

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

令和4年11月17日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和4年3月2日判決、本資料272号・順号13680)

判 決

控訴人	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	岡 伸浩
同	谷貝 彰紀
同	小林 一輝
同	清野 崇宏
同	田内 愛花
被控訴人	国
同代表者法務大臣	齋藤 健
処分行政庁	芝税務署長 中村 辰博
同指定代理人	別紙記載のとおり

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 芝税務署長が平成28年6月27日付けで控訴人に対してした平成22年4月1日から平成23年3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1億0744万6839円及び納付すべき税額3006万4900円を超える部分並びに上記法人税に係る過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 3 芝税務署長が平成28年6月27日付けで控訴人に対してした平成23年4月1日から平成24年3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3378万8568円及び納付すべき税額781万6000円を超える部分並びに上記法人税に係る過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 4 芝税務署長が平成28年6月27日付けで控訴人に対してした平成24年4月1日から平成25年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額1926万4346円及び納付すべき税額280万9100円を超える部分並びに上記法人税に係る過少申告加算

税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

- 5 芝税務署長が平成28年6月27日付けで控訴人に対してした平成25年4月1日から平成26年3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9515万3684円及び納付すべき税額2213万9100円を超える部分並びに上記法人税に係る過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 6 芝税務署長が平成28年6月27日付けで控訴人に対してした平成26年4月1日から平成27年3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9197万6936円及び納付すべき税額2041万9900円を超える部分並びに上記法人税に係る過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 7 芝税務署長が平成28年6月27日付けで控訴人に対してした平成24年4月1日から平成25年3月31日までの事業年度の復興特別法人税の更正処分のうち課税標準法人税額407万2000円及び納付すべき税額40万6000円を超える部分並びに上記復興特別法人税に係る過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 8 芝税務署長が平成28年6月27日付けで控訴人に対してした平成25年4月1日から平成26年3月31日までの事業年度の復興特別法人税の更正処分のうち課税標準法人税額2342万4000円及び納付すべき税額231万5400円を超える部分並びに上記復興特別法人税に係る過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要等

- 1 本件は、控訴人が、平成22年4月1日から平成23年3月31日までの事業年度（以下「平成23年3月期」といい、他の事業年度についても同様に表記する。）から平成27年3月期までの各事業年度（以下「本件各事業年度」という。）の法人税並びに平成24年4月1日から平成25年3月31日までの課税事業年度（以下「平成25年3月課税事業年度」といい、他の課税事業年度についても同様に表記する。）及び平成26年3月課税事業年度の各課税事業年度（以下「本件各課税事業年度」という。）の復興特別法人税について、発行済株式総数の10パーセント以上の割合の株式を保有し続けている中華人民共和国（以下「中国」という。）香港特別行政区（以下「香港」という。）に本店を有する外国法人であるB（以下「B」という。）には租税特別措置法（以下「措置法」という。）66条の6第1項（以下、同項に規定する税制を「外国子会社合算税制」という。）が適用されないことを前提として、それぞれ確定申告をしたところ、芝税務署長から、Bは、その平成21年6月1日から平成22年5月31日までの事業年度（以下「平成22年5月期」といい、他の事業年度についても同様に表記する。）から平成26年5月期までの各事業年度（以下「本件各事業年度（香港）」という。）を通じ、控訴人の特定外国子会社等（外国子会社合算税制の適用対象となる外国法人）に該当し、かつ、香港において、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っていたとはいえないことなどから、本件各事業年度における控訴人の所得の計算上、Bに外国子会社合算税制を適用し、Bに係る同項所定の課税対象金額相当額を益金の額に算入すべきであるとして、いずれも平成28年6月27日付けで、本件各事業年度の法人税の各更正処分（以下「本件各法人税更正処分」といい、各事業年度の法人税の更正処分をそれぞれ「平成23年3月期法人税更正処分」などという。）及び本件各課税事業年度の復興特別法人税の各更正処分（以下「本件各復興特別法人税更正処分」といい、各課税事業年度の復興特別法人税の更正処分をそれぞれ「平成25年3月期復興特別法人税更正処分」などという。）また、

