

名古屋地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求事件  
国側当事者・国(昭和税務署長)  
平成23年9月29日棄却・控訴

判 決

原告	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
原告	B株式会社
同代表者代表取締役	乙
上記兩名訴訟代理人弁護士	宮武 敏夫 藤田 美穂 金澤 優
被告	国
同代表者法務大臣	平岡 秀夫
処分行政庁	昭和税務署長 柴田 仁史
同指定代理人	田原 秀範 坂上 公利 浅野 真哉 林 亮二 小林 昭彦 古田 文

主 文

- 1 原告らの請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 処分行政庁が平成18年1月27日付けで原告[ ]に対してした同原告の平成14年4月1日から平成15年3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[ ]円として計算した納付すべき税額を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 2 処分行政庁が平成20年7月28日付けで原告[ ]に対してした同原告の平成15年4月1日から平成16年3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[ ]円として計算した納付すべき税額を超える部分及び同事業年度の法人税に係る平成18年1月27日付けの過少申告加算税賦課決定処分(ただし、平成20年2月27日付けの過少申告加算税変更決定により減額された後の部分)を取り消す。

- 3 処分行政庁が平成18年1月27日付けで原告[ ]に対してした同原告の平成14年1月1日から同年12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[ ]円として計算した納付すべき税額を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 4 処分行政庁が平成18年1月27日付けで原告[ ]に対してした同原告の平成15年1月1日から同年12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[ ]円として計算した納付すべき税額を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 5 処分行政庁が平成18年1月27日付けで原告[ ]に対してした同原告の平成16年1月1日から同年12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[ ]円として計算した納付すべき税額を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

## 第2 事案の概要

- 1 本件は、事務用機器、裁縫用ミシンその他の製造販売等を業とする法人である原告[ ](以下「[ ]」という。)及び裁縫用ミシンその他の輸出入販売等を業とする原告[ ](以下「[ ]」という。)が、原告[ ]につき、平成14年4月1日から平成15年3月31日まで(以下「平成15年3月期」という。)及び同年4月1日から平成16年3月31日まで(以下「平成16年3月期」という。)、原告[ ]につき、平成14年1月1日から同年12月31日まで(以下「平成14年12月期」という。)、平成15年1月1日から同年12月31日まで(以下「平成15年12月期」という。)及び平成16年1月1日から同年12月31日まで(以下「平成16年12月期」という。)の各事業年度(以下「本件各事業年度」という。)の法人税について、それぞれ確定申告をしたところ、処分行政庁から、原告らの子会社で中華人民共和国(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[ ](以下「[ ]社」と略称する。)が租税特別措置法(平成16年法律第14号による改正前のもの。以下「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項所定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・ヘイブン対策税制が適用され、[ ]社に係る同項所定の課税対象留保金額に相当する金額を原告らの所得の金額の計算上益金の額に算入すべきであるなどとして、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けたことから、[ ]社の主たる事業は卸売業であり同条3項1号の適用除外事由に該当し、仮にそ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号の適用除外事由に該当するなど主張して、これらの各更正処分及び各過少申告加算税賦課決定処分の全部又は一部の取消しを求めている事案である。

なお、本判決中、中国語の表記については、原文が簡体字等であっても、日本語における同意の文字で表記することとする。

## 2 関係法令の定め

### (1) 内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入について

ア 措置法66条の6第1項は、次の(ア)又は(イ)に当たる内国法人に係る外国関係会社(外国法人で、その発行済株式の総数又は出資金額[その有する自己の株式等を除く。]のうち

に内国法人等が有する直接及び間接保有の株式等の総数又は合計額の占める割合等が100分の50を超えるものをいう。同条2項1号)のうち、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域(以下「本店所在地国」という。)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を「特定外国子会社等」と定めた上で、特定外国子会社等が、昭和53年4月1日以後に開始する各事業年度において、その未処分所得の金額(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政令で定める基準により計算した金額を基礎として政令で定めるところにより当該各事業年度開始の日前5年以内に開始した各事業年度において生じた欠損の金額に係る調整を加えた金額をいう。同項2号)から留保したものとして、政令で定めるところにより、当該未処分所得の金額につき当該未処分所得の金額に係る税額等の額に関する調整を加えた金額(以下「適用対象留保金額」という。)を有する場合には、その適用対象留保金額のうちその内国法人の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額(以下「課税対象留保金額」という。)に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして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の所得の金額の計算上、益金の額に算入する旨規定している(以下、当該規定に基づく税制を「タックス・ヘイブン対策税制」という。)

(ア) その有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等の当該外国関係会社の発行済株式の総数又は出資金額(請求権のない株式等及び当該外国関係会社が有する自己の株式等を除く。以下「発行済株式等」という。)のうち占める割合が100分の5以上である内国法人(同条1項1号)

(イ) その有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等の当該外国関係会社の発行済株式等のうち占める割合が100分の5以上である一と同族株主グループに属する内国法人(同項2号)

イ 上記アの規定を受けて、租税特別措置法施行令(平成17年政令第103号による改正前のもの。以下「措置法施行令」という。)39条の14第1項は、措置法66条の6第1項に規定する政令で定める外国関係会社は、①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外国関係会社(措置法施行令39条の14第1項1号)及び②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100分の25以下である外国関係会社(同項2号)とする旨規定し、さらに、同条2項は、外国関係会社が同条1項2号の外国関係会社に該当するかどうかの判定について、次のとおり規定している。

(ア) 同条1項2号の「所得の金額」は、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につき、その本店所在地国の外国法人税(法人税法69条1項に規定する外国法人税をいう。)に関する法令(以下「本店所在地国の法令」という。)の規定により計算した所得の金額に、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等を加算し、還付を受ける外国法人税の額で益金の額に算入している金額を控除した残額とする(措置法施行令39条の14第2項1号)。

(イ) 同条1項2号の「租税の額」は、次に掲げる金額の合計額とする。

a 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につき、その本店所在地国又は本店所在地国以外の国又は地域において課される外国法人税の額（同条2項2号イ）

b 当該外国関係会社が当該各事業年度においてその本店所在地国において軽減され、又は免除された外国法人税の額で、当該外国関係会社に係る内国法人が法人税法69条8項又は81条の15第8項の規定の適用を受ける場合に措置法施行令1条の2第1項2号に規定する租税条約の規定により当該外国関係会社が納付したものとみなされるもの（同条2項2号ロ）

## (2) 適用除外

措置法66条の6第3項は、特定外国子会社等が、次のアないしエに掲げる要件（以下「適用除外要件」という。）の全て（ただし、エについては、(ア)又は(イ)のいずれかの要件）を満たしている場合には、特定外国子会社等のその該当する事業年度に係る適用対象留保金額については、同条1項の規定は適用しない旨規定している。

ア 当該特定外国子会社等の行う主たる事業が、株式等若しくは債券の保有、工業所有権等若しくは著作権等の提供又は船舶若しくは航空機の貸付けではないこと（以下「事業基準」という。同項柱書）。

イ 当該特定外国子会社等の本店所在地国において、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すること（以下「実体基準」という。同項柱書）。

ウ 当該特定外国子会社等の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こと（以下「管理支配基準」という。同項柱書）。

エ 各事業年度において当該特定外国子会社等の行う主たる事業が次の各号に掲げる事業のいずれに該当するかに応じ当該各号に掲げる場合に該当すること。

(ア) 卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業又は航空運送業に該当する場合には、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（当該特定外国子会社等に係る措置法40条の4第1項各号に掲げる居住者、措置法66条の6第1項各号に掲げる内国法人等及び措置法施行令39条の17第1項各号に掲げる者）以外の者との間で行っている場合として政令（同条2項）で定める場合（主たる事業が卸売業に該当するときについては、当該各事業年度の棚卸資産の販売に係る収入金額〔当該各事業年度において棚卸資産の売買の代理又は媒介に関し受け取る手数料がある場合には、その手数料を受け取る基因となった売買の取引金額を含む。以下「販売取扱金額」という。〕の合計額のうちに関連者以外の者との間の取引に係る販売取扱金額の合計額の占める割合が100分の50を超える場合又は当該各事業年度において取得した棚卸資産の取得価額の合計額のうちに関連者以外の者との間の取引に係る仕入取扱金額の合計額の占める割合が100分の50を超える場合と定められている。同項1号）に該当すること（以下「非関連者基準」という。措置法66条の6第3項1号）。

(イ) 上記(ア)に掲げる事業以外の事業に該当する場合には、その事業を主として本店所在地国において行っている場合として政令（措置法施行令39条の17第5項）で定める場合（主たる事業が上記(ア)に掲げる事業、不動産業及び物品賃貸業以外の事業に該当するときについては、主として本店所在地国において行っている場合と定められている。同項3号）に該当すること（以下「所在地国基準」という。措置法66条の6第3項2号）。

(3) 日本国政府と香港政府との間の協定

投資の促進及び保護に関する日本国政府と香港政府との間の協定（以下「香港投資協定」という。）の3条は、いずれの一方の締約政府の投資家も、他方の締約政府の地域内において、投資財産、収益及び投資に関連する事業活動に関し、当該他方の締約政府又は両締約政府以外の政府の投資家に与えられる待遇よりも不利でない待遇を与えられると規定している。

3 前提事実（証拠を掲げていない事実は、争いのない事実である。なお、以下において、証拠は特記しない限り、枝番を含むものである。）

(1) 当事者等

ア 原告[ ]は、事務用機器、裁縫用ミシンその他の製造販売等を業とする内国法人（株式会社）であり、原告[ ]は、裁縫用ミシンその他の輸出入販売等を業とする内国法人（株式会社）である。原告[ ]は、原告[ ]が全ての発行済株式を有する100%子会社である。

イ [ ]社は、1994年（平成6年）1月25日、原告らの出資により設立された外国法人であり、本件各事業年度において、香港に本店を有していた。

また、本件各事業年度において、[ ]社の発行済株式のうち、[ ]%を原告[ ]が保有し、残りの[ ]%を原告[ ]が保有しており、[ ]社は、内国法人が50%超を出資する措置法66条の6第2項1号に規定する外国関係会社に該当し、原告[ ]及び原告[ ]は、[ ]社の発行済株式の5%以上を保有する同条1項1号に規定する内国法人に該当していた。

そして、本件各事業年度において[ ]社に対して課されていた租税の額の当該所得の金額に対する割合は、いずれも25%以下であったため、[ ]社は、措置法施行令39条の14第1項2号の要件を満たす特定外国子会社等に該当していた。

ウ [ ]は、[ ]（村民が設立した自治組織）の出資により1988年（昭和63年）に設立された郷鎮企業（郷村の農民の集団所有に係る企業）である集体企業（集団所有制企業）であり、当初、[ ]を称し、後に行政区域の変更により[ ]となり、1998年（平成10年）12月20日、組織を有限責任公司に変更し、[ ]と社名を変更し、さらに、2004年（平成16年）12月21日、[ ]となった（以下、時期を問わず「[ ]」という。甲61、弁論の全趣旨）。

エ [ ]（以下「[ ]」という。）は、単独で涉外契約を締結することができる輸出入経営権を有する対外加工組立服务公司であり、輸出入経営権を有しない郷鎮企業等のために商務単位（代理）を行っていた企業である（甲61、弁論の全趣旨）。

(2) 原告らの来料加工取引について

ア 原告[ ]は、平成5年ころから、急激な円高を受けて国際競争の激しい情報通信機器市場において部品調達に係る競争力を高める必要から、それまで日本国内で調達していた部品を国外で調達し、また、当時世界的に部品製造地域として台頭しつつあった中国華南地方の安価な労働力を生かして安く調達することを企図して、1994年（平成6年）1月25日、香港に[ ]社を設立した。さらに、他社の調査等をした結果、中国に独資企業

や合弁企業等の法人を設立して生産するより申請や認可が簡易であり、中国での生産の経験がなくても参入しやすく、現地で一般的に行われていたいわゆる来料加工の形態に利点が認められたため、これを採用することとした（甲28、67、弁論の全趣旨）。

なお、一般的な意味における「来料加工」は、（中国から見た）外国法人が中国法人へ原材料を無償で提供し、中国法人は外国法人の指示する仕様などに基づいて製品の加工を行い、加工後の製品は、全量、外国法人に引き取られ（輸出され）、中国法人には外国法人からの加工賃が支払われるという形態の委託加工貿易取引を意味する（乙8）。

イ ■■■■社は、■■■■との間で、■■■■を商務単位として、1994年（平成6年）4月5日付けで協議書（甲40の1の4、乙11。以下「本件協議書」という。）を作成し、来料加工企業として■■■■（以下「■■■■」という。）を設立すること及び■■■■が■■■■の土地、工場建物、水、電力、従業員等を用意し、■■■■社が機械設備、原材料を提供することなどを主たる内容とする■■■■における来料加工業務に係る契約（有効期間3年）を締結した。

本件協議書の作成と併せて、■■■■社と■■■■は、同年3月29日付けで補充協議書（乙12。以下「本件補充協議書」という。）を作成し、■■■■社が■■■■の委託を受け、■■■■の労務管理、生産管理、技術指導等の生産活動に係る一切の活動を行うことを主たる内容とする契約を締結した。

また、■■■■社と■■■■は、1995年（平成7年）1月14日付けで、■■■■が■■■■の工場建物を5年間の期間で■■■■社に賃貸することを内容とする賃貸借契約（乙15の1。以下「本件工場賃貸借契約」という。）を締結した。■■■■社が■■■■から工場建物を借り受ける賃貸借契約はその後継続され、後に従業員宿舎等についても同様に■■■■社が■■■■から借り受ける賃貸借契約が締結された（乙15の2ないし8）。

■■■■と■■■■社が来料加工の経営方式でOA機器、基板、キーボード部品の生産等を行うことについては、1994年（平成6年）4月5日付けで深圳市龍崗区経済発展局の批准通知書（甲40の1の3、甲40の2の3）が発出された上、本件協議書については、同日付けで深圳市龍崗区経済発展局の許可が出された（甲39の1、2）。

