

東京高等裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 法人税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（日本橋税務署長）
平成20年7月17日棄却・上告

判 示 事 項

- (1) 租税特別措置法（平成14年法律第79号による改正前のもの。以下同じ）66条の6（内国法人に係る特定外国子会社等の課税対象金額の益金算入）の規定の趣旨（原審判決引用）
- (2) 特定外国子会社等に生じた欠損金額を、内国法人の所得の計算上、損金の額に算入することの可否（原審判決引用）
- (3) 控訴人会社がパナマ共和国に設立した法人（以下、「原告パナマ法人」という。）については、いずれも資本金の払込みがされていないが、控訴人会社は原告パナマ法人を直接支配することができる地位にある上、パナマ共和国は、パナマ登録会社の国際海運業務に係る所得を免税としているから、原告パナマ法人は、租税特別措置法66条の6第1項が定める「特定外国子会社等」に該当し、また、原告パナマ法人は、本店所在地国であるパナマ共和国において主たる事業を行うのに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有しておらず、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っているとも認められないから、本件に租税特別措置法66条の6第3項に定める適用除外規定の適用はなく、原告パナマ法人については同条の適用があるというべきであるとされた事例（原審判決引用）
- (4) 原告パナマ法人は、パナマ船籍の船舶を所有し、自ら又は原告会社から資金を調達した上で自ら船舶の発注者として造船契約を締結していたほか、自ら定期傭船契約を締結し、これらの船舶の傭船に係る収益を上げていたこと等の事実が認められ、これによれば、原告パナマ法人が有する法人格がおおよそ形式的なものにすぎないと評価することができないことは明らかであるから、本件においては控訴人会社に原告パナマ法人の損益等が帰属すると認めるべき事情がなく、本件事業年度においては、原告パナマ法人自身に損益が帰属し、欠損が生じたものというべきであり、したがって、控訴人会社の所得の金額を算定するに当たり、原告パナマ法人の欠損の金額を損金の額に算入することはできないとされた事例（原審判決引用）
- (5) 原告パナマ法人の船舶運航に伴う損益等が控訴人会社に帰属する旨の合意により、原告パナマ法人の損益等は控訴人会社に帰属するとの控訴人会社の主張が、控訴人会社と原告パナマ法人は法人格を異にするもので、両者の所得は別個に計算されるべきものであり、原告パナマ法人名義の船舶に関する収益及び費用は、その生ずる実体法上の関係から原告パナマ法人に帰属するものであり、所得税法上収入、費用が誰に帰属するかは、当初発生した段階での実体法上の関係で決せられるべきものであるとして排斥された事例
- (6) 原告パナマ法人に租税特別措置法66条の6が適用されたとしても、法人税法11条（実質所得者課税の原則）の適用が排除されると解すべき法的根拠はないとの控訴人会社の主張が、原告パナマ法人が租税特別措置法66条の6第1項の定める「特定外国法人等」に該当し、かつ、同条3項の定める適用除外規定に該当しないのであり、しかも、本件において、原告パナマ法人の法人格がおおよそ形式的なものに過ぎないと評価することはできないのであるから、法人税法11条を適用して、原告パナマ法人に生じた欠損の金額を控訴人会社の損金の額に算入すべきであるということにはならないとして排斥された事例（原審判決引用）

