

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消請求控訴事件

国側当事者・国(豊島税務署長)

令和5年9月13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5年1月27日判決、本資料273号・順号13810)

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	松本 甚之助
同	小島 啓
被控訴人	国
同代表者法務大臣	齋藤 健
処分行政庁	豊島税務署長 森 貞夫
被控訴人指定代理人	八屋 敦子
同	青木 雄弥
同	田中 暁人
同	勝野 晃
同	山元 智晶
同	岸岡 貴子

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 豊島税務署長が平成30年6月27日付けで控訴人に対してした控訴人の平成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(特に断らない限り略称は原判決の例による。)

- 1 本件は、控訴人の外国子会社の所得が外国子会社合算税制(租税特別措置法66条の6)の対象となるか否かが争われた事案である。

(1) 控訴人は、いわゆる自社キャプティブ(自社の完全子会社として再保険を引き受ける会社)として、マレーシア領ラブアン島に外国法人B社を設立した。B社は控訴人の傷害保険契約

の再々保険契約を引き受けていたところ、平成28年に至り、従前の傷害保険契約に加えて新たに控訴人の賠償責任保険契約についても再々保険契約を引き受け、同年度（B社28年3月期）の決算報告において、①傷害保険に係る保険準備金82万0470米ドル、②賠償責任保険に係る保険準備金37万9530米ドル（合計120万米ドル）を計上し、取締役会及び株主総会による承認決議を経た。B社は、平成30年2月、上記各保険準備金の額は誤りであるとして、①傷害保険に係る保険準備金を120万米ドル、②賠償責任保険に係る保険準備金を0米ドルとする収入計算書の訂正を行った。

(2) 控訴人が、平成29年6月、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（本件事業年度）の法人税について、B社が措置法66条の6第1項に規定する特定外国子会社等に該当しないことを前提として、その所得を益金に算入しないで確定申告をしたところ、豊島税務署長が、平成30年6月27日付けで、訂正前の収入計算書によりB社28年3月期の所得の金額を計算するとB社は特定外国子会社等に該当し、同社に係る課税対象金額相当額1億3603万3131円を控訴人の益金に算入すべきとして本件更正処分をしたことから、控訴人は、B社の所得金額は訂正後の収入計算書を基に計算すべきであり、同社は特定外国子会社等には該当しないとして本件更正処分のうち申告した損失金額及び繰越欠損額を下回る部分の取消しを求めて本訴を提起した。

(3) 原審が控訴人の請求を棄却したところ、控訴人がこれを不服として控訴した。

2 関係法令の定め、前提事実、本件更正処分の根拠及び適法性に関する当事者の主張、争点及び争点に関する当事者の主張は、当審における控訴人の主張を踏まえて次のとおり補正するほか、原判決の「事実及び理由」第2の1ないし5に記載のとおりであるからこれを引用する。

(1) 原判決3頁21行目の末尾の次に行を改めて次のとおり加え、22行目冒頭の「エ」を削る。

「エ ラブアンでキャプティブを運営するためにはラブアンで認可されたキャプティブ・マネージャー（保険引受業務、ソルベンシー管理、経理・会計、取締役会の監視等を行う者）及び同じくラブアンで認可された外部監査人を任命する必要がある。」

(2) 原判決6頁5行目末尾の次に行を改めて次のとおり加える。

「なお、賠償責任保険に係る準備金については、その準備金のうち一定額以上が「保険会社の異常危険準備金に類する準備金」（措置法施行令39条の14第2項1号ニ）として外国関係会社の租税負担割合の算定を行う際の所得に加算される（措置法57条の5第1項、措置法施行令33条の2）。このため、外国関係会社の負担する租税の額が一定であるとする、準備金の額を所得に加算することによって、当該外国関係会社の租税負担割合は減少する関係にあり、その割合が100分の20未満となった場合には特定外国子会社等に該当することになる（措置法施行令39条の14第1項2号）。

2016（平成28）年5月27日、ラブアンにおいて、乙及び丙が出席してB社の取締役会が開催され、B社28年3月期の決算について本件収入計算書を含む本件財務報告書が承認され、引き続き開催された株主総会において同じく本件収入計算書を含む本件財務報告書の承認決議がされた（甲23の1～4、証人乙、証人丙）。」

