該当するか否かにかかわる」などと述べること自体、上記の自らの判断に矛盾しているのである。

4 原判決は憲法84条（租税法律主義）に反すること

(1) 法人税法施行令141条1項の定め

「外国法人税」につき、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をいう」と規定し、これを受けて、施行令141条1項は、次のように規定している。

法第69条第1項（外国税額の控除）に規定する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（以下この款において「外国法人税」とする）。

かかる条文構造及び規定振りからすれば、「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」（法69条1項）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、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、そのことを明確にするために、施行令141条1項において、「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」と規定したものである。

以下に述べるように、原判決は、本件外国税について、明文の規定のない要件を付加して、その外国法人税該当性を判断しているが、かかる判断は、申立人の予測可能性及び法的安定性を害すること著しく、憲法84条が要請する租税法律主義に反することが明らかである。

(2) 租税法律主義の意義と機能

租税法律主義は、租税法の全体を支配する基本原則である。すなわち、「租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない。換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。この原則を租税法律主義という。・・・歴史的に見ると、租税法律主義は、近代法治国家の確立の上で、先導的・中核的役割を果たしてきた。

すなわち、近代以前の国家においては、封建領主や絶対君主が戦費の調達や個人的欲望の満足のために恣意的な課税を行うことが多かったため、勃興しつつあった市民階級のそれに対する抵抗が徐々に実を結び、「代表なければ課税なし」という思想の下に、課税権は国民の同意、すなわち国民代表議会の制定する法律の根拠に基づくことなしには行使できないという憲法原理が成立することになったのであるが、この意味における租税法律主義が法治主義一般の確立に大きな影響を与えたのである」（前掲金子 65頁ないし66頁）。

このように、租税法律主義は、歴史的・沿革的には、行政権の担い手たる国王による恣意的課税から国民を保護することを目的としたが、現代の取引社会においては、さらに、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることにその重要な機能がある。

この点、前掲金子「租税法（第十二版）」では、次のように記述されている。

「今日では、租税は、国民の経済生活のあらゆる局面に関係をもっているから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をもなしえない。むしろ租税の問題は、多くの経済取引において、考慮すべき最も重要なファクターであり、合理的経済人であるならばその意思決定の中に租税の問題を組み込むはずである。その意味では、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかが、あらかじめ法律の中で明確にされていることが好ましい。従って、租税法律主義は、単にその歴史的沿革や憲法思想史的意義に照らしてのみでなく、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果（タックス・エフェクト）について十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内容を与えられなければならない。」

このように、現在では、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることを重要な機能とする租税法律主義の内容としては、一般に、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合

法性原則」及び「手続的保障原則」の4つが挙げられる。このうち、課税要件法定主義とは、刑法における罪刑法定主義になぞらえて作られた原則で、課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならないことを意味する。また、課税要件明確主義とは、法律又はその委任のもとに政令や省令において課税要件及び租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないことを意味する。

(3) 原判決の判断

原判決が、本件外国税は法69条1項の外国法人税には該当しないとする理由は、概要以下のとおりである。

①「本件外国税が外国法人税に当たるかどうかは、法人税法施行令141条1項等の規定に照らして判断するほかないところ、上記の各規定が「税」という概念によって控除の対象を限定しようとしていることも明らかなのであるから、結局、上記各規定は、我が国を含め先進諸国で通用している一般的な租税概念を前提とし、そのうち、『法人税』、『法人の所得を課税標準として課される税』に相当するものをいうと解するのが相当である。このように解さなければ、外国税額控除の可否は全面的に外国の税制に依存することになって、納税者間の平等ないし税制の中立性の維持が不可能になり、我が国の財政主権が損なわれる結果となるが、そのような結果が容認できないことは明らかである。(30頁)(判断5)

②「以上のような、ガンジーの税制度とその運用の実態に照らせば、ガンジーの外国法人は、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4つの税制のいずれかを選択できるものであるが、納税者にかかる選択を認める税制は、我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、地域振興等の政策目的の実現のために設けられた税軽減措置等の特例の適用を受けるかどうかを納税者の選択にゆだねるとい種類の税制における調整的な選択制度と同質なものとして理解することは困難である。」(33頁)(判断10)

③「こうした税の選択肢の中でも、上記・・・の国際課税資格の制度は、これを利用するについて、国際課税資格を取得することが必要であり、そのためには、資格申請者が、資格申請書に適用すべき税率を明記するとともに、当該税率が申請者にとって適しており、ガンジーの経済的利益の観点からも妥当な水準であることに関する情報を記載した上、ガンジー税務当局から資格申請の承認を受けることを要することとされているものの、その実態としては、0ないし30%という枠の中で、申請者である法人とガ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。上記のとおり、本件外国税は、税率という重要な課税要件が、納税者とガ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、課税に対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ない。」(33頁)(判断11)

④「そうすると、ガンジーの上記『法人税』税制は、我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ず、上記税制の実態に照らせば、ガンジーにおいて上記のような「税制」が選択されているのは、外国法人に対し、

本国におけるタックス・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、ガーンジー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ための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。」(33頁ないし34ページ)(判断12)

⑤「そして、上記(イ) a④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ーンジー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、我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になり、我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。」(判断13)

以上の①ないし⑤の各判示部分は、いずれも事実誤認を含み、理論的にも破綻しているが、それをさておいても、上記判示によれば、原判決は、ある外国税が法69条1項の外国法人税に該当するための「要件」として、①我が国を含め先進諸国で通用している租税概念を前提とし、「法人税」、「法人の所得を課税標準として課される税」に相当すること、②同一法人の同一の収入に対して、基本的性質を異にする税制のいずれかの選択を認めるものでないこと、③税率が納税者との合意により決定されるものでないこと、④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ないことを要求し、原判決は、外国法人税の要件として、施行令141条1項には明記されていない要件を付加するものであるといえる。

しかし、上記の施行令141条1項の文言からは、以上の①ないし④のような要件を読み取ることが到底不可能であり、納税者の予測可能性及び法的安定性を害すること著しいと言わざるを得ない。

(4) OECDによって有害な税と指定されていたのに、平成13年度税制改正で明文化されていないこと

ガーンジーは、平成12年にOECDにより有害税制を有する国・地域に指定されていたが、その後の平成13年度税制改正において、本件外国税のような「税率を選択することができる税」及び「税率等が交渉可能な税」は、施行令141条3項各号にはあえて新設されず、外国法人税に含まれないとの立法はなされなかった。このことから、立法担当者が、このような税を、外国法人税に含まれないとは考えていなかったことは明らかである。

仮に、本件外国税が、OECDが指定するような「有害な」税制であるのであれば、これに対する対応は立法によって図られるべきである。事実、イギリスは、以下に述べるとおり、ガーンジーにおける選択税制に対して、ガーンジーとの租税協定を改正するとともに、国内法としてはデザイナー・レート・タックス規定を設け、立法によって「有害な」税制に対処した。

イギリスのデザイナー・レート・タックス規定は、(a)法人をして、支払税額に対し重要な支配を法人に対し可能ならしめるように設計されていると「委員会」で判断されること、及び(b)

委員会により定められた規則で特定されていること（乙20 2枚目、下線は申立人代理人による。）と、明確に定められている。すなわち、(a)に該当する税制が、(b)の「規則」によって限定列挙されてはじめて、当該税制はデザイナー・レート・タックス規定に該当することになり、イギリス法上、軽課税が課されるものと解釈されることになるのである。ちなみに、この定義には、「税率を選択できる」などという文言は一切使用されていない。

そして、当該規定に該当する税制を特定する規則が、制定法文書2000 No3158（乙20 3枚目、訳文は4枚目）である。この規則第3項(a)に「ガーンジー所得税法17A」と規定されることで初めて、ガーンジー所得税法がデザイナー・レート・タックス規定に該当することが明らかになるのである。例え、当該規則に限定列挙されていない他の国の法制が、「法人をして支払税額に対し重要な支配を法人に対し可能ならしめるように設計されていると『委員会』で判断され」たとしても、(b)の規則で特定されない限りは、当該国に関連会社を持つイギリス法人がタックス・ヘイブンの課税を受けることはありえない。

これに対し、日本の法人税法は、施行令141条において、外国法人税を「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」と定義している。そして、第2項で外国法人税に含まれるものを、第3項で外国法人税に含まれないものを定めているが、当該規定には、本件外国税が外国法人税に当たらない旨の定義はなされていない。

また、英国法人のガーンジーにおける子会社（以下、「ガーンジー子会社」という。）が支払った法人所得税は、タックス・ヘイブン税制の適用を受けることになると同時に、イギリスにおいて外国税額控除の適用を受けることができる。

デザイナー・レート・タックス制度により、ガーンジー子会社は、Controlled Foreign Companies（支配管理下にある外国法人、日本における「特定外国子会社等」に相当する法人をいう。）に該当することとなるが、現地において支払われた税のうち、間接税や保険料に対する税以外の、法人の所得に対して課された税（つまり、本件外国税も当然に含まれる。）については、本国での税と現地における税の二重課税排除の観点から、原則として、外国税額控除の適用を受けることができる。

さらに、第5. 2(2)ケにおいて述べたように、イギリスとガーンジーとの租税協定の9A条において、ガーンジー子会社が国際課税資格を取得している法人の場合には、標準税率である20%以上の税率で課税されている法人であれば、外国税額控除が可能である旨規定されている（甲31）。

つまり、イギリスにおいては、標準税率以上の税率の承認を受けた、ガーンジー子会社が支払った税を軽課税とみなす代わりに、過大な税負担が課されないよう、外国税額控除が認められているのである。

(5) 原判決に対する反論

租税法律主義に反するとの申立人の主張に対し、原判決は、次のように判示する。

本件外国税が外国法人税に該当するか否かは、外国税額控除制度、タックス・ヘイブン対策税制の趣旨目的を踏まえ、法人税法施行令141条1項等の規定に照らして合理的に解釈するほかないのであって、その解釈の結果、本件外国税が外国法人税に該当しないと判断される以上、これをもって、納税者の予測可能性を損ない、租税法律主義に反するということはできない。（38頁）（判断20）

