

速報重要判例解説

【No.2004-011】

特定外国子会社に生じた欠損金の損金算入の可否

【文献番号】	28090429
【文献種別】	判決 / 松山地方裁判所（第一審）
【判決年月日】	平成16年 2月10日判決
【事件番号】	平成14年（行ウ）第4号
【事件名】	法人税，消費税及び地方消費税更正処分取消請求事件
【裁判結果】	認容
【上訴等】	控訴
【裁判官】	坂倉 充信 角谷 昌毅 大嶺 崇
【参照法令】	法人税法22条 租税特別措置法66条の6

《本件判決についての解説》

1. 事実の概要

(1) 原告X会社は、海運業を営む資本金1500万円の同族会社であり、昭和58年6月、パナマ共和国にT社を設立した。

(2) X会社は、T社を設立して以来、T社名義の資産、負債及び損益はすべて内国法人親会社であるX会社に帰属するものとして法人税及び消費税等の確定申告をしてきており、本件各事業年度及び本件各課税期間においても、同様に、T社名義の資産、負債及び損益がX会社に帰属するものとして青色申告を行った。

(3) 本件更正処分等の内容

() 被告Y税務署長は、X会社に対する法人税等の調査を行い、T社が租税特別措置法(以下「措置法」という。)66条の6第1項及び第2項に規定される特定外国子会社等に該当する会社であり、同条3項に規定される適用除外の規定の適用がないため、同条の規定が適用されることを主な理由として、T社に生じた欠損金の額がX会社の損金に含まれないこととする法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行い、あわせて、T社の取引がX会社の課税仕入れに該当しないこととする消費税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。なお、T社が、措置法66条の6第1項及び第2項により規定される特定外国子会社等の要件を満たす外国法人であることは、当事者間に争いがない。

() T社に生じた欠損金の額は、平成7年7月期3010万余円、平成8年7月期7737万余円、平成9年7月期1億0065万余円であり、これと同額の損金過大計上額が損金不算入とされたほか、各事業年度においてT社の交際費等の額、未納事業税等の調整が行われている。

Y署長は、T社に生じた欠損金の額がX会社の損金に算入されない法的根拠として、措置法66条の6第2項2号の規定を挙げた。

すなわち、措置法66条の6第2項2号及びこれを受けた措置法施行令39条の15は、適用対象留保金額の基礎となる未処分所得の金額について、当該特定外国子会社等に生じている各事業年度開始の日の前5年以内の繰越欠損金について調整した上で算出するとの仕組みを採用しているが、このような欠損繰越控除規定が設けられた趣旨は、措置法第7節の4「内国法人の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例」に規定される税制が、特定外国子会社等の各事業年度の留保所得がある場合にのみ、これを親会社たる内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入するものであることから、特定外国子会社等に係る欠損についても一定の手当を講じるとともに、その処理につき統一的な取扱いを定める点にある。このような欠損繰越控除規定の趣旨に鑑みれば、措置法66条の6第2項2号は、特定外国子会社等に係る欠損について、5年間は翌事業年度以降の未処分所得の金額の計算において控除すべきものとして繰り越すことを強制し、単年度ごとに親会社たる内国法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入することを禁止している規定であると解すべきである、というのである。

() また、課税仕入れに係る消費税の過大計上額は、平成7年課税期間9万余円、平成8

年課税期間 3 万余円，平成 9 年課税期間 1 1 万余円である。

2. 判決の要旨

租税特別措置法 66 条の 6 が内国法人の所得の計算における特定外国子会社等に係る欠損の取扱いについて定めた規定であると解釈することは，その文理に照らして疑問である上，措置法は，法人税法等の特例であるところ（同法 1 条），法人税法 22 条 3 項は，内国法人の損金の額に算入すべき金額について，別段の定めがあるものを除き，同項 1 号ないし 3 号所定の額と定めており，内国法人と法人格を異にする特定外国子会社等に係る欠損の金額がこれに含まれないことは明らかである（なお，租税特別措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号が，法人税法 22 条 3 項の別段の定めにあたらないことも明らかである）。だとすれば，租税特別措置法 66 条の 6 が，上記のような法人税法の規定に加えて，特定外国子会社等に係る欠損の金額を内国法人の損金の額に算入することができない旨を特に規定したと解することは相当でなく，同条は，本則である法人税法 22 条 3 項によって，特定外国子会社等に係る欠損の金額が内国法人の損金の額に算入されないことを前提として，特定外国子会社等に生じた所得が内国法人の益金の額に算入されることとの均衡上，特定外国子会社等の所得を算定するに当たり，5 年以内に生じた欠損の額を控除することを定めたものにすぎないというべきである。よって，特定外国子会社等に係る欠損を内国法人の損金の額に算入することが，租税特別措置法 66 条の 6 によって禁止されるとすることはできない。

