

東京地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消請求事件

国側当事者・国(豊島税務署長)

令和5年1月27日棄却・控訴

判 決

原告	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	松本 甚之助
同	小島 啓
同訴訟復代理人弁護士	菅原 光祥
被告	国
同代表者法務大臣	齋藤 健
処分行政庁	豊島税務署長
	北島 一晃
被告指定代理人	八屋 敦子
同	青木 雄弥
同	今中 暉
同	勝野 晃
同	山元 智晶
同	岸岡 貴子

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

豊島税務署長が平成30年6月27日付けで原告に対してした原告の平成28年4月1日から平成29年3月31日までの事業年度の法人税についての更正処分のうち所得金額マイナス3329万8839円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金3億8679万4988円を下回る部分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

本件は、内国法人である原告が、平成28年4月1日から平成29年3月31日までの事業年度(以下「本件事業年度」という。)の法人税の確定申告(以下「本件確定申告」という。)をしたところ、豊島税務署長から、原告がマレーシアの連邦領ラブアン(以下「ラブアン」という。)に設立したB(以下「B社」という。)は租税特別措置法(平成29年法律第4号による改正前のもの)66条の6第1項に規定する特定外国子会社等(以下、単に「特定外国子会社等」という。)に該当し、B社に係る同項の課税対象金額に相当する金額を原告の益

金の額に算入すべきであるとして、原告の本件事業年度の法人税について更正処分（以下「本件更正処分」という。）を受けたことから、本件更正処分のうち前記第1の部分の取消しを求める事案である。

1 関係法令の定め

別紙1のとおり（同別紙で定義した略称は、本文においても用いる。）

2 前提事実

以下の各事実については、当事者間に争いがないか、後掲各証拠（枝番号があるものは枝番号を含む。）及び弁論の全趣旨により、容易に認められる。

（1）当事者等

ア 原告は、昭和62年2月に設立された、針、灸、あんま、マッサージ、指圧及び柔道整復の治療等を目的とする内国法人である（乙11）。

原告は、本件事業年度の終了時点において、株式会社C、株式会社D、株式会社E、株式会社F、株式会社G、株式会社H及びI株式会社の発行済株式の全部を保有しており、これらの法人は原告の完全子会社であった（乙12。以下、これらの完全子会社を併せて「原告グループ7社」という。）。

イ B社は、2013年（平成25年）2月●日に、主に保険業を営むことを目的として、Labuan Companies Act 1990（以下「ラブアン会社法」という。）に基づきラブアンに設立された法人であり、日本国内に本店又は主たる事務所を有しない外国法人（法人税法2条4号、措置法2条2項1号の2）である。B社の発行済株式は、B社の平成27年4月1日から平成28年3月31日までの事業年度（以下「B社28年3月期」といい、B社の他の事業年度についてもその終期に応じて同様に表記する。）を通じて、その全部を原告が保有していたことから、B社は、B社28年3月期の終了時点において、原告の外国関係会社（措置法66条の6第2項1号）に該当していた。（乙13、14）

B社設立以降、原告代表者及び原告の取締役である乙（以下「乙」という。）がB社の取締役を兼任している。

ウ 丙（以下「丙」という。）は、米国公認会計士であり、損害保険を専門とする保険仲立人やキャプティブ（特定の企業又は企業グループのリスクを専門的に引き受けるために設立される保険業務専門の子会社）・コンサルティング等を業とする株式会社Jの代表取締役である。丙は、原告の保険仲立人の立場で、原告の保険媒介に付随するサービスとしてキャプティブ関連の助言等を行っていた。

エ K（当時。以下「K社」という。）は、B社の各事業年度の会計監査及び税務申告を行っているラブアンの会計監査法人である。

また、L（以下「L社」という。）は、B社の現地キャプティブ・マネージャーを務めるラブアン法人である。B社は、L社に、B社の会計帳簿や財務諸表の基礎となる試算表等の作成・保管、銀行支払、金融当局との連絡調整等の業務を委託していた。

（2）B社による再々保険契約の受再

ア B社26年3月期の傷害保険契約に係る再々保険契約

原告並びに原告グループ7社のうち株式会社C、株式会社D、株式会社F、株式会社G及び株式会社H（以下「原告グループ5社」という。）は、平成25年3月28日又は同

月29日付けで、M株式会社（以下「M社」という。）との間で、被保険者を原告及び原告グループ5社の従業員とする傷害保険契約を締結した。

M社は、同傷害保険契約をN（以下「N社」という。）に出再（再保険に出すこと）し、N社は、これを受再（再保険を引き受けること）した上でB社に出再し（再々保険契約）、B社は、当該再々保険契約を受再した。（甲7、8）

イ B社27年3月期の傷害保険契約に係る再々保険契約

原告並びに原告グループ5社及び株式会社E（以下「原告グループ6社」という。）は、平成26年3月31日付けで、M社との間で、被保険者を原告及び原告グループ6社の従業員とする傷害保険契約を締結した。

M社は、同傷害保険契約をN社に出再し、N社は、これを受再した上でB社に出再し（再々保険契約）、B社は、当該再々保険契約を受再した。（甲9、10）

ウ B社28年3月期の傷害保険契約及び賠償責任保険契約に係る再々保険契約

原告及び原告グループ7社は、平成27年3月31日付けで、M社との間で、被保険者を原告及び原告グループ7社の従業員とする傷害保険契約（以下「本件傷害保険契約」という。）を締結した。

原告グループ7社のうち株式会社C、株式会社D及びI株式会社（以下「原告グループ3社」という。）は、同日付けで、M社との間で、被保険者を原告グループ3社のセラピストとする賠償責任保険契約（被保険者のセラピストの業務遂行に起因して第三者の身体に損害を与えて第三者が死亡した場合に被保険者が負うべき法律上の損害賠償責任を補償するもの。以下「本件賠償責任保険契約」という。）を締結した。

M社は、本件傷害保険契約及び本件賠償責任保険契約をN社にそれぞれ出再し、N社は、これらを受再した上でB社にそれぞれ出再し（再々保険契約）、B社は、同日付けで、当該再々保険契約をN社からそれぞれ受再した（以下、B社がN社から受再したこれらの再々保険契約のうち、本件賠償責任保険契約に係るものを「本件賠償責任保険再々保険契約」という。）。（甲11～14）

（3）B社28年3月期の財務報告書

ア B社28年3月期に係る財務報告及び財務諸表（以下「本件財務報告書」といい、本件財務報告書中、貸借対照表、損益計算書、持分変動計算書、損害保険収入勘定〔以下「本件収入計算書」という。〕、キャッシュフロー計算書及び財務諸表注記を併せて「本件財務諸表」という。）には、本件収入計算書が含まれており、本件収入計算書には、B社28年3月期における傷害保険に係る保険料収入として84万0088米ドル（「傷害及び使用者賠償」欄）が、賠償責任保険に係る保険料収入として38万8605米ドル（「傷害による死亡」欄）がそれぞれ収入の額として経理され、その合計122万8693米ドルが総（収入）保険料として計上されている。また、傷害保険に係る保険準備金として82万0470米ドルが、賠償責任保険に係る保険準備金（以下「本件賠償責任保険準備金」という。）として37万9530米ドル（以下「本件賠償責任保険準備金積立額」という。）がそれぞれ費用の額として経理され、その合計120万米ドルが保険準備金積立額の合計額として計上されている（「支払備金の増加」欄）。（甲1、23の4）

イ B社は、2018年（平成30年）2月2日、本件収入計算書で費用の額として経理し

た本件賠償責任保険準備金積立額を0米国ドルとし、傷害保険に係る保険準備金の積立額を本件収入計算書で費用として経理した額と本件賠償責任保険準備金積立額との合計額である120万米国ドルとする訂正（以下「本件訂正」といい、本件訂正後の本件収入計算書を「本件訂正後収入計算書」という。）をした（甲2）。

ウ また、B社は、本件訂正後収入計算書について、「Increase in provisions for outstanding claims」（支払備金の増加）との記載を「Increase in unexpired risk reserves」（未到来リスク準備金の増加）と再訂正（以下「本件再訂正」といい、本件再訂正後の本件収入計算書を「本件再訂正後収入計算書」という。）した上で、2019年（平成31年）4月23日、本件再訂正後収入計算書についてB社の取締役会及び株主総会による承認決議を行い、同月25日付けで、本件再訂正後収入計算書をラブアン金融庁に提出した（甲32、33）。

（4）本件更正処分の経緯等

ア 原告は、平成29年6月29日、所得金額をマイナス3329万8839円、所得税額等の還付金額を623万6766円、翌期へ繰り越す欠損金の額を3億8679万4988円とする本件事業年度の法人税の確定申告書（以下「本件確定申告書」という。）を豊島税務署長に提出して確定申告をした（本件確定申告、甲27）。

本件確定申告書には、B社について外国子会社合算税制の適用除外要件を満たす旨を記載した措置法66条の6第7項に規定する書面（適用除外記載書面）は添付されていなかった。

イ 豊島税務署長は、原告に対し、平成30年6月27日付けで、原告の本件事業年度の法人税について、所得金額を0円、所得税額等の還付金額を623万6766円、翌期へ繰り越す欠損金の額を2億5174万3657円とする旨の更正処分（本件更正処分）をした。

なお、豊島税務署長は、B社のB社28年3月期における措置法施行令39条の14第1項2号の規定する所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の100分の20未満であることから、B社は特定外国子会社等に該当し、B社に係る措置法66条の6第1項に規定する課税対象金額に相当する金額1億3603万3131円を原告の益金の額に算入する必要があるなどとして、本件更正処分をしたものである。（甲34）

ウ 原告は、平成30年9月20日付けで、東京国税局長に対し、本件更正処分のうち、「特定外国子会社等の課税対象金額の益金算入額136,033,131円」部分の取消しを求めて再調査の請求をしたが、東京国税局長は、同年12月14日付けで、同再調査の請求を棄却する旨の決定をした（甲35、乙1）。

エ 原告は、平成31年1月16日付けで、国税不服審判所長に対し、本件更正処分のうち、「特定外国子会社等に係る課税対象金額に相当する金額の益金算入額136,033,131円」部分の取消しを求めて審査請求をしたが、国税不服審判所長は、令和元年12月10日付けで、同審査請求を棄却する旨の裁決をした（甲36、乙2）。

