

「外国法人税」該当性の判断に関する考察

—ガーンジー事件を中心として—

太田 幸夫

- I はじめに
- II ガーンジー事件の経緯
 - 1 ガーンジーの法制・税制の特徴
 - 2 子会社Aの課税方式選択
 - 3 親会社Xに対する課税処分等
 - 4 訴訟経過
 - ア 第一審判決の要点
 - イ 控訴審判決の要点
 - ウ 上告審判決の要点
- III 論点と考察
 - 1 法律判断と弁論主義及び証明の観点
 - 2 「租税」の中核的要素からの考察
 - 3 「外国法人税」と租税法律主義
 - 4 経済的観点及び租税回避否認法理
- IV 結語

I はじめに

外国で支払われた「法人税」なるものが、わが国の法制下での「外国法人税」に該当するか否かは、タックスヘイブン対策税制（租税特別措置法66条の6）適用の可否と国際的の二重課税を避けるための外国税額控除（同法66条の7、法人税法69条）適用の可否の2局面で問題となる。

「外国法人税」について、法人税法69条1項は、「外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものをいう」とし、同法施行令141条1項は、これを受けて、「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」と規定する。同条2項は「外国法人税」に含まれるとするものを、同条3項は「外国法人税」に含まれないとするものをそれぞれ掲げている。

他方、租税特別措置法（後出のガーンジー事件当時のもの）66条の6第1項は、タックスヘイブン対策税制の適用対象となる「特定外国子会社等」について、「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」とし、同法施行令（後出のガーンジー事件当時のもの）39条の14第1項は、これを受けて、「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」（1号）、「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^{*1}である外国関係会社」（2号）と定めていた。そして、同条第2項1号は、後者の所得計算に用いる「外国法人税」について法人税法69条1項に規定する「外国法人税」をいうとする。

このようなわが国の法制下において、後出のガーンジー事件最高裁判決（本件最高裁判決）は、外国の税務当局と外国法人（内国法人の子会社）の合意によって適用税率が決まる場合であっても「外国法人税」に該当しないとはいえないとして親会社である内国法人に対するタックスヘイブン対策税制の適用を否定した事例であって、同判決は大方の支持を受けていると思われる。その後、法人税法施行令141条3項が改正され、このように課税当局と外国法人との間の合意により税率が決定された税は「外国法人税」に含まれないものとされたため（現3号追加）、今後、同様の法的紛争は起きないであろう。しかし、本件最高裁判決の判決文及びこれを受けた判決要旨でこのような税が「外国法人税に該当しないとはいえない」との二重否定表現がされた趣旨、下級審段階で課税庁が主張した幾つかの問題点に必ずしも触れられていない点、その他、検討すべき理論的な問題点がいくつか残されているように思われる。筆者は、本件最高裁判決の結論自体に反対するものではないが、その理由を導き出す道筋を辿り、法の解釈に関する裁判所と当事者の役割分担及び「外国法人税」該当性を判断する上で裁判実務上、取り上げるべき問題点等について少しく検討することとする。

*1 この税率は、現在、20パーセント未満に引き下げられている。その経緯につき、金子宏・租税法第24版632頁（2021）参照。

II ガーンジー事件の経緯

1 ガーンジーの法制・税制の特徴^{*2}

本件で課税主体とされたガーンジーの正式呼称は、“The Bailiwick of Guernsey”であり、bailiwickはbailiff（古語として代官の意味がある）の管轄区を意味するので、これを「ガーンジー代官管轄区」と訳すことができる。ガーンジーは、フランスのコタンタン半島（ノルマンディー半島）の西沖合に位置するガーンジー島ほか数島から構成され、歴史的にイギリス王室の属領（The Crown Dependencies）の一つであって、イギリス連合王国（The United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland）やイギリス連邦（The British Commonwealth of Nations）には属していない。

ガーンジー法は、ノルマンディー慣習法、コモンロー及び制定法（ガーンジー議会の定めた法律はイギリス枢密院（Privy Council）の審議とイギリス国王の裁可により成立する）から成っている。ガーンジーの元首に当たるのは、ノルマンディー公としてのイギリス国王であり（副総督Lieutenant Governorが代理）、代官が議会の議長と王立裁判所、控訴裁判所の各所長をも兼ねている（なお、上告審はイギリス枢密院である）。このようにガーンジーでは必ずしも先進諸国で見られる近代的な三権分立制がとられていない。

