

高松高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消請求各控訴事件

国側当事者・松山税務署長

平成20年5月9日一部認容・上告

### 判 示 事 項

- (1) 租税特別措置法66条の6第1項(内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入)にいう特定外国子会社等とは、内国法人と別個の法人と評価し得るだけの実体を有する場合をいうものと解されるところ、パナマを本店所在地として設立された一審原告会社の子会社である訴外A社等は、そのような実体がなく、特定外国子会社等には該当しないとの一審原告会社の主張が、A社等は、実際にパナマで船を取得して船主となり、本件各パナマ船のパナマ船籍を維持しているのであるから、パナマ船籍の船舶を所有することができない一審原告会社とは別個の法人として、少なくともその独自の目的とその目的を実現するための実体を有していると認められることなどからすれば、一審原告会社の主張は、その前提を欠くとして排斥された事例(原審判決引用)
- (2) 一審原告会社のパナマ子会社である訴外A社等は法人格が形骸化しており、「単なる名義人」(法人税法11条(実質所得者課税の原則))にすぎず、その資産及び損益は実質的には一審原告会社に帰属しているから、一審原告会社がA社等有するパナマ船に係る収入及び費用を自己に帰属する収入及び費用としても実質所得者課税の原則からして適法であるとの一審原告会社の主張が、A社等が一審原告会社とは別法人として独自の活動を行っているということが出来るから、その資産及び損益についてもA社等に帰属するべきであるとして排斥された事例(原審判決引用)
- (3) 一審原告会社とパナマ子会社である訴外A社等との間で締結された合意により、A社等には租税特別措置法66条の6第1項(内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入)に規定する留保金額が存在せず、同条を適用することはできないとの一審原告会社の主張が、ある収入又は費用が税法上誰に帰属するかは、その権利義務が発生した段階において、実体法上誰に帰属するかということにより決定されるものというべきであり、実体法上誰に帰属するかは、その基礎となる法律関係の当事者間で決定されるものであって、当該法律関係の一方の当事者と当事者以外の第三者との間において、当該第三者が当該収入を受け取る権利又は費用を負担する義務を有するものと合意したとしても、それだけでは、その合意は当該契約の相手方に対して何ら効力を生ずるものではないと解されるから、仮に一審原告会社が主張する本件合意の存在が認められたとしても、それによつては、A社等有するパナマ船に係る収入及び費用が、実体法上一審原告会社に帰属するということができず、したがって上記収入及び費用が税法上一審原告会社に帰属するということができないとして排斥された事例(原審判決引用)
- (4) 租税負担回避目的がない場合には租税特別措置法66条の6第1項(内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入)は適用されないとする一審原告会社の主張が、タックスヘイブン対策税制の趣旨が、外国法人を利用することによる税負担の不当な回避又は軽減を防止するとともに、課税執行面の安定性を確保しつつ税負担の実質的公平を図ることにあることにかんがみれば、租税負担を回避する目的の有無という認定困難な事情によつて、措置法66条の6の適用の有無が左右されるものと解することはできないとして排斥された事例(原審判決引用)
- (5) 一審原告会社のパナマ子会社である訴外A社等に生じた欠損を一審原告会社の損金の額に算入で

きるという同会社の主張が、特定外国子会社等に生じた欠損の金額は、内国法人に係る特定外国子会社等における未処分所得の算定に当たり5年を限度として繰り越して控除することが認められているにとどまるものというべきであって、当該特定外国子会社等に生じた欠損の金額を当該内国法人の所得の計算上損金の額に算入することができるかと解することはできない（最高裁判所平成19年9月28日第二小法廷判決・民集61巻6号2486頁参照）として排斥された事例（原審判決引用）

(6) 租税特別措置法66条の6第1項（内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入）が憲法29条（財産権）、同41条（国会の地位）、同84条（課税の要件）に反しないことは明らかであるとされた事例（原審判決引用）

(7) 租税法律関係における信義則の法理の適用について（原審判決引用）

(8) 課税庁が、租税特別措置法66条の6第1項（内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入）の適用を主張し、一審原告会社のパナマ子会社である訴外A社等の有するパナマ船に係る収益及び費用がA社等に帰属すると認定して本件各更正処分をしたことが、信義則に反し違法であるという一審原告会社の主張が、本件においては、課税庁が一審原告会社に対し、信頼の対象となる公的見解を表示したと認めるに足りる証拠は存在しないとして排斥された事例（原審判決引用）

