

大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求事件(甲事件)、平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求事件(乙事件)
国側当事者・国(葛城税務署長)
平成23年12月1日棄却・控訴

判 決

(当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり)

主 文

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

事実及び理由

第1 請求

1 甲事件

- (1) 処分行政庁が平成17年10月24日付けで原告に対してした原告の平成13年9月1日から平成14年8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-1010万4136円、納付すべき税額-21万8173円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。
- (2) 処分行政庁が平成17年10月24日付けで原告に対してした原告の平成14年9月1日から平成15年8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64万6569円、納付すべき税額11万5100円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。
- (3) 処分行政庁が平成17年10月24日付けで原告に対してした原告の平成15年9月1日から平成16年8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-5099万7119円、納付すべき税額-2万4965円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

2 乙事件

- (1) 処分行政庁が平成20年9月19日付けで原告に対してした原告の平成16年9月1日から平成17年8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-5407万9574円、納付すべき税額-3万5995円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。
- (2) 処分行政庁が平成20年9月19日付けで原告に対してした原告の平成17年9月1日から平成18年8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-5433万1962円、納付すべき税額-4万6235円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。
- (3) 処分行政庁が平成20年9月19日付けで原告に対してした原告の平成18年9月1日から平成19年8月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額0円、納付すべき税額-8万0287円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

第2 事案の概要

1 本件は、原告が、処分行政庁から、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。）に本店がある原告の特定外国子会社等の主たる事業は製造業であり、これを本店の所在する地域で行っているとは認められないから、租税特別措置法66条の6第4項（平成17年法律第21号による改正前は租税特別措置法66条の6第3項）の適用除外要件に該当しないとして、特定外国子会社等の課税対象留保金額を原告の益金に算入するなどとしてされた平成13年9月1日から平成14年8月31日までの事業年度（以下「平成14年8月期」という。他の事業年度もこの例による。）ないし平成19年8月期（これらを併せて、以下「本件各事業年度」という。）の法人税の更正処分のうち申告額を超える部分及び過少申告加算税賦課決定の各取消しを求めている事案である。

2 関係法令の定め

特に断りのない限り、租税特別措置法及び租税特別措置法施行令について別紙略語一覧表に定める略語を用いる。

(1) 措置法66条の6の概要

措置法66条の6は、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若しくは地域（タックス・ヘイブン）にある子会社等を利用して、我が国での税負担を不当に軽減することを規制する一方で、タックス・ヘイブンにおける子会社等の設立ないし活動について十分な経済的合理性がある場合にはかかる規制を及ぼさないことを目的として定められた条文である。すなわち、タックス・ヘイブンにある子会社等の留保金額のうち親会社の持分等に応じた部分を、法人税の計算上、原則として益金に算入することとし（後掲(2)）、一定の要件を満たす場合には経済的合理性があるものとして、かかる益金算入の規定の適用が除外される（後掲(3)）というものである。なお、子会社等の平成17年4月1日以後に終了した事業年度については、適用除外要件の一部を満たしていないにとどまる場合には、子会社等の人件費の10%に相当する金額を控除した上で、益金算入額を算出することとされた（後掲(4)）。

(2) タックス・ヘイブン対策税制

ア 外国関係会社

外国関係会社とは、その50%を超える発行済株式等を我が国の居住者や内国法人等が直接又は間接に保有している外国法人をいう（措置法66条の6第2項1号）。

イ 特定外国子会社等

措置法66条の6第1項にいう特定外国子会社等とは、内国法人が直接又は間接に外国関係会社の5%以上の株式等を有し、かつ、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、又は、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25%以下である（措置法施行令39条の14第1項）という要件を満たす外国関係会社である。

ウ 留保金額の益金算入

措置法66条の6第1項は、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（同条2項2号に規定する「未処分所得の金額」をいう。以下同じ。）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及び利益等の配当又は剰余金の分配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、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の数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、当該内国法人の収益の額とみなして当該特定外国子会社等の各事業年度の終了の日の翌日から2月を経過する日を含む当該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、同条1項に基づく税制を「タックス・ヘイブン対策税制」という。）。

(3) 適用除外

ア 措置法66条の6第4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。）のすべてを満たしている場合には、当該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) その事業が、株式若しくは債券の保有、工業所有権等若しくは著作権等の提供又は船舶若しくは航空機の貸付けを主たるものとしていないこと（以下「事業基準」という。）

(イ) その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。）

(ウ) 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。）

(エ) その行う主たる事業の種類に応じて以下のa又はbに該当すること

a 当該特定外国子会社等の行う主たる事業が卸売業、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同法40条の4第1項各号に掲げる居住者、当該特定外国子会社等に係る同法66条の6第1項各号に掲げる内国法人、当該特定外国子会社等に係る同法68条の3の7第1項各号に掲げる特定信託の受託者である法人、当該特定外国子会社等に係る同法68条の90第1項各号に掲げる連結法人その他これらの者に準ずる者として政令で定めるもの（以下「関連者」という。）以外の者との間で行っている場合として政令（措置法施行令39条の17第2項）で定める場合に該当すること（以下「非関連者基準」という。）（措置法66条の6第4項1号）

b 当該特定外国子会社等の行う主たる事業が製造業その他の上記a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4項2号）

イ 措置法施行令39条の17第2項1号は、措置法66条の6第4項1号に規定する「政令で定める場合」は、同項に規定する特定外国子会社等の各事業年度において行う主たる事業が卸売業に該当するときは、当該各事業年度の棚卸資産の販売に係る収入金額（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（以下「仕入取扱金額」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仕入取扱金額の合計額の占める割合が50%を超える場合とする旨規定している。

ウ 措置法施行令39条の17第5項3号は、措置法66条の6第4項2号に規定する「政令

で定める場合」は、同項に規定する特定外国子会社等の各事業年度において行う主たる事業が上記ア(エ) bに掲げる事業のうち不動産業・物品賃貸業以外の事業（製造業を含む。）に該当するときは、主として本店所在地国において行っている場合とする旨規定している。

(4) 人件費10%相当額の控除

特定外国子会社等の平成17年4月1日以後に終了した事業年度において、(3)の適用除外に該当しない場合であっても、事業基準、実体基準及び管理支配基準を満たすときには、適用対象留保金額の計算の際に特定外国子会社等の人件費の10%に相当する金額を控除する（措置法66条の6第3項、平成17年法律第21号附則37条）。

3 前提事実（当事者間に争いのない事実のほか、各項掲記の証拠等により認定することができる事実。なお、書証番号には特に断らない限り枝番号を含む。以下同じ。）

(1) 当事者等

原告は、電子機器及び家電製品に使用する各種ワイヤーハーネスの製造販売を業とする、本店が日本国内にある株式会社であり、処分行政庁から法人税の