ガーンジーは上記のような特殊な法制度を背景とし、無税（付加価値税、遺産税、キャピタルゲイン税等）又は低税率（所得税等）の税制等によりタックスヘイブンとして利用されるようになった。ガーンジー等、イギリス王室属領の税制については、1998年にOECDから有害な租税競争（harmful tax competition）であると指摘されたことがあった。

本件最高裁判決で問題となった内国法人のガーンジーにおける子会社（保険会社が自らの保険を引き受けさせるために設立した再保険会社。「キャプティブ保険会社」と呼ばれる）は、当時、法人所得について次の4種の課税方式の

*2 この項の記述は、後出のガーンジー事件判決で適法に認定された事実関係等のほか、兼平裕子「英国王室属領の特殊性とEU法及びBEPSの影響—オフショア・タックスヘイブンとして利用されるガーンジーの分析を通して—」税法学577号3頁以下及び遠藤誠「ガーンジーの法制度の概要」bizlawjapan.com/wp-content/uploads/guernsey_houseido_01.pdf（令和5年4月17日最終閲覧）による。

中から一つを選択することが可能であった。

① 標準税率課税

法人所得の20パーセントとする。

② 免税法人の選択

キャプティブ保険会社は、免税法人の要件を満たすとされ、毎年500ポンドの申請料を支払うことにより免税法人となることができる。

③ 段階税率課税の選択

所定の要件を満たす法人は、投資所得及び保険非関連所得のみを課税対象所得とし、所得が25万ポンドまでは税率が20パーセントで、それ以上の超える部分については税率が1パーセントから0.1パーセントまで4段階に逡減する段階税率課税を選択することができる。

④ 国際課税資格による税率の選択

居住法人が0パーセントを超え、30パーセントまでの間の税率を選択して国際課税資格 (International Tax Status) の承認を申請し、認められた場合、その税率が適用される。

なお、上記②の免税法人は、課税年度終了後3年以内に当局に通知することにより、③の段階税率課税又は①の標準税率課税を選択することができ、既に支払われた年間料金は税に充当されるか還付される。③の段階税率課税又は①の標準税率課税を選択した法人は、課税年度終了後3年以内であればいつでも遡って免税申請をすることができ、過大納付税額の還付を受けることができる。

2 子会社Aの課税方式選択

損害保険等を業とする内国法人X (株式会社損害保険ジャパン) は、1998 (平成10) 年12月、ガンジーの首都セントピーターポートを本店所在地とし、再保険業を目的とする100パーセント子会社A (Arc Re Limited) を設立した。子会社Aは、ガンジー課税当局との間で上記1④の国際課税資格会社として26パーセントの税率^{*3}により納税することを合意し、1999 (平成11) 年以降、1年毎に国際課税資格を得て、適用税率26パーセントの割合による法人所得税を

* 3 この税率は、わが国においてタックスヘイブン対策税制が発動される外国法人税の税率が25パーセント以下と規定されていた (当時の租税特別措置法施行令39条の14第1項2号) ことから、その発動を避ける目的で選択されたことが明らかである。

ガンジー政府に対して納付した。

3 親会社Xに対する課税処分等

親会社Xの平成12年3月期から同15年3月期までの4期の法人税確定申告^{*4}に対し、税務署長Yは、子会社AがXの特定外国子会社等（当時の租税特別措置法66条1項）に該当するとし、課税対象留保金額をXの所得に加算する更正処分等を行った。その理由は^{*5}、「Aが現地で負担している法人税は、現地の税制により、0%を超え30%以下の範囲で任意に税率を選択できるものであり、我が国の法人税には相当しないことから、措置法66条の6第1項に規定する税には該当しない」というものであって、タックスヘイブン税制が適用され、外国税額控除も否定された。

かくて、子会社Aに適用されたガンジーの「法人税」がわが国において「外国法人税」といえるか否かが訴訟における最大の法律的争点とされるに至った。本稿は、この「外国法人税」を巡る法解釈論を中心とし、訴訟実務上の視点から検討を加えるものである。

4 訴訟経過

ア 第一審判決の要点

第一審東京地判平18.9.5訟月54巻10号2463頁^{*6}は、Xの訴えの一部を却下^{*7}、残部の請求を棄却した。本案に関する請求棄却の理由は、およそ次のとおりである。

* 4 平成14年3月期の法人税について正確に言うと、Xは国（Y）の主張に沿い、子会社Aの課税対象留保金額を加算して確定申告をしたが、後に加算部分は誤りであったとして更正請求をした。Yは、当該期につき更正処分をした後、更正請求には理由がない旨の通知をXに対してした。その関係もあって当該期に関する更正処分取消しの訴えについて審査請求前置要件を満たしたといえるのか、出訴期間を徒過したのではないかとの訴訟要件に関する2点の争いが生じたが、第一審及び控訴審各判決とも各訴訟要件の具備を認めた。理論的に興味深い論点ではあるが、本稿では検討を割愛する。

