

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求控訴事件  
国側当事者・国(品川税務署長)

令和3年11月24日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和3年2月26日判決、本資料271号-29・順号13531)

判 決

控訴人	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	河野 良介
同	若林 元伸
同	後岡 伸哉
同	角野 真美
被控訴人	国
同代表者法務大臣	古川 禎久
処分行政庁	品川税務署長 川口 桂司
被控訴人指定代理人	能登谷 宣仁
同	今中 暉
同	今西 貴洋
同	三上 寛治
同	赤石 剛広

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 原判決主文第2項を取り消す。
- 2 品川税務署長が、平成29年12月15日付けでした、控訴人の平成24年4月1日から平成25年3月31日までの事業年度(以下「平成25年3月期」という。)に係る法人税額等の更正処分(以下「平成25年3月期更正処分」という。)のうち、所得金額20億9129万2063円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金額71億5416万9312円を下回る部分を取り消す。
- 3 品川税務署長が、平成29年12月15日付けでした、控訴人の平成24年4月1日から平成25年3月31日までの課税事業年度(以下「平成25年3月課税事業年度」という。)に係る復興特別法人税額等の更正処分(以下「平成25年3月課税事業年度復興税更正処分」と

いう。)のうち、基準法人税額5億3327万9460円を超える部分を取り消す。

- 4 品川税務署長が、平成29年12月15日付けでした、控訴人の平成25年4月1日から平成26年3月31日までの連結事業年度(以下「平成26年3月連結期」という。)に係る法人税額等の更正処分(以下「平成26年3月連結期更正処分」という。)のうち、連結所得金額41億1600万9370円、納付すべき税額2億9603万2200円を超える部分、及び当該部分に相当する過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 5 品川税務署長が、平成29年12月15日付けでした、控訴人の平成25年4月1日から平成26年3月31日までの課税事業年度(以下「平成26年3月課税事業年度」という。)に係る復興特別法人税額等の更正処分(以下「平成26年3月課税事業年度復興税更正処分」という。)のうち、納付すべき税額3112万6600円を超える部分、及び当該部分に相当する過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 6 品川税務署長が、平成29年12月15日付けでした、控訴人の平成26年4月1日から平成27年3月31日までの連結事業年度(以下「平成27年3月連結期」という。)に係る法人税額等の更正処分(以下「平成27年3月連結期更正処分」という。)のうち、連結所得金額90億7713万9852円、納付すべき税額3億8098万6700円を超える部分、及び当該部分に相当する過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 7 品川税務署長が、平成29年12月15日付けでした、控訴人の平成27年4月1日から平成28年3月31日までの連結事業年度(以下「平成28年3月連結期」という。)に係る法人税額等の更正処分(以下「平成28年3月連結期更正処分」という。)のうち、連結所得金額69億1387万1844円、納付すべき税額7億1520万8500円を超える部分、及び当該部分に相当する過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 8 品川税務署長が、平成29年12月15日付けでした、控訴人の平成27年4月1日から平成28年3月31日までの課税事業年度(以下「平成28年3月課税事業年度」という。)に係る地方法人税額等の更正処分(以下「平成28年3月課税事業年度地方法人税更正処分」という。)のうち、納付すべき税額7121万3400円を超える部分、及び当該部分に相当する過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

## 第2 事案の概要等

### 1 事案の概要

本件に関する法令の定めは、原判決別紙(以下「別紙」という。)2 関係法令の定めのとおりであり、別紙2における略称は、本判決においても用いることがある。

本件は、内国法人かつ連結法人(平成26年3月連結期以降)である控訴人が、平成25年3月期、平成26年3月連結期、平成27年3月連結期及び平成28年3月連結期(以下「本件各事業年度」という。)に係る法人税、平成25年3月課税事業年度及び平成26年3月課税事業年度に係る復興特別法人税、平成28年3月課税事業年度に係る地方法人税(以下、法人税、復興特別法人税及び地方法人税を併せて「法人税等」といい、本件各事業年度に係る法人税、平成25年3月課税事業年度及び平成26年3月課税事業年度に係る復興特別法人税、平成28年3月課税事業年度に係る地方法人税を併せて「本件法人税等」という。)の確定申告をしたところ、処分行政庁から、中華人民共和国香港特別行政区(以下「香港」という。)に設立された控訴人の子会社であるB(以下「B社」という。)及びC(以下「C社」といい、B社と併せて「本件各香港子会社」という。)の課税対象金額又は個別課税対象金額(措置法

