

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(松山税務署長)

平成22年10月28日棄却・上告

(第一審・東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成22年1月27日判決、本資料260号-13・順号11369)

判 決

控訴人	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	山下 清兵衛
被控訴人	国
同代表者法務大臣	柳田 稔
処分行政庁	松山税務署長 重岡 克己
同指定代理人	渡邊 未来子
同	茅野 純也
同	市川 和人
同	増田 宏之
同	中野 明子

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 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 松山税務署長が控訴人に対し平成18年8月25日付けでした、控訴人の平成14年7月1日から平成15年6月30日までの事業年度の法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、控訴人が、いわゆる便宜置籍船(実質的な船舶所有者の国籍と船舶の国籍(船籍)とがかい離する船舶)の所有名義人とするためにパナマ共和国(以下「パナマ」という。)に複数の法人(以下「本件パナマ法人」という。)を設立し、それら法人の損益等の額をいずれも控訴人の所得の金額の計算上控訴人の損益等の額に合算して、平成14年7月1日から平成15年6月30日までの事業年度(以下「本件事業年度」という。)の法人税に係る確定申告をしたところ、処分行政庁である松山税務署長が、本件パナマ法人は租税特別措置法(平成15年法律第8号による改正前のもの。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)に定める「特定外国子会社等」に該当するから、同条の定める課税対象留保金額を控訴人の益金の額に算入すべきであるとして、本件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金額の計算上、益金の額に算入するとともに、控訴人が合算経理をした本件パナマ法人の本件事業年度における益金の額を所得金額から控除するなどして、控訴人の所得の金額、差引所得に対する法人税額、差引納付すべき法人税額について、更正処分(以下「本件更正処分」という。)をするとともに、過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」という。)をしたことから、これを不服とする控訴人が、本件パナマ法人は実体のないいわゆるペーパー・カンパニーであって、その損益は現実の事業者である控訴人に帰属するなどとし、本件更正処分及びこれに伴う本件賦課決定処分はいずれも違法である旨主張して、その各取消しを求めた事案である。

原判決は、控訴人の請求をいずれも棄却したことから、これを不服とする控訴人が控訴を提起した。

2 法令の定め、前提事実、本件更正処分等の適法性についての被控訴人の主張並びに争点及び争点に対する当事者の主張は、3のとおり、当審における控訴人の主張を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1から4まで(原判決2頁20行目から13頁26行目まで)、別紙1及び2並びに別表1から5まで(原判決29頁から62頁まで)に記載するとおりであるから、これをここに引用する(ただし、原判決7頁25行目の「船舶を所有していた。」を「船舶の所有名義人になっていた。」に、8頁10行目の「所有する」を「所有名義の」に、37頁17行目、18行目、38頁22行目及び41頁21行目の各「用船」をいずれも「傭船」に改める。)

3 当審における控訴人の主張

(1) 控訴人の本件パナマ法人名義の船舶(いわゆる便宜置籍船)を利用した外航船運航事業は、すべて内国親会社である控訴人の建物において控訴人の従業員によって行われており、子会社の本件パナマ法人の従業員や資産は全くなく、取引先の金融機関、傭船会社、船員派遣会社、船舶修理会社などは、控訴人の事務所を訪問するか、同事務所へ連絡をして、控訴人従業員と取引の協議をしている。このように、本件パナマ法人は、ペーパー・カンパニーで実体がなく、人、物、金を有せず、すべて控訴人の従業員が、本件パナマ法人の名義を借りて外航船運航業務を行っているだけである。本件の外航船取引における銀行口座や通帳は、本件パナマ法人名義であるが、これを控訴人の事務所において控訴人の経理担当事務員が保管し、入出金行為をしており、本件パナマ法人名義の通帳に入金された外貨は控訴人の外貨口座に即時に移転されており、船舶の運送コストの請求書はすべて控訴人あてに来ている。したがって、本件パナマ法人の法人格を認めるとしても、名義だけの存在であり、その事業は控訴人に帰属し、そこで発生する損益は控訴人に帰属する。

(2) 仮に、その損益を本件パナマ法人に帰属させ、本件パナマ法人に利益が残ったとしても、そこから控訴人の実働に見合う業務委託料を外注費として支払えば、結局本件パナマ法人に残される所得はないことになるのであって、これを否定するのは事実のねつ造以外の何ものでもない。

(3) 課税庁も、税務調査の結果、本件の便宜置籍船取引の事業は、親会社である控訴人に帰属し、その損益も控訴人に帰属することを百も承知していながら、全く根拠もなく、親子分離計算書を提出したが、税務調査も十分なされていないから、その分離の基準と根拠を何ら示して