* 5 Yの理由付記文による。Xは、本件訴訟において、この理由付記が不備であると主張したが、第一審及び控訴審各判決とも不備を否定した。本稿はこの論点についても検討を割愛する。

1.1) 〈法人税法等の〉「各規定は、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、控除の対象としているものと解するのが相当である。そして、我が国の租税も、このような一般的な租税概念の範疇に属するものといえるから〈略〉、我が国の法人税とおよそかけ離れた内容、性質を有するものは、一般的な租税概念の範疇にも含まれない可能性が高いものというべきであり、我が国の法人税との類似性は、このような意味で、外国法人税に該当するか否かの判断の参考になるものと考えられる。」

1.2) 「租税の特性及び他の国家収入との違いとして、租税は、①公共サービスの提供に必要な資金を調達することを目的とし（租税の公益性）、それ以外の目的で課される罰金・科料・過料・交通反則金等のような違法行為に対する刑事上・行政上の制裁を持つ金銭給付とは区別され、②国民の富の一部を一方的・強制的に国家の手に移す手段であり（租税の強行性）、租税が、国民の財産権の侵害の性質を有することから、租税の賦課・徴収が必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない（租税法律主義）とされ、③特別の反対給付の性質を持たない点で、各種の使用料・手数料・特権料等と区別され、④国民にその能力に応じて一般的に課される点で、特定の事業の経費に充てるために、その事業に特別の関係のある者から、その関係に応じて徴収される負担金と区別され、⑤金銭給付であることを原則とする点を挙げることであり」〈る〉。

1.3) 〈ガーンジーにおいては〉「同一の法人の同一の収入に対して、基本的性格を異にする4つの税制が、当該法人の選択によって適用され得る〈略〉という極めて不自然な事態が生じているのであり、これを特例規定の適用を受けるかどうかを納税者の選択に委ねるといった、税制における調整的な選択制度と

*6 評釈等として、山田二郎・ジュリ1361号193頁、大淵博義・税務事例39巻6号1頁及び同巻7号1頁、渡辺充・税務事例39巻12号25頁、細川健＝虫明千春・税務弘報56巻13号154頁（控訴審判決にも言及）、山本直毅・専修法研論集60号105頁（控訴審・上告審判決にも言及）、林仲宣＝谷口智紀・税務弘報58巻10号94頁（同前）、朝倉洋子・税理2013.1号86頁（同前）等がある。

*7 平成14年3月期について、Xの更正請求に対し更正すべき理由がないとする通知処分取消しの訴えは、当該期の更正処分取消しの訴えの内容に包摂されるので訴えの利益がないとする。理論的に興味深い論点ではあるが、本稿では検討を割愛する。

同質のものとして理解することは困難であるといわざるを得ない。そうすると、このような制度は、我が国の法人税においてはおよそ考えられない制度であるのみならず、租税の一般的概念の観点からしても、税の強行性（更には、税において一般的に要請されると考えられる平等性）の概念とは相容れないところがあるものといわざるを得ない。」

1.4) 「本件外国税は、税率という重要な課税要件が、納税者とガーンジー税務当局との合意により決定されるものであって、課税に関する納税者の自由が広範に認められる租税といわざるを得ないのであり、この点において、納付や還付に関し納税者の裁量が広範に認められている税として法人税法施行令141条3項1号、2号に掲げられ租税に類似した側面を有するものというべきであるし、租税の特質である強行性と相容れない面があることも否定し難いところである。」、「本件外国税は、法律で規定されているといっても、その前提となる国際課税資格による課税制度は、税率の一定枠（上限及び下限）を決めているだけで、その幅は広範であり、重要な課税要件である税率の確定について、その際によるべき基準が示されておらず（略）、実質的には白地規定であるといわざるを得ず、課税権者に広範な裁量の余地を許容するもので、租税法律主義（課税要件明確主義）」に反するものであると評価せざるを得ない。したがって、原告の主張を前提としても、本件外国税は、わが国の法人税はもとより、一般的な租税概念にも相反するものといわざるを得ないのである。」

1.5) 「本件外国税には自力執行力がなく、かつ租税に対する一般的優先権を承認する制度も存在しないため、税の徴取手段において実効性に欠ける点があることも否定し難い。〈略〉自力執行力を有するかどうかは、租税であることの必須の要素とまでは断定できないとしても、本件外国税においては、それに止まらず租税に対する一般的優先権を承認する制度も存しないのであるから、このことが、租税該当性の判断にマイナスに働く要素になることも否定し難いところである。」