### 判 決 要 旨

(1)～(6) 省略

(7) 租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、当該課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、上記法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて上記法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、上記特別な事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後に当該表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の当該表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない（最高裁判所昭和62年10月30日第三小法廷判決参照）。

(8) 省略

（第一審・松山地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号、平成19年11月14日判決、本資料257号－214・順号10823）

判	決
控訴人兼被控訴人	A株式会社 (以下「1審原告」という。)
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	山下 清兵衛
同	北村 美穂子
同	高垣 勲
被控訴人兼控訴人	松山税務署長

緒方 俊典

(以下「1 審被告」という。)

同指定代理人	佐々木 隆憲
同	中西 博子
同	露原 賢一
同	岡田 知美
同	浪越 吉則
同	山崎 裕之
同	宮村 武志
同	池見 融

## 主 文

- 1 審被告の控訴に基づき、原判決のうち、1 審原告の平成13年7月1日から平成14年6月30日までの事業年度の法人税の更正処分の取消請求に関する部分を次のとおり変更する。
  - (1) 1 審被告が平成15年6月25日付けでした1 審原告の平成13年7月1日から平成14年6月30日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、翌期へ繰り越す欠損金の額について1億1513万8640円を下回る部分を取り消す。
  - (2) 1 審原告のその余の取消請求を棄却する。
- 2 1 審原告の控訴を棄却する。
- 3 訴訟費用は、第1、2 審を通じてこれを20分し、その1を1 審被告の負担とし、その余を1 審原告の負担とする。

## 事 実 及 び 理 由

### 第1 控訴の趣旨

#### 1 1 審原告

原判決を次のとおり変更する。

1 審被告が平成15年6月25日付けでした1 審原告の平成11年7月1日から平成12年6月30日まで、平成12年7月1日から平成13年6月30日まで及び平成13年7月1日から平成14年6月30日までの事業年度の法人税の各更正処分(ただし、平成11年7月1日から平成12年6月30日までの事業年度の法人税の更正処分については、平成16年6月7日付け裁決により一部取り消された後のもの)をいずれも取り消す。

#### 2 1 審被告

主文第1項と同旨

### 第2 事案の概要

- 1 以下において摘示する租税特別措置法(以下「措置法」という。)及び租税特別措置法施行令(以下「措置法施行令」という。)の各条項(ただし、措置法施行令39条の14第1項を除く。)は、それぞれ別表記載のものをいう。
- 2 本件は、海運業を営む内国法人である1 審原告が、パナマ共和国(以下「パナマ」と

いう。)に設立した子会社を登録名義人とした船舶に係る収益及び費用が実質的には1審原告に帰属するとして、これを1審原告の収益及び費用と合算して法人税の申告を行ったところ、1審被告において、上記子会社が措置法66条の6第1項所定の特定外国子会社等に該当するため、上記子会社に生じた欠損を1審原告の所得の計算上損金に算入することは許されないとして、法人税の更正処分を行ったため、1審原告が、1審被告に対し、上記更正処分の取消しを求めている事案である。

1審原告は、本件への措置法66条の6第1項の適用を争うとともに、上記子会社に生じた欠損の1審原告の損金への算入及び上記更正処分の信義則違反を主張するなどしたが、原審は、1審原告の上記主張をいずれも排斥した上で、平成12年7月1日から平成13年6月30日まで及び平成13年7月1日から平成14年6月30日までの事業年度の法人税の各更正処分につき、翌期へ繰り越す欠損金の額に誤りがあるとして、その限度で一部取消しを命じた。これに対して、1審原告が原判決中の敗訴部分を不服として、1審被告が原判決のうち平成13年7月1日から平成14年6月30日までの事業年度の法人税の更正処分の一部取消しを命じた部分を不服として、それぞれ控訴した(なお、原判決のうち平成12年7月1日から平成13年6月30日までの事業年度の法人税の更正処分の一部取消しを命じた部分は、当審における審理判断の対象となっていない)。

