

ガーンジー島事件

最高裁判所第一小法廷平成20年（行ヒ）第43号法人税更正処分取消等請求上告事件（破棄自判・却下）（確定）（納税者勝訴）

国側当事者・新宿税務署長

平成21年12月3日判決

【裁判所ホームページ最高裁判所判例集】

【判例タイムズ1317号92頁】

【タックスヘイブン対策税制／外国税額控除／ガーンジー島事件】

判 決（平成21年12月3日言渡）

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18年（行コ）第252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ーンジーにおいて設立した子会社である■■■■■■■■■■■■■■■■■■■■（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の変更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ンジーの法人所得税制の概要は、次のとおりである。

ア ガ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ことを説明しており、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)

別紙 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■■■億■■■■万■■■■■■■■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■万■■■■■■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■■億■■■■■■万■■■■■■■■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■■■■■■万■■■■■■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■■億■■■■■■万■■■■■■■■■■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■■億■■■■万■■■■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11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■■億■■■■万■■■■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■■億■■■■万■■■■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	現行の規定
141条1項、2項	

法人税法施行令	平成16年政令第101号による改正前のもの
141条3項	
