

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、訴えの追加的併合控訴事件

国側当事者・国(品川税務署長)

令和6年3月6日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所・平成●●年(〇〇)第●●号(原審第1事件)、令和●●年(〇〇)第●●号(原審第2事件)、令和4年3月10日判決、本資料272号・順号13684)

判 決

控訴人(原審原告)	旧商号・A株式会社 株式会社F
同代表者代表取締役	乙
同訴訟代理人弁護士	岩品 信明
同	吉岡 博之
同訴訟復代理人弁護士	榊原 颯子
同補佐人税理士	藤澤 鈴雄
被控訴人(原審被告)	国
同代表者法務大臣	小泉 龍司
処分行政庁	品川税務署長 西野 武
同指定代理人	八屋 敦子
同	岸岡 貴子
同	守田 可奈子
同	木下 直人
同	海老澤 祐維
同	山本 風馬

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 品川税務署長が控訴人に対して平成29年7月6日付けでした、
(1)平成26年2月1日から平成27年1月31日までの事業年度の法人税に係る更正処分のうち、所得金額0円、納付すべき税額マイナス2192万1857円をそれぞれ超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金198万3229円を下回る部分並びに同更正処分に伴う過少申告加算税賦課決定処分

- (2) 平成26年2月1日から平成27年1月31日までの課税事業年度の復興特別法人税に係る更正処分のうち、納付すべき税額マイナス46万0358円を超える部分及び同更正処分に伴う過少申告加算税賦課決定処分
- (3) 平成27年2月1日から平成28年1月31日までの事業年度の法人税に係る更正処分のうち、所得金額マイナス2935万5201円、納付すべき税額マイナス5345万6249円をそれぞれを超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金3133万8430円を下回る部分並びに同更正処分に伴う過少申告加算税賦課決定処分
- (4) 平成27年2月1日から平成28年1月31日までの課税事業年度の地方法人税に係る更正処分のうち、納付すべき税額0円を超える部分及び同更正処分に伴う過少申告加算税賦課決定処分

をいずれも取り消す。

第2 事案の概要（略称は、本判決で定義するもののほか、原判決のものを用いる。）

- 1 内国法人である控訴人（令和5年10月1日に「A株式会社」から「株式会社F」に商号変更をした。）は、平成26年2月1日から平成27年1月31日までの事業年度及び課税事業年度[平成27年1月期]の法人税及び復興特別法人税並びに平成27年2月1日から平成28年1月31日までの事業年度及び課税事業年度[平成28年1月期]の法人税及び地方法人税の各確定申告[本件各確定申告]をした。これに対し、品川税務署長（処分行政庁）は、アメリカ合衆国[米国]ハワイ州で設立された控訴人の外国関係会社であるB[B社]が平成27年法律第9号による改正前の租税特別措置法[措置法]66条の6に規定する「特定外国子会社等」に該当し、B社の平成25年2月1日から平成26年1月31日までの事業年度「以下「平成26年1月期」という。）及び平成27年1月期（以下、合わせて「B社各事業年度」という。）の各課税対象金額を、それぞれ控訴人の平成27年1月期及び平成28年1月期（措置法66条の6第1項柱書「当該各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度」に該当する。）の各益金の額に算入すべきであるとして、平成27年1月期及び平成28年1月期[本件各事業年度]の法人税及び復興特別法人税又は地方法人税[法人税等]に係る各更正処分[本件各更正処分]及び本件各更正処分に伴う各過少申告加算税賦課決定処分[本件各賦課決定処分]をした。

本件は、控訴人が、被控訴人に対し、上記第1の2のとおり、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分[本件各処分]の取消しを求める事案である（なお、上記第1の2（1）ないし（3）は原審第1事件、同（4）は原審で行政事件訴訟法[行訴法]19条1項に基づく追加的併合として提起された原審第2事件における請求である。）。

原審は、本件各処分はいずれも適法であるとして、控訴人の請求を棄却した。

控訴人は、原判決に不服があるとして控訴した。

- 2 関係法令等の定め、前提事実及び税額等に関する当事者の主張は、次のとおり原判決を補正し、措置法、租税特別措置法施行令[措置法施行令]及び平成15年12月19日付け課法2－24通達「損害保険会社の所得計算等に関する法人税の取扱いについて」（以下「損害保険会社の所得計算等通達」という。）の各定めにつき本判決別紙1－1ないし1－3を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中の「第2 事案の概要等」2ないし4（引用する原判決別紙2－1ないし2－4及び同別紙3並びに更に引用する同別表1－1ないし2－4を含む。）に記載のとおりであるから、これを引用する（以下、「関係法令等」又は「前提事実」及びそ

の項目番号の記載は、ここで引用した原判決「事実及び理由」中の「第2 事案の概要等」の「2 関係法令等の定め」又は「3 前提事実」の項目番号を指すものとする。。

- (1) 原判決3頁21行目以下の各「別紙」をそれぞれ「原判決別紙」と改める。
- (2) 原判決4頁15行目の「基準により計算した金額」の次に「(以下「基準所得金額」という。)」を加える。
- (3) 原判決12頁13行目の「後記5の争点に関する部分を除き、その」を「後記争点(2)及び(3)につき被控訴人の主張による場合は、上記」と改める。

3 当審における争点及びこれに関する当事者の主張

- (1) 原審第2事件(前記第1の2(4)の請求)に係る訴えの適法性(本案前の争点。争点(1))

当事者の主張の要旨は、原判決別紙4の第1に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (2) 本件各処分(本案の争点)のうち、原審からの争点(争点(2))

本件保険料収入に係る所得金額は措置法施行令39条の14第2項1号イに定める課税標準外所得金額に算入されるべきものか否か。それにより、控訴人の外国関係会社であるB社が、措置法施行令39条の14第1項2号に定める20%以下要件を満たし、控訴人の特定外国子会社等に該当するか否か。

ア 当事者双方の主張の骨子(争点の位置づけ、構造等)

被控訴人は、①措置法施行令39条の14第2項1号イの「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」(課税標準外所得)は、当該法令に「課税標準に含まれない」ことが明記されているものに限られない、と解すべきこと、及び、②米国歳入法831条(b)項において、保険料収入に係る所得は、上記の「課税標準に含まれない」ものに当たる、と解すべきこと、の両方を踏まえて、①分母(所得の金額)につき、外国法令による所得金額は平成26年1月期につき0米ドル、平成27年1月期につき3481米ドルであることを前提に、本件保険料収入に係る所得金額を措置法施行令39条の14第2項1号イに定める課税標準外所得金額として分母に加算すると、平成26年1月期の分母は50万5442米ドル、平成27年1月期の分母は78万9217米ドルとなること(関係法令等(2)イ(ア)、前提事実(4)参照)、②分子(租税の額)については、同社の課税投資所得金額(外国法令による所得金額と同じ。)に本件特例規定による35%の税率を乗じると、平成26年1月期の分子は0米ドル、平成27年1月期の分子は1218米ドルとなること(関係法令等(2)イ(イ)、前提事実(4)参照)から、B社はB社各事業年度のいずれにおいても20%以下要件を満たし、控訴人の特定外国子会社等に該当すると主張する。

これに対し、控訴人は、①措置法施行令39条の14第2項1号イの「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」は、当該法令に「課税標準に含まれない」ことが明記されているものに限られる、と解すべきこと、又は、②米国歳入法831条(b)項において、保険料収入に係る所得は、上記「課税標準に含まれない」ものには当たらない、と解すべきこと、のいずれかを踏まえて、①本件保険料収入に係る所得金額は、課税標準外所得金額に算入すべきものではなく、外国法令による所得金額に算入するか(㉔)、あるいは、課税標準外所得金額及び外国法令による所得金額のいずれにも算入しない(㉕)ものであるとし、これを前提に各場合について計算する

と、②上記④の場合には、分母は、会計上の税引前純利益と同額である外国法令による所得金額（平成26年1月期につき50万5442米ドル、平成27年1月期につき78万9217米ドル〔前提事実（3）ア（イ）、イ（イ）〕）となり、上記⑤の場合には、分母は、会計上の税引前純利益から本件保険料収入に係る所得金額を除いた金額である外国法令による所得金額（平成26年1月期につき0米ドル、平成27年1月期につき3481米ドル）となるところ、上記のいずれの場合にも、分子は外国法令による所得金額に35%の税率を乗じた額となるから、B社はB社各事業年度において20%以下要件を満たすものではなく、控訴人の特定外国子会社等に該当しないと主張する。

以上のとおり、控訴人の主張と被控訴人の主張の対立する点は、上記①及び②の解釈にかかっているところ、その要旨は、以下のとおりである。

イ ①措置法施行令39条の14第2項1号イの「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」は、当該法令に「課税標準に含まれない」ことが明記されているものに限られないか否か。

（ア）被控訴人の主張

措置法施行令39条の14第2項1号において、分母となる所得の計算上で一定の金額を加減算するという調整をするのは、外国子会社合算税制の適用の有無について外国法人税の実質的な負担割合が20%以下であるかどうかによって判断するとの趣旨によるものである。

そのため、課税標準外所得金額とは、外国関係会社の決算に基づく所得の金額のうち、我が国であれば法人税の課税の対象となる（我が国での税額算定の基礎となる「所得の金額」に含まれる。）が、外国関係会社の本店所在地国における法令上は課税標準に含まれないこととなる所得の金額をいい、当該外国法令上、明確に課税標準に含まれないと規定されているものに限られないと解するのが相当である。

よって、米国歳入法に保険料収入に係る所得が「課税標準に含まれない」ことが明確に規定されていないからといって、本件保険料収入に係る所得が必ずしも「課税標準に含まれない」ものではなく、「課税標準に含まれない」ものといえる。

（イ）控訴人の主張

a 上記「課税標準」に該当するかどうかは、「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）との文言から、当該外国法令の定めによって明確に課税標準に含まれないと規定されているかどうかによって判断されるべきであり、被控訴人が主張するように、外国関係会社の本店所在地国における法令上は課税標準に含まれないこととなる所得の金額を広く含むと解することは、規定の文言に反するし、租税法法律主義に違反する。

また、被控訴人が主張するように我が国の法人税法の規定で課税対象となることを要件とするのであれば、本件各処分における計算においては、受取保険料をほぼそのまま課税標準外所得金額に加算しているが、我が国の保険業法では、普通責任準備金や支払備金の積立てを強制し、これを法人税法上の所得計算に反映させているのであるから、被控訴人が主張する解釈は本件各処分とも矛盾する。さらに、被控訴人が主張する解釈によれば、外国法令による所得金額に加算する対象は措置法

施行令 39 条の 14 第 2 項 1 号イの規定のみから判断すればよいこととなり、同号ロないしへの規定を設けた意味がなくなるから、被控訴人が主張する解釈は、同号の規定の構造にも反する。

よって、米国歳入法には、保険料収入に係る所得が「課税標準に含まれない」ことが明確に規定されていないのであるから、本件保険料収入に係る所得は「課税標準に含まれない」ものとはいえない。

- b 仮に、当該外国法令の定めによって課税標準外所得金額になるものがあるとしても、措置法通達 66 の 6-5 に列挙されたあるいはこれと同等の性質を有する金額のみが含まれると解すべきであるところ、本件保険料収入に係る所得金額はそれに該当しない。

