

国際課税関係と公序良俗基準

浅 沼 潤三郎
(同志社大学名誉教授)

I はじめに

国際取引における「公序良俗」基準の問題は、古くから国際私法学や国際民訴法学の重要なテーマの一つとなっている。しかし、課税関係は、通常、条約、法律等の実定法規によって律せられるため、わが国の国際課税論においては、殆ど、「公序良俗基準」ないし「公序」基準の意義が認識されることはなかった、といっても過言ではない。

ところが、あらゆる領域での国際化がすすむ今日、課税の領域も例外ではなく、既存の理論だけでは、普遍妥当とされうる結論に達し難い事態の発生が予想される。その欠けた理論の一つが、本論文のテーマであって、ドイツ税務判例のなかに、フランス語の「ordre public」が散見される¹ので、その事例と考え方を採り上げ、わが国国際課税論に多少なりとも寄与したいというのが、本稿の目的である。

関連ドイツ判例の紹介には、種々の方法が考えられるが、本稿では、「公序」基準の機能的分類を意図し、「公序」概念の採用された事例を、私法上の法律関係と公法上の法律関係に分け、代表的事例を中心に論ずることにしたい。

II 私法上の法律関係と公序良俗基準

(1) 事例（1985年12月6日連邦財政裁判所判決²）

[事実] ヨルダン人である原告は、ヨルダン法により、同じくヨルダン人である2人の女性とそれぞれ有効に結婚（重婚）していた。その第一夫人は、係争年の1978年及び1979年当時、ヨルダン国内で生活しており、第二夫人が原告とともにドイツ連邦共和国内に居住していた。

課税庁（被告・上诉人）は、原告に対して、両係争年の所得税は、それぞれ、時間的に最初の結婚の夫婦についてのみ合算課税が許されるのであって、本件では、第一夫人は無制限納税義務者ではないから、申請された合算課税は認められないとした。（尚、この合算課税とは、いわゆる2分2乗課税方式のことであり、税軽減効果がある—筆者注）。

原告は、この課税処分を求めて財政裁判所に出訴し、勝訴した。課税庁（FA）は

上告したが、連邦財政裁判所は次の理由によって、上告を棄却した。

(2) 上告審の判決理由

「1. いかなる人が、所得税法 26 条 1 項 1 段にいう「夫婦 (Ehegatten)」であるかは、民法によるのが原則である (BFHE 65.172)。同時に外国人の関与については、つぎのことが適用される。結婚成立の実質法上の要件は、そのものの所属する国家の法律に従い、婚約者の各人を考慮して判断すべきである (民法施行法 EGBGB 13 条 1 項)。このことは、外国人が外国で行った結婚の事後的判定という同法 13 条 1 項の未確定の事例についても妥当する。

関係者間で争いのない事実は、原告の二つの結婚がヨルダン法によって行われことである。ヨルダン法は、(独) 婚姻法 (EheG) 5 条および 20 条と異なり、既婚者たる夫が、更に別の女性と結婚することを禁じていない。このような結婚は、いずれの場合も、財産法および子供の地位法上の国内的効果においては、民法上の結婚同様に、承認される。民法施行法 30 条は、妨げとならない。この規定により、外国法が良俗 (gute Sitten) に、またはドイツ法の目的 (Zweck eines deutschen Gesetzes) に違反する場合には、外国法の適用が排除される。そのような違反が存在するのは、外国法適用の結果がドイツ法規定の基本思想及びその中に存する正義観念 (Grundgedanken der deutschen gesetzlichen Regelung und dem in Ihnen liegenden Gerechtigkeitsvorstellungen) と大きく矛盾し、耐え難く (untragbar) 思わざるを得ない場合である。それは、適用しうる外国法によって許され、関係者が国内で一致して堅持する多重婚 (Mehrehe) に、財産法上でのみ結びつく本件の場合ではない。

確かに、ドイツの立法者は、基本法 6 条 1 項により、単一婚 (Einhe) の原則に拘束される。それどころか、多数説によれば、ドイツ登記吏によって完結される多重婚は、婚約者双方の母国法によって許される場合であっても、ドイツの公序と矛盾する。この場合、内国において多重婚の締結が許されるから、民法施行法 30 条の適用に決定的な強度の内国関係性、それ故に、特により強く、内国の法観念及び価値観念と矛盾した結果が存在する。

二人の外国人により外国で有効になされた結婚について、国内で各人の結婚に結びつけられた財産法上の結果がその結婚を擁護するかどうかを判定するだけの場合は、事情が異なる。この場合、外国法による有効な婚姻成立は、婚姻状態に結びつけられた法的効果にとっての先決問題にすぎない。