- (7) 本件について租税特別措置法 66 条の 6 を適用することは、控訴人会社が何ら租税回避行為を行っていないにもかかわらず、法人税法 11 条の実質所得者課税の原則を適用した場合よりも重い負担を控訴人会社に課すものであり、しかも本来所得が生じていない部分に課税をすることを是認する結果となるのであるから、違憲、違法であるとの控訴人会社の主張が、租税特別措置法 66 条の 6 は、タックス・ヘイブンを利用した租税回避行為に対し、法人税法 11 条が定める実質所得者課税の原則の適用では課税執行面における安定性に問題があったことから、課税要件を明確にして課税執行の安定を図るとともに、このような事例に対処して税負担の実質的公平を図ることを目的として導入された規定であって、このような経緯及び規制内容に照らせば、原告パナマ法人が同条の定める「特定外国子会社等」に該当する以上、控訴人会社が原告パナマ法人を利用して租税回避行為を行う意図があったか否かという点や、控訴人会社がした確定申告が現に租税回避の効果を有していたか否か等について具体的に問うことはなく同条を適用することには、合理的な理由があるというべきであり、また、そもそも、控訴人会社と原告パナマ法人とは別個独立の法人であり、原告パナマ法人に生じた欠損金を原告会社の損金に算入すべき事情は認めがたいのであるから、当該欠損金が控訴人会社の損金に算入されることを前提として、更正処分による課税が法人税法 11 条の実質所得者課税の原則により課税した場合と比較して重きに失するとか、違憲、違法であるという主張をすることは失当であり、そして、控訴人会社が、あえてパナマ法人を子会社として設立して船舶を所有させるという法形式を選択した以上、そのような法的関係に則って課税を行うことは当然のことであって、租税特別措置法 66 条の 6 に従って更正処分をしたことが違憲、違法であるということとはできないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (8) 課税庁が従前は法人税法 11 条に基づく確定申告を許容していたにもかかわらず、更正処分はこれに基づく控訴人会社の信頼を覆すものであって、信義則に反し、違法であるとの控訴人会社の主張が、原告パナマ法人に生じた欠損金が控訴人会社に帰属するものとは認められないから、更正処分は租税特別措置法 66 条の 6 等の法の規定を正当に適用した結果にほかならないというべきであって、それにもかかわらず、更正処分が信義則に反する違法な処分として取り消すべき場合があるとしても、それは、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更正処分に基づく課税を免れさせて控訴人会社の信頼を保護しなければ正義に反すると評価することができるような特別の事情が存する場合に限られるというべきであり（最高裁昭和 62 年 10 月 30 日判決・裁判集民事 152 号 93 頁参照）、この観点から検討すると、先行事業年度の法人税について課税庁から更正処分等を受けるまでの間、法人税法 11 条に基づき原告パナマ法人に損益等を合算した確定申告について、控訴人会社が課税庁から修正申告を求められたり、更正処分を受けたりしたことはなかったこと自体は、単に課税庁が原告に対し租税特別措置法 66 条の 6 を適用しなかったということにとどまるのであって、課税庁が控訴人会社に対し原告パナマ法人の収益について租税特別措置法 66 条の 6 の適用がない旨の公的見解を表明したり、その立場を積極的に是認したりしたことはうかがえず、仮に、控訴人会社が、自らに租税特別措置法 66 条の 6 の適用がないと考えたとしても、そのような信頼をもって、納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお課税を免れさせなければ正義に反するという特別の事情に当たると解することは困難というほかなく、その他、上記事情を認めるに足りる証拠はないとして排斥された事例（原審判決引用）

判 決 要 旨

- (1) 措置法 66 条の 6 は、内国法人が、タックス・ヘイブん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、これが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一定の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。

(2) 特定外国子会社等に生じた欠損の金額は、法人税法22条3項（各事業年度の所得の金額の計算）により内国法人の損金の額に算入されないことは明らかであるところ、措置法66条の6第2項2号は、特定外国子会社等の留保所得について内国法人の益金の額に算入すべきものとしたこととの均衡を図る必要があること等に配慮して、当該特定外国子会社等に生じた欠損の金額についても、その未処分所得の金額の計算上5年間の繰越控除を認めることとしたものと解され、そうすると、措置法66条の6によれば、内国法人に係る特定外国子会社等に欠損が生じた場合であっても、これを翌事業年度以降の当該特定外国子会社等における未処分所得の金額の算定に当たり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の所得について、同条1項の規定により当該特定外国子会社等に係る内国法人に対し上記の益金算入がされる関係にあることをもって、当該内国法人の所得を計算するに当たり、上記の欠損の金額をその損金の額に算入することができると解することはできないというべきである（最高裁平成19年9月28日判決参照）。

(3)～(8) 省略

（第一審・東京地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号、平成20年1月30日判決、本資料258号－18・順号10876）

判	決
控 訴 人	A株式会社
代表者代表取締役	甲
訴訟代理人弁護士	山下 清兵衛
同	北村 美穂子
被控訴人	国
代表者法務大臣	鳩山 邦夫
処分行政庁	日本橋税務署長
	余湖 俊治
訴訟代理人弁護士	今村 隆
指定代理人	坂本 隆一
同	沼田 渉
同	後藤 英司
同	米坂 敬三
同	引地 俊二
同	石井 正

