

論 説

来料加工取引に対するタックス・ヘイブン税制の適用について

-東京地裁平成 21 年 5 月 28 日判決を素材にして-

前税務大学校研究部教育官

松 井 めぐみ

◆SUMMARY◆

日本法人の香港子会社が中国・広東省の法人に対して原材料を無償支給して加工を委託する「来料加工取引」と呼ばれる取引について、香港子会社の行っている事業は卸売業と製造業のいずれに該当するか、また、その判定に伴い、香港子会社がいわゆるタックス・ヘイブン税制の適用除外要件を満たしているか否かについて、東京地裁は平成 21 年 5 月 28 日判決で本問題に関する初めての司法判断を示した。本件裁判の最大の争点であるタックス・ヘイブン税制の適用については、具体的には、香港子会社の事業が卸売業に該当すれば、同税制の適用除外要件の一つである非関連者基準が適用され、非関連者との取引が 50%を超える場合、その要件を満たして合算課税が行われないこととなる一方、製造業に該当すれば所在地国基準が適用され、製造業を主として本店所在地国以外の国等で行っている場合、その要件を満たさず合算課税が行われる。

本稿は、上記判決において示されたタックス・ヘイブン税制の適用に関する論点を整理し、考察を行ったものである。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

はじめに	140
I 概要	140
1 来料加工とは	140
2 事件の概要	141
(1) 事実関係	141
(2) 争点	142
(3) 裁判所の判断	142
II 検討	144
1 「主たる事業」の判定	144
(1) 本判決における判定基準	144
(2) 租税特別措置法通達 66 の 6-17 の事業の判定	146
(3) 本判決に対する批判とこれに対する検討	147
2 所在地国基準における「国又は地域」	148
(1) 本判決における「国又は地域」に関する判断	148
(2) タックス・ヘイブン税制における「国又は地域」	149
3 目的論的解釈について	149
おわりに	150

はじめに

中国では 1978 年から改革開放政策が進められ、各地に新設された経済特区は政府によりインフラが整備され、税金、輸出入などの面で多くの優遇措置が採られたことから多数の外国企業が進出し発展した。これに伴い経済特区の周辺地域においても外国企業の誘致が盛んになり^①、香港に隣接する広東省では 1990 年代以降、来料加工という形態での日本や台湾などの外国企業の進出が多くなっていった^②。

来料加工とは、委託加工の一形態であり、外国企業が設立した香港子会社がこれらの経済特区やその周辺地域の工場に製造を委託する取引であるが、日本企業が香港子会社を通じ、この取引を行う場合の外国子会社合算税制（以下、タックス・ヘイブン税制という。）の適用につき、同税制の適用除外要件に係る香港子会社の事業の判定をめぐる議論がなさ

れてきた。来料加工に対するタックス・ヘイブン税制の適用については、国税不服審判所の裁決が数件出されていたところである^③が、平成 21 年 5 月 28 日に初めて裁判所（東京地裁）の判断が下されたことから、この判決において示されたタックス・ヘイブン税制の適用に関する論点を整理し、考察していく。

I 概要

1 来料加工とは

中国における委託加工には来料加工、来様・来図取引、来装加工及び進料加工というものがあり、この内もっとも普及しているものは、来料加工である。来料加工とは、外国企業が中国企業に原材料を無償提供し、中国企業が加工した製品を全量引き取った上で、加工賃のみを支払う取引をいう^④。

来料加工は、中国の税関総書令の規定^⑤上は中国のどの地域と世界のどこでも取引可

能であるが、実際は、中国本土ではほぼ広東省の税関だけがこの方式に対応可能であり、税務処理については香港およびマカオの会計事務所だけが可能等の理由から、来料加工が行われているのは広東省と香港及びマカオとの間だけであり⁶⁾、特に香港に子会社を設立して行われる場合が多い。

広東省では、外国企業が中国企業と来料加工契約を結び、加工を委託した上で、別途、補充契約を結んで工場の運営権を中国企業から外国企業に委譲するという独特の来料加工（広東型来料加工）が行われており⁷⁾、本判決も広東型来料加工（以下、本稿で「来料加工」という場合は広東型来料加工を指す。）についてタックス・ヘイブン税制が適用されるか否かが争われたものである。

来料加工のメリットとしては以下のようなものが挙げられる⁸⁾。

- ① 中国の工場の運営権を掌握できる。
- ② 中国において、関税と増値税（付加価値税）が徴収されない。
- ③ 香港法人で決済するので香港ドルでの決済が可能
- ④ 香港法人の利得税が、利益の源泉が中国である来料加工を行う場合、2分の1となる。
- ⑤ 中国に法人を設立する必要がないので、中国では出資金が不要
- ⑥ 廉価で豊富な労働力がある。
- ⑦ 香港の物流インフラを十分に活用できる。

2 事件の概要

(1) 事実関係

原告 X 社は精密金型・成形製品の製造・販売及びレンズを中心とした光学設計、光学機器の製造販売等を業とする内国法人であり、香港に本店を有する子会社である A 社を通じ、以下の取引を行っていた。