1.6) 「このような『税制』が採用されているのは、外国法人に対し、本国におけるタックスヘイブン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はないかと疑わざるを得ないのであり、この観点からすると、〈略〉徴取される『税』なるものは、その名称にもかかわらず、その実質は、タックスヘイブン税制の適用を回避させるというサービスを提供するための対価であるとい

うことも可能なのであ」〈る〉。

イ 控訴審判決の要点

控訴審東京高判平19.10.25訟月54巻10号2419頁^{*8}は、Xの控訴を棄却した。その理由は、第一審判決理由を引用するほか、およそ次のとおりである（本案の判断に絞る、第一審判決理由と実質的に同旨を述べる部分は、原則として省略する）。

2.1) 「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。」

2.2) 「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、ガンジー島〈ママ〉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、〈略〉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。〈略〉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、課税に関する納税者の選択裁量が広範に認められる租税と認めるほかない。」

2.3) 「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、〈略〉上記のような『税制』が採用されているのは、外国法人に対し、本国におけるタックス・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

* 8 前記注6の細川＝虫明評釈、山本評釈、林＝谷口智紀・評釈、朝倉評釈等参照。
なお、宮塚久＝北村導人「タックス・ヘイブン対策税制」中里実ほか編・国際租税訴訟の最前線142頁以下（2010）はガンジー事件を詳細に解説し、特に控訴審判決を厳しく批判される。

るためであり、〈略〉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。」

2.4) 「Xは、〈略〉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る」〈る〉。

2.5) 「Xは、A社について〈当時の〉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、〈略〉キャプティブ保険会社であるA社を設立した目的が主としてXのリスク・マネジメントにあるかのようにいうXの主張は採用できない。」

2.6) 〈外国税額控除が否定されると二重課税が生じるとのXの主張について〉
「本件外国税が外国法人税に該当しないことは既に説示したとおりであり、したがって、A社が税を負担しているとの前提に立つXの上記主張はその前提を欠くものである。また、弁論の全趣旨によれば、Yは、本件各更正処分（合算課税）をするに当たっては、A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。」

ウ 上告審判決の要点

上告審最一小判平21.12.3民集63巻10号2283頁，判タ1317号92頁，判時2070号45頁^{*9}は，原判決中，Xらの各更正処分等に関する部分を破棄し，同部分に

*9 評釈等として、倉地康弘・平21最判解説（民）（下）879頁，渋谷雅弘・ジュリ1402号110頁，豊田孝二・速報判例解説7号299頁，渡辺裕泰・ジュリ1409号203頁，谷口勢津夫・判時2099号168頁，岡村忠生・平23重判解説207頁，前記注6の細川＝虫明評釈，山本評釈，林＝谷口・評釈，朝倉評釈等がある。

つき第一審判決を取り消したうえ、原課税処分を取り消す旨自判した（なお、更正をすべき理由がない旨の通知処分の取消請求の訴え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の提出がないことを理由に却下した）。その理由は、およそ次のとおりである。

3.1) 「本件外国税を課されるに当たって、本件子会社にはその税率等について広い選択の余地があったとすることができる。しかし、選択の結果課された本件外国税は、ガンジーがその課税権に基づき法令の定める一定の要件に該当するすべての者に課した金銭給付であるとの性格を有することを否定することはできない。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は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。」

3.2) 「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^{*10}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見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。」

3.3) 「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

*10 現4号（「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」）に当たる。

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。」

3.4) 「しかし，租税法律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。」

3.5) 「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，ガンジーの法令に基づきガ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項と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。」

3.6) 「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いされていないから，同項2号に規定する税にも該当しない。」

3.7) 「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(略)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、〈略〉、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号に類する税ということもできないというべきである。」

3.8) 「以上のとおり、本件外国税は、ガンジーの法令に基づきガ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。」

Ⅲ 論点と考察

1 法律判断と弁論主義及び証明の観点

本件最高裁判決の判決文及びこれを受けた判決要旨において、子会社Aがガンジー政府に納付した税について、「外国法人税に該当しないとはいえない」との二重否定表現がされたのはどのような趣旨であったのか。この点について本判決を担当した倉地康弘最高裁調査官は、判例解説において、「二重否定の表現となっているのは、主張立証責任を考慮したためであろう。」とされるが^{*11}、それ以上の説明は見当たらない。外国法の内容が不明な場合の処理については証明責任法則準用説、内国法（法廷津法）適用説、条理説、近似法説、補充連結説等の諸説がある^{*12}。ガンジー事件において、該当するガンジーの法人所得税の規定内容については当事者間に認識の違いがなく、単にガン