また、措置法施行令 39 条の 14 第 2 項 1 号柱書は「前項第 2 号の所得の金額は（中略）外国法令により計算した所得の金額に当該所得の金額に係るイからホまでに掲げる金額の合計額を加算した金額」と定めており、この「係る」の語義に照らすと、外国法令による所得金額に加算される課税標準外所得金額は、外国法令による所得と直接的な関係性を有する非課税所得に限られるべきである。課税投資所得と本件保険料収入による所得は別個に収益及び損益が算出され直接的な関係性を有しないから、課税投資所得（外国法令による所得金額）に本件保険料収入に係る所得金額は加算されない。

- ウ ②米国歳入法 831 条（b）項において、保険料収入に係る所得は、措置法施行令 39 条の 14 第 2 項 1 号イの「課税標準に含まれない」ものに当たらないか否か。

（ア）被控訴人の主張

- a 課税標準とは、各税法の規定により税額を算定するに当たっての基礎となる数額で、その額又は数量について税率が適用されるものをいう。米国歳入法 831 条（b）項は、同項の適用を選択した場合には、保険料収入に係る所得も課税所得に含める同条（a）項に代わって、保険料収入に係る所得を含まない課税投資所得に税率を乗じて税額を計算する旨定めているところ、B 社は、同条（b）項の適用を選択して、B 社各事業年度において本件保険料収入に係る所得金額を除いた課税投資所得のみを所得として申告し、これが税額の算定の基礎とされているのであるから、本件保険料収入に係る所得金額が、措置法施行令 39 条の 14 第 2 項 1 号イにいう「課税標準」に含まれないことは明らかである。
- b 控訴人が主張する収支相等の原則とは、保険契約集団において、個々の保険契約の純保険料の総額は、支払われる保険金の総額と等しくなる必要があるという、保険契約者が支払う保険料算出に関する原則であるにすぎない。また、米国歳入法 831 条（b）項の文言や沿革に照らしても、これが「収益サイドの受取保険料と費用サイドの支払保険金又は責任準備金の双方を同額のものとして両建てしている」ことを擬制する規定であると解することはできない。

（イ）控訴人の主張

- a 米国歳入法 831 条（b）項は、当該条項の適用を選択すること及び年間純保険料収入が 120 万米ドル以下であることを条件として、課税投資所得に米国歳入法 11 条（b）項を適用して計算した額を所得税の額とするとした税額計算規定であ

り、課税投資所得以外の当期純利益の額を外国法人税の課税標準に含まないとする規定ではない。すなわち、当該保険料所得は金額の多寡にかかわらず常に非課税となる性質の所得ではなく、年間120万米ドルを超過する場合には課税されることになるのであるから、本件保険料収入に係る所得金額は措置法施行令39条の14第2項1号イにいう「課税標準」に含まれると解すべきものである。

- b 仮に、前記イ(①)において、被控訴人の主張する解釈がとられた場合であっても、以下のとおり、受取保険料は、課税標準外所得としては「所得の金額」に算入されない。

すなわち、保険制度においては、長期的に見て受取保険料は支払保険金として保険契約者に支払われる関係であるという「収支相等の原則」があるから、受取保険料のみを取り出して、それに対して課税されるべきではない。具体的には、米国歳入法831条の沿革・制度及び受取保険料を責任準備金にするべく定める米国ハワイ州保険法の規定に鑑みると、保険料収入に係る所得金額を含めて全所得課税方式をとるものの支払保険金や責任準備金繰入額の所得控除を認める米国歳入法831条(a)項と、保険料収入に係る所得金額を課税対象としない代わりに上記の控除を認めない投資所得課税方式をとる同法831条(b)項では、課税ベースは実質的には同等である。言い換えると、米国歳入法831条(a)項は、受取保険料、投資収益、責任準備金払戻額は益金の額に算入される一方で、支払保険金、投資費用、責任準備金繰越額は損金の額に算入されることになるため、受取保険料そのものに課税がされるわけではない。これに対し、同条(b)項は、収支相等の原則から、受取保険料は、長期的には支払保険金によって支出されることを前提に、益金として認識せず、また支払保険金や保険責任準備金等を損金として認識せず、税額の計算としては投資所得のみが課税標準として課税されるのであり、実質的には、受取保険料を計上した上でそれが対象とするリスクに係る支払保険金を控除し又は責任準備金の繰入額に計上していると擬制しているのであって、所得認識上はいわば相殺的位置づけにある収益サイドの受取保険料と費用サイドの支払保険金及び責任準備金を同類のものとして両建てしているのであり、収益サイドの受取保険料収入に係る所得を非課税としているわけではない。

したがって、(b)項は受取保険料が課税標準から除外されているのに、(a)項は受取保険料が課税標準に含まれると解するのは妥当ではなく、いずれにおいても受取保険料は課税標準に含まれているものであるから、(b)項においても(a)項と同様に受取保険料は課税標準に含まれているものである。日本の法人税法においても保険責任準備金は課税の対象から除外されているのであるから、米国歳入法831条(b)項を適用した場合も、同様に課税の対象から除外されるべきである。

また、課税標準外所得金額の計算において受取保険料のみを計上する一方、多額の支払保険金があった場合の欠損金をその後の事業年度の所得から控除することができない(措置法施行令39条の15第5項1号)ことになるのは明らかに不合理である。

- c 以上につき、米国歳入法831条(a)項と(b)項とは、保険所得についての課税を全く異なった所得認識パラダイム(枠組み)に基づいて取り扱うものといえ

る。すなわち、前者は、将来年度の保険金支払額を保険責任準備金によって見積りながら事業年度ごとに所得計算をする所得認識パラダイム（以下「年度認識パラダイム」という。）であり、後者は、保険事業を長期的に観察し、保険収入はいずれ保険金の支払に充てられるものであることから、資産運用益（投資所得）を除いて各事業年度の所得計算には取り込まないとする所得認識パラダイム（以下「長期認識パラダイム」という。）であるといえる。我が国の法人税制度は、年度認識パラダイムによっているところ、措置法66条の6の適用上の課税標準外所得に該当するかどうかという論点について、所得認識パラダイムを異にする場合の取扱いをどうすべきか、長期認識パラダイムに基づいているものをどのように年度認識パラダイムに変換すべきかというのが本質的な問題である。我が国と長期認識パラダイムをとる特定外国子会社所在地国とで二重課税排除パラダイムが異なるということを考慮せずに、単純に特定外国子会社所在地国の申告書の記載事項を我が国の制度に当てはめるだけの被控訴人の主張は、不十分な対応であり、長期認識パラダイムを年度認識パラダイムに変換する場合において保険料収入のあった事業年度において保険責任準備金を認識しないということは、これと同様であって、妥当ではない。

（3）本件各処分の適法性（本案の争点）のうち、当審で追加された争点（争点（3））

B社が控訴人の特定外国子会社等に該当する場合の控訴人の課税計算に関し、B社の基準所得金額（措置法66条の6第2項2号）の計算において責任準備金の金額を控除しないとするべきか否か。控除する場合の計算方法はどのようなものか。

ア 当事者双方の主張の骨子（争点の位置づけ、構造等）

被控訴人は、争点（2）において被控訴人の主張どおりB社が控訴人の特定外国子会社等に該当することを前提に、前記のとおり引用する原判決別紙3の課税の計算に基づき、本件各処分は適法である旨主張する。

これに対し、控訴人は、争点（2）における被控訴人の主張を前提としても、被控訴人主張の上記計算は、B社のB社各事業年度の基準所得金額（措置法66条の6第2項2号）の計算において日本の税法上損金に算入されるべき責任準備金の金額を控除しておらず、益金の額に算入すべき課税対象金額の計算を誤っているから、本件各処分は違法である旨主張する。そして、控訴人は、令和5年4月19日に品川税務署に提出したB社のB社各事業年度の修正後の貸借対照表（甲53・54の各1枚目）及び同じく損益計算書（甲53・54の各2枚目。以下「修正後B社各損益計算書」という。）において責任準備金を計上していることを前提に、B社の基準所得金額の計算上、損金の額に算入されるべき責任準備金の上限額は、①初年度収支残の額より多い金額である保険料積立金の金額と未経過保険料の金額の合計額であると主張した上で（同主張を以下「予備的主張①」という。）、②仮にそうでないとしても初年度収支残の額であると主張する（同主張を以下「予備的主張②」という。）。

この控訴人の主張について被控訴人は、仮に控訴人の予備的主張①又は同②によった場合の課税の計算について、控訴人の提出するB社の責任準備金の内容についての本判決別紙2（甲55として提出されたもの）に基づき、本判決別紙3のとおりである旨主張し、控訴人は、予備的主張①又は同②によった場合の被控訴人による計算の根拠となる金額及び計算方法についての主張は争わない。その上で、控訴人は、予備的主張①又は同②によ

った場合には本件各処分の一部が違法となるものであるとして、品川税務署長が控訴人に対して平成29年7月6日付けでした本件各処分を以下の範囲で取り消すべき旨を主張し（実質的には、前記第1の2についての予備的請求）、被控訴人は、予備的主張①又は同②によった場合には本件各処分を以下の範囲で取り消すべきことになることについては争わない。

（ア）予備的主張①の場合

- a 平成26年2月1日から同27年1月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額0円、納付すべき税額マイナス219万2千185円をそれぞれ超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金198万3千229円を下回る部分並びに同更正処分に伴う過少申告加算税賦課決定処分
- b 平成26年2月1日から同27年1月31日までの課税事業年度の復興特別法人税の更正処分のうち、納付すべき税額マイナス46万0千358円を超える部分及び同更正処分に伴う過少申告加算税賦課決定処分
- c 平成27年2月1日から同28年1月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額マイナス289万8千49円、納付すべき税額マイナス534万5千624円をそれぞれ超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金308万9千127円8角を下回る部分並びに同更正処分に伴う過少申告加算税賦課決定処分
- d 平成27年2月1日から同28年1月31日までの課税事業年度の地方法人税の更正処分のうち、納付すべき税額0円を超える部分及び同更正処分に伴う過少申告加算税賦課決定処分

（イ）予備的主張②の場合

- a 平成26年2月1日から同27年1月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額632万7千149円、納付すべき税額マイナス209万7千280円をそれぞれ超える部分並びに同更正処分に伴う過少申告加算税賦課決定処分のうち、納付すべき税額11万6千000円を超える部分
- b 平成26年2月1日から同27年1月31日までの課税事業年度の復興特別法人税の更正処分のうち、納付すべき税額マイナス36万5千458円を超える部分及び同更正処分に伴う過少申告加算税賦課決定処分のうち、納付すべき税額9000円を超える部分
- c 平成27年2月1日から同28年1月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額269万6千422円及び納付すべき税額マイナス474万2千042円9角をそれぞれ超える部分並びに同更正処分に伴う過少申告加算税賦課決定処分のうち、納付すべき税額87万9千500円を超える部分
- d 平成27年2月1日から同28年1月31日までの課税事業年度の地方法人税の更正処分のうち、納付すべき税額26万5千500円を超える部分及び同更正処分に伴う過少申告加算税賦課決定処分のうち、納付すべき税額2万6千000円を超える部分

イ 被控訴人の主張

（ア）米国歳入法831条（b）項について、控訴人の主張するような趣旨の規定であると解されない。そして、そのような考え方に基づいて作成された修正後B社各損益計算

書は、根拠を欠く。

また、措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号の適用対象金額は、特定外国子会社等の各事業年度の決算で経理処理された費用等の金額を基礎として計算すべきであるところ、本件では、B 社は、B 社各事業年度の損益計算書（乙 31、32）において、「責任準備金に相当する金額」を費用として計上していなかった以上、B 社の適用対象金額を計算するに当たり、「責任準備金に相当する金額」を損金の額に算入することはできない。

