

**外国で支払った税金が
日本の税法上も「税」に該当するか**

1. 事案の概要と争点

(1) 原告X社は、英国王領ガンジー(以下「G島」といいます。)に本店が所在するA社の発行済み株式全部を保有していますが、A社は、G島政府の所得税法の規定に従い、税率を0%から30%の範囲内で選択して申請することのできる「国際課税法人」としての資格を取得し、日本のタックス・ヘイブン対策税制(以下「TH税制」といいます。)が適用されない26%をA社の法人税率として選択したため、G島政府から国際課税法人として適用税率を26%とする法人税(本件外国税)の賦課決定を受け、これを納付しました。

(2) X社は、A社は、租税特別措置法66条の6第1項所定の「特定外国子会社等」に該当せず、A社に係る課税対象留保金額に相当する金額を益金の額に算入しないでX社の所得の金額を計算しました。しかしY税務署長は、A社がG島政府に納税した本件外国税は、法人税法69条1項に規定する「外国法人税」、即ち「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」に該当しないという理由で外国法人税額を「0円」と認定し、措置法施行令39条の14第1項2号、同条2項2号の規定に従い、A社は「特定外国子会社等」に該当するとして、X社に対してTH税制を適用し、A社の課税対象留保金額をXの所得の金額に加算して更正処分等を行いました。

(3) X社が更正処分等の取消を求めたのに対し、Y税務署長は、本件外国税は、課税に関する納税者の裁量が広範であること、自力執行力を有しないこと等から、強行性を欠き、租税とは異なるものといわざるを得ず、「外国法人税」には該当しないと主張しました。

2. 判決の内容

(1) 第一審(東京地方裁判所平成18年9月5日判決)で敗訴したX社が控訴しましたが、原審(東京高等裁判所平成19年10月25日判決)も大要次のような理由で、本件外国税は外国法人税には該当しないと判示しました。(判決はいずれも最高裁判所HPをご参照願います。)

- 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69条1項、同法施行令141条1項等の規定に照らして判断するよりほかないところ、上記の各規定が「税」という概念によって外国税額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って、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される。
- ② 国際課税法人の資格取得の実態としては、税率0%ないし30%という枠の中で、納税者とG島税務当局が交渉を行い、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。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って形成されるもので、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らるほかない。
- ③ そうするとG島の「法人税」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と相容れないものであると言わざるを得ず、上記の実態に照らせば、G島において上記のような「税制」が採用されているのは、外国法人に対し本国におけるTH税制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G島の「法人税」は、税という形式をとるものの、その実質はTH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べきである。

本ニュースレターの執筆者

みやつか ひさし
宮塚 久パートナー
弁護士しげあき しろ
志賀 稔カウンセラー
弁護士

本ニュースレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。

西村あさひ法律事務所 広報室
(電話:03-5562-8352 E-mail:info@jurists.co.jp)

④ 本件外国税を外国法人税と認めると、外国税額控除の可否やTH税制の適用の有無がG島の税制に依存することとなり、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の差額に相当する税負担を免れ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。

3. 判決の分析と検討

この判決は、理論的には、次のような問題が含まれているように思われます。

(1) 「強行性」がないのか

強行性については、判決は「国民の富の一部を一方的・強制的に国家の手に移す手段」と、金子宏教授は「一方的・権力的課徴金の性質」と説明されますが、法令上の定義、確立した講学上の定義はありません。

第一審判決では、①当局との合意によって税率が決定されること、②G島の租税債権に自力執行力がないことなどを理由に「強行性」を否定しましたが、①合意が成立しなければ、法人税を支払わなくても公共サービスを楽しむものではないこと、②不納付の場合に加算税・延滞税、刑罰といったペナルティがあり、自力執行力がなくても権力的な徴収手段が用意されていることからすると、「強行性」を否定した判決理由には疑問があります。

(2) 租税法律主義に反するのではないのか

判決は、法人税法 69 条 1 項の解釈・適用にあたり、法律の定めによらないで、「外国法人税であるためには『我が国を含む先進諸国の法人税に相当する税』でなければならぬ」という要件を新たに変更(付加)したのと同様であり、租税法律主義に反するのではないのかとの疑問があります。また仮に租税法律主義に反しないとしても、「我が国を含む先進諸国の法人税に相当する税」という要件は不明確であって、課税要件明確主義に反するのではないのかとの疑問もあります。

国際取引実務において、取引当事者である私(法)人が外国政府からその法律に基づいて「税」を賦課されたとき、それが「我が国を含む先進諸国の法人税に相当する税」なのか否か、私(法)人に判断するよう求めることはおよそ不可能ですし、そのような書かれざる要件を加重することは国際取引を萎縮させることにもなりますので、判決理由には疑問があります。

(3) 国際租税法上の国際慣習に反するのではないのか

G島(Bailiwick of Guernsey)は、その領土と住民を有する主権「管轄地域」に該当し、その政府がその所得税法(The Income Tax (Guernsey) Law, 1995)を制定して「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と見ることができるのではないのでしょうか。日本の課税当局が、他の主権国家又は管轄地域における税制について、それが税であるか否かを論じることは国際礼譲に反し、ひいては国際慣習法に違反する可能性があるように思われます。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なおさらです。

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・レポートにおいても、有害な税も「税」とであると認めた上で、その解決方法が議論されており、それが「税ではない」というような議論は一切なされていないことは注目されます。

(4) 裁判所による法創造の限界を超えているのではないのか

前述したとおり「我が国を含む先進諸国の法人税に相当する税」という要件は不明確で、その判断基準は何も示されていません。このことは、日本の税務当局にケース・バイ・ケースの判断での課税を許容することに繋がり、日本で活動する企業は安心してタックスプランニングができない結果になってしまいます。さらに外資系企業から見た場合、日本の租税行政は予測可能性がなく税務リスクの高い市場である、というように映らないかが危惧されるところです。

4. 今後の展望

原審判決に対しては上告がされており、最高裁判所がどのような判断をするか、注目されるところです。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスを携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。

(当事務所の連絡先) 〒107-6029 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル(総合受付 28 階)
電話 : 03-5562-8500(代) FAX : 03-5561-9711~9714
E-mail : info@jurists.co.jp URL : http://www.jurists.co.jp/ja/