*11 倉地・前掲解説（注9）896頁。

*12 西田隆裕「証明と疎明」門口正人ほか編・民事証拠法大系第2巻22頁以下（2004）、加藤新太郎ほか編・新基本法コンメンタル民事訴訟法(2)5頁〔濱崎録〕（2017）参照。外国法についても内国法の場合と同様、何らかの法適用を行うべきであって、事実認定に係る証明責任法則を準用すべきではないであろう。三ヶ月章「外国法の適用と裁判所」澤木敬郎ほか編・国際民事訴訟法の理論266頁以下（1987）は、内国法適用説の立場であるが、詳細な分析をしていて、参考価値が高い。

ジーの法人所得税法がわが国のタックスヘイブン税制の適用対象となる外国法人税であるかどうかについて裁判所に対し法的判断が求められたに過ぎない。

次に主張の主体について考えてみる。タックスヘイブン対策税制の適用場面では、課税庁側において課税原因(課税処分取消訴訟においては抗弁に属する)として外国関係会社により納付された税が「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より課される税」(法人税法施行令141条)に当たらないことを主張する。同税制以外の通常の外国税額控除の場合、納税者側で課税すべき納税額を減少させる原因(課税処分取消訴訟においては再抗弁に属する)として「外国税」を納付したことを主張する。主張責任と証明責任の所在が常に一致するのかどうかについては学説上の争いがあるが^{*13}、規定内容の明らかな(弁論主義ないし自白法則の適用範囲外ではあるが、本件訴訟では当事者間におおむね争いがない)法人所得税に関する外国法を前提として、これにタックスヘイブン対策税制を適用できるか否かの問題は、事実存否不明を前提とする証明責任法理が妥当する分野には属せず、わが国の裁判所による日本法の法令解釈の結果として、その専権により適用または不適用が宣言されるべきであったと思われる^{*14}。

本件最高裁判決において見られる、ガンジーの税が「外国法人税に該当しないとはいえない」との二重否定表現は、要件事実についての主張責任ないし証明責任を考慮したのではなく、厳密には、「外国法人税に該当する」との肯定的表現をするのと全く同一ではないが^{*15}、タックスヘイブンとされるガンジーの法人所得税制について、日本法を解釈した結果、ぎりぎり外国法人税該

*13 高橋宏志・重点講義民事訴訟法上第2版補訂版531頁以下(2013)、伊藤滋夫・要件事実の基礎新版149頁以下(2015)に詳しい。

*14 Xの申告受理申立ては、外国法人税に関する法令の解釈適用の誤りをいう論旨以外を排除して受理された(倉地・前記解説(注9)887頁)。なお、谷口勢津夫・前記評釈(注9)170頁は、「税法における事実認定は、法律行為の性質決定にとどまるものではなく、本件で問題となった本件外国税の性質決定も、これに含まれる。」とされる。

*15 例えば、自動車の運行供用者は、運行によって他人の生命又は身体を害した場合、自己及び運転者の「無過失」(注意を怠らなかったこと)が証明されないと損害賠償責任を免れないが(自動車損害賠償保障法3条但書)、その証明がされず、無過失とは認められないとして損害賠償責任を負ったとしても、これらの者が「有過失」であったということはできないのと同様である。

当性を肯認する修辭的なものであったと見るべきである。

2 「租税」の中核的要素からの考察

「租税」の意義について、旭川国民健康保険条例事件に関する最大判平18.3.1民集60巻2号587頁、判タ1205号76頁、判時1923号11頁^{*16}は、「国又は地方公共団体が、課税権に基づき、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、特別の給付に対する反対給付としてでなく、一定の要件に該当するすべての者に対して課する金銭給付」であるとした。同判例の射程範囲について議論はあろうが、学説も租税の意義についてほぼ同様に解しており^{*17}、異論のないところであろう。ガンジー事件の第一審判決もほぼ同様の見解に立つが（前記Ⅱ4ア1.2参照）、租税の強行性が強調され、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する旨の解釈方針が宣言されている（前記Ⅱ4ア1.1参照）。なお、これらの点については、控訴審判決も同様の見解である。