(イ) 措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号の「適用対象金額」の意義に関し、特定外国子会社等の基準所得金額の計算に関する措置法施行令 39 条の 15 第 1 項 1 号において、同号所定の金額を本邦法令の規定の例に準じて計算するものとされているのは、我が国と会計制度が異なる特定外国子会社等の決算に本邦法令が規定する一定の形式的要件を要求すると不都合が生じる可能性があるという趣旨にとどまるのであって、同号が、本邦法令の規定の趣旨を損なう結果となるような基準所得金額の計算を許容するものではない。

そして、我が国の法人税法上、損害保険会社が積み立てた責任準備金の額を損金に算入することが認められている趣旨は、法人税法 22 条 3 項 2 号が定める債務確定基準に基づく金額は同条 4 項が定める公正会計処理基準に従って計上する必要があるところ、保険業法に基づいて損害保険会社が積み立てた責任準備金は、類型的に損害保険会社の恣意性が入り込まず、利益操作に悪用される余地がないといえることから、公正会計処理基準に適合するということにある。

これに対し、B 社は、不特定多数の者を相手として保険の引受けをする事業を行う損害保険会社ではなく、親会社及び関連会社のリスクのみを引き受けるキャプティブ保険会社であるところ、キャプティブ保険会社は、保険業法によって責任準備金の積立てを強制されているとは解されない。また、修正後 B 社各損益計算書に計上された責任準備金の額は、控訴人が主張するとおり、米国法上積立てが義務付けられておらず、計算方法も定められていないものであるから、保険業法施行規則 70 条 1 項所定の方法により算定されたものとはいえない。さらに、修正後 B 社各損益計算書に計上された責任準備金の額は、洗替方式（決算時において前期末に計上した残高を戻し入れ、当期末に必要な金額を繰り入れる方式）による処理が行われておらず、また、保険業法 116 条所定の責任準備金とは異なる目的で積み立てられたものといえる。加えて、控訴人において修正後 B 社各損益計算書を提出するに至るまでの経緯や、修正後 B 社各損益計算書に計上されている責任準備金の額の計算方法等に照らすと、修正後 B 社各損益計算書は、B 社の基準所得金額が控訴人にとって有利に計算されるように、控訴人において恣意的に作成されたものと評価できる。以上のような責任準備金の額を損金に算入することは、公正会計処理基準に適合するとはいえない。

加えて、B 社の基準所得金額の計算に当たり、措置法 57 条の 5 の規定の例に準じて、修正後 B 社各損益計算書に計上された「異常危険準備金積立損」の額を損金の額に算入することはできない。なぜなら、B 社において B 社各事業年度に「異常災害損失」は発生していないし、控訴人の本件各事業年度の法人税の確定申告書には、措置法施行令 39 条の 15 第 7 項が定める異常危険準備金の損金算入に関する明細書が添付されていなかったから、この損金算入は認められない。なお、同項が定める手続的要件は、措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号が許容する範囲内において技術的細目的事項として定められたも

のであり、委任の範囲を逸脱するものではない。

また、B社が本件損保会社との間で平成25年再保険契約及び平成26年再保険契約を締結した当時、B社において保険金の支払に備えて責任準備金を積み立てる必要があったとはいえないから、これら契約締結の事実のみをもって、当然にB社の基準所得金額の算定に当たって修正後B社各損益計算書に計上された責任準備金の額を損金の額に算入することが措置法施行令39条の15第1項1号で許容されるとはいえない。

以上によれば、修正後B社各損益計算書に基づいてB社の基準所得金額を算定することは、我が国の法人税法上、損害保険会社が積み立てた責任準備金の額を損金の額に算入することが認められているという趣旨を損なうこととなり、内国法人に本邦法令の規定をそのまま適用した場合と著しいかい離が生じることとなるから、かかる基準所得金額の計算は許容されていない。

(ウ) 租税回避のおそれがあることは、措置法66条の6第1項に規定する外国子会社合算税制適用の要件ではない。

また、キャプティブ保険会社は、親会社である内国法人の所得を留保させ、我が国における租税の負担を回避するために利用される側面を有しているから、我が国の外国子会社合算税制は、かかる事例に対処し、税負担の実質的な公平を図ることを当然に予定しているものといえる。そして、本件で、Dは、本件損保会社を通じて、キャプティブ保険会社であるB社に対して保険料を支払い、B社が米国歳入法831条(b)項の適用を選択し、その結果、保険料収入に係る所得金額が税額の計算の基礎となる所得金額から控除されたことによって、Dにおいて支払った保険料の額を損金の額に算入しつつ、B社に所得を留保したものであるから、正に、外国子会社合算税制の適用が予定される典型的な租税回避事例であるといえる。したがって、本件保険料収入に係る所得金額を課税標準外所得金額に算入することは、タックスヘイブン対策税制の趣旨に反するものではない。

ウ 控訴人の主張

(ア) 基準所得金額とは、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、日本の法令に準拠して計算されるのが原則である（措置法66条の6第2項2号）ところ、基準所得金額を日本法令に準拠して計算する場合には、特定外国子会社等の各事業年度の決算所得金額については、日本の法人税法等の規定に準じて計算した所得の金額又は欠損の金額を用いる（措置法施行令39条の15第1項）こととされている。また、日本の税法上は、損害保険会社は、責任準備金の積立てが強制され（保険業法116条1項。なお、B社のような再保険キャプティブ（「保険業」から除外される同法2条1項2号ニの元受キャプティブではない。）も同様である。）、また我が国制度上損金に算入される責任準備金は損金経理が要件とされている一方で、米国歳入法831条(b)項の適用が選択されている場合は、会計上は責任準備金の積立ては要しないから、この場合において損金経理の要件の充足を杓子定規に求めることは、国ごとに様々な制度が存在する国際課税における解釈適用として妥当なものとはいえず、同項の適用上は、「収益サイドの受取保険料と費用サイドの支払保険金又は責任準備金の双方を同額のものとして両建てしていると捉えることにより損金要件が満たされている」として、基準所得金額

の計算においては責任準備金の金額に相当する金額は損金として控除されるべきである（このことは、保険業法施行規則70条1項1号ただし書の損害保険会社の普通責任準備金の積立額についての初年度収支残についての定めからいえる。）。

なお、責任準備金の額を洗替方式で処理することは、法令に基づくものでなく通達によるものであり、B社には我が国の保険業法における算出方法書を提出する義務がないから、上記処理は必須ではない。かえって、国内法上の貸倒引当金のように、前期計上額を翌期において益金に算入するものにつき、差額繰入方式（前期繰入額と当期繰入額との差額を計上する方式）が認められており（法人税基本通達11-1-1）、この取扱いは措置法に規定する準備金についても準用されている（措置法通達55～57の8（共）-1）。差額繰入方式を採用する場合には確定申告書に添付する明細書にその旨を明らかにすべきことが通達上求められているが、これも国内制度上の手続規定にすぎず、どの方式によっても所得額に変更はないから、措置法施行令39条の15第1項1号の適用上、いずれかの方法を必須の所得計算方法とすべきではない。

また、B社は、本件損保会社との間で平成25年再保険契約及び平成26年再保険契約を締結している以上、保険事故が生じた場合には同社に保険金を支払う義務を負っているから、その保険金の支払に備えて責任準備金を計上するのは当然であり、これを当初の費用として繰り入れることができるのも当然である（法人税法22条4項参照）。

(イ) そして、運送保険の再保険を扱うB社においては、損害保険会社の所得計算等通達のⅡ8により、(A) 保険料積立金の金額及び(B) 未経過保険料の金額の合計額と、(C) 初年度収支残の金額のうち、いずれか多い金額が普通責任準備金（責任準備金から異常危険準備金を除いたもの）として損金算入ができるところ、平成26年1月期の普通責任準備金の限度額は（以下、式の単位は「米ドル」）、

$$(A) 473,151 + (B) 136,502 = 609,653 > (C) 528,907$$

なので、前者の60万9653米ドルであり、平成27年1月期の普通責任準備金の限度額（洗替方式による。）は、

$$(A) 1,212,245 + (B) 137,589 = 1,349,834 > (C) 801,117$$

なので、前者の134万9834米ドルである（以上、予備的主張①）。

仮に、課税投資所得以外の利益が保険料積立金に該当することが否定される場合では、上記の(A) + (B) が(C) を下回ることとなるが、その場合であっても、少なくとも多い方である(C) の金額の限度で損金算入が認められるから、平成26年1月期の普通責任準備金の限度額は52万8907米ドル、平成27年1月期の普通責任準備金の限度額は80万1117米ドルとなる（以上、予備的主張②）。

そして、仮に措置法通達66-6-20(2)によるとしても、外国関係会社の決算における経理において責任準備金の計上が行われていない場合においても、事後的に、当該外国関係会社が決算を修正して作成した損益計算書等において責任準備金が計上されていれば、損金経理要件は満たされるものであるから、損金算入要件は満たされている。

したがって、修正後B社各損益計算書において計上された普通責任準備金（平成26

年1月期については60万9653米ドル、平成27年1月期については134万9834米ドルと計算できる。)は、損害保険会社の所得計算等通達に沿うものであり、予備的主張①においては上記(A) + (B)と同額であるためその全額が、予備的主張②においては上記(C)の52万8907米ドル(平成26年1月期)及び80万1117米ドル(平成27年1月期)の限度で、基準所得金額の計算において損益算入が認められるべきである。

(ウ) 修正後B社各損益計算書は、飽くまで、既にB社による米国における確定申告の際に確定した(積み立てたとみなされた)責任準備金の積立損の金額を明らかにするためのものであり、複数回の修正は為替差損益についての米国の税法と日本の税法の取り扱いの差異に基づく客観的な誤りを訂正したものにすぎず、控訴人の都合に応じて修正しているものではないし、控訴人が金額を恣意的に決めているものでもないから、控訴人が修正後B社各損益計算書に基づいて基準所得金額の計算において責任準備積立損を損金とすることは適法である。なお、日本の税法上も、既に確定申告によって一旦確定した所得金額について、事後的に計算誤りが発覚して、税務当局による更正処分や納税者による修正申告が複数回行われることも実務上しばしばあり、最終的な所得金額が税法に適合するものであれば、修正の回数にかかわらず適法とされている。

また、B社の基準所得金額の計算に当たり、修正後B社各損益計算書に計上された「異常危険準備金積立損」の額も、措置法57条の5の規定の例に準じて、損金の額に算入することはできる。なお、措置法施行令39条の15第7項は、「やむを得ない事情」があると認められない限り、法人税の確定申告書に明細書の添付を求めているが、措置法66の6第2項2号は、政令において損益算入を行うための手続的事項について定めることは予定していないから、措置法施行令39条の15第7項は、法律による委任の範囲を超えるものであり、無効であるし、控訴人が本件各事業年度の法人税の確定申告を提出した際、B社が特定外国子会社等に該当しないと判断して確定申告書に明細書を添付しなかったことには「やむを得ない事情」がある。よって、控訴人が上記明細書を添付しなかったからといって、異常危険準備積立損を損金の額に算入できなくなるものではない。

(エ) 以上のように、B社が米国歳入法831条(b)項に基づいて計上されたとみなされた責任準備金の金額は、B社が本邦の保険業法上保険会社に該当して保険業法116条1項により責任準備金の積立が強制されることになるため、予備的主張①は、内国法人に本邦法令の規定をそのまま適用した場合と整合的な結果となる。