しかし、租税法は侵害規範（Eingriffsnorm）であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことは、いうまでもない（前掲金子100頁）。

施行令141条1項は、次のように、外国法人税の意義を規定している。

法第69条第1項（外国税額の控除）に規定する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（以下この款において「外国法人税」とする）。

かかる規定の文理からすれば、前述したように、外国法人税の要件としては、①外国の法令を根拠として「所得を課税標準として課税されたもの」であること、②「租税」であることの2つが規定されていることは、同条項の文理から明らかであり、規定の趣旨目的を考慮して、拡張解釈や類推解釈を行う必要性は見出しがたい。

そして、仮に原判決が述べるように、外国税外国控除制度、タックス・ヘイブン対策税制の趣旨目的を踏まえても、本件外国税が外国法人税に該当しないと判断が導かれる余地はなく、明文の規定のない要件を独自に創造して「外国法人税」該当性を判断せんとする原判決の判断が、納税者の予測可能性を害し、租税法律主義に反することは明らかである。

(6) 小括

以上のとおり、原判決は、租税法律主義を定める憲法84条に反しており、この点からも、本件には、「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反」（民訴法325条2項）が存する。

5 原判決は「確立された国際法規の遵守」を定める憲法98条2項に違反すること¹⁸

本件各処分は、いわゆるタックス・ヘイブン税制の適用の是非が問題となったものであるが、租税特別措置法は、タックス・ヘイブン税制の適用の判定において問題となる「外国法人税」の定義を、法人税法69条に全面的に委ねている。

法69条は、外国税額控除に関する規定であり、同条1項は、外国法人税について、「外国の法令によって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。」と定義するとともに、内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合、一定の要件のもと、その外国法人税の額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する旨を定めている。

そのため、外国法人税の意義については、外国税額控除制度の意義に遡って考察する必要がある。

そこで以下、外国税額控除制度が、国際貿易における二重課税の排除の必要性から国際社会において重要な位置を占める制度であることについてまず論じ、次に、かかる二重課税の排除を含む、国際租税の主要なルールを国際社会に適用するために、各国の税制を調整するため国際租税法という法学領域があり、我が国の外国税額控除制度、法69条1項の「外国法人税」の意義についても、

¹⁸ 以下5における主張は、K弁護士（P学会理事（日本国）、Q会税制委員会委員）の鑑定意見書（添付資料19）第一部による。

かかる国際租税法領域の考え方と整合するよう解釈する必要があることについて述べる。

そして、国際租税法においては、国際的に課税権を認められた主権国家ないし管轄地域の政府（なお、英国王室直轄の王領であるガンジーにあるガンジー政府はこれに該当する）が、その法令によって「税」としているものは税である、ということは確立されており、日本国が、これを「税ではない」と見なすことは、国際慣習法に違反すること、B社がガンジー政府に対して納付した税は、国際租税法の観点から見て法人所得税に該当することは明らかであって、これに反する解釈は、やはり国際慣習法に違反することを明らかにして、原判決が憲法98条2項に違反することを明らかにする。

(1) 外国税額控除制度の国際経済における意義

ア 国際経済体制における国際貿易発展の意義

戦後における国際社会の経済復興の努力の中において、国際貿易が発展することが国際経済の発展に必須であるという合意が、強固に形成されて来ている。

これは戦前における列強によるブロック経済化が、国際経済の発展に大きな障害となったことを、非常に苦い経験として踏まえていることも大きいし、国際経済学、なかんずく国際貿易論の理論的帰結である「自由貿易の利益」¹⁹によって導かれるものでもある。

かかる苦い経験と、自由貿易の利益という理論的根拠の2つに支えられて、国際経済のレジームにおいては、クロス・ボーダーの経済取引（国境を越える取引）に対する障害を除去し、国際貿易の発展に向けて、間断なき努力が続けられてきた。

第2次世界大戦が終了して間もなく、いわゆるブレトン・ウッズ体制の一環としてGATTが発足して、これによる関税及び非関税障壁の除去の努力が始まったことは良く知られているところである。

その後、GATTはWTOへと発展し、今なお、関税及び非関税障壁の除去の努力は、ドーハ・ラウンド等の形をとって粘り強く続けられているところである。

GATT・WTOのように顕著には知られていないところではあるが、国際租税法の領域においても、全く同様の努力が積み重ねられて来たところである。

より具体的に述べれば、各国間の税制の相違が、クロス・ボーダーの経済取引に対する二重課税をもたらしており、このことが国際貿易の発展にとって障害になっているということが、まずスターティング・ポイントとして認識されなければならない。そうすると、クロス・ボーダーの経済取引に対する二重課税を排除するということが最初のかつ最優先の課題として現れることになり、この課題を克服するため、各国が協力するという合意が形成されることになる。

¹⁹ 「自由貿易の利益」とは、「貿易利益定理」とも言うが、この定理の意味内容は、貿易（広くはクロス・ボーダーの経済取引）が行われることは、国境の両側の国のそれぞれにとって経済的利益をもたらす、ということである。しかも、かかる自由貿易の利益は、一方にとってのみの利益であって他方にとっては不利益であるということではなくて、必ず両当事者にとってプラスの利益をもたらすものである。

かかる「自由貿易の利益」を巡る理論は、古くは19世紀のリカードにも遡り、これは、国際貿易論の理論の最重要かつ基幹となる定理であって、何人たりといえどもこの定理そのものを否定することがない。

学問的發展に従って、基幹となる理論の変遷の激しい経済学の領域において、かかる国際経済学の領域の1分野としての国際貿易論の基幹をなしているこの定理の安定性には、一種の珍しささえ認められているところである。

イ 二重課税の排除の必要性についての国際的認識

この二重課税の排除の任に当たっているのが、先進諸国間ではOECD租税委員会であり、その成果がOECDモデル租税条約（現行最新版は2005年版）として結実している。

また、より一般的には国際連合（以下、「国連」という。）の経済社会理事会（ECOSOC）であり、その成果が1980年の国連モデル租税条約として結実している。

OECDは、先進国クラブであるという位置づけであるので、OECDモデル租税条約は先進国間のモデル租税条約として機能しており、先進国と開発途上国間との間では、国連モデル租税条約が、その機能を果たしている。

今では、2000を超える2国間租税条約のネットワークが作り上げられているが、そのいずれにおいても、ほぼOECD及び国連のモデル租税条約に従って、国際的二重課税の排除が取り決められている。

ウ 二重課税の排除の技術的方法

OECD及び国連のモデル租税条約では、二重課税の排除の方式として、

A 国外所得免除方式

B 外国税額控除方式

の2つを認めている（いずれのモデル租税条約においても23条である。）。このように2つの方式が認められたのは、国外源泉所得についての課税の方式については、国外所得免除方式と全世界所得課税方式との2つの方式があることが、その背景にある。

国外所得免除方式は、納税義務者が国外で稼得した所得（国外源泉所得）については、本国では所得税の課税をしないという課税の方式であり、ヨーロッパの一部の国等に認められる²⁰。

この方式によれば、国際貿易によって得られた利益に対して国境の両側のそれぞれの国家から二重に課税を受けるということは、基本的に排除されるので、国外源泉所得について二重課税が生じることはない。

ところが、納税義務者が国外で稼得した所得にも課税するという全世界所得課税方式を採用する場合（日本や米国はこれに該当する。）、納税義務者は、その国外源泉所得については、源泉地国と本国とで二重の課税に服することになる。そこでかかる二重課税を排除する方法として、本国における所得課税に際しては、外国で納付した所得税額を本国の所得課税の税額から控除するということが必要となる。これが外国税額控除制度である。

エ 外国税額控除制度の意義

このように見てくると、外国税額控除制度の意義は、上記において既に述べたような、クロス・ボーダーの経済取引についての障害を除去しなければならないという、歴史的経験と理論的背景を持った国際的合意を強固な基盤とする制度であることが理解される。

およそ一般に税制には、制度の標準的ないし基準的な構造（これを*normative tax structure*と言う。）があり、それから乖離して特別の政策目的に資する政策

²⁰ 近時、英国及びニュージーランドが国外所得免除方式による課税を検討しているところでもあり（タックス・ヘイブン税制の強化とセットになっている。）、必ずしも軽視すべきではないが、本書の目的からは逸脱しているのでこれ以上は論じない。

手段がある²¹。

外国税額控除制度は、かかる分類に従えば、上記において述べた国際的合意に基づく必須の制度であるという理由によって、基準的な構造（*normative tax structure*）に属するものである。

外国税額控除制度は、従って、何ら特別な政策手段でもなければ、政府による「恩恵的措置」等ということはない。

外国税額控除制度には、このような国際経済体制に関する国際的合意が基盤として存在する以上、日本の法人税法に規定された外国税額控除制度も、単なる一国の租税制度としてではなく、国際的な意味合いを持つ制度として理解することが先決である²²。

(2)で述べるとおり、法69条に規定する外国税額控除制度の適用にあたっては、外国法人税（外国の法令によって課される法人税に相当する税）ないし「税」とは何か、を検討することが必要になる。このことは、OECD及び国連の各モデル租税条約23条の適用にあたって、同様に「*income which may be taxed*（租税が課される所得）」ないし「*tax*（租税）」とは何か、検討する必要があることと同じであり、その検討、解釈、適用にあたっては、安易に考えることは許されず、そのバック・グラウンドにある外国税額控除制度の国際的な意義、そして、外国税額控除制度を含む国際租税の主要なルールを国際社会に適用するため、各国の税制を調整するためのルールである国際租税法の内容を勘案しなければならない。

(2) 国際租税法の必然性及び困難性の淵源

ア (1)で外国税額控除制度の国際経済社会における意義について述べ、かかる外国税額控除（二重課税の排除）の問題は、クロス・ボーダーの国際取引が行われることによって必然的に生じる問題であることを論証した。