66条の6第1項、措置法68条の90第1項参照)が、控訴人の本件各事業年度の所得金額の計算上益金の額に算入されるなどとして、本件法人税等に係る更正処分(以下「本件各更正処分」という。)及び過少申告加算税賦課決定処分(以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件更正処分等」という。)を受けたことから、主位的に、本件各香港子会社の主たる事業は「著作権の提供」(措置法66条の6第3項、措置法68条の90第3項)以外のものに該当することから、本件適用除外要件を満たすとともに、本件法人税等の確定申告書に適用除外記載書面を添付していないことを理由として、本件各適用除外規定の適用を受けられないとはいえず、又は、本件法人税等の確定申告書に適用除外記載書面を添付していないことにより本件各適用除外規定の適用を受けられない旨の被控訴人の主張は、違法な理由の差し替えであって許されないことから、本件各香港子会社について本件各適用除外規定が適用される旨主張し、予備的に、仮に、本件各香港子会社について措置法66条の6第1項及び措置法68条の90第1項が適用されるとしても、本件各香港子会社が納付した外国法人税の額について、外国税額控除の規定が適用される旨主張して、本件更正処分等のうち控訴人が主張する金額を超える部分の取消し等を求める事案である

原審は控訴人の本件更正処分等に係る取消請求をいずれも棄却し、控訴人の訴えのうちその余の部分をいずれも却下したことから、控訴人が本件控訴を提起した。

控訴人の請求のうち、本件更正処分等に係る取消請求を除く部分(上記却下された部分)については、控訴人が本件控訴の対象としていないので、当審の審理の対象外である。

2 前提事実、争点及び当事者の主張は、原判決の「事実及び理由」欄の「第2事案の概要等」の2から4まで及び「第3 争点に係る当事者の主張」の2から5までに記載のとおりであるから、これを引用する(当審における当事者の主張は、適宜、原審における当事者の主張に加える。)。ただし、原判決を次のとおり訂正する。

(1) 原判決7頁10行目の「別表」を「原判決別表(以下「別表」という。)」と改め、8頁16行目を削除し、17行目の「(2)」を「(1)」と、18行目の「争点2」を「争点1」と、19行目の「(3)」を「(2)」と、21行目の「争点3」を「争点2」と、22行目の「(4)」を「(3)」と、24行目の「争点4」を「争点3」と、25行目の「(5)」を「(4)」を、9頁2行目の「争点5」を「争点4」とそれぞれ改める。

(2) 原判決9頁24行目の「2 争点2」を「1 争点1」と改め、12頁3行目の「ある。」の次に「したがって、「著作権の提供」に係る「事業」とは、企業全体を通じて有機的な一体として行う、著作権等の使用許諾等に係る契約により著作権等を他人が利用できる状態にすることにより収益を得る経済活動をいうものであって、当該著作権の提供を受けた第三者(顧客)が円滑に当該著作権を複製、譲渡、翻案、出版等することができるようにするための準備・支援等の付随的業務も含まれる。」を加え、13頁6行目と7行目の間に次のとおり加える。

「(4) 控訴人の主張するローライゼーション等の活動は、本件各サブライセンス契約を不可欠の前提として、本件各香港子会社の本件各サブライセンス契約に基づくロイヤルティ収入を増加させるために付随的に行われる業務活動であって、本件各香港子会社が企業全体を通じて、有機的な一体として、本件各サブライセンス契約に基づきHキャラクター等の著作権の利用を第三者に再許諾して利用させロイヤルティ収入を得る経済活動に含まれるものというべきである。本件各サブライセンス契約は、「キャラクターの有する顧客吸引

力の利用許諾」という経済的な目的や効果を有していたとしても、著作権の使用許諾という法的性質を有することに変わりはなく、「著作権の提供」を目的とするものである。本件各香港子会社が香港に所在することに積極的な経済合理性もない。」