ウ ■■■■は、その設立後、来料加工の開業登記（営業許可）申請を行い、同月6日、深圳市龍崗区工商行政管理局から経営範囲をOA機器、基板、キーボード等の部品とし、経営方式を来料加工とする営業許可証を得た（甲40の1の1、2の1、甲44、61）。

エ ■■■■社は、■■■■との間で、■■■■を商務単位として、1996年（平成8年）3月27日付けで協議契約継続書を作成し、本件協議書の有効期限を10年間延長して2007年（平成19年）4月3日までとし、深圳市龍崗区経済発展局の許可を得た（甲134、乙13）。

また、■■■■社は、■■■■との間で、■■■■を商務単位として、2002年（平成14年）5月8日付けで補充合意書を作成し、本件協議書の生産（加工）品目にOA機器部品の検査、再包装を追加する契約を締結した上、深圳市龍崗区経済発展局の許可を得た（甲142）。

### (3) 課税等の経緯

原告らに対する課税等の経緯は、別表1ないし5「課税の経緯」記載のとおりである。すな

わち、原告らの本件各事業年度の法人税について、原告らが確定申告をしたところ、処分行政庁は、[ ]社が措置法66条の6第1項所定の特定外国子会社等に該当し、主として製造業を中国で行っており同条3項所定の適用除外事由に該当しないため、同条1項が適用され、[ ]社に係る同項所定の課税対象留保金額に相当する金額を原告らの所得の金額の計算上益金の額に算入すべきであるなどとして、平成18年1月27日付けで、原告[ ]の所得金額を、平成15年3月期につき[ ]円、平成16年3月期につき[ ]円、原告[ ]の所得金額を、平成14年12月期につき[ ]円、平成15年12月期につき[ ]円、平成16年12月期につき[ ]円とする各更正処分（以下、順に「平成15年3月期更正処分」、「平成16年3月期更正処分」、「平成14年12月期更正処分」、「平成15年12月期更正処分」、「平成16年12月期更正処分」といい、そのうち、平成14年12月期更正処分ないし平成16年12月期更正処分を併せて「原告[ ]各更正処分」という。）をし、また、これに伴い、過少申告加算税の各賦課決定処分（そのうち、原告[ ]に対する各賦課決定処分を併せて「原告[ ]各賦課決定処分」といい、原告[ ]に対する各賦課決定処分を「原告[ ]各賦課決定処分」という。）をした（甲1の1、2、甲2の1ないし3）。

さらに、処分行政庁は、原告[ ]に対し、平成16年3月期の法人税について、平成20年2月27日付けで減額更正処分（以下「平成20年2月27日付け第3次更正処分」という。）をしたが、同年7月28日付けで、所得金額[ ]円とする増額更正処分（以下、当該増額更正処分を「平成20年7月28日付け第4次更正処分」といい、平成15年3月期更正処分及び平成16年3月期更正処分と併せて「原告[ ]各更正処分」という。また、原告[ ]各更正処分及び原告[ ]各更正処分を併せて「本件各更正処分」、原告[ ]各賦課決定処分及び原告[ ]各賦課決定処分を併せて「本件各賦課決定処分」といい、これらの各処分を総称して「本件各更正処分等」という。）をした（乙1、甲157）。

#### (4) 本件訴えの提起に至る経緯

ア 原告らは、平成18年3月23日、本件各更正処分等（ただし、原告[ ]の平成16年3月期については、平成16年3月期更正処分）を不服として、名古屋国税局長に対して異議申立てをしたが、名古屋国税局長は、同年6月20日、同異議申立てを棄却する旨の決定をした。

イ 原告らは、同年7月20日、国税不服審判所長に対して審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成19年7月6日付けで、同審査請求を棄却する旨の裁決をした。

ウ 原告らは、平成20年1月8日、本件訴えを提起した。

#### 4 被告が主張する本件各更正処分等の根拠

被告が主張する本件各更正処分等の根拠は、別紙「本件各更正処分等の根拠」記載のとおりである。

#### 5 争点及び当事者の主張

本件の争点は、①[ ]社の主たる事業が卸売業に該当するか否か（該当する場合、非関連者基準を満たすか否か）、②[ ]社の主たる事業が卸売業に該当しない場合、所在地国基準

を満たすか否か、③経済的合理性を理由とする適用除外の可否、④本件各更正処分等が香港投資協定違反により違法か否か、⑤本件各更正処分等が理由付記不備により違法か否か、⑥本件各更正処分等が信義則違反により違法か否か、⑦過少申告につき、国税通則法65条4項の正当な理由の有無であり、これらに関する当事者の主張は、以下のとおりである（なお、被告は、措置法66条の6第3項に規定する適用除外要件の一部である事業基準、実体基準、管理支配基準を■■■■社が満たしていることは争わない。）。

(1) ■■■■社の主たる事業が卸売業に該当するか否か（該当する場合、非関連者基準を満たすか否か）について

（原告らの主張）

ア 主たる事業の判断基準について

■■■■社の主たる事業が卸売業か製造業かという争点は、結局、■■■■における製造行為が誰に帰属するかという問題である。

課税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から、■■■■における製造行為が誰に帰属するかについても、私法上の法律関係に即して判断されるべきである。そして、本件協議書等の準拠法は中国法であるから、■■■■における製造行為が法律上誰に帰属するのかについては、中国法の観点から検討すべきであるところ、■■■■は、中国法上、「その他の組織」であり、法的主体であるから、■■■■の製造行為は■■■■に帰属し、■■■■社には帰属しない。

中国国内には、様々なカントリーリスクが存在するところ、■■■■社は、中国のカントリーリスクや会社設立等の煩雑な手続を回避しつつ、少額の投下資本で製品を取得できるというメリットがある来料加工の方式を選択したものであり、経済的合理性を有する。

措置法66条の6第3項1号は、国際的な事業を行う業種に関しては、非関連者基準を満たせば、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域で事業を行う必要がないとする趣旨であり、加工貿易の一形態である来料加工という国際的な取引は、本店の所在地は重要性を持たないため、非関連者基準を適用すべき事業である。

イ ■■■■社の主たる事業について

以下のとおり、■■■■は、独自の財産、独自の組織、独自の主体的意思を有する中国法上の法的主体であり、その所有権は、■■■■社ではなく■■■■に帰属し、■■■■社は、■■■■において製造を行っていないのであるから、■■■■社の主たる業務は、卸売業たる製造問屋であって製造業ではない。

(ア) 本件補充協議書の効力について

本件補充協議書は、本件協議書と同等の効力を有するものであり、本件協議書が主契約であり、本件補充協議書は、それを補完するものである。本件補充協議書9条の規定によっても、本件補充協議書の効力が本件協議書の効力に優先するものではない。

(イ) ■■■■社と■■■■等との法的関係について

■■■■は、■■■■副村長を法定代表人とする■■■■の主管機関であり、所有者である。■■■■は、工場長及び行政部副理の役職に就いていた■■■■工場長（以下「■■■■工場長」という。）を■■■■の経営者として全面的管理、調整を行わせ、「定例会議」において、経営状況の報告を受けていた。実際にも、■■■■は、■■■■が運営する工場であり、■■■■社は、■■■■の意向による工場見学等を拒むこと



はできず、技術の漏洩の危険があった。■■■■は、■■■■社の提案を受けるか否かを決定する権限を有しており、重要な提案については、■■■■の最高権限者である■■■■村の村長の許可を要し、■■■■の工場が増設された際、■■■■社の提案が十分に受け入れられなかったこともあった。

また、■■■■の重要な経営方針に係る意思決定は、■■■■工場長が主催し、ローカル幹部らが出席する定期的な「関連会議」によって行われており、日本人スタッフは、技術的なアドバイスが必要となる場合のみ「関連会議」への臨時出席を求められたが、■■■■による意思決定には関与していなかった。

#### (ウ) 人事労務管理について

■■■■社から派遣された社員の■■■■における地位は、助言指導を行うのみであって、■■■■の従業員に対する指揮統括権限はなかった。■■■■社も、■■■■の経営に係る提案権を有するのみであって、決定権は有しなかった。

現実にも、わずか■■■■名の■■■■社の日本人スタッフによって、言語、文化の異なる■■■■人の■■■■のローカルスタッフを指揮統括することは不可能であり、■■■■の運営は中国人従業員が中心となって行われていた。

■■■■社は、■■■■の周辺の取引先協力工場に発注した部品等についても技術支援指導を行っており、■■■■で行っていたような技術支援は下請工場に対してしばしば行われるものであって、■■■■社自身の製造行為とはいえないものである。

■■■■は、■■■■工場長が各部門編成を決定し、各部門に中国人責任者及び日本人指導者を配置し、■■■■社はその助言指導をしたのみである。■■■■は、■■■■工場長を最高統括者とする独自の指揮命令系統、組織構造を有し、各部門のローカル課長、副課長、係長等の幹部で構成される「幹部会」が設置され、「幹部会」の下に、ローカルのリーダー、監督者らが配置されていた。

日本人スタッフは、技術指導者としてOJT、助言、指導、提案等を行っていたが、その提案内容を強制する権限を有しておらず、日本側の工場長は、日本人スタッフを指揮統括していた。

解雇は、■■■■工場長の審査によって内定し、■■■■社の意見にかかわらず、■■■■工場長が厳格な解雇権行使を行っており、中には、不当解雇事件として労働仲裁所に持ち込まれて解決されたこともあったが、■■■■社は事後報告を受けたのみであった。

■■■■の福利厚生はローカルスタッフが行っており、■■■■は社会保険に加入していた。

残業管理についても、■■■■の委託を受けた■■■■工場長が行っており、残業申請の決裁権を有していた。

ローカルスタッフの採用は、人事課の■■■■人事課長によって行われ、賃金規程は、■■■■工場長が■■■■の意向に従って定めており、査定、評価についても■■■■工場長が最終決定権を行使していた。

ローカルスタッフの給与は■■■■が支払っており、■■■■社は支払っていない。

#### (エ) 生産管理について

■■■■の製造部門の統括責任者は、製造部統括室で副課長、後に課長となった■■■■であり、工員らによる製造行為は、■■■■が発行した管理工程表に基づき、各部署のり



われている。

(カ) 原告ら及び[ ]社の認識について

[ ]社は、香港の税務当局に対する税務申告の際、自己の事業を「製造」としたが、これは、香港税務局（内国歳入庁）が、通達（内国歳入庁解釈及び運営指針21号（改訂版）13条ないし16条。以下、当該通達を「DIPN21」という。）により、香港の企業が中国本土の事業体と加工又は組立に関する協定を締結し、下請業者の製造活動に関与している場合、50%課税の対象とする取扱いをしていたからであって、[ ]社が自己の事業を製造業と認識していたわけではない。

また、原告[ ]が、[ ]を[ ]社の工場として扱い、[ ]社の事業を製造業と記載したことについても、製造を下請させている場合でも製造業ということがあり、海外の別法人の子会社に製造させている日本の親会社が自らを製造業と称することもあるので、不自然なことではない。

事業の認定は、客観的な経済活動に基づいてされるべきであり、当事者の自称に基づくことは誤りである。

(キ) [ ]社の卸売活動及び[ ]社が製造問屋に当たるかについて

[ ]社は、香港において、[ ]との来料加工取引による部品、材料の供給並びに製品、半製品、部品の引取り及び販売を行っていた。また、[ ]社は、[ ]グループの国際部品調達センターとして、香港の利便性を生かしてグループ各社の部品、材料調達、製造活動のバックアップ、グループ全体のコスト削減に取り組み、「再生品プロジェクト」も行っていた。

また、社会通念上、委託加工取引において、委託元が外注管理を行うのは当然であり、日本国内の企業間取引でも、委託元が品質を確保するため、品質管理、生産管理、製造設備の状況調査、技術指導、製造に必要な機械設備の貸与等の外注管理を行うことはよくあることである。

したがって、委託元が委託先の工場において外注管理をしていたとしても、独立の法的主体性を有する相手方の工場における製造行為が、委託元の事業になるものではないから、[ ]社の主たる事業は製造業ではなく卸売業である。

卸売業である製造問屋の特徴は、製造問屋が製品の設計、規格、原材料、数量等の主要な事項を決め、自己の計算及び管理の下に、下請に、発注者の製品を製造させることにあり、これらの特徴に合致する[ ]社の事業は製造問屋である。

[ ]社は、香港において、[ ]に関して、発注業務及び[ ]で発生する製造費用のコストダウンを図る生産管理業務を行っているものであり、[ ]は中国人により自立的に運営されていたから、製造問屋の発注者の立場を超えていない。

ウ 被告の主張に対する反論

(ア) 主たる事業の判断に関する主張について

被告は、経済的実質主義の立場に立って、形式と実質が一致しないとして、[ ]が行っている製造活動を実質的には[ ]社が行っているものとみなそうとする。しかし、所得の人的帰属の問題と同じく、法律的帰属説が妥当であり、[ ]と[ ]社は別個のものとして扱うべきである。

また、中国法上、外国企業である[ ]社は、外商投資企業（現地法人）を設立する

ことなく、中国国内で営業活動を行うことはできないから、[ ]社が[ ]において製造活動を行うことは違法であるところ、被告の主張は、[ ]社が中国法に違反しているという主張にほかならず、不当である。

(イ) 事実関係に関する主張について

a 被告の本件協議書及び本件補充協議書の解釈は、その準拠法である中国法の解釈によらず、本件の来料加工取引は「広東流来料加工」であるとの偏見に基づく不当なものである。