イ ところで税制は、一国の主権に属するので、各国はそれぞれに独自の税制を有する。クロス・ボーダーの取引が行われる場合に、国境の両側でそれぞれに異なる税制となっているのが、通常である。

そうすると、クロス・ボーダーの取引が行われる限り、ほとんど必ず両国間の税制の相違が、当該取引に対する租税法の適用の実際における矛盾極端となって現れる。

そこに各国ごとに異なっている租税制度の間の調整を図る必要が出てくるのであり、これが国際租税法という法領域が存在する必然性の淵源である。すなわち、国際租税法は、開放経済、すなわちクロス・ボーダーの経済取引（国境を越える取引）が生じる経済においてはじめて成

²¹ この区別を概念として整理したのは、T大学のN教授（当時）である（N教授は、G・S大学名誉教授のT大学留学時における指導教官である。）。

N教授の論じるところは、本来は、特定の政策目的を達成しようとしてノーマティブな租税構造から乖離した特別措置を講じると、本来の政策目的の対象外の納税義務者にも恩恵が及んでしまうので、税制はそのような目的に使用すべきでなく、補助金という予算措置によるべきである、というところにある。特定の政策目的について税制を使用する場合には、税制という形式によって歳出の代替をしているのであるから、これを租税歳出（*tax expenditure*）という概念によって括った上で、批判を加えたわけである。

²² 地裁判決によると、国は、外国税額控除制度を「恩恵的措置」であるなどと主張しているようであるが、そのような制度でないことは既に明らかであろう。

立する法領域である。

ウ しかしながら、税制は一国の主権に属する事柄であり、複数国間の税制の相違を調整していくことは至難の技である²³。これが国際租税法という法領域の適用性の困難さの淵源である。

エ 経済のグローバル化とボーダーレス・エコノミーという言葉で示されるように、現代の国際経済社会においては、恒常的に、ヒト・カネ・財貨・サービス・技術・情報が、国境を越えて移動している。従って、クロス・ボーダー取引における各国間の課税権の調整は必須であり、国際租税法の領域の理論体系もこのような国際経済の現実に従って、その重要性が日毎に増している。

オ 国際租税法は、かかる国家間の課税権の調整を目指して日常的な努力が払われた結果として成立しており、またその必要性・重要性に鑑みて日常的に進化し、その結果として、いくつかの基本的原理や考え方については、強固な国際的合意が成立している。

これらの基本的原理や考え方は、国際社会に登場する各国の規範的認識に裏打ちされた一般的な慣行として、ほぼ国際租税法領域の国際慣習法のレベルの域に達していることが認められる。

カ 本件において、さしずめ問題となる国際租税法の基本的原理及び考え方は、①課税権を有する主権国家ないし管轄地域²⁴の政府が、その法令によって「税」としているものは税である、という基本的原理、及び、②法人所得税の定義は、OECD及び国連のモデル租税条約の定義に従う、という考え方であるが、そのいずれもが、国際租税法領域における国際慣習法として規範性を有していると考えられる。

キ 原判決は、法69条1項を解釈した結果、「B社がガーンジー政府に対して納付した税は、法人税法69条1項に定義される外国法人税に該当しない」と判示したが、これまで述べたとおり、同条に規定された外国税額控除は、我が国税制上の一政策ではあり得ず、国際的な意味合いを持ち、国際租税法の基本的原理の一つであるから、同条を解釈するにあたっては、ひとり日本法のみを検討するだけでは足りず、国際租税法領域における諸原理、基本的な考え方(国際慣習法は、この領域の法源の一つである)に違反しないように解釈される必要がある。

²³ ECを例にとって検討してみることにする。

ECは、本来は関税同盟として発足したものに過ぎないが、今では欧州全域をシングル・マーケット(単一市場)とすることを目指しており、既に通貨をユーロに統合している。即ち、ユーロ・ゾーン内の諸国は、その国家主権としての通貨発行権も金融政策の自主決定権も放棄するという段階にまで至っており、それ自体が驚嘆に値する発展段階に至っている。

しかしながらこのような状態にまで統合されているEC内においてさえ、税制は国家主権の発現の最後の砦として、そのハーモナイゼーション(調和)は頑強な抵抗に遭遇しており、その達成は遅々として進まず、目標とされるシングル・マーケットの実現に向けての最大の障害とみなされている。

特に、最もハーモナイゼーションが容易であると考えられていた付加価値税のような税制でさえ、課税物件も税率も一致を見ていない。ましてや、個人所得課税や法人所得課税については、ハーモナイゼーションの努力さえ非常に微弱なものに見えてしまう。

²⁴ 「主権国家又は管轄地域」の語は、英語でいうjurisdictionの訳語として使用している。なお、我が国の税法では「国又は地域」と記述されていることが通常である。

ク ところが原判決は、法69条の解釈、適用にあたって当然に斟酌すべき国際租税法領域の国際慣習法を全く無視した結果、かかる国際慣習法に違反し、法69条の解釈、適用を誤っている。

ケ そこで引き続き、カに挙げた①及び②の基本的原理や考え方について、その内容、それが国際租税法領域における国際慣習法として規範性を有していること、及び原判決の判示がかかる国際慣習法に違反していることについて、順に述べることとする。

(3) 外国の税制についてそれが税であるか否かを論じることが認められないことについて

(2)で提示したとおり、原判決による法69条1項の解釈・判示は、「国際的に課税権を認められた主権国家ないし管轄地域の政府が、その法令によって「税」としているものは税である」という、国際租税法領域における規範性を有する国際慣習法に違反している。

以下、順に論証する。

ア 他の主権国家又は管轄地域における税または税制の取扱い

国際租税法の領域においては、ある主権国家又は管轄地域の政府が、その法令に基づいて制定している税または税制について、当該税または当該税制によって課される税が、税に該当するか否かについて判断することはしない。このような取扱いは、文明国間において当然のこととして確立されたルールとなっているものであり、長年にわたり国際租税法に関する様々な会議に日本政府委員として参加してきたK弁護士の長年経験に照らして、その例外を見ることはないとされる。

これは、第1には、他の主権国家又は管轄地域における税制については、特にそれが憲法的基礎を持つ民主的議会の制定法によって制定された税制である場合には、それが税であるか否かを論じることには主権侵害の問題を惹起する可能性が常に存在するからである。

また、言葉を変えて言えば、このような行為は、国際礼讓に違背するからである。

国際礼讓には裁判規範性がないと考えられているが、そうであるからと言って、国際礼讓に違背して良いということにはならない。

また、第2には、二重課税の調整をはじめとする国際租税法領域の諸問題の解決を図らなければならない局面において、そもそも相手国側の税制が税であるか否かから議論を始めると、收拾がつかない状況になることは、容易に見てとることができる、ということにもよる。

ますますスピード化する国際取引実務において、取引当事者である私(法)人が、外国政府から何らかの「税」を「課税する」とされたとき、それが「税」がどうかを判断することは、およそ不可能であって、そのような判断を求めることは、国際取引を萎縮させるものであって要求できない。

実際のところ、国際租税法の諸問題を解決するため、他の主権国家又は管轄地域における税制を議論する場合において、当該税制が税であるか否かについて論じるよりも、それらを「税」とであると認めた上で、両国家間に生じた問題の解決法を探ることが遙かに有益であり、国際租税法領域の諸問題に役立っていることは、これまでの国際租税法の発展の歴史が証明していると言ってよい。

しかしこの点は、先進文明諸国間における不文の合意であるので、これを証拠によって一義

的に立証することは不可能である²⁵。このような問題について、記述のある文献はないのであるが、それにかかる命題が余りにも当然視されて来たことによるからに過ぎない。

もっとも、長年にわたり国際租税法に関する様々な会議に日本政府委員として参加してきたK氏は、かかる不文の合意の立証にあたって意義あることと考へ、次のとおり述べる。

まず、OECDであれ、国際連合であれ、その他の租税を取り扱うあらゆる国際的なフォーラムにおいては、他の主権国家又は管轄地域における税制を議論する場合において、(それが先進諸国であれタックス・ヘイブンであれ、) 当該税制が税であるか否かについて、論じることはしない。

次に、例えばOECDは、膨大な数の国際租税関係の文書などを恒常的に刊行しているが、これら国際租税関係の文書などにおいて、そのような記述はおよそない。

とりわけ、後述するように、OECDにおける「有害な税の競争」報告書及びそれ以降のプログレス・レポートにおいては、国際経済の発展にとって障害となり得る「有害な税の競争」について詳細なレポートが出されているが、そのようなレポートの中においても、「有害であるからそもそも税ではない」といった記述はおよそない。

OECDにおける「有害な税の報告書」についてもう少し補足すると²⁶、同報告書においては、先進諸国やタックス・ヘイブンの税制について、それが税であるかどうかまでは論じてはいないことに注意すべきである。

有害な税制であるから対話や同僚相互間の圧力(これをpeer pressureという。)によって是正していくというアプローチは取るとしても、それが税であるか否かについて論じられてはいない。

むしろ、そのような税制は税ではないのではないかというアプローチをすることによって、それでは税でなければ何なのか、という問題を惹起して、かえって問題を複雑にしてしまうことから、そのようなアプローチはしないのであり、このような考え方は既に定着している。

原判決、及び第一審判決は、「税ではない」というアプローチをした結果、見事に「税でなければ何なのか」という問題を惹起し、これに対して、「タックス・ヘイブン対策税制の適用を回避され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」などという奇々怪々な解を出さざるを得なくなったのであり、原判決、及び第一審判決のアプローチが誤っていることの証左であるから、敢えて指摘する次第である。

このような事実に照らせば、「国際的に課税権を認められた主権国家ないし管轄地域の政府が、その法令によって「税」としているものは税である」ということは、不文の合意として成

²⁵ 立証するのであれば、「例外を見ない」ことを立証する必要が出てこようが、これは全称命題であって、立証責任の分配論からは、例外があるのであれば、例外があることを主張する側に立証責任が分配されている。