(3) 原判決8頁10行目の「問題とされる」を「所得の金額に加算される」と改め、11行目末尾の次に行を改めて次のとおり加える。

「すなわち、特定外国子会社等該当性を判断するに当たり、B社28年3月期において、本件収入計算書記載のとおり本件賠償責任保険準備金を積み立てたとすればその準備金額を同社の所得に加算することとなるのに対し、本件再訂正後収入計算書記載のとおりこれを積み立てなかったとすれば同社の所得に加算される準備金は存在しないこととなる。そこで、①本件賠償責任保険準備金積立ての有無、②財務諸表の一部である収入計算書を決算承認後に訂正した場合、外国子会社合算税制の適用において訂正前と訂正後のいずれの収入計算書によるべきか、の2点が問題となる。」

(4) 原判決8頁14行目及び15頁20行目の「判断枠組み」をいずれも「外国関係会社が事後的に決算内容に変更を加えた場合の措置法の適用上の取扱いについて」と改める。

(5) 原判決17頁3行目の「ア」を次のとおり改める。

「ア 本件積立方針について

B社は、設立当初から合計10億円に達するまで傷害保険に係る保険準備金を積み立てる予定であった。すなわち、

同頁9行目から10行目にかけての「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」の次に「(以下「本件積立方針」という。)」を、14行目末尾の次に「本件積立方針はその趣旨に照らして継続性を有し、仮にB社において上記集積リスクを凌駕するリスクを持つ保険を受再することとなった場合は、K社への必要な説明を行った上で本件積立方針を変更する決議を行う予定であった。」をそれぞれ加える。

(6) 原判決18頁21行目末尾の次に行を改めて次のとおり加える。

「以上のとおり、B社としては、賠償責任保険を新たに受再したB社28年3月期においても、本件積立方針に基づき120万米ドルの全額を傷害保険に係る準備金とする意思決定が存在していたものである。

なお、傷害保険準備金として総収入保険料(84万米ドル)を上回る120万米ドルを積み立てることについて、我が国における保険業法の法令と同様の保険準備金と同様の規律はラブアンには存在しない。損害保険においては常にPML(最大予想損害)を想定して保険引受けを行うものとされ、金融庁の監督指針(甲64)においても各保険会社の規模や特性に応じた自己責任による対応を求めている。B社はその経営判断に基づき、個別のリスクに応じて保険準備金を積み立てたものである。」

(7) 原判決18頁22行目の「イ」を次のとおり改める。

「イ 本件収入計算書について

本件収入計算書記載の保険準備金額は誤記であり、B社はこれを見落としにすぎず、本件積立方針の変更があったものではない。本件収入計算書に対する対応が遅れたのも見落としの結果にすぎない。すなわち、

(8) 原判決19頁16行目末尾の次に行を改めて次のとおり加える。

「本件収入計算書の承認があったことだけに依拠して本件賠償責任保険に保険準備金を積み立てる法人内部意思があったとすることは外形的な記載が絶対的な真実であるとするもので、実質課税の原則に反し、不当である。」

(9) 原判決20頁14行目末尾の次に行を改めて次のとおり加える。

「また、K社及びL社は、本件傷害保険の具体的なリスクを踏まえたB社の経営判断に従

い、本件積立方針に基づいて本件傷害保険についてのみ保険準備金を積み立てるという認識であった。K社は世界的な監査法人であり、本件収入計算書の訂正に関する丙の要請に対しても、慎重に吟味した上監査法人として適切な回答を誠実に行ったものであり、本件収入計算書についてのK社の回答は信頼性がある。」

第3 当裁判所の判断

当裁判所も、控訴人の請求は理由がないから、これを棄却すべきものと判断する。その理由は、次のとおり補正ないし付加するほか、原判決の理由説示（「事実及び理由」第3の2及び3）記載のとおりであるからこれを引用する。