本件補充協議書は、本件協議書に優先するものではなく、本件協議書の内容が実態にそぐわないということもない。本件協議書において「固定加工費賃」とされているのは、加工賃であって、賃料ではないし、工場の面積は加工賃の算出基礎としただけであって、不自然ではない。

b [ ]の運営の実態においても、被告が主張するように[ ]社の社員が取り仕切っていたのではなく、ローカルスタッフにより運営されていたものであり、[ ]から派遣された幹部は名目だけの存在ではなく、実質的に経営を行っていた。

c 被告は、[ ]社が業務分掌規程を定めて自ら製造行為を行っていたと主張するが、[ ]を日本に頼らず運営できる工場とするためには、生産技術のみならず、日本式運営システムに関するノウハウ指導も必要であったのであり、そのような指導は、[ ]社が[ ]の製造行為全般を支援する活動の一環である。

d 被告は、本件補充協議書に、[ ]社が労務管理規程に基づき、従業員の採用、賞罰、解雇を行う旨の規定があることを根拠に、[ ]社が[ ]の人事権を有していたと主張するが、当該条項は、中国法の解釈によれば、労務管理に関する提案権を認める趣旨であり、[ ]社としては、ごく例外的な緊急事態に備えて[ ]社にも一定の発言権を担保するため補充的に規定されたものという認識である。

e 被告は、[ ]社が[ ]の就業規則や賃金規程を定めたと主張するが、[ ]の意向に基づいて[ ]が定めたものである。それらの制定に当たっては、日本人スタッフの指導援助があったが、[ ]が最終確認した上で定められていた。

f 被告は、[ ]社が[ ]の従業員の解雇を決定していたと主張する。この点、最終的な決裁は「行政経理」である[ ]社から派遣された日本人が行っていたが、実質は、[ ]工場長の審査の段階で内定していた。

エ 非関連者基準の充足について

以上によれば、[ ]社の行う主たる事業は、本件各事業年度において、卸売業に該当するところ、[ ]社は、本件各事業年度の販売取扱金額又は仕入取扱金額の合計額のうちに関連者以外の者との間の取引に係る販売取扱金額の合計額又は仕入取扱金額の合計額の占める割合が100分の50を超えていた。

したがって、[ ]社は非関連者基準を充足している。

(被告の主張)

ア 主たる事業の判断基準について

措置法66条の6第3項は、特定外国子会社等の「主たる事業」が同項1号の卸売業等の業種であるか、同項2号の卸売業等以外（製造業等）の業種であるかによって、非関連者基

準と所在地国基準を使い分けているところ、特定外国子会社等が、卸売業を営んでいるか、製造業を営んでいるかという業種の判断は、当該特定外国子会社等が、実際にどのような活動を行っているかによって区別されるものである。したがって、特定外国子会社等の主たる事業を判定するに当たっては、当該特定外国子会社等が実際に行っている経済活動の実態に着目して、いかなる事業を営んでいるかを判断しなければならない。

そして、卸売業等の各業種の意義や判定基準をどのように解すべきかについて、租税特別措置法関係通達（法人税編）（昭和50年2月14日直法2-2（例規）国税庁長官通達。ただし、平成17年12月26日付け課法2-14ほかによる改正前のもの）66の6-14（以下「本件通達」という。）が、特定外国子会社等の営む事業が措置法66条の6第3項1号又は措置法施行令39条の17第5項1号若しくは同項2号に掲げる事業のいずれに該当するかどうかは、原則として日本標準産業分類（総務省）の分類を基準として判定する旨定めているところ、これは客観性、合理性を有するものである。日本標準産業分類の分類基準を踏まえれば、卸売業とは、商品の購買と販売によって利益を得る活動であり、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製品を製造し、卸売することによって利益を得る活動であるから、両者は、「製造」行為を行っているか否かによって区別されることになる。

イ ■■■■■社の主たる事業について

以下のとおり、■■■■■で行われていた製造活動の主体は■■■■■社であるから、■■■■■社の主たる事業は製造業である。

(ア) 本件補充協議書について

■■■■■社と■■■■■社は、通常の来料加工とは異なり、税関等に登録するための委託加工に関する協議書（本件協議書）と、その内容を実質的に補充、改定し、工場の実際の運営についての協議書（本件補充協議書）の2種類を作成する変則的な広東流来料加工形態を採用していた。そして、本件補充協議書によれば、内容が本件協議書と抵触する場合は本件補充協議書が優先するとされており、■■■■■の工場建物の賃料や従業員の賃金の支払方法の記載を見ても、本件補充協議書の記載が実態に整合しているものである。そして、本件補充協議書では、■■■■■社は■■■■■の委託を受けて工場の労務、財産管理、生産管理、技術指導等一切の生産活動を行うことが定められており、契約上、■■■■■社が■■■■■の経営管理を全面的に掌握する権限を有していた。

(イ) 人事労務管理について

■■■■■社は、■■■■■の責任者である董事工場長、各部門の責任者である経理に■■■■■社の社員を配置し、■■■■■における業務を全般的に掌握、管理していた。■■■■■社の社員ではない幹部としては中国側工場長兼行政部副理である■■■■■工場長が存在するが、■■■■■工場長は地域と工場の接点を担う役割であり、■■■■■における製造業務を管理する立場にはなかった。

また、■■■■■社の業務分掌規程において、「■■■■■工場」と記載された欄に■■■■■の各部門の分掌事項が定められ、およそ自ら製造行為を行うに当たり必要な事項が網羅されている。そして、実際に■■■■■社の社員が各部門の主要な役職に派遣されており、■■■■■社は、組織面において■■■■■の製造行為全般を統轄、遂行していた。

本件補充協議書においては、■■■■■社が■■■■■の経営管理権を有すると規定され、

■社が、中国の法律を遵守することを前提に、労務管理規程に基づき、従業員の採用、賞罰、解雇を行う旨が定められている。実際に、■社の就業規則は■社が定めたものであり、その内容は、従業員の募集、採用、勤務時間、労働規律、賃金待遇、解雇、辞職、退職等、従業員管理全般にわたっている。また、賃金待遇の決定は、■社が内規を定めており、幹部や日中の工場長で査定の上、■社の日本人工場長が最終的に決定するとされ、解雇も、■社の社員が就任している各部門の経理等が決裁することとされており、■社が主体的に■社の労務管理を行っていた。

(ウ) 生産管理について

原告■社は、中国の労働者の能力や安価な人件費を利用して■グループの製造コストの低減化を図ることを目的として、合作企業や合資会社では機密保持が図れず、外注方式では■側に製造技術が残らない問題があったため、中国側に加工賃を支払い、実質的な会社運営を■側が行う方法を採用することとし、中国の工場の経営管理を行う会社として■社を設立した。

■社は、本件協議書及び本件補充協議書に基づき、製造プラント、機械、原材料、技術ノウハウ、監督管理業務を提供し、一切の水道光熱費を負担し、工場の賃料も負担しており、■社から派遣された社員が責任者となって生産計画を立て、原告■社が設計した製造工程に従って組立業務を監督し、品質保証テストを行っていたのであり、■社が■社における生産管理を主体的に行っていたのである。

また、■社は生産体制の維持拡張を主体的に行っていた上、■社で生産された製品についての責任も負っており、実際に製造過程におけるミスで発生した経済的負担について■社が負担した事実がある。

(エ) 損益の帰属主体について

■社は、本件協議書等に基づいて本件■口座に加工費や水道光熱費を送金していたが、中国側の手数料等が差し引かれた残額を■社自身の預金として管理し、自己の資産として計上していた。

また、■社で仕掛り損や品質、納期遅れなどにより生じた損失は、■社の原価において損失として会計処理していた。■社の企業所得税についても、■社が支出しており、■社の決算において租税公課として計上されていた。■社での製造行為に係る損益は、最終的には■社に帰属しており、■社は、財務、会計面からも■社における製造行為の経営主体であった。

(オ) 原告ら及び■社の認識について

香港における法人税は、香港内の事業活動で発生した所得に対してのみ課税され、香港外の所得に対しては課税されないところ、香港法人が中国本土での製造活動（特に原材料の支給並びに現地労働者のトレーニング及び監督）に関与していると認められる場合には、当該所得の50%を香港外の所得として取り扱うこととされている。■社は、自ら主体的に中国本土で製造活動に携わっている旨を記載したTax Position Paperを香港税務局に提出した上、中国本土での製造活動を前提として所得の50%を国外取引に係る所得として税額を算出した税務申告書を提出した。さらに、■社は、2001年（平成13年）から2004年（平成16年）の間の各事業年度に関し、香港税務局に提出した各税務申告書において、主要なビジネス活動として、ビジネス機器、ビジネス機器部品

及びミシンの製造を記載していた。

また、[ ]社設立の際の原告[ ]社内の稟議書において、定款に、「あらゆる種類の電気、電子機器、装置、機械、通信機器の製品及び部材の購買、販売、製造及びサービスに関する事業」と記載し、当時の大蔵省に提出した「対外直接投資に係る外貨証券取得に関する届出書」においても、[ ]社の職業又は業種として「電子機器製品及び部品等の製造及び販売」と記載していた。

さらに、原告[ ]から[ ]社に赴任させる社員で、勤務先が[ ]となる者の赴任命令書や赴任申請書において、「[ ]社（[ ]）」、「[ ]社[ ]工場」等の記載があり、原告[ ]は、[ ]を[ ]社の管理下の工場として扱っていた。

原告[ ]は、平成16年3月期までの過去4事業年度の法人税申告書別表においても、[ ]社の主たる業務を「情報機器部品・製品製造」、「情報機器等の製造販売」と記載して申告しており、措置法66条の6第3項の適用除外に関する別表において「非関連者基準」欄に記入せず、「所在地国基準」欄に「情報機器等の製造」と記載し、●●期有価証券報告書では、[ ]社を製造会社として記載し、子会社事業所として「[ ]工場（[ ]）」と記載し、第●●期事業報告書でも[ ]社の主要な事業内容として「ファクス、プリンタ、デジタル複合機、電子文具の製造」等と記載していたものであるから、[ ]社の主たる事業が卸売業ではなく製造業であると認識していたことは明らかである。

(カ) [ ]社の卸売活動の評価及び[ ]社が製造問屋に当たるかについて

製造業において、製造した製品を販売する卸売活動は製造業としての活動の一部と評価されるものであり、[ ]社が[ ]で製造された製品を販売していたとしても、それをもって[ ]社を卸売業者ということはできない。また、[ ]の製品以外の取引は、[ ]社の収入金額の[ ]%にとどまるから、その主たる事業は、製造業である。

製造問屋は、自らは製造を行わないで、自己の所有する原材料を下請工場などに支給して製品を造らせ、これを自己の名前で卸売するものであり、製造業とは、自ら製造を行うか否かにより区別されるから、自ら製造を行っている[ ]社は、製造問屋ではなく、製造業に該当する。

ウ 原告らの主張に対する反論

(ア) 主たる事業の判断に関する主張についての反論

被告の主張は、来料加工契約の否認や[ ]の法人格の否認ではない。措置法66条の6第3項の「主たる事業」という要件自体が、特定外国子会社等が実際に行っている経済活動の内容に着目して判断すべきことを要求するものであるから、その判定においては、契約書の文言に拘泥することなく当該特定外国子会社等が実際に行っている経済活動の実態に着目しなければならない。

また、原告らは、経済的実質主義によらず法律的帰属主義を採るべきである、中国法の観点からの考慮が必要である、当事者が有効に締結している契約を無視すべきではないなどと主張するが、同項が「主たる事業」という事実状態に即した文言であることを看過しているものであって、当該主張は失当である。[ ]社と[ ]との契約関係は、

社がいかなる活動を行っているかを判断するための一資料として考慮されるものである。

さらに原告らは、社は権利義務の帰属主体となり、民事訴訟の当事者にもなり得る組織であると主張するが、社が独立した法的主体であるか否かによって、実際に行われている経済活動が変わるものではなく、特定外国子会社等の業種の判定に影響を与えるものではない。

(イ) 事実関係に関する主張についての反論

a 原告らは、社や社等の実態に関する事実関係として、社は社を指揮監督する権限はなく、社の総経理（代表）は社を日本に頼らず運営できる工場にするための指導教育の権限があっただけである、社の日本人出向者は社の各部門におけるアドバイザーにすぎず、社の生産管理、労務管理等の運営全般は中国側の工場長が行っており、実際にはほとんどの場合、社の出向者が決裁時に指導助言を行うこともなく、各種業務決定は中国のローカルスタッフによって行われていたなどと主張する。

しかしながら、原告社は、名古屋国税局の調査において、社は社から労務、財務管理、生産管理、技術指導に関して再委託を受けており、社に対して生産管理、技術指導、品質管理活動を行っている旨回答しており、本件訴訟においても、原告らが陳述した第1準備書面において社が派遣社員を通じて生産指導監督や組立業務に関する監督を行っていたことを認め、経営委任契約により社が社に代わって社の計算において社の経営を行う権限があり、社が工場の運営を行うことは経営委任契約の趣旨に合致するなど主張していたものであり、原告らの主張自体が矛盾している。

b また、原告らは、社は社の就業規則や賃金規程を定めていないと主張するが、実際の就業規則や賃金規程には作成名義として社の社名の記載があり、客観的な証拠に反する。原告らは、社の賃金査定や工員の解雇について社の関与はない旨主張するが、社の社員が査定、決裁していたことは明らかであり、工場長が提案をしていたとしても、社の支出した給与を受領し、その依頼を受けてしていたことであって、社が人事労務管理をしていたというべきである。製造行為に関しても、原告らは、社の社員は単なるアドバイザーであるかのように主張するが、社は、契約上、社で生産された製品を全量引き取らなければならないから、生産管理、品質管理を行う必要があり、中国側に任せていたということはある得ない。さらに、原告らは、社の工場の増設に関して社の強い要望があっただけで行われたと主張するが、そもそも、社が製造を行っていないのであれば、工場の増設に関与すること自体が考えられない上、増設により必要となる設備投資等は社の経済的負担となるのであるから、増設も社の意思によって決定されていた面があるのは明らかである。

c 原告らは、社における製造行為に係る資金は、社ではなく社が管理していたと主張するが、単に日本人工場長が管理していた本口座の資金の使途が社に関する費用に限定されていただけであって、社が自己の資産として管理しているものである。また、社は、社における