平成 7 年 5 月 29 日に A 社は中国法人であ

る B 会社との間で、中国法人である C 会社を商務代理として、広東省に所在する D 工場における精密プラスチック用金型等の来料加工業務に係る契約を締結し、そのころから D 工場で製造された金型製品等の販売等を自己の名称で行っている。

その後、A 社は別の中国法人である E 社との間で、平成 15 年 3 月 31 日に A 社が E 社から D 工場、宿舍及び店舗を賃借する契約を締結し（B 会社から E 社に対して、工場建物の所有権等が移転したかどうかは不明である。）、さらに平成 16 年 7 月 8 日には A 社を請負人、E 社を委託者として、A 社が D 工場の経営を請け負うことなどを内容とした契約を締結した。

以下、平成 7 年、平成 15 年及び平成 16 年の契約に係る各契約書を、順に本件協議書、本件借用契約書及び本件経営契約書という。

なお、D 工場は東莞市工商行政管理局から営業許可を受けているが、法人格は有しない。

イ 本件協議書の内容

- ① A 社は、借用方式で加工生産に必要な設備を提供し、借用設備の所有権は A 社に帰属する。
- ② A 社は、無償ですべての原料・補助材料等を提供する。
- ③ A 社は、技術者を D 工場に派遣して設備の取付け及び技術指導を行う。
- ④ A 社は、D 工場に派遣した技術者の資金、出張旅費等を負担する。
- ⑤ B 会社は、相応の工場建物、電力及び労働力を提供し、協議書有効期間中、A 社のために加工生産を行い、A 社から加工費又は工場賃貸料等を受領する。

ロ 本件借用契約書の内容

- ① A 社は E 社に対し、毎月賃借料を支払う。
- ② A 社は中国及び当地の関連する法律・条例の規定並びに外国投資企業の中

国国内投資優遇策にのつとる以外は、条例の規定によって各種税金を納め、財政・税務部門の監督管理を受ける。

- ③ E社は工場長等をA社へ委託派遣し、D工場の関連業務の処理に協力する。ただし、工場長等の給与はA社が負担する。A社は工場長等を解雇する権利を有し、再度E社に委託派遣を要請することができる。

ハ 本件経営契約書の内容

- ① A社はE社のD工場の経営を請負う。
 ② A社は加工費をE社が指定した銀行口座に振り込む。
 ③ A社は請負期間中、国家の法律・規定が認める範囲内において、企業の生産経営管理につき権利を有し、全面的に責任を負い、すべての生産経営管理権を行使し、企業のすべての経営コストを負担する。

X社は平成15年3月期、平成16年3月期及び平成17年3月期の法人税について確定申告したところ、Y税務署長から、A社が租税特別措置法(平成17年法律第21号による改正前のもの。以下「旧措置法」という。)

66条の6第1項所定の特定外国子会社等に該当し、その主たる事業である製造業を主として中国で行っており同条3項各号の適用除外事由に該当しないため、同条1項に規定するいわゆるタックス・ヘイブン税制が適用されるとして、本件各更正処分等を受けた。これに対し、X社はA社の主たる事業は卸売業であり、同条3項1号(非関連者基準)の適用除外事由に該当する、また、仮にA社の主たる事業が製造業であるとしても香港は中国の一部であり同項2号(所在地国基準)の適用除外事由に該当する等の理由により、同条1項は適用されず、本件各更正処分等はいずれも違法であるとして、その取消しを求めた。

(2) 争点

- ① 非関連者基準の充足の有無(A社の主た

る事業は卸売業か製造業か)

- ② 所在地国基準の充足の有無
 ③ 目的論的解釈による適用除外の可否(当該国において実体のある特定外国子会社等が、経済的合理性のある活動を行っている場合にタックス・ヘイブン税制を適用することができるか否か)

(3) 裁判所の判断

イ 争点①について

旧措置法66条の6第3項の適用除外規定は、特定外国子会社等の所在地国における事業活動が正常なものとして経済的合理性を有する場合にまでタックス・ヘイブン税制の対象とすることは、我が国の民間企業の海外における正常かつ合理的な経済活動を阻害することになるので適当ではないと考えることから、課税要件を明確化して課税執行面における安定性を確保しつつ、正常かつ合理的な経済活動につき同税制の適用を除外する目的で、当該特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その行う主たる事業が十分な経済的合理性を有すると考えられる一定の場合に関して、具体的かつ明確な要件を定めて、例外的に、同税制(同条1項)の適用除外を認めたものである。

このような適用除外が認められるためには、事業基準、実体基準及び管理支配基準のほか、その行う主たる事業に応じて、非関連者基準又は所在地国基準を満たすことが必要とされている。所在地国基準で適用除外を判断する製造業、小売業、農業、林業、水産業などは、本店所在地国において資本投下を行い、その地の経済と密接に関連して事業活動を行っている場合には、その地に所在していることについて十分な経済的合理性の存在を推認し得ることから、その事業を主として本店所在地国において行っているかどうかで適用除外を判断するとし、卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業、航空運送業などは、その事業活動が必然的に国際的にならざるを