外国法により基礎づけられた多重婚の認容によって財産法の領域に現れた効果は、この財産法上の効果を耐え難く思わざるを得ないほどには、単一婚の原則から生じる内国の正義観念と、本質的に矛盾しない。このことは、本件のごとく、外国人のみが結婚に関係し、その結婚を堅持し、この結婚の財産法上の効果に、夫婦自体が国内に滞在している間、恐らく一時的に関与する場合でも、妥当する。

一夫多妻婚 (polygamer) および一夫一婦婚の既婚者へ租税優遇措置を付与することは、その効果が耐え難いもの (unhaltbar) として表示されねばならないほどには、婚姻法 26 条、26 b 条の基本思想 (Grundgedanken) に違反せず、またその根底にある正義観念 (Gerechtigkeitsvorstellungen) にも違反しない。しかも、立法者は、前掲条文において、勿論一夫一婦婚から出発し、既婚者地位に結びつけられた法効果とともに、基本法 (GG) 6 条 1 項により課せられていて、独身者に比べた既婚者の不利益を避ける義務を履行する。しかし、これから逆に、外国法により許される一夫多妻婚は、連結点 (Anknüpfungspunkt) として、直ちに脱落すべきであるということにはならず、特に現行の結婚とともに同順位で規定されている合算課税の課税要件は、無制限納税義務と、非継続的別居生活というメルクマールに含まれる生活および経済共同体であるからである。租税立法者は、所得税法 26 条中に、民法に由来した夫婦という概念を使用する。それゆえ税法の領域に現れた一夫多妻婚の効果は、一夫多妻婚の他の財産法上の効果よりも大きな割合でドイツの公序 (ordre public) に反することがありうると仮定する原因は存在しない。

2. 課税庁 (FA) の見解に反して、所得税法も、外国法により有効とされる多重婚の民法原理上の承認は、その都度、無制限納税義務を負う外国人の時間的に最初になされた結婚のみが、所得税 26 条 1 項にいう結婚とみなされるべきことを要求しているわけではない。

立法者は、ドイツ法を支配する単一婚の原理 (Grundsatz der Einehe) から出発しているから、所得税法には、一人の納税者について、同時並行的に存在する二つの結婚の場合が明確には規定されていない。特に、法律には、二つの有効な結婚のうちの一つだけが考慮されるべきであるという直接的な指示もなければ、二つのうちのいずれが決定的かという指示もない。

一課税年度内に相次いで存在する二つの結婚について、所得税法 26 条 1 項 2 段に述べられている、時間的に遅くなされた結婚の優位³は、同時に存在する結婚の事例についての一般原則として引き継がれることはできない。むしろ、所得税法 26 条 1 項 2 段の導入前に 1 課税年度内に相次いで存在する二つの結婚を顧慮してなされたように、現存する規定の欠缺 (Regelungsluecke) の補充は、法律に表示される観念および価値観を評価して、立法者が、当該問題が自己の視野に入ったならば、多分選択したであろう解決策に求めるべきである。

当部は、あらゆる配偶者の無制限納税義務について、有効な多重婚における既婚者を決定するようなこと、特に配偶者全員または一定のもののみを課税に引き込まねばならないかどうか、およびいかなる原則によって、課税を行わねばならないか、について態度を決める必要はない。本係争事件において、原告の課税は、個人の課税原則によるか、第二の結婚からの無制限納税義務ある妻と共に夫婦合算課税の原則によるか、が問題になるからである。

課税庁（FA）によって主張された疑念は、後者にあるのではない。なぜなら、一所得税法 26 条に規定された通例におけるごとく 2 人のみの課税メルクマールを取込むことが出来るからである。夫婦合算課税が民法上の夫婦概念に結びついていることおよび外国法によって許される一夫多妻婚のうち第二婚も、内国の財産法の関係において、有効な婚姻として取り扱わねばならないことを前提にするならば、多重婚からの婚姻パートナーが、無制限納税義務を負わないときでも、夫婦合算課税を拒否する有効で実質的な理由はないことになる。