主 文

1 本件控訴を棄却する。

2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求めた裁判

1 控訴人

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 日本橋税務署長が控訴人に対し平成17年6月29日付けでした、控訴人の平成13年5月1日から平成14年4月30日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）の法人税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- (3) 訴訟費用は、1、2審とも被控訴人の負担とする。

2 被控訴人

主文同旨

第2 事案の概要等

- 1 控訴人は、海運業を営む株式会社で、外航船運航事業においていわゆる便宜置籍船保有のためパナマ共和国（以下「パナマ」という。）に現地法人を合計8社（原告パナマ法人）設立していたところ、本件は、控訴人が原告パナマ法人の損益の額をいずれも控訴人の所得金額の計算上合算して、本件事業年度の法人税に係る確定申告をしたところ、日本橋税務署長が、原告パナマ法人は租税特別措置法（平成14年法律第79号による改正前のもの。以下同じ。以下「措置法」という。）66条の6第1項（いわゆるタックス・ヘイブン対策税制）が定める「特定外国子会社等」に該当し、同条第3項が定める適用除外の適用がないため、同条の定める課税対象留保金額を益金の額に算入すべきであるなどとして、増額更正処分をするとともに、過少申告加算税賦課決定処分（この両者が本件更正処分等）をしたため、控訴人が、同条を適用した本件更正処分等はいずれも違法である旨を主張して、その取消しを求めたものである。

原審は、原告パナマ法人が措置法66条の6第1項が定める「特定外国子会社等」に該当し、同条が適用され、日本橋税務署長が、同条に基づき算出した原告パナマ法人の課税対象留保金額に相当する金額を、控訴人の本件事業年度の所得の計算上益金の額に算入するなどして本件更正処分等をしたことは適法であると判断し、控訴人の請求を理由がないとして棄却した。

控訴人は、これを不服として控訴した。

- 2 本件における争いのない事実等は、原判決事実及び理由「第2 事案の概要」の1に記載（原判決別紙1、別表1、2を含む。）のとおりであるから、これを引用する。また、いわゆるタックス・ヘイブン対策税制（措置法66条の6）については、同「第2 事案の概要」の2に記載のとおりであるから、これを引用する。
- 3 争点及び争点に対する当事者の主張は、次項において当審における当事者の主張を付加するほか、原判決事実及び理由「第2 事案の概要」の3に記載（原判決別紙2を含む。）のとおりであるから、これを引用する。
- 4 当審における主張
(控訴人)
 - (1) 原判決は、原告パナマ法人は単なる名義人にすぎず、法人として活動する余地が

なく、内国親会社である控訴人がすべて行動したことを看過し、事実を誤認したものである。

原告パナマ法人は、控訴人が外航船の便宜置籍を取得するために設立されたにすぎず、いずれも形式的には法人格を有するものの、控訴人が、原告パナマ法人名義の船舶の管理、支配及び運営を行い、原告パナマ法人の損益額については、控訴人の帳簿に記帳し、その資産、負債及び損益のすべてを控訴人に帰属するものとして、合算経理により確定申告をしていた。控訴人は、原告パナマ法人名義の船舶を自ら利用して海運事業を行っているものであり、名義借り以外の何者でもない。課税庁も、軽課税国に設立した便宜置籍子会社を「単なる名義人」として、法人税法 11 条を適用すべき対象であることを認めていたのである。

原判決が、原告パナマ法人の法人格が形式的なものではないとする理由は、取引名義が原告パナマ法人であることを理由に、原告パナマ法人に実体があり、各取引が原告パナマ法人に帰属するというにすぎないもので、司法判断というに値しないものである。