得ず、これらの事業を営む特定外国子会社等に対して地場経済との密着性を重視する所在地国基準を適用することには無理があり、それよりも、その事業の根本が関連者以外の者との取引から成っているか否かという基準によって事業が十分な経済的合理性を有するか否かを判断するのが適切であると考えられたことから、その事業を主として当該特定外国子会社等に係る関連者以外の者との間で行っているかどうかで適用除外を判断するとしたものである。

上記のとおり適用除外制度の趣旨及び「その行う主たる事業」、「その主たる事業を主として（中略）行っている場合」等とする根拠条文の事実状態に即した文言・内容等にかんがみると、非関連者基準又は所在地国基準のいずれが適用されるかを決するための特定外国子会社等の「主たる事業」の判定（製造業又は卸売業のいずれであるか等の判定）は、現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかという観点から、事業実態の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、当該事業の目的、内容、態様等の諸般の事情を社会通念に照らして総合的に考慮して個別具体的に行われるべきであり、関係当事者との間で作成されている契約書の記載内容のみから一般的・抽象的に行われるものではないと解するのが相当である。

A社の生産管理、労務管理、財務管理等の活動内容の実質・実体を具体的な事実関係に即して本件各契約書の全体を勘案しつつ具体的な事実関係に即した客観的な観察によって検討した結果、A社は中国にあるD工場において販売製品の製造を自ら行っていたと認められ、その主たる事業は製造業である。

ロ 争点②について

A社の本店所在地は、中国のうち、特別行政区である香港に所在しており、A社はその人員及び資本の大半をD工場における製造

業務に集中的に投下していると認められるから、その主たる事業である製造業を主として行っているのは、D工場の所在する東莞市、すなわち中国のうち香港以外の地域である。

また、旧措置法66条の6第1項において租税の負担が著しく低い「国又は地域」に本店又は主たる事務所が所在する外国関係会社に対してタックス・ヘイブン税制が設けられることとなった趣旨は、仮に、「国」単位のみで外国子会社合算税制を適用するとした場合、例えば、租税の負担の著しく低いタックス・ヘイブンとして著名な英国領バミューダ、同ケイマン諸島、同ヴァージン諸島など、一般的には必ずしも租税の負担が著しく低いとはいえない「国」のうちの租税の負担の著しく低い特定の「地域」に所在する外国関係会社の留保利益が合算課税の対象とならないこととなるため、「国又は地域」と規定することによって、ある「国」のうちの租税の負担が著しく低く定められた特定の「地域」に所在する外国関係会社についても、外国子会社合算税制の適用対象に含めることとした点にある。

このような趣旨から、所在地国基準を満たすためには、同条1項との関係で、特定外国子会社等の本店又は主たる事務所が租税の負担が著しく低い「地域」に所在する場合には、同条3項との関係でも、当然に、特定外国子会社等がその事業を主として本店又は主たる事務所の所在する「地域」において行っていると認められることを要する。

香港はタックス・ヘイブン税制の適用上、中国本土とは税制が異なり租税の負担が著しく低く定められた「地域」に該当し、A社はその主たる事業である製造業を主として香港以外の「地域」で行っているため、所在地国基準を満たさないといわざるを得ない。

ハ 争点③について

旧措置法66条の6第3項（適用除外）の立法趣旨にかんがみれば、実体基準及び管理支配基準を満たし、当該国において実体のあ

る特定外国子会社等が、経済的合理性のある活動を行っているにもかかわらず、適用除外要件のうち、特に「事業」によって基準が異なる形式を採用している非関連者基準及び所在地国基準を形式的に適用すると適用除外とならず、タックス・ヘイブン税制（旧措置法66条の6第1項）が適用され、我が国企業の国際競争力を弱めるといような事態が生じる場合には、同条1項は適用されないという目的論的解釈を採るべきであるという原告X社の主張について、裁判所は以下のように判示した。

租税法規は、多数の納税者間の税負担の公平を図る観点から、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は、原則として文理解釈によるべきであり、文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合にはじめて、規定の趣旨・目的に照らしてその意味内容を明らかにする目的論的解釈が行われるべきであって、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うべきではないとし、同条3項の適用除外要件の定めは明確であり、文理解釈によってその意味内容を明らかにすることが可能であるから、目的論的解釈をすることはできない。

II 検討

1 「主たる事業」の判定

争点①の主たる事業の判定に関して、最初に、裁判所が示した基準を検討し、次に、裁判における原告の主張（租税特別措置法通達と日本標準産業分類との関係）及び判決に対する批判について考察していく。

(1) 本判決における判定基準

本判決では、I 2(3)イのとおり、特定外国子会社等の「主たる事業」の判定は、「現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるか」という観点から、事業実態の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、当該事業の目的、内容、態様等

の諸般の事情を社会通念に照らして総合的に考慮して個別具体的に行われるべきであり、関係当事者との間で作成されている契約書の記載内容のみから一般的・抽象的に行われるものではないと解するのが相当である。」と判示（以下、この判示部分を「事業の判定に係る一般論」という。）し、X社の香港子会社であるA社と中国本土にあるD工場との関係を個々の具体的事実に基づいて詳細に検討している。