3 本件における関係法令の定め、争いのない事実等、税額等に関する1審被告の主張並びに争点及び争点に関する当事者の主張は、後記4のとおり当審における主張を付加するほか、原判決「事実及び理由」第2の1ないし4に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決3頁5行目の「租税特別措置法」及び同8行目の「租税特別措置法(以下「措置法」という。)」をいずれも「措置法」と、同11行目の「租税特別措置法施行令(以下「措置法施行令」という。)」を「措置法施行令」と、同12行目の「外国関係会社(以下「特定外国子会社等」という。)」を「外国関係会社に該当するもの(特定外国子会社等)」と、同16行目から17行目にかけての「(以下「適用対象留保金額」という。)」を「(適用対象留保金額)」と、同19行目から20行目にかけての「(以下「課税対象留保金額」という。)」を「(課税対象留保金額)」とそれぞれ改める。

4 当審における当事者の主張の概要は次のとおりである。

(1) 本件各パナマ船に係る権利義務ないし収益及び費用の帰属

(1審原告)

1審原告は、外航船の運航を開始してから二十数年間にわたって、本件各パナマ船を含むすべての船舶を1審原告に所属するものとして、一体的に管理、支配及び運航を行ってきており、B社等名義の資産、負債及び損益についても1審原告のものとの合算経理により法人税の申告をしてきたものであって、B社等は法人税法11条にいう「単なる名義人」にすぎないにもかかわらず、B社等が本件各パナマ船の所有名義人であるとの一事をもって、本件各パナマ船に係る取引に基づく私法上の権利義務がB社等に帰属するものとした原判決は不当である。

仮にB社等が「単なる名義人」でないとしても、B社等には従業員はおらず、内国法人である1審原告の信用とその従業員のみ活動によってその取引が行われており、このことはB社等の名義を用いて行われる取引の相手方も認識しているのであ

て、1 審原告と B 社等の間で本件各パナマ船の実質的所有者及びその運航に伴う権利義務ないし収益及び費用の帰属先を 1 審原告とする旨の合意（本件合意）をすることは、何ら公序良俗に反するものではなく、その効力を否定すべき理由はないから、本件合意に基づいて、本件各パナマ船に係る取引から生ずる収益及び費用の実質的帰属先を 1 審原告とすべきであるにもかかわらず、これを認めない原判決は、便宜置籍船取引自体を否定するものであって、不当である。

（1 審被告）

便宜置籍船を保有して海運業を営むために設立された法人である B 社等の実質的存在意義は、パナマ船籍の船舶を取得して船主となることにあり、B 社等は、本件各パナマ船を所有し、自らの名義で外国人船員との雇用契約や傭船契約を締結するなどの法律関係を形成しているのであるから、これに係る収益及び費用も本来 B 社等に帰属するものである。したがって、B 社等は、「単なる名義人」ではなく、法人としての実体を有するといふべきであって、1 審原告が B 社等に係る収益及び費用を 1 審原告に帰属するものとして合算経理して法人税を申告していたとしても、この点は左右されない。

本件合意に関する覚書の提出に至る経緯等に照らすと、この覚書ないしこれに基づく本件合意の成立自体に疑問がある上、仮に本件合意が存するとしても、前記のとおり B 社等が法人としての実体を有するものである以上、本件合意により、本件各パナマ船に係る収益及び費用が B 社等ではなく 1 審原告に帰属するという効果が生じるものとは認められない。

(2) 措置法 6 6 条の 6 及び法人税法 1 1 条の解釈適用

（1 審原告）

タックスヘイブン対策税制につき立法措置が講じられる以前においては、課税当局も、海運業における便宜置籍船取引に関して、ペーパーカンパニーである外国子会社を法人税法 1 1 条にいう「単なる名義人」として、その損益を親会社である内国法人の損益に合算して課税するという方針を採用していたこと、本件では、B 社等の設立当初からその損益がすべて 1 審原告に帰属することが前提とされており、B 社等は法人としての実体を備えてはおらず、本件パナマ船に係る傭船契約の締結やこれに伴う船員の確保等については、すべて 1 審原告の実質的な管理、支配の下に置かれており、これによる収益及び費用についても 1 審原告において計上ないし負担していることからすれば、本件各パナマ船に係る取引から生ずる収益及び費用の帰属先は 1 審原告とすべきである。

措置法 6 6 条の 6 の実質的な課税要件は「内国法人である親会社に帰属すべき所得が外国法人である子会社に留保されていること」であるところ、本件では、B 社等が「単なる名義人」であるという実体に基づき、B 社等の収益及び費用を内国法人である 1 審原告に帰属するものとして法人税の申告を行っているのであるから、B 社等への所得の留保はないため課税回避のおそれはなく、課税執行面での安定性も確保されており、これによってタックスヘイブン対策税制の立法目的が達成されている以上、措置法 6 6 条の 6 の適用を排除しても上記立法目的に反するとはいえない。