- (2) また、仮に、原告パナマ法人が実体を有する主体であるとしても、控訴人と原告パナマ法人は、船舶の運航に伴う損益等が控訴人に帰属する旨合意しており、公序良俗に反しない限り、私法上その効力が認められ、原告パナマ法人の損益等は、実質的には控訴人に帰属していたとみるべきである。
- (3) 措置法 66 条の 6 は、条文構造上は、便宜置籍船の運行事業による損益が、海外子会社（原告パナマ法人）に帰属することを前提として課税するものである。控訴人が法人税法 11 条を適用して資産、負債及び損益をすべて控訴人に帰属させて確定申告をしている場合には、外国子会社に所得の留保はないため課税の回避はなく、かつ、課税執行面での不安定さも解消しており、措置法 66 条の 6 の適用の余地はない。このように解しても措置法 66 条の 16 の立法趣旨に反するものではない。
- (4) 措置法 66 条の 6 のタックス・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定めは、未処分所得の金額の計算において、「当該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」ができる旨の規定があるだけであり（同条 2 項 2 号）、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かについては、同条は定めていない。同条 2 項 2 号が、生じた欠損の内国法人への帰属を禁じていない以上、当該欠損の内国法人への損金算入は認められなければならない。
- (5) 措置法 66 条の 6 は、租税回避に対する対策として創設されたものであり、本件のように租税回避が行われていない場合にまで同条を適用する合理的理由はない。本件にこれを適用する場合は、生じてもない利益に課税することになる。かかる結果は、担税力のないところに課税をするものであり、過重な税負担を強いるものである。
同条が本件のような場合にも適用されたとすると、立法目的と規制手段（課税要件）との間に合理的関連性がなくなり、しかも、担税力のないところに課税をするものであり、実質所得者課税の大原則に反することとなり、これを正当化するに足る立法目的もないから、憲法 41 条、29 条、84 条に反するものである。

原判決は、この主張に何ら答えていないから、原判決には理由不備ないし審理不尽

の違法がある。

- (6) 本件更正処分等は、課税庁が長年、原告パナマ法人との合算経理による確定申告を認めながら、取扱いを変更させたもので、納税者の予測可能性を侵害しており、信義則を適用し、違法として取り消すべきである。

控訴人が、長年にわたり一貫して上記経理処理及び確定申告を行ってきたことは、控訴人提出の資料や日本船舶業界の状況を示す統計資料から明らかであり、課税庁が知らないはずはない。課税庁は、かかる認識を有しながら、長年にわたり、控訴人に対し修正申告を求めることなく、更正処分もせずに認めてきたものである。控訴人が、合算経理の長年の是認に信頼を寄せるのは当然であり、かかる信頼は保護されるべきである。

(被控訴人)

- (1) 控訴人は、原告パナマ法人は名義上の存在にすぎないというが、便宜置籍船を保有するための会社であり、船籍を取得することに実質的意義があるから、単なる名義上の存在と評価することはできない。

課税庁が過去に便宜置籍船取引に関し、法人税法11条を適用したのは、タックス・ヘイブン対策税制が導入される以前のことであり、その後、同条を適用して親会社の収益に合算するとすれば、仮装又はそれに類するような特殊な事例についてである。法人税法11条は、経済的実質に着目しつつ、確認規定である同条を租税回避の否認のために使用するという制約、限界のもとに適用されていたのであり、タックス・ヘイブン対策税制のもとでは、上記の認定困難な課税要件に代えて、「特定外国子会社等」という明確な課税要件によって判断し課税しているのである。

- (2) 控訴人は、控訴人が原告パナマ法人との間で船舶の運航に伴う損益等が控訴人に帰属する旨合意し、その効力が認められるから、原告パナマ法人の損益等は実質的には控訴人に帰属する旨を主張する。

しかし、控訴人と原告パナマ法人は法人格を異にし、両者の所得は別個に計算され、原告パナマ法人は収益及び費用の帰属主体となり得るのであり、原告パナマ法人名義の船舶に関する収益及び費用は原告パナマ法人に帰属するから、その収益及び費用は、控訴人主張の合意があるとしても、控訴人には帰属しないのである。

- (3) 控訴人は、本件のような場合に措置法66条の6は適用の余地はない旨主張するが、原告パナマ法人が名義上の存在であることを前提に、所得の留保がないとか課税回避がないなどと主張するものであり、原告パナマ法人は名義上の存在ではないから、前提を誤って主張しているものである。

- (4) 控訴人は、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を内国法人に帰属させることを禁じていない以上、当該欠損の内国法人への損金算入は認められなければならない旨を主張する。

しかし、同一の論点につき判示した最高裁判所平成19年9月28日判決(乙8)は、「内国法人に係る特定外国子会社等に欠損が生じた場合には、これを翌事業年度以降の当該特定外国子会社等における未処分所得の金額の算定に当たり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の所得について、同条1項の規定により当該特定外国子会