²⁶ OECDにおいては、その歴史的な経緯を概観するに、当初の①二重課税排除の議論から始まって、その後は、②国際的租税回避の防止、③課税権の国家間分配の問題、④有害な税の競争、というようにその抱える課題は拡張の一途をたどった。

そしてそのような歴史的発展と国際租税制度の体系的ひろがりとは、密接に関連しているので、この点については、本意見書の末尾に補論として、重複を厭わず、梗概を示して国際租税制度の理解の一助とした。

その場合、説明の流れに沿って見て行くと分かるように、およそ他の主権国家又は管轄地域において法令によって定められた税制について、それが税であるか否かを論じることは全くなかった、ということに留意することが必要である。

立している。

イ その規範的性格

さて、そうであるとする、次にこの不文の合意が規範性を有し、国際租税法領域の国際慣習法と言えるかが問題となる。この点は、下記に例示するような諸国のとった行為を見れば、それが一般的慣行となっており、諸国家に規範として受け入れられていることは容易に見て取ることが出来るであろう。

例えば、連合王国は、ガーンジーの所得税については、税と認めつつ、ただタックス・ヘイブン課税上の軽課税の規定を適用している。

乙20号証は、英国法人税法750A条（ICTA 750A）は、ガーンジー所得税法の国際課税資格に関する規定が、英国税制上、「税」として認識された上で、タックス・ヘイブン課税上の軽課税として取り扱われていることを明らかにするものである。同時に、かかる規定は、ガーンジーの所得税が、「タックス・ヘイブン対策税制の適用を回避され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」などという意味不明なものとしては全く扱われていないことの証左でもある。

更に、乙第27号証はガーンジーが英国との間で締結した租税協定（DT8600：double taxation agreement）であるが、このようにガーンジーが、連合王国と締結している租税協定があり、これにおける二重課税の排除の条項（DT8658）はほぼOECDモデルと似通っていること、かつ、租税の定義であることについては、DT8650において、ガーンジーの所得税を税の定義として掲名しており、DT8658の9Aにおいて、国際課税資格を含むケースについて軽課税の規定の適用を定めていることが指摘されなければならない。

米国内国歳入法典におけるタックス・ヘイブン税制であるいわゆるサブパートFルールも、これと同様であって、外国の税制について、当該税制は税ではないとするような条項を置くことはない。

以上のようなことから、主権国家又は管轄地域における税制に対してそのような税制は税ではない、などと言うことはおよそこれまで国際交渉場裡において、考えられたことすら無かったのである。

ウ 国際礼譲を超えて更に国際慣習の域にまで高められていること

主権国家又は管轄地域における税制に対してそのような税制は税ではない、などと声明することは許されない、ということは、少なくとも国際礼譲として確立していることについては、争いはないであろう。

この点、国際礼譲には裁判規範性はない、という考え方があり得るところである。しかしながら、国際礼譲には裁判規範性がないから、国際礼譲に反することを一国の行政府や司法府が行ってよいというわけではない。

更に、かかる国際礼譲が、公の場で守られ続けて、国際経済社会のレジームにおける不文の合意として永らく尊重されて来た事実を鑑みると、かかる国際礼譲は既に国際慣習の域にまで高められて来ていると考えられる。

むしろ、これは国際慣習ではない、と判断することの方が、不自然であり、国際慣習ではな

いと主張する論拠は皆無に等しい。

そうすると、「国際的に課税権を認められた主権国家ないし管轄地域の政府が、その法令によって「税」としているものは税である」という命題は、国際慣習法である。

エ あてはめ

以上述べたとおり、「国際的に課税権を認められた主権国家ないし管轄地域の政府が、その法令によって「税」としているものは税である」という命題は、国際租税法領域における規範性を有する国際慣習法である。

ガーンジー (Bailiwick of Guernsey) は、英国王室直轄の王領 (Crown dependency) であるガーンジーに所在する主権を有する政府であり、その主権の一環として、その住民に対して課税権を有している (ガーンジーを連合王国の属領と述べている原判決は、そもそも事実誤認を犯しており、原審判決の審理不尽の証左の一つである (乙26号証参照))。

B社が、ガーンジー政府に納付した税は、ガーンジー政府の立法府が立法した、ガーンジー所得税法 (The Income Tax (Guernsey) Law, 1975) 第1部 (Part I) 第1章 (Chapter I) 1 (第1条の意) 以降の諸規定によって「税」として記載されている。

そうすると、ガーンジー政府が、その所得税法の規定により「税」としているものは、税であるというのが国際慣習法である。

もとより、日本国憲法は、国際協調主義 (前文) をうたい、その具体的発現として、確立された国際法規を誠実に遵守することとされている (憲法98条2項)。日本も、文明国であり、主権国家であるから、当然のことを規定したものである。

国際租税法領域における国際慣習法が、「確立された国際法規」であることは明らかであり、ガーンジー政府が、その所得税法の規定により「税」としているものを、「税ではない」とすることは、文明国の主権国家として国際礼讓に反することであるとどまらず、憲法98条2項に違反することになる。

以上より、B社がガーンジー政府に対して納付した税は、法人税法69条1項に定義される「外国法人税」に該当しないとした原審判決は、憲法98条2項に違反している。

なお、付言するに、法人税法141条3項の規定は、外国法人税に含まれないものを定める形式をとっているが、立法技術としては拙劣であり、外国税額控除の適用対象とならないものを定めるという形式をとって、税か否かについての議論は整然と回避した規定ぶりとするべきであった。

(4) 国際租税法における所得税の定義

B社がガーンジー政府に納付した法人所得税は、国際租税法上の所得税に該当することは論を待たない。

ア OECDモデル租税条約及び国連モデル租税条約における所得税の定義

OECDモデル租税条約及び国連モデル租税条約のそれぞれの第2条「対象税目」第2項は、所得税 (taxes on income) 及び財産税 (taxes on capital) について定義するが、このうち所得税 (taxes on income) については、「総

所得 (total income)」又は「所得の要素 (elements of income)」に対するすべての租税と定義されている。

ガーンジー所得税法 (The Income Tax (Guernsey) Law, 1995) が定める法人の納税方法は、次の4つである。

① 標準税率20%による課税

同法第5条(2)により、ガーンジー島の議会 (States of Guernsey) が、所得税の標準税率 (the standard rate of income) を定めるとされている。

② 低率の段階税率課税を選択する

この場合、同法187条により、the standard rateとは異なる税率となる。

③ 国際課税資格の申請をして、0%を超え30%以下の税率を選択する

この場合、同法188条Cが、the standard rateに対して、the special tax rateを規定している。

④ 毎年定額500ポンドの申請料を支払って免税法人となる

①ないし③はもちろん、④についても、法人の所得 (income) に対する納税方法を規定したものと理解される。

そうすると、ガーンジー所得税法の定める法人所得税について、あてはめをする限りにおいて、いずれにせよ、「総所得 (total income)」又は「所得の要素 (elements of income)」に対する課税のいずれかには該当するのであるから、これらのモデル租税条約の定義に従って、所得税である。

イ OECDモデル租税条約のコメンタリーとその留保

OECDモデル租税条約及び国連モデル租税条約は、その名のとおりあくまで、租税条約のモデルであって、それ自体が条約であるわけではない。

もっとも、OECDモデル租税条約においては、その各条について詳細なコメンタリー (注釈) が付されて、各条の解釈適用についての指針が与えられている (川端康之監訳「OECDモデル租税条約」2005年版・日本租税研究会)。

OECDに加盟する各国は、かかるコメンタリーの末尾に「各条に体する留保」及び「コメンタリーに対する所見」を付して、各条文及びそのコメンタリーに拘束されないことを宣明することができる。

逆に、留保や所見を付していない場合には、これら各条及び当該各条についてのコメンタリーについて、承認を行っていることとなる。

日本は、OECDモデル租税条約2条に対して、所得に対する租税に適用される部分については何らの留保も行っていない。このため、日本は、所得税について、OECDモデル租税条約の定義に依拠する意思を表明したとみなされる。

そのため、2国間租税条約を締結している場合が相手国である場合は当然のこととして、そうでない場合においても、日本は、所得税の定義については、特段の事情がない限りにおいて、OECDモデル租税条約の定義に拘束されるものである。

ガーンジーは、英国王室直轄の王領 (Crown dependency) であるが、その

外交政策は連合王国に委ねられており、その結果としてガーンジーは、OECDに属しており、自らも「recognized OECD territory」としているから（乙第3号証）、OECDモデル租税条約の定義に拘束される意思を有している。

ウ OECD及び国連モデル租税条約の国際的通用性及びその意味合い

OECDモデル租税条約の所得税の定義自体に対しては、日本を含め、OECDの全加盟国が留保を付しておらず²⁷、このOECDの所得税の定義を受け入れている。

また今日では、OECD及び国連モデル租税条約を基礎として、世界中で2000以上に及ぶ2国間租税条約のネットワークが構築されている。かかる2国間租税条約においては、国際的二重課税の排除、及びその前提となる所得税の定義については、OECD及び国連のモデル租税条約における所得税の定義が妥当している。

このことは、極論すれば、実際上において一般的な国際条約であるかのような状況となっていると評価できるところであるから、その重みについては十分な考慮が払われなければならない。

逆に所得税の定義に関し、OECD及び国連モデル租税条約2条に定義する以上の内容についての国際的な共通認識はない。ましてや日本や先進国の税制度と類似する税でなければ税とは取り扱わない、との共通認識は一切存在しない。

即ち、OECD及び国連モデル租税条約2条における所得税の定義、これを前提とした23条方式による二重課税の排除ということは、前述のような広範囲にわたる国際的な合意の成立によって、既に国際慣習法の高みにまで高められているといえることができるし、極論ではあるかも知れないが、既に一般国際条約である。

そうであるとすれば、国際的に確立されている所得税の定義に従うならば「所得税」に該当するガーンジー所得税法の所得税（法人所得税）を、これに拘束される日本がかかる所得税の定義を超えて、国際的に確立されていない「日本と類似の税制度であるか否か」という判断要素を付加して、外国法人税（外国における法人所得税）に該当しないと判断することは、「確立された国際法規」の違反であり、憲法98条2項に違反する。