複数人により可能となる婚姻について、その配偶者が共に無制限納税義務を負うときに、夫婦合算課税を適用することは、担税力による課税の原則にも一致する。」

* * * * *

(3) 解 説

この判決理由自体の構造問題とこれから派生する類似事例を考察する。

[1] この判決理由の構造は、「公序」基準の一般的抽象的記述を何度も繰返しなが、本件ヨルダン人の重婚と所得税の合算課税が、同基準違反でないことを結論づける。

まず、外国法の内容が「良俗」または「ドイツ法の目的」に違反し、外国法適用の結果が「ドイツ法規定の基本思想」およびその中に存する「正義観念」と大きく矛盾し、「耐え難く」思わざるをえない場合、その外国法の適用が排除される。

所得税法 26 条 1 項 1 段の「夫婦」の概念は民法により、また外国人の「夫婦」、「結婚成立」はその本国法に基づいて決定される。ヨルダン法は多重婚を認めるが、ドイツ民法は一夫一婦婚で成立しているから、ドイツ国内で多重婚の手続をしようとするればドイツの「公序」と矛盾して認められないが、ヨルダンで重婚を有効に成立させた（先決問題）夫婦のドイツ財産法上の権利は、個別に判断される。

所得税法 26 条 1 項 1 段は、夫婦合算課税を定めているが、これは既婚者が独身者に比して不利益を受けないう、夫婦の尊重を定めた基本法 6 条 1 項を具体化したもので、この税優遇措置を、一夫多妻婚および一夫一婦婚の既婚者に認めても、婚姻法 26 条等の「基本思想」やその根底にある「正義観念」にも違反せず、また「その効果が耐え難いもの」でもない。所得税法 26 条 1 項 1 段によれば、夫婦の双方が無制限納税義務者であり、かつ継続して別居していない夫婦は、そのものの選択により、分離課税（26 a 条）または合算課税（26 b 条）を受けることができる。特別の申告がない限り、夫婦は合算課税を選択したものとみなされる（26 c 条）、と定められており、くすしくも本判決と同日に、重婚をしていたモロッコ人が第二夫人とともに、賃金税年間調整（Lohnsteuer- Jahresausgleich）（日本税法上の「給与等の源泉徴収」のことである一筆者注）で合算課税を認められた事件判決までであった（BFH, BFHE 146, 39）。

さて、本件では、課税庁は、ドイツ民法は一夫一婦婚だけを認めているのであるから、一夫多妻婚者についても、結婚時期が早い第一夫人についてのみ合算課税の要件を考慮すべきであり、本件では第一夫人はヨルダンに居住し、無制限納税義務を負わないから、合算課税は認められないとしたが、連邦財政裁判所は、所得税法には、有効な結婚のうちいづれを考慮するか
の明文規定はなく、合算課税の要件は、無制限納税義務と「非継続的別居生活というメルクマールに含まれる生活および経済共同体」であるから、本件ではドイツで納税者と共に生活している第二夫人が適格であり、またこの夫婦に合算課税を認めることが担税力に合致した課税を実現することにもなる、と最後は、税法解釈論で決着をつけた。

[2] 派生問題：登録パートナーシップ

ドイツでは、2001年2月16日生活パートナーシップ法（Lebenspartnerschaftsgesetz）が制定され、同性間の生活パートナーシップが導入された。その要件は、婚姻と同様の規律があり、相続権にいったっては夫婦の場合にほとんど一致する⁴。いま、数年間わが国に滞在したドイツ人と日本人がこのパートナーシップを形成してドイツで登録し、その地で共同生活をおくった後、ドイツ人が日本の銀行に相当の預金を残して、死亡したとする。日本人のパートナーは、この預金を相続できるのであろうか。相続の準拠法は、被相続人の本国法であるから（Dorrner p. 7, 法適用通則法 36 条）ドイツ法による相続となる。しかし、婚姻に準ずる効果を付与された、同性間パートナーシップは日本の相続制度上認められず、通則法 42 条の公序規定が適用されることになる⁵。日本民法では、相続人でないものが相続財産を取得するのは、遺言による贈与（「遺贈」）によるか、死因贈与（契約、民 554 条）による。しかし、遺言は、民法のなかでは、最高に厳しい形式主義の遵守を要求されるから、遺言がないにもかかわらず、遺言の存在を擬制することはできない。結局、死因贈与による財産取得とするほかあるまい。つまり、同性間パートナーシップの登録には、默示的に、当事者相互間に、自己の固有財産について、死因贈与意思と受贈意思が内在していると考えることが出来るからである。わが国の相続税法では、死因贈与は「贈与」から除外され、「遺贈」に包摂される（同法 1 条の 3, 2 条）から、生存パートナーの日本人には、贈与税ではなく相続税が課されることになる⁶。