本件各法人税更正処分と本件各復興特別法人税更正処分を併せて「本件各更正処分」という。)並びにこれらに伴う過少申告加算税の各賦課決定処分(以下「本件各賦課決定処分」といい、そのうちの本件各法人税更正処分に伴うものを「本件法人税各賦課決定処分」といい、本件各復興特別法人税更正処分に伴うものを「本件復興特別法人税各賦課決定処分」という。また、本件各賦課決定処分と本件各更正処分を併せて「本件各処分」という。)を受けたことから、Bに外国子会社合算税制を適用した本件各処分はその範囲においていずれも違法であると主張して、本件各処分の取消しを求める事案である。

原審が控訴人の請求をいずれも棄却したので、控訴人が控訴した。

2 関連法令の定め、前提事実、課税の根拠、争点及び争点に関する当事者の主張は、次のとおり補正し、後記3のとおり当審における控訴人の補充主張を追加するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要等」の1から5まで(4頁16行目から54頁5行目まで。原判決別紙2及び別表1-1から5-5まで(75頁から103頁まで)を含む。)記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決7頁21行目の「措置法施行令」から22行目の「掲げる者」までを「政令で定める者(措置法施行令39条の17第7項各号に掲げる者。平成22年政令第58号による改正前は同条1項)」に改める。
- (2) 原判決10頁6行目の「質問調査等」を「質問検査等」に改める。
- (3) 原判決15頁16行目の「100HKD」を「100万HKD」に改める。
- (4) 原判決19頁6行目の「本件各事業年度(B)」を「本件各事業年度(香港)」に改める。
- (5) 原判決20頁23行目の「本件各事業年度」を「上記の各事業年度」に改める。
- (6) 原判決28頁4行目の「董事として職務執行」を「董事としての職務執行」に改める。
- (7) 原判決33頁15行目の「Sが」を「S(以下「S」という。)が」に改める。
- (8) 原判決47頁20行目の「本件調査」を「本件臨場調査」に改める。

3 当審における控訴人の補充主張

- (1) 平成29年改正後の措置法は、航空機リース会社や製造子会社について、当該特定外国子会社等が実体のある事業を行っていて租税回避を行っているとは認められないにもかかわらず、改正前の適用除外基準を形式的に当てはめた場合に合算課税がされるとの不当な結論を回避するため、本店所在地国において実際の製造行為を行わなくても、製造における重要な業務(原材料の調達、生産管理、事業計画の策定等)を通じて製造に主体的に関与している場合には、所在地国基準を充足するものとしている。このことに照らすと、管理支配基準も、特定外国子会社等が本店所在地国において事業活動を行っている実体があると認められるか、機能的(管理支配的)な側面から独立した企業としての実体を備えているかという観点から判断すべきであり、この判断基準によれば、Bは管理支配基準を充足するというべきである。
- (2) 丁の質問応答調書(乙47)は明らかに虚偽の内容を多分に含み、偽造とも言い得るものであり、本件調査手続には重大な違法がある。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がなくこれを棄却すべきであると判断する。その理由は、次のとおり補正し、後記2のとおり当審における控訴人の補充主張に対する判断を追加するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」の1から3まで(54頁7行目から73頁12行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決54頁14行目の「4月1日」を「3月31日」に改める。
- (2) 原判決55頁4行目の「事業の管理」から10行目末尾までを次のとおり改める。

「当該特定外国子会社等が本店所在地国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か否かについては、重要な意思決定機関である株主総会及び取締役会の開催、役員としての職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所、並びにその他の事情を勘案の上、判断すべきである（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同29年10月24日第三小法廷判決・民集71巻8号1522頁参照。）」
- (3) 原判決56頁8行目から12行目までを次のとおり改める。

「ウ そこで、以下では、Bが、本店所在地国である香港において、その事業の管理、支配、運営を自ら行っているか否かについて、株主総会や董事会の開催、董事としての職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所、並びにその他の状況を勘案の上判断する。」
- (4) 原判決57頁2行目及び58頁7行目の「会社秘書役」の次にいずれも「(香港法人)」を加える。
- (5) 原判決59頁23行目の「乙は、」の次に「1、2件ではあったが、」を加える。
- (6) 原判決61頁13行目から14行目にかけての「S」から15行目の「という。）」までを「S」に改める。
- (7) 原判決63頁25行目から70頁23行目までを次のとおり改める。