6 タックス・ヘイブン対策税制の趣旨からの検討

(1) タックス・ヘイブン対策税制の趣旨・目的

タックス・ヘイブン対策税制は、昭和53年度の税制改正により、措置法の一部改正という形で導入された。

同制度の導入の経緯については、「解説」（甲40）などによると、次のとおりである。

我が国経済の国際化の進展に伴い、内国法人が、法人の所得等に対する税負担が全くないか、又は極端に低い国又は地域（いわゆるタックス・ヘイブン）に子会社を設立して経済活動を行いながら、本来内国法人に帰属すべき所得をその子会社に留保することによって、税負担の不当な回避ないし軽減を図る事態が生じるようになった。これに対し、課税当局においては、従来から

²⁷ 定義自体に対するコメントリーではないが、ギリシャはその範囲について給与債権に対する賦課金を所得に対する税に含まないことを留保している。また、日本は、OECDモデル租税条約2条に対する留保において、財産に対する租税に適用される部分についてのみ留保しているが、所得に対する租税に適用される部分についてはかかる留保は行っていない。

法人税法11条の実質所得者課税の規定により、それを適用し得る範囲において規制してきたが、適用に当たっての所得の実質的な帰属についての具体的な判定基準が明示されていないため、課税執行面での安定性に必ずしも問題なしとしない面があった。このため、租税法律主義を維持しつつ課税の執行の安定性を確保するという観点からも、租税回避対策のための明文規定の整備が強く要請されていた（甲40、82頁）。

我が国におけるタックス・ヘイブン対策税制の導入は、以上のような我が国経済の国際化と国際的な租税回避の事例に対処し、内外における規制の動きにも応えようとしたものであり（甲40、91頁）、その結果、「外国法人がその設立の地で留保している所得を、我が国株主の課税所得の計算上収益ないし収入とみなして課税してしまうという」、「見方によってはかなり強烈な」（甲40、81頁）タックス・ヘイブン対策税制が制定されたのである。

このようにタックス・ヘイブン対策税制は、我が国の内国法人がタックス・ヘイブンに設立した子会社を利用して、「税負担の不当な回避ないし軽減」を図ることに対処し、「国際的な租税回避」を防止するという政策目的を持った税制である。

(2) 軽課税国指定制度の廃止

ア 軽課税国指定制度

タックス・ヘイブン対策税制は、当初は、軽課税国指定方式が採られていた。

すなわち、措置法66条の6第1項は、規制の対象となる「特定外国子会社等」を「次に掲げる内国法人に係る外国関係会社で、本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して法人のすべての所得又は特定の所得に対して課される税の負担が著しく低い国又は地域としてすべての所得又は特定の所得の区分ごとに政令で定める国又は地域に本店又は主たる事務所を有するもの」と規定し、この規定を受けて措置法施行令39条の13第1項では、軽課税国とされる国又は地域について、「法第66条の6第1項に規定する政令で定める国又は地域は、次の各号に掲げる所得に対して税を課さない国若しくは地域又は当該各号に掲げる所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低い国若しくは地域として当該各号に掲げる所得の区分ごとに大蔵大臣が指定する国又は地域とする。」と規定し、これを受けて、昭和53年3月31日付大蔵省告示第38号により、「軽課税国」とされるべき国又は地域が指定された。

なお、軽課税国の指定基準について、「解説」（甲40）は、「我が国における法人の所得に対して課される税については、資本金1億超の法人で課税所得が年700万円超のものが平均配当性向を30%とした場合、法人税、事業税、道府県民税及び市町村税の実効税率が約49.46%となる、ということ、及び我が国税法の中に『著しく低い』を約50%未満とする考え方があることである。これらの点から、我が国の実効税率を約50%とすれば、外国の法人税等に相当する実効税率が25%未満の国又は地域が軽課税国とされることとなる。」（甲40、98頁）、「この場合、我が国の『税の負担に比して…著しく低い』ということの判定基準としては、前述のように『税率25%未満』を用いている。」（甲40、102頁）と述べており、明文の規定としては存しないが、税率25%未満であるか否かが軽課税国指定の判断基準とされたことが分かる。

イ 軽課税国指定制度の廃止

その後、軽課税国が追加指定されるなどした結果、軽課税国の合計は41の国又は地域とされたが、平成4年度税制改正において、軽課税国指定制度は廃止された。

この廃止の趣旨は次のとおりである。

「DHCコンメンタール法人税法」9巻4987頁

「これまで軽課税国は、大蔵大臣が指定、告示することとされていたが、租税回避に利用されやすい課税上の措置を講じる国があとを絶たず、諸外国の税制改正のめまぐるしい動きを漏れなく適時適切に把握することは非常に困難となっていた。指定漏れが生じると、結果として課税上の不公平が生じることにもなる。最近では、わが国と極めて密接な経済関係にある国もそうした措置を講じるようになっていた。こうした事情にかんがみ、軽課税国の指定制度を廃止し、外国関係会社が特定外国子会社等に該当するかどうかの判定は、個々の法人ごとに行うこととされた。」

具体的には、措置法施行令39条の14第1項は、措置法66条の6第1項に規定する政令で定める外国関係会社（特定外国子会社等）は、法人の所得に対して課される税が存在しない国等に本店等を有する外国関係会社（同項1号）及びその各事業年度の所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の100分の25以下である外国関係会社（同項2号）と規定されたのである。

以上の改正の経緯からも明らかなように、軽課税国指定制度の下では、一旦、軽課税国指定された国又は地域に本店等を有する外国関係会社は、その実際に負担する税額いかに拘わらず、一律に特定外国子会社等に該当するとされるのに対し、軽課税国指定制度の廃止後は、特定外国子会社等に該当するかどうかは、その税負担の有無（1号）及び多寡（2号）により個々の外国関係子会社について判定されることになった。

そして、外国関係会社が特定外国子会社等に該当するかどうかの判定は、各事業年度ごとに行われることになるため、理論上は、同じ外国関係会社が特定外国子会社等に該当したり、該当しなかったりすることがあり得るのである（甲13、5000頁）。

(3) 現行のタックス・ヘイブン対策税制の規制の対象

以上に述べたタックス・ヘイブン対策税制の制度趣旨、軽課税国の指定基準、及び軽課税国指定制度が廃止された趣旨に鑑みれば、現行のタックス・ヘイブン対策税制は、外国関係会社の所得に対して課される租税がない場合のほか、その額が25%以下か否かをメルクマールとして、それが25%以下の場合には、「税負担の不当な回避ないし軽減」、「国際的な租税回避」が存するとみなして、子会社の所得を内国法人の所得に合算して課税することとしたものであり、特定外国子会社等に該当するか否かの判断に当たっては、当該外国関係会社の「当該事業年度」において具体的に適用される税率によって個別に判断されることとされているのである。

(4) 小括

本件において、B社は、ガーンジー税務当局からその所得に対し26%の税率で算出される本件外国税を課されているのであり、そこには現行のタックス・ヘイブン対策税制が規制の対象としている「税負担の不当な回避ないし軽減」、「国際的な租税回避」は存しない。

特に、平成4年度税制改正により、軽課税国指定制度が廃止され、そもそも所得に対する租税がない場合のほか、25%という税率をメルクマールとして特定外国子会社等の該当性を判断することとされた以上、租税法律主義の観点からも本件のように実質的に所得に対し26%の税率で課される租税を負担している事例をタックス・ヘイブン対策税制の適用対象とすることは納税者の予測可能性を著しく害するものであり、認められない。

この点、原判決は、次のように述べて、本件はタックス・ヘイブン対策税制が防止しようとしている国際的租税回避行為の範疇に含まれていると述べる。

甲11の1及び弁論の全趣旨によれば、B社が20%の「標準税率課税」を選択せず、0%を上回り30%以下の範囲で税率を選択したのは、我が国タックス・ヘイブン対策税制の適用を回避することによりグループの税負担を軽減することを目的としたものであることが優に認められる。すなわち、控訴人は、ガーンジー島において設定された変則的な税制を利用し、国際課税資格の26%の「税率」を選択することにより、我が国の法人税の実効税率36.09%（弁論の全趣旨）により計算される税額との差額に相当する経済的利益を得ようとしたものといえるが、タックス・ヘイブン対策税制の目的に照らせば、このような行為は、まさに同税制が防止しようとする国際的租税回避行為の範疇に含まれているというべきであって、控訴人の上記主張は理由がない。（35頁）（判断14）

しかし、かかる判断は、前述したタックス・ヘイブン対策税制の趣旨、特に平成4年度税制改正により軽課税国指定制度を廃止し、現行法に改正した趣旨を全く理解していないものと言わざるを得ない。

すなわち、現行のタックス・ヘイブン対策税制は、所得に対して課される租税が存在しないか、あるいは所得に対して課される租税の税率が25パーセント以下の場合に限って、同税制によって規制すべき「国際的租税回避」としたのであり、所得に対して課される租税の税率が25パーセントを超えている場合には、仮に内国法人が負担する税額が我が国の法人税の実効税率により計算した額よりも少ない場合であっても、タックス・ヘイブン対策税制の適用、すなわち合算課税の対象とはしないこととしたのである。

原判決の判断によると、措置法施行令39条の14第1項1号及び2号の規定は全く意味のない規定となってしまい、失当である。

従って、原判決の上記判断14は、措置法66条の6第1項に違反しており、これは「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反」（民訴法325条2項）に該当する。

7 タックス・ヘイブン対策税制の射程範囲論

(1) 政策目的税制の目的的解释による射程範囲限定の可否

タックス・ヘイブン対策税制は、前述のとおり、昭和53年度の税制改正により租税特別措置法の一部改正という形で導入された制度であるところ、租税特別措置とは、担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、何らかの政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合に、税負担を軽減しあるいは加重することを内容とする措置のことであり（前掲金子92頁）、タックス・ヘイブン対策税制も国際的租税回避の防止という政策目的のために立法された租税特別措置である。