（5）本件訴訟の提起

原告は、令和2年6月11日、本件訴訟を提起した。

3 本件更正処分の根拠及び適法性に関する当事者の主張

本件更正処分の根拠及び適法性に関する被告の主張は、後記5において述べるほか、別紙2「本件更正処分の根拠及び適法性」に記載のとおりである。原告は、後記4の争点に関する部分を除き、その計算の基礎となる金額及び計算方法を明らかに争わない。

4 争点

本件の争点は、B社がその各事業年度の所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の100分の20未満である外国関係会社（措置法施行令39条の14第1項2号）として措置法66条の6第1項に規定する特定外国子会社等に該当するか否かであり、具体的には、B社がB社28年3月期に本件収入計算書で費用の額として経理した本件賠償責任保険準備金積立額が、上記の租税負担割合の計算上問題とされる「異常危険準備金に類する準備金の額（措置法施行令39条の14第2項1号ニ）に該当するか否かに争いがある。

5 争点に関する当事者の主張

（被告の主張）

（1）判断枠組み

外国子会社合算税制における外国関係会社又は特定外国子会社等の「当該各事業年度の決算」とは、原則として法人税全体の計算原理である確定決算基準を前提として、我が国の「確定した決算」と同様の実質を有する、本店所在地国の会計制度に従って適法に行った決算を意味するものである。したがって、措置法の適用上における外国関係会社又は特定外国子会社等の「所得の金額」等は、外国関係会社又は特定外国子会社等が本店所在地国の会計制度に従って適法に行った決算（我が国の「確定した決算」と同様の実質を有するもの）による金額を基礎とすべきであり、仮に外国関係会社又は特定外国子会社等がこれを事後的に任意に変更（修正）したとしても、当初の決算について外国関係会社又は特定外国子会社等の本店所在地国の法令の重大な違反があり、又はその決算により作成された財務諸表の記載内容自体が矛盾しているなど、当該決算により作成された財務諸表の記載内容を基礎としてその計算を行うことが著しく不当であると認められるような特段の事情がない限り、任意の変更後の「決算」による金額をもって措置法の適用上における外国関係会社又は特定外国子会社等の「所得の金額」の計算をすることはできないというべきである（東京地方裁判所平成29年1月31日判決〔以下「東京地裁判決」という。〕参照）。

そして、①措置法施行令39条の14第2項1号ニは、諸外国の中には、保険会社に対して著しく高率の準備金の繰入れを認めている国があるところ、準備金であっても、その繰入限度額が不相当に高額な場合には、課税所得が長年にわたって繰り延べられ、実質的に非課税措置と同様の効果を有する場合があります、このような措置を放置すると外国子会社合算税制のループホールとなるだけでなく、公平の観点からも問題になることから、外国関係会社が、その本店所在地国の法令に従い、異常危険準備金に類する準備金を繰り入れている場合には、我が国の法令に従って再計算することとしたものであること、②措置法57条の5第1項が異常危険準備金の積立額を損金の額に算入する要件として、損金経理を要求した趣旨は、保険準備金の積立のような法人の内部において発生する取引については、外部取引と異なり対外的な要素が介在しないことから、株主総会等における承認という一定の手続要件が課された計算書類によって法人の意思を確認し、これに基づく経理処理を要求することにより牽制を図り、選択的又は恣意的な経理処理を抑制し、もって適正な課税の実現を期待することにあること、③自社キャプティブのような経営の自由度が高い外国関係会社においては、取

締役と株主において利害が一致することから、財務諸表の訂正を行うことは容易であり、恣意的な訂正が行われる可能性が高いことなどから、本件のような場合においては、前記特段の事情について、特に限定的に解すべきである。

(2) 当てはめ

ア 本件収入計算書を含む財務諸表は、マレーシアの非公開企業財務報告基準（以下「マレーシア P E R S」という。）に従って作成され、B社の取締役会及び株主総会において適正な財務諸表として承認されたものであって、B社28年3月期の決算につき、マレーシアの法令の重大な違反や本件収入計算書の記載内容自体に矛盾があることをうかがわせる事実はないから、当該決算は、B社の本店所在地国であるマレーシアにおいて適法に行われたものであり、我が国の「確定した決算」と同様の実質を有するものと認められる。

イ これに対し、本件訂正後収入計算書は、事前に取締役会や株主総会の承認決議を経たものではなく、本件訂正後収入計算書の作成という事実が、我が国の「確定した決算」と同様の実質を有するものとはいえず、また、本件再訂正後収入計算書は、B社の取締役会及び株主総会により承認されたものではあるが、本件収入計算書を含む本件財務諸表の承認をもって確定した決算を事後的に変更するものである上、本件訂正及び本件再訂正に合理的な理由はなく、恣意的になされたことは明らかである。

原告は、B社が決算承認した本件収入計算書の内容がB社の保険準備金の積立方針とは異なるものであったことを主張する。しかし、前記(1)のとおり、保険準備金の積立てのような内部取引については、決算承認という一定の要件が課された計算書類によってのみ法人の意思が確認され、それに基づく経理が行われるものであることからすると、決算承認された計算書類の内容に合致する積立方針が存在するか否かは、租税負担割合の計算上何らの影響も及ぼさず、原告主張の事情は前記特段の事情には当たらない（B社に、本件収入計算書における保険準備金の積立方法と異なる方針が存在したと認められないことは、後記(3)のとおり）。

ウ したがって、本件における租税負担割合の計算は、本件収入計算書を含む本件財務諸表の承認をもって確定した決算による所得の金額等を基礎とすべきであり、本件賠償責任保険準備金は、措置法57条の5第1項に規定する異常危険準備金に類する準備金に該当し、本件賠償責任保険準備金積立額は、措置法施行令39条の14第2項1号ニに規定する「異常危険準備金に類する準備金の額」に該当する。

エ 原告は、本件訂正及び本件再訂正が、B社がB社28年3月期の会計基準として採用するマレーシア財務報告基準（Malaysian Financial Reporting Standards、以下「MFRS」という。）に抵触するものではない旨主張する。しかし、仮に本件収入計算書に原告が主張する内容の「誤記」があるとするれば、かかる「誤記」は、原告の経済的意思決定に影響を及ぼす重要な誤謬に当たるから、MFRS所定の訂正方法（修正再表示）によって訂正しなければならないところ、本件訂正及び本件再訂正は、MFRSに定める適正な処理とはいえず、MFRS上、本件収入計算書を含む本件財務諸表を変更（修正）するという法的効果を有するものではなく、我が国における外国子会社合算税制の適用に当たっても、これらが「確定した決算」と同様の実質を有するものとはいえない。したがって、本件訂正後収入計算書又は本件再訂正後収入計算書をもって、措置法の適用上、B社の「所得の金額」の計算をすることはできない。

仮に、原告が主張する「誤記」が前記「重要な誤謬」に該当せず、本件訂正及び本件再訂正に係る訂正に関しては、MFRS上、B社がその訂正をしなければならないものではないとすれば、本件訂正及び本件再訂正は、MFRS上、何の意味を持たないことを意味し、B社が本件訂正及び本件再訂正をしたことは前記特段の事情に該当するものではないから、本件訂正後収入計算書又は本件再訂正後収入計算書をもって、措置法の適用上、B社の「所得の金額」の計算をすることはできない。

(3) 保険準備金の積立方針等に関する原告の主張に対する反論

ア 本件収入計算書を含む本件財務諸表は、K社により適正な財務諸表であると認められ、B社の取締役会及び株主総会において適正な財務諸表として承認されたものであり、丙が平成30年1月22日にK社に問合せをするまでの間、B社及びK社において何ら問題とされていなかったこと、B社の取締役としてB社における保険準備金の積立方針を含む重要事項の決定に携わっていた乙が、平成29年11月17日、本件更正処分に係る税務調査（以下「本件税務調査」という。）の担当者に対し、B社が各事業年度に計上した保険準備金について、B社は原告グループ各社の従業員等に関する傷害保険及び賠償責任保険に係る保険事故が起こった場合の補償に備えるために計上している旨回答したことからすると、B社は、B社28年3月期の決算の当時、本件収入計算書のとおり、収入保険料のうちソルベンシー・マージン規制（自己資本は、前年度純保険料収入の20%を下回ってはならないというラブアンの現地保険規制）に抵触しない限りの金額を、傷害保険を積立対象とする保険準備金と賠償責任保険を積立対象とする保険準備金に各保険料額の割合で割り付ける方針をとっていたというべきである。

イ 原告は、B社においては、積み立てられる保険準備金は全て傷害保険を積立対象とする方針であったところ、本件賠償責任保険再々保険契約の受再に伴い、賠償責任保険についても保険準備金を積み立てることとするのであれば、B社28年3月期の取締役会において賠償責任保険のための積立方針等について決議する必要があるが、かかる決議はなされていない旨主張する。

しかし、B社26年3月期に係る監査レビュー覚書（甲19の3、20の3、23の3）等をみても、保険準備金の積立対象を傷害保険のみに限定する記載はなく、平成26年5月23日に保険準備金の積立方針が決定されたにしても、それは、保険準備金の最低限度額を定めたのみで、B社において、積立対象を傷害保険に限定する旨の意思決定があったとはうかがわれず、その後、賠償責任保険契約に係る再々保険契約を受再した場合においても、保険準備金の積立対象を傷害保険のみとする等という方針があったとは認められないから、原告の上記主張はその前提を欠いている。

なお、原告は、保険準備金の積立方針に係る計算式につき、一人当たりの傷害保険の死亡保険金2000万円×50人と主張するが、B社が平成27年3月31日付けで受再した傷害保険に係る再々保険契約においては、一人当たりの死亡保険金額が3000万円に増額されているが、保険準備金の最低限度額は10億円のまま増額されておらず、死亡保険金の額と保険準備金の最低限度額が連動していないことから、保険準備金の最低限度額が原告の主張するような算定根拠で決定されたとは考え難い。