本判決は来料加工に対するタックス・ヘイブン税制の適用について、初めて裁判所の判断が示されたものであるから、上記のような同税制の適用除外要件の事業の判定に関する裁判所の考え方は重要な意味を持つものである。通常、課税要件事実の認定に当たっては、まず基本的には契約書の記載内容から検討していくものと考えられるが、本判決では、事業の具体的実態の検討に主眼が置かれ、関係当事者との契約書の記載内容は補足的に検討すべきものとしているようにみえる。そこで、なぜこのような判示内容となっているのかについて、判決において具体的に検討を行った点を整理し、明らかにする必要がある。

イ 製造業であるか卸売業であるかの判定基準

本判決においては、製造業は自ら製品を製造した上で販売する事業であり、卸売業は製品の販売を行うものの、自ら製品を製造するのではなく、他者が製造した製品（委託加工製品を含む。）を購入した上で販売する事業であるため、製造業であるか卸売業であるかの判定は販売する製品の製造を自ら行っているか否かで判断するとされた。この判断を行うためには、

現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかという観点から、

- (イ) 製品製造のための(A)生産設備（工場建物、製造設備等）の整備、(B)人員（監

督者、技術者、単純労働者等)の配置及び(C)原材料、補助材料等の調達等への特定外国子会社等の関与の状況を踏まえた上で、

- (ロ) (A)当該特定外国子会社等の設立の目的、(B)製品製造のための(a)人員の組織化、(b)事業計画の策定、(c)生産管理(品質管理、納期管理含む。)の策定・実施、(d)生産設備の投資計画の策定、(e)財務管理(損益管理、費用管理、原価管理、資産・資金管理等含む。)の実施及び(f)人事・労務管理の実施等への当該特定外国子会社等の関与の状況等

を総合的に考慮した上で、

- (ハ) 製品の製造・販売を行うために関係当事者との間で作成されている契約書の記載内容

も勘案する必要があるとされた。

そして、このような事業実態の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、社会通念に照らして個別具体的に判断すべきとされた。

ロ 本判決において実際に検討された事項は以下のとおりであり、上記イの各項目に従い、詳細に検討されている。

- ① A社の設立状況等(A社の事業計画・合弁契約・商業登記簿等・職務分掌)
- ② 本件各契約書の内容
- ③ A社の組織・資本投下・人材配置状況等
- ④ 工場の事業計画等の策定・管理(年度方針実施計画書・主要プロジェクト・合理化計画)
- ⑤ D工場における生産設備の所有・管理状況
- ⑥ A社の財務管理状況(D工場における損益計画、総費用発生計画及び原価管理・D工場に係る資金管理及びA社における会計帳簿上の処理等・A社における財務諸表上の処理)

⑦ 工場の人事・労務管理

⑧ A社の税務申告状況等

ハ 特定外国子会社等が行う事業が製造業か卸売業かを判断するには、上記イのとおり、生産設備の整備・人員配置等(イ(イ))という実際の製造活動及び生産管理・人事管理・財務管理等(イ(ロ))という経営管理に対する特定外国子会社等の関与の状況という事業の具体的実態を検討した上で、製品の製造・販売を行うために関係当事者との間で作成した契約書の記載内容(イ(ハ))を検討するとしている。ここからも事業の具体的実態の検討に主眼が置かれ、関係当事者との契約書の記載内容は補足的に検討すべきものとしているようにみえる。

この点について、本判決に対し、「D工場における製造行為の所得の帰属を問題にする以上、当該製造行為に関連する法律関係がどのようなになっているかの確定が最重要視されなければならない」という論文など⁹⁾、関係当事者との契約内容を重視し、事業の判定を行うべきであるとの見解も見受けられるところである。

本件協議書では、B会社は相応の工場建物、電力及び労働力を提供し、協議書有効期間中、A社のために加工生産を行うと規定されている一方、①A社は加工生産に必要な設備を提供し、その設備はA社に帰属する、②A社は無償ですべての原料・補助材料等を提供する、③A社は技術者をD工場に派遣し、技術指導を行い、派遣した技術者の資金、出張旅費等を負担すると規定されている。

また、B会社からE社に対して、工場建物の所有権等が移転したかどうかは不明であるが、本件経営契約書ではA社はE社のD工場の経営を請負う、請負期間中①A社はD工場の生産経営管理権を有し、②全面的に責任を負い、③すべての生産経営管理権を行使し、④D工場のすべての経営コストを負担すると規定されている。

D工場における製品の生産をA社がB会社

に委託する委託加工契約と A 社が E 社の D 工場の経営を請負う契約が締結されているが、契約書の他の項目を見ると上記のように D 工場における生産設備、原材料及び技術者を A 社が提供し、A 社が D 工場のすべての生産経営管理権を行使し、その生産経営に全面的に責任を負い、すべての経営コストを負担するようになっており、A 社が実質的に製品の製造を行っているのと変わらないものとなっている。そして、実際の製造活動及び経営管理への A 社の関与も含めて検討すると、A 社が D 工場において製品の製造を行っているとは判断されたものである。

そうすると、本判決は事業の具体的実態の検討に主眼を置き、契約書の記載内容は補足的に検討するものと示したのではなく、本件の契約は形式的には委託加工となっているが、個々の規定を確認すると特定外国子会社等が実質的に事業を行っているのと変わらないものであり、このような契約を形式どおりに判断することは、社会通念上、疑問が生じ、課税の公平性を害するものとなるため、事業の具体的実態の検討に重点をおいているものとする。