そして、このような一定の政策目的のために採用された政策税制については、その目的的解释

によりその射程範囲が限定される余地がある。

すなわち、前掲金子130ないし131頁は、次のように述べる。

なお、一定の政策目的を実現するために税負担を免除ないし軽減している規定に形式的には該当する行為や取引であっても、税負担の回避・軽減が主な目的で、その規定の本来の政策目的の実現とは無縁であるという場合がある。このような場合には、その規定がもともと予定している行為や取引には当たらないと考えて、その規定の縮小解釈ないし限定解釈によって、その適用を否定することができるかと解すべきであろう。これはアメリカのR事件の判決によって認められた法理（プロパー・ビジネス・パーパスの法理）であるが、わが国でも、解釈論として同じ法理が認められてしかるべきであろう。

同書においても以上の記載に引き続いて紹介されているが、最高裁平成17年12月19日判決は、被上告人たる銀行が、自己の外国税額控除の余裕枠を外国法人である第三者に利用させて対価を得ることを目的として、本来は外国法人が負担すべき外国税額について手数料その他の対価を得て引き受け、外国法人税を納付した上で、国内において納付すべき法人税の額から同外国法人税の額を控除して申告をしたのに対し、上告人たる税務署長が同控除は認められないとして法人税の更正及び過少申告加算税の賦課決定をしたので、同銀行がこれを争った事案において、次のとおり判示して、原判決を破棄し、被上告人の請求を棄却した。

本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行であるXが対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除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免れ、最終的に利益を得ようとするものであるということが出来る。これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。そうすると、本件取引について生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める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というべきである。

同判決については、判例タイムズ1199号174頁において、「租税法律主義を定める憲法84条の規定は、外国税額控除のような政策的な減免規定を法律で定めた場合に、その立法目的を逸脱する租税回避のみを目的とする行為をその適用範囲から除外するなど、適用要件を合目的に限定解釈することを禁止するものではない」とコメントされている。

以上の判決などからも明らかなように、一定の政策目的の実現のために採用された課税減免規定については、その目的的解释によりその射程範囲を限定することもできると解すべきである。

(2) 政策目的による課税規定の射程範囲限定の可否

そこで、次に、外国税額控除に関する法人税法69条のような課税減免規定ではなく、一定の政策目的から設けられた課税規定については、その政策目的の目的的解释による射程範囲の限定、限定解釈等が許されるのかが問題となる。

この点、中里実東京大学法学部教授は、「政策税制の政策目的に沿った限定解釈」（甲４１）において次のように述べる。

この点、理論的に考えてみると、政策目的のために導入された課税規定についても政策目的のために導入された課税減免規定の場合とまったく同様に、当該課税規定の目的的解释を行うことにより、当該政策目的との関連で規定の射程範囲に関する検討を行うことは、法解釈として当然のことであると思われる。そのような解釈の結果として、課税規定の射程範囲が限定されるように見えても、それは法の目的的解释の当然の帰結にすぎない。（７７頁）

そして、中里教授は、前掲論文において、政策目的のために導入された課税規定の目的的解释による射程範囲の限定という方法が認められる例として、タックス・ヘイブン対策税制と移転価格税制を挙げる。

すなわち、同教授は、次のように述べる。

タックス・ヘイブン対策税制は、法人税法１１条の所得の帰属に関する定めでは十分に対処しきれない場合があることを考慮して、国際的租税回避に対処する等の目的を実現するために設けられた政策的な制度である。一定の形式的要件を満たす場合に、外国子会社の所得を日本の親会社の所得に合算して課税するという、そこにおいて採用されたドラスティックな課税方法は、その意味で、政策課税の一類型であるといえよう。したがって、その政策目的に応じて、同制度の射程範囲を考えることはきわめて自然なことである。そのように考えると、国際的な租税回避の防止という政策目的をふみこえて、同制度を納税者に対する懲罰的なものとして適用すべきではないし、また、国際的な租税回避が存在しないような場合においてまで同制度を適用すべきでもないといえよう。（７８頁）

中里教授も主張されているとおり、課税規定においても一定の政策目的に基づく規定については、その目的的解释によりその限定解釈・縮小解釈ないしは射程範囲の限定の余地が当然ありえ、タックス・ヘイブン対策税制については、「国際的な租税回避」が存在しない場合は、その射程範囲外であり、同税制の適用はないと解すべきである。

(3) 小括

前述したように、現行のタックス・ヘイブン対策税制は、特定外国子会社等に該当するか否かを、当該外国関係会社の所得に課される税率が２５％以下であるか否かによって判断しているものであり、その税率が２５％超の場合には、「国際的租税回避」が存するとは考えていないのである。

換言すれば、立法担当者も、外国関係会社の所得に対して、当該国又は地域において、その所得に対して２５％超の税率による課税がなされている場合には、そこには、「税負担の不当な回避ないし軽減」があったとは認めず、その所得が子会社（当該外国関係会社）に留保されることを許容することにしたのである。

本件では、Ｂ社が対象事業年度においては、その所得に対し、税率２６％の税負担をしていることは明らかであって、「国際的租税回避」は存しないから、そもそも、タックス・ヘイブン対策税制（措置法６６条の６第１項）の射程範囲ではないのである。

従って、本件にタックス・ヘイブン対策税制の適用を認めた原判決は、措置法６６条の６第１

項に反しており、原判決には、「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反」（民訴法 3 2 5 条 2 項）が存するというべきである。

第 6 本件は租税回避ないし国際租税回避の事案ではないこと

1 租税回避・国際租税回避の意義

(1) 原判決の判断

原判決は、次のように述べ、B社が 26 パーセントの税率を選択したことを「国際的租税回避行為」と断じている。

甲 1 1 の 1 及び弁論の全趣旨によれば、B社が 20%の「標準税率課税」を選択せず、0%を上回り 30%以下の範囲で税率を選択できる「国際課税資格」の取得を選択して、26%の税率を選択したのは、我が国のタックス・ヘイブン対策税制の適用を回避することによりグループの税負担を軽減することを目的としたものであることが優に認められる。すなわち、控訴人は、ガンジー島において設定された変則的な税制を利用し、国際課税資格の 26%の「税率」を選択することにより、我が国の法人税の実効税率 36.09%（弁論の全趣旨）により計算される税額との差額に相当する経済的利益を得ようとしたものということができるが、タックス・ヘイブン対策税制の目的に照らせば、このような行為は、まさに同税制が防止しようとする国際的租税回避行為の範疇に含まれているというべきであって、控訴人の上記主張は理由がない（35 頁）（判断 1 4）

しかし、かかる判断は、以下に述べるとおり失当である。

(2) 租税回避の意義

一般に、租税回避とは、私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的效果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することをいい（前掲金子 1 0 7 頁）、このような租税回避が国際的経済活動において、複数の国家の税制の相違を利用するなどして行われることを国際的租税回避という（前掲金子 3 8 5 頁）。

しかし、本件において、申立人がガンジーに B社を設立したこと、及び同社が 26 パーセントの税率を選択して本件外国法人税を納付したこと等は、以下に述べるとおり、租税回避ないし国際的租税回避行為には該当しない。

(3) 申立人は租税回避のためにガンジーに B社を設立したのではないこと

一般に、租税回避とは、前述のとおり、私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的效果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することであるとされている（前掲金子 1 0 7 頁）。

そして、租税回避かどうかは、契約自由の原則の下、当事者が選択した私法上の法律関係に経済的合理性があるか否かによって判断されるべきであり、決して、当事者の選択した私法上の契約関係により、結果的に、その納税額が他の契約関係を選択した場合よりも少額であったという

一事をもって、租税回避と判断されるべきではない。

本件において、申立人が、ガーンジーにキャプティブたるB社を設立し、かつ、引き受けた保険リスクの一部につき、同社に再保険に出したことには、極めて経済的な合理性が存在する。

すなわち、B社は、保険会社である申立人が、万一の災害に対する補償を提供するという社会的使命を全うするため、保険リスクの軽減を図るべく、国外に設立した子会社である。

日本の保険業法の規制を受けない国外に、再保険を業とする子会社を設立し、同社と再保険契約を締結してリスクの分散を図り、日本の規制当局の規制を充足させ、もって申立人の経営の安定及び拡大を図ろうとする行為は、申立人にとって極めて経済的合理性のある行為であり、かつ、設立地としてガーンジーを選択したことにも、経済的合理的理由が存在する。したがって、申立人の行為は、租税回避行為には該当し得ない。

なお、申立人が、ガーンジーにB社を設立した経緯等については、第6.2において詳述する。

これに対し、原判決は、「ガーンジー島にキャプティブ保険会社であるB社を設立した目的が主として控訴人のリスク・マネジメントにあるかのようにいう控訴人の主張は採用できない」として、あたかも申立人が租税回避目的のために、本来設立する必要のない子会社を設立して、税負担を減少させているかのような認定をしているが、極めて重大な事実誤認であるというほかない。

(4) タックス・ヘイブン対策税制が規制の対象としている「国際的租税回避」に該当しないこと

前述のとおり、国際的租税回避とは、租税回避が、国際的経済活動において、複数の国家の税制の相違を利用するなどして行われることをいう（前掲金子385頁）。

そして、いわゆるタックス・ヘイブンに係る自国の課税権の侵害という問題に対しては、我が国は国内的立法措置によってこれらの問題の解決を図ってきた。この点は、諸外国も同様である（前掲金子385頁）。

したがって、我が国の個別否認規定のひとつである措置法66条の6の適用要件を充足しない限り、国際的租税回避には該当せず、同条の適用はないというべきである。

原判決は、本件外国税について、「我が国の法人税概念とはおよそかけ離れたものであり、むしろ、税という名称にもかかわらず、その実質は、外国法人に本国におけるタックス・ヘイブン対策税制の適用を回避させるサービスを提供するための対価ないし負担と評価できる」と述べ（34～35頁）、申立人の行為については、「ガーンジー島において設定された変則的な税制を利用し、国際課税資格の26%の「税率」を選択することにより、我が国の法人税の実効税率36.09%（弁論の全趣旨）により計算される税額との差額に相当する経済的利益を得ようとしたもの」であり、「このような行為は、まさに同税制（申立人注；タックス・ヘイブン税制）が防止しようとする国際的租税回避行為の範疇に含まれているというべき」と述べる（35頁）。