ウ 原告は、賠償責任保険については保険準備金の積立てを行う積極的必要性がなく、むしろ外国子会社合算税制の対象となることから積み立ててはならなかったと主張する。しか

し、B社は、保険準備金の積立ての必要性が必ずしも高いとはいえない傷害保険について保険準備金の積立てを行っていることからすれば、保険事故の発生リスクが高くない場合であっても保険準備金の積立てをする必要はないとはいえないし、そのような積立てが直ちに合理性を欠くものともいえない。また、外国子会社合算税制の適用を避けるために賠償責任保険を対象とする保険準備金の積立てをしてはならなかったのであれば、B社としては、本件賠償責任保険再々保険契約を受再して初めての決算であるB社28年3月期の決算において、賠償責任保険を対象とする保険準備金を積み立てるか否かに重大な関心を有していたはずである。そうであるにもかかわらず、B社は、同決算に際し、K社に対し、賠償責任保険を対象とする保険準備金を積み立ててはならない旨の指示を行っておらず、取締役らは、本件財務諸表を取締役会で承認したのであるから、B社は、賠償責任保険を対象として保険準備金を積み立ててはならないとの認識を有していなかったことが明らかである。

エ 原告は、K社の誤解により本件収入計算書の誤記が生じたと主張するが、B社26年3月期ないしB社28年3月期におけるK社の担当者の推移や財務報告等の過程からすれば、K社内で担当者交代に伴う伝達漏れがあったとは考え難い。また、そもそも、原告は、賠償責任保険を対象とする保険準備金の積立てをすることがB社の設立目的に反すると主張するが、そのような設立目的に反するような重大な禁止事項が単なる担当者の交代により引き継がれなかったというのは考え難い。

オ 原告は、取締役会等が本件収入計算書の存在を認識しないままB社28年3月期の承認決議をしたことを主張する。しかし、乙は、取締役会決議に際し、本件財務報告書を事前に確認する余裕がなかったのであれば、事後に確認をし、誤りがあれば是正を促すのが取締役として合理的な行動であり、乙は、当然、事後的に本件財務報告書の内容を確認したと考えられ、その上で特段問題がないと判断したためにK社に対して是正を促すこともなかったと考えるのが合理的である。乙が、事後的にも本件財務報告書を確認しなかったというのであれば、それは、単に、B社には、賠償責任保険を対象とする保険準備金を積み立ててはならないという重大な禁止事項がなかったからに他ならない。

カ 原告は、本件収入計算書の存在の発覚前後におけるB社の行動等が、本件収入計算書が誤記であったことと整合する旨主張する。しかし、原告がB社の認識を示す証拠として掲げる税理士法人O作成の意見書（甲28）は、紛争が生じた後に原告から示された原告に有利な認識を基礎とするものであり、原告の主張以上の意味を持つと評価することはできない。また、丙がK社に問合せをしたのも、課税を回避するための行動として理解され、B社が保険準備金の全部を傷害保険のために積み立てているとの認識を有していなかったとしても矛盾しない。さらに、本件訂正については、B社やK社にほとんど影響を与えるものではなく、容易になし得るものであった一方、これを行わなかった場合には、原告が日本国内において外国子会社合算税制の適用による課税がされ、その責任を原告から追及される可能性があったため、K社が、これらの事情を考慮して顧客であるB社及びB社の親会社である原告からの要望に応えるべく行ったものと考えられ、本件収入計算書が誤記であることに対して、何らの推認力も有しない。

キ 我が国においては、保険会社における責任準備金（保険準備金）は、保険契約に基づく将来の債務の履行に備えるため、毎決算期に保険の種類ごとに収入保険料等に基づき計算

した金額を積み立てることが一般的であるところ（保険業法 116 条、保険業法施行規則 70 条 1 項 1 号ロ、同項 2 号）、B 社が、B 社 28 年 3 月期において積み立てた保険準備金の額が傷害保険に係る準備金の額のみであるとした場合、B 社は傷害保険に係る総収入保険料の額をはるかに超える保険準備金の額を積み立てたこととなり、保険準備金の性質上、不自然である。一方、B 社は、B 社 26 年 3 月期及び B 社 27 年 3 月期においては、傷害保険の総収入保険料の範囲内で保険準備金の積立額を計上している。

このように、保険準備金の性質及び従前の経理処理との比較からも、B 社が、B 社 28 年 3 月期のみ傷害保険に係る総収入保険料の額を超える保険準備金の額を積み立てたとするのは不自然である。

（原告の主張）

（1）判断枠組み

ア 被告は、東京地裁判決を参照した判断枠組みを援用するが、同判決は、外国関係会社がその本店所在地国の法令に基づく決算において作成した損益計算書と、同社の決算とは別に納税者が独自に作成した損益計算書とが存在する場合において、納税者が後者に基づいて外国子会社合算税制の適用を争うことが許されるか争われた事案であって、本件とは事案が異なる。

納税者の恣意的な計算を抑制しようとする措置法施行令 39 条の 14 第 2 項の趣旨からしても、「当該外国関係会社の当該各事業年度の決算」において作成された財務諸表に当時の実体に沿わない誤記が含まれる場合に、当該外国関係会社がその誤記を訂正することを否定すべき理由はない。また、当該外国関係会社においてそのような訂正がなされた場合において、納税者が、自らの課税上も、その訂正後の財務諸表の記載内容を正として租税負担割合の計算を行うべきと主張することは、納税者の恣意を抑制するという法令の趣旨にも反しない。むしろ、実体に沿わない誤記のある財務諸表が誤って外国関係会社の決算を経てしまった場合にまで、もはや当該誤記を基礎として納税者の租税負担割合の計算を行うべきであるなどと解するのでは、納税者との関係では当該外国関係会社の実体と乖離した事実拘束される事態が生じ、実額課税の原則にも違反する極めて不当かつ不合理な結果となるから、被告の主張する判断枠組みは不当である。

イ 租税法の適用において、要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の外観と実体、形式と実質、名目と内容に齟齬がある場合には、外観、形式ないし名目に従ってではなく、実体、実質ないし内容に従って判断し認定しなければならない（いわゆる実質課税の原則）、特定外国子会社等の課税要件の充足性も実質、実体に従って認定する必要がある。

本件では、端的に本件訂正及び本件再訂正が B 社の当時の会計処理の実体に沿わない誤記の訂正であるといえるかが問題となり、これを判断すれば足りる。

（2）当てはめ

本件では、以下の事情からすると、B 社が B 社 28 年 3 月期に積み立てた保険準備金 120 万米ドルは全て傷害保険のための保険準備金であり、本件収入計算書の賠償責任保険に係る保険準備金の内訳の記載は、B 社の当時の保険準備金の積立状況の実体とずれた誤記にすぎないことは明らかである。したがって、本件収入計算書を基礎として、本件賠償責任保険準備金積立額が措置法施行令 39 条の 14 第 2 項 1 号ニに規定する「異常危険準備金に類する準備金の額」に該当するということはできない。

ア 原告及び原告の日本国内グループ会社においては、その従業員等の業務上、同時多発的な保険事故発生の集積リスクが想定されており、B社は、当該リスクの顕在化に備えた対応として、早期に傷害保険に係る保険準備金を積み立てる必要があった。そこで、B社は、かかるリスク対応のために最低限必要と見込まれる金額（一人当たりの傷害保険の死亡保険金2000万円×50人＝10億円〔概算で1000万米ドル〕）に達するまでは、各事業年度においてソルベンシー・マージン規制に抵触しない限度で極力多い金額を傷害保険の保険準備金として積み立てるという方針を決定した。この方針は、傷害保険契約に係る再々保険契約以外の保険を受再した場合でも、傷害保険の集積リスクと同等又はそれを凌駕する保険リスクを有する保険でない限り、傷害保険に全額の保険準備金を積み立てるという趣旨を当然に含むものであった。

他方で、本件賠償責任保険契約は、そもそも被保険者である原告グループ3社のセラピストの業務遂行に起因して第三者の身体に損害を与えて第三者が死亡した場合に被保険者が負うべき法律上の損害賠償責任を補填する保険であるが、被保険者の職務内容は、「エステサービス」とされており、基本的に第三者を死亡させるような危険性があるものではないため、被保険者の業務に関連して死亡事故が同時多発的に生じることは合理的に考え難い。この点に鑑みれば、保険料最大支払リスク額は本件傷害保険契約に比べて著しく少ないため、B社においては、当面は賠償責任保険に保険準備金を積み立てなくても有事の対応は可能であると考えていた（本件傷害保険契約においては、M社から最大集積リスクの指導がされたが、本件賠償責任保険契約については、M社から同指導もされていない。）。そのため、B社が本件賠償責任保険再々保険契約の受再を始めたというだけでは、従前の積立方針が変わることにはならない。

また、原告が自社キャプティブとしてB社を設立したそもそもの目的はキャプティブ運営によりB社に留保資金を発生させること等により原告の経済的利益を獲得すること等にあったのであり、この目的を達成する上では、外国子会社合算税制の適用対象とならないようにスキームを構築し、運用していくことは不可欠かつ当然の前提であった。そのため、原告及びB社にとっては、外国子会社合算税制の適用対象とされてしまうこととなる異常危険準備金に類する準備金は、むしろ積立てを行ってはならないものであった。

このように、B社には、B社28年3月期において、傷害保険のために保険準備金を積み立てる方針及びその積極的理由があった一方で、賠償責任保険のために保険準備金を積み立てる方針も理由もなく、むしろ賠償責任保険に係る保険準備金を積み立ててはならない明確な理由すらあったのであり、B社において、保険準備金を傷害保険と賠償責任保険の双方に割り付ける積立方針を決定した、あるいは黙示的にそのような処理を容認したとはいえない。

被告は、死亡保険金の額と保険準備金の最低限度額が連動していない旨主張するが、B社としては、積立累計額が10億円に近付いた段階になってから最低限度額の増額を行えば足りる状況であったから、最低限度額を逐一死亡保険金の額に連動させる変更をしていないことをもって、原告の主張する最低限度額の算定根拠が否定されるものではない。

イ 本件収入計算書が作成された経緯・原因は、K社の誤解に尽きるものであって、B社においてB社28年3月期に賠償責任保険に係る保険準備金を積み立てる判断をしたものは全くない。K社は、B社がB社28年3月期に本件賠償責任保険再々保険契約の引受け