社等に係る内国法人に対し上記の益金算入がされる関係にあることをもって、当該内国法人の所得を計算するに当たり、上記の欠損の金額を損金の額に算入することができる」と解することはできない」と判示している。控訴人のこの主張は失当である。

- (5) 控訴人は、本件のような場合にも措置法66条の6が適用されるとすると、立法目的との間に合理的関連性がなく、しかも、担税力のないところへの課税であり、憲法41条、29条、84条に反する旨主張する。

しかし、タックス・ヘイブン対策税制を設けた趣旨からすれば、原告パナマ法人が「特定外国子会社等」に該当する以上、控訴人の租税回避意図の有無や控訴人の確定申告が現に租税回避の効果を生じているか否かを具体的に問うことなく同条を適用することには合理的な理由がある。また、控訴人と原告パナマ法人とは別個の法人であり、原告パナマ法人に生じた欠損金を控訴人の損金に算入すべき事情は認めたいのであるから、このような損金算入がされることを前提に、本件更正処分等が過重な処分であるとか、実質所得者課税の原則に反するなど主張するのは、それ自体失当である。

- (6) 控訴人は、本件更正処分等は信義則に反するから取り消すべきである旨を主張する。しかし、原判決は、控訴人は、本件先行事業年度の法人税について松山税務署長から更正処分等を受けるまでの間は、法人税法11条に基づき原告パナマ法人の損益等を合算した確定申告について、課税庁から修正申告を求められたり、更正処分を受けたりしたことはなかったことがうかがわれるが、そのこと自体は、単に、課税庁が、控訴人に対し措置法66条の6を適用しなかったというにとどまるのであって、課税庁が控訴人に対し原告パナマ法人の収益について措置法66条の6の適用がない旨の公的見解を表明したり、その立場を積極的に是認したりしたことはうかがえないと判断し、仮に、控訴人が、措置法66条の6の適用がないと考えたとしても、そのような信頼をもって、納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお課税を免れさせなければ正義に反するという特別の事情に当たると解することは困難というほかになく、その他、上記事情を認めるに足りる証拠はないと、正当に判示したものである。

第3 当裁判所の判断

- 【判示(1) 1 当裁判所は、控訴人の請求はいずれも理由がないから棄却すべきものと判断する。その理由は、次項において判断を付加するほか、原判決事実及び理由「第3 当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。
- ・(6) 2 控訴人の主張につき、判示の事実（原判決の引用にかかるもの）によれば、次のとおり判断することができる。

- (1) 控訴人は、原告パナマ法人は、控訴人が支配する会社で実体がない名義上の存在であり、法人として活動する余地がなく、控訴人が原告パナマ法人の名義借りをして事業を営むものである旨を主張する。

原告パナマ法人は、国際海運業務から生じる所得に対し税が課されないパナマにおいて設立された会社であって、控訴人が原告パナマ法人を直接支配することができる地位にあり、措置法66条の6第1項が定める「特定外国子会社等」に該当するものであり、本店所在地国であるパナマにおいて主たる事業を行うのに必要と認められる

事務所、店舗、工場その他の固定施設を有しておらず、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っているとも認められないものである。

しかしながら、原告パナマ法人は、海運業を主たる事業とし、パナマ船籍の船舶を所有し、自ら又は控訴人から資金を調達した上で発注者として造船契約を締結し、定期傭船契約を締結し、所有する船舶の傭船に係る収益を上げていたものであり、この事實は、原告パナマ法人の上記のような「特定外国子会社等」に該当するとの事実と矛盾するものではない。そして、このような事実を照らせば、原告パナマ法人が形式的な法人格を有するにすぎないものと評価することはできないのであって、原告パナマ法人の損益等が控訴人に帰属するとすべき事情は本件において認めることができない。本件事業年度において、原告パナマ法人自身に損益が帰属し、欠損が生じたものというべきである。