まず先決問題として、本件における課税主体とされるガンジーが「国又は地方公共団体」に該当するか否かについて検討する余地がある。ガンジーの法制及び税制については上記Ⅱ1でその特徴に触れた。ガンジーはイギリス王室属領であって、イギリス（連合王国）の一部ではなく、代官（bailiff）の職が置かれ、必ずしも近代的な三権分立制はとられていない。ガンジーが直ちに国又は地方公共団体に当たるとはいい難いであろう。本件最高裁判決は、ガンジーがイギリス王室属領であり、近代的な課税主体であるかの点に触れていない^{*18}。ガンジーの法的位置付けは、困難であるが、わが国やOECD諸国はガンジーが租税を課していることを前提とし、それが低水準であること

*16 評釈等として、阪本勝・平18最判解説（民）（上）312頁、藤谷武史・租税判例百選第7版8頁、斎藤一久・憲法判例百選Ⅱ第7版424頁等がある。

*17 金子・前掲書（注1）9頁、谷口勢津夫・税法基本講義第7版8頁以下（2021）等。

*18 中里実「財政法の私法的構成（下）—民法959条と国庫の関係を素材として」ジュリ1403号172頁以下は、「最高裁は、国際法的に位置づけの難しい、中世の領邦以来の伝統を引き継ぐこの地域の特殊性に、当然に気付いていたはずであるが、あえてその点について触れなかったのである。賢明な判断であったと言える。」と指摘され、「領邦国家で現在課されている金銭負担について、近代的な意味での租税ではなく、領有権の効果としての質料的なものとしてとらえる（略）余地もないと言いきれないであろう。」と述べられる。

を問題にしてきたというこれまでの経緯からすれば、国又は地方公共団体に準ずる課税主体であることを否定することは信義則上もできないと思われる^{*19}。

租税の強行性要件について、下級審は、ガンジーの税制には自力執行力及び一般的優先権がないことを理由に否定した（前記Ⅱ 4ア1.5参照）。本件最高裁判決はこの問題に触れていないが、三権分立制が採られていないガンジーにおいて、租税債権であっても、少なくとも民事債権として強制手段を執りうるであろうから^{*20}、あえて問題視されなかったものと思われる。

租税は特別の反対給付性を持たないとの要素について、事実審は、本件で子会社Aが徴収される「税」なるものは、実質は、タックスヘイブン税制の適用を回避させるというサービスを提供するための対価であるとする（第一審につき、前記Ⅱ 4ア1.6、控訴審につき、前記Ⅱ 4イ2.3。なお、控訴審判決は、「対価ないし一定の負担」とする）。他方、本件最高裁判決は、「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はないことは明らかである」（前記Ⅱ 4ウ3.1）とあっさり断定する。確かに反対給付に関する事実審の説示は行き過ぎの感があるが、ガンジーの税制が先進国のそれとは大きく異なっており、ガンジー当局がタックスヘイブンとしての売りを強調している点から下級審が一步踏み込んだものと思われる。

租税の中核的要素である一般性、公平性、平等性について見ると、事実審は、ガンジーにおいて居住法人は4種の課税方式の中から1種を選択でき、国際課税資格を取得するとガンジー政府との合意により税率を0パーセントを超え、30パーセントの間から選択できること（前記Ⅱ 1）に照らし、平等性を欠くとした（前記Ⅱ 4ア1.3及びイ2.3）。これに対し、本件最高裁判決は、「選択の結果課された本件外国税は、ガンジーがその課税権に基づき法令の定める一定の要件に該当するすべての者に課した金銭給付であるとの性格を有することを否定することはできない」とする（前記Ⅱ 4ウ3.1）^{*21}。両者の判断の違い

*19 倉地・前掲解説（注9）897頁以下参照。

*20 山田・前掲評釈（注6）195頁、大淵・前掲評釈（注6）39巻6号9頁及び同巻7号5頁各参照。なお、大淵・同評釈同巻7号5頁は、租税債権の優先権の有無はその国家の立法政策に由来するものであり、租税又は外国法人税に該当しない直接的な根拠となるものではないと指摘される。

*21 ガンジーの税法には、税制の選択を遡及的に変更できる場合の規定があるが（前記Ⅱ 1）、国際課税資格については認められていない。

は、事実審は納税者による課税方式及び税率選択の余地が大きいことを理由としているのに対し、本件最高裁判決はそこから選択された課税方式及び税率が個別性を有しないと認識に立つものであって^{*22}、認識の差が法律判断の結果に違いをもたらした。どちらの見解も成り立ち得ると思われるが、最高裁は法令解釈について最終的な判断権を有しているところである。そして、その法令も将来に向かって変更され得る（本件において、後に税務当局の見解に沿うように政令の変更があったことは、前記Ⅰで述べた）。