製造経費の一切を負担しており、経費が削減されれば[ ]社は[ ]への送金の額が減り、経費が増大すれば、送金の額が増えるのであるから、[ ]社が[ ]で行われる製造行為の損益の帰属主体であることは明らかである。

- d 原告らは、香港の税務当局への申告や有価証券報告書において[ ]社の業務を製造業と称していたとしても、それは原告らが[ ]における製造行為を[ ]社の業務と考えていたことにはならないと主張するが、実際に製造していたと認識していたからこそ申告しているはずであり、客観的事実に反する記載を有価証券報告書に記載しても構わないかのような主張は認められない。

エ 非関連者基準の充足について

非関連者基準を満たしているか否かを判定するに当たっては、[ ]社の卸売業に関する仕入取扱金額のみを集計の対象とすべきところ、[ ]社は[ ]における製造活動に必要な費用についても[ ]社の財務諸表の金額に含めている上、[ ]社が有する香港の修理工場に関する費用も[ ]社の財務諸表の金額に含まれている可能性がある。原告らが提出する資料（甲36ないし38）から[ ]社の棚卸資産の取得額や、その他諸経費の内訳を明らかにすることができない。

したがって、[ ]社の販売取扱金額の合計額又は仕入取扱金額の合計額のうちに関連者以外の者との間の取引に係る販売取扱金額の合計額の占める割合が100分の50を超える場合であると認めることはできず、[ ]社が非関連者基準を満たしているとはいえない。

- (2) [ ]社の主たる事業が卸売業に該当しない場合、所在地国基準を満たすか否かについて

(原告らの主張)

ア 香港は、1997年（平成9年）7月1日、中国に返還されたことにより、中国の一部となった。香港は、高度な自治権を有するが、完全な自治権はなく、中国の地方行政区にすぎないから、中国とは別の「地域」であるとはいえない。仮に[ ]社の主たる業務が製造業であるとしても、香港と同一の国である中国で製造活動を行っていることになるから所在地国基準を満たす。

イ 措置法66条の6に用いられている「地域」の意義については、法令上何ら定義されていない。上記「地域」の意義については、国際的な関係で用いられている用語の文脈で解釈しなければならず、それによれば、「日本政府が承認していない国を呼ぶ際に用いる『国』の言い換え語」や「国際関係において一定の独立した地位をもつ存在。台湾など」と定義されているところ、香港は、中国の不可分の一部分であり、独立した地位を有していないから「地域」には該当しない。

ウ また、タックス・ヘイブン対策税制が昭和53年に初めて立法されたときは、政令により対象となる「国又は地域」が特定されていたところ、国を除く地域は、いずれも植民地であったことからすれば、「地域」は、植民地を意味するものとして用いられているものと考えられる。香港は、1997年（平成9年）7月1日に中国に返還されるまでは植民地であり、「地域」に該当していたとしても、同日以降は、中国の一部になり、植民地ではないから、香港は「地域」には該当しないというべきである。

(被告の主張)

■■■■社が本件各事業年度において行っていた主たる業務は製造業であったから、卸売業等以外の事業に該当し、■■■■社が措置法66条の6第3項の適用除外を受けるためには、同項2号の所在地国基準を満たす必要がある。そして、同号を受けて定められた措置法施行令39条の17第5項3号が事業を「主として本店所在地国において行っている場合」と定めており、ここでいう「本店所在地国」とは、「本店又は主たる事務所の所在する国又は地域」であるから、所在地国基準を満たすには、特定外国子会社等の主たる事業が製造業であれば製造行為が本店又は主たる事務所の所在する国又は地域で行われている必要がある。

そして、■■■■社は、主たる事業である製造行為を中国で行っており、本店の所在する香港では行っていないところ、香港は中国の主権が及ぶが、中国とは異なる租税制度を有する代表的なタックス・ヘイブンの「地域」である。そうすると、■■■■社は、主たる事業（製造業）を主として本店の所在する「地域」で行っていないから、所在地国基準を満たさない。

原告らは、香港は、中国の一部であって「地域」ではないと主張するが、香港においては中国への返還後もいわゆる「一国二制度」の原則により独自の課税システムが維持され、中国において企業所得税の基本税率が33%であるのに対し、香港においては、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17.5%の事業所得税を課されるのみである。また、香港には中国と締結した租税条約の効力が及ばず、中国と香港は二重課税の回避を目的とする二重課税防止取扱規程を締結しており、香港特別行政区基本法においても、香港が独自の立法権、司法権を有するとされているのであって、これらの点からも、香港が、中国本土とは異なる地域であることが裏付けられる。

(3) 経済的合理性を理由とする適用除外の可否について

(原告らの主張)

国際的な租税回避の防止という措置法66条の6第1項の趣旨・目的及び正常な事業活動を行っている場合を除外する同条3項の趣旨・目的に照らして、経済的合理性のある取引については、タックス・ヘイブン対策税制の適用対象から除外するという解釈を採るべきである。そして、タックス・ヘイブン対策税制は、昭和53年に導入されたものであるところ、当時は、香港のビジネスインフラを生かしつつ、中国の安い人件費等のメリットを生かした来料加工というビジネスモデルは存在しなかったから、同条1項を適用することは、我が国の正当な経済活動が阻害されることになる。したがって、■■■■社のように香港に所在することに経済的合理性が認められる子会社については、タックス・ヘイブン対策税制の適用対象から除外されるべきである。

(被告の主張)

原告らは、香港に子会社を設立する経済的合理性がある場合には、解釈上、措置法66条の6第1項の適用は否定されるべきである旨主張するが、経済的合理性があるか否かは同条3項の要件を満たすか否かによって判断することが予定されており、課税要件の明確化、課税執行安定性の見地からして、条文上規定されていない経済的合理性というあいまいな概念を用いるべきではない。

(4) 本件各更正処分等が香港投資協定違反により違法か否かについて

(原告らの主張)

■■■■社は、香港投資協定3条の投資家に該当し、本件各更正処分等により、日本において、■■■■に無償で貸与している機械設備等及び無料で供給する原材料を用いて■■■■に委託加工してもらった製品の販売による利益及び本件協議書等の履行に関し、第三国の投資家よりも不利な待遇を与えられているので、香港投資協定違反である、香港投資協定における「待遇」には課税処分を含む事実行為としての取扱いをいうものであり、香港投資協定12条においても、課税処分が「待遇」に含まれることが示されている。

したがって、本件各更正処分等は、香港投資協定違反であり、違法である。

(被告の主張)

原告らは、■■■■社は香港投資協定3条の「投資家」に該当し、同条の「待遇」には課税処分を含むと解した上で、本件各更正処分等は、香港法人である■■■■社が■■■■に委託加工させた製品の販売による利益及び本件協議書の締結、履行に関して第三国の投資家に与えられる待遇よりも不利な待遇を与えられているから違法であると主張する。

しかし、香港投資協定3条には、措置法66条の6の適用を排除する文言はなく、その趣旨も、日本国政府が日本国内で投資活動を行う香港の投資家に対して最恵国待遇をすべきことを定めるものであり、日本国内の日本法人に対する課税を制限する趣旨ではない。

また、香港投資協定は、日本及び香港の地域内での投資促進を目指したものであり、香港法人が第三国である中国で行う投資については、何ら規定するものではなく、香港投資協定9条が地域内の投資に関する紛争処理のみを仲裁の対象としていることから、明らかに第三国向けの投資は香港投資協定3条の規定するところではないから、本件各更正処分等は、香港投資協定3条に違反しない。

(5) 本件各更正処分等が理由付記不備により違法か否かについて

(原告らの主張)

処分行政庁が原告らに対してした各更正通知書は、いずれも、税務調査の段階で、原告らが調査官に対し、■■■■社は本件通達にいう日本標準産業分類に規定された「製造問屋」に該当するから卸売業である旨主張したにもかかわらず、この点について何ら回答することなく、■■■■社が製造業に従事していると認定している。

更正の理由の付記は、請求人の不服の事由に対して、その結論に到達した過程を明らかにしなければならないから、原告らの不服の事由に対して回答していない本件各更正処分等の理由付記は不備であり、違法である。

(被告の主張)

原告らは、■■■■社の事業が製造問屋であるから卸売業に該当すると主張したにもかかわらず、本件各更正処分等の通知書に付記された更正の理由において、何ら回答がないから理由付記に不備があると主張する。

しかしながら、法人税法130条2項が更正の理由の付記を要求しているのは、青色申告制度を採用して青色申告に係る所得の計算について、法定の帳簿の記載を無視して更正されることがないことを保障した趣旨に鑑み、更正処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨であり、本件各更正処分等の通知書には、■■■■社が特定外国子会社等に該当し、その主たる事業が製造業であると認定した具体的理由が記載されているのであるから、処分庁の恣意抑制の目的や不服申立ての便宜を図る要請を満たすものである。

したがって、本件各更正処分等には理由付記の不備の違法はない。

(6) 本件各更正処分等が信義則違反により違法か否かについて

(原告らの主張)

税務通達は、国税庁長官から下部機関に対する指示であり、納税義務者も知り得るように公表され、納税義務者は、各税務署長が通達に従うことを期待する。そして、本件通達は、主たる事業を日本標準分類の分類を基準として判定するとしているところ、「製造問屋」（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造らせ、これを自己の名称で卸売するもの）は「卸売業」とされている。

したがって、本件各更正処分等は、処分行政庁が本件通達に従わずにされたものであり、信義則違反であって、取り消されるべきである。

(被告の主張)

原告らは、本件通達の定めに従わずに行われた本件各更正処分等が信義則に違反する旨主張する。

しかし、本件各更正処分等は、本件通達の定めに従って、■■■■社の業務が日本標準産業分類上の製造業に該当するとして行われたものであるから、それに従っていないことを前提とする原告らの主張は失当である。

(7) 過少申告につき、国税通則法65条4項の正当な理由の有無について

(原告らの主張)

原告らが■■■■社の所得を合算申告しなかったのは、本件通達の記載を信頼して、■■■■社の事業が製造問屋であり、卸売業に該当するので、タックス・ヘイブン対策税制の適用がないと考えたことによるものであるから、合算申告をしなかったことに合理的な理由がある。

したがって、過少申告加算税が免除されるべき正当な理由がある。

(被告の主張)

原告らは、■■■■社の所得を合算して申告しなかったのは、本件通達の定めを信頼し、■■■■社の事業活動が卸売業である製造問屋に該当するので、措置法66条の6の適用がないと考えたためであり、国税通則法65条4項に規定する過少申告加算税が免除されるべき正当な理由がある旨主張する。

しかしながら、原告らが■■■■社の所得を合算して申告しなかったのは、結局、原告らが■■■■社の事業を卸売業であると誤って評価したことに尽きるものであり、原告らに真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情はなく、過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合でもない。

したがって、原告らの過少申告につき、同項に規定する正当な理由はない。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 ■■■■社の主たる事業について

##### (1) 主たる事業の判断基準について

ア 措置法66条の6第1項（タックス・ヘイブン対策税制）の規定は、内国法人が、法人の所得等に対する租税の負担がないか又は極端に低い国又は地域に子会社を設立して経済活動を行い、当該子会社に所得を留保することによって、我が国における租税の負担を回避しようとする事例が生ずるようになったことから、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、このような事例に対処して税負担の実質的な公平を図ることを目的と

して、一定の要件を満たす外国会社を特定外国子会社等と規定し、これが適用対象留保金額を有する場合に、その内国法人の有する株式等に対応するものとして算出された一定の金額を内国法人の所得の計算上益金の額に算入することとしたものであると解される（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同19年9月28日第二小法廷判決・民集61巻6号2486頁参照）。

そして、同条3項（適用除外）の規定は、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・ヘイブン対策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られることから、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タックス・ヘイブン対策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、その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ついては、例外的に、同条1項の適用除外を認めたものであると解される。そして、特定外国子会社等の主たる事業に応じて、非関連者基準又は所在地国基準を定めた趣旨は、①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、同項1号に掲げる事業以外の事業（製造業、小売業、農業、林業、水産業等）が主たる事業の場合については、その事業を主として本店所在地国において行っている場合として政令で定める場合に該当するときは、所在地国基準を満たすものとして、適用除外を認めるが、②同号に掲げる事業（卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業又は航空運送業）が主たる事業の場合については、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、上記事業が主たる事業の場合については、所在地国基準によるのではなく、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場合として政令で定める場合に該当するときは、非関連者基準を満たすものとして、適用除外を認めることとしたものと解される。

かかる適用除外制度の趣旨に加え、同項が「主たる事業」という事実状態を基準に採用していることからすれば、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めるための特定外国子会社等の「主たる事業」の判定は、特定外国子会社等が現実に行っている主要な経済活動がどのような事業に該当するかを、客観的な事実関係に即して、当該特定外国子会社等の事業の目的、内容、態様等の諸般の事情を総合的に考慮して個別具体的に行われるべきものである。そして、関係当事者間の法律関係は、主たる事業は何であるかという事実状態によって判断されるべき事柄を直接決定付けるものではなく、契約書の記載内容等は、「事業」の実態を明らかにする手がかりとして、「主たる事業」の判断に当たっての一事情として考慮されるものである。

イ この点に関し、原告らは、                    社の主たる事業が卸売業か製造業かという争点は、結局、                    における製造行為が誰に帰属するかという問題であるとし、課税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から、                    における製造行為が誰に

帰属するかについても、私法上の法律関係に即して判断されるべきであり、そして、本件協議書等の準拠法は中国法であるから、[ ]における製造行為が法律上誰に帰属するかについては、中国法の観点から検討すべきであると主張する。

しかしながら、前示のとおり、主たる事業が何であるかは事実状態によって判断されるべき事柄であり、その判断においては、特定外国子会社等がいかなる活動をしているかが問題となるのである。そして、事業は必ずしも単一の自然人、法人の活動に限定されるものではないから、[ ]社の主たる事業が卸売業か製造業かという点を判断するに当たって、[ ]における製造行為が法律上誰に帰属するかということは、決定的な意味を持つものではないのである。原告らの上記主張は、以上の点を正解しないものであって、失当である。