しかし、本件外国税が、まさに税に該当し、対価性を有しないものであること、及び、我が国の法人税と比して異質なものでもないことについては、既に詳述したとおりである。

また、そもそも我が国のタックス・ヘイブン対策税制は、当該子会社の所得に対する税率が25パーセント以下である場合に限って、合算課税の対象としているのであって（措置法施行令39条の14第1項）、当該税率が25パーセントを超える場合には、仮に「我が国の法人税により計算される税額との差額に相当する経済的利益を得る結果になったとしても、合算課税の対象とはしないことにしているのである。したがって、本件は国際的租税回避にも該当しない。

以上のとおり、本件は、措置法66条の6が規定する「国際的租税回避」に該当せず、また、「租税回避」にも該当しないことから、本件につき、措置法66条の6を適用すべきとする原判決は失当である。

なお、原判決は、同(エ)の最後に次のように述べる。

このほか、控訴人はB社について措置法66条の6第3項が規定するタックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件に該当する旨の主張をしていないことをも考え併せると、ガーンジー島にキャプティブ保険会社であるB社を設立した目的が主として控訴人のリスク・マネジメントにあるかのようにいう控訴人の主張は採用できない。(36頁)(この引用部分を以下「判断16」ともいう。)

しかし、本件の争点③では、原判決自体も述べているように、本件外国税が法69条1項の外国法人税に該当するか否か、すなわちB社が措置法66条の6第1項の特定外国子会社等に該当するか否かが問題となっているのであり、適用除外要件の該当性は本件の争点ではない。

B社が措置法66条の6第3項の適用除外要件を満たすか否かは、B社が特定外国子会社等に該当してはじめて問題になることであって、本件では第一審及び原審を通じて、申立人はもとより相手方からもこの点に関する主張がなされたことはない。

申立人が、B社について措置法66条の6第3項の適用除外要件に該当する旨の主張をしていないことをもって、申立人のB社設立の目的に関する主張が採用できないとする原判決の論理は破綻しているといわざるを得ない。

2 申立人がガーンジーにB社を設立した理由

(1) 原判決の判断

原判決(36頁)は、以下のとおり、あたかも申立人が租税回避目的のために、本来設立する必要のない子会社を設立して、税負担を減少させているかのような認定をしているが、極めて重大な事実誤認である。

キャプティブ保険会社が損害保険会社のリスク・マネジメントに重要な意義を有するという控訴人の主張はたやすく首肯できない。・・・ガーンジーにキャプティブ保険会社であるB社を設立した目的が主として控訴人のリスク・マネジメントにあるかのようにいう控訴人の主張は採用できない。

(2) キャプティブの必要性

そもそもキャプティブを設立する最大の理由は再保険を通じたリスク回避を行うためのリスク・マネジメントである。すなわち、損害保険会社は、一般の保険契約者に万一の災害に対する補償を提供するという社会的使命を果たすために、安定した経営を行う必要がある。しかし、石油コンビナートのような保険金額の高額な契約を引き受けている場合や、ハリケーンなど同時に多くの契約に事故が発生する場合など、高額の保険金支払に見舞われた場合に、どの程度までの損害であれば経営に影響がないか判断した上で、引き受けた保険契約上の責任の一部または全部を、他の保険会社に引き受けてもらうことが求められており、そのために再保険が必要となる。そして、再保険を効率的に手配するためにキャプティブを設立するのである。

申立人がキャプティブであるB社を設立したのも、申立人グループ内の保険会社のリスク・マネジメントのためであって、原判決が誤認するような租税回避のためではなかった。この点につ

いて、以下詳述する。

(3) 申立人のグループ内におけるキャプティブの必要性

ア B社を設立する以前、申立人のグループでは、海外に所在する物件について、統括的に再保険を手配する必要性が生じていた。また、申立人本体は、当時の認可上、生命保険の再保険を受再することができなかつたため、グループ内でキャプティブを設立する必要があった。以下、この点について述べる。

イ B社を設立する以前、申立人の海外における保険引受は、地域により、申立人の支店、海外の元受子会社及び子会社の支店を使って行われていた。

引受の対象は、一部の例外を除き、日系企業の海外に所在する物件に関わる保険の引受けに特化しており、個人の物件はほとんど引き受けていないという特徴がある。なぜならば、一般に保険商品は、その国の特性により担保内容や料率水準が大きく異なるため、むやみに海外所在物件を引き受けることは大きな損害につながる恐れがあるからである（具体的には、海外のリスクの特性や、保険約款におけるその国特有の言い回しなどを熟知していないと、例えば、オランダの洪水リスクや、チリの地震リスクが含まれている保険を、そうとは知らずに引受けてしまうなどの例があげられる。また、海外では、保険会社の数が多く、古くから保険ブローカー制度（顧客側の代理の制度）があることから、料率競争が非常に激しい。）。

そして、海外所在物件は、国内物件に比して、申立人グループの引受け母数が少なく、また、海外での激しい競争環境に晒されていること等から、申立人グループの保険引受成績は不安定であった。そして、再保険マーケットにおいても、海外日系物件は、Japanese Interests Abroad（以下、「JIA」という。）との別称を与えられ、国内物件とは別個に再保険を手配せざるを得ず、また出再会社（すなわち元受会社）にとって、より厳しい条件でなくては再保険の引き受け手がないという状況であった（再保険に関する詳細は、甲18ないし20参照）。

このような状況の中、申立人は、1990年代初頭より、海外物件については、申立人と取引量の多い再保険会社1社に大きく依存した形で、再保険を出再していた。その成績は不安定で、結果的に同社にとって赤字であり、その引受けは厳しいものであったはずだが、同社は、申立人から、比較的安定的な国内物件をも引受けていたため、申立人との取引全体からの判断から、海外物件についても引受けていたものと推察される。

ウ しかし、1990年代後半から、このような再保険会社1社への出再の偏重は、申立人の海外戦略に甚大な影響を与える可能性があることが、申立人の社内において指摘され始めた。すなわち、万が一、同社がJIAの引受を停止したり、同社の保険金支払能力に問題が出始めた場合、申立人は、再保険先を失うか、又は再保険を減額せざるを得ない状況となる。なお、昨年、金融庁は、「保険検査マニュアル」（平成18年6月30日）を制定したが、同マニュアルの89頁 II再保険に関するリスク管理 1 再保険に関するリスク管理のための態勢整備・確立状況(1)においても、「保有・出再方針には、保有する引受リスクの特性に応じた一危険単位及び集積危険単位の保有限度額、出再先の健全性、一再保険者への集中の管理に関する基準が含まれているか。」というチェック項目が設けられている。このことから、一再保険者への出再の集中は、保険会社の経営上、極力避けるべき重要な問題であることは明らかである。

このように、申立人において、再保険会社1社のみに出再することは、今後の海外戦略の大

幅な縮小・停止を余儀なくされる結果を招来することになりかねなかった。そこで、申立人は、何らかの手を打つ必要に迫られたのである。

エ また、申立人グループ内の、D生命保険株式会社（現D生命保険株式会社。以下「D生命保険」という。）は、その事業規模やソルベンシーマージン²⁸の要請から、一定量の再保険を出す必要があったため、当時は、グループ外の国内生命保険会社に出再していた。しかし、競争関係にある同業他社への出再については、その継続性・安定性に疑問が投げかけられていた。なぜならば、一時は一定の分野において協力関係を持ったとしても、経営者が変わるなどした場合、方針転換をして、同業他社との協力関係を突如として打ち切るということは、ビジネスの世界では日常茶飯事だからである。

一方、当時、申立人が生命保険の再保険を引受けることは、認可上不可能であった。そこで、後述のように、キャプティブに生命保険の再保険を引受けさせる必要性があったのである。

(4) キャプティブへの保険リスク移転の有効性（機能）

（添付資料20「B社の機能」参照）

ア 上記のような背景により、申立人の社内では、グループ内に再保険キャプティブを設立する構想が練られた。キャプティブ設立の最大の目的はリスクマネジメント機能である。そして、申立人には、自身及び海外元受子会社の再保険をまとめることにより、再保険の手配が容易になるというメリットがあった。

イ 申立人のキャプティブであるB社は、グループ保険会社が引受けた保険リスクの一部を再保険として引受けることによりリスクの移転を受け、その一部を保有し、残りを再々保険（再保険をさらに再保険に付すること）に付すことで、リスクヘッジを行う。この再保険のリスク・マネジメント機能について、以下詳述する。

再保険（及び再々保険）市場は、その引受け能力（キャパシティ）や再保険料率が年により大きく変動する。例えば、世界のどこかで大きな台風や地震が発生し、再保険市場から巨額な資金が出て行くと、再保険会社の体力が低下し、翌年の引受け能力が縮小するため、再保険料率が高騰する（市場のハード化）。逆に、数年間大きな災害がなければ次第に再保険会社の体力が回復し、引受け能力が拡大するため、再保険料率が下落する（市場のソフト化）。このような再保険市場の変動は、主として自然災害による影響が大きいため、事前に予測することは不可能である。よって、多くの元受保険会社は、自社の引受けた保険とは無関係に、かかる再保険市場の影響を受けるが、その影響の度合いは、各元受保険会社の資本力や規模、体質等によって変わってくる。

申立人の海外元受子会社は、海外現地で保険の引受を行っているが、資本が小さく、保険母数が少ないため、再保険市場の大きな変動に直接晒されると影響が極めて大きい。そこで、キャプティブを介在させること、具体的には、申立人及び海外元受子会社の引受けた保険について、キャプティブにその再保険をまとめて引き受けさせ、再保険を組み変えて、リスクやコストに応じて再々保険に出再し、キャプティブの保有するリスク量を増減させることによって、