来料加工は I 1 で示したように取引形態や契約内容が特殊であり、契約の形式だけでは取引の内容が明確でないものが多いと思われる。このような特殊な取引については、契約内容を検討することは当然であるが、事実関係を観察しなければ、実際に行っている事業は判断できないことから、本件に限らず、このような来料加工を行っている法人の事業の判定について、本判決の「事業の判定に係る一般論」が示されたものとする。

(2) 租税特別措置法通達 66 の 6-17 の事業の判定

租税特別措置法通達（以下「措置法通達」という。）66 の 6-17 では、特定外国子会社等の営む事業が非関連者基準又は所在地国基準のどちらの対象となる事業となるかの判定

は、原則として日本標準産業分類（総務省）を基準とするとされている。

本判決の原告 X 社は、香港子会社 A 社は日本標準産業分類大分類 E 製造業の総説「製造業と他産業との関係」という項目において記載されている製造問屋に該当し⁽¹⁰⁾、卸売業を行っているものであると主張していることから、以下、措置法通達 66 の 6-17 と日本標準産業分類との関係を考察する。

イ 日本標準産業分類

『日本標準産業分類（平成 19 年 11 月改定）』の「日本標準産業分類の変遷と第 12 回改定の概要」では、日本標準産業分類は、統計調査の結果を産業別に表示する場合の統計基準として、事業所において社会的な分業として行われる財及びサービスの生産又は提供に係るすべての経済活動を分類するものであると記載されている。

ロ 日本標準産業分類における製造業⁽¹¹⁾

製造業とは、有機又は無機の物質に物理的、化学的变化を加えて新たな製品を製造し、これを卸売する事業所であり、主として、新たな製品の製造加工を行う事業所及び新たな製品を主として卸売する事業所をいうとされている。

ここでいう事業所とは、一般に工場、作業所などと呼ばれるものであり、主として管理事務を行う本社、本店などは、管理する全事業所を通じての主要な経済活動に基づき、その経済活動が分類されるべき分類項目の属する「管理、補助的経済活動を行う事業所」の該当項目に分類し、別の場所にある自己製品の販売事業所は卸売業、小売業に分類されるとされている。

ハ 措置法通達 66 の 6-17 と日本標準産業分類の関係

上記主張に加えて、原告 X 社が、日本標準産業分類は、同分類により事業所の産業を決定する場合は、事業所で行われている経済活動による旨規定するとともに、事業所には、

工場等のほかに事務所が含まれているところ、A社は本店所在地たる香港に事業所としてA'事務所のみを有しており、このA'事務所においては、卸売業を行う一方、D工場の経営主体はB公司であるから、A社の事業は卸売業というべきであると主張したのに対し、本判決は、日本標準産業分類は、統計調査の結果を産業別に表示する場合の統計基準として策定されたものであり、日本標準産業分類により事業所の産業を決定する場合は、事業所で行われている経済活動によるとされているのであって、そもそも、日本標準産業分類自体が、ある事業主が行っている事業の全体を判定するものとして策定されたものではないこと、旧措置法66条の6第3項においては、本店所在地国の事業所において行われている事業のみならず当該特定外国子会社等の事業活動全般を全体的に観察して主としてどのような事業を行っているかを判断すべきものと解されること等にかんがみると、措置法通達が、非関連者基準又は所在地国基準のいずれが適用されるかを決するための「主たる事業」の判定に当たり、原則として日本標準産業分類の分類を基準とすべき旨定めているのも、本店所在地国の事業所において行われている事業のみから「主たる事業」を判定する意に出たものではなく、当該特定外国子会社等の事業活動全般の「主たる事業」を判定する際に、事業の種別の分類を原則として日本標準産業分類の産業分類に依拠するものとした趣旨であることは明らかであるとされた。

上記イのとおり、日本標準産業分類は統計基準として産業を分類するためのものであるため、租税法（本件の場合にはタックス・ヘイブン税制）が想定する製造業や卸売業などの事業と日本標準産業分類が分類する各事業には相違がある場合があるものと考えられ、このことから措置法通達66の6-17では「原則として」日本標準産業分類を基準とすると規定しているものと思われる。

日本標準産業分類が、製造問屋を卸売業としているのは、自ら製造せずに下請けに製造させていることから、統計上、製造業に分類するのに適当でないとする日本標準産業分類における独特の観点である⁽¹²⁾。タックス・ヘイブン税制における卸売業とは、その制度の趣旨から商社のような国際的に商品の売買を行うものを想定していると思われるが、日本標準産業分類にいう製造問屋は、単に下請けを使って製造しているだけであり、国際的な事業ではないため、租税特別措置法（平成22年法律第6号による改正後のもの。以下「措置法」という。）66条の6第3項の卸売業に当たらない⁽¹³⁾と考える⁽¹⁴⁾。

本件に関しては、B公司是D工場においてA社のために加工生産を行い、A社は原材料を提供するという協議書の規定から、A社は日本標準産業分類の製造問屋に当たるともみる余地はあるが、本件協議書の他の規定や他の契約書の内容を確認すると実質的にはA社がD工場において製品の製造を行っていることと判断された事例である。