(3) 原判決15頁8行目の「不可能である」を「不可能であり、本件各香港子会社が香港に所在することに十分かつ積極的な経済的合理性が認められる」と、16頁9行目の「ロイヤルティ収入のうち」を「ロイヤルティ収入の全て、あるいは少なくとも大部分は、本件各香港子会社が顧客のためにキャラクターの経済的価値又は顧客吸引力を高めるべく行った事業活動の対価であるといえ、」とそれぞれ改める。

(4) 原判決17頁4行目の「3 争点3」を「2 争点2」と改め、7行目と8行目の間に次のとおり加える。

「(1) 本件各適用除外規定の適用要件が充足されていないこと」

(5) 原判決17頁8行目冒頭に「内国法人に本件各適用除外規定の適用を受ける意思を明らかにさせ、課税庁が本件適用除外要件該当性の判断の根拠となる資料を当該内国法人から早期かつ確実に収集し、本件適用除外要件該当性について適切かつ迅速に判断することを可能とするために、」を加え、13行目と14行目の間に次のとおり加える。

「租税法規は、多数の納税者間の税負担の公平を図る観点から法的安定性の要請が強く働くため、その解釈は、原則として文理解釈によるべきである。措置法66条の6第7項及び措置法68条の90第7項により、本件各適用除外規定の適用を受けるか否かが内国法人又は連結法人の意思に委ねられていると解することは、上記各規定の文言、構造及び趣旨から導き出される合理的な解釈であり、控訴人が主張する課税実務によりこれが否定されることはない。

(2) 宥恕規定が適用されないこと

平成27年度税制改正で設けられた宥恕規定（措置法66条の6第8項、措置法68条の90第8項）は、本件B社各事業年度、本件C社各事業年度に係る適用対象金額には適用されない。その点を措くとしても、平成27年度税制改正後の措置法66条の6第8項所定の「やむを得ない事情」は、一般的に「天災等、本人の責めに帰さない突発的事情」と理解されており、「特定外国子会社等の所在地国が賦課課税制度を採用していることにより内国法人の確定申告時までに正確な租税負担割合を算定できないこと」は「やむを得ない事情」に当たらない。

(3) 内国法人の所得金額に特定外国子会社等の課税対象所得が加算されていない確定申告がされた場合、そもそも特定外国子会社等が存在しない場合や特定外国子会社等の課税対象所得がない場合等であることも考えられ、課税庁において、特定外国子会社等の課税所得があるが加算していない場合に当たると判断することは困難であり、また、一般的に、確定申告書に適用除外記載書面の添付がない場合、課税庁において、確定申告書に添付された財務諸表等の資料のみから、外国子会社について、特定外国子会社等の該当性等を把握することは困難である。

そして、実地調査において、内国法人から、本件各適用除外規定の適用を受ける意思が示され、本件適用除外要件を満たすか否かの資料が提供されたとしても、措置法66条の6第7項が適用除外記載書面を確定申告書に添付することを本件各適用除外規定の適用要件とした趣旨、目的を達することはできないから、税務調査に対する控訴人の対応をもって確定申

告書に適用除外記載書面が添付されたのと同視することはできない。なお、本件において、課税庁は、控訴人に対し、あくまで実地調査における調査資料として別紙17(3)の提出を依頼したにすぎず、適用除外記載書面の追完を促したことはない。」