3 「外国法人税」と租税法律主義

租税法律主義は憲法84条において定められており、その内容には、課税要件法定主義、課税要件明確主義等が含まれる^{*23}。

ガーンジー事件において、下級審判決が「租税」について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たこと（前記Ⅱ4ア1.1、同イ2.1）に関し、法人税法の明文にない要件を付加したのではないかと、当該要件は課税要件明確（明定）主義に反するのではないかと疑念が呈されたことがあり^{*24}、上告受理申立て理由ともなった^{*25}。本件最高裁判決は租税法律主義については言及せずに、「本件外国税がそもそも租税に該当しないということは困難である」と結論付けた（前記Ⅱ4ウ3.1）。これは、確定事実を前提としてガーンジーにおける「法人所得税」がわが国における法人税に相当することを否定しなかったものであって、ガーンジー法の先進性について触れる必要がなかったということであろう。

しかし、本件最高裁判決が、平成13年政令第135号による改正後の法人税施行令141条（内国法人の平成13年4月1日以降に開始する事業年度の所得に対

*22 本件上告審判決は、居住法人とガーンジー税務当局との間における税率の合意については税務当局の承認が必要であると指摘する（前記Ⅱ4ウ3.7）。この点は適用税率がいわば私的合意ではないとする根拠を示すものである。なお、細川＝虫明・前掲評釈（注6）159頁は、「A社からの申請があったからこそガーンジー税務当局が承認したのであり、納税者と税務当局との合意によるものと言える。」とされる。

*23 金子・前掲書（注1）80頁以下参照。

*24 宮塚＝北村・前掲論文（注8）149頁以下。

*25 民集63巻10号2350頁。

する法人税について適用される。したがって、本件におけるXの平成12年3月期及び同13年3月期については適用がないようにも考えられる)を全事業年度を通じて参酌し、「外国法人税」該当性を判断したことは租税法律主義の内容に含まれ得る遡及立法禁止原則^{*26}に違反しないかどうかの疑問が生じないではない。そして、「租税法律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」(前記Ⅱ4ウ3.4)との記述は、課税処分の一部に法令の遡及適用を認めたようにもとられ、その趣旨は文面上、誤解を招き兼ねないと思われる。この点については、外国法人税の意義は、法人税法施行令141条1項により決められるべきであって、2項はそれに含まれるもの、3項は含まれないものをそれぞれ例示し、1項の解釈の一助としたものであり、施行令の改正は確認の趣旨に過ぎないと考えることによって、上告審の上記判断を理解できるのではないかと考える(前記Ⅱ4ウ3.2にそのような考え方が窺われる)。ただ、「租税法律主義にかんがみると」以下の判示部分は、法令の一部遡及適用を認めたように読むこともできるので、何らかの説明が必要であったと思われる。

4 経済的観点及び租税回避否認法理

本件の控訴審判決(前記Ⅱ4イ2.4参照)によれば、タックスヘイブン対策税制の適用が否定される場合、親会社Xは、子会社Aの国際課税資格の26%の税率により計算される税額とわが国の法人税の実効税率36.09%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ことになるとされ、同判決は、「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」(る)とする。子会社Aが国際課税資格により26パーセントの税率を選択したことは、ガンジー税務当局の承認を必要とするが、わが国のタックスヘイブン対策税制の適用を回避するためであったと考えられる^{*27}。

*26 なお、金子・前掲書(注1)121頁は、納税者の利益に変更する遡及立法は許されるとされる。

*27 前記注3参照。細川=虫明・前掲評釈(注6)159頁も同旨。

租税回避行為であったとしても、わが国においては個別的な否認規定（所得税法157条、法人税法132条等）に該当しない限り、否認することはできないとするのが通説である^{*28}。本件において、「外国法人税」該当性が肯定されれば、個別の否認規定が見当たらない以上、外国税額控除を一般的に否認することはできない。国際的租税回避行為に当たるからといって、わが国のタックスヘイブン対策税制の解釈が左右されるものではないであろう。

かつて最高裁はりそな銀行外税控除事件において外国税額控除制度濫用論を採用したが^{*29}、本件の税率選択についても濫用論を論じる余地はなかったであろうか^{*30}。この点は理論的に興味ある問題であるが、本件訴訟において国側から明確に主張されることがなかったようであり、そのために判断が示されなかったのではないかと思われる（弁論主義による）。