III 公法上の法律関係と公序良俗基準

(1) 事例（1991年7月31日連邦財政裁判所判決）⁷

〔事実〕原告（上告人）は、合資会社（KG）であり、1976年以前からポーランド人民共和国との取引関係があったところ、上告人の業務執行無限責任社員・R が、取引関係の維持発展のために、くりかえしポーランドを旅行したことに関連して本事件が発生した。すなわち、1975年、R は、産業スパイ（Wirtschaftsspionage）を行ったとポーランド当局等から非難され、そ

の地で逮捕された。約6ヶ月の未決勾留の後、Rは、2年の自由刑と罰金5万ツロッチイ(Zloty)の有罪判決を受けた。この有罪判決は、Rがポーランドの事業パートナーに現物給付(Sachzuwendung)の形で財産上の利益を与え、これをポーランドの裁判所が秘密の経済情報の対価であるとみなしたことによる。その後、上告人が、149,054 DMの保釈金(Kaution)を支払い、Rは釈放された。結局、本件自由刑と罰金刑の併科は、保釈金支払額に相当する罰金刑に変更されたことになる。

上告人は、その保釈金ないし罰金の支出を、当該係争年度の利益算定にあたり、事業上の経費(betrieblichen Aufwand)として処理した。しかし、課税庁は、149,054 DMの支払い金の控除を認めず、またその処分に対する不服申立て(Einspruch)も不成功に終わった。事件は、財政裁判所へ出訴され、原告(上告人)は、Rの有罪判決の原因となった現物給付については、通訳人役務報酬、個人乗用車運行費、その他の出費、外国為替法および清算技術の情報のごとき普通情報に関する費用であり、これらの情報は、通常容易に接近できる情報源によればいいのであって、産業スパイの非難は根拠を欠く、つまり、ドイツ連邦共和国において支配的な法的見解によれば、ポーランドでの事件は、処罰されるべきものではなく、Rに科された罰金は、現実の処罰を意味しない、国家の恣意的処置であったと、主張するとともに、原告(上告人)は、「当該共産主義国家は、西側人から多額の金員を国庫に獲得するための新たな部門を設けた。スパイ罪ないし贈賄未遂(Versuchs einer Bestechung)の口実のもとに、東側へ営業旅行中の自由世界のビジネスマンを拘禁し、多額の身代金(Loesegeld)を支払ってはじめて釈放される。」と報ずるオーストリアの新聞「Die Presse」の記事を引用して、弁論につとめたのであるが、

財政裁判所は、身代金の控除に関する1980.10.30の連邦財政裁判所判例(BFHE 132,235)を引用した上で、ポーランドでの罰金は、「犯罪人により強請された身代金」と同じく、私的生活行為の領域に属する経費であり、税負担軽減の効果は認めたいと判示した。(しかし、この財政裁判所のBFH判例の理解の仕方は、後に記すように、本判決自体により否定された。)

第一審の原告が、上記増額更正処分取消しおよび原審判決の破棄をもとめて上告したところ、前者の取消し請求は管轄事項でないとして却下され、後者については、下記の理由によって、原審判決は破棄され、本件は財政裁判所に差戻された。

(2) 上告審の判決理由

以下、その判決理由を追いながら、連邦財政裁判所の国際課税における公序良俗基準についての考え方を明らかにしよう。

「1. 事業経費は、事業によって惹起された支出である(所得税法4条4項)。当該支出が、客観的には事業と関連し、主観的には事業に貢献するべく定められているとき、それを事業上

惹起されたという。控除することができないのは、私的生活行為（private Lebensführung）の領域に属する支出である。

控除できない私的生活行為の経費に、原則として、罰金（Geldstrafen）もまたこれに属する。1984年7月25日付所得税・法人税改正法の所得税法12条4号は、刑事手続において確定された罰金は、個々の所得税種においても、所得の総額からも、控除することは許されない、と定める。立法者は、この規定をもって、既にそれまでに現れたRFHおよびBFHの法的見解、すなわち刑事上の不正義に対する贖罪（Sühne）として確定された罰金は、税額減少の方向に考慮されることはできない、ということを確認した。罰金は、立法者の明確な決定により、所得税法12条4号において、控除しえない私的生活行為の経費に割り当てられる。当該犯行が事業活動と関連して行われた場合でも、それは妥当する。なぜなら刑事上の不正義にたいして判決された罰金（Geldstrafe）については、行為者の人格との関係が重要であるからである。罰金確定に決定的なものは、当該行為が事業活動との関係で行われた事情ではなく、当該行為者の人格責任（persoenliche Schuld）である。」