(6) 原判決17頁16行目と17行目の間に次のとおり加える。

「ア 措置法66条の6の規定全体の構造からみれば、特定外国子会社等が本件適用除外要件に係る各基準のいずれかを充足しないことが、外国子会社合算税制に基づく合算課税の課税要件を構成していることは明らかであり、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こと（以下「合算課税根拠要件」ということがある。）と適用除外要件とは、いずれも外国子会社合算税制適用のための中核要件として位置付けられ、合算課税根拠要件のみを考慮して、本件適用除外要件が存在するのにこれを考慮しないことが許容される関係にはない。このような規定の仕組みは、昭和53年の外国子会社合算税制度創設当初から採用されており、当時の条文文言や立法担当者の解説によれば、措置法66条の6第7項及び措置法68条の90第7項は、実体法的拘束力を伴わない手続的義務を定めた手続規定にすぎないことが明らかである。本件適用除外要件は、納税者に外国子会社合算税制の適用除外という恩恵又は優遇を与える性格のものではなく、外国子会社合算税制に基づく合算課税を行うための実体要件を定めた課税要件としての性格を有するものといえ、納税者が確定申告段階において確定申告書に適用除外記載書面を添付しなければ本件各適用除外規定の適用を受けることができないと考えることは、本件適用除外要件の位置付けと矛盾する。

また、確定申告書への適用除外記載書面の添付を一律の要件とすることは、外国法人の所得を親会社である内国法人に無条件に帰属させるような税制が採用されていることと同義であるから、このような解釈は実質的に日本と香港との間で、締約国の課税権を調整し国際的な二重課税を回避するために締結された「所得に関する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府と中華人民共和国香港特別行政区政府との間の協定」（以下「日港租税条約」という。）にも違反する。

イ 措置法66条の6第7項及び措置法68条の90第7項は、適用除外記載書面の添付を要求しているにすぎず、措置法及びその下位規範である同法施行令及び同法施行規則では適用除外記載書面の書式等が明らかにされていないことからすれば、紙切れ1枚に「適用除外要件の各基準の適用がある」と一言記載すれば適用除外記載書面に該当する以上、当該書面（紙切れ1枚）に記載された情報は、情報量の観点からしても、本件適用除外要件該当性を的確に判定するための根拠とはなり得ない。」

(7) 17頁17行目の「ア」を「ウ」と改め、18頁17行目末尾に「課税実務においても、課税庁は、本件を含め、適用除外記載書面の確定申告書への添付がないことのみを根拠として適用除外要件の実体判断を行うことなく合算課税を行うことはしておらず、適用除外記載書面の確定申告書への添付を本件各適用除外規定の適用要件としない考え方が外国子会社合算税制度創設当初から実務上定着している。」を加え、18行目の「イ」を「エ」と、20頁22行目の「例えば」を「租税負担割合の計算について、別表17(3)付表1の16欄には「実際に納付する外国法人税の額」という記載があり、見込み計算ではなく、実際に納付する額をベースに外国法人税の額を入力することが要請されるところ、例えば」とそれぞれ改める。

(8) 原判決 21 頁 9 行目と 10 行目の間に次のとおり加える。

「(3) 内国法人の所得金額に特定外国子会社等の課税対象所得が加算されていない確定申告がされた場合、仮に、確定申告書に適用除外記載書面の添付がなかったとしても、課税庁としては、少なくとも納税者が外国子会社合算税制の適用を前提としていないことを当然に認識することができ、さらに、課税庁は、有価証券報告書その他の公開資料により控訴人の海外子会社に対する議決権割合を把握しているはずであり、海外子会社の所在地国における実効税率も踏まえれば、納税者が本件各適用除外規定の適用を前提に確定申告をしていることも容易に想定できるはずである。そうすると、本件のような場合、内国法人の所得金額に特定外国子会社等の課税対象所得が加算されていない確定申告書を提出することは、適用除外記載書面の添付がある確定申告書を提出することと実質的に同義である。

したがって、適用除外記載書面の確定申告書への添付を本件各適用除外規定の適用要件と解するとしても、本件のように、課税庁が申告実務上適用除外記載書面として取り扱われる別表 17 (3) の不添付の事実を認識し、かつ、その追完を促しながら、税務調査・更正処分の段階で各適用除外基準の実体審理に入っている事案においては、課税庁が適用除外記載書面の添付に係る利益を放棄したものとみて、適用除外記載書面の添付が適用要件であるとの主張又は判断することは、正義公平の観点から許されないと解すべきである。課税庁側においても、実際に納付が確定した外国法人税の額を前提としており、課税庁側が提供した様式に基づき実際に納付が確定した外国法人税の額を基準として租税負担割合の計算を行おうとする納税者に対して、課税上の不利益を課すのは課税上の衡平に反し、平成 27 年度税制改正の趣旨にも反する。」