²⁸ ソルベンシーマージンとは、保険会社の支払能力を示す指標であり、金融庁の監督指針等によって、一定の数値以上とすることが求められている。再保険を付する（出再する）と、リスクが移転するため、ソルベンシーマージンは改善するが、再保険を引受ける（受再する）と、ソルベンシーマージンは悪化する。

申立人及び海外元受子会社は、安定的に再保険の提供を受けることが可能になる。すなわち、再保険市場がハード化した場合（再保険料率が高騰した場合）には、キャプティブがより多くのリスクを保有し、ソフト化した場合（再保険料率が下落した場合）には、保有するリスクを減らすという調整機能をキャプティブに持たせるということである（例えば、平時において、キャプティブが、引受けたリスクのうち、10%を保有し、90%を出再している場合、①再保険市場がソフト化したときには、再保険が安く買えるため、5%だけを保有し、95%を出再する、②再保険市場がハード化したときには、再保険が高くなるため、20%を保有し、80%を出再する、などの調整を行う。また、通常、再保険から再々保険に出再する場合には、例えば、火災保険において、一部のリスク（例えば自然災害）を除外して再々保険の手配を行う（すなわち、自然災害のリスクは全てキャプティブが保有する）ことにより、比較的安く再々保険を手配することが可能になる。）。

申立人は、以上のように、申立人及び海外元受子会社がキャプティブにリスクを出再し、キャプティブがリスク量をコントロールするという方法をとること、いわば、キャプティブが、再保険市場と申立人及び海外元受子会社との間に立ち、緩衝材の役割を果たすことによって、申立人グループに対し、安定的に再保険を受再でき、ひいては申立人の海外元受営業戦略の安定化に資することができると考えたのである。また、申立人及び海外子会社の再保険をまとめることにより、母数が増え、再保険の手配が容易になるという効果も期待された。

ウ なお、海外日系物件の保険は、前述のとおり不安定であることから、必ずしもキャプティブに一定の利益を留保できるとは限らず、場合によっては大きな赤字を出す可能性も十分に存在した。そもそも、保険というものは、必ずしも利益が出るという保証はない。このため、キャプティブに再保険を引受けさせることによって、利益を海外に移転するどころか、損失を移転することになる可能性も十分ある。この点、他の金融機関が、手数料などのリスクを負わない取引により利益を、海外に移転する行為とは決定的に異なるのである。

したがって、キャプティブを安定的に運営させるためには、これらの保険種目だけでなく、他のリスクの異なる保険も引受ける必要があった。そこで、リスクの性質が異なる前述の当時申立人が受再できなかった生命再保険をも、キャプティブに引受けさせることによって、少しでもその安定性に資することとしたのである。

エ 上述のとおり、申立人及び海外元受子会社の保有する不確実性のリスクを、キャプティブたるB社に持たせることによって、申立人らはそのリスクを遮断することができるのであって、B社は、リスク・マネジメント機能を果たしているといえるのである。そして、B社も、自らの引き受け能力を元に再々保険を手配することによって、そのリスクを市場に移転している。原判決は、「キャプティブ保険会社は単に親会社の資産を子会社という形に変えただけのものであり、結局は、親会社の資産でリスクを処理するということと変わらないから、リスクの移転がないのではないかという疑問があることが指摘され」るなどと、一部の見解を引用しただけで、B社の機能を全く否定しているが（35～36頁）、リスクの遮断及び移転があることは明白であり、原判決は失当である。

オ なお、キャプティブの設立に先立ち、D生命保険の再保険及び海外元受子会社の再保険を全て親会社である申立人に出再させることも検討された。しかし、そもそも生命保険の再保険は当時の認可においては引受ができず、また、出受再に関する事務量が膨大になり、事務コストやシステムコストがかさむことになるほか、自立的に会社を運営していくべき海外元受子会社

が、資本の大きい親会社に頼りすぎることは、慎重な元受けを行い自力で収益を上げていく必要性の観点から、好ましいことではなかった。

上記のとおり、申立人がキャプティブの代替とはなり得なかったことが、キャプティブ設立理由の1つである。そして、再保険市場における交渉や事務処理等をキャプティブに行わせることにより、キャプティブは、一部業務のアウトソーシングとしての機能を果たすことになる。

このように、申立人及びグループ保険会社のリスク・マネジメントとして、効率的・弾力的な運営が可能になるなど、多くのメリットが考えられたため、申立人は、再保険キャプティブを設立することを前提に、設立地の選定に入ったのである。

(5) ガーンジーを設立地としたことの合理性

ア 申立人が、ガーンジーを設立地として選定した主たる理由は、①保険制度設計上の自由度が高いため、生損保ともに分け隔てなく引受が可能であったこと、②保険を専門とする信頼性の高いマネジメント会社が存在すること、③再保険市場に地理的に近接していることの3点である。以下、この点について述べる。

イ 当時、キャプティブの設立地として検討された国は、十数カ国（米国における州を含む。）に及び、その中で、シンガポール、ダブリン、ガーンジーが、最終的に候補地として残った。

設立地は、免許の取得が容易でかつ生損保とも引受け可能であるなど、制度設計上の自由度が高い地であることが必要であった。なお、日本は、保険に関する規制が世界中で最も厳しい国の1つであるため、そもそも検討の対象となり得なかった。

また、キャプティブは、一般に、再々保険の手配や日常庶務などの運営を、マネジメント会社に委託するが（B社も同様である。）、そのためには信頼性の高いマネジメント会社が存在するなど、インフラの整った地でなければならなかった。加えて、キャプティブには再々保険の手配が必須であるところ、再保険市場は、〇に代表されるようにロンドンがその中心地であるため、地理的にロンドンに近い場所であることも重要な要素であった。

キャプティブ設立地としてのガーンジーのインフラは、甲17号証や乙第3号証に記載のとおりであり、また、甲29号証4頁にもあるとおり、ガーンジー政府は、銀行や保険産業の拡大に力を注いでいた。実際、ガーンジーは、1922年に最初のキャプティブが設立されて以来、多数の設立実績を有していた。

以上のような観点から、ガーンジーは、上記3つの候補地の中で、最もすぐれた候補地であった。

(6) 26%の税率を申請したことの合理性

税率の選択が可能であるのならば、課税総額が最小となる選択を行うことが企業にとって最も合理的な選択であったため、申立人ないしB社は26%の税率を申請したものである。

すなわち、企業は常に効率的な経営のためコスト削減が至上命題であり、税金もコストの一部として同様に節減すべきものである。申立人においても、課税総額が最小になりうる制度を選択することが、会社の利益ひいては株主の利益に資するものと考えられた。

ガーンジーでは、税率の選択が可能であった。ところが、我が国の法人税法及び施行令には、税率を選択し得る税は外国法人税に該当しないという規定は存在しない。この点、申立人が、税理士・会計士などの専門家に意見を求め、あるいは専門誌を調べたところによっても、本件外国

税が外国法人税に該当しないという判断をすることは不可能であった。

そのような状況の下で、例えばあえてほぼ0%に近い税率を申請することは、取締役としての善管注意義務違反に該当する行為であり、代表訴訟のリスクを大きく負う行為であって、到底行うことのできない判断であった。

そこで、申立人は、最良の選択として、ガーンジーを設立地とし、26%の税率を申請し、同率の納税を行ったのである。

(7) 小括

以上のとおり、申立人がキャプティブたるB社を設立し、同社に再保険を引き受けさせることは、申立人及びその海外元受子会社のリスク・マネジメント上必要であった。また、その設立地としてガーンジーを選択したのは、上記のとおり、他国との比較上、再々保険の手配やインフラ等で有利な点が多数あったからであり、税率だけを殊更意識したものでもない。そして、ガーンジーを設立地とした場合、26%という税率を申請するのが最も合理的な選択であったのである。

したがって、申立人がB社をガーンジーに設立したことをもって、租税回避行為であるとする原判決の認定は、明らかに失当というほかない。

第7 結論

1 上告受理申立て理由があること

以上述べたところから明らかなように、本件は、①最高裁大法廷昭和60年3月27日判決（民集39巻2号247頁）の判断と相反する判断を含み、また、②法69条1項の外国法人税の意義など第2で挙げた関係法令の解釈に関する事項を含み、かつ、これらについては未だ最高裁判所の判断はなく、本件を超えて広く一般的に影響する問題に関連するから「法令の解釈に関する重要な事項を含むものと認められる事件」に該当するから（民訴法318条1項）、上告受理申立て理由が存する。

2 原判決を破棄すべき事由（民訴法325条1項、2項）があること

そして、原判決は、①本件外国税を「租税」であることは認めながら、その租税負担割合（税率）が0パーセントであるとする理由を付さない一方、その後においては、一転して、本件外国税が「租税」に該当しないと判断するなど前後矛盾し、理由不備・理由齟齬の違法があり（民訴法312条2項6号）（第5. 1）、②外国法人税該当性の判断において、施行令141条1項ほかの法令に明文の規定のない要件を付加して本件外国税の外国法人税該当性を判断している点において、憲法84条に違反し（民訴法312条1項）（第5. 4）、③「国際的に課税権を認められた主権国家ないし管轄地域の政府が、その法令によって『税』としているものは税である」という国際慣習法、及び、OECDモデル租税条約・国連モデル租税条約2条における所得税の定義に反して本件外国税を「租税」でなく、外国法人税に該当しないと判断した点に、「確立された国際法規の遵守」を定める憲法98条2項違反の違法が存し（民訴法312条1項）（第5. 5）、④本件外国税を法69条1項の「外国法人税」に該当しないとし（第5. 2）、その結果、申立人をして著しく不当な国際的二重課税が課されることを余儀なくさせた点（第5. 3）、タックス・ヘイブン対策税制の趣旨（特に平成4年度税制改正によって軽課税国指定制度が廃止されたこと）に反し（第5. 6）、本来その射程範囲外である本件にタックス・ヘイブン対策税制の適用を認めた点（第5. 7）に、

それぞれ「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反」（民訴法 325 条 2 項）が存する。

従って、原判決は破棄されるべきである。

以上