(3) 本判決に対する批判とこれに対する検討

本判決が行った事業の判定について「本件判決は、主として、A社がD工場の製造行為を実質的かつ主体的に管理・統括していたという経済的な実態とA社が自らD工場に製造行為を行っている旨表明していたという事実行為を重視し、D工場での製造行為の帰属の判定を行っている。その意味で、本件判決は、経済的帰属説を採ったと評さざるを得ず、法人税法11条の解釈論として法律的帰属説を支持する判例及び学説の趨勢に反するとの指摘を免れない。」⁽¹⁵⁾とする論文がある。本判決が法人税法11条⁽¹⁶⁾にいう実質所得者課税の原則の通説的解釈である法律的帰属説ではなく、経済的帰属説にたち判示されたものであるとして、本判決に対し、批判的な立場をとっていると思われる。

このような考えは、タックス・ヘイブン税

制を実質所得者課税の原則の延長としてとらえていることから生じるものと思われるが、タックス・ヘイブン税制は特定外国子会社等の課税対象金額相当額⁽¹⁷⁾をわが国の親法人等の擬制収益ないし擬制配当として課税する制度であり⁽¹⁸⁾⁽¹⁹⁾、課税物件（所得）の帰属についての原則である実質所得者課税の原則とは異なる制度である。本判決は D 工場で発生する所得が A 社に帰属するのか B 公司等に帰属するのかを判断しているのではなく、A 社は D 工場において製造行為を行っているといえるかどうかを判断しているため、法人税法 11 条の解釈の問題は生じないと考える。

また、「本件判決の事実認定は、課税庁の主張をそのまま取り入れて、当該事業の裸の実質・実体から A 社の主たる事業を製造業と認定をしている。……裸の実質・実体に基づいて判断する認定手法は、経済的観察法⁽²⁰⁾と呼ばれている。」⁽²¹⁾とする論文がある。本判決が課税要件事実の認定に関して、契約等の私法上の取引により行われる場合は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきであるという法的観察法（通説）ではなく、法律関係から離れて裸の事実や経済的成果に即して認定を行う経済的観察法もしくは経済的実質主義にたち行われたとして批判的な立場をとっていると思われる。

上記のように課税要件事実の認定は、私法上の法律関係に即して行われるべきであり、契約が締結されている場合には、基本的にはその契約内容に即して認定すべきであるが、A 社が締結した各契約をみると、いったん B 会社と D 工場における来料加工業務について契約した後に、別の中国法人である E 社とも D 工場の建物等の賃借契約や同工場での経営の請負契約をしており、矛盾した内容の契約関係となっていることから、A 社が意図した法律関係がいかなるものであるかについて単に各契約書のみでは判然としない契約関係となっているといわざるを得ない。そして、

本件は、(1)ハで検討したように、加工業務について契約の形式では A 社が製品の製造を B 会社に委託しているようにみえるが、個々の契約書の記載内容を総合すれば A 社が D 工場において製品の製造を行っていると認められるものである。このような場合には具体的な事実関係に即した客観的な観察により、事業に関する諸般の事情を総合的に考慮した上で検討しなければ A 社の事業を判定することができないため、A 社の事業の実質・実体を観察した上で、事実認定がなされたものと思われる。

本判決は、経済的観察法もしくは経済的実質主義にたち契約内容を軽視し事業の裸の実質・実体からのみ認定したのではなく、契約書の委託加工という規定が当事者において意図した真実の法律関係と一致していないため、契約書の他の規定や事業の実質を観察し、事実認定を行ったものであると考える。

2 所在地国基準における「国又は地域」

(1) 本判決における「国又は地域」に関する判断

本判決において原告 X 社は、A 社の本店が所在する香港と製造行為を行っている D 工場の所在する東莞市も①来料加工が定着している一体的な「地域」であること、②いずれの場所も同じ中国という「国」の一部であることから、所在地国基準を満たすと主張している。

これに対し判決は、タックス・ヘイブン税制における「国又は地域」について、2(3)ロのとおり示した上で、香港は、1997年（平成9年）7月1日に英中共同声明に基づき、英国から中国に返還されたものの、香港特別行政区基本法により、「香港特別行政区」とされ、従前の政治・経済制度等は返還後50年間は維持するいわゆる「一国二制度」の原則が適用されており、税制上も、中国への返還後も独自の課税体制が維持継続され、中国本土か

らの課税は実施されておらず、中国本土においては企業所得税の基本税率は 33%であるのに対し、香港においては、法人の事業所得税は、法人が香港で所得の源泉となる営業活動を行っている場合に課税の対象となり、基本税率は 17.5%であるなど、中国本土とは異なる独自の租税制度を有している、また、1998年に調印された「中国・香港二重課税防止取扱規定」7条1項(f)においては、それぞれの「権限ある当局」は、中国においては、国家税務総局であり、香港においては、香港特別行政区政府税務局局長である旨規定されており、課税権を行使する当局もそれぞれ異なっていることから、香港は、タックス・ヘイブン税制の適用上、中国本土とは税制が異なり租税の負担が著しく低く定められた「地域」に該当するというべきであるとし、所在地国基準を満たさないとした。