(9) 原判決 21 頁 10 行目の「4 争点 4」を「3 争点 3」と改め、20 行目末尾に「さらに、青色申告の場合における更正処分の取消訴訟においては、原則として更正通知書に附記されていない理由を主張することは許されず、例外的に理由の差し替えが許されるとしても、更正理由書の附記理由と訴訟において被控訴人が主張する理由との間に、基本的な課税要件事実の同一性があり、かつ、控訴人の手続的権利に格別の支障がないと認められる場合に限られる。」を加え、22 項 19 行目の「あるから」を「あり、控訴人において熟知しているはずの事柄であって、主張の追加により、適用除外記載書面の添付の有無に関して新たな事実が主張、立証の対象となり、事実調査が必要になるわけでもないこと、また、本件適用除外要件における事業基準を充足しないことを理由とする本件各更正処分は、適切な調査に基づき合理的かつ客観的な根拠に基づいて行われたものであることからすれば」と改める。

(10) 原判決 22 頁 24 行目の「5 争点 5」を「4 争点 4」と改め、23 頁 16 行目と 17 行目の間に次のとおり加える。

「(1) 外国子会社合算税制は、特定外国子会社等の事業活動に経済合理性が認められる場合を適用除外とする一方で、当該税制が適用される場合であっても、所定の方法による外国法人税額の控除を認める等の措置が講じられているからこそ、全体として合理性のある制度ということが出来るから、外国子会社合算税制に伴う外国税額控除規定による二重課税の排除という機会を、確定申告書等に明細書を添付していないという形式的な理由のみで納税者から安易に奪うような法解釈は許されない。

(2) 控訴人は、当初から、本件各香港子会社について本件各適用除外規定の適用があり、

外国子会社合算税制は適用されないことを前提としていたのであるから、確定申告書等に明細書を添付することはあり得ず、さらに、課税庁と外国子会社合算税制に基づく合算課税の違法性を巡って係争中であつたことからすれば、外国子会社合算税制の適用を前提とする外国税控除の規定の適用を更正の請求において選択することができない合理的事情があつた。

また、仮に、本件各香港子会社について本件各適用除外規定の適用がない場合には、外国税額控除の適用を選択する旨の条件付きの更正の請求を行ったとしても、課税庁において条件を伴わない更正の請求と判断されるリスクがあり、条件付き又は効果を限定した更正の請求と判断されれば、有効な更正の請求と認められない可能性もある。

したがって、本件において、課税当局自らが外国子会社合算税制に基づく課税処分を行う場合は、外国子会社合算税制に基づく更正処分において、外国税額控除の規定を適用し、繰越控除対象外国法人税額の控除も含め、これに伴う外国税額控除に係る対応を適切に行わなければならないと解すべきである。

- (3) 平成23年12月税制改正により、当初申告要件は、外国税額控除制度との関係でも廃止され、納税者が事後的に外国税額控除の適用を受ける範囲を選択できるようになったもので、外国税額控除制度における明細書添付等の位置付けは、平成23年12月税制改正を境に変容したというべきであり、本件のように諸般の事情から明細書の添付が不可能であるような例外的な場合は、法人税法の条文解釈上、外国税額控除に係る条文(規定)が欠けつしているものと捉え、外国税額控除制度の趣旨その他の諸事情に照らして、外国税額控除の適用の可否について検討すべきといえる。」

- (11) 原判決23頁17行目の「(1)」を「(4)」と、24行目の「当該改正の趣旨は」から24頁4行目末尾までを「上記場合における調整の対象は、文理上、「控除限度額の増額再計算」に限定されておらず、控除対象外国法人税の額を明細書記載の額から増加させるための様々なパターンが想定されていると考えられることからすれば、「特別な事情があると認められる場合」は、外国税額控除制度の適用が広く認められると解されるべきであり、特に、本件のような外国子会社合算税制に係る外国税額控除については、「特別な事情があると認められる場合」に該当すると解することができる。」と、5行目の「(2)」を「(5)」と、25頁1行目の「認められる以上」を「認められ、本件においては、課税庁自身が外国税額控除を行う想定で控訴人を誘導したという事情があること、控訴人により提出された資料から、更正処分に際して措置法66条の7又は措置法68条の91に基づく外国税額控除を適用することは容易であつたことからすれば」と、4行目の「(3)」を「(6)」とそれぞれ改め、7行目の「措置法68条の91)」の次に「及びこれに連動して増加する繰越控除対象外国法人税額(法人税法69条3項)又は個別繰越控除対象外国法人税額(法人税法81条の15第3項、第4項)の控除」を加える。