を開始したことから、傷害保険と賠償責任保険の総保険料収入に基づき保険準備金を両保険に割り当てる前提で本件収入計算書を作成したものであるが、この誤解は、K社内の担当者交代に伴う引継ぎの際にB社における保険準備金の積立ての方針の理解について伝達漏れがあった（平成26年度の取締役会に出席していた担当者と異なる担当者が本件財務報告書の作成を担当した。）ことが主な原因であると考えられる。

そして、B社は、B社28年3月期の決算承認のための取締役会及び株主総会の開催日前日まで、K社等から本件収入計算書を含む本件財務報告書のドラフトの送付は受けておらず、そのドラフト送付時のメール等でも本件収入計算書に関する説明はなく、同取締役会及び株主総会の場合でもK社から本件収入計算書を示されることや、本件収入計算書に関する説明は一切なかった。このような状況下で、保険実務に全く関与しておらず英語力も十分でないB社の役員は、ラブアン現地での限られた時間におけるスケジュールに押されて、本件収入計算書の存在を具体的に認識せずに本件財務報告書全般を承認し、署名をしてしまったものである。乙及び丙らは、本件税務調査の過程で、平成30年1月22日に東京国税局から指摘を受けるまで、本件収入計算書の存在自体を認識していなかった。

被告は、B社がK社に賠償責任保険を対象に保険準備金を積み立ててはならない旨明示的に指示しなかったことを主張するが、K社は、当初、B社の積立方針を十分に理解しており、B社としては、K社が優先順位の低い賠償責任保険のために保険準備金の積立てを開始する処理をすることなど予想しておらず、あらかじめK社に対して注意喚起しておくことはできなかったから、被告の主張する点をもって、保険準備金の積立対象を傷害保険に限定する方針がなかったことを推認する事情とはいえない。

また、被告は、乙が当然、事後的に本件財務報告書の内容を確認したと考えられることも主張するが、取締役会や株主総会で重要事項として説明を受けた内容について明らかな誤記や懸念点が発見されたような場合でない限り、取締役が、外部委託した会計処理に係る全ての資料の正確性を逐一点検することまでは行われていないのが社会通念上一般的であり、仮に確認不足があったとしても、そのことをもって、当該誤記を含む財務諸表の記載内容が会社の実体に即した会計処理であるとみなすのは行き過ぎである。

ウ B社は、本件税務調査の過程で本件収入計算書の誤記を指摘されるまで、B社28年3月期の保険準備金の全額が傷害保険のために積み立てられているという認識を一貫して有していたところ、その認識は、税理士法人Oが平成30年1月19日に提出した意見書（甲28）の中でも明確に表明されている。また、丙は、同月22日、本件収入計算書の誤記の存在を指摘されると、直ちにその訂正のためにK社等と連絡を取り、同年2月2日には本件訂正後収入計算書を受領しており、わずか2週間以内に本件訂正を完了したもので、かかる丙の行動は、本件収入計算書の記載内容が誤記であったことと整合するものである。

エ 被告は、乙の質問応答記録書における回答（甲38）について主張するが、乙は、傷害保険及び賠償責任保険についてそれぞれ保険準備金を計上している趣旨の発言はしていない。東京国税局の担当者が、乙の発言を歪曲して記載し、保険の運用の詳細をよく理解していない乙の不注意に乗じて署名を取り付けたものにすぎず、その記載内容は信用性に欠ける。

（3）本件訂正及び本件再訂正はMFRSに抵触しないこと

MFRSでは、貸借対照表や損益計算書の科目の数値に影響があるものなどB社の経済的意思決定に影響を与える「重要な誤謬」については修正再表示が必要となると考えられるが、本件のように、マレーシア（ラブアン）の会計及び税務上何ら意味を有しない保険準備金の内訳に係る誤記については、「重要な誤謬」に該当する余地はない。

したがって、本件訂正及び本件再訂正に係る誤記に関しては、MFRS上、所定の修正方法（修正再表示）によって訂正しなければならない旨の規律は存在しないから、本件訂正及び本件再訂正は、特段、現地の会計基準に抵触するものではない。

仮に「重要な誤謬」に該当するとしても、B社は、本件訂正及び本件再訂正を行った上、本件再訂正後収入計算書をラブアン金融庁に提出したのであるから、「誤謬が発生した表示対象となる過年度についての比較可能金額を修正再表示」したもので、MFRSに沿った適式な訂正方法がとられている。

第3 当裁判所の判断

- 1 本件では、本件更正処分の適法性について、本件賠償責任保険準備金積立額が、「異常危険準備金に類する準備金の額」（措置法施行令39条の14第2項1号ニ）に該当するかが争点であり、その判断枠組みにも争いがあるが、下記2で検討するとおり、B社では、B社28年3月期において、保険準備金は、傷害保険及び賠償責任保険の双方について積立てがされていたと認められることからすると、本件収入計算書は、B社における保険準備金の積立状況を正確に反映したもので誤りがあるとはいえない一方、本件訂正後収入計算書及び本件再訂正後収入計算書は、本件収入計算書を事後的に修正したもので保険準備金の積立状況を正確に反映したものとはいえず、「異常危険準備金に類する準備金の額」該当性を判断するに当たり考慮することはできないというべきである。

そこで、以下では、「異常危険準備金に類する準備金の額」の該当性に関する判断枠組みの点はおき、まず、B社における保険準備金の積立状況について検討することとする。

- 2 本件賠償責任保険準備金積立額が「異常危険準備金に類する準備金の額」に該当するか否かについて

（1）認定事実

前記第2の2で認定した前提事実に加え、後掲各証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

ア キャプティブの概要等

キャプティブとは、特定の企業又は企業グループのリスクを専門的に引き受けるために設立される保険業務専門の子会社をいう。キャプティブの設立は、海外のキャプティブ法制度が整っている国や地域で行われるのが一般的である。日本を含む多くの国では、法令により企業は自国の保険会社で保険を付保しなければならないとされているため、通常、現地の元受保険会社を通じてキャプティブへの再保険が行われる。キャプティブは、保険における最終的な損失負担の主体を、保険会社ではなく自社自身とすることを実現する仕組みである。

キャプティブの種類には、自社キャプティブ（自社の完全子会社として設立するスキーム）、レンタキャプティブ（第三者が設立したキャプティブを借用するスキーム）等がある。このうち自社キャプティブは、自社の完全子会社であることから、経営の自由度が高く、日本法人への資金還流も比較的容易であること、日本法人への配当を行っても日本の

税法上は海外子会社からの配当として95%が非課税となるというメリットがある一方で、軽課税国に自社キャプティブを設立した場合、日本の外国子会社合算税制に抵触し、自社キャプティブの所得が日本法人の益金とみなされる合算税制の対象とされてしまうリスクがある等のデメリットがある。

イ B社設立に係る原告の承認・議決等

原告は、税務顧問であった税理士法人Oに所属し、原告の主な担当者として税務相談や申告書作成事務等を行っていた丁税理士から、丙を紹介され、平成23年11月頃、丙からキャプティブの活用の提案を受けた。原告は、丙から、キャプティブの概要等について説明を受け、キャプティブで発生する余剰資金を原告に還流させて原告の損益を改善すること等を目的として、キャプティブの活用について検討を進め、同年12月16日に開催された原告の取締役会において、再保険を事業とするB社をマレーシアに設立することについて、承認及び議決をした。(甲4、5)

ウ B社26年3月期及びB社27年3月期における保険準備金積立状況等

B社は、B社26年3月期に傷害保険契約に係る再々保険契約の受再を開始し、B社27年3月期においても、傷害保険契約に係る再々保険契約を受再していた(前記第2の2(2)ア、イ)。

ラブアンにおいては、自己資本が前年度純保険料収入の20%を下回ることができない(自己資本 $\geq$ 前年度純保険料収入 $\times$ 20%)という現地保険規制(ソルベンシー・マージン規制)があったことから、B社の経営陣は、B社26年3月期において、1000万米国ドルに達するまでは、ソルベンシー・マージン規制に抵触しない範囲でできる限り多い金額を保険準備金として積み立てることを決定した。

なお、B社26年3月期に係るB社の取締役会議事録(甲19の1)には、「分散化により十分な準備金を確保することを目的に、最大保険金額の推定見積もりに基づき、支払準備金を少なくとも10百万米国ドルに増やすという経営陣の決定により、599,000,000米ドルという高額の支払備金が積み立てられていることに留意のこと」との記載があり、K社が作成した監査レビュー覚書(甲19の3)にも概ね同旨の記載があるが、保険準備金を傷害保険に係るものに限定して積み立てる旨の記載はない。

B社は、B社26年3月期及びB社27年3月期において、傷害保険に係る保険準備金として、それぞれ59万9000米国ドル及び36万7500米国ドルを積み立てた。(甲18、19の4、20の4)

エ B社28年3月期における本件賠償責任保険再々保険契約の受再

B社は、B社28年3月期において、本件傷害保険契約に係る再々保険契約に加えて、本件賠償責任保険再々保険契約の受再を開始した(前記第2の2(2)ウ)。

オ 本件財務報告書の承認及びその要旨等

2016年(平成28年)5月27日、ラブアンにおいてB社の取締役会が開催され、本件財務報告書が承認されるとともに、株主総会においても承認された。

(ア) 同取締役会の議事録には、概ね次のような記載がある(甲23の1)。

a 取締役会の参加者は、議長として乙、招待者として丙、K社の「戊」(以下「戊氏」ということがある。)らの氏名が記載されている。

b 本件財務諸表について、①K社が、その実施した監査に基づき、マレーシアPE

R S（本件財務諸表が作成された当時、B社においては、財務報告基準としてマレーシアP E R Sが適用されていたが、2016年（平成28年）4月1日以降、M F R Sが適用されることになり、B社28年3月期の本件財務諸表にもM F R Sが遡及して適用されることになった。甲47）に従った真正かつ公平な観点を与えている旨の説明を行ったこと、②K社が、同社が作成した監査レビュー覚書（甲23の3）を提示し、K社の責任及び監査意見並びに貸借対照表及び損益計算書の注記事項について説明及び議論がされたこと、③K社は、本件財務諸表がマレーシアP E R Sに従ってB社の2016年（平成28年）3月31日現在の財務状況について真正かつ公平な観点を与えているものであると結論付けたこと、④監査済みの本件財務諸表は、ラブアン会社法に基づく株主の採択のために取締役会の承認を得た後、株主総会においてラブアン会社法に基づく株主の採択を得たこと等が記載されている。