(2) タックス・ヘイブン税制における「国又は地域」

タックス・ヘイブン税制における「国又は地域」に関する法令の規定は以下のとおりである。

・措置法 66 の 6 第 1 項

「次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に該当するもの」がタックス・ヘイブン税制の対象となる。

・租税特別措置法施行令（平成 22 年政令第 58 号による改正後のもの。以下「措置法施行令」という。）39 条の 14 第 1 項

外国関係会社とは、「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」又は「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百分の二十（平成 22

年度改正前は百分の二十五）以下である」ものをいう。

以上のことから「国又は地域」とは、本店又は主たる事務所が所在する場所であり、当該場所において我が国の法人税に相当する税が存在しない又は我が国の法人税に相当する税の税率が 20%（平成 22 年度改正前は 25%）以下であるものをいうと考えられる。中国と香港との関係については、本判決で示されたとおり、1990年に香港特別行政区基本法が制定され、そこでは外交と防衛については中国中央人民政府の専権事項⁽²²⁾であるが、行政権・立法権・司法権は香港特別行政区が独自に有する⁽²³⁾とされ、財政についても独立性が保持されており、中国本土とは異なる税制となっている。このことから、香港は中国とは同一国ではあるが、中国本土とは異なる法人の所得に対する法律が制定・施行されており、タックス・ヘイブン税制における一つの地域であるということができ、判示は妥当であると思われる。

3 目的論的解釈について

租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈であり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない⁽²⁴⁾のであり、本判決においても、このような前提のもと、旧措置法 66 条の 6 第 3 項の適用除外要件の定めは明確であり、文理解釈によってその意味内容を明らかにすることが可能であるから、目的論的解釈をすることはできないとされている。

原告 X 社の主張のように、経済的合理性がある活動を行っている場合には、非関連者基準及び所在地国基準に該当しなくとも適用除外とすべきであるとする、条文の規定を当てはめると適用除外とならない場合は、特定外国子会社等が経済的合理性のある活動を行っているかどうかという観点から再度適用除

外となるかどうかを判断することとなる。このようなことは法的安定性を損ない、かえって納税者の予測可能性を害するものと思われる。そのため、判決のいうように条文の定めが明確である本件のような場合は、目的論的解釈をするのではなく、文理解釈により判断されるべきであると考ええる。

おわりに

本稿で取り上げた平成21年5月28日判決は、来料加工に対するタックス・ヘイブン税制の適用の可否について判示した最初の判決であり、本件についてタックス・ヘイブン税制の適用を認めたものである。

来料加工で結ばれる契約は、I 1で示したようなメリットを利用するために通常の委託加工契約と異なる特殊なものとなっている。課税物件の事実の認定を行う場合には、まず契約書の記載内容を確認するのであるが、来料加工のような特殊な取引は本件のように契約の形式だけでは取引の内容が不明確であり、具体的な事実関係を確認しなければ事業区分を判定できないため、裁判所は本判決の「事業の認定に係る一般論」を示したものと考ええる。

また、来料加工だけでなく、タックス・ヘイブンに法人を設立するような場合は、実体のないペーパーカンパニーを設立するなど、特殊な取引形態が多く、契約は形式からは事業の実態が明確でない場合が多いため、本判決の「事業の認定に係る一般論」は広くタックス・ヘイブン税制の適用に係る事業の判定の基準になるとと思われる。

所在地国基準については、タックス・ヘイブン税制における「国又は地域」とは、法人の所得に対する税が存在しない、又は法人の所得に対する同一の法律が制定・施行されている国又は地域をいうものと考えられるため、本判決が示したように、香港は、中国本土とは税制が異なり租税の負担が著しく低く定め

られた「地域」に該当するため、所在地国基準を満たさないと考える。

来料加工といっても実態は様々なものがあるため、今回の判示内容がそのまま他の来料加工を行っている場合に当てはまるものではなく、個々の契約内容や事実関係を確認しなければならないが、本判決の「事業の判定に係る一般論」や所在地国基準における「国又は地域」の解釈はタックス・ヘイブン税制の適用除外の認定に関して、その基本となる一般的基準として相当であると考えられ、今後の実務に参考になる判例であると思われる。

-
- (1) 財団法人自治体国際化協会（北京事務所）CLAIR REPORT 第248号『中国の企業誘致政策』1頁～12頁（2003）。
 - (2) 関満博『世界の工場／中国華南と日本企業』82頁～85頁（新評論、2002）
広東省における外資企業投資は1979年から99年までの累計で21.7万件、1979年の広東省の輸出額は17.02億ドル（来料加工は1800万ドル）、1999年は777.5億ドル（来料加工は236.03億ドル）となっている。
 - (3) 本件訴訟に係る平成19年10月16日裁決（裁決事例集74巻226頁）、タックス・ヘイブン税制の適用除外を認めた平成20年2月20日裁決（裁決事例集75巻415頁）などがある。
 - (4) ジェトロ香港センター編『中国華南・香港進出マニュアル』17頁（ジェトロ、2003）。
 - (5) 中国・税関総署令第113号「中国税関の加工貿易貨物に対する監督管理方法」第1章第3条定義規定「来料加工とは、輸入原材料が国外の企業により提供され、企業は輸入代金を支払う必要がなく、国外企業の要求により加工あるいは組立を行い、加工賃のみを収受し、製造品を国外企業へ引き渡す経営活動を指す」
 - (6) ジェトロ香港センター編・前掲注(4)4頁。
 - (7) ジェトロ香港センター編・前掲注(4)19頁。
 - (8) ジェトロ香港センター編・前掲注(4)2～6頁。
 - (9) 井上康一「来料加工とタックス・ヘイブン税制の適用除外—東京地裁平成21年5月28日判決について」国際税務29巻8号60頁、（2009）。また、「来料加工という私法上の契約が有効に締結されていることは否定されないのであるから、国