いない。

(4) 措置法66条の6は、「子会社が親会社と別法人であることを前提とし、子会社に所得が留保されている場合」に、親会社に子会社の所得を加算する課税要件規定であるが、所得の帰属は、同条を適用する前の先決問題であって、同条を所得帰属の基準とすることはできない。所得帰属の判定に同条を適用することは、適用範囲の明白な拡大解釈であり、かつ、租税回避の否認という同条の立法目的と実質的関連性がなく、憲法41条、84条及び29条に違反する。

外国支店の場合と同様に、外国子会社の収益と費用をすべて内国法人に帰属させれば、そこには何らの租税回避はなく、「課税負担の公平」という立法目的を達成するに必要十分であるとともに、「課税要件の明確化」も容易に達成することができるのであって、それを越えた課税要件（子会社に留保所得がないのに課税要件を充足すること）を解釈で創出することは、憲法84条に違反する。

(5) 措置法66条の6第3項は、タックス・ヘイブン対策税制適用の例外を定めているが、その括弧書きで「船舶…の貸付けを主たる事業とするものを除く。」としており、控訴人のような外航船運航を業とする者にはその例外が適用される余地がないから、同条1項の課税要件を拡大すると、控訴人のような中小海運業者は、極めて苛酷な税負担を余儀なくされ、これにより自由な経済活動を大きく阻害されることになり、他の業種と比較して租税公平主義の原則に反する。

(6) 親子合算経理（子会社名義でなされる便宜置籍船取引から発生する損益を親会社に帰属させる会計処理）は、便宜置籍船取引を行った船主で子会社がペーパー・カンパニーである実態に合わせて合算経理を行ってきた親会社について、課税庁が、全国的かつ長期間、その申告を容認してきたものであり、控訴人も昭和33年の設立以来かかる経理方式を容認されてきたものであって、かかる事実関係の下で、突然、課税ルールを数年遡及して不利益変更することは、憲法31条及び84条に違反する。

(7) 控訴人が長年容認されてきた親子合算経理は、そもそも過少申告ではなく、真実に合う経理処理であり、課税庁もこれを認めてきたものであるから、過少申告加算税の課税要件を欠く。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、本件パナマ法人は、控訴人とは独立した権利義務の主体として活動を行っていることと認めるのが相当であり、主たる事業として行っているのは水運業であるが、本店の所在するパナマにおいて事務所等の固定施設を有していないから、措置法66条の6第1項の適用除外につき定める同条3項の適用はなく、内国法人である控訴人に係る同条1項の特定外国子会社等に当たると認められる。したがって、その適用対象留保金額のうち課税対象留保金額に相当する金額は、控訴人の所得の金額の計算上、益金の額に算入されるというべきであり、そのようにして計算される控訴人の本件事業年度の所得の金額は、本件更正処分的前提となった所得の金額を上回るから、本件更正処分は適法であり、本件更正処分により新たな納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、本件更正処分前における税額の計算の基礎とされていなかったことについて、控訴人に正当な理由があると認められるものがあるとは認められないから、本件賦課決定処分も適法であると判断するものであり、その理由は、2のとおり、控訴人の当審における主張に対する判断を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」の1から7まで（原判決14頁1行目から28頁3行目まで）に記載のとおりであるからこれを引用する。

2(1) 控訴人は、上記第2の3(1)のとおり主張する。しかし、この主張は、原審での主張（原判

決別紙2の第1の1(3)及び(4)の再論であり、その主張が採用できないことは原審（原判決第3の3(2)ア）が説示するとおりである。

(2) 控訴人は、上記第2の3(2)のとおり主張する。しかし、本件パナマ法人の利益から控訴人の実働に見合う業務委託料を外注費として支払った場合には、当該金額相当分が本件パナマ法人の所得の金額から減少すると同時に、控訴人の所得の金額が増加することになるから、控訴人の課税所得金額は何ら変わることがないというべきであり、控訴人の上記主張によって本件更正処分の違法性が裏付けられるということとはできない。