また、タックスヘイブン対策税制上、特定外国子会社等の名義で生じた欠損に関する

る定めは、未処分所得の金額の計算において「当該各事業年度開始の日前5年以内に開始した各事業年度において生じた欠損の金額に係る調整」ができる旨の規定（措置法66条の6第2項2号）があるだけであり、各事業年度において生じた欠損が内国法人の所得計算においてどのように取り扱われるべきかについては、同条がこれを禁じていない以上、内国法人の所得計算において、当該内国法人に係る特定外国子会社等に生じた欠損の金額を内国法人の損金の額に算入することが認められるべきである。

（1 審被告）

課税庁が便宜置籍船取引に関して法人税法11条を適用したのはタックスヘイブン対策税制導入前のことであり、これによる課税回避行為の防止は、経済的実質に着目しつつ、確認規定である同条を課税回避の否認のために使用することの制約と限界の下に行われていたもので、その適用範囲もタックスヘイブン対策税制の対象とされる事案とは異なっていた。これに対して、措置法66条の6は、形式的かつ客観的に認定判断することのできる「特定外国子会社等」という概念を設定し、外国法人がこれに該当する限り、その未処分所得の金額から計算される課税対象留保金額を内国法人の益金の額に算入することとした例外的かつ創設的な規定であって、その適用に当たって、特定外国子会社等の法人としての実体の有無やこれに係る所得の実質的帰属先について検討を要件とすることは、課税執行の安定性を害し、タックスヘイブン対策税制の趣旨に反するものである。

B社等は、特定外国子会社等に該当し、かつ、法人としての実体を有しているのであるから、本件に措置法66条の6の適用があることは当然であるし、その場合にB社等に生じた欠損の金額を内国法人である1審原告の損金の額に算入することができないことは、最高裁判例（最高裁平成19年9月28日第二小法廷判決）の判示するとおりである。

(3) 本件への措置法66条の6の適用の違憲性

（1 審原告）

国民の権利を制限しあるいは国民に義務を課する立法は、立法目的の正当性及び立法目的と規制手段との間の合理的関連性を有するものでなければならぬところ、本件のように、内国法人に係る特定外国子会社等が「単なる名義人」であって、当該内国法人が特定外国子会社等の損益を合算して法人税の申告をしている場合には、タックスヘイブン対策税制の立法目的の一つである課税回避が行われていない以上、措置法66条の6による規制を行う合理性がないばかりか、かえって、同条の適用により、担税力なきところに課税なしという法人税法の大原則に反する課税がされることになり、内国法人である1審原告に不合理かつ過重な税負担を課する結果がもたらされるのであるから、同条を本件に適用することは憲法41条、84条に違反する。

（1 審被告）

外国法人の利用による税負担の不当な回避又は軽減を防止するとともに、課税執行面での安定性を確保しつつ税負担の実質的公平を図るというタックスヘイブン対策税制の趣旨にかんがみれば、「租税回避のおそれ」の有無といった認定困難な課税要件によることなく、措置法66条の6が定める「特定外国子会社等」という明確な課

税要件に該当する限り、タックスヘイブン対策税制を適用することについては、合理性があるし、1審原告は、B社等を子会社として設立し、これに便宜置籍船である本件各パナマ船を所有させるという法形式を自ら選択したものである以上、こうした両者の法的関係に則って課税処分を行うことは何ら不合理ではないから、措置法66条の6の本件への適用は憲法に反しない。

(4) 本件各更正処分の信義則違反

(1 審原告)

課税処分と信義則の適用について判示した最高裁判例（最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決）の事案は本件とは異なるものであるから、この判例を本件に適用すべきでない。

1審被告は、我が国の外航船運航による海運業において使用される船舶のほとんどが便宜置籍船であること及び1審原告がパナマ船籍の外航船運航により海運業を営んできたことを認識した上で、タックスヘイブン対策税制導入後も、長年にわたって1審原告の合算経理による法人税の申告を是認してきており、1審原告は、課税庁による上記取扱いを信頼して合算経理による法人税の申告を続けてきたものであることからすれば、こうした1審原告の信頼は保護されるに値するものであり、長年是認されてきた取扱いと異なる課税を行う本件各更正処分は、納税者である1審原告の予測可能性を奪う不当なものであって、信義則に反する。