## (2) 製造業と卸売業の区別について

本件では、[ ]社の主たる事業が卸売業であるか否か、特に卸売業とは区別される製造業ではないかが争点となっているところ、製造業が、自ら新製品を製造し、その製品を卸売する事業であるのに対して、卸売業は、同じく製品の卸売を行うものの、自ら製品を製造するのではなく、他者が製造した製品を購入した上で卸売する事業であると解される（なお、小売する場合は（製造）小売業である。）。そうすると、製品の卸売行為を行うことには卸売業と製造業とでは変わりがなく、製造業と区別される卸売業の本質は、自ら製造行為を行わないことにあると認められる。

そして、製造行為とは、有機又は無機の物質に物理的、化学的変化を加えて新製品を製造する行為をいい、包装、選別等の軽度な加工を除き広く新製品の製造加工一般を含むものである（日本標準産業分類（乙7）参照）が、本件で問題となる[ ]のように（[ ]の工場設備を用いた部品、製品の生産活動が製造行為に当たることは争いが無い。）大量生産品を継続して生産する製造行為については、量産を行うために設計された生産設備（工場建物、工作機械等）及び人員（管理者、技術員、作業員等）の配備が必要である。

そうすると、特定外国子会社等の主たる事業が製造業に当たるか卸売業に当たるか、すなわち、卸売する製品の製造を自ら行っているか否かを判断するに当たっては、現実の当該特定外国子会社等の経済活動が実質・実体としてどのようなものであるかという観点から、製品の製造・卸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しつつ、製品の生産計画の策定、製品製造のための資材、設備、人員の調達、配置計画の策定、製造、生産管理、品質保証の実施といった基本的な活動に加え、それを支える財務管理、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て、社会通念に照らして個別具体的に判断すべきものと解される。

## (3) そこで、[ ]社の事業の実態について検討するに、前記前提事実、後掲各証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

ア 本件協議書、本件補充協議書等の作成及びその関係

(ア) [ ]社は、[ ]との間で、[ ]を商務単位として、1994年（平成6年）4月5日付けで本件協議書を作成して、来料加工企業として[ ]を設立すること及び[ ]が[ ]の土地、工場建物、水、電力、従業員等を用意し、[ ]社が機械設備、原材料を提供することなどを主たる内容とする[ ]における来料加工業務に係る契約（有効期間3年）を締結し、また、同年3月29日付けで、

本件補充協議書を作成して、[ ]社が[ ]の委託を受け、[ ]の労務管理、生産管理、技術指導等の生産活動に係る一切の活動を行うことを主たる内容とする契約を締結した。なお、本件協議書の作成日が同年4月5日、本件補充協議書の作成日が同年3月29日となっているのは、本件協議書につき、商務単位となった[ ]のサインを同日中に取りることができなかつたためである（甲8、28、乙11、12、証人[ ]〔以下、同人を「[ ]」という。〕）。

(イ) 本件における[ ]社と[ ]の取引は、一般的に「広東省流来料加工」（あるいは「広東型委託加工」）などと呼ばれるものであるところ、この広東省流来料加工の実態は、「形式上は委託加工貿易契約でありながら、外国法人自らが華南に現地法人（工場）を設立し、運営するのとほぼ同様の感覚」で、「外国企業（加工委託者）が、中国企業（主として郷鎮企業）の登記を利用して、実質的に中国内で加工を行う形態」であり、投資ガイドブックにおいても、現地（中国）側企業には生産実体がなく、生産主体も形式的には中国側にあるが、実質的には委託側外国企業にあると紹介されている。そして、この広東省流来料加工においては、一般的に、香港法人（日本企業の子会社等）が郷鎮企業との間で税関や対外貿易経済部門に登録するための協議書が作成されるところ、その協議書は、ほぼ定型のフォームで、何箇所かある空欄部分に数字や名称を記入するだけのものであるのが通常であるから、別途、その協議書の内容を変更・補充し、工場の実際の運営に関する合意をするという変則的な形態が採られ、契約書もそれに対応した2種類のものが用意されるのが通常である。[ ]社も、以上の広東省流来料加工における一般的な契約形態と同様に、[ ]との間で、委託加工に関する登録用の協議書（本件協議書）と、その内容を実質的に補充・改定し工場の実際の運営について定める協議書（本件補充協議書）を区別して作成して、本件補充協議書に、後記のとおり、本件補充協議書が本件協議書の条項に抵触する場合は、本件補充協議書に従う（9条）との定めを置き、本件協議書と本件補充協議書が矛盾抵触する場合には、本件補充協議書の条項が優先することとしていた（甲66、乙8ないし12、16）。

なお、前記前提事実のとおり、本件協議書締結後、[ ]社と[ ]との間で、1996年（平成8年）3月27日付けで協議契約継続書及び2002年（平成14年）5月8日付けで補充合意書がそれぞれ締結されているが、これらは、本件協議書で定められた当事者の義務等の基本的な部分については変更を加えるものではない（甲142、乙13）。

#### イ 本件協議書の内容

本件協議書の内容は、次のとおりである（乙11）。

(ア) [ ]と[ ]社は、OA機器、回路板、キーボードなどの部品組立等の来料加工業務に関して、来料加工を行う企業を設立し、名称を「[ ]」とする（前文）。

(イ) [ ]は、工場建屋[ ]㎡、生産要員[ ]名を提供し、[ ]社に代わって製品を加工、生産する。加工された製品は[ ]社に返還し、香港あるいは他の国に輸出される。[ ]は、現有の水道、電力設備を加工生産のために[ ]社に提供する。新たに水道、電力設備が必要な場合、費用は[ ]社が負担する。[ ]は、[ ]社の輸出入手続をサポートする。[ ]は、工場長、

財務会計、倉庫管理要員を派遣し、工場管理及び財務管理の責任を負う（1条、甲の責任）。

■社は製品の加工生産に必要な設備を無料で提供し、■社の工場まで搬送する。設備の所有権は■社に帰属する。■社は、製品の加工生産に必要な原材料、補助材料及び梱包資材を無料で提供する。工員が努力不足で教育を経ても効果が見られなかった場合、■社は■社に交替させるよう意見することができるが、■社が無断で解雇してはならない（同条、乙の責任）。

(ウ) ■社は、1年目、■個の来料加工を行い、■の加工費は■香港ドルとする（2条）。

(エ) テスト生産（教育訓練）期間を■月とし、工員1人当たりの毎月の加工賃として■香港ドルを支払うものと暫定する。■社が納期に間に合わせるために残業させることが必要であるときは、必ず■社の同意を得るものとする。テスト生産期間終了後は、出来高払いとし、加工賃は平均毎月工員1人当たり■香港ドルを下回ってはならない。もし、下回るときは、■社は、工員の加工賃を補填しなければならない。■社の工場で消費した水及び電気の費用は■社が支払う。■社は、工場の建屋及び生産用地について、固定加工賃として■香港ドルを■社に支払う。■社が支払う加工費は、直接人民元で工員に払ってはならない（3条）。

(オ) ■社の工場は、決められた納期、品質、数量に従って■社に製品を納入しなければならないが、不可抗力以外の原因で、決められた納期、品質、数量で納品できず、■社に経済的損失をもたらした場合は、■社はその賠償責任を負う（5条）。

(カ) ■社が機械、設備を■社の工場に搬送した後、■社は早急に要員を派遣して設置を行い、■社も要員を派遣して協力する。■社は、技術要員を派遣して■社の工場の工員が生産技術をほぼマスターし、正常な生産が可能になる時点まで技術指導を行わなければならない。■社の技術要員の給料及び一切の費用は■社が負担する（8条）。

#### ウ 本件補充協議書の内容

本件補充協議書の内容は、次のとおりである（乙12）。

(ア) ■社と■社は、本件協議書を補充することに同意し、補充協議書を締結する（前文）。

(イ) ■社は、■社に■kwの電力施設を供給する。容量の増加が必要な場合、費用は■社が負担する（1条、甲の責任）。

■社は、■社の委託を受け、中国の法律を遵守することを前提に、労務管理規程に基づき工員の採用、賞罰及び解雇を行う。■社は、■社の委託を受け、工場の労務、財務管理、生産管理及び技術指導等一切の生産活動を行う（同条、乙の責任）。

(ウ) 加工数量については、双方が別途協議の上決定する（2条1項）。■社は生産の拡大を目標とするが、状況の厳しい変化や経営不振等の状況下においては、生産規模を縮小することができる（同条2項）。

(エ) ■社は、毎月工員1人当たり■香港ドルの割合で、■社の指定する銀行で人民元への両替を行い、政府に納める費用以外の残余部分は全て■社の所有となる（3条1項）。加工費の支払について、■社が■社に代わって人



民元で直接工員の給与を支払い、これをもって加工費の支払とする。ただし、工員の適正な収入を保証するため、最低賃金法を遵守しなければならない（同条2項）。

- (オ) 工場の全ての生産計画及び製品の品質保証については、[ ]社がその責任を負う（5条1項）。設備及び材料の検収については、[ ]社がその責任を負う（同条2項）。
- (カ) 工場の賃料の支払方法については、別途締結する本件工場賃貸借契約の規定に定めるものとする（6条）。
- (キ) 本件補充協議書が本件協議書の条項に抵触する場合は、本件補充協議書の定めに従う（9条）。

エ 本件工場賃貸借契約の締結及びその内容

[ ]社と[ ]は、1995年（平成7年）1月14日付けで、[ ]が[ ]の工場建物を5年間の期間で[ ]社に賃貸することを内容とする賃貸借契約（本件工場賃貸借契約）を締結した。その内容は、以下のとおりである（乙15の1）。

(ア) [ ]は、[ ]社に対し、[ ]（[ ]の工場）を賃貸する（1条）。

(イ) 月賃料は、[ ]人民元とする（4条1項）。政府関連部門の規定する関連費用は[ ]社が負担するものとする。ただし、[ ]社が賃借する工場以外の道路及びその他の公共施設の維持管理に必要な費用は[ ]が負担する（同条3項）。

(ウ) [ ]は、[ ]社から保証金として[ ]人民元（[ ]香港ドル）を領収し、逐次工場の賃料に充てる（5条）。

(エ) [ ]社は、工場又はその一部を第三者に転貸することができる（6条）。

(オ) 工場の公租公課は[ ]が負担し、その他の公租公課及び電気、ガス、水道料金などの費用は[ ]社の負担とする（7条）。

(カ) [ ]社が工場の改築を行う場合は、[ ]社の同意を得て施工しなければならない。賃貸借期間満了時には、[ ]社は工場を原状に復して[ ]に明け渡す（8条1項）。

(キ) [ ]社は、[ ]の同意を得て建築物を新築することができる（9条1項）。[ ]社が出資して新築した建築物は、賃料の課金対象に含まず、[ ]は、新築建築物の公租公課を負担しない（同条2項）。[ ]社は、新築建築物の占有する敷地を無償で使用することができる（同条3項）。

オ [ ]社の設立目的、事業概要、位置付け

(ア) [ ]社の設立目的

原告[ ]は、中国華南地区での部品調達環境が今後充実していくことを踏まえ、自ら中国内に加工組立拠点を設けて[ ]グループのコスト低減に寄与する製品、部品供給基地を構築することを目的として、中国での生産の方法を検討した結果、独資企業が最善であるが、設立のノウハウが不足しているとして、中国側へ加工費のみを支払い、会社運営は委託側が行う「委託生産」の方式を採用することとし、中国生産工場の管理や部材調達を主たる業務とする[ ]社を設立することとした。そして、[ ]社の設立に当たっては、「建物及び従業員を現地で借りる委託加工方式」による中国工場を設立するとし、その位置付けは、[ ]社が全面的に管理する工場であるとした（甲28、乙24、25、証人[ ]）。

(イ) 社の事業概要

社は、本件各事業年度において、業務分掌規程上、香港事務所に管理部、購買部、物流部を設置していたほか、拠点として工場及び工場を設置しており、工場においても、各部、課を設置し、人事や部品の加工、組立などの各業務内容を設定していた（乙20）。

(ウ) 社及びの原告における位置付け

原告は、平成6年3月1日及び平成8年9月20日、当時の大蔵省に提出した「対外直接投資に係る外貨証券取得に関する届出書」において、社の職業又は業種として「電子機器製品及び部品等の製造及び販売」と記載していた（乙4）。

原告は、社に赴任させる従業員で、勤務先がとなる者の赴任命令書や赴任申請書において、赴任先を「社工場」等、担当業務を「管理」、「製造責任者」等と記載していた（乙19）。

原告は、平成16年3月期までの過去4事業年度の法人税申告書別表においても、社の主たる業務を「情報機器部品・製品製造」、「情報機器等の製造販売」と記載して申告しており、措置法66条の6第3項の適用除外に関する別表において「非関連者基準」欄に記入せず、「所在地国基準」欄に「情報機器等の製造」と記載し、●●期有価証券報告書では、社を製造会社として記載し、子会社事業所として「工場（）」と記載し、第●●期事業報告書でも社の主要な事業内容として「ファクス、プリンタ、デジタル複合機、電子文具の製造」等と記載していた（乙42ないし44）。

カ における人事労務管理

(ア) 人員の配置

は、本件各事業年度において、の組織図上、社の下にあり、社の董事長兼総経理の下に董事工場長（工場長）がおり、董事工場長の下に行政部、財務情報部、報関物流部、生産管理部、製造部会（製造統括室、第一ないし第三製造部から成る。）、改善推進部、開発技術部、品質保証部の各部が置かれ、各部にはそれぞれ複数の課が設置され、工場における生産に必要な業務を分担する体制になっていた。また、これらの部とは別に、の下に中方廠長（中国側工場長）及び工場長助理が存在するが、組織図上は、董事工場長と各部の上下関係とは離れた位置にあり、各部とは直接関係のない位置付けがされている（乙17）。