以上のとおり，被告の措置法 66 条の 6 に基づく本件更正処分等は，その余について検討するまでもなく，違法といわざるをえず，原告の請求にはいずれも理由がある。

- 請求認容 - （被告控訴）

3. 本件判決についてのコメント

判旨に疑問がある。また，消費税の課税処分取消請求については，理由の不備がある。

（1）本件過大計上損失額の内容

本件においては，損金の過大計上額として，T 社に生じた欠損金の額が上記 1 の（3）の（ ）記載のとおりとされているが，これは T 社の特定の 1 取引というのではなく，T 社に帰属すべき複数の損益取引（船舶の減価償却費のような内部取引を含む。）のすべてを総合して計算されたネットの欠損金の額を指しているものと解される。言い換えると，T 社に生じた損益の取引をいわば特別会計部門として部門別計算をした上，純損失の額が X 会社の一般会計部門の損金に算入されるといった会計の仕組みが行われていたものと想定できる。その内容の詳細は，判決文上示されていない。

（2）判旨の意味

判決は，これを損失を生じる 1 取引のようにみて法人税法 22 条 3 項の問題としたのであるが，その計算過程には収益を生じる取引も含まれていたと考えられるから，法人税法 22 条 2 項と 3 項の問題と考えるのが正しいように思われる。

そうすると，判旨の言わんとするところは，法人税法 22 条 1 項において，内国法人の各事業年度の所得の金額は，当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とすると規定され，当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は，別段の定めがあるものを除き，同条 2 項に規定する収益の額であり，また，当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は，別段の定めがあるものを除き，同条 3 項各号に規定する原価，費用及び損失の額である。

そして，内国法人の所得金額を算定するものである以上は，内国法人に帰属すべき収益並びに原価，費用及び損失を前提としており，他の法人において生じた収益や費用等を合算することができるというためには，別段の定めを必要とする。

しかるに，措置法 66 条の 6 は，特定外国子会社に生じた所得について，そのうち課税対象留保金額に相当するものを内国法人の益金に算入すべきものとしているに過ぎず，特定外国子会社に生じた欠損金額を内国法人の損金に算入すべきことを定めたものではない。

したがって，これを否認するには，法人税法 22 条 3 項を法的根拠とすべきものであって，措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号を法的根拠とすべきではないというにあるものと考えられる。

このように，本件判決は，課税処分の理由とした法的根拠が相当でないというにとどまり，特定外国子会社に生じた欠損金額を内国法人の損金に算入したことが正当なものとして容認されるというものではない。

（3）弁論主義の意義と適用範囲

判決は、特定外国子会社に生じた欠損金を日本親会社の所得から控除することを租税特別措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号を根拠として否認することはできないとするにとどまるのに、これをもって直ちに課税処分取消しの理由とした根拠は明らかにされていない。おそらくは、弁論主義を根拠としたのではないかと想定される。

弁論主義とは、裁判所が判決をする上において、その基礎として用いる事実をもっぱら当事者の弁論からだけ採用し、その真偽もただ当事者に争いある場合に限って確定する審判の原則をいい、当事者の弁論如何にかかわらず基礎たる事実や必要な証拠の探索を裁判所の職責とする職権探知主義に対立する概念であるとされる（注 1）。

しかし、弁論主義は、事実関係についてだけの問題である。法規の解釈や法律判断は、はじめから裁判所の職責とするところであって、当事者の意見陳述に拘束されない。法規は国家の制定する紛争解決の尺度として、国家機関である裁判官が当然適用すべきものであり、これによって測られる紛争関係ではないからである。「汝は余に事実を語れ、余は汝に権利を語ろう」の法諺は、この関係を表すものである。ただし、具体的な権利の存否又は帰属の主張（例、その物の所有者は甲である）は、狭義の法律上の陳述として、なおその紛争の内容をなすものであって、相手方が争わない限り、事実による理由づけを要しないものとされる点で、弁論主義の適用を受ける（注 2）。

また、弁論主義は、次の三つのテーゼとしてあらわれる（注 3）。

当事者の主張しない事実は、証拠調べの結果判明したとしても、裁判所は認定できない。

当事者間で争いのない事実は、証拠調べをすることなく、当然に裁判の基礎にしなければならない。

当事者が申し出た証拠についてのみ証拠調べがなされ、裁判所は職権で証拠調べをしてはならない。ただし、行政訴訟では、職権証拠調べの規定（行訴法 24 条）が設けられており、その限度で修正を受ける。