控訴人の上記主張は理由がない。

【判示(5)】

- (2) 控訴人は、控訴人が原告パナマ法人との間で船舶の運航に伴う損益等が控訴人に帰属する旨合意し、原告パナマ法人の損益等は控訴人に帰属する旨を主張する。

しかし、控訴人と原告パナマ法人は法人格を異にするもので、両者の所得は別個に計算されるべきものであり、上記のとおり原告パナマ法人名義の船舶に関する収益及び費用は、その生ずる実体法上の関係から原告パナマ法人に帰属するものであり、所得税法上収入、費用が誰に帰属するかは、当初発生した段階での実体法上の関係で決せられるべきものであるから、原告パナマ法人の収益及び費用は、パナマ法人に帰属し、控訴人主張の合意があるからといって控訴人に帰属するものではない。

- (3) 控訴人は、法人税法 11 条を適用して資産、負債及び損益をすべて控訴人に帰属させて確定申告をしており、外国子会社である原告パナマ法人に所得の留保はないため課税の回避はなく、かつ、課税執行面での不安定さも解消しており、措置法 66 条の 6 の適用の余地はない旨を主張する。

しかし、原告パナマ法人が措置法 66 条の 6 が定めるタックス・ヘイブン対策税制の対象となる「特定外国子会社等」の要件を満たし、その適用除外事由もないことは原判決が判示するとおりであり、控訴人は、原告パナマ法人が名義上の存在であることや法人税法 11 条を適用して確定申告をしたことを前提にその適用がない旨を主張するものであって、主張自体に理由がないことが明らかである。

- (4) 控訴人は、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を内国法人に帰属させることを禁じていない以上、当該欠損の内国法人への損金算入は認められなければならない旨を主張するが、この主張に理由がないことは、判示（原判決事実及び理由「第3 当裁判所の判断」1(1)に記載。）のとおりである。

- (5) 控訴人は、法人税法 11 条を適用して資産、負債及び損益をすべて控訴人に帰属させて確定申告をしており、このような場合にも措置法 66 条の 6 が適用されるとすると、立法目的との間に合理的関連性がなく、担税力のない者への課税であり、課税の基本原則に違反し、憲法 41 条、29 条、84 条に反する旨を主張する。

しかし、措置法 66 条の 6 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（タックス・ヘイブン）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り、我が国における税の負担を回避し

ようとする事例が生じたことから、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、外国法人を利用することによる租税回避行為を防止して税負担の実質的公平を図ることを目的とするものであり、原告パナマ法人が同条にいう「特定外国子会社等」に該当するのであるから、同条を適用することには合理的な理由があり、立法目的との合理的関連性がないということとはできない。控訴人が法人税法11条を適用して確定申告したからといって、その場合に措置法66条の6の適用をすることに合理性がないなどといえるものではない。

したがって、措置法66条の6に基づき算出した原告パナマ法人の課税対象留保金額に相当する金額を、控訴人の本件事業年度の所得の計算上益金の額に算入することには理由があり、立法目的に適合しないなどということとはできない。また、控訴人と原告パナマ法人とは別個の法人であり、原告パナマ法人に生じた欠損金を控訴人の損金に算入すべき事情は認めがたいのであるから、このような損金算入がされることを前提に、本件更正処分等が過重な処分であるとか、実質所得者課税の原則に反するなどと主張するのは、それ自体失当である。

控訴人の上記憲法に違反するとの主張は理由がない。

- (6) 控訴人は、長年にわたり原告パナマ法人との合算経理による確定申告を行い、課税庁から修正申告を求められたり、更正処分をされることもなく、課税庁は長年にわたり上記合算経理を是認してきたものであり、控訴人がこれに信頼を寄せるのは当然であり、かかる信頼は保護されるべきであるから、信義則に違反するものとして本件更正処分等を取り消すべき旨主張する。

しかし、本件において、課税庁が控訴人に対し、信頼の対象となる公的見解を表示したり、控訴人の立場を積極的に是認したりしたといえる事情は何ら認めることができないのであり、控訴人が主張するような、長年にわたり修正申告を指導せず、更正処分をしなかったことから、控訴人が、合算経理による確定申告が正当で、措置法66条の6の適用がないと信頼したとしても、そのような信頼をもって、納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお課税を免れさせなければ正義に反するという特別の事情に当たると解することは困難というほかない。

- 3 したがって、原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第14民事部

裁判長裁判官 西田 美昭

裁判官 犬飼 眞二

裁判官 窪木 稔