また、仮に上記責任準備金の金額が、保険業法施行規則70条1項所定の計算方法に従って計算されたものではないとしても、損害保険会社の所得計算等通達の下では、初年度収支残の金額の範囲では責任準備金の損金算入が認められるのであるから、予備的主張②の範囲では、控訴人がB社と同様の内国法人を子会社としていた場合と整合的な結果となる。いずれも、B社の基準所得金額の計算において責任準備金の計上を一切認めないことは、内国法人に本邦法令の規定をそのまま適用した場合と著しいかい離を生じさせるのであり、控訴人に著しい不利益を及ぼすものとして著しく不公平な結果をもたらしてしまう。

(オ) 控訴人は、租税回避目的ではなく、自らの事業における損害リスクを回避するという

正当な事業目的のために、再保険キャプディブとしてB社を設立していたものであるから、B社が受け取った本件保険料収入を課税標準外所得金額に含めることは、課税がなされず又は低い税率で課税されたにすぎない留保所得に課税しようというタックスヘイブン対策税制の趣旨に反するものであり、措置法施行令39条の14第2項1号はその限度で違法である。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、本件訴えは原審第2事件の訴えも含めいずれも適法に提起されたものであるが、本件保険料収入に係る所得金額は措置法施行令39条の14第2項1号イに定める課税標準外所得金額に算入されるべきもので、控訴人の外国関係会社であるB社は同条1項2号に定める20%以下要件を満たすものとして措置法66条の6第1項に定める特定外国子会社等に該当するものであり、さらに、本件においては、B社が控訴人の特定外国子会社等に該当する場合の控訴人の課税計算に関し、B社の基準所得金額（措置法66条の6第2項2号）の計算において責任準備金の金額を控除できないというべきであるから、本件各処分は適法であり、控訴人の請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、以下のとおりである。

2 原審第2事件に係る訴えの適法性（本案前の争点・争点（1））について

原判決「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」1に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 本件各処分の適法性（本案の争点）のうち、原審からの争点（争点（2）：本件保険料収入に係る所得金額は措置法施行令39条の14第2項1号イに定める課税標準外所得金額に算入されるべきものか否か。それにより、控訴人の外国関係会社であるB社が、措置法施行令39条の14第1項2号に定める20%以下要件を満たし、控訴人の特定外国子会社等に該当するか否か。）について

（1）措置法施行令39条の14第2項1号イの「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」は、当該法令に「課税標準に含まれない」ことが明記されているものに限られないか否か（前記第2の3（2）の①の点）について

ア 措置法66条の6第1項は、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本邦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（特定外国子会社等）が、各事業年度において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、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という外国子会社合算税制を定めている（関係法令等（2）ア（ア））。その趣旨は、我が国の居住者や内国法人による直接又は間接の株式保有により支配されている内国法人の子会社等が、我が国よりも税負担の軽い国又は地域〔軽課税国〕に所在する場合において、本来であれば上記居住者や内国法人に対する利益の配当や余剰金の分配の対象となる所得について、上記子会社等が配当等を行わず社内に留保することにより、我が国での税負担を不当に軽減することを規制するために、上記子会社等の所得の金額のうち所定の方法により計算される金額（課税対象金額）につき内国法人の収益の額とみなして、その内国法人の所得に合算して課税することとしたものと解される。

イ 上記アの規定を受けた措置法施行令 39 条の 14 第 1 項は、特定外国子会社等に当たるもの（本店所在地国における税負担が本邦における税負担に比して著しく低いもの）について、外国関係会社が所在する国又は地域において法人の所得に対して課される税が存在しない場合であるか、あるいは外国関係会社が 20 % 以下要件を満たす場合のいずれかに該当することを要するものとし、同条 2 項は、20 % 以下要件を満たすか否かの判定方法につき、外国法令による所得金額に、課税標準外所得金額（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〔同項 1 号イ〕）を含む同号イからホまでの各金額の合計額を加算し、同号への金額を控除した金額を分母とし、外国法人税額等を分子として、その割合（租税負担割合）が 20 % 以下であるか否かをもって判定する旨を定めている（関係法令等（2）ア（イ）、イ）。

これは、措置法 66 条の 6 の沿革によると、平成 4 年度の税制改正前は、特定外国子会社等に該当するか否かの判定について軽課税国を指定する方式が採られていたのが、軽課税国として指定された国以外においても租税回避に利用されやすい課税上の措置を講じる国が後を絶たず、諸外国の税制改正の動きを洩れなく適時適切に把握することが非常に困難となってきたことなどから、同改正において、個々の外国関係会社ごと、また各事業年度ごとに租税負担割合を考慮して判定する方式に改められたものであり、さらに、平成 22 年度の税制改正において租税負担割合が 20 % 以下であることとされたものである。

また、措置法施行令 39 条の 14 第 2 項が、租税負担割合を算出するための分母について、上記のとおり外国法令による所得金額に課税標準外所得金額を含む一定の金額を加減算する（具体的には、課税標準外所得金額の加算〔同項 1 号イ〕のほか、支払配当等の額の加算〔同号ロ〕、外国法人税額の加算〔同号ハ〕、保険準備金の繰入限度を超過した額の加算〔同号ニ〕、保険準備金の取崩し不足額の加算〔同号ホ〕及び還付を受ける外国法人税額の減算〔同号ヘ〕）こととしているのは、措置法 66 条の 6 第 1 項において外国子会社合算税制を定めた上記アの趣旨に鑑み、本店所在地国と本邦における税負担の比較をするための基礎となる外国関係会社の所得の金額（すなわち分母）を、本店所在地国において我が国と同様の法制度が採用されていたならば加えられ（除かれ）たであろう金額を加（減）算することによって、上記の比較がより実態に即した適切なものとなるように図ったものと解される。

ウ 以上のような措置法 66 条の 6 第 1 項及び措置法施行令 39 条の 14 の趣旨及び構造等に照らすと、同条 2 項 1 号イにいう「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」（課税標準外所得金額）には、本店所在地国の法令上、明確に課税標準に含まれないと規定されている場合だけでなく、課税の対象となる所得の金額の計算上、本店所在地国の法令による特別な措置として、決算に基づく所得の金額から控除される結果、その控除された部分に対する課税がされないこととなる場合も含まれると解するのが相当である。

エ この点につき、控訴人は、前記第 2 の 3（2）イ（イ）a のとおり、ある所得が課税標準に該当するかどうかは、当該外国法令の定めによって明確に課税標準に含まれないと規定されているかどうかによって判断されるべきであり、上記ウのような解釈は、措置法施行令 39 条の 14 第 2 項 1 号の文言に反するし、租税法律主義に違反する旨主張する。

しかしながら、前記アのとおり、措置法 66 条の 6 第 1 項は、本来は居住者や内国法人

に配当・分配される所得について、外国子会社等が配当等を行わず社内に留保することにより我が国での税負担を不当に軽減することを規制するために、外国関係会社のうち本店所在地国における税負担が本邦における税負担に比して著しく低いものを特定外国子会社等として外国子会社合算税制を定めたものであり、前記イのとおり、これを受けた措置法施行令３９条の１４が上記の「著しく低いもの」に当たるかを判定するために２０％以下要件を定めたのは、平成４年度の税制改正において諸外国の税制を洩れなく把握することの困難性ゆえに軽課税国を指定する方式に代えて個々の外国関係会社ごとに当該事業年度の租税負担割合を考慮して判定する方式に変更した趣旨によるものである。そうすると、課税の対象を定める法令の規定の在り方は各国において様々であるところ、かかる本店所在地国の法令において、特定の所得について課税標準に含まれないことを明示的に定めている場合と、課税の対象となる所得の金額の計算上、決算に基づく所得の金額から控除される結果、その控除された部分に対する課税がされないこととなる場合とで、本店所在地国における税負担は実質的に異なるものではないにもかかわらず、我が国が規定のあり方を定めることができない本店所在地国の法令の定め方いかんによって本邦における税負担との比較において両者を異なる取扱いとすることは、上記のような外国子会社合算税制の目的を達成する観点からも、課税の公平の観点からも、相当とはいえない。

そして、同条２項１号イの「含まれないこととされる所得の金額」との規定につき、その文言上、「含まれないこと」が本店所在地国の法令において明確に規定されている場合のみに限定されることを意味するとは必ずしもいえず、上記ウのとおり、本店所在地国の法令を適用した結果、「含まれないこと」となる場合も含むと解することが、その文理解釈を超えるとはいえないし、かかる解釈は、むしろ上記のとおり措置法６６条の６第１項や措置法施行令３９条の１４の趣旨に合致し、課税の公平性に資するものである。これに対し、措置法施行令３９条の１４第２項１号イの「その本店所在地国の法令により」とあるのを、本店所在地国の法令において「課税標準」はいかなる概念であるかを探究し、保険料収入に係る所得金額の控除を定める規定がその概念に対して当該国の法令の解釈上どのように位置付けられるかを検討すべきと解することは、措置法６６条の６第１項や措置法施行令３９条の１４の趣旨に反し、相当とはいえない。

以上によれば、措置法施行令３９条の１４第２項１号イにいう「課税標準」は、我が国における税法の概念に従って、上記のとおり、各税法の規定により税額を算定するに当たっての基礎となる数額で、その額又は数量につき税率が適用されるものを基準として、当該所得金額が本店所在地国の法令により上記「課税標準」に含まれないといえるものをいい、この解釈を前提として、ある所得金額が同号イに該当するか否かを判断すべきである。そして、かかる解釈は、法の趣旨、目的に照らしてその意義を明確にすることができる措置法施行令３９条の１４第２項１号の文言に基づくものであって、課税要件が明確でないとはいえないので、租税法律主義に違反するものとはいえない。

オ その他、前記第２の３（２）イ（イ）aにおいて控訴人が主張するところは、いずれも上記解釈を左右しない。

また、同bにおいて控訴人が指摘するところを考慮しても、当該外国法令の定めによって課税標準外所得金額になるものが、措置法通達６６の６－５に列举されたあるいはこれと同等の性質を有する金額のみに限られるとも、措置法施行令３９条の１４第２項１号柱

書の定めから外国法令による所得と直接的な関係性を有する非課税所得に限られるともいえないのであって、本件保険料収入に係る所得金額が当然に課税標準外所得金額に該当しないと解することはできない。すなわち、上記通達は、措置法施行令３９条の１４第２項１号イの課税標準外所得金額に当たると解されるものを例示的に掲げるものにすぎないところ、ここに掲げられたものか、あるいはこれと同等の性質を有するものでなければ課税標準外所得金額に当たらないと限定的に解すべき法的根拠は見当たらない。また、措置法施行令３９条の１４第２項１号柱書の文言や同号イからへまでに掲げられた各事項、また、上記（１）イのとおり、本店所在地国において我が国と同様の法制度が採用されていたならば加えられ（除かれ）たであろう金額を加（減）算することによって本店所在地国と本邦における税負担の比較が適切に行われるようにした同条の趣旨に照らせば、外国法令による所得金額と同号イからへまでの各金額との間に直接的な関係性を要するとの解釈を導くことは困難であるというべきである。また、そのほかに、措置法施行令３９条の１４第２項１号イにつき限定的に解釈すべき法的根拠は見当たらない。

- （２）米国歳入法８３１条（ｂ）項において、保険料収入に係る所得は、措置法施行令３９条の１４第２項１号イの「課税標準に含まれない」ものに当たらないか否か（前記第２の３（２）の②の点）について