弁論主義は、具体的には、主張責任や自白の成否を議論する前提となる主要事実の範囲の問題として議論される（注 4）。

本件において、T 社が特定外国子会社等の要件を満たす外国法人であることは、当事者間に争いがなく、被告 Y 署長は、本件で争点となっている損金が T 社において生じた欠損金額であることを主張しているのであり、法的命題としても、それが親会社である X 会社の所得から控除することが禁止されるものであることを主張しているのだから、その法的根拠につき措辞適切を欠いたとしても主張責任の問題としては、何ら欠けるところがない。

弁論主義の機能的な考察として、主要事実についての裁判所の認定が当事者の主張内容と食い違う場合に、不意打ちを生じるか否かの観点から考察される（注 5）。

かえって本件においては、裁判所が T 社に生じた欠損金額は X 会社に生じた損金ではないという理由で、法人税法 22 条 2 項及び 3 項を根拠として、その損金算入を否定していても、X 会社に不意打ちの問題は生じなかったと考えられる。X 会社は、「仮に、T 社に係る欠損の金額を X 会社の所得の金額の計算上、損金に算入することができないとしても、その根拠は、措置法 66 条の 6 ではなく、別個の法人については所得の金額の計算も別個に行うとの法人税法の一般原則に求められるべきである。」と主張していたからである。

以上のように、本判決の判断を弁論主義の観点から肯定的に説明することは困難である。

（４）弁論主義に関する最近の動向

弁論主義の内容をなす主張責任の問題については、近時、これを伝統的な客観的主張責任の立場を排して、当事者の行為責任と把握しようとする立場からの議論がある（注 6）。医療過誤訴訟のように、立証責任を負担していない医師側に、事案説明義務を負わせることによって、真実発見の手がかりを得ようとするものである。このような見解に対しては、通説の立場からの反論もある（注 7）。

仮にこの見解に立つとしても、その適用範囲は、一般には、事実問題に限定されたものであるし、仮に法的な問題を指摘する義務を含むものとしても、最近の学説は、むしろ、公序良俗違反、権利濫用、信義則のような一般条項は、弁論主義の適用がないとする方向に傾いているように見える（注 8）。本件のように、原告側が、わざわざタックスヘイブン国に特定外国子会社を設立していながら、その法人格を否定してその欠損金額を日本親会社に合算する理由がどこにあるのか、言い換えると、T 社を解散させないままその損益を一括して日本親会社に帰属させる理由がどこにあるのかについて、X 会社側に説明責任を課すべき事案であったと考えられる。

このほか、行政訴訟ないし税務訴訟なるが故に、弁論主義の意義に変容を加えるべき

ものとする議論は行われていない(注9)。

(5) 更正の理由附記との関係

本訴における被告Y署長の主張は、更正の附記理由にこだわったものとも想定されるが、具体的にどのような理由附記がなされたのかは判決文上明らかでない(争点となっていない)。本訴の争点が、子会社に生じた欠損金額を親会社の所得計算上控除できるかという法的問題であり、かつ、その事実の範囲には、理由附記と訴訟上の主張との間に何らのそごもないと推測されるから、帳簿調査の保障という理由附記制度の趣旨からは、訴訟上の法的根拠の主張が制約されるというような関係にはないものと考えられる。

(6) 便宜置籍船の問題

X会社は、T社は、いわゆるペーパーカンパニーであり、X会社の一部門であって、T社に実質的に帰属する資産、負債及び損益はない、と主張する。ここにいうペーパーカンパニーの意味は明らかでないが、これを検討する前に、海運業における便宜置籍船の問題及び措置法66条の6に規定するタックス・ヘイブン対策税制について概観しておくこととする。便宜置籍船(flags of convenience vessel, FOCともいう。)とは、外国船舶の置籍を促すために特別の利益を与える国(便宜国という。)に置籍された船舶を指す。この便宜国には、パナマやリベリアなどが挙げられる。これらの国が与える特別の利益とは、外国人であっても船舶の登録を認めること、登録料や固定資産税が低廉であること、外国人船員の雇用が自由であること、どこの国でも船舶の建造・修理ができること、会社の設立が容易であること、法人税が課税されないこと、配当金などの送金が自由であることなどである。