「(3) 検討

ア 株主総会及び董事会の開催

香港会社法によれば、株主総会決議及び董事会決議は、任期満了前の監査役又は董事の解任決議を除き、書面決議によることができる（甲34の1、34の2）、Bの株主総会及び董事会は、本件各事業年度（香港）を通じていずれも書面決議により行われており（前記（2）ア（ア）、（ウ））、その株主総会決議及び董事会決議は、いずれも香港会社法上、有効にされているものの、その構成員が香港に参集することなく書面の持ち回りにより行われたものである。そして、Bの董事長兼総経理である丁又は戊は、毎年7月に内国法人のDの本社会議室において株主である内国法人の代表者に対してBの財務内容や業績等に関する情報などを報告していた一方、株主である内国法人の代表者であり、かつ、Bの董事でもあるD代表者丙やI代表者Jは、Bの株主総会は香港において開催されていないとの認識を有していたことが認められる（乙46、49、50）。また、Bの董事長兼総経理である丁及び戊は中国本土のM工場に常駐し、董事のうち香港に常駐していたのは乙のみであり、丙及びJほかの董事は香港において董事としての職務を執行することもなかった（前記（2）イ）。

これらの事情を踏まえると、本件各事業年度（香港）におけるBの重要な意思決定機関である株主総会及び董事会が香港において開催されていない上、株主総会及び董事会の実質的な議論や決議が香港において行われていたとも評価することはできない。

なお、Bの会社秘書役（香港法人）が、本件各事業年度（香港）における株主総会議事録及び董事会議事録の一部を保管している事実（前記（2）ア（ア）c、同（ウ）b）があっても、上記の判断を左右しない。

イ 丁及び戊の董事長兼総経理としての職務執行

Bは、Dが中国本土の東莞市に進出して焼結部品の生産拠点（M工場）を置き、香

港三商社がM工場で製造された焼結部品を香港等に所在する事務機器メーカー等のユーザーに販売するというスキームの下で設立された会社であり（前提事実（4））、実際にBの取り扱う焼結部品はM工場で製造された焼結部品に限定されていたこと（前提事実（5））や、M工場で製造する焼結部品は、ユーザーによって異なるニーズに合わせた完全受注生産型の製品であったことから、Bの董事長兼総経理である丁及び戊は、本件各事業年度（香港）を通じ、M工場の責任者（M工場の法人化の後にはOの董事兼総経理）を兼任してM工場に常駐し、M工場の経営管理全般を行いつつ、M工場の生産能力等を前提として、香港三商社を通じて引き合いのあったユーザーとの間で、受注に向けて見積りや試作品の作製等の業務を自ら行うとともに、受注後は、M工場における製造、納品、クレーム対応等を指揮監督するなどしていた（前記（2）イ（ア））。

また、丁及び戊は、Bの本店事務所において董事長兼総経理としての職務を執行することは基本的になかった（前記（2）イ（ア））。

そうすると、Bの董事長である丁及び戊は、本件各事業年度（香港）を通じて香港においてその職務を執行していたとはいえない。

ウ 乙の董事としての職務執行

（ア）上記アのとおり、Bの董事である乙は、香港に常駐していた。そして、控訴人は、乙が、丁との間で情報共有を図りながら、香港において継続的に市場調査を行い、Bの取り扱う焼結部品の新規ユーザーを開拓するなどしており、本件各事業年度（香港）を通じて香港においてBの董事としての職務を執行していた旨を主張する。

（イ）まず、乙による営業活動について見ると、乙は、Bの董事であると同時にCの董事兼総経理であり、Cの焼結部品部門の責任者であって（前提事実（3））、Cの焼結部品部門の粗利益の七、八割はBとの取引が占めていたから、乙自身がM工場で製造される焼結部品の新規ユーザーを開拓することがBの主たる役割であると認識していたとするように、乙によるCの焼結部品部門の営業活動とBの営業活動とは事実上重なるようにも見える（前記（2）イ（イ）a）。