そして、董事工場長及び各部の経理（部長）、行政部を除く各部の副理（副部長）という責任者は、1994年（平成6年）にの工場が設立されることになってから本件各事業年度に至るまで、一貫して社の従業員が配置されており、中方廠長は、一貫してから派遣された工場長であった（乙17、18）。

工場長は、中方廠長兼行政部副理として在籍しているが、生産業には知識がないため関わっておらず、税関、警察、消防、村等その地域について何か問題が生じた場合に動いてもらうという位置付けであった（乙16）。

(イ) 社の業務分掌規程

社の業務分掌規程（乙20）には、の各分掌業務の担当部として、行政部、財務情報部、改善推進部、開発技術部、品質保証部、生産管理部、報関物流部、

S C M推進室、製造統括室、第一ないし第三製造部が掲げられており、これらは、前記(ア)の[ ]の組織構成と基本的に一致する(乙17、20)。

(ウ) 労務管理

a [ ]において使用されている従業員の募集、採用、勤務時間、労働規律、賃金待遇、解雇、辞職、退職等の労務に関する事項を定めた就業規則(以下「本件就業規則」という。乙21)は、その1条において、[ ]社の[ ]が就業に関する規則を定める旨規定している(乙21)。

[ ]社は、本件就業規則30条が、従業員の賃金等について、賃金規則の定めるところにより支給すると規定しているのを受けて、「[ ]賃金規定(内規)」(乙22)を定め、等級別に賃金の支給条件を定めている。また、[ ]の賃金の査定は、数人の幹部、日中の工場長で行い、最終的には、[ ]社から派遣された従業員である日本人工場長が決定する(乙16)。

b [ ]における解雇通知書(乙23)によれば、解雇の決裁については、[ ]社から派遣された従業員が就いている役職(行政経理、工場長等)の者が決裁を行うことになっている(乙23)。

キ [ ]における生産管理

(ア) 生産計画の策定

[ ]では、発注を受けると、生産管理部門が、どの生産ラインを用いるか計画を立て、注文商品に必要な原材料の種類及び品質をあらかじめ準備するために生産計画を立てている(乙3)。

前記カ(ア)記載のとおり、生産管理部門の統括者は、[ ]社から派遣された日本人従業員である(乙17、18)。

(イ) 製品製造のための資材、設備の調達、管理

[ ]社は、生産計画の完了後、必要な原材料の種類及び品質並びに部品を確定し、それらは、サプライヤーと共通のコンピューターシステム等を通じて、発注され、[ ]の工場に納入される。そして、[ ]社は、これらの原材料を含めて、製造プラント及び機械、技術ノウハウ等の監督管理業務を行っていたほか、必要となる一切の水道光熱費を負担し、[ ]の賃料も負担していた(乙3、11、12、15)。

(ウ) 製品の製造

[ ]の従業員は、原告[ ]によって提供された設計に則って、[ ]社から派遣された日本人従業員監督の下、製造工程に従事していた(乙3)。

(エ) 品質保証

製造が終了すると、品質保証部門において、品質保証テストを行う(乙3)。なお、前記カ(ア)記載のとおり、品質保証部門の統括者は、[ ]社から派遣された日本人従業員である(乙17、18)。

また、[ ]社は、前記ウ(オ)記載のとおり、[ ]において製造された製品についての品質保証を責任を持って行うこととされており、実際にも、2005年(平成17年)、[ ]で製造された製品の仕様が誤っていたことがあり、[ ]社がその経済的負担をした(乙27)。

(オ) [ ]の増設計画

■■■■社は、■■■■の工場内における物流環境を改善する必要があることなどを訴え、■■■■の第5工場の拡張を原告■■■■に提案し、原告■■■■は、「■■■工場再編について－現状報告」、「■■■工場再編について－今後の予測」、「■■■工場再編について－■■■■からの提案」との記載から始まる資料や、工場の増設場所のレイアウト、増設による効果とスケジュール等の資料を作成し、2004年（平成16年）12月20日、戦略会議スタッフ部会を開催し、「■■■■工場拡張」を審議事項とした（甲67、乙14、26）。

ク ■■■■における財務管理

(ア) ■■■■における資金等の管理

■■■■社は、本件協議書、本件補充協議書の各条項に従って、加工費、水道光熱費を本件■■■■口座に送金しており、不足額が生じた場合には、■■■■社がその不足額を提供していた（乙28、証人■■■）。

日本人工場長は、本件■■■■口座からの出金について、支払依頼伝票の内容が不正なもの、不審なものでないかのチェックを行っていた。■■■■社は、本件■■■■口座の預金を、口座から出金されるまでは■■■■社の預金であると認識しており、この預金は、■■■■社の資産として計上されていた（甲67、乙16、29、証人■■■）。

また、■■■■社は、■■■■で負担していた水道光熱費等の製造間接費を、■■■■社の損金として会計処理していた（乙16）。

(イ) ■■■■に係る企業所得税

■■■■は、■■■■社からの送金額を収入金額とする申告を行っており、これらの企業所得税の税額は、■■■■社が送金、管理している本件■■■■口座の資金から納付され、■■■■社は、総勘定元帳において、これを租税公課として計上していた（甲99、132の2、乙30、32、33、証人■■■）。

ケ ■■■■社の税務申告状況

(ア) 香港における法人の利得（事業所得）税は、香港内での事業活動に基づいて発生した所得（製造業であれば、製品の販売利益）に対してのみ課税され、香港外での事業活動に基づく所得については課税されないところ、DIPN21の規定により、中国本土での事業の許可を得ていない香港の製造会社が、法律上は別個の業者である中国本土の事業体と加工、組立契約を締結し、香港の製造会社が原材料の支給や現地労働者の訓練、監督といった製造活動に関与している場合は、香港の製造会社は、中国で製造した製品の販売利益の50%のみを香港内の事業活動に基づいて発生した所得とする（50%のみを課税対象とする）課税上有利な取扱いを受けることができる（以下、この課税上の特例を「所得配分の特例」という。）。これに対して、香港企業が中国の下請業者に最低限の関与しかしておらず、対等な立場にある場合、販売業又は貿易業と同じであると考えられるので、香港企業の利益は、製造利益ではなく全額営業利益として課税の計算がされることになる（乙3、34、弁論の全趣旨）。

(イ) ■■■■社は、2001年（平成13年）、香港税務局（内国歳入庁）に対し、■■■■社が中国本土の当事者と加工契約を締結し、原材料、機械、技術ノウハウ、マネジメントを提供し、現地労働者の訓練、監督、工場運営を担当していることなどから、所得配分の特例を受けることができると考えている旨のTax Position Paperを提出し、2001

年から2004年（平成16年）の事業年度において、所得配分の特例を前提に、  
に係る所得の50%を減算した税務申告書を提出し、香港税務局から税務申告書記載の金額どおりの納税通知書の送付を受けた。そして、当該税務申告書には、「Principal business activity」（主要な事業活動）として、「Manufacturing」（製造）との記載がある（乙3、35ないし41、弁論の全趣旨）。

- (4) 前記(3)で認定した事実に鑑みれば、社は、中国側への加工費のみを支払い、工場運営は自らが行う方式により、製品の製造販売を行うことを目的として設立され、①における製品製造のための生産設備の整備、原材料・補助材料等の調達等を行っていたこと、②の人員を組織的に統括・管理していたこと、③の生産管理を主体的に実行し、製造業務を掌握・管理していたこと、④に関する財務管理を行っていたこと、⑤の拡張計画にも関与していたことが認められる。加えて、⑥社が香港税務局に対し自己の主要な事業活動を製造と申告するなど、自身が製造業をしているとの認識を有していたと認められることなどをも総合的に勘案すると、社会通念上、社はにおいて自ら販売製品の製造を行っていたものと認めるのが相当である。

これに対し、原告らは、本件補充協議書の効力について、本件協議書の効力に優先するものではない旨主張した上で、社は、を指揮監督する権限がなかった、の工場における生産管理、労務管理、会計監査等の運営全般は、形式面及び実質面共に工場長が行っていた、社の従業員は、単なるアドバイザーにすぎず、各種業務決定は、ローカルスタッフによって行われていたなどと主張し、それに沿う社及びの関係者の陳述書（甲67ないし80、94ないし99）を提出するので、以下、個別に検討する。

ア 原告らは、本件補充協議書は、本件協議書と同等の効力を有するものであり、本件協議書が主契約であり、本件補充協議書はそれを補完するものであって、本件補充協議書の効力は本件協議書の効力に優先するものではないと主張する。

しかしながら、前記(3)ウ(キ)記載のとおり、本件補充協議書9条は、本件補充協議書が本件協議書中の条項に抵触する場合には、本件補充協議書の条項に従うものとするとしており、社及び双方が、この本件補充協議書に署名しているところ、かかる本件補充協議書の約定内容と異なる合意が上記当事者間にあったと認めるに足りる証拠はない。

したがって、原告らの上記主張は採用できない。

イ 原告らは、における人事労務管理について、ローカルスタッフの採用は、人事課のによって行われ、賃金規程は、工場長がの意向に従って定めており、査定、評価についても工場長が最終決定権を行使していた、解雇は工場長の審査によって内定しており、社の意見にかかわらず、厳格な解雇権を行使していたなどと主張し、解雇通知書（甲49の1）や陳述書（甲67、69、72、75、80）を提出する。

しかしながら、解雇通知書（乙23、甲49の1）において、社から派遣された従業員が就いている役職（行政経理、工場長）の者が決裁を行うことになっていることからすれば、解雇の判断に当たり、人を超えるローカルスタッフの勤務態度、実績等につき、ローカルスタッフを個別に掌握する幹部らや工場長の意見等を参考にするとして

も、最終的な解雇の決定権は[ ]社から派遣された従業員にあったとみるべきである。なお、[ ]工場長の解雇の決定について、[ ]社から派遣されて[ ]の行政経理を務めていた[ ]は決裁印を押さなかったことがなかったと供述するが（甲94）、仮にそうであるとしても、それは、事実上そうであったということにすぎず、[ ]の労務管理上、最終的な解雇の決定権は[ ]社から派遣された従業員にあったと認められる。

また、このことに加え、[ ]自身も、[ ]社の方で[ ]の従業員について、[ ]工場長に言って、解雇してもらおうというような流れになっていたと供述している上、[ ]工場長も、[ ]社が作成した就業規則にのっとり、[ ]の労務管理を行っていたこと（証人[ ]）、[ ]の従業員の賃金を[ ]社が負担していたことも併せ考慮すると、原告らの上記主張は、[ ]社が労務管理をしていたとの前記認定を左右するものとはいえない。

ウ 原告らは、[ ]における生産管理について、[ ]の製造部門の統括責任者は、製造部統括室で副課長、後に課長となった[ ]であり、生産管理部及び品質保証部についても、幹部、リーダー、責任者を通して、[ ]工場長が統括していたこと、[ ]における日本人スタッフによる指導、教育の成果として、[ ]社の日本人技術者を配置しないで製造が行える「完全ローカル化」が進み、本件各事業年度においては、外注部材の不良、設計変更等の問題が起きなければ、全てローカルスタッフにおいて処理できる状態であったこと、日本人スタッフに与えられた「工場長」、「経理」等の肩書きは、ローカルスタッフが「顧問」、「指導」等では敬意を払わないためであり、ローカルスタッフにアドバイザーとして受け入れてもらうための工夫であったなどと主張する。

しかしながら、[ ]社は、契約上、[ ]で生産された製品を全量引き取らなければならないこと、本件補充協議書にも、加工数量については、双方が別途協議の上決定するとされ（2条1項）、[ ]社は、状況の厳しい変化や経営不振等の状況下においては、生産規模を縮小することができることに加え（2条2項）、前記(3)キ(エ)記載のとおり、[ ]で製造された製品の仕様が誤っていたことがあり、[ ]社がその経済的負担をしたことなどに鑑みても、日本人スタッフがアドバイザーであるとの原告らの上記主張は採用できない。

エ 原告らは、[ ]における財務管理について、日本人工場長は、資本主義的経営に不慣れであったローカルスタッフらに対して指導を行う目的、外注管理の観点から、日本人工場長が出金のチェックをしていたものであって、日本人工場長が[ ]の預金を[ ]社の資産として管理していたことを意味するものではなく、[ ]の[ ]課長が本件[ ]口座を管理していたと主張するが、原告らの提出する陳述書（甲67ないし69、72）においても、[ ]社から派遣された従業員が監査的機能を果たしていたことは認めている上、原告らの主張するとおり、日本人工場長が出金のチェックをしていたのであれば、最終的な出金の権限は[ ]社から派遣された従業員にあったと見るべきである。したがって、この点に係る原告らの主張は採用できない。

また、原告らは、[ ]における会計帳簿、財務諸表及び納税申告書の作成に[ ]社は関与していないなどと主張するが、[ ]の企業所得税の納税申告書には、[ ]社から派遣された従業員の署名がされており（乙31）、前記(3)ク記載のとおり、[ ]の企業所得税は、[ ]社の総勘定元帳において、租税公課として計上しているこ

と、[ ]で負担していた水道光熱費等の製造間接費を、[ ]社の損金として会計処理していたこと、また、前記(3)カ(ア)記載のとおり、財務情報部長に[ ]社から派遣された従業員が就任していたことからすれば、[ ]における会計帳簿、財務諸表及び納税申告書の作成に全く関与していなかったとは認めることはできない。したがって、この点に係る原告らの主張も採用できない。