昭和40年(1965年)代以降、わが国の海運業界では、全日本海員組合との協定で日本船舶には日本人船員の乗務が義務づけられる制約などがあり、これでは人件費の安い韓国などの外国船舶との競争に勝てないことから、コスト節約のため、外国籍特にタックス・ヘイブンの伝統があって、しかも船籍取得手続の容易なパナマ国にいわゆるペーパー子会社を作り、これに同国籍の船舶を保有させる形式をとった上で、実質的に同船を支配し、賃金の安い外国人船員を雇ってこれを傭船契約に出すなどして営業する傾向が強まっていた。このため、我が国商船隊の船腹量に占める日本船舶の割合は、1969年において合計1660隻、総トン数2292万トンのうち、日本船舶が1424隻、1925万トン(83%)であったものが、1980年には、合計2505隻、総トン数6522万トンのうち、日本船舶が1176隻、3424万トン(52%)となり、平成12年(2000年)には、合計2039隻、総トン数10252万トンのうち、日本船舶が134隻、1438万トン(14%)となり、日本船舶の占める割合が著しく減少している。なお、同年におけるパナマ船籍の外国用船は、日本商船隊合計のうち隻数ベースで66%、総トン数ベースで60%を占めるに至っている(注10)。

(7) タックス・ヘイブン対策税制

措置法66条の6に規定するタックス・ヘイブン対策税制は、1978年に導入された(注11)。その仕組みは、特定外国子会社の決算上の所得金額を調整して、「調整所得金額」を算出し、これから前5年以内の繰越欠損金を控除して「未処分所得金額」を求め、さらに当期の法人所得税額及び当期の配当金額を控除して「適用対象留保金額」を求め、これに持株割合を乗じて「課税対象留保金額」を算定し、これが親会社の益金に算入されるというものである。

一方、措置法66条の6第3項は、同条第1項に定めるタックス・ヘイブン課税の適用除外要件を規定し、事業基準(特定外国子会社等が株式若しくは債券の保有、工業所有権等若しくは著作権の提供又は船舶若しくは航空機の貸付けを主たる事業とするものでないこと)、実体基準(特定外国子会社等がその本店又は主たる事務所の所在する国又は地域においてその主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していること)、管理支配基準(特定外国子会社等がその本店又は主たる事務所の所在する国又は地域においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること)、所在地国基準(その事業を主として本店所在地国において行っていること)又は非関連者基準(その事業を主としてその特定外国子会社等の関連者以外の者との間で行っていること)をすべて充足している場合は、タックス・ヘイブン課税を行わないこととしている。

これは、特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その所在地国で事業活動を行うにつき十分な経済的合理性がある場合にまでタックス・ヘイブン課税を適用することは、我が国企業の正常な海外投資活動を阻害する結果を招くことになるので避けるべきであるとの趣旨で設けられたものと解される。

(8) 法人格否認の法理及び実質課税の法理の適用

X 会社の主張は、法人税法 11 条《実質所得者課税の原則》の適用をいうものである。しかし、本件において問題となっている欠損金額は、前述のとおり、T 社の全経済活動の成果を総括したものであるから、X 会社のいう実質課税とは、畢竟 T 社の法人格の否認というのと異ならない。

法人格否認の法理については、有力な学説（注 12）がこれを支持しているほか、最高裁昭和 44 年 2 月 27 日第一小法廷判決・民集 23 巻 2 号 511 頁においても、法人格が全くの形態に過ぎない場合又はそれが法律の適用を回避するために濫用される場合には、その法人格を否認することができる」とされている。

この法理の実定法上の根拠としては、民法 1 条 3 項《権利濫用の禁止》が挙げられ、その適用範囲については、それが正義・衡平の要請を満たすための例外的な判例法理であることが強調され、慎重に、かつ、限定的に解すべきものとされている。また、既成の解釈理論ないしテクニックで事案の妥当な解決が得られるときは、この法理の適用は否定され、また、会社・株主の側からこの法理を主張することは、その存在理由に反ずるとして、認められないのである（注 13）。

税務の場面においても、みずから会社形態を選択した者が、この法理を自己の利益に援用することは許されないと解される（注 14）。そして、タックス・ヘイブン対策税制は、前述のような適用除外の規定を設けることによって、むしろペーパーカンパニーなるが故に、措置法 66 条の 6 の規定を適用することが予定されているのであって、その特別法としての性格に鑑みれば、たやすく同税制の仕組みをないがしろにして、特定外国子会社の欠損金額を親会社の所得計算上控除することは許されないと解される。本件において、T 社が設立されたのは、おそらくパナマ船籍の取得を目的とし、パナマ船籍の取得により日本人船員の乗組み規制を免れようとしたものであると推測される。なお、判決文からは明らかでないが、T 社の法人格を前提とした税制上の恩典（容易に想定されるものとして、船舶の買換えによる特例措置など）を利用したことはなかったのであろうか。控訴審においては、これらの点が明らかにされるものと考えられる。