(1 審被告)

信義則の適用により課税処分を違法なものとして取り消すには、1審原告の指摘する最高裁判例の示した要件を充足する必要があるところ、本件においては、課税庁が1審原告に対して何らかの公的見解を表示したことはなく、仮に課税庁が1審原告の合算経理による法人税の申告につき格別の指摘をしてこなかったとしても、そのことから直ちに、課税庁がこれを是認してきたとか、公的見解を示したともいえないから、本件各更正処分につき信義則の適用は問題とならない。

(5) 平成14年6月期における翌期へ繰り越す欠損金の額

(1 審被告)

ある事業年度に繰越欠損金額がある場合、当該繰越欠損金額に相当する金額は、当該事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入する（所得金額から控除する）こととされ（法人税法57条1項本文）、繰越欠損金額が控除前の当期事業年度の所得金額を超える場合には、その所得金額を上限として損金の額に算入する（所得金額から控除する）こととなる（同項ただし書）。したがって、前期までの繰越欠損金の合計額が当該事業年度の繰越欠損金控除前の所得金額を超える場合に、当該事業年度の更正処分の計算誤りを是正した結果、当該事業年度の所得金額が増加すれば、それに伴って所得金額を上限とする繰越欠損金の当期控除額も、増加した所得金額を上限として増加するものと解すべきである。

本件においては、平成13年6月期までの繰越欠損金額は合計2億0341万5602円であり、同期の更正処分の誤記及び転記漏れを是正した結果、平成14年6月期の繰越欠損金控除前の所得金額は8827万6962円となり、同期の法人税の更正処分における認定金額8626万8650円よりも増加することになるから、前述

したところに従い、平成14年6月期において控除される繰越欠損金額は8827万6962円を上限とすることになり、翌期へ繰り越す欠損金の額は、平成13年6月期までの繰越欠損金額（2億0341万5602円）から平成14年6月期の繰越欠損金額（8827万6962円）を差し引いた1億1513万8640円となる（別紙平成14年6月期における繰越欠損金の状況参照）。

しかるに、原判決は、平成14年6月期における繰越欠損金の当期控除額を8827万6962円と正当に算出しながら、同期の法人税の更正処分において認定した繰越欠損金の当期控除額（8626万8650円）に従うのが相当であるとして、翌期へ繰り越す欠損金の額を1億1714万6952円としているところ、上記更正処分における繰越欠損金の当期控除額は、その更正処分において認定された所得金額を基礎として法人税法57条1項ただし書の規定によって画された上限額であり、その前提となった所得金額のいかんを問わず、当期控除額がこの上限額を超えないと積極的に認定したものではないのであって、原判決の上記認定判断は法人税法57条1項の解釈適用を誤ったものである。

（1 審原告）

原判決において、平成14年6月期における翌期に繰り越す欠損金の額が増加したのは、平成13年6月期の法人税の更正処分が一部取り消されたことに基づくものであるところ、本件訴訟において、平成14年6月期の法人税の更正処分認定した所得金額を超える金額の主張が許されるとすれば、実質的には、増額更正処分を行うことのできる期間を超えて、所得金額が増額することを許容する結果となり、不当である。したがって、平成14年6月期の法人税の更正処分認定した繰越欠損金の当期控除額（8626万8650円）に従うべきものとした原判決は相当である。

第3 当裁判所の判断

1 原判決の引用

当裁判所は、本件各更正処分について、平成13年6月期の法人税の更正処分のうち翌期へ繰り越す欠損金の額につき2億0341万5602円を下回る部分及び平成14年6月期の法人税の更正処分のうち翌期へ繰り越す欠損金の額につき1億1513万8640円を下回る部分は違法であるが、その余の部分はいずれも適法であると判断するところ、その理由は、以下のとおり補正するほか、原判決「事実及び理由」第3の1、2に記載のとおりであるから、これを引用する。

【判示(1)  
～(8)】

- (1) 原判決19頁1行目の「銀行から」の前に「1審原告の保証の下に」を加える。
- (2) 原判決20頁26行目の冒頭から21頁1行目の「なく、」までを削る。
- (3) 原判決24頁3行目の「最高裁」から5行目の「参照」までを「最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同19年9月28日第二小法廷判決・民集61巻6号2486頁参照」と改める。
- (4) 原判決30頁26行目の「ところで」から31頁6行目末尾までを次のとおり改めるとともに、同8行目の「1億1714万6952円」を「1億1513万8640円」と改める。