（イ）本件財務報告書の要旨は、次のとおりである（甲23の4）。

- a 本件財務報告書は、会社情報、取締役表明、独立監査人報告及び本件収入計算書を含む本件財務諸表から構成されている。
- b 本件財務報告書の取締役表明には、乙において、B社の取締役の意見として、本件財務諸表が、マレーシアP E R Sに従って作成され、B社の2016年（平成28年）3月31日現在の財務状況並びにB社28年3月期の財務実績及びキャッシュフローについて、真正かつ公平な観点を与えるために作成されたことを表明する旨記載され、その末尾には、同年5月27日付けで乙の署名がある。
- c 本件財務報告書の独立監査人報告には、K社が本件財務諸表を監査した旨、K社は本件財務諸表がマレーシアP E R Sに従って作成され、B社の2016年（平成28年）3月31日現在の財務状況並びにB社28年3月期の財務実績及びキャッシュフローについて、真正かつ公平な観点を与えているものである旨がそれぞれ記載され、その末尾には、同年5月27日付けでK社及びK社の担当者である「P」の各署名がある。

カ B社28年3月期の監査レビュー覚書の記載等

K社の作成に係るB社28年3月期の監査レビュー覚書（甲23の3）には、B社28年3月期の貸借対照表に計上されている支払備金（保険準備金）に関して、「支払備金増加に貢献する主要な原因は、時間差を設けて少なくとも10百万米ドルまで支払準備金を増やすという経営判断による。」、「支払備金は、十分な準備金を確保するため、経営による最大保険金支払いの見積りに基づいて計上されている。」、「本項は、元受保険会社の要請によりなされたと理解している。」、「この増加は、当年度の1,200,000米ドルの支払備金によるもの」との記載があるが、保険準備金を傷害保険に係るものに限定して積み立てる旨の記載はない。

キ 本件税務調査における乙の回答内容等

原告が平成29年6月29日に本件確定申告をしたところ、東京国税局は、原告に対する税務調査（本件税務調査）を開始した。

乙は、平成29年11月17日、東京国税局の職員から、「Bの各事業年度の決算において費用として計上されているPROVISION FOR OUTSTANDING

CLAIMSとはどのような内容のものですか。」との質問に対し、「保険準備金です。先ほど説明したようにBは、Aグループの従業員とセラピストの傷害死亡や後遺障害、セラピストの業務上で第三者に損害を与えた場合の損害賠償責任のリスクを引き受けていますので、それらに関する保険事故が起こった場合の補償に備えるために保険準備金を計上しています。」との回答をした（甲38）。

ク 本件訂正に至る経緯等

東京国税局の職員は、本件税務調査の過程で、本件収入計算書を発見し、平成30年1月22日、丙に対する質問調査の中で本件収入計算書の記載内容を指摘した。

原告及びB社の依頼を受けた丙が、同日、本件収入計算書を作成したK社に対し、本件収入計算書の内容について問い合わせたところ、同月24日、K社の担当者（戊氏）から、保険準備金の積立額を、傷害保険と賠償責任保険にそれぞれの保険の補償範囲に応じた割合で引き当てる計算により内訳を記載したものである旨説明がされた。そこで、丙は、同月28日、K社に対し、「2017年度は賠償（人身傷害による死亡）への引当はありません。現在の1000万ドルまでの準備金はすべてPA（傷害保険）の集積リスクのためです（賠償については集積リスクはありません）。我々は、貴方がそれを理解して記帳したものだと思っていました。」として、本件収入計算書の訂正を求めたところ、K社は、本件訂正後収入計算書を作成して送付した。（甲29）

ケ K社による本件訂正に係るレターの発行等

原告及びB社は、本件訂正に合理性があることを東京国税局に説明するため、改めてK社に対し、本件訂正の正当性について書面による説明を要請したところ、K社は、2018年（平成30年）8月10日付けで、乙に対し、本件訂正後収入計算書が見直しの上正しく修正されたものであることを証する旨のレター（甲30）を発行した。

また、K社は、2019年（平成31年）1月8日付けで、乙らに対し、「本修正は内部的な参照以上の意味を持たず、またラブアン1990年会社法上、取締役会または株主総会での承認を必要とするものではありません。更に、この部分の修正が財務諸表の他の部分に何ら影響を与えることはなく、且つ1967年所得税法上、貴社の税金支払債務にも何ら影響がありません。」とするレター（甲31）を発行した。

（2）検討

ア B社において、B社28年3月期に本件賠償責任保険再々保険契約の受再を開始したこと

（ア）前記第2の2（2）、前記（1）ウ、エのとおり、B社は、B社27年3月期までは、傷害保険契約に係る再々保険契約のみを受再していたところ、B社28年3月期からは、傷害保険契約に係る再々保険契約に加えて、本件賠償責任保険再々保険契約の受再を開始したことから、賠償責任保険に係る保険事故が発生した場合にも保険金を支払うリスクを負うことになった。そして、保険事故が発生した場合の保険金の支払に備えるという保険準備金の性質等に照らすと、B社としては本件賠償責任保険再々保険契約の受再を開始したことで、賠償責任保険を対象として保険準備金の積立てをするかを検討する必要が生じるのであり、実際、証人丙も、B社が本件賠償責任保険再々保険契約を受再することになった際、保険事故の発生リスクについてB社にヒアリングをする等して、賠償責任保険に保険準備金を積み立てるかどうかを検討した旨述べている（証人丙7、

8頁)。

そして、後記(イ)においても説示するとおり、本件賠償責任保険再々保険契約の受再を開始したことに伴い、保険事故が発生する可能性等を勘案の上で、賠償責任保険に保険準備金を積み立てることとしたとしても合理性を欠くものではないところ、前記(1)オのとおり、賠償責任保険にも保険準備金を積み立てる旨の本件収入計算書を含む本件財務諸表が作成され、これが原告の取締役会等において承認されたというのである。

かかる状況の下では、B社における保険準備金の積立てについては、B社が引受けをしている再々保険契約の対象となる傷害保険及び賠償責任保険の双方について保険準備金が積み立てられることとなったとみるのが自然であり、B社28年3月期において、B社27年3月期以前と同様に傷害保険のみについて保険準備金が積み立てられていたということはできない。

(イ) これに対して、原告は、B社において賠償責任保険を対象として保険準備金を積み立てるという方針が決定されたことをうかがわせる事実は何ら認められない、B社において積立方針を明示的に変更しない限り、本件賠償責任保険再々保険契約の受再を開始したというだけでは、賠償責任保険に保険準備金を積み立てることにはならない旨主張する。

かかる原告の主張は、B社が、B社26年3月期において、傷害保険のみに保険準備金を積み立てる旨の積立方針を決定したことを前提とするものであるところ、B社では、B社27年3月期以前は、傷害保険のみに保険準備金を積み立てていたが、これは、再々保険契約を受再していたのが傷害保険契約に係るもののみであったからにすぎず、その後、本件賠償責任保険再々保険契約等他の再々保険契約の受再を開始する等の事情が生じた場合にも、これにかかわらず傷害保険のみについて保険準備金を積み立てるという方針を決定したものとまでは認められないというべきである。K社作成に係るB社26年3月期の監査レビュー覚書(甲19の3)等に、保険準備金を傷害保険に係るものに限定して積み立てる旨の記載がないこと(前記(1)ウ)も、これを裏付けるものといえる。

また、新たに再々保険契約の受再を開始した以上、保険事故が発生する可能性や保険金の支払額の大小には傷害保険と賠償責任保険で差異があるとしても、一定の保険準備金を積み立てる必要があること自体は否定できないのであるから(当初、K社及びL社が保険準備金を傷害保険と賠償責任保険に割り付けて積み立てる内容で本件収入計算書を作成したのもこのような理解によるものと考えられる。)、本件賠償責任保険再々保険契約の受再を開始した後も、明示的な積立方針の変更がない限り、傷害保険のみについて保険準備金を積み立てるというB社27年3月期以前の積立てが当然にそのまま継続されるところには疑問が残る。

以上によれば、この点に関する原告の主張は採用することができない。

イ K社及びL社又はその担当者の認識

前記(1)クのとおり、K社の担当者(戊氏)は、本件収入計算書の内容に関する丙からの問合せに対し、保険準備金の積立額を、傷害保険と賠償責任保険にそれぞれの保険の補償範囲に応じた割合で引き当てる計算により内訳を記載したものである旨説明しており、

かかる回答内容によれば、同担当者としては、保険準備金を傷害保険のみに積み立てるという認識は有しておらず、これは、本件収入計算書の基礎となる書類を作成したL社の担当者においても同様であったと認められる。

保険準備金を傷害保険のみに積み立てるか、傷害保険のみならず賠償責任保険にも積み立てるかは、法人の内部的な取引の問題であるが、外国子会社合算税制の適用の有無によって税額が大きく左右されることからすると、当該法人としては、その適用の有無に影響する保険準備金の積立状況には十分に注意を払うのが通常であり、本件でも、B社において保険準備金の積立てに関して一定の方針があったのであれば、その積立方針は、B社の会計帳簿や財務諸表の基礎となる書類の作成を担当していたL社及びB社の会計監査等を担当していたK社にも認識の共有がされるはずである。

しかるに、上記のとおり、K社及びL社の担当者は、少なくとも本件収入計算書が作成された時点では、保険準備金を傷害保険のみに積み立てるという認識は有していなかったものであり、これは、B社において、保険準備金を傷害保険のみに積み立てるという方針がなく、ひいては、本件収入計算書の内容がB社の保険準備金の積立方針と異なるものではなかったことを相当程度推認させる事情というべきである（後記オ（イ）のとおり、担当者間の伝達漏れ等があったとの原告の主張も採用することができない。）。