しかし、そもそも、M工場で製造される焼結部品のユーザーに対する販売については、基本的に商社的立場にあるというべきCを含む香港三商社の営業活動に委ねられており、メーカー的立場にあるというべきBが香港三商社から独立して独自の営業を行うことは予定されていなかった（前提事実（4）、（5）エ（ア））。そして、乙の営業活動によって獲得された取引先は、Cの取引先であり、Bの直接の取引先となるものではなく、Cを介してBから焼結部品を購入することとなっていた（前記（2）イ（イ）a）。また、商社的立場にあるというべき香港三商社の一つであるCとメーカー的立場にあるというべきBとは、基本的には協力関係にあるものの、取引関係の立場にあるために利益相反関係が生ずる可能性があるところ、乙は、控訴人及びCから報酬を得る一方、控訴人の内規によりBから報酬を得ることは禁じられ、実際にその報酬を得ていなかった（前記（2）イ（イ）d）。これらの事情に加え、乙は基本的にBとC以外の商社との間の取引に関与することを控えていたこと（前記（2）イ（イ）e）、BのCに対する売上げは本件各事業年度（香港）においてB全体の売上げのうちおおむね26パーセントから42パーセント程度に

とどまること（前記（２）オ）を併せ考慮すれば、乙が継続的に行っていた新規ユーザーの開拓等の営業活動は、専らCの董事兼総経理としての職務執行として行われたというべきであって、Bの董事としての職務執行として行われたと評価することはできない。

なお、乙は、営業先のC以外の商社を通じてBの取り扱う焼結部品を購入したいとの要望に応じたこともあったが、わずか1、2件にとどまることからすれば（前記（２）イ（イ）a）、この点は上記判断を左右するものではない。

（ウ）次に、乙は、丁とB及びM工場の経営に関する協議を頻繁に行っていた（前記（２）イ（イ）b）。

しかし、こうした協議がBの董事としての職務執行であったとしても、その協議は中国本土のM工場で行われていたものであり、香港で行われていたものではない。さらに、このような協議は、Bの董事長が丁から戊に交替した平成24年11月以降は行われなくなったのであるから（同上）、乙と丁との個人的な信頼関係の下で事実上行われていたものにすぎないとも考えられる。そうすると、いずれにしても、このような協議が行われていたことが、乙のBの董事としての職務執行が香港において行われていたことを基礎付けるものとはいえない。

（エ）このほか、乙は、M工場責任者の採用活動を行ったり、M工場でプレス機を購入するに当たりBの株主である内国法人らから貸付けを受けられるように取り計らったり、H及びKからBに対する支払サイトを短縮することを取り付けたりしたことがあった（前記（２）イ（イ）c）。

しかし、これらの乙の活動が、本件各事業年度（香港）に、香港において、Bの董事の職務執行として行われたものか否かは判然としない。また、これらの散発的な活動があったからといって、本件事業年度に乙のBの董事としての職務執行が香港において行われていたことが基礎付けられるともいえない。

（オ）以上によれば、乙が本件各事業年度（香港）に香港においてBの董事としての職務を執行していたと評価することはできない。

控訴人の上記（ア）の主張を採用することはできない。

エ 丁、戊及び乙以外の董事の職務執行

Bの董事のうち、丁、戊及び乙以外の者は、本件各事業年度（香港）を通じ、董事会の書面決議に参加したことのほかに、Bの業務上の意思決定に関与しておらず、香港において、Bの董事としての職務を執行することはなかった（前記（２）イ（ウ）a）。

オ 会計帳簿の作成及び保管

確かに、本件各事業年度（香港）を通じ、Bの会計帳簿は、Bの会計担当の従業員でもあるUが個人で運営する香港法人であるSに委託料を支払って作成されており、また、同決算書類は、会計事務所により監査を受けて作成され、香港の倉庫会社により保管されていた（前記（２）ウ）。

しかし、Bの本店事務所及び従業員の状況は、後記カのとおりであり、最終的な会計帳簿及び決算書類は別として、Bの管理運営に必要な会計関係の元データは、M工場において、日々の業務に伴って作成され、日常の経営に利用されていたものと