ア 本件で本店所在地国の法令に該当する米国歳入法によれば、保険料収入は課税所得に含まれて課税の対象となるのが原則であるが、保険料収入が１２０万米ドルを超えない場合であって、保険会社が当該課税年度について同法８３１条（ｂ）項に定める小規模保険会社課税の適用を選択するときは、課税投資所得に対して税が課されることとなる。そして、課税投資所得とは、総投資所得から非課税の利子や投資費用等が控除されたものをいうところ、総投資所得には保険料収入は含まれない。（関係法令等（２）ウ）

イ そうすると、米国歳入法８３１条（ｂ）項に定める小規模保険会社課税が適用される場合には、保険料収入に係る所得金額は、税額の計算の基礎となる所得の金額から控除されるものであるから、外国関係会社の当該事業年度における課税の対象となる所得の金額の計算上、同法の規定による特別な措置として、決算に基づく所得の金額から控除される結果、その控除された部分に対する課税がされないこととなるものにほかならない。

したがって、このような場合における保険料収入に係る所得金額は、措置法施行令３９条の１４第２項１号イにいう「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」（課税標準外所得金額）に該当するというべきである。

ウ この点につき、控訴人は、前記第２の３（２）ウ（イ）ａのとおり、米国歳入法８３１条（ｂ）項は、当該条項の適用を選択すること及び年間純保険料収入が１２０万ドル以下であることを条件として、課税投資所得に米国歳入法１１条（ｂ）項を適用して計算した額を所得税の額とするとした税額計算規定であり、課税投資所得以外の当期純利益の額を外国法人税の課税標準に含まないとする規定ではない旨主張する。

しかし、控訴人が主張する「条件」は、年間純保険料収入の上限額を画した上で米国歳入法８３１条（ｂ）項の適用を当該法人が選択できるということにすぎず、これを選択した場合に保険料収入に係る所得が課税標準外所得金額に該当することを妨げるものではない。

エ また、控訴人は、前記第２の３（２）ウ（イ）ｂのとおり、収支相等の原則から、米国

歳入法 831 条 (b) 項は、所得認識上はいわば相殺的位置づけにある収益サイドの受取保険料と費用サイドの支払保険金及び保険責任準備金を同額のものとして両建てしているのであり、収益サイドの受取保険料収入に係る所得を非課税としているわけではないから、同条 (a) 項の場合も同条 (b) 項の場合も、課税ベースは実質的には同等である旨主張し、前記第 2 の 3 (2) ウ (イ) c のとおり、我が国や同条 (a) 項は年度認識パラダイムに基づいているのに対し、同条 (b) 項は長期認識パラダイムに基づいているのであり、長期認識パラダイムを年度認識パラダイムに変換する場合において保険料収入のあった事業年度において保険責任準備金を認識しないということは妥当ではない旨主張する。

しかし、控訴人の上記主張は、いずれも、同条 (a) 項及び同条 (b) 項の規定の実質的根拠や立脚する考え方を説明するものにすぎず、仮に同条 (b) 項がそのような根拠や考え方に基づき規定されたものであったとしても、同項を適用した場合の税額算定の方法自体によって課税標準外所得金額に該当するか否かを検討するのが相当である。すなわち、そもそも課税標準とは、各税法の規定により税額を算定するに当たっての基礎となる数額で、その額又は数量につき税率が適用されるものをいうと解されるから、ある所得金額が課税標準に含まれているか否かは、税率を乗じる対象として税額の算定の基礎とされているか否かにより判断するのが相当である。そして、米国歳入法 831 条 (b) 項に定める小規模保険会社課税が適用される場合には、保険料収入に係る所得金額は、税額の計算の基礎となる所得金額から控除されるのであるから、もはや税率を乗じる対象ではなく、課税標準に含まれなくなったというほかない。

以上につき、甲第 10 号証の所見の内容を考慮しても、上記判断は左右されない。

オ 本件において、控訴人の外国関係会社である B 社は、B 社各事業年度のいずれにおいても保険料収入が 120 万米ドルを下回り、かつ、同社が米国歳入法 831 条 (b) 項に定める小規模保険会社課税の適用を選択したために、同項が適用されている。したがって、前記イによれば、本件保険料収入に係る所得金額（平成 26 年 1 月期につき 50 万 5442 米ドル、平成 27 年 1 月期につき 78 万 5736 米ドル）は、措置法施行令 39 条の 14 第 2 項 1 号イに定める課税標準外所得金額に算入されるべきものである。

(3) 小括

以上によれば、争点 (2) についての控訴人の主張はいずれも採用できず、被控訴人の主張のとおり、本件保険料収入に係る所得金額は措置法施行令 39 条の 14 第 2 項 1 号イに定める課税標準外所得金額に算入され、それにより、控訴人の外国関係会社である B 社は、措置法施行令 39 条の 14 第 1 項 2 号に定める 20% 以下要件を満たし、控訴人の特定外国子会社等に該当するものと認められる。

- 4 本件各処分の適法性（本案の争点）のうち、当審で追加された争点（争点 (3)）：B 社が控訴人の特定外国子会社等に該当する場合の控訴人の課税計算に関し、B 社の基準所得金額（措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号）の計算において責任準備金の金額を控除しないとするべきか否か。控除する場合の計算方法はどのようなものか。）について

(1) 控訴人の主張の骨子

控訴人は、前記第 2 の 3 (3) ア及び同ウのとおり、上記 3 (3) のとおり争点 (2) における被控訴人の主張が認められた場合でも、被控訴人主張の計算は、B 社の基準所得金額の計算において日本の税法上損金に算入されるべき責任準備金の金額を控除しておらず、益

金の額に算入すべき課税対象金額の計算を誤っているから、予備的主張①又は②のとおり、本件各処分の一部は違法である旨主張する。

- (2) そこで検討するに、責任準備金の計上に関する事実経過については、各掲記の証拠及び弁論の全趣旨により、次のとおり認められる。

ア B社が米国の税務当局に対して提出したB社各事業年度の法人所得税の税務申告書においては、責任準備金又はこれに相当する金員の計上はされていなかった。(乙3、4)

また、B社が作成したB社各事業年度の貸借対照表及び損益計算書には、以下の記載がある(数字の単位は米ドル)。(乙31、32、甲36の1、甲37の1。なお、数値が異なる場合は前二者によった。)

【貸借対照表】

	平成26年1月期	平成27年1月期
未経過保険料	13万6502	13万7589
未分配剰余金	50万5442	129万4659

【損益計算書】

	平成26年1月期	平成27年1月期
税引前純利益	50万5442	
法人所得税引前純所得		78万9217

- イ 控訴人訴訟代理人ら(その時点での者。以下も同じ。)及び同補佐人は、本件控訴審が係属してから令和4年6月7日までの間に、B社のB社各事業年度の修正貸借対照表及び修正損益計算書を作成した。これらには、以下の記載がある(数字の単位は米ドル。上記アと異なる部分に波下線を付した。)。なお、責任準備金及び異常危険準備金積立損の金額は洗替方式によっているものと考えられる。(甲36の2、37の2)

【修正貸借対照表】

	平成26年1月期	平成27年1月期
未経過保険料	13万6502	13万7599
<u>責任準備金</u>	<u>49万9076</u>	<u>127万4805</u>
未分配剰余金	<u>6366</u>	<u>1万9854</u>

【修正損益計算書】

	平成26年1月期	平成27年1月期
<u>責任準備金積立損</u>	<u>49万9076</u>	<u>77万5729</u>
<u>うち異常危険準備金積立損</u>	<u>3万2291</u>	<u>7万8693</u>
税引前純利益	<u>6366</u>	<u>1万3488</u>

- ウ 控訴人訴訟代理人ら及び同補佐人は、本件控訴審係属中である令和4年6月8日から令和5年2月28日までの間に、B社のB社各事業年度の修正貸借対照表及び修正損益計算書を作成し、同日、品川税務署に提出した。これらには、以下の記載がある(数字の単位は米ドル。上記イと異なる部分に波下線を付した。)。ほか、うち各修正損益計算書には、異常危険準備金以外の責任準備金積立損は(洗替方式ではなく)差額繰入方式によってい

る旨の記載がある。

【修正貸借対照表】

	平成26年1月期	平成27年1月期
未経過保険料	13万6502	13万7599
責任準備金	49万9076	127万4805
うち異常危険準備金	3万2291	7万8693
未分配剰余金	6366	1万9854

【修正損益計算書】

	平成26年1月期	平成27年1月期
責任準備金積立損	49万9076	77万5729
うち異常危険準備金積立損	3万2291	4万6402
税引前純利益	6366	1万3488

エ 控訴人訴訟代理人ら及び同補佐人は、本件控訴審係属中である令和5年3月1日から同年4月19日までの間に、B社のB社各事業年度の修正貸借対照表及び修正損益計算書（これが修正後B社各損益計算書である。）を作成し、同日、品川税務署に提出した。これらには、以下の記載がある（数字の単位は米ドル。上記ウと異なる部分に波下線を付した。）ほか、修正後B社各損益計算書には、異常危険準備金以外の責任準備金積立損は（洗替方式ではなく）差額繰入方式によっている旨の記載がある。（甲52、53）

【修正貸借対照表】

	平成26年1月期	平成27年1月期
未経過保険料	13万6502	13万7589
責任準備金	50万5442	129万0938
うち異常危険準備金	3万2291	7万8693
未分配剰余金	0	3721

【修正損益計算書】

	平成26年1月期	平成27年1月期
責任準備金積立損	50万5442	78万5496
うち異常危険準備金積立損	3万2291	4万6402
税引前純利益	0	3721

（3）検討

ア 法人税法上、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額」（同法22条3項）は、「別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」（同条4項）と定められているところ、同項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解される（最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決・民集47巻9号5278頁参照）。

ここで、将来における多額の支出又は損失の準備として準備金勘定に積み立てる金額である「準備金」は、当年度の収益とは対応せず、将来の年度の収益に対応するものである上、これらの支出又は損失が将来において発生するか、発生するとしてその金額がいくらになるのかは不確定で予測も難しく、本来的には、同条3項2号に定める債務確定基準に照らし、損益の額に算入されないものである（乙46参照）。

ただし、保険業法に基づいて損害保険会社が積み立てる責任準備金について見ると、これは公益保護の目的で負債への計上が強制されたものである（同法116条1項）上、繰入れと取崩しが厳密に規制されている（同法施行規則70条1項）ことから、損害保険会社の恣意が入り込まず、利益操作に悪用される余地がないものといえる。そこで、かかる会計慣行に基づく所得金額の計算は、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するとはいえないことから、上記規則に基づき積み立てた責任準備金については、そのうち一定の金額を損金の額に算入することが特に認められるのである（甲35、乙47参照）。いい換えると、上記のような責任準備金に限り、公正会計処理基準に適合するといえることから、損金算入が認められるものである。

これに対し、B社は、米国法上、責任準備金の積立てが義務付けられておらず、計算方法も定められていないものであるから、日本の保険業法上は責任準備金の積立てが強制され、予備的主張①及び同②に係る金額は関係法令や通達が定める方法により算出している旨の控訴人の主張を考慮しても、修正後B社各損益計算書に計上された責任準備金の額が、典型的に、控訴人ないしB社の恣意が入り込みにくいとも、利益操作に悪用されにくいともいい難く、公正会計処理基準に適合しない疑いがあるものである。