ウ B社の取締役らにおいて、本件収入計算書の存在を指摘されるまで訂正等の対応を取らなかったこと

前記（１）オ（イ）のとおり、乙は、本件収入計算書を含む本件財務報告書にB社の取締役として署名しているところ、仮に、原告の主張するように事前に本件財務報告書の内容を十分に確認する時間がなかったとしても、少なくとも事後的には本件財務報告書の内容を確認し、本件収入計算書の内容がB社の保険準備金の積立方針と異なっていたのであれば、その訂正を求める等の対応をとってしかるべきと考えられるが、平成30年1月に本件税務調査で本件収入計算書の存在を指摘されるまで、B社の取締役らにおいてそのような対応を取ったことは認められないし、事後的な確認が可能であったことなどは本件のキャプティブに大きく関与していた丙についても同様である。これは、本件収入計算書の内容がB社の保険準備金の積立方針と異なるものではなかったことを一定程度推認させる事情といえることができる。

エ 保険準備金積立額の相当性

原告の主張するように、B社がB社28年3月期に積み立てた保険準備金が、傷害保険のみを対象とするものであったとした場合、B社は、賠償責任保険については全く保険準備金を積み立てない一方、傷害保険については、その総収入保険料84万0088米国ドルを大幅に超える120万米国ドルもの保険準備金を積み立てることになる。そして、保険準備金の積立てに関しては、我が国の法令上のものでマレーシアにおいて直ちに妥当するものではないとはいえ、毎決算期に、保険の種類ごとに、収入保険料に基づき計算した金額を積み立てるものとされていること（保険業法116条、保険業法施行規則70条1項1号ロ、同項2号参照）からすると、上記のような保険準備金の積立ては、その相当性に疑問を抱かざるを得ない。

オ 原告の主張する事情について

（ア）原告は、賠償責任保険については保険準備金の積立てを行う積極的必要性がなく、む

しろ外国子会社合算税制の対象となることから積み立ててはならなかった旨主張する。

しかし、本件賠償責任保険契約は、被保険者である原告グループ3社のセラピストの業務遂行に起因して第三者の身体に損害を与えて第三者が死亡した場合に備えたものであり、原告は、エステサービスという業務の内容に照らし、保険事故が発生する可能性は高いとはいえない旨主張するものの、傷害保険について想定される保険事故発生の可能性と比較しても、賠償責任保険に係る保険事故が発生する可能性が極めて低いとまではいえないことからすると、賠償責任保険について保険準備金を積み立てる必要性がないとまではいえない。

また、原告は、原告がB社をキャプティブとして設立した目的は、B社に留保資金を発生させること等により原告の経済的利益を獲得すること等であり、そのためには外国子会社合算税制の適用対象とならないようにする必要があったことも主張するが、かかる設立目的によって直ちにB社における各事業年度における具体的な積立方針が決められるわけでもないことからすると、かかる事情をもって、保険準備金が傷害保険のみに積み立てられていたと認めることはできないというべきである。

加えて、原告の主張するように、賠償責任保険について保険準備金の積立てを行ってはいなかったというのであれば、B社がB社28年3月期に本件賠償責任保険再々保険契約の受再を開始した際、B社内、更にはK社及びL社等にもその方針を伝えるなどして遺漏のないようにするのが通常であると思われるが、B社の組織として保険準備金の積立てについて何ら協議や意思決定がされたことはなく、K社及びL社との間でもそのような認識の共有がされなかったことがうかがわれる（甲54、55、証人乙、証人丙）。

これらの点に鑑みると、原告の主張する事情が、本件の結論を左右するものとは認められない。

(イ) 原告は、本件収入計算書の誤記が生じたのは、本件収入計算書の作成に関与したK社内の担当者交代に伴う引継ぎの際の伝達漏れ等、K社の誤解が原因であった旨主張する。

しかし、保険準備金を傷害保険のみに積み立てるといった方針が存在していたとすれば、そのような事項が単なる担当者の交代によって引き継がれないということは考え難いし、証拠（甲19の1、20の1、23の1）によれば、K社の担当者としては、B社26年3月期は「Q」及び「R」が、B社27年3月期は「R」及び「戊」が、B社28年3月期は「戊」及び「S」がB社の取締役会に出席しており、いずれの年度も、2名のうち1名は前年と同じ担当者が出席していることからしても、K社内の担当者交代に伴う引継ぎの際、保険準備金の積立方針について伝達漏れがあったとは認められないし、仮に、原告の主張のとおりであるとすれば、B社の会計帳簿や財務諸表の基礎となる書類の作成を担当していたL社から指摘があつてしかるべきであるが、そのような指摘がされた様子もうかがわれない。

原告は、K社が、本件収入計算書に誤りがある旨の丙の指摘に特段の異議を述べることなく本件訂正後収入計算書を作成したことから、本件収入計算書の作成がK社の誤解によるものであることが明らかである旨主張する。もっとも、本件訂正については、K社作成の2019年1月8日付けレター（甲31）に「内部的な参照以上の意味を持たず」、「この部分の修正が財務諸表の他の部分に何ら影響を与えることはなく、且つ1

967年所得税法上、貴社の税金支払債務にも何ら影響がありません。」との記載があることからもうかがわれるように、K社としては本件訂正に特段意味のあるものと考えていなかったことから、丙の訂正の求めに応じたとも考えられ、これをもって、本件訂正後収入計算書のとおり、保険準備金を傷害保険のみに積み立てる方針があったことを裏付ける事実とみることはできないというべきである。そして、これは、K社作成の2018年8月10日付けレター（甲30）に、本件訂正後収入計算書について、「見直しの上正しく修正された」（“rectified and correct amended”）とあることによっても左右されるものではない。

なお、原告は、K社の担当者（R氏）が丙に宛てたメール（甲60）を提出し、同メールに「本件収入計算書の引当てに誤りがあった」旨の記載があることをもって、本件収入計算書の記載内容は誤記であったとの原告の主張の裏付けとなる旨主張するが、同メールは、本件訴訟の弁論終結日である令和4年10月14日の直前である同年9月22日に送信されたものである上、その経緯を見ても、原告訴訟代理人らの度々の求めを受けて送信されたものであることから、原告の主張以上の意味を有するものと評価することはできないというべきである。

（ウ）原告は、本件収入計算書の存在の発覚前後におけるB社の認識及び行動は、本件収入計算書の記載内容が誤記であったことと整合するものである旨主張するが、K社に対して本件収入計算書の訂正を求める等の丙らの行動は、B社において保険準備金の積立てについて明確な方針を決定したものではなかったところ、B社が、本件税務調査の指摘により、初めて本件収入計算書の内容が原告の法人税に影響するものとして認識したとしても説明が可能なものといえるから、本件の判断を左右する事情とはいえない。

カ 小括

以上を総合すると、B社では、B社28年3月期において、保険準備金は、傷害保険及び賠償責任保険の双方について積立てがされたものと認めるのが相当である。原告の主張する事情は、この認定を左右するに足りるものとは認められず、B社28年3月期において保険準備金を傷害保険のみについて積み立てるという方針があり、これに沿った積立てがされていたとの原告の主張は、採用することができない。

3 本件更正処分の適法性

（1）そうすると、本件収入計算書は、B社における保険準備金の積立状況を正確に反映したものであり、原告の主張するように「誤記」であるとはいえないから、これを基礎として措置法施行令39条の14第2項により租税負担割合を算定するのが相当である。

他方、本件訂正後収入計算書及び本件再訂正後収入計算書は、決算として確定したものを合理的理由に基づかず事後的に修正したものであるから、前記第2の2（3）ウのとおり、本件再訂正後収入計算書がB社の取締役会及び株主総会による承認決議を経た上、ラブアン金融庁に提出されたことを考慮しても、租税負担割合の算定の基礎とすることはできない（本件訂正及び本件再訂正がMFRSに沿ってされたとしても、この判断を左右するものではない。）。

そして、本件収入計算書を基礎とすると、本件賠償責任保険準備金積立額は、措置法施行令39条の14第2項1号ニに規定する「異常危険準備金に類する準備金の額」に当たり、これを踏まえて租税負担割合を計算すると、租税負担割合は0%となり、100分の20未

満となるから、B社は措置法66条の6第1項に規定する特定外国子会社等に該当する。

- (2) 以上を前提にすると、原告の本件事業年度の法人税に係る所得金額、納付すべき法人税額及び翌期へ繰り越す欠損金の額は別紙2「本件更正処分の根拠及び適法性」の「1 本件更正処分の根拠」に記載のとおりであり、これらの金額は、本件更正処分における所得金額、納付すべき法人税額及び翌期へ繰り越す欠損金の額といずれも同じであるから、本件更正処分は適法である。

第4 結論

よって、原告の請求には理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第38部

裁判長裁判官 鎌野 真敬

裁判官 中畑 啓輔

裁判官 池田 好英

関係法令の定め

1 以下では、特に断りのない限り、租税特別措置法（以下「措置法」という。）
5 は平成29年法律第4号による改正前のものを、租税特別措置法施行令（以下「措置法施行令」という。）は平成29年政令第114号による改正前のものをそれぞれ指す。

2 措置法66条の6の規定の概要

(1) 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課税対象金額
10 等の益金算入）

ア、措置法66条の6第1項は、同項各号に掲げる内国法人に係る外国関係会社のうち、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域（以下「本店所在地国」という。）におけるその所得に対して課される税の負担（租税負担割合）が、我が国における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの（特定外国子会社等）
15 が、各事業年度において、同条2項2号に規定する適用対象金額を有する場合には、その適用対象金額のうち、同条1項に規定する課税対象金額に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から2か月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する旨規定している。

なお、内国法人が同条1項各号に掲げる法人に該当するかどうかの判定は、これらの法人に係る外国関係会社の各事業年度終了の時の現況によるものとされている（措置法施行令39条の20第1項）。

イ この規定は、外国子会社を通じて行われる租税回避に対処するため、居住者及び内国法人並びに特殊関係非居住者によりその発行済株式又は出資の
25 総数又は総額の50%超を直接及び間接に保有されている外国子会社で、そ