〔2. 所得税法12条4号の控除禁止は、同法4条5項1段8号および同法9条5項の過料（Geldbusse）とは異なり、罰金がドイツの裁判所で決定されたかどうかを問わない。したがって、当該控除禁止は、外国の裁判所によって決定された罰金にも、原則として、適用がある。しかし、外国において科された罰金が、ドイツの法秩序の本質的原則（wesentlichen Grundsätzen der deutschen Rechtsordnung）と矛盾する場合は別である。1984年7月25日の刑事事件における国際的法律援助に関する法律73条によれば、法律援助の給付は、それがドイツ法秩序の本質的原則と相入れないときは、許されない。外国の民事裁判所の判決の認諾に関する同様の規定を、民事訴訟法328条1項4号が包含している。したがって、外国裁判所の判決等の認諾は、それがドイツ法の本質的原則に明らかに合致しない結果となる場合、特に当該認諾が基本権（Grundrechten）に合致しない場合には、排除される。これらの諸規定は、外国裁判所判決がドイツの官庁および裁判所によって、その正当性を再検討されることは許されないという原則の例外である。この原則の例外は、外国判決の考慮が、結果的には、ドイツ法の基本思想およびその根底に横たわる正義概念に著しく矛盾し、ドイツ的観点からすれば耐え難く思われる場合に、いわゆる公序の留保（Vorbehalt des ordre public）によって、命ぜられる。

外国裁判所の判決が、ドイツ法秩序の本質的原則に矛盾するかどうかは、財政裁判所（FG）が、職権によって、検討しなければならない。その限りにおいて、刑事裁判所判決の正当性を再検討することは財政裁判所の使命ではないという原則、の例外が妥当する。その再検討は、外国判決を先導する手続にも判決内容そのものにも関連する。外国判決の内容が、ドイツの公序に違反するかどうかの検討にあったっては、判決が手続上ドイツ訴訟法の基本原則に違反しない限りにおいて、当該外国裁判所による事実確定から出発しなければならない。その

際、決定的なものは、外国法適用の具体的結果がドイツ法の見地から、否認すべきものかどうかであって、当該外国法が、それに相当するドイツ法と同じ原則に基礎を置くかどうかではない。

外国の裁判所によって判決された罰金が、ドイツの公序と矛盾する場合には、当該罰金は、それが事業活動と関連して行われた行為（Tat）に対して判決されたものであるときでも、事業経費（Betriebsausgabe）として控除することができる。」

「3. この原則は、個人事業者に対すると同様に人的会社の社員に対しても同様に適用される。人的会社が、その社員に対して内国裁判所が科した罰金の支払を引受けたとき、それによって、事業資産（会社財産）が減少するわけではない、むしろ全社員または一社員の払出し（Entnahme）が問題になる、なぜなら当該支払（債務）は、社員の生活行動によって、惹起されるからである。また、犯行が会社の事業活動に関連している場合にも、その原則は適用される。社員が犯行を会社の事業活動に直接関連して行い、罰金が外国の裁判所によって決定され、しかもその刑罰がドイツの公序と矛盾する場合には、事業経費としての支出の控除が問題になる。そのような場合、商法 161 条 2 項の委任による 110 条 1 項により、業務執行社員は、通常、会社に対して、自己の支出金の補填を請求することができる。」

「4. 係争判決の理由から、ポーランドの裁判所が、R に対して、原告のための活動に密接に関連した犯行に対し有罪判決をなし罰金を科したことが明らかになった。財政裁判所は、当該罰金の支払いは、まず第一に R の身体的自由の回復のために行われ、誘拐された企業家の身代金（Loesegeld）支払がそうであるように、租税軽減効果を有すると考えることはできないという理由から、この罰金支払に対する事業上の誘因を否定した。この見解に従うことはできない。上告人が（後には罰金に変わる）保釈金（Kaution）を事業上の義務の履行のためのみ支払ったか（商法 110 条参照）、それともまた自社の社員の身体的自由の回復のためにも支払ったかは、明らかでない。外国の裁判所の刑事手続が法治国原理を充足しないとき、あるいは判決の言い渡しがドイツ法秩序の本質的原則に矛盾するとき、刑事手続において決定された罰金（または被疑者の保釈目的で設定された担保）を、犯罪人により強請された身代金（Loesegeld）そのものと同列に置くことはできない。財政裁判所（FG）は、自己の偏った見解のために、連邦財政裁判所の判決（BFHE 132,235）を根拠として引き合いに出すことはできない。連邦財政裁判所は、この判決において、支払身代金を事業経費として控除することをまず第一に拒否している、何故ならば、誘拐されるリスクは、一定の活動（Taetigkeit）に対してでなく、一定の人身（Person）に付着しているからである、すなわち誘拐の危険は、事業活動家だけでなく、原則として、高い所得または高額財産を有する総ての人物に関わってくる。この考え方は、刑事手続における罰金または保釈金の確定に転用されることができない。外国