オ 原告らは、[ ]社が香港税務局に対し自己の事業を「製造」と申告したのは、DIP N 21において、香港の企業が中国本土の事業体と加工又は組立に関する協定を締結し、下請業者の製造活動に関与している場合、50%課税の対象となるとされていたからであって、[ ]社が自己の事業を製造業と認識していたわけではないなどと主張するが、所得配分の特例は、香港の製造会社が中国本土では事業の許可を得ていないものの、中国本土の事業体との契約に基づいて工場運営に積極的に関与している場合、中国本土（香港外）において製造を行っていると考えられるため税負担軽減措置として定められた特例であり、[ ]社が所得配分の特例の適用を申請し、香港税務局から認められたということは、[ ]社が実質的に製造を行っていると見ることができるほど[ ]の工場運営に積極的に関与していたことを示す事情と評価することができる上、[ ]社が自己の事業を「製造」と申告して課税上有利な取扱いを受けていたことは、[ ]社自身も自己の主要な事業活動を「製造」と認識していたものと認められる。

したがって、原告らの上記主張も採用できない。

カ 以上検討したところに加えて、証拠（甲5の1、6の1、8、乙14）及び弁論の全趣旨によれば、原告[ ]の財務部長[ ]は、平成17年10月19日付けの「タックスヘイブン対策税制に関する弊社の見解」と題する書面（甲8）において、[ ]社は、[ ]の工場における労務・財務管理、生産管理、技術指導等に関して再委託を受けているなどとして、[ ]社自らが労務・財務管理、生産管理、技術指導等の工場の運営業務を行っていたと記載していたこと、原告らは、本件各更正処分等（ただし、原告[ ]の平成16年3月期については、平成16年3月期更正処分）に対する異議申立書（甲5の1、6の1）においても、[ ]社が委託を受けて、[ ]の工場運営、生産管理、品質管理、労務・財務管理等を行っているとの主張をしていたこと、[ ]社が作成した[ ]の第5工場増設を原告[ ]に提案する際の資料（乙14）には、「今後、工場増設に伴い、今まで鍛え上げられた製造体質が緩まないよう、管理指標による徹底管理を続けます」と記載されていたこと、原告[ ]の海外赴任申請書（命令書）にも、赴任先として「[ ]（[ ]工場）」、担当業務として「中国工場の生産管理業務」、「製造管理全般」、「生産に関する管理監督業務」などの記載がされていることが客観的事実として認められるところ、原告らの上記主張やその根拠とする陳述書は、これらの客観的事実や資料と矛盾するものであり、直ちに採用し難いものといわなければならない。

以上によれば、結局、原告らの上記各主張は、[ ]社が、[ ]において、自ら販売製品の製造を行っていたとの認定判断を左右するものではないというべきであるから、[ ]社の主たる事業は、卸売業ではなく、製造業であると認められる。

## 2 所在地国基準を満たすか否かについて

(1) 前記1のとおり、[ ]社の主たる事業は製造業であり、卸売業等以外の事業に該当するから、原告らが[ ]社について措置法66条の6第3項の適用を受けるためには、同項

2号に掲げる所在地国基準を満たす必要がある。

そして、前記1のとおり、                    社の行う主たる事業である製造業を主として行っているのは、                    であるから、                    社がその主たる事業を主として本店の所在する香港で行っていないことは明らかである。

この点に関し、原告らは、香港は、中国の地方行政区域にすぎず、中国とは別の「地域」であるとはいえないから、                    社は、主たる事業である製造業を、本店の所在する香港と同一の国である中国で行っており、所在地国基準を満たすと主張するので、以下検討する。

(2) 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・ヘイブン対策税制が設けられることとなった趣旨は、仮に、「国」単位のみでタックス・ヘイブン対策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グレートブリテン及び北アイルランド連合王国（以下「英国」という。）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ないか、又は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、タックス・ヘイブン対策税制の適用対象に含めることとした点にあるものと解される。

そして、このような同条1項の趣旨に照らせば、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2号に規定する所在地国基準の適用に当たっても、当然に、その特定外国子会社等がその事業を主として当該「地域」において行っているか否かを判断しなければならないというべきである。

(3) そこで、香港が、タックス・ヘイブン対策税制の適用上、中国とは異なる「地域」に該当するか否かを検討するに、証拠（甲10、乙46ないし50）及び弁論の全趣旨によれば、①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いること、②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いないこと、③租税制度についても、中国本土においては、企業所得税、個人所得税等の「所得税類」、増値税、消費税等の「流通税類」、不動産税、車船税等の「財産及び行為税類」等を主要な税とし、企業所得税の基本税率は33%（国税30%、地方税3%）である（ただし、外商投資企業に対しては各種の優遇措置により低減税率や期間減免が適用されている。）等というものであるのに対し、香港においては、香港内で提供した労働役務等の対価に課される給与所得税、香港内で生じた営業に係る所得に課される事業所得税及び香港内にある土地や建物等の不動産から生ずる賃貸収入所得に課される資産所得税から構成され、香港外に源泉のある所得は非課税であり、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、かつ、その租税の負担は世界的にも最も低い水準にあること、④中国へ返還後の香港には、中国が締結した租税条約である日中租税条約が適用されていないこと、⑤香港が中国へ返還された後の1998年（平成10年）2月には、中国税務当局と香港特別行政区との間で、中国本土と香港との二重課税の回避を目的とする「中国・香港二重課税防止取扱規定」



が調印されたが、同規定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（又は権限を与えられたその代理者）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ることが明示されていることが認められる。

以上の諸点からすると、香港は、タックス・ヘイブン対策税制の適用上、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から、本店所在地が香港である[ ]社が所在地国基準を満たすためには、その事業を主として本店の所在する「地域」たる香港において行っていると認められることを要するものと解される。

- (4) これに対し、原告らは、国際的な用語として、「地域」が、「日本政府が承認していない国を呼ぶ際に用いる『国』の言い換え語」あるいは「国際関係において一定の独立した地位をもつ存在。台湾など」と定義されていることや、平成4年法律第14号による改正前のタックス・ヘイブン対策税制について大蔵大臣（当時）が指定していた「地域」がいずれも植民地であったことを根拠に、香港は「地域」に当たらないなどと主張する。

しかしながら、「地域」については、「区切られた土地、土地の区域」という意味があり（甲19）、原告らの主張するように、「地域」を「日本政府が承認していない国を呼ぶ際に用いる『国』の言い換え語」や「国際関係において一定の独立した地位をもつ存在」と限定して解釈するのは相当ではない。かえって、措置法66条の6第1項において「国」だけでなく「国又は地域」と規定されている前記(2)記載のタックス・ヘイブン対策税制の趣旨等に鑑みると、ある国の一部の地域であり、かつ、当該地域が植民地ではなくても、当該国とは別個の租税体系が確立しているような場合には、同項にいう「地域」に該当するというべきである。

したがって、原告らの上記主張は採用できない。

- (5) 以上によれば、本件では、[ ]社は、前記(1)記載のとおり、その主たる事業である製造業を主として本店の所在する「地域」たる香港で行っているとは認められないから、措置法66条の6第3項2号、措置法施行令39条の17第5項3号に掲げる要件を充足せず、所在地国基準を満たさないというべきである。

### 3 経済的合理性を理由とする適用除外の可否について

原告らは、国際的な租税回避の防止という措置法66条の6第1項の趣旨・目的及び正常な事業活動を行っている場合を除外する同条3項の趣旨・目的に照らして、経済的合理性のある取引については、タックス・ヘイブン対策税制の適用対象から除外するという解釈を採るべきであり、香港のビジネスインフラを生かしつつ、中国の安い人件費等のメリットを生かした来料加工というビジネスモデルに同条1項を適用することは、我が国の正当な経済活動が阻害されることになるから、[ ]社のように香港に所在することに経済的合理性が認められる子会社については、タックス・ヘイブン対策税制の適用対象から除外されるべきである旨主張する。

しかしながら、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き、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解される。そして、前示のとおり、同条3項は、典型的な基準を定めて明確に適用除外の範囲を明らかにしているところ、原告らの主張は、要するに措置法の条文にはない要件を付加して租税法規の適用範囲を限定すべきであるというものであり、さらに、原告らという経済

的合理性がある場合という要件自体が極めて不明確なものであって、同項が客観的に明確な類型化を図った趣旨を没却し、課税執行面における安定性を著しく害することになるから、原告らの上記主張を採用することはできない。

なお、原告らは、租税回避を目的としない正当な経済活動が阻害される結果は、タックス・ヘイブン対策税制の趣旨に反することを強調するが、タックス・ヘイブン対策税制を規定する同条1項が租税回避の目的を要件としていないことは明らかであり、このように、政策として、租税回避の目的や経済活動の正当性を要件としない立法がされている中で、                    社は現実に香港において世界的に低水準の税負担の恩恵を受けているのであるから、正当な経済活動であることのみを理由として適用除外を受けることができないことはやむを得ないというべきである。

したがって、原告らの上記主張は採用できない。

#### 4 香港投資協定違反の有無について

原告らは、本件各更正処分等は、香港投資協定違反であり、違法であると主張する。

一般に、自国における税負担の公平性や中立性に有害な影響をもたらす可能性のある他国の制度に対抗する手段として、いわゆるタックス・ヘイブン対策税制を設けることは、国家主権の中核に属する課税権の内容に含まれるものと解される。したがって、租税条約その他の国際約束等によってこのような税制を設ける我が国の権能が制約されるのは、当該国際約束におけるその旨の明文規定その他の十分な解釈上の根拠が存する場合でなければならないと解すべきである（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同21年10月29日第一小法廷判決・民集63巻8号1881頁参照）。

そして、香港投資協定3条は、「いずれの一方の締約政府の投資家も、他方の締約政府の地域内において、投資財産、収益及び投資に関連する事業活動に関し、当該他方の締約政府又は両締約政府以外の政府の投資家に与えられる待遇よりも不利でない待遇を与えられる。」と規定しているにとどまり、文言上、タックス・ヘイブン対策税制の適用を排除するものではない。

また、同条は、日本国政府が、日本国内において投資活動を行う香港の投資家に対して最恵国待遇をすべきことを定めたものであり、日本国内の法人に対するタックス・ヘイブン対策税制の適用を排除ないし制限する趣旨のものであると解することはできない。

したがって、原告らの上記主張は採用できない。

#### 5 理由付記の不備の違法の有無について

原告らは、税務調査の段階で、                    社の事業が製造問屋であるから卸売業に該当すると主張したにもかかわらず、本件各更正処分等の通知書に付記された更正の理由において、何ら回答がないから理由付記に不備があると主張する。

法人税法130条2項は、青色申告書に係る法人税の課税標準等の更正をする場合には、その更正に係る更正通知書にその理由を付記しなければならないと規定しているところ、これは、同法が、青色申告制度を採用し、青色申告に係る所得の計算については、それが法定の帳簿書類による正当な記載に基づくものである以上、帳簿書類の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障した趣旨に鑑み、処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨に出たものである。したがって、帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合、帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示することを要せず、処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に理由を具体的に明示するものである限り、同法の要求する更正理由の付記とし

て欠けるところはない。

本件についてこれを見ると、本件各更正処分等は、原告らの帳簿記載を否認して更正をしたものではなく、帳簿記載はそのまま認めた上で、その事実に対する法的評価につき原告らと見解を異にして更正したものであるから、その更正の理由の記載は、処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足するものであれば足りるところ、証拠（甲1、2）によれば、更正通知書に記載された更正の理由は、                    社が特定外国子会社等に該当し、その主たる事業が製造業であると認定した具体的理由を摘示するなど、本件各更正処分等の根拠を具体的に示しており、処分庁の判断の慎重性及び合理性を確保するという点で欠けるところはなく、不服申立ての便宜の面からも必要な材料を提供するものといえることができる。

したがって、本件各更正処分等に係る理由付記に不備があるとは認められないから、原告らの上記主張は理由がない。

#### 6 信義則違反の有無について

原告らは、日本標準産業分類によれば、                    社の事業は製造問屋であり、同分類によつた本件通達に従わずにした本件各更正処分等は信義則違反であつて、取り消されるべきであると主張する。

しかしながら、証拠（乙7）によれば、日本標準産業分類においては、製造問屋は、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造らせ、これを自己の名称で卸売するものをいうものとされていることが認められるところ、前記1のとおり、                    社は、自ら製造を行っているとして評価され、その事業は製造業に該当すると判断できることからすれば、本件各更正処分等は、日本標準産業分類によつた本件通達に反するものとはいえない。

したがって、信義則違反をいう原告らの上記主張は、その前提を欠くものであつて採用できない。

#### 7 本件各更正処分の適法性について

以上によれば、本件事案には、措置法66条の6第1項が適用され、原告らに係る特定外国子会社等である                    社の本件各事業年度における各課税対象留保金額を、原告らの本件各事業年度の各所得の計算上、各益金の額に算入すべきこととなり、これにより各算出した原告らの各所得金額及び各納付すべき税額は、別紙本件各更正処分等の根拠記載のとおりであると認められる。

したがって、本件各更正処分はいずれも適法である。

#### 8 過少申告加算税についての正当な理由の有無について

原告らは、国税通則法65条4項に規定する正当な理由があるとして、本件各賦課決定処分が違法であると主張する。

そこで検討するに、過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もつて納税の実を挙げようとする行政上の措置である。この趣旨に照らせば、過少申告があつても例外的に過少申告加算税が課されない場合として国税通則法65条4項が定めた「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお

納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁、最高裁平成●●年(〇〇)第●●号、第●●号同18年4月25日第三小法廷判決・民集60巻4号1728頁参照）。

そして、原告らが本件通達に従って、本件各事業年度の申告をしたとしても、前記1によれば、原告らは、本件通達の解釈を誤って、●●社を卸売業と評価したにすぎないというべきであるから、原告らの責めに帰することのできない客観的な事情があるとはいえない。

したがって、原告らには、国税通則法65条4項に規定する正当な理由があるとは認められないから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

## 9 結論

以上によれば、原告らの請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

名古屋地方裁判所民事第9部

裁判長裁判官 増田 稔

裁判官 松本 明敏

裁判官 山田 亜湖

(別紙)

本件各更正処分等の根拠

第1 原告 [ ] 各更正処分の根拠

1 平成15年3月期の法人税等の額

(1) 所得金額 (別表1「更正処分等 (第3次更正処分)」の①欄)