の所得に対して課される税の負担が我が国における税の負担に比して著しく低い国（又は地域）に所在する一定の外国子会社（特定外国子会社等）の所得のうち、その特定外国子会社等の10%以上の株式又は出資を直接及び間接に保有する内国法人の当該保有する持分に対応する部分を、その内国法人の所得に合算して課税するというものである。

(2) 措置法66条の6第2項（「外国関係会社」及び「適用対象金額」の意義）

措置法66条の6第2項1号及び2号は、前記(1)アにいう「外国関係会社」及び「適用対象金額」の意義について、それぞれ次のとおり規定している。

ア 措置法66条の6第2項1号（外国関係会社の意義）

外国関係会社とは、措置法2条2項1号の2に規定する外国法人（以下、単に「外国法人」という。）で、その発行済株式又は出資の総数又は総額のうちに居住者及び内国法人等が有する直接及び間接保有の株式等の数の合計数又は合計額の占める割合が100分の50を超えるものをいう。

なお、外国法人が、上記の外国関係会社に該当するかどうかの判定は、当該外国法人の各事業年度終了の時の現況によるものとされている（措置法施行令39条の20第1項）。

イ 措置法66条の6第2項2号（適用対象金額の意義）

適用対象金額とは、特定外国子会社等の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、法人税法及び措置法による各事業年度の所得の金額の計算に準ずるものとして政令で定める基準により計算した金額（以下「基準所得金額」という。）を基礎として、政令で定めるところにより、当該各事業年度開始の日前7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及び当該基準所得金額に係る税額に関する調整を加えた金額をいう。

3 特定外国子会社等に該当するか否かを判定するための租税負担割合に係る規定（措置法施行令39条の14）の概要

前記2で述べたとおり、外国子会社合算税制は、内国法人に係る特定外国子会

社等の適用対象金額を、当該内国法人が保有する当該特定外国子会社等の株式の持分に応じて、当該内国法人の所得に合算して課税するという制度であるところ、上記にいう「特定外国子会社等」とは、前記2(1)アのとおり、措置法66条の6第1項各号に掲げる内国法人に係る外国関係会社のうち、本店所在地国におけるその所得に対して課される税の負担が、我が国における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するものをいうとされ、具体的には、措置法施行令39条の14において、次のとおり特定外国子会社等の範囲が定められている。

(1) 措置法施行令39条の14第1項(特定外国子会社等の範囲に係る規定)の概要及びその趣旨等

措置法施行令39条の14第1項は、外国子会社合算税制の対象となる特定外国子会社等の範囲について、措置法66条の6第1項に規定する「政令で定める外国関係会社」は、法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社(措置法施行令39条の14第1項1号)及びその各事業年度の所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の100分の20未満である外国関係会社(同項2号)をいう旨規定している。

したがって、外国関係会社のうち、法人税が存在しない国又は地域に所在するもの及び租税負担割合が100分の20未満であるものが、特定外国子会社等に該当することとなり、外国子会社合算税制の対象となるところ、上記の租税負担割合の水準(いわゆるトリガー税率)は、合算課税の対象となる「特定外国子会社等の判定」に用いられることから、重要な意味を持つとされている。

(2) 措置法施行令39条の14第2項(特定外国子会社等に該当するか否かを判定するための租税負担割合に係る規定)の概要

措置法施行令39条の14第2項は、外国関係会社が特定外国子会社等に該当するか否かを判定するための租税負担割合について、次のとおり規定してい

る。

ア 措置法施行令39条の14第2項1号(租税負担割合の算定を行う際の分母となる「所得の金額」に係る規定)

ア 措置法施行令39条の14第2項1号は、同条1項2号に規定する「所得の金額」は、当該外国関係会社の当該各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、その本店所在地国の外国法人税(法人税法69条1項に規定する外国法人税をいう。以下同じ。)に関する法令(以下「本店所在地国の法令」という。)の規定により計算した所得の金額に当該所得の金額に係る次のaないしeに掲げる金額の合計額を加算した金額から当該所得の金額に係る次のfに掲げる金額を控除した残額とする旨規定している。

a その本店所在地国の法令により外国法人税の課税標準に含まれないこととされる所得の金額(措置法施行令39条の14第2項1号イ)

b その支払う配当等の額で損金の額に算入している金額(同号ロ)

c その納付する外国法人税の額で損金の額に算入している金額(同号ハ)

d その積み立てた措置法57条の5第1項又は57条の6第1項の異常危険準備金に類する準備金(以下「異常危険準備金に類する準備金」という。)の額のうち損金の額に算入している金額で措置法57条の5又は57条の6の規定の例によるものとした場合に損金の額に算入されないこととなる金額に相当する金額(同号ニ)

e その積み立てた異常危険準備金に類する準備金(措置法57条の5又は57条の6の規定の例によるものとした場合に積み立てられるものに限る。)につき益金の額に算入した金額がこれらの規定の例によるものとした場合に益金の額に算入すべき金額に相当する金額に満たない場合におけるその満たない部分の金額(同号ホ)

f その還付を受ける外国法人税の額で益金の額に算入している金額(同号ヘ)

(イ) 前記(ア)のとおり、租税負担割合の算定を行う際の分母となる「所得の金額」は、我が国の法人税法に従って計算するのではなく、外国関係会社の本店所在地国の法令に従って計算することとされ、「当該外国関係会社の当該各事業年度の決算に基づく所得の金額」について、その本店所在地国の法令の規定により計算した所得の金額に、当該所得の金額に係る一定の金額を加減算する調整（非課税所得の金額の加算（前記(ア) a）、支払配当等の額の加算（同 b）、外国法人税額の加算（同 c）、異常危険準備金に類する準備金繰入限度超過額の加算（同 d）、異常危険準備金に類する準備金取崩不足額の加算（同 e）及び還付外国法人税額の減算（同 f））を行うこととされている。

(ウ) このように、「所得の金額」を算定する際に、前記(イ)のような一定の金額を加減算するという調整を行うのは、特定外国子会社等に該当するか否かの判定は、当該外国関係会社の各事業年度の実際の所得に対する外国法人税の実質的な負担割合が20%未満であるかどうかで判定するとの趣旨によるものであるとされ、同趣旨の下、例えば、外国関係会社の本店所在地国の法令によって「一定の事業から生じた所得を非課税としたり、海外支店の所得を非課税としている場合」には、上記の非課税とされる所得の金額を「所得の金額」に加算する調整（前記(ア) a）を行うこととしている。

イ 措置法施行令39条の14第2項2号（租税負担割合の算定を行う際の分子となる「租税の額」に係る規定）

(ア) 措置法施行令39条の14第2項2号は、同条1項2号に規定する「租税の額」は、次のa及びbに掲げる金額の合計額とする旨規定している。

a 当該外国関係会社の当該各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、その本店所在地国又は本店所在地国以外の国若しくは地域において課される外国法人税の額（その本店所在地国の法令により当該外国関係会社が納付したものとみなしてその本店所在地国の外国法人税の額が

ら控除されるものを含むものとし、措置法施行令39条の14第2項1号イに掲げる所得の金額から除かれるその本店所在地国以外の国又は地域に所在する法人から受ける配当等に対して課されるものを除く。）

(同項2号イ)

5 b 当該外国関係会社が当該各事業年度においてその本店所在地国において軽減され、又は免除された外国法人税の額で、租税条約の規定により当該外国関係会社が納付したものとみなされるもの（同号ロ）

10 (イ) 前記(ア)のとおり、租税負担割合の算定を行う際の分子となる「租税の額」は、当該事業年度の所得に対して課される外国法人税の額に、一定の税額控除額（前記(ア)a括弧書き）及び減免された外国法人税額（同b）を加算するなどの一定の調整を行い算出する。

ウ 措置法施行令39条の14第2項3号（複数税率の場合の特例）

15 措置法施行令39条の14第2項3号は、その本店所在地国の外国法人税の税率が所得の額に応じて高くなる場合には、同項2号イの外国法人税の額（前記イ(ア)a）は、これらの税率をこれらの税率のうち最も高い税率であるものとして算定した外国法人税の額とすることができる旨規定している。

20 エ 措置法施行令39条の14第2項4号（所得の金額がない場合又は欠損の金額となる場合の特例）

 措置法施行令39条の14第2項4号は、同条1項2号の所得の金額がない場合又は欠損の金額となる場合には、その行う主たる事業に係る収入金額から所得が生じたとした場合にその所得に対して適用されるその本店所在地国の外国法人税の税率により判定する旨規定している。

4 措置法57条の5（平成31年法律第6号による改正前のもの。以下、同条につき同じ。）（保険会社等の異常危険準備金）の規定等

25 (1) 措置法57条の5（保険会社等の異常危険準備金に係る規定）の概要

 措置法57条の5第1項は、青色申告書を提出する法人で同項各号に掲げる

ものが、各事業年度において、当該各号に定める法律の規定による責任準備金の積立てに当たり、保険（措置法57条の6第1項に規定する原子力保険及び地震保険を除くものとし、異常災害損失の発生が見込まれるものとして政令で定めるものに限る。以下この条において同じ。）に係る異常災害損失の補填に充てるため、政令で定める保険の種類ごとに、当該保険の当該事業年度における正味収入保険料を基礎として政令で定めるところにより計算した金額以下の金額を損金経理（法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。法人税法2条25号）の方法により異常危険準備金として積み立てたときは、当該積み立てた金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する旨規定している。

なお、措置法57条の5第1項1号には、保険業法3条1項に規定する免許を受けて損害保険業を行う法人が、また、同項2号には、保険業法185条1項に規定する免許を受けて損害保険業を行う法人がそれぞれ掲げられている。

(2) 措置法施行令33条の2（平成31年政令第102号による改正前のもの。以下、同条につき同じ。）（保険会社等の異常危険準備金の範囲に係る規定）の概要

ア 措置法施行令33条の2第1項は、措置法57条の5第1項に規定する政令で定める保険は、措置法施行令33条の2第3項1号から9号までに掲げる船舶保険、航空保険、火災保険、風水害保険、動産総合保険、建設工事保険、賠償責任保険、積荷保険及び運送保険とする旨規定し、同項7号には、賠償責任保険とは、偶然な事故により損害賠償責任を負担することによって被る損害を填補する保険で財務省令に定めるものをいうと規定する。そして、租税特別措置法施行規則21条の12第1項7号（平成29年財務省令第24号による改正前のもの。以下同じ。）において、上記財務省令に定めるものとして、賠償責任保険については、免許等に係る事業方法書等に記載された賠償責任保険である旨規定されている。