なお、本件の第一審及び控訴審がいわゆる事実認定による否認論を採用したことを前提とし、本件最高裁判決がこれを採用しないことを明らかにしたものと解されるとの論評がある^{*31}。本件における最高裁は、Xの上告受理申立てに対し、外国法人税に関する法令の解釈適用の誤りをいう論旨以外を排除して受理し^{*32}、上告審の構造上、単純に法律判断として当該ガンジー税法がわが国において「外国法人税」に当たるか否かについての判断を示したものであり、いわゆる事実認定による否認論についての態度は明らかにされていないように思われる。

*28 金子・前掲書（注1）137頁以下参照。

*29 りそな銀行外税控除否認事件判決（最二小判平17.12.19民集59巻10号2964頁、判タ1199号174頁、判時1918号3頁）は、外国税額控除に関する規定によらず、同制度利用の濫用を認めることによって外国税額控除を否認した。同事件に関する評釈等として、杉原則彦・平17最判解説（民）（下）990頁、岡村・租税判例百選第7版40頁、吉村政徳・判時1937号184頁、田中健治・判タ1245号256頁等参照。同旨判例として、最一小判平18.2.23訟月53巻8号2461頁、判タ1206号172頁、判時1926号57頁がある。

*30 岡村・前掲評釈（注9）208頁参照。

*31 谷口勢津夫・前掲評釈（注9）170頁。なお、山本・前掲評釈（注6）115頁参照。

*32 前記注14参照。

IV 結 語

本稿では、タックスヘイブンとされるイギリス王室属領ガンジーの法人所得税が日本法上、「外国法人税」に該当するかどうか争われ、最終的に最高裁がこれを否定しなかった（肯定した）事案について、全審級を通じ、判断課程と判断要素を検討した。ガンジーは近代的な三権分立制度をとっておらず、居住法人が法人所得税の納税メニュー4種の中から1つを選択し、国際課税資格として税率を0パーセント超から30パーセントの間で選択できるなどという特異な税制をとっていたことから、税務当局及び裁判所の対応が注目された事案である。この税制について第一審及び控訴審とも「外国法人税」該当性を否定したのに対し、上告審は同該当性を否定せず（肯定し）、納税者勝訴の逆転判決を下したが、その理由付けは、結論を導くために必要な限度に止まっており、それ以上に説明のあった方が分り易かったと思われる箇所がある。

本件訴訟では、事実関係及びガンジー法の内容についておおむね争いがなく、これを前提とした上で日本の税制における「外国法人税」該当性につき、各審級において法律解釈が示されたに止まる。その帰結として、本件最高裁判決ではガンジーに納付した税が「外国法人税に該当しないとはいえない」とする二重否定表現がとられたが、主張立証責任を考慮したものというよりも、法律解釈の結果、ぎりぎり外国人法人税該当性を肯定した修辭的なものと見られる。

ガンジーがイギリス王室属領（国又は地方公共団体そのものではない）であって、近代的な三権分立制をとっていないなどの特殊性を理由にガンジーの課税主体性を否定することは、これまでのわが国やOECD諸国の立場と矛盾し、とり得ないところであろう。各事実審は先進諸国の一般的租税概念を前提として外国法人税該当性を否定したが、これが法の定めによらない要件を付加したもので租税法律主義に反するとのXによる上告受理申立て理由について、最高裁としては、判断の必要がないとみたのか、触れていない。

反対に、本件最高裁判決が「租税法律主義にかんがみると、その判断は、飽くまでも同項〈法人税施行令141条3項を指す〉1号又は2号の規定に照らして行うべきであって」などと判示した部分（前記Ⅱ4ウ3.4）は、同項1号又は2号が本件の審理対象である4事業年度のうち、最初の2事業年度経過後の

事業年度に適用されるように追加されたのであるから、政令の遡及適用を認めたように見えなくもない。従って、この点に関し、何らかの理由説明が必要ではなかったか（推測は可能ではあるが）。

外国税額控除制度の濫用論（りそな銀行事件）との関係についても、理論上、問題になり得るところであるが、本件訴訟では弁論においてこの点に関する指摘がなかったため、判断されなかったようである。

本件に見られるような税務当局と納税者の合意により税率が決定される税については、その後、国側の主張に沿うように、法人税法施行令が改正されて「外国法人税」に当たらないこととされたため（現141条3項3号）、今後、同様の紛争は起らないであろう。本件最高裁判例は、「外国法人税」該当性の判断に必要なさまざまな要素や問題点を検討する上で貴重な先例として学術上及び実務上、参考になると思われる^{*33}。

*33 なお、他のイギリス王室属領の法人税制については、子会社が免税を申請できなかったのにあえて26パーセントの税率を選択したことを理由に外国法人税該当性を否定した裁決事例がある（国税不服審判所平18.8.14裁決・裁決事例集72号463頁）。