で、事業上の接触について、経済スパイまたは類似の不法行為と非難されて、刑事手続に巻き込まれるリスクは、一定の人身に付着しているのではなく事業活動に関連しているのである。経済スパイまたは贈賄の非難は、少なくとも、被疑者が企業または外国官庁に接触し、その際、外国刑法の規定に違反したことを前提にしている。他の不法行為（例えば、関税犯）についても同様である。それぞれの事例において、刑法上の有罪判決の根拠として関係せしめられる、被疑者の一定の行為をを必要とする。その限りにおいて、事業上に原因のある犯行に対する罰金は、事業上に原因のある事故に対する出費に比較しうる。本件においては、財政裁判所の確定したところおよび上告人の主張によれば、Rによる、ポーランドの事業パートナーへの経済的利益の供与がなければ、経済スパイまたは贈賄の理由で有罪判決を受けなかったであろうこと、から議論を出発させることができる。別の法見解に基づく財政裁判所の判決は、存続しえないのである。

〔5. 当部は、本事件自体に判決を下すことができない。〕

財政裁判所が確定した事実は、Rに対して科された罰金が、ドイツ法秩序の本質的原則に合致し、したがって所得税法12条4項の控除禁止の適用があるかどうかの問題を、当部が、確定的に判断することを可能とするほどには、充分でない。(後略)〕

* * * * *

(3) 解説

この判決理由自体の構造問題とそこから派生する「罰金」をめぐる課税理論の問題が考えられる。

【1】この判決理由の構造は、大別すれば、次の三部から成り立っている。

(1) 「事業経費」の意義：

事業上惹起された罰金は、論理的には、「事業経費」たりうる。

(2) 実定法の対応：

罰金は、1984年改正所得税12条4号により、「私的生活行為」の費用に属すると規定され、同年改正法人税法8条1項が当該規定を準用しているから、個人・法人をとわず、税金計算上、経費としては控除できない。罰金は、内国裁判所により科されるか、外国裁判所により科されるかを問わないから、本件の場合も控除できないのが原則である。しかし、その罰金が、ドイツ法の「公序 (ordre public)」に反する場合には、控除できる（この最後の部分が、本件の神髄である）。

(3) 「公序」に反するか否か：

「外国判決の考慮が、結果的には、ドイツ法の基本思想およびその根底に横たわる正義概念に著しく矛盾し、ドイツ的観点からすれば耐え難く思われる場合」、 「外国判決の内容が、ドイ

ツの公序に違反するかどうかの検討にあたっては、判決が手続上ドイツ訴訟法の基本原則に反しない限りにおいて、当該外国裁判所による事実確定から出発しなければならない。その際、決定的なものは、外国法適用の具体的結果がドイツ法の見地から、否認すべきものかどうかであって、当該外国法が、それに相当するドイツ法と同じ原則に基礎を置くかどうかではない。」(上記判決理由本文2)と、ドイツ法の「公序」に反するか否かの判断基準を一般的に述べたのち、連邦財政裁判所は、原判決の破棄・差戻にあたって、本件では、財政裁判所は例外的に、外国刑事判決を再審査すべきであって、その際、審査すべき具体的な事項を、判決の末尾に摘示している。これを列記することによって、「公序」違反の厳格な認定が要求されていることを理解できるであろう。

① 「財政裁判所は、その判決の際、Rの逮捕と有罪判決は、外国為替手形を取得したことがだけが問題だとするポーランド当局の恣意的処置 (Willkuermassnahme) である、という前提から出発している。(中略)もしRのポーランドの企業パートナーに対する経済的利益の供与が、ポーランド法によっても明らかに罰せられなかったのであれば、Rの有罪判決は、恣意的処置と見なされるほかない。しかし、このような事実確認を、財政裁判所は行っていない。」(本件に関係した、ポーランド法が、罪刑法定主義ないしは法治主義違反、あるいは平等原則違反であるか否かの審理を要求しているのである。)