1 原判決の補正

- (1) 原判決23頁22行目末尾の次に「なお、B社26年3月期の監査レビュー（甲19の3）には、「支払備金の増加の主な理由は、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。」との記載が、B社27年3月期の監査レビュー（甲20の3）には、「支払備金増加の主な理由は、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。」「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、2015年度における367,500米ドルの支払備金の増加によるもの。」との記載がある。」を加える。
- (2) 原判決27頁24行目の「検討した」から25行目末尾までを「検討したと述べる一方で、その検討結果を控訴人やK社には明示的に伝えたことはない旨述べている（証人丙7、8、26、27頁）。」と改める。
- (3) 原判決31頁1行目の「保険準備金積立額の相当性」を「保険料収入と保険準備金積立額からの検討」と改め、3行目から4行目にかけての「B社は、」の次に「B社26年3月期においては62万9261米ドルに対して59万9000米ドル、B社27年3月期においては57万1357米ドルに対して36万7500米ドルと、それぞれその総収入保険料の範囲内でこれに見合った保険準備金を積み立てているところ（前記認定事実ウ）、B社28年3月期にあつては、」を加え、10行目の「上記」から11行目末尾までを「B社において、新たな種類の保険を受再した場合においても、その保険料収入の多寡にかかわりなく、当然に傷害保険のみを対象として保険準備金を積み立てることが方針として確定しており、その旨意思決定されていたとはにわかに認め難いというべきである」と改める。
- (4) 原判決31頁16行目冒頭から23行目末尾までを次のとおり改める。

「すなわち、控訴人は、本件賠償責任保険契約にあつては、被保険者である控訴人グループ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、エステサービスという控訴人グループ3社の業務の内容に照らし、保険事故により同時に多額の保険金支払を要する可能性は乏しく、準備金積立の必要性も乏しいのに対し、本件傷害保険契約にあつては、同時に多額の保険金を支払わなければならない集積リスクがあるため傷害保険のみに準備金積立の必要性が存した旨主張する。確かに、本件賠償責任保険契約における保険事故が過去に発生した例は皆無というのであり（証人丙8頁）、保険事故発生のリスクは極めて低いとも考えられるが、そうであるとすれば、B社に対して支払われる再々保険料ベースで38万8605米ドルもの高額な保険料（前記前提事実（3））を定めて何ゆえ本件賠償責任保険契約を結んだのか、にわかに理解し難いところもある。この点はひとまずおくとして、控訴人が主張する本件傷害保険契約

における集積リスクなるものも、従業員が数十名単位で同じ交通手段で移動し事故に遭って多数の者に人身損害が生じた場合を想定しているというのであり、たとえ控訴人のグループ会社の従業員で同じ交通手段で移動するが多かったとしても、過去にそうした保険事故の例があったのかは定かではなく、いずれにしてもそのリスクは抽象的なものにとどまるといわざるを得ない。したがって、両者を比較した場合に、賠償責任保険の方が保険事故発生の可能性が極めて低く、保険準備金を積み立てる必要性がないなどと一概にいうことはできない。

なお、丙は、本件賠償責任保険再々保険契約を受再するに当たり、保険事故発生リスクについて調査し、当該契約に係る保険準備金積立ての要否について検討した旨供述するものの、控訴人やK社に検討結果を伝えたことはないとしており（前記（2）で補正の上引用した原判決第3の2（2）ア（ア））、その裏付けもないこと、検討内容に関する丙の供述が曖昧であること（証人丙26頁）からすれば、丙が保険準備金積立ての要否について検討を加え、その積立てが不要である旨の具体的判断を実際に行ったのか疑問の残るところである。」

（5）原判決34頁15行目の「原告の主張する事情は」から18行目末尾までを次のとおり改める。

「控訴人は、B社設立当初に継続性を持ったものとして本件積立方針を設定し、仮に傷害保険の集積リスクを凌駕するリスクを受再することとなった場合はK社への必要な説明を行った上で本件積立方針を変更する決議を行う予定であったから、そのような変更決議がされていない以上、B社28年3月期においても120万米ドル全額を傷害保険金準備金として積み立てるとというのがB社の意思であったと主張する。