### 第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の本件更正処分等に係る取消請求はいずれも理由がないと判断する。その理由は、原判決の「事実及び理由」欄の「第4 当裁判所の判断」の3から5までに記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決を次のとおり訂正する。

- (1) 原判決26頁9行目の「3 争点3」を「1 争点2」と、19行目の「適用除外規定」を「本件各適用除外規定」とそれぞれ改め、27頁1行目と2行目の間に次のとおり加える。

「この点、控訴人は、措置法66条の6第7項及び措置法68条の90第7項は、単なる手続規定にすぎず、納税者が確定申告書に適用除外記載書面を添付しなければ本件各適用除外規定の適用を受けることができないと解することは、本件適用除外要件の位置付けと矛盾し、日港租税条約に実質的にも違反する、適用除外記載書面を添付しただけでは、情報量の観点からしても、本件適用除外要件該当性を確定的に判定するための根拠とはなり得ないなどと主張する。

しかし、同項の文言及びその規定の趣旨によれば、適用除外記載書面の添付が本件各適用除外規定の適用要件と解されることは明らかである。

また、本件各適用除外規定の適用を受けるために確定申告書への適用除外記載書面の添付という手続的要件を定めることが実体的に国際的な二重課税防止を目的とする日港租税条約に実質的に違反するということはできない。

さらに、措置法66条の6第1項に掲げる内国法人又は措置法68条の90第1項に掲げる連結法人に確定申告書に適用除外記載書面を添付させることによって、当該内国法人又は連結法人に本件各適用除外規定の適用を受ける旨の意思を明らかにさせ、当該内国法人又は連結法人に本件各適用除外規定の適用のあることを明らかにする書類その他の資料の保存を義務付けることと相まって課税庁が本件適用除外要件該当性の判断となる資料を当該内国法人又は連結法人から早期かつ確実に収集し、本件適用除外要件について適正かつ迅速に判断することが可能になるのであり、適用除外記載書面に本件適用除外要件の該当性を明らかにする記載などが法令上要求されていないとしても、適用除外記載書面の確定申告書への添付が本件各適用除外規定の適用要件であると解する妨げとはならない。

したがって、控訴人の上記各主張はいずれも採用することができない。」

(2) 原判決27頁17行目末尾に「控訴人は、本件更正処分等の処分理由には、適用除外記載書面が確定申告書に添付されていないことが記載されておらず、課税実務上、適用除外記載書面の確定申告書への添付を本件各適用除外規定の適用要件としない考え方が外国子会社合算税制度創設当初から定着していると主張するが、これまで課税実務において確定申告書に適用除外記載書面が添付されていないことのみを理由に外国子会社合算課税を行った事例がなかったとしても、控訴人の主張するような課税実務が定着していたとはいえないし、上記各規定の文言や趣旨から明らかな解釈が課税実務によって覆されることはないというべきである。」を、26行目の「しかしながら、」の次に「控訴人が自認するとおり、」をそれぞれ加え、28頁1行目の「なく、」から2行目の「得ない」までを「ない」と、10行目の「)。」から11行目の「また、」までを「)」が、この点を措くとしても、」とそれぞれ改める。

(3) 原判決29頁2行目末尾に「控訴人のその余の主張を考慮し、一件記録を精査しても、本件において、控訴人に対して本件各適用除外規定の適用を認めないことが課税上の衡平に反し、あるいは、正義公平の観点から適用除外記載書面の添付が本件各適用除外規定の適用要件であるとの主張又は判断をすることは許されないと判断すべき事情は見当たらない。」を加え、3行目の「4 争点4」を「2 争点3」と改め、25行目の「その内容に照らすと、」の次に「主張の追加により、控訴人において新たな事実調査が必要になるわけではなく、」を加える。