② 「原告が提出した、本件と無関係に主張されている新聞報道(日付はない)で、ポーランドにおいては、ビジネスマンが経済スパイの口実のもとに逮捕され、身代金を支払った後はじめて釈放されるという内容の指摘は、本係争事件の事実確認に代わることはできない。たとえ個別事件で、ポーランドにおいてビジネスマンの恣意的逮捕が行われたとしても、Rの場合もその通りということにはならない。」

(Rの逮捕および有罪判決が、上記①と同様な法原則違反というべきか否かの審理を要求しているのである。)

③ 「Rに対する自由刑が、保釈金支払額に相当する罰金刑に変更された事情は、処罰が、ドイツの公序に合致しないという結論を正当化するには充分でない。なるほど、ドイツ刑法は、自由刑の罰金刑への変更を知らない。しかし、そのことだけでは、ポーランド裁判所の刑事判決の認諾を否定するには充分でない。そこには、ドイツ法観念の著しい違反 (krasse Verletzung deutscher Rechtsvollstellungen) を見ることはできない。いかなる観点から、ポーランド裁判所が罰金を算定したかは、本係争判決からは明らかでない。財政裁判所は、罰金がRによって納付された保釈金の額に一致することを確定しただけである。この一致は、罰金の額が恣意的に算定されるという結論を認めることにならない。考えられることは、例えば、裁判所が保釈金(および罰金)を、Rがなお償うべき自由刑についての日割り罰金額を基礎に確定したことである。財政裁判所は、ポーランド裁判所判決の内容を確認していないのであるから、当部は、財政裁判所が、罰金の算定は恣意的であると判決したのが正当かどうか、を検証する

ことはできない。」

(ドイツ法は、自由刑から罰金刑への変更という科罰制度を知らないが、ポーランド法における当該取扱根拠の有無およびその内容を慎重に審理すべきことを述べているのである。)

④ 「更に、財政裁判所は、贈賄を理由として、R に対して提起された公訴に関連して、ドイツ法もまた贈賄という刑法上の構成要件を知っているから、罰金がこの起訴理由により判決されたとき、その限りにおいて、確かに罰金は控除できない、という見解を表明している。しかし、このことだけで、ポーランド裁判所の判決が、結局ドイツ法秩序の原則に合致することを、立証したことにはならない。財政裁判所は、この際、必要な確認を、やり直すべきである。特に R に対して宣告された刑事判決の内容を評価すべきである。」

(両国の罪刑法定主義の内容を比較再検討すべきことを述べているのである。)

* * * * *

このように、本件では、その手続は問題とされず、外国判決の内容が、ドイツで理解されている罪刑法律主義、法治主義、平等原則等の基本権を中心とした法原則に、本質的に矛盾する場合に、「公序」判決の適用があることをうかがわせる。

ところで、財政裁判所による本事件審理の姿勢は、外国法廷で科された「罰金」をめぐる税務処理の不合理を「公序」法理によって救済するほかないと認識させる方向かと思えば、一部では逆の方向をとる箇所もあり、財政裁判所が、第三の道、「罰金」則(誘拐)「身代金」説を採った事情を推察することができるけれども、この見解は連邦財政裁判所により正面から否定され、結局、原判決破棄・差戻しとなった経緯は上記の通りである。

[2] 「罰金」をめぐる課税理論の問題

「罰金」とは、「刑事手続において確定された罰金」のことであり、「刑事上の不正義に対する贖罪(Suehne)として確定された(もの)」(判決理由1)であるから、「罰金」には、刑事上の行為責任を問う「非難」が背後にあり、このような「非難」に対する贖罪としての負担に、税軽減の効果を付与することは正義に反するから、実定規定(所得税法12条4項)において、「私的生活行為の経費」(Kosten der privaten Lebensführung)として、自己の生活費、家族扶養費等と同じく、「控除できない経費」(nichtabzugsfähige Ausgaben)に属するように定められたのであり、法人税法も8条1項で、所得税法の当該規定を準用しているのである。

ところでドイツ刑法理論における責任論の中核は、人格責任論であるから、「犯行が事業活動と関連して行われた場合でも、それ(筆者注：罰金が控除できない経費であること)は妥当する。なぜなら刑事上の不正義にたいして判決された罰金については、行為者の人格との関係が重要であるからである。罰金確定に決定的なものは、当該行為が事業活動との関係で行われた事情ではなく、当該行為者の人格責任(personenliche Schuld)である。」(判決理由1)このようにドイツ税法上の「罰金」課税問題の背後には、人格責任論に基づく法的非難が存在す