イ しかも、控訴人は、B社の基準所得金額の計算において責任準備金の金額を控除する旨の主張を、平成29年7月6日付けの本件各処分の当時はおろか、本件訴訟の原審時においてもしておらず、控訴審（令和4年3月22日控訴状提出）に至って初めてした上、その具体的な金額の根拠となるB社の貸借対照表及び損益計算書についても、上記（2）のとおり、B社が当初作成した貸借対照表及び損益計算書には記載のない責任準備金及びうち異常危険準備金並びに責任準備金積立損及びうち異常危険準備金積立損につき、これらの記載のある修正貸借対照表及び修正損益計算書を控訴人訴訟代理人等において本件控訴審係属後に内容を修正しながら順次3回作成し（うち、責任準備金及び責任準備金積立損については、2回目から3回目の修正において金額が変更されている。）、その最後の修正後B社損益計算書をもって、控訴人の予備的主張①及び同②の根拠としている。

この点、控訴人は、複数回の修正は為替差損益についての米国の税法と日本の税法の取扱いの差異に基づく客観的な誤りを訂正したものにとすぎず、控訴人の都合に応じて修正しているものではないし、控訴人が金額を恣意的に決めているものでもない旨主張する。しかし、控訴人において、客観的な誤りを認識するかどうか、認識した誤りを全て修正するかどうかなどについては選択の余地があり、たとえ修正それ自体の根拠が客観的なものだとしても、それをもって控訴人ないしB社の恣意が入り込みにくいとも、利益操作に悪用されにくともいえない。

以上のような控訴人の主張の経緯、修正後B社各損益計算書の作成経緯及びその内容等に照らすと、修正後B社各損益計算書は、そもそもB社各事業年度において当時積み立てる旨が外部的に表明されていたわけではない上、B社の基準所得金額が控訴人にとって有

利に計算されるように、控訴人において恣意的に作成されたことが推認されるというべきである。そうすると、そのような修正後B社各損益計算書に基づき責任準備金の額を損金に算入することは、課税の公平性の観点から、公正会計処理基準に適合するとはいえない。

さらに、控訴人に租税回避のおそれが具体的にあることが、措置法66条の6第1項に規定する外国子会社合算税制適用の要件であるとはいえない。その他、控訴人の主張はいずれも採用することができない。

ウ よって、控訴人が主張するとおり修正後B社各損益計算書に基づき責任準備金の額を損金に算入することは、公正会計処理基準に適合するとはいえないから、B社の基準所得金額の計算において、責任準備金の金額を控除することは許されないというべきである。

(4) 小括

以上によれば、B社のB社各事業年度の基準所得金額の計算において責任準備金の金額を控除することを前提とした控訴人の予備的主張①及び同②はいずれも採用することができず、争点(3)についての控訴人の主張は採用することができない。

5 本件各処分 of 適法性について

以上の争点に対する判断を踏まえると、被控訴人の主張のとおり、控訴人の本件各事業年度の法人税、平成27年1月期の復興特別法人税、平成28年1月期の地方法人税は、いずれも原判決別紙3のと通りの計算によることとなり、本件各更正処分はいずれも適法であり、これらに伴う本件各賦課決定処分もいずれも適法である。

6 結論

よって、原判決は相当であり、控訴人の本件控訴は理由がないから、これを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5民事部

裁判長裁判官 木納 敏和

裁判官 和久田 道雄

裁判官 上原 卓也

○ 租税特別措置法（平成二十七年法律第九号による改正前のもの）

（保険会社等の異常危険準備金）

第五十七条の五 青色申告書を提出する法人で次の各号に掲げるものが、各事業年度（解散の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度を除く。）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（第十二項において「責任準備金」という。）の積立てに当たり、保険（次条第一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。）又はこれに類する政令で定める共済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又は共済の種類ごとに、当該保険又は共済の当該事業年度における正味収入保険料又は正味収入共済掛金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の方法により異常危険準備金として積み立てたとき（当該事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法により異常危険準備金として積み立てたときを含む。）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。

一 保険業法第三条第一項に規定する免許を受けて損害保険業を行う法人 同法第百十六条第一項

二 保険業法第百八十五条第一項に規定する免許を受けて損害保険業を行う法人 同法第百九十九条において準用する同法第百十六条第一項

二の二 保険業法第二百七十二条第一項に規定する登録を受けて同法第二条第十七項に規定する少額短期保険業を行う法人（損害保険業を行うものに限る。） 同法第二百七十二条の十八において準用する同法第百十六条第一項
三〇九 略

2 前項に規定する異常災害損失とは、同項に規定する保険の種類又は共済の種類ごとに、各事業年度において支払った、又は支払うべきことの確定した保険金の総額（当該事業年度において収入した、又は収入すべきことの確定した再保険金がある場合には、その金額を控除した金額）又は共済金の総額（当該事業年度において収入した、又は収入すべきことの確定した保険金又は共済金がある場合には、これらの金額を控除した金額）が当該事業年度における正味収入保険料又は正味収入共済掛金に百分の五十（船舶保険その他政令で定めるものについては、政令で定める割合）を乗じて計算した金額を超える場合のその超える金額に対応する損失をいう。

3 前二項に規定する正味収入保険料とは、各事業年度において収入した、又は収入すべきことの確定した保険料（当該保険料のうちに払い戻した、又は払い戻すべきものがある場合には、その金額を控除した金額）及び再保険返戻金の合計額から当該事業年度において支払った、又は支払うべきことの確定した再保険料及び解約返戻金の合計額を控除した金額をいう。

4 略

○ 租税特別措置法施行令（平成二十七年政令第四百十八号による改正前のもの）

（特定外国子会社等の適用対象金額の計算）

第三十九条の十五 法第六十六条の六第二項第二号に規定する政令で定める基準により計算した金額は、同条第一項に規定する特定外国子会社等（以下この条及び次条第一項において「特定外国子会社等」という。）の各事業年度の決算に基づく所得の金額に係る第一号及び第二号に掲げる金額の合計額から当該所得の金額に係る第三号及び第四号に掲げる金額の合計額を控除した残額（当該所得の金額に係る第一号に掲げる金額が欠損の金額である場合には、当該所得の金額に係る第二号に掲げる金額から当該欠損の金額と当該所得の金額に係る第三号及び第四号に掲げる金額との合計額を控除した残額）とする。

一 当該各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、法人税法第二編第一章第一節第二款から第九款まで（同法第二十三条、第二十三条の二、第二十五条の二、第二十六条第一項から第五項まで、第三十三条第五項、第三十七条第二項、第三十八条から第四十一条まで、第五十五条第三項、第五十七条、第五十八条、第五十九条、第六十一条の二第十六項、第六十一条の十一から第六十一条の十三まで、第六十二条の五第三項から第六項まで及び第六十二条の七（適格現物分配に係る部分に限る。）を除く。）及び第十一款の規定並びに法第四十三条、第四十五条の二、第五十二条の二、第五十七条の五、第五十七条の六、第五十七条の八、第五十七条の九、第六十一条の四、第六十五条の七から第六十五条の九まで

（法第六十五条の七第一項の表の第十号に係る部分に限る。）、第六十六条の四第三項、第六十七条の十二及び第六

十七条の十三の規定（以下この号において「本邦法令の規定」という。）の例に準じて計算した場合に算出される所得の金額又は欠損の金額（当該特定外国子会社等に係る法第六十六条の六第一項各号に掲げる内国法人との間の取引につき法第六十六条の四第一項又は第六十八条の八十八第一項の規定の適用がある場合には、当該取引がこれらの規定に規定する独立企業間価格で行われたものとして本邦法令の規定の例に準じて計算した場合に算出される所得の金額又は欠損の金額）

二 四 略

2 6 略

7 第一項第一号の計算をする場合において、同号の規定によりその例に準ずるものとされる法人税法第三十三条（第五項を除く。）及び第四十二条から第五十三条までの規定並びに法第四十三条、第四十五条の二、第五十二条の二、第五十七条の五、第五十七条の六、第五十七条の八、第六十五条の七から第六十五条の九まで（法第六十五条の七第一項の表の第十号に係る部分に限る。）、第六十七条の十二第二項及び第六十七条の十三第二項の規定により当該各事業年度において損金の額に算入されることとなる金額があるときは、当該各事業年度に係る法第六十六条の六第六項の確定申告書（次項において「確定申告書」という。）に当該金額の損金算入に関する明細書の添付がある場合に限り、当該金額を当該各事業年度の基準所得金額の計算上、損金の額に算入する。ただし、その添付がなかったこ

とについて税務署長がやむを得ない事情があると認める場合において、当該明細書の提出があつたときは、この限りでない。

89 略



○ 平成 15 年 12 月 19 日付け課法 2 - 24 通達

「損害保険会社の所得計算等に関する法人税の取扱いについて」

(前略)

Ⅱ 普通責任準備金

(普通責任準備金の損金算入)

- 7 損害保険会社が各事業年度において普通責任準備金を積み立てた場合には、当該積立額のうち、保険種目別に 8 に定めるものについて、それぞれ 9、10 及び 11 に定める金額を限度として、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。

(普通責任準備金の意義)

- 8 7 の普通責任準備金とは、次の(1)の金額及び(2)の金額の合計額をいう。ただし、船舶保険、積荷保険、運送保険、船客傷害賠償責任保険及び原子力保険については、(1)の金額及び(2)の金額の合計額と(3)の金額のうちいずれか多い金額とする。

(1) 保険料積立金

保険契約に基づく翌事業年度以降の保険責任に対応する部分の金額（再保険に係る他の保険者に対する支払保険料に対応する金額を除く。）に相当する金額

(2) 未経過保険料

収入保険料（再保険に係る他の保険者に対する支払保険料を除く。）のうち、その未経過分に相当する金額

(3) 初年度収支残

当該事業年度における収入保険料（再保険に係る他の保険者に対する支払保

除く。)から、当該事業年度における収入保険料に係る保険契約に基づき支払う保険金、返戻金及びその他の給付金の金額(再保険に係る他の保険者から受け取る保険金、返戻金その他の給付金の金額を除く。)、当該保険契約のために積み立てた支払備金の金額(損金の額に算入されなかった部分の金額を除く。)並びに当該事業年度の事業費の額を控除した金額

(注) 収入保険料及び返戻金は、16の払戻積立金に充てる部分の金額を含まないものとする。

(保険料積立金の計算方法)

- 9 8の(1)の保険料積立金の金額については、原則として保険料及び責任準備金の算出方法書(以下「算出方法書」という。)に定められている方法により保険料の計算基礎を基として計算した金額とする。

(未経過保険料の計算方法)

- 10 8の(2)の未経過保険料の金額については、原則として算出方法書に定められている方法により計算した金額とする。

また、算出方法書に定められている方法により計算した金額であっても、次の金額が含まれているときは、当該金額については未経過保険料と認めないものとする。

- (1) 算出方法書に具体的な計算方法による金額以外に法人が必要と認める額の積増しをすることができるような規定がある場合においては、その積増金額
- (2) 算出方法書に具体的な計算方法を定めず、法人が適当と認める方法によって未経過保険料を計算できるような規定がある場合においては、その法人が継続して適用している方法によって計算した金額を超える金額

(初年度収支残の計算方法)

- 11 8の(3)の初年度収支残の金額については、原則として算出方法書に定められている方法により計算するものとする。なお、この方法に基づく計算において控除する「当該保険契約のために積み立てた支払備金」とは2に定める普通支払備金及びIBNR備金をいうものとし、そのうちIBNR備金の金額については、1により損金の額に算入した金額の12分の11に相当する金額とする。

(普通責任準備金の益金算入)

- 12 7により損金の額に算入した普通責任準備金の金額は、損金の額に算入した事業年度の翌事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

(後略)

以上

予備的主張①又は同②によった場合の課税の計算に係る被控訴人の主張

※ 以下に記載する金額のうち、所得金額の頭部に「△」を付したものは、当該金額が欠損金額であることを表し、税額の頭部に「△」を付したものは、当該金額が還付金額であることを表す。