認められる（乙47、48）。

カ 本店事務所及び従業員の状況

Bは、香港に所在するCの本店事務所内の机二つ分のスペースを賃借して本店事務所としていたが、同本店事務所に常勤する従業員はいなかった（前記（2）エ（ア）（イ））。

キ 以上によれば、本件各事業年度（香港）を通じ、①Bの株主総会及び董事会が香港において開催されていない上、それらの実質的な議論や決議が香港において行われていたと評価することはできず、②Bの董事としての職務が香港において執行されていたと評価することもできず、③Bの会計帳簿及び決算書類そのものは香港において作成及び保管されていたものの、Bの管理運営に必要となる元データは中国本土のM工場において作成され、経営に利用されており、④Bの本店事務所は、香港に所在するものの机二つ分のスペースを賃借したものであり、常勤する従業員はいなかったものであり、これらの事情を勘案すれば、Bが本件各事業年度（香港）に本店所在地国（地域）である香港においてその事業の管理、支配、運営を自ら行っていたと認めることはできない。」

（8）原判決72頁14行目、24行目から25行目にかけて及び73頁9行目の各「更正処分等」をそれぞれ「更正処分」に改める。

2 当審における控訴人の補充主張に対する判断

（1）控訴人は、「平成29年改正後の措置法は、航空機リース会社や製造子会社について、当該特定外国子会社等が実体のある事業を行っていて租税回避を行っていると認められないにもかかわらず、改正前の適用除外基準を形式的に当てはめた場合に合算課税がされるとの不当な結論を回避するため、本店所在地国において実際の製造行為を行わなくても、製造における重要な業務（原材料の調達、生産管理、事業計画の策定等）を通じて製造に主体的に関与している場合には、所在地国基準を充足するものとしている。このことに照らすと、管理支配基準も、特定外国子会社等が本店所在地国において事業活動を行っている実体があると認められるか、機能的（管理支配的）な側面から独立した企業としての実体を備えているかという観点から判断すべきであり、この判断基準によれば、Bは管理支配基準を充足するというべきである。」旨を主張する。

しかし、平成29年改正後の措置法に関する控訴人の指摘は、本件各事業年度後の法改正に関するものであり、これをひとまず措いたとしても、同改正は、外国子会社合算税制における適用除外要件のうち、管理支配基準とは別の適用除外要件である所在地国基準に関するものであるから（平成29年政令第114号による改正後の措置法施行令39条の14の3第20項3号。関連法令の定め（4）ア（イ）、（ウ）b。）、管理支配基準を満たすか否かを判断する際に考慮すべきものとはいえず、いずれにしても控訴人の上記主張は前提を欠く。

（2）控訴人は、「丁の質問応答調書（乙47）は明らかに虚偽の内容を多分に含み、偽造とも言い得るものであり、本件調査手続には重大な違法がある。」旨を主張する。

しかし、上記質問応答調書（平成27年5月15日付け）は、Bの設立経緯、商流・物流、香港三商社やM工場との取引、香港当局に対する納税、本店事務所や決算書類の管理、他の役員の職務執行状況等が具体的に記載され、丁作成とされる手書きの取引図の写し等が添付されたものであって、その末尾には、丁の署名押印等はないものの、関係者の「了解を得て

いない以上、署名押印をしたくありません。」として署名押印を拒否し、確認印の押印も拒否した旨の記載がされているものである。このような内容や体裁に照らし、上記質問応答調書は税務署職員が勝手に作成したものであるとか、税務署職員による丁に対する事情聴取が違法に行われたなどとは考え難い。確かに、丁は、平成28年11月25日に控訴人の代表者や従業員から事情聴取を受けた際、上記質問応答調書は税務署職員があらかじめ作成していた、事実とは異なるものである旨の説明をしているが（甲39）、上記控訴人の代表者からの事情聴取は、平成28年6月27日付けで本件各処分がされ、本件紛争が顕在化した後に行われたものであり、その説明も含めて、他の証拠に照らしてその供述の信用性を判断すれば足りるものである。上記質問応答調書が偽造等されたと疑うべき証拠もなく、本件調査手続の重大な違法があるとはいえない。

控訴人の上記主張は採用することができない。

(3) このほかにも控訴人は当審において種々の主張をするが、これを考慮しても当裁判所の判断は変わらない。

3 以上によれば、控訴人の請求をいずれも棄却した原判決は相当であり、本件控訴は理由がないからこれを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第2民事部
裁判長裁判官 渡部 勇次
裁判官 鈴木 尚久
裁判官 齋藤 大

(別紙)

八屋敦子、青木雄弥、松尾直哉、平山陽子、浅野三保子、赤岩剛広

以 上