(3) 控訴人は、上記第2の3(3)のとおり主張する。しかし、被控訴人は、控訴人の財務諸表上、控訴人及び本件パナマ法人の各法人に帰属する損益等の額は、勘定科目ごとに合計され、表示されているため、松山税務署長は、その調査時において、控訴人から提示された資料に基づき、本件パナマ法人の各法人に帰属する各勘定科目（損益科目に限る。）の金額の算出を試みたが、総勘定元帳の謄写を拒む等、控訴人の調査に対する協力が不十分であったため、結果、各法人の各勘定科目の金額を実額で把握することができなかつたとして、各法人の平成14年6月期における各勘定科目の金額を算出し、各法人の課税対象留保金額及び損益の額を算定した方法について詳細に主張しているものである（原判決別紙1の第2）。そうすると、被控訴人が主張する課税対象留保金額が全く根拠のないものということとはできず、被控訴人の主張するとおりの額と認めることができることは、原審（原判決第3の4）が説示するとおりである。

(4) 控訴人は、上記第2の3(4)のとおり主張する。しかし、この主張は、原審での主張（原判決別紙2の第1の2(2)及び(3)）の再論であり、その主張が採用できないことは原審（原判決第3の3(2)イ）が説示するとおりである。

(5) 控訴人は、上記第2の3(5)のとおり主張する。しかし、この主張は、原審での主張（原判決別紙2の第1の3）の再論であり、その主張が採用できないことは原審（原判決第3の3(2)ウ）が説示するとおりである。

(6) 控訴人は、上記第2の3(6)のとおり主張する。しかし、この主張は、原審での主張（原判決別紙2の第1の4）の再論であり、その主張が採用できないことは原審（原判決第3の3(2)エ）が説示するとおりである。

(7) 控訴人は、上記第2の3(7)のとおり主張する。

ところで、過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であるところ、国税通則法65条4項にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁、最高裁平成●●年（〇〇）第●●号、第●●号同18年4月25日第三小法廷判決・民集60巻4号1728頁参照）。

原判決引用の事実（補正後のもの）及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。控訴人は、いわゆる便宜置籍船の所有名義人とするためにパナマに本件パナマ法人を設立し、それら法人の損益等の額をいずれも控訴人の所得の金額の計算上控訴人の損益等の額に合算

して法人税に係る確定申告を行い、課税庁において、先行事業年度更正処分をするまでの間、修正申告を求めたり、更正処分をしたことがなかったことが認められるが、これをもって、課税庁が控訴人に対し、本件パナマ法人の収益等について措置法66条の6の適用がない旨の公的見解を表明し、又はこれと実質的に同様な行為があったとみることはできないし、また、「昭和53年度法人税関係法令の改正等に伴う法人税の取扱いについて(下)」(国税速報第3143号7頁)では、「既往において法人税法第11条により課税を受けた外国関係会社についても、今後は、措置法第66条の6の規定の適用を受けることになるのである。しかしながら、そのすべてについて直ちに措置法第66条の6の規定の適用をすることは、既往の法人税法第11条の課税の実態からいって極めて不合理な場合も生じないわけではないと考えられるので、通達では、原則としては措置法第66条の6の規定を適用するものとするとの表現がとられている。例外については、個別ケースとして検討されることとなろう」との記載がされていたとしても、これを課税当局の公式的見解の表明とみることはできない。かえって、控訴人は、先行事業年度の各法人税について、課税庁から平成15年6月25日付けで、控訴人の合算経理を否定し、本件パナマ法人は措置法66条の6第1項に定める「特定外国子会社等」に該当するから、同条の定める課税対象留保金額を控訴人の益金の額に算入すべきであるとして、先行事業年度更正処分を受け(なお、控訴人は、平成16年9月9日、松山地方裁判所に対し、松山税務署長を被告として先行事業年度更正処分の取消訴訟を提起したが、平成19年11月14日に言い渡された判決では、控訴人の合算経理の主張は採用されず(計算の誤りを訂正した一部認容判決を受けた。)、平成20年5月9日、高松高等裁判所において控訴を棄却され、平成21年8月21日、最高裁判所において上告を棄却されるとともに、上告受理をしない旨の決定を受けた。)、先行事業年度更正処分には公定力があるのであるから、控訴人が更正処分を受けた後である平成15年9月1日に確定申告を行った本件事業年度については、上記先行事業年度更正処分に従って、本件パナマ法人は措置法66条の6第1項に定める「特定外国子会社等」に該当するとして確定申告を行うべきであった。

以上の事実によれば、控訴人が本件事業年度の確定申告を行った平成15年9月1日時点において、控訴人において、本件パナマ法人に関して合算経理を行って確定申告を行った点について、納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷であったという場合に当たるといってはできず、控訴人に国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があるものとは認められない。

第4 結論

以上によれば、控訴人の本件請求はいずれも理由がなく、原判決は相当であるから、本件控訴を棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第21民事部

裁判長裁判官 前田 順司

裁判官 橋本 昌純

裁判官 原 敏雄