[ ] 円

上記金額は、後記アの金額に同イ及びウの金額を加算した金額である。

ア 平成15年3月期の平成17年6月27日付け第2次更正処分に係る所得金額 (別表1「更正処分等 (第2次更正処分)」の①欄)

[ ] 円

イ 特定外国子会社等に係る課税対象留保金額の益金算入額

[ ] 円

上記金額は、措置法66条の6第1項に規定する [ ] 社の適用対象留保金額のうち原告 [ ] の課税対象留保金額であり、平成15年3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 国外関連者に対する寄附金の損金不算入額

[ ] 円

上記金額は、平成15年3月期更正処分により更正された「国外関連者に対する寄付金の損金不算入額」と同額である。

(2) 法人税額 (別表1「更正処分等 (第3次更正処分)」の②欄)

[ ] 円

上記金額は、前記(1)の所得金額 (ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てたもの) に、法人税法 (平成18年法律10号による改正前のもの。以下同じ。) 66条1項及び経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律 (平成18年法律第10号による廃止前のもの。以下「負担軽減法」という。) 16条1項の規定により100分の30の税率を乗じて計算した金額である。

(3) 法人税額の特別控除額 (別表1「更正処分等 (第3次更正処分)」の③欄)

[ ] 円

上記金額は、平成15年6月30日、処分行政庁に提出された原告 [ ] の平成15年3月期の法人税の確定申告書 (以下「平成15年3月期確定申告書」という。) に記載された金額と同額である。

(4) 所得税額の控除額 (別表1「更正処分等 (第3次更正処分)」の⑤欄)

[ ] 円

上記金額は、平成15年3月期確定申告書に記載された金額と同額である。

(5) 外国税額の控除額 (別表1「更正処分等 (第3次更正処分)」の⑥欄)

[ ] 円

上記金額は、平成15年3月期の平成15年12月22日付け第1次更正処分における外国税額の控除額と同額である。

(6) 納付すべき法人税額 (別表1「更正処分等 (第3次更正処分)」の⑦欄)





税額を過少に申告していたものであり、納付すべき税額を過少に申告していたことについて、国税通則法65条4項に規定する正当な理由も存在しない。

したがって、原告[ ]に課されるべき過少申告加算税の額は、国税通則法65条1項（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）に基づき、以下のとおりの金額となる。

ア 平成15年3月期分（平成15年3月期更正処分に伴うもの）

[ ]円

上記金額は、平成15年3月期更正処分により原告[ ]が新たに納付すべきこととなった税額[ ]円（ただし、国税通則法118条3項により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

イ 平成16年3月期分（平成16年3月期更正処分に伴うもの）

[ ]円

上記金額は、後記(ア)の金額から同(イ)の金額を減算した金額である。

(ア) 原告[ ]に対する平成16年3月期更正処分に係る賦課決定処分の金額

[ ]円

上記金額は、平成16年3月期更正処分により新たに納付すべきこととなった税額[ ]円のうち重加算税の額の計算の基礎となるべき[ ]円及び原告[ ]に対する平成16年3月期の平成17年6月27日付け第1次更正処分により減算した法人税額[ ]円を除いた[ ]円（ただし、国税通則法118条3項により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

(イ) 平成16年3月期に係る第3次更正処分に伴い減少した加算税額

[ ]円

上記金額は、平成20年2月27日付け第3次更正処分により、減少することとなった法人税額[ ]万円（ただし、国税通則法118条3項により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

(2) 原告[ ]各賦課決定処分の適法性

上記(1)ア、イの過少申告加算税の金額は、原告[ ]各賦課決定処分における過少申告加算税といずれも同額であるから、原告[ ]各賦課決定処分は適法である。

第2 原告[ ]各更正処分の根拠

1 平成14年12月期の法人税等の額

(1) 所得金額（別表3「更正処分等」の①欄）

[ ]円

上記金額は、後記アの金額に同イの金額を加算した額である。

ア 確定申告所得金額（別表3「確定申告」の①欄）

[ ]円

上記金額は、平成15年3月26日、処分行政庁に提出された原告[ ]平成14年12月期の法人税の確定申告書（以下「平成14年12月期確定申告書」という。）に記載された所得金額と同額である。

イ 特定外国子会社等に係る課税対象留保金額の益金算入額





上記金額は、平成15年12月期更正処分により更正された「交際費等の損金不算入額」と同額である。

オ 事業税の損金算入額

■■■■■■■■■■円

上記金額は、平成15年12月期更正処分により更正された「事業税の損金算入額」と同額である。

(2) 法人税額（別表4「更正処分等」の②欄）

■■■■■■■■■■円

上記金額は、前記(1)の所得金額（ただし国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）に、法人税法66条1項及び負担軽減法16条1項の規定により100分の30の税率を乗じて計算した金額である。

(3) 法人税額の特別控除額（別表4「更正処分等」の③欄）

■■■■■■■■■■円

上記金額は、平成15年12月期確定申告書に記載された金額と同額である。

(4) 所得税額の控除額（別表4「更正処分等」の⑤欄）

■■■■■■■■■■円

上記金額は、平成15年12月期確定申告書に記載された金額と同額である。

(5) 外国税額の控除額（別表4「更正処分等」の⑥欄）

■■■■■■■■■■円

上記金額は、平成15年12月期確定申告書に記載された金額と同額である。

(6) 納付すべき法人税額（別表4「更正処分等」の⑦欄）

■■■■■■■■■■円

上記金額は、前記(2)の法人税額から、同(3)の法人税額の特別控除額、同(4)の所得税額の控除額及び同(5)の外国税額の控除額を差し引いた金額（ただし、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

3 平成16年12月期の法人税等の額

(1) 所得金額（別表5「更正処分等」の①欄）

■■■■■■■■■■円

上記金額は、後記アの金額に同イ及びウの金額を加算し、同エの金額を減算した金額である。

ア 確定申告所得金額（別表5「確定申告」の①欄）

■■■■■■■■■■円

上記金額は、平成17年3月31日、処分行政庁に提出された原告■■■■■■■■■■の平成16年12月期の法人税の確定申告書（以下「平成16年12月期確定申告書」という。）に記載された金額である。

イ 特定外国子会社等に係る課税対象留保金額の益金算入額

■■■■■■■■■■円

上記金額は、■■■■■■■■■■社の適用対象留保金額のうち原告■■■■■■■■■■の課税対象留保金額であり、平成16年12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 交際費等の損金不算入額

■■■■万円

上記金額は、平成16年12月期更正処分により更正された「交際費等の損金不算入額」と同額である。

エ 事業税の損金算入額

■■■■円

上記金額は、平成16年12月期更正処分により更正された「事業税の損金算入額」と同額である。

(2) 法人税額（別表5「更正処分等」の②欄）

■■■■円

上記金額は、前記(1)の所得金額（ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）に、法人税法66条1項及び負担軽減法16条1項の規定により100分の30の税率を乗じて計算した金額である。

(3) 法人税額の特別控除額（別表5「更正処分等」の③欄）

■■■■円

上記金額は、平成16年12月期確定申告書に記載された金額と同額である。

(4) 所得税額の控除額（別表5「更正処分等」の⑤欄）

■■■■円

上記金額は、平成16年12月期確定申告書に記載された金額と同額である。

(5) 外国税額の控除額（別表5「更正処分等」の⑥欄）

■■■■円

上記金額は、平成16年12月期更正処分に伴う外国税額の控除額である。

(6) 納付すべき法人税額（別表5「更正処分等」の⑦欄）

■■■■円

上記金額は、前記(2)の法人税額から、同(3)の法人税額の特別控除額、同(4)の所得税額の控除額及び同(5)の外国税額の控除額を差し引いた金額（ただし、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

4 原告■■■■各更正処分の適法性

前記1ないし3のとおり、原告■■■■の本件各事業年度の法人税の納付すべき金額は、平成14年12月期が■■■■円、平成15年12月期が■■■■円、平成16年12月期が■■■■円であるところ、これらの金額は、原告■■■■各更正処分における納付すべき税額といずれも同額であるから、原告■■■■各更正処分は適法である。

5 原告■■■■各賦課決定処分の根拠及び適法性

(1) 原告■■■■各賦課決定処分の根拠

前記4のとおり、原告■■■■各更正処分はいずれも適法であるところ、原告■■■■は、原告■■■■の本件各事業年度における法人税について、納付すべき税額を過少に申告していたものであり、納付すべき税額を過少に申告していたことについて、国税通則法65条4項に規定する正当な理由も存在しない。

したがって、原告■■■■に課されるべき過少申告加算税の額は、国税通則法65条1項に基づき、以下のとおり計算した金額となる。

ア 平成14年12月期分（平成14年12月期更正処分に伴うもの）

■■■■■■■■■■円

上記金額は、平成14年12月期更正処分により新たに納付すべきこととなった税額■■■■■■■■■■円（ただし、国税通則法118条3項により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

イ 平成15年12月期分（平成15年12月期更正処分に伴うもの）

■■■■■■■■■■円

上記金額は、平成15年12月期更正処分により新たに納付すべきこととなった税額■■■■■■■■■■円（ただし、国税通則法118条3項により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

ウ 平成16年12月期分（平成16年12月期更正処分に伴うもの）

■■■■■■■■■■円

上記金額は、平成16年12月期更正処分により新たに納付すべきこととなった税額■■■■■■■■■■円（ただし、国税通則法118条3項により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

(2) 原告■■■■■■■■■■各賦課決定処分の適法性

上記(1)アないしウの過少申告加算税の金額は、原告■■■■■■■■■■各賦課決定処分における過少申告加算税の額といずれも同額であるから、原告■■■■■■■■■■各賦課決定処分は適法である。



別表 1

## 課税の経緯（平成15年3月期）

(単位：円)

項目	区分	確定申告	更正処分等 (第1次更正処分)	更正処分等 (第2次更正処分)	更正処分等 (第3次更正処分)	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
		平成15年6月30日	平成15年12月22日	平成17年6月27日	平成18年1月27日	平成18年 3月23日	平成18年 6月20日	平成18年 7月20日	平成19年 7月6日
年	月	日							
所得金額	①					一部取消し	棄却	一部取消し	棄却
法人税額	②								
法人税額の特別控除額	③								
差引法人税額(②-③)	④								
所得税額の控除額	⑤								
外国税額の控除額	⑥								
納付すべき法人税額 (④-⑤-⑥)	⑦								
既に納付の確定した法人税額	⑧								
差引納付すべき法人税額(⑦-⑧)	⑩								
過少申告加算税の額	⑪	-							

(注) ⑦欄の数値は100円未満の端数を切り捨てたものである。

別表 2

## 課税の経緯（平成16年3月期）

(単位：円)

項目	区分	確定申告	更正処分等 (第1次更正処分)	更正処分等 (第2次更正処分)	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決	更正処分等 (第3次更正処分)	更正処分等 (第4次更正処分)
		平成16年6月30日	平成17年6月27日	平成18年1月27日	平成18年 3月23日	平成18年 6月20日	平成18年 7月20日	平成19年 7月6日	平成20年2月27日	平成20年7月28日
年	月	日								
所得金額	①				一部取消し	棄却	一部取消し	棄却		
法人税額	②									
法人税額の特別控除額	③									
差引法人税額(②-③)	④									
所得税額の控除額	⑤									
外国税額の控除額	⑥									
納付すべき法人税額 (④-⑤-⑥)	⑦									
既に納付の確定した法人税額	⑧									
差引納付すべき法人税額(⑦-⑧)	⑨									
過少申告加算税の額	⑩	-								
重加算税の額	⑪	-								

(注) ⑦欄の数値は100円未満の端数を切り捨てたものである。

別表3 課税の経緯 (平成14年12月期) (単位:円)

項目	区分	確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
年	月	日	平成15年3月26日	平成18年1月27日	平成18年3月23日	平成18年6月20日	平成18年7月20日
所得金額	①			全部取消し	棄却	全部取消し	棄却
法人税額	②						
法人税額の特別控除額	③						
差引法人税額 (② - ③)	④						
所得税額の控除額	⑤						
外国税額の控除額	⑥						
納付すべき法人税額 (④ - ⑤ - ⑥)	⑦						
既に納付の確定した法人税額	⑧						
差引納付すべき法人税額 (⑦ - ⑧)	⑨						
過少申告加算税の額	⑩						

(注) ⑦欄の数値は100円未満の端数を切り捨てたものである。

別表4 課税の経緯 (平成15年12月期) (単位:円)

項目	区分	確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
年	月	日	平成16年3月30日	平成18年1月27日	平成18年3月23日	平成18年6月20日	平成18年7月20日
所得金額	①			一部取消し	棄却	一部取消し	棄却
法人税額	②						
法人税額の特別控除額	③						
差引法人税額 (② - ③)	④						
所得税額の控除額	⑤						
外国税額の控除額	⑥						
納付すべき法人税額 (④ - ⑤ - ⑥)	⑦						
既に納付の確定した法人税額	⑧						
差引納付すべき法人税額 (⑦ - ⑧)	⑨						
過少申告加算税の額	⑩						

(注) ⑦欄の数値は100円未満の端数を切り捨てたものである。

別表5 課税の経緯 (平成16年12月期) (単位:円)

項目	区分	確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
年	月	日	平成17年3月31日	平成18年1月27日	平成18年3月23日	平成18年6月20日	平成18年7月20日
所得金額	①			一部取消し	棄却	一部取消し	棄却
法人税額	②						
法人税額の特別控除額	③						
差引法人税額 (② - ③)	④						
所得税額の控除額	⑤						
外国税額の控除額	⑥						
納付すべき法人税額 (④ - ⑤ - ⑥)	⑦						
既に納付の確定した法人税額	⑧						
差引納付すべき法人税額 (⑦ - ⑧)	⑨						
過少申告加算税の額	⑩						

(注) ⑦欄の数値は100円未満の端数を切り捨てたものである。