「なお、1審被告は、平成14年6月期の法人税の更正処分において、繰越欠損金の当期控除額を8626万8650円と認定しているところ、これは同更正処分にお

いて認定された所得金額を基礎として法人税法57条1項ただし書によって画された上限額にすぎないから、本件のように、同更正処分における繰越欠損金控除前の所得金額が是正されて増加することとなる場合には、これに伴って繰越欠損金の当期控除額も増加するものと解するのが相当である。そこで、平成13年6月期からの繰越欠損金額（2億0341万5602円）と前記算定に係る繰越欠損金の当期控除額を基にして翌期へ繰り越す欠損金の額を計算すると、1億1513万8640円（2億0341万5602円－8827万6962円）となることが認められる。」

## 2 補足説明

- (1) 前記引用に係る原判決認定事実のとおり、B社等は、1審原告の外航船による海運業の国際競争力を確保する目的から、パナマ船籍の船舶を保有するために設立されたものであり、本店所在地国であるパナマに事務所を有しておらず、その事業の管理、支配及び運営は実質的には1審原告によって行われているものであるとはいえ、本件各パナマ船を所有して、これにつき日本企業との間で傭船契約を締結するなどして収入を得ている一方で、1審原告の保証の下に銀行から資金の借入れを行った上で、自ら発注者として造船契約を締結して船舶を取得したり、代理店との間で所有する船舶の管理等に関する契約を締結し、船員の賃金等の支払義務を負担するなどしていることからすれば、B社等は、本件各パナマ船の保有ないしこれに係る取引を自己の名で行って収益を上げることにより、1審原告によっては代替することのできない独自の存在意義を有するものというべきであって、1審原告とは別個の法人として独自の事業活動を行っていたと認めるのか相当である。

そもそも、法人とは、自然人以外のもので、権利義務の主体としての地位（資格）を有するものとして、法律の規定に基づいてその設立が認められるものであるから、その事業として行われた活動に係る損益についても、特段の事情がない限り、法律上当該法人に帰属するものと認められるべきであり、当該法人が実質上別の法人の一事業部門として位置付けられるようなものであっても変わりはないというべきである。これを本件についてみると、上記のとおり、B社等は、1審原告とは別の独自の存在意義を有する法人として、自己の名において本件各パナマ船の保有ないしこれに係る取引を行うなどの独自の事業活動を行っていたものであるから、特段の事情がない限り、本件各パナマ船の保有及びこれに係る取引に基づく収益及び費用はB社等に帰属するものと認められるべきところ、B社等の上記事業の管理、支配及び運営が1審原告によって行われていることは、前述のような法人制度の趣旨に照らし、上記特段の事情に当たらないことが明らかであるし、本件合意についても、これにより本件各パナマ船に係る取引から生ずる権利義務及びこれに基づく収益及び費用の帰属先が1審原告となるものではないことは、前記引用に係る原判決理由説示のとおりであるから、上記特段の事情に当たるとはいえず、他にこれを認めるに足りる的確な証拠はない。

以上のとおり、本件においては、本件各パナマ船の保有及びこれに係る取引に基づく収益及び費用につき、これが1審原告に帰属すると認めるべき特段の事情は認められず、実質的にもB社等に帰属するものというべきである。したがって、上記収益及

び費用の実質的帰属先が1審原告である旨の1審原告の主張は採用することができない。

- (2) 措置法66条の6第1項の規定は、内国法人が、法人の所得等に対する租税の負担がないか又は極端に低い国又は地域に子会社を設立して経済活動を行い、当該子会社に所得を留保することによって、我が国における租税の負担を回避しようとする事例が生ずるようになったことから、課税要件を明確化して課税執行面における安定性を確保しつつ、このような事例に対処して税負担の実質的な公平を図ることを目的として、一定の要件を満たす外国会社を特定外国子会社等と規定した上、これがその事業活動に係る損益に基づく未処分所得の金額に所定の調整を加えた適用対象留保金額を有する場合に、その内国法人の有する株式等に対応するものとして算出された課税対象留保金額を内国法人の所得の計算上益金の額に算入することとしたものである。