(4) 原判決30頁の「5 争点5」を「3 争点4」と改め、20行目と21行目の間に次の



とおりに加える。

「この点につき、控訴人は、外国子会社合算税制の適用による二重課税の排除という機会を、確定申告書等に明細書を添付していないという形式的な理由のみで納税者から安易に奪うような法解釈は許されない、控訴人が、当初から、本件各香港子会社について本件適用除外要件の適用があることを前提としていたのであるから、確定申告書等に明細書を添付することはあり得ないなどと主張する。

しかし、上記のとおり、法人税法69条15項及び同法81条の15第9項の文言等に鑑みれば、これらの規定は、外国税額控除を受けるための要件を定めたことが明らかである。また、控訴人の不利益は、本件各香港子会社について本件適用除外要件に該当すると判断して本件各適用除外規定の適用を求めるか、本件各香港子会社について本件適用除外要件に該当しないと判断して外国税額控除の適用を求めるかを決定しなければならないという事実上のものにすぎず、前者を求めるとした場合でも、課税庁に本件各香港子会社について本件適用除外要件に該当しないと判断される場合に備えて確定申告書等に明細書を添付することも考えられること、外国税額控除制度が適用された場合にも内国法人が納税した金額が全額控除になるものではない上、税額控除がされない場合にも外国法人税額を損金算入することにより二重課税の調整をする方法もあることなどに鑑みれば、外国子会社合算制度の適用を受ける場合に必ず外国子会社が納付した税額を控除しなければならないという関係にあるものとは認められず、外国税額控除規定について明文の規定と異なる解釈をする必要があるともいえない。」

(5) 原判決32頁18行目の「外国税額控除」から19行目末尾までを「外国税額控除を受けようとする外国法人税の範囲を確定申告書等に明細書が添付されていないものにまで拡大することまで認めるものとは解されない。平成23年度税制改正による当初申告要件の緩和をもって、確定申告書等に明細書の添付がない場合に、それ以外の方法により納税者が制度を選択し適用範囲を拡張することを許容されたとも認められない。」と、26行目から33頁1行目にかけての「有していたのであり、このことからすると」を「有していたこと、本件においては、課税庁自身が外国税額控除を行う想定で控訴人を誘導したという事情があること、控訴人により提出された資料から、更正処分の際して措置法66条の7又は措置法68条の91に基づく外国税額控除を適用することは容易であったことからすれば、」とそれぞれ改める。

(6) 原判決33頁9行目と10行目の間に次のとおり加える。

「なお、本件において、課税庁が外国税額控除を行う想定で控訴人を誘導したという事情があることを認めるに足りる証拠はなく、これが認められるとしても、控訴人主張のその他の事情を考慮しても、課税庁が外国税額控除をしなければならないということはできない。」

## 2 結論

以上によれば、控訴人の請求は、その余の争点について判断するまでもなく、いずれも理由がないから、これらを棄却すべきところ、これと同旨の原判決は相当であり、本件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。

裁判長裁判官 中村 也 寸志  
裁判官 関根 規夫  
裁判官 餘多分 亜紀

更正決定

控訴人	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	河野 良介
同	若林 元伸
同	後岡 伸哉
同	角野 真美
被控訴人	国
同代表者法務大臣	古川 禎久
処分行政庁	品川税務署長 川口 桂司
被控訴人指定代理人	能登谷 宣仁
同	今中 暉
同	今西 貴洋
同	三上 寛治
同	赤岩 剛広

上記当事者間の頭書事件につき、令和3年11月24日当裁判所が言い渡した判決に明白な誤りがあるから、職権により、次のとおり決定する。

主 文

上記判決中、15頁9行目の「原判決30頁」を「原判決30頁18行目」と、同行目の「と改め、20行目」を「と改め、31頁20行目」と更正する。

令和3年11月25日

東京高等裁判所第15民事部

裁判長裁判官 中村 也寸志

裁判官 関根 規夫

裁判官 餘多分 亜紀