る。

ひるがえって、我が国の現行所得税法・法人税法の「罰金」の取扱いは、所得税法45条1項6号及び法人税法55条4項1号において必要経費ないし損金として控除することを認めない。特に、法人税法上の「罰金」の取扱いは、昭和20年法律第16号「臨時租税措置法」1条の32において、それまで損金として控除されていたものを控除を認めないと定めたのであって、この控除禁止の背後にある考え方は、税法上、罰金の控除を認めれば、「罰金」による懲罰効果を減殺することになるという「懲罰効果減殺説」であり、この考え方が、現在、多数説となっているからである。⁸

わが国の企業が、国外において、外国公務員等に対する不正の利益の供与等を行った場合は、不正競争防止法18条、21条、22条等に基づき、共謀共同正犯や共犯の理論によって、わが国で処罰するから、仮に「罰金」が科せられても、税務処理の根本理論には従前の見解が通用する。⁹

しかし、日本企業が、本件においてドイツ企業がポーランドで経験したごとく、外国でのスパイ罪や外国公務員等に対する贈賄未遂の理由で有罪判決をうけて外国で「罰金」を支払い、税務上、「罰金」の控除問題に直面した場合には、「公序」法理の適用により「罰金」の控除が認められる場合とはもかく、「公序」法理が適用されず、従ってわが国での控除が認められない場合には、「わが国及び当該外国」と統治権の主体が異なるにもかかわらず、税法上の控除禁止を、「懲罰効果減殺説」で説明できるかは、甚だ疑問であって、むしろ少数説である「倫理的非難説」によることが妥当というべきであろう。

(4) 小 結

本「罰金」事件の差戻審の結果は、資料上の制約によって不明であるが、ドイツ連邦財政裁判所が、既に、1991年の判決において、外国判決の科した「罰金」の税務取扱に関して、「公序」法理を適用して、国際課税関係から生ずる不合理な結果を防止しようとしていたことが明らかになった。

IV む す び

世界における国際化がすすみ、各国間の関係が密接になることは、必然的に、いわゆる「法の衝突」が生ずることを意味する。これを調整する法理の一つとして、「公序」基準の適用問題があるわけであるが、私法上の法律関係をベースとする課税と「公序」違反問題の審査姿勢は、最密接関係法の選択を旨とする国際私法学が介在する所為か、緩やかであるのに対して、公法上の法律関係に基づく課税と「公序」違反問題の審査は、直接、法治主義、罪刑法定主義等基本法理の違反の有無を検証する、厳しい姿勢がとられる。

ともあれ、課税法と「公序」基準の関係を考慮することの必要性を理解し、今日の課税の国際化に対応して、「公序」法理の出勤を準備しておくことは、きわめて必要なことと言えるであろう。

注

- 1 わが国民法は90条で「公序良俗」基準を定めるが、独民法典は成立当初から、「公序」の欠落した「良俗」基準を(138条)定めており、その欠落原因の一つは、法典成立当時の公序概念の未成熟と考えられる。林幸司「ドイツ法における公序論と日本法の公序良俗」法律時報64巻13号224-225頁
- 2 BFH, Urteil vom 6. 12. 1985
- 3 同条1項2段:「同一課税年度内で離婚し且再婚したもので、同条1項1段の要件を有するもの」を指す
- 4 Dorner, H.: Recent Development in German Private International Law (比較国際私法 (Part 11) 6-7頁), NBL plus 別冊89号57頁
- 5 一般に、公序規定適用要件として、①外国法適用結果の異常性と②事案の内国牽連性の存在が指摘される(沢木敬郎他「国際私法入門(第6版)」(有斐閣, 2007)62頁, 山田燎一「新版国際私法」(有斐閣, 2003)143-145頁, 別冊ジュリストNo. 185「国際私法判例百選」23, 25頁)が、本例はこれらの要件を満たす。
- 6 この他、内縁配偶者について配慮される、相続人不存在の場合の特別縁故者への財産分与(民958条の3)が考えられないわけではないが、推定相続人がいるにしても、このパートナーシップを登録させて、相続問題を決着させようとするドイツ法の意図を、わが法の公序規定を持ち出して否定し、相続人不存在を擬制することには、にわか賛成しかねる。
- 7 BHF, Urteil vom 31. Juli 1991, BFHE 165, 260
- 8 拙稿:「違法支出金の損金性」同志社法学53巻7号98頁
- 9 経済産業省知的財産政策室、「逐条解説不正競争防止法」(有斐閣, 平成17年)140~141頁