第1 控訴人の予備的主張①に基づいた場合の課税の計算

1 本件各事業年度の法人税について

(1) 平成27年1月期

ア 所得金額(別表1-1④欄) 0円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算した金額である。

(ア) 確定申告における所得金額(別表1-1①欄) 0円

上記金額は、平成27年1月期法人税確定申告書に記載された所得金額と同額である。

(イ) 特定外国子会社等の課税対象金額の益金算入額(別表1-1②欄及び別表1-2⑨欄) 0円

△
■■■■社の平成26年1月期における課税対象金額は0円である。

イ 所得金額に対する法人税額(別表1-1⑤欄) 0円

上記アのとおり、所得金額は0円であるため、法人税額は0円である。

ウ 控除所得税額等(別表1-1⑥欄) 2192万1857円

上記金額は、平成27年1月期法人税確定申告書の「控除税額の計算」欄の「所得税の額」欄に記載された金額と同額である。

エ 納付すべき法人税額(別表1-1⑦欄) △2192万1857円

上記金額は、上記イの金額から上記ウの金額を控除した金額である。

オ 既に納付の確定した法人税額(別表1-1⑧欄)

△2192万1857円

上記金額は、平成27年1月期法人税確定申告書の「所得税額等の還付金額」欄に記載された金額と同額である。

カ 差引納付すべき法人税額(別表1-1⑨欄)

0円

上記金額は、上記エの金額から上記オの金額を差し引いた金額である。

キ 翌期へ繰り越す欠損金額(別表1-1⑩欄)

198万3229円

上記金額は、平成27年1月期法人税確定申告書に記載された翌期へ繰り越す欠損金額と同額である。

(2) 平成28年1月期

ア 所得金額(別表2-1④欄)

△2890万8049円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算した金額である。

(ア) 確定申告における所得金額(別表2-1①欄)

△2935万5201円

上記金額は、平成28年1月期法人税確定申告書に記載された所得金額と同額である。

(イ) 特定外国子会社等の課税対象金額の益金算入額(別表2-1②欄及び別表2-2⑨欄)

44万7152円

上記金額は、^B社の平成27年1月期における課税対象金額であり、措置法66条の6第1項の規定に基づき、控訴人の平成28年1月期の収益の額とみなして益金の額に算入すべき金額である。

イ 所得金額に対する法人税額(別表2-1⑤欄)

0円

上記アのとおり、所得金額は△2890万8049円であるため、法人税額は0円である。

ウ 控除所得税額等(別表2-1⑥欄)

5345万6249円

上記金額は、平成28年1月期法人税確定申告書の「控除税額の計算」

の「所得税の額」欄に記載された金額と同額である。

エ 納付すべき法人税額(別表2-1⑦欄) $\Delta 5345$ 万6249円

上記金額は、上記イの金額から上記ウの金額を控除した金額である。

オ 既に納付の確定した法人税額(別表2-1⑧欄)

$\Delta 5345$ 万6249円

上記金額は、平成28年1月期法人税確定申告書の「所得税額等の還付金額」欄に記載された金額と同額である。

カ 差引納付すべき法人税額(別表2-1⑨欄) 0円

上記金額は、上記エの金額から上記オの金額を差し引いた金額である。

キ 翌期へ繰り越す欠損金額(別表2-1⑩欄) 3089万1278円

控訴人は、平成28年1月期法人税確定申告書において、翌期へ繰り越す欠損金額を3133万8430円と記載しているが、上記(1)キのとおり、平成27年1月期における翌期へ繰り越す欠損金額は198万3229円であり、また、上記アのとおり、平成28年1月期に新たに生じた欠損金額は2890万8049円であるから、翌期へ繰り越す欠損金額は3089万1278円である。

2 平成27年1月期の復興特別法人税について

(1) 課税標準法人税額(別表3③欄) 0円

上記金額は、復興財確法47条1項に規定する課税標準法人税額であり、次のアの金額にイの金額を加算した金額である。

ア 確定申告における基準法人税額(別表3①欄) 0円

上記金額は、本件復興特別法人税確定申告書の「基準法人税額」欄に記載された金額と同額である。

イ 課税標準法人税額に加算すべき金額(別表3②欄) 0円

上記1(1)イのとおり、平成27年1月期の所得金額に対する法人税額は0円であるから、平成27年1月期の基準法人税額の増加額は0円である。

- (2) 課税標準法人税額に対する復興特別法人税額(別表3④欄) 0円

上記(1)のとおり、課税標準法人税額は0円であるから、復興特別法人税額は0円である。

- (3) 復興特別法人税額から控除される復興特別所得税の額(別表3⑤欄)

46万0358円

上記金額は、復興財確法49条1項の規定により復興特別法人税額から控除される復興特別所得税の額であり、本件復興特別法人税確定申告書に記載された復興特別所得税の額と同額である。

- (4) 納付すべき復興特別法人税額(別表3⑥欄) △46万0358円

上記金額は、上記(2)の金額から上記(3)の金額を控除した金額である。

- (5) 既に納付の確定した復興特別法人税額(別表3⑦欄)

△46万0358円

上記金額は、本件復興特別法人税確定申告書の「この申告による還付金額」欄に記載された金額と同額である。

- (6) 差引納付すべき復興特別法人税額(別表3⑧欄) 0円

上記金額は、上記(4)の金額から上記(5)の金額を控除した金額である。

3 平成28年1月期の地方法人税について

- (1) 課税標準法人税額(別表4③欄) 0円

上記金額は、地方法人税法(平成26年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。)9条1項に規定する課税標準法人税額であり、次のアの金額にイの金額を加算した金額である。

- ア 確定申告における基準法人税額(別表4①欄) 0円

上記金額は、平成28年1月期法人税確定申告書の「基準法人税額」欄に記載された金額と同額である。

- イ 課税標準法人税額に加算すべき金額(別表4②欄) 0円

上記1(2)イのとおり、平成28年1月期の所得金額に対する法人税額は

0円であるから、平成28年1月期の基準法人税額の増加額は0円である。

- (2) 課税標準法人税額に対する地方法人税額(別表4④欄) 0円

上記(1)のとおり、課税標準法人税額は0円であるから、地方法人税額は0円である。

- (3) 納付すべき地方法人税額(別表4⑤欄) 0円

上記金額は、上記(2)の金額である。

- (4) 既に納付の確定した地方法人税額(別表4⑥欄) 0円

上記金額は、平成28年1月期法人税確定申告書の「差引地方法人税額」欄に記載された金額と同額である。

- (5) 差引納付すべき地方法人税額(別表4⑦欄) 0円

上記金額は、上記(3)の金額から上記(4)の金額を控除した金額である。

- 4 本件各事業年度の法人税、平成27年1月期の復興特別法人税及び平成28年1月期の地方法人税に係る過少申告加算税について

上記1ないし3のとおり、控訴人が、本件各事業年度において納付すべき法人税額、平成27年1月期において納付すべき復興特別法人税額、及び、平成28年1月期において納付すべき地方法人税額は、いずれも0円であるから、控訴人に賦課されるべき過少申告加算税の額はなし。

第2 控訴人の予備的主張②に基づいた場合の課税の計算

- 1 本件各事業年度の法人税について

- (1) 平成27年1月期

- ア 所得金額(別表5-1④欄) 632万7149円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算し、(ウ)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5-1①欄) 0円

上記金額は、平成27年1月期法人税確定申告書に記載された所得金額と同額である。

(イ) 特定外国子会社等の課税対象金額の益金算入額(別表5-1②欄及び別表5-2⑨欄) 831万0378円

上記金額は、^B社の平成26年1月期における課税対象金額であり、措置法66条の6第1項の規定に基づき、控訴人の平成27年1月期の収益の額とみなして益金の額に算入すべき金額である。

(ウ) 繰越欠損金の損金算入額の増加額(別表5-1③欄)

198万3229円

上記金額は、^B社の課税対象金額を控訴人の益金の額に算入したこと(上記イ)に伴い、法人税法57条1項の規定により、損金の額に算入されることとなる欠損金の額である。

イ 所得金額に対する法人税額(別表5-1⑤欄) 94万9050円

上記金額は、上記アの所得金額(通則法118条1項の規定に基づき1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額)に、法人税法66条1項及び2項(平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ。)並びに措置法42条の3の2(平成27年法律第9号による改正前のもの。)に規定する税率を乗じて計算した金額である。

ウ 控除所得税額等(別表5-1⑥欄) 2192万1857円

上記金額は、平成27年1月期法人税確定申告書の「控除税額の計算」欄の「所得税の額」欄に記載された金額と同額である。

エ 納付すべき法人税額(別表5-1⑦欄) △2097万2807円

上記金額は、上記イの金額から上記ウの金額を控除した金額である。

オ 既に納付の確定した法人税額(別表5-1⑧欄)

△2192万1857円

上記金額は、平成27年1月期法人税確定申告書の「所得税額等の還付金額」欄に記載された金額と同額である。

カ 差引納付すべき法人税額(別表5-1⑨欄) 94万9000円

上記金額は、上記エの金額から上記オの金額を差し引いた金額(通則法19条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額)であり、控訴人が新たに納付すべき法人税額である。

キ 翌期へ繰り越す欠損金額(別表5-1⑩欄) 0円

控訴人は、平成27年1月期法人税確定申告書において、翌期へ繰り越す欠損金額を198万3229円と記載しているが、上記ア(ウ)のとおり、平成27年1月期以前に生じた欠損金額198万3229円は、平成27年1月期の損金の額に算入されるから、翌期へ繰り越す欠損金額は0円である。

(2) 平成28年1月期

ア 所得金額(別表6-1④欄) 2696万4226円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算し、(ウ)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6-1①欄)

△2935万5201円

上記金額は、平成28年1月期法人税確定申告書に記載された所得金額と同額である。

(イ) 特定外国子会社等の課税対象金額の益金算入額(別表6-1②欄及び別表6-2⑨欄)

5668万3227円

上記金額は、^B社の平成27年1月期における課税対象金額であり、措置法66条の6第1項の規定に基づき、控訴人の平成28年1月期の収益の額とみなして益金の額に算入すべき金額である。

(ウ) 事業税及び地方法人特別税の損金算入額(別表6-1③欄)

36万3800円

上記金額は、上記(1)ア(イ)の金額から同(ウ)の金額を控除した金額に対応する事業税及び地方法人特別税に相当する額として損金の額に算入され

るものであり、控訴人の所得金額から減算すべき金額である。

イ 所得金額に対する法人税額(別表6-1⑤欄) 603万5820円

上記金額は、上記アの所得金額(通則法118条1項の規定に基づき1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額)に、法人税法66条1項及び2項並びに措置法42条の3の2(平成29年法律第4号による改正前のもの。)に規定する税率を乗じて計算した金額である。

ウ 控除所得税額等(別表6-1⑥欄) 5345万6249円

上記金額は、平成28年1月期法人税確定申告書の「控除税額の計算」の「所得税の額」欄に記載された金額と同額である。

エ 納付すべき法人税額(別表6-1⑦欄) △4742万0429円

上記金額は、上記イの金額から上記ウの金額を控除した金額である。

オ 既に納付の確定した法人税額(別表6-1⑧欄)

△5345万6249円

上記金額は、平成28年1月期法人税確定申告書の「所得税額等の還付金額」欄に記載された金額と同額である。

カ 差引納付すべき法人税額(別表6-1⑨欄) 603万5800円

上記金額は、上記エの金額から上記オの金額を差し引いた金額(通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額)であり、控訴人が新たに納付すべき法人税額である。