本件においては、B社等は、平成12年6月期、平成13年6月期及び平成14年6月期の各事業年度において1審原告に係る特定外国子会社等に該当するものであり、自己の名において本件各パナマ船の保有ないしこれに係る取引を行うなどの独自の事業活動を行っており、これに基づく損益はB社等に帰属すると認められるから、措置法66条の6の適用要件に何ら欠けるところはないというべきである。したがって、1審原告の所得の計算に当たり、B社等に生じた欠損の金額を損金の額に算入することはできない（前掲最高裁平成19年9月28日第二小法廷判決参照）。

これに対して、1審原告は、B社等が法人税法11条にいう「単なる名義人」にすぎず、その損益が1審原告に帰属することを前提として、本件につき措置法66条の6の適用を否定するとともに、同条の本件への適用が憲法41条、84条に違反する旨主張するけれども、本件各パナマ船の保有ないしこれに係る取引に基づく損益が1審原告ではなくB社等に帰属すると認めるべきことは前記認定説示のとおりであるから、1審原告の上記主張は、その前提を欠くものであって失当である。

- (3) 1審原告は、前掲最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決の事案が本件とは異なるとして、同判例の射程は本件には及ばない旨主張するけれども、同判例が課税処分と信義則の適用について一般的な法理を示したものであることはその理由説示自体からも明らかであるから、1審原告の上記主張は、独自の見解にすぎず、採用することができない。そして、本件各更正処分が信義則に反するものでないことは、前記引用に係る原判決理由説示のとおりである。

### 3 結論

以上の次第で、本件各更正処分は、平成13年6月期の法人税の更正処分のうち翌期へ繰り越す欠損金の額につき2億0341万5602円を下回る部分及び平成14年6月期の法人税の更正処分のうち翌期へ繰り越す欠損金の額につき1億1513万8640円を下回る部分は違法であるが、その余の部分はいずれも適法であって、1審原告の本件請求は、本件各更正処分のうち上記各違法部分の取消しを求める限度において理由があり、その余は失当であるところ、これと一部異なる原判決はその限度で不当であるから、1審被告の控訴に基づき、原判決のうち1審原告の平成14年6月期の法人税の更正処分の取消請求に関する部分を上記の趣旨に従って変更するとともに、1審原

告の控訴は理由がないからこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

高松高等裁判所第4部

裁判長裁判官 矢延 正平

裁判官 豊澤 佳弘

裁判官 山口 格之

(別表)

措置法66条の6第1項	平成14年法律第79号による改正前のもの
措置法66条の6第2項	平成11年7月1日から平成12年6月30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7月1日から平成13年6月30日まで及び平成13年7月1日から平成14年6月30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
措置法66条の6第3項	平成11年7月1日から平成12年6月30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7月1日から平成13年6月30日まで及び平成13年7月1日から平成14年6月30日までの事業年度につき平成15年法律第8号による改正前のもの
措置法施行令39条の16第1項	平成11年7月1日から平成12年6月30日までの事業年度及び平成12年7月1日から平成13年6月30日までの事業年度のうち平成13年1月5日以前の期間につき平成12年政令第307号による改正前のもの 平成12年7月1日から平成13年6月30日までの事業年度のうち平成13年1月6日から平成13年3月30日までの期間につき平成13年政令第141号による改正前のもの 平成12年7月1日から平成13年6月30日までの事業年度のうち平成13年3月31日以降の期間及び平成13年7月1日から平成14年6月30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
措置法施行令39条の16第2項	平成11年7月1日から平成12年6月30日までの事業年度及び平成12年7月1日から平成13年6月30日までの事業年度のうち平成13年3月30日以前の期間につき平成13年政令第141号による改正前のもの 平成12年7月1日から平成13年6月30日までの事業年度のうち平成13年3月31日以降の期間及び平成13年7月1日から平成14年6月30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

## 別紙

## 平成14年6月期における繰越欠損金の状況

		原処分金額	1審被告主張適正金額	原判決判示金額
①	申告（欠損）額	△369,695,623	△369,695,623	△369,695,623
②	課税対象留保金額	60,693,237	62,788,761	62,788,761
③	特定外国子会社の損益	△395,271,036	△395,183,824	△395,183,824
④	控除前所得金額 ①+②-③	86,268,650	88,276,962	88,276,962
⑤	当期控除額	86,268,650	88,276,962	86,268,650
⑥	所得金額	0	0	2,008,312
⑦	期首の繰越欠損金	171,740,877	203,415,602	203,415,602
⑧	当期控除額	86,268,650	88,276,962	86,268,650
⑨	翌期繰越欠損金額	85,472,227	115,138,640	117,146,952