(9) 消費税課税処分に関する判断

判決は、法人税課税処分に関する判断をしたのみで、消費税課税処分に関する判断理由を格別示すことなく、これを取り消すべきものとした。理由不備の違法があると言わざるを得ない。

(注 1) 兼子一＝松浦馨＝新堂幸司＝竹下守夫・条解民事訴訟法 309 頁（新堂幸司執筆）（1986 年 5 月）参照。

このほか、新堂幸司・新民事訴訟法 382 頁（1998 年 4 月）、
高橋宏志・重点講義民事訴訟法（新版）345 頁（2000 年 3 月）参照。

(注 2) 前掲・条解民事訴訟法 313 頁参照。

(注 3) 小林秀之・新民事訴訟法がわかる 169 頁（1999 年 7 月）参照。

(注 4) 前掲・条解民事訴訟法 314 頁参照。

(注 5) 田尾桃二「主要事実と間接事実にかんする二、三の疑問」兼子博士還暦記念「裁判法の諸問題」中巻所収 269 頁以下（1969 年 12 月）。

石川義夫「主要事実と間接事実」新・実務民事訴訟講座 2 巻所収 3 頁（1981 年 8 月）。

(注 6) 例えば、井上治典＝伊藤真＝佐上善和・これからの民事訴訟法 109 頁以下（佐上善和執筆）（1984 年 4 月）。

小林秀之「弁論主義の現代的意義」講座民事訴訟 4 巻所収 91 頁（1985 年 3 月）。

(注 7) 例えば、青山善充「主要事実・間接事実の区別と主張責任」講座民事訴訟 4 巻所収 367 頁（1985 年 3 月）。

伊藤滋夫「要件事実と実体法」ジュリスト 869 号 14 頁（1986 年 10 月）。

伊藤滋夫「続・要件事実と実体法（上）（下）」ジュリスト 881 号 86 頁，882 号 56 頁（1987 年 4 月）。

松本博之・証明責任の分配 295 頁（1987 年 7 月）。

三井哲夫・要件事実の再構成（増補・新版）（1993 年 3 月）。

(注 8) 前掲・重点講義民事訴訟法（新版）386 頁参照。

(注 9) 税務訴訟における主要事実の範囲についての議論として、

村上博巳・証明責任の研究 353 頁（1975 年 8 月）。

高須要子「課税訴訟における主要事実」税務弘報 30 巻 13 号 147 頁（1982 年 11 月）。

- 平石雄一郎「課税訴訟における主要事実の範囲」税理 26 巻 5 号 2 頁(1983 年 5 月)。
- 石島弘「要件事実の主張・立証責任」裁判実務大系 20 巻 341 頁以下(1988 年 4 月)。
- (注 10) 篠原陽一「便宜置籍船と新国際海運秩序の相克」(1987 年 11 月), 同「便宜置籍船とその分析について」(1978 年 11 月)(いずれも, <http://plaza4.mbn.or.jp/>に掲載)参照。
- 平成 12 年度国土交通省・日本海運の状況 135 頁参照。
- (注 11) タックス・ヘイブン対策税制については, 水野忠恒編・国際課税の理論と課題 71 頁以下(藤井保憲執筆)(1999 年 4 月)参照。
- (注 12) 松田二郎・会社法概論 20 頁, 同「会社法人格の濫用」株式会社法研究 258 頁, 大隅健一郎「法人格否認の法理」会社法の諸問題(増補版)1 頁など。最高裁昭和 44 年判決以後のものとして, 奥山恒郎「いわゆる法人格否認の法理と実際」実務民事訴訟講座 5 巻 1573 頁(1969 年)。
- 森本滋「法人格否認の法理の新展開」新・実務民事訴訟講座 7 巻 349 頁(1982 年 4 月)。
- (注 13) 前掲・森本滋「法人格否認の法理の新展開」351 頁。
- (注 14) 最高裁昭和 43 年 11 月 13 日大法廷判決(民集 22 巻 12 号 2449 頁)における松田二郎判事の補足意見参照。

(平成 16 年 5 月 10 日)
著者：税理士 荻野 豊