キ 翌期へ繰り越す欠損金額(別表6-1⑩欄) 0円

控訴人は、平成28年1月期法人税確定申告書において、翌期へ繰り越す欠損金額を3133万8430円と記載しているが、上記(1)キのとおり、平成27年1月期における翌期へ繰り越す欠損金額は0円であり、また、上記アのとおり、平成28年1月期に新たに生じた欠損金額はないから、翌期へ繰り越す欠損金額は0円である。

2 平成27年1月期の復興特別法人税について

(1) 課税標準法人税額(別表7③欄) 94万9000円

上記金額は、復興財確法47条1項に規定する課税標準法人税額であり、次のアの金額にイの金額を加算した金額(通則法118条1項の規定に基づき1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額)である。

ア 確定申告における基準法人税額(別表7①欄) 0円

上記金額は、本件復興特別法人税確定申告書の「基準法人税額」欄に記載された金額と同額である。

イ 課税標準法人税額に加算すべき金額(別表7②欄)

94万9050円

上記金額は、平成27年1月期法人税確定申告書に記載された法人税額0円と上記1(1)イにより算出された法人税額94万9050円との差額であり、平成27年1月期の基準法人税額の増加額として、課税標準法人税額に加算すべき金額である。

(2) 課税標準法人税額に対する復興特別法人税額(別表7④欄)

9万4900円

上記金額は、上記(1)の課税標準法人税額に復興財確法48条に規定する税率(100分の10)を乗じて計算した金額である。

(3) 復興特別法人税額から控除される復興特別所得税の額(別表7⑤欄)

46万0358円

上記金額は、復興財確法49条1項の規定により復興特別法人税額から控除される復興特別所得税の額であり、本件復興特別法人税確定申告書に記載された復興特別所得税の額と同額である。

(4) 納付すべき復興特別法人税額(別表7⑥欄) △36万5458円

上記金額は、上記(2)の金額から上記(3)の金額を控除した金額である。

(5) 既に納付の確定した復興特別法人税額(別表7⑦欄)

△46万0358円

上記金額は、本件復興特別法人税確定申告書の「この申告による還付金額」欄に記載された金額と同額である。

- (6) 差引納付すべき復興特別法人税額(別表7⑧欄) 9万4900円

上記金額は、上記(4)の金額から上記(5)の金額を控除した金額である。

3 平成28年1月期の地方法人税について

- (1) 課税標準法人税額(別表8③欄) 603万5000円

上記金額は、地方法人税法9条1項に規定する課税標準法人税額であり、次のアの金額にイの金額を加算した金額(通則法118条1項の規定に基づき1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額)である。

- ア 確定申告における基準法人税額(別表8①欄) 0円

上記金額は、平成28年1月期法人税確定申告書の「基準法人税額」欄に記載された金額と同額である。

- イ 課税標準法人税額に加算すべき金額(別表8②欄)

603万5820円

上記金額は、上記(1)の確定申告における基準法人税額0円と、地方法人税法6条1号に規定する法人税法等の法令の規定により計算した法人税額603万5820円との差額であり、平成28年1月期の基準法人税額の増加額として、課税標準法人税額に加算すべき金額である。

- (2) 課税標準法人税額に対する地方法人税額(別表8④欄)

26万5540円

上記金額は、上記(1)の課税標準法人税額に地方法人税法10条1項に規定する税率(100分の4.4の割合)を乗じて計算した金額である。

- (3) 納付すべき地方法人税額(別表8⑤欄) 26万5500円

上記金額は、上記(2)の金額について、通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

- (4) 既に納付の確定した地方法人税額(別表8⑥欄) 0円

上記金額は、平成28年1月期法人税確定申告書の「差引地方法人税額」欄に記載された金額と同額である。

(5) 差引納付すべき地方法人税額(別表8⑦欄) 26万5500円

上記金額は、上記(3)の金額から上記(4)の金額を控除した金額である。

4 本件各事業年度の法人税、平成27年1月期の復興特別法人税及び平成28年1月期の地方法人税に係る過少申告加算税について

(1) 本件各事業年度の法人税に係る過少申告加算税

ア 平成27年1月期の法人税に係る過少申告加算税の額

11万6000円

上記金額は、控訴人が新たに納付すべきこととなった法人税額94万9000円(上記1(1)カ)について、通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた94万円に、通則法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額9万4000円に、同条2項の規定に基づき、控訴人が新たに納付すべきこととなった法人税額94万9000円のうち、同条3項に規定する期限内申告税額に相当する金額0円と50万円とのいずれか多い金額である50万円を超える部分の額44万円(通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた後のもの)に100分の5の割合を乗じて算出した金額2万2000円を加算した金額である。

イ 平成28年1月期の法人税に係る過少申告加算税の額

87万9500円

上記金額は、控訴人が新たに納付すべきこととなった法人税額60万35800円(上記1(2)カ)について、通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた60万35800円に、通則法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額60万3000円に、同条2項の規定に基づき、控訴人が新たに納付すべきこととなった法人税額

603万5800円のうち、同条3項に規定する期限内申告税額に相当する金額0円と50万円とのいずれか多い金額である50万円を超える部分の額553万円(通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた後のもの)に100分の5の割合を乗じて算出した金額27万6500万円を加算した金額である。

(2) 平成27年1月期の復興特別法人税に係る過少申告加算税の額

9000円

上記金額は、控訴人が新たに納付すべきこととなった復興特別法人税額9万4900円(上記2(6))について、通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた9万円に、通則法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額9000円である。

(3) 平成28年1月期の地方法人税に係る過少申告加算税

2万6000円

上記金額は、控訴人が新たに納付すべきこととなった地方法人税額26万5500円(上記3(5))について、通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた26万円に、通則法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額2万6000円である。

以上

所得金額及び納付すべき法人税額

○ 平成27年1月期

(単位:円)

項目名		No.	金額
所得金額	確定申告における所得金額	①	0
	加算 特定外国子会社等の課税対象金額の益金算入額	②	0
	減算 繰越欠損金の損金算入額の増加額	③	0
	所得金額(①+②-③)	④	0
所得金額に対する法人税額		⑤	0
控除所得税額等		⑥	21,921,857
納付すべき法人税額(⑤-⑥)		⑦	△ 21,921,857
既に納付の確定した法人税額		⑧	△ 21,921,857
差引納付すべき法人税額 (⑦-⑧)		⑨	0
翌期へ繰り越す欠損金額		⑩	1,983,229

(注)「△」は還付金額を表す。

所得金額及び納付すべき法人税額

○ 平成28年1月期

(単位：円)

項目名		No.	金額
所得金額	確定申告における所得金額	①	△ 29,355,201
	加算 特定外国子会社等の課税対象金額の益金算入額	②	447,152
	減算 事業税及び地方法人特別税の損金算入額	③	0
	所得金額(①+②-③)	④	△ 28,908,049
所得金額に対する法人税額		⑤	0
控除所得税額等		⑥	53,456,249
納付すべき法人税額(⑤-⑥)		⑦	△ 53,456,249
既に納付の確定した法人税額		⑧	△ 53,456,249
差引納付すべき法人税額 (⑦-⑧)		⑨	0
翌期へ繰り越す欠損金額		⑩	30,891,278

(注) 「△」は欠損金額又は還付金額を表す。

課税標準法人税額及び納付すべき復興特別法人税額

○ 平成27年1月期

(単位:円)

項目名		No.	金額
課税標準法人税額	確定申告における基準法人税額	①	0
	加算 課税標準法人税額に加算すべき金額	②	0
	課税標準法人税額(①+②)	③	0
課税標準法人税額に対する復興特別法人税額		④	0
復興特別法人税額から控除される復興特別所得税の額		⑤	460,358
納付すべき復興特別法人税額 (④-⑤)		⑥	△ 460,358
既に納付の確定した復興特別法人税額		⑦	△ 460,358
差引納付すべき復興特別法人税額 (⑥-⑦)		⑧	0

(注)「△」は還付金額を表す。

課税標準法人税額及び納付すべき地方法人税額

○ 平成28年1月期

(単位：円)

項目名		No.	金額
課税標準法人税額	確定申告における基準法人税額	①	0
	加算 課税標準法人税額に加算すべき金額	②	0
	課税標準法人税額(①+②)	③	0
課税標準法人税額に対する地方法人税額		④	0
納付すべき地方法人税額 (④)		⑤	0
既に納付の確定した地方法人税額		⑥	0
差引納付すべき地方法人税額 (⑤-⑥)		⑦	0

所得金額及び納付すべき法人税額

○ 平成27年1月期

(単位:円)

項目名		No.	金額
所得金額	確定申告における所得金額	①	0
	加算 特定外国子会社等の課税対象金額の益金算入額	②	8,310,378
	減算 繰越欠損金の損金算入額の増加額	③	1,983,229
	所得金額(①+②-③)	④	6,327,149
所得金額に対する法人税額		⑤	949,050
控除所得税額等		⑥	21,921,857
納付すべき法人税額(⑤-⑥)		⑦	△ 20,972,807
既に納付の確定した法人税額		⑧	△ 21,921,857
差引納付すべき法人税額 (⑦-⑧) (100円未満端数切捨て)		⑨	949,000
翌期へ繰り越す欠損金額		⑩	0

(注)「△」は還付金額を表す。

所得金額及び納付すべき法人税額

○ 平成28年1月期

(単位：円)

項目名		No.	金額
所得金額	確定申告における所得金額	①	△ 29,355,201
	加算 特定外国子会社等の課税対象金額の益金算入額	②	56,683,227
	減算 事業税及び地方法人特別税の損金算入額	③	363,800
	所得金額(①+②-③)	④	26,964,226
所得金額に対する法人税額		⑤	6,035,820
控除所得税額等		⑥	53,456,249
納付すべき法人税額(⑤-⑥)		⑦	△ 47,420,429
既に納付の確定した法人税額		⑧	△ 53,456,249
差引納付すべき法人税額 (⑦-⑧) (100円未満端数切捨て)		⑨	6,035,800
翌期へ繰り越す欠損金額		⑩	0

(注) 「△」は欠損金額又は還付金額を表す。

課税標準法人税額及び納付すべき復興特別法人税額

○ 平成27年1月期

(単位：円)

項目名		No.	金額
課税標準法人税額	確定申告における基準法人税額	①	0
	加算 課税標準法人税額に加算すべき金額	②	949,050
	課税標準法人税額(①+②) (1000円未満の端数切捨て)	③	949,000
課税標準法人税額に対する復興特別法人税額		④	94,900
復興特別法人税額から控除される復興特別所得税の額		⑤	460,358
納付すべき復興特別法人税額 (④-⑤)		⑥	△ 365,458
既に納付の確定した復興特別法人税額		⑦	△ 460,358
差引納付すべき復興特別法人税額 (⑥-⑦)		⑧	94,900

(注)「△」は還付金額を表す。

課税標準法人税額及び納付すべき地方法人税額

○ 平成28年1月期

(単位：円)

項目名		No.	金額
課税標準法人税額	確定申告における基準法人税額	①	0
	加算 課税標準法人税額に加算すべき金額	②	6,035,820
	課税標準法人税額(①+②) (1000円未満の端数切捨て)	③	6,035,000
課税標準法人税額に対する地方法人税額		④	265,540
納付すべき地方法人税額 (④) (100円未満の端数切捨て)		⑤	265,500
既に納付の確定した地方法人税額		⑥	0
差引納付すべき地方法人税額 (⑤-⑥)		⑦	265,500

別紙 2、別表 1－2、2－2、5－2、6－2 省略