しかし、B社が、設立後、キャプティブ・マネージャーであるL社や外部監査人であるK社との間で、他の種類の保険を引き受ける場合には方針変更決議がない限り新たな保険について準備金を積み立てないことまでを確認し、あるいは共有したことを裏付ける客観的証拠は存在しない。B社27年3月期及びB社28年3月期の各監査レビュー（甲20の3、23の3）には、「支払準備金増加の主な理由は、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。」旨の記載があり、この記載の内容が当時のB社の経営陣及びL社、K社と共有されていたことが認められるが、この記載のみでは、他の種類の保険を引き受ける場合にも当然にその準備金を積み立てることはしないことまでが共有されていたとまでは認め難い。むしろ、キャプティブ・マネージャーであるL社がB社28年3月期に賠償責任保険と傷害保険についてそれぞれの保険の保険料収入やその補償範囲に応じて保険準備金を割り付ける記載をしたこと（前記第3の2（1）ク）は、L社において、このような準備金の割付けに特段の疑問を抱かなかつたことをうかがわせるものである。

これらの事情によれば、B社は、B社28年3月期において、傷害保険及び本件賠償責任保険について、取締役会及び株主総会において承認されたとおり準備金を積み立てることとしたものと認められ、同期において120万米ドル全額を傷害保険金準備金として積み立てるとというのがB社の意思であったとの控訴人の主張は採用できない。なお、控訴人は、本件収入計算書の承認があったことだけに依拠して法人内部意思を認定することは実質課税の原則に反すると主張する。しかし、株式会社における意思決定は機関である取締役会及び株主総会においてされるものであるから、取締役会及び株主総会において決議された内容をも

って当該会社の意思と認定することは相当であり、これが実質課税の原則に反するとはいえない。この点についての控訴人の主張は理由がない。」

(6) 原判決 3 4 頁 1 8 行目末尾の次に行を改めて次のとおり加える。

「キ 収入計算書の事後的訂正について

控訴人は、本件収入計算書の本件賠償責任保険準備金の記載は誤記であり、これに対する対応が遅れたのも見落としの結果にすぎないから、本件賠償責任本件準備金については、訂正ないし再訂正後の収入計算書によるべきであると主張する。

しかしながら、措置法及びこれを受けた措置法施行令は、租税負担割合の計算の基礎となる同法 6 6 条の 6 第 1 項柱書の所得金額、同条 2 項 2 号の適用対象金額のいずれについても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を基礎として計算すると定め（同施行令 3 9 条の 1 4 第 2 項 1 号、3 9 条の 1 5 第 1 項 1 号）、また外国子会社合算税制の適用については、内国法人は特定外国子会社等の各事業年度の貸借対照表及び損益計算書等を当該各事業年度終了の翌日から 2 月を経過する日を含む各事業年度の確定申告書に添付しなければならないと定めている（同法 6 6 条の 6 第 6 項）。これらによれば、措置法及び措置法施行令は、外国子会社合算税制の適用において、当該外国関係会社の本店所在地国においてその会計制度に従って適法に決算が行われた場合は、我が国における確定した決算と同じく、原則としてその決算に基づく所得の金額等を基礎として租税負担割合や適用対象金額の計算を行うこととし、事後に遡って決算の修正を行うことを予定していないものというべきである。

控訴人は、本件収入計算書の本件賠償責任保険準備金の記載は誤記であると主張するが、本件賠償責任保険準備金の積立てに当たり、B社において、本件積立方針として方針変更決議がない限り新たな保険について準備金を積み立てないことまでが確認されたとは認められないことは前記（5）において補正後の原判決第 3 の 2 に認定したとおりであるし、この点を措くとしても、控訴人の主張するとおりラブアンにおける保険準備金の積立てに特に規制がないとすると、複数の保険について保険準備金をどのように積み立てるかは専らB社の自由な選択に委ねられているのであるから、B社 2 8 年 3 月期決算における保険準備金額の定めについて、決算確定後に遡って修正されるべき違法があったということもできない。この点についての控訴人の主張は理由がない。」

2 よって、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て、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第 1 7 民事部

裁判長裁判官 吉田 徹

裁判官 森脇 江津子

裁判官阿部雅彦は転補のため署名押印することができない。

裁判長裁判官 吉田 徹