イ 措置法施行令33条の2第5項は、保険に係る措置法57条の5第1項に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、措置法施行令33条の2第5項各号に掲げる保険の種類に応じ、当該各号に定める金額とする旨規定し、同項2号は、賠償責任保険に係る措置法57条の5第1項に規定する政令で定めるところによる金額は、当該保険の当該事業年度における措置法57条の5第1項に規定する正味収入保険料の100分の5（措置法施行令33条の2第20項の規定による積立率の適用後のもの）に相当する金額とする旨規定している。

本件更正処分の根拠及び適法性

1 本件更正処分の根拠

被告が本訴において主張する本件事業年度の法人税に係る所得金額、納付すべき法人税額及び翌期へ繰り越す欠損金額は次のとおりである。

なお、下記に記載の金額のうち、所得金額の前に「△」を付したものは欠損金額を表し、納付すべき法人税額及び既に納付の確定した法人税額の前に「△」を付したものは還付金額を表す。

(1) 所得金額 (別表1⑥欄) 0円

上記金額は、次のアの金額にイの金額及びウの金額を加算し、エの金額及びオの金額を減算した金額である。

ア 確定申告における所得金額 (別表1①欄) △3329万8839円

上記金額は、本件確定申告書に記載された所得金額(乙4・1枚目「1」欄)と同額である。

イ 特定外国子会社等の課税対象金額の益金算入金額 (別表1②欄、別表2⑩欄) 1億3603万3131円

上記金額は、原告の特定外国子会社等であるB社に係る課税対象金額であり(別表2参照)、措置法66条の6第1項の規定に基づき、原告の収益の額とみなして本件事業年度の益金の額に算入すべき金額である。

ウ 雑収入計上漏れ (別表1③欄) 5万7736円

上記金額は、正当な仮受消費税等の額及び仮払消費税等の額に基づいて、原告の平成28年4月1日から平成29年3月31日までの課税期間に係る消費税及び地方消費税の納付すべき税額の再計算をした結果算出された、雑収入として本件事業年度の益金の額に算入すべき金額である。

エ 給与等として損金の額に算入される額 (別表1④欄) 64万3036円

上記金額は、原告が、従業員に対して支給した給与等の額について消費税法上の課税仕入れに係る支払対価の額に該当することを前提に、これに係る仮払消費税等の額として計上した金額であるが、当該給与の額等については、消費税法上の課税仕入れに係る支払対価の額に該当しないことから、給与等として本件事業年度の損金の額に算入される金額である。

オ 繰越欠損金の損金算入額の増加額 (別表1⑤欄) 1億0214万8992円

上記金額は、前記イないしエの各金額を本件事業年度の所得金額に加減算したことに伴い、法人税法57条1項(平成27年法律第9号による改正前のもの)の規定に基づき、本件事業年度の損金の額に算入される金額である。

(2) 所得金額に対する法人税額 (別表1⑦欄) 0円

上記金額は、前記(1)の所得金額に、法人税法66条1項(平成28年法律第15号第26条の規定による経過措置を適用したもの)に規定する税率(100分の23.4の割合)を乗じて算出した金額である。

(3) 法人税額から控除される所得税の額等 (別表1⑧欄) 623万6766円

上記金額は、法人税法68条1項(平成29年法律第4号による改正前のもの)の規定により法人税額から控除される所得税の額等として本件確定申告書に記載された金額(乙4・1

枚目「18」欄)と同額である。

(4) 納付すべき法人税額(別表1⑨欄) △623万6766円

上記金額は、前記(2)の金額から前記(3)の金額を差し引いた金額である。

(5) 既に納付の確定した法人税額(別表1⑩欄) △623万6766円

上記金額は、本件確定申告により還付を受ける金額として本件確定申告書に記載された金額(乙4・1枚目「27」欄)と同額である。

(6) 差引納付すべき法人税額(別表1⑪欄) 0円

上記金額は、前記(4)の金額から前記(5)の金額を差し引いた金額である。

(7) 翌期へ繰り越す欠損金の額(別表1⑫欄) 2億5174万3657円

上記金額は、本件確定申告書に記載された翌期へ繰り越す欠損金の額3億8679万4988円(乙4・1枚目「31」欄)から、前記(1)イないしオに伴い、減少した当期欠損金額3329万8839円(前記(1)ア)及び繰越欠損金の損金算入額の増加額1億0214万8992円(前記(1)オ)を減算し、原告の平成27年4月1日から平成28年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分等に伴い増加した翌期へ繰り越す欠損金額39万6500円を加算した金額である。

2 本件に係る法人税の更正処分の適法性

被告が本訴において主張する本件事業年度の法人税に係る所得金額、納付すべき法人税額、翌期へ繰り越す欠損金の額は、それぞれ前記1(1)、(4)及び(7)のとおりであるところ、これらはいずれも本件更正処分における所得金額、納付すべき法人税額、翌期へ繰り越す欠損金の額(甲34・1枚目「更正又は決定の金額」の「1」欄、「18」欄及び「23」欄)とそれぞれ同額であるから、本件更正処分は適法である。

別表1

本件事業年度の法人税に係る所得金額、納付すべき法人税額及び翌期へ繰り越す欠損金の額

(単位:円)

項目名		金額
所得金額	確定申告における所得金額	① Δ 33,298,839
	加算金額	
	特定外国子会社等の課税対象金額の益金算入額	② 136,033,131
	雑収入計上漏れ	③ 57,736
	減算金額	
	給与等として損金の額に算入される額	④ 643,036
	繰越欠損金の損金算入額の増加額	⑤ 102,148,992
	所得金額(①+②+③-④-⑤)	⑥ 0
	所得金額に対する法人税額	⑦ 0
	法人税額から控除される所得税の額等	⑧ 6,236,766
	納付すべき法人税額(⑦-⑧)	⑨ Δ 6,236,766
	既に納付の確定した法人税額	⑩ Δ 6,236,766
	差引納付すべき法人税額(⑨-⑩)	⑪ 0
	翌期へ繰り越す欠損金の額	⑫ 251,743,657

※ ①欄の Δ を付した金額は欠損金額を意味する。

※ ⑨欄及び⑩欄の Δ を付した金額は還付金額を意味する。

別表2 本件事業年度の益金の額に算入すべき課税対象金額の計算

(単位:特に表示のない限り米ドル)

項目名		金 額	適用法令等
■社の決算に基づく利益	①	36,062.00	措置法66条の6第2項2号, 措置法施行令39条の15第1項
傷害保険に係る責任準備金の損金不算入額に相当する金額	②	820,470.00	措置法66条の6第2項2号, 措置法施行令39条の15第1項1号
保険準備金の損金不算入額に相当する金額	③	379,530.00	措置法66条の6第2項2号, 措置法施行令39条の15第1項1号及び第7項
基準所得金額(①+②+③)	④	1,236,062.00	措置法66条の6第1項及び第2項2号, 措置法施行令39条の15
繰越欠損金の当期控除額	⑤	-	措置法66条の6第2項2号, 措置法施行令39条の15第5項1号及び6項
当期中に納付することとなる法人所得税の額	⑥	9,875.49	措置法66条の6第2項2号, 措置法施行令39条の15第5項2号
当期中に還付を受けることとなる法人所得税の額	⑦	-	措置法66条の6第2項2号, 措置法施行令39条の15第5項2号括弧書き
適用対象金額(④-⑤-⑥+⑦)	⑧	1,226,186.51	措置法66条の6第2項2号, 措置法施行令39条の15第1項
■社の発行済株式のうちに占める原告の株式の保有割合	⑨	100%	措置法施行令39条の16第1項及び2項
課税対象金額(⑧×⑨)	⑩	1,226,186.51	措置法66条の6第1項, 措置法施行令39条の16第1項
益金の額に算入すべき金額 (円換算額 ⑩×110.94円/米ドル)	⑪	136,033,131円	

※1 ①欄の金額は、本件財務報告書の「損益計算書詳細」(甲23の4・末尾)中、「税引前利益」欄による。

※2 ②欄の金額は、本件財務報告書の「損害保険収入勘定」(甲23の4・10枚目)中、「傷害及び使用者賠償」の「支払備金の増加」欄によるもので、異常危険準備金の額及び異常危険準備金に類する準備金の額に該当せず(措置法57条の5第1項, 措置法施行令39条の14第2項1号二), ■社28年3月期終了の日までに債務が確定していないため、損金の額に算入されない金額(法人税法22条〔平成28年法律第15号による改正前のもの〕3項)である。

※3 ③欄の金額は、本件財務報告書の「損害保険収入勘定」(甲23の4・10枚目)中、「傷害による死亡」の「支払備金の増加」欄によるもので、異常危険準備金に類する準備金の額に該当するところ(措置法57条の5第1項, 措置法施行令39条の14第2項1号二), 本件確定申告書に当該金額の損金算入に関する明細書(措置法39条の15第7項)を添付していないことから、損金の額に算入されない金額である。

※4 ⑥欄の金額は、「■社28年3月期総勘定元帳」(乙18)の16ページ「2015賦課年度追加未払税」欄3,030.14米ドル、「2016賦課年度未払税追加推計」欄1,874.94米ドル及び「2017賦課年度未払税推計」欄4,970.41米ドルの合計額である。

※5 ⑨欄は、「■社28年3月期法人所得税申告書」(乙14の1)の9ページ「会社の主要株主5名の詳細情報」による。

※6 ⑪欄の金額は、⑩欄の金額について、平成28年5月31日における対顧客直物電信売相場と対顧客直物電信買相場の仲値である1米ドル当たり110.94円を適用して邦貨換算した金額(1円未満の端数切り捨て)である(租税特別措置法関係通達〔法人税法編〕66の6-14(平成29年課法2-22他2課共同による改正前のもの)(Z9-1116ページ))。