の内外を問わず、契約に依拠せずに課税要件事実を認定することは一般に許容されていない認定方法である」とする論文（山田二郎「タックス・ヘイブン対策税制と来料加工取引—東京地裁平成21年5月28日判決を素材として—」税務事例41巻10号43頁（2009）。）がある。

タックス・ヘイブン税制と来料加工について、「来料加工は中国においては確立した契約形態であって、中国政府の許認可制度も来料加工に合わせて構成されており、しかも、製造（加工）行為が中国側経営企業及び加工企業によってなされているという考えに基づいて構成されている。加工工場における製造行為を、来料加工契約を締結して加工工場の運営に関与している香港法人が行っているとみるのは、許容された実質主義の範囲を超えるものと考えられる。」という論文（宮武敏夫「タックス・ヘイブン対策税制と来料加工」国際税務25巻12号30頁（2005））がある。

- (10) 自らは製造を行わないで、自己の所有に属する原材料を下請工場などに支給して製品をつくらせ、これを自己の名称で販売する製造問屋は製造業とせず、卸売業、小売業に分類されるとされている。（総務省『日本標準産業分類（平成19年11月改定）』大分類E 製造業総説 製造業と他産業との関係）。
- (11) 総務省『日本標準産業分類（平成19年11月改定）』大分類E 製造業総説（平成19年11月改定前においても同様の記載となっている。）。
- (12) 今村隆「タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件における事業区分の意義—来料加工の事案を素材として—」Lexis 企業法務13号23頁（2007）。
- (13) 今村隆・前掲注(12)24頁。
- (14) 中小企業の貸倒繰入率について措置法通達57の10-5では「自己の計算において原材料等を購入し、これをあらかじめ指示した条件に従って下請加工させて完成品として販売するいわゆる製造問屋の事業は、措置法令第33条の9第4項の製造業に該当する」とされており、通達解説では、「製造業かどうかは、自ら加工行為を行っているかどうかだけではなく、その原材料の購入、最終製品の完成、販売等の一連の過程を専ら自己の計算において行っているかどうかという観点から判断する必要がある。このような観点から、本通達においては、いわゆる製造問屋の行為を製

造業として取り扱うこととされている。」（小山真輝編著『法人税関係措置法通達逐条解説（平成19年12月1日現在）版』395頁（財経詳報社・2008））としている。

- (15) 井上康一・前掲注(9)60頁。
- (16) 法人税法11条（実質所得者課税の原則）「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」
- (17) 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等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た基準により計算した適用対象金額に株主である内国法人の持株比率を乗じて得られた金額（租税特別措置法66条の6第1項、租税特別措置法施行令39条の16）。
- (18) 金子宏『租税法〔第15版〕』460、461頁（弘文堂、2010）。
- (19) 措置法66条の6第1項が日星租税条約7条1項に違反するかが争われた事件において、最高裁は「措置法66条の6第1項は、外国子会社の留保所得のうち一定額を内国法人である親会社の収益の額とみなして所得金額の計算上益金の額に算入するものである」と判示した（最判平21・10・29民集68巻8号1881頁）。
- (20) 旧ドイツ調整法1条2項は、「税法の解釈にあたっては、国民思想、租税法の目的、経済的意義ならびに諸事情の変転を考慮しなければならない。」と規定されていた。同法は、1977年に新しい租税基本法が制定されたのに伴い廃止され、この条項は新しい租税基本法には引き継がれていないが、この条項は税法の解釈のあり方を考えるについて参考にするべき立法例として、現在でも議論の対象とされている。この条項の中の税法の解釈にあたってその経済的意義を考慮するという考え方は、一般に「経済的観察法」（あるいは実質主義あるいは実質課税の原則）と呼ばれているが、ドイツでも、1970年代の中頃以降、税法をその文言から離れて緩やかに解釈することに対して批判が強くなり、今日の判例・通説では、予測可能性・法的安定性を重視する立場から、税法は原則として文言に従い厳格に解釈されなければならないという考え方が採られている。（山

田二郎『税法講義－税法と納税者の権利義務－
〔第2版〕』35頁（信山社、2001）。

(21) 山田二郎・前掲注(9)41頁。

(22) 香港特別行政区基本法13条、14条

(23) 香港特別行政区基本法16条、17条、19条

(24) 金子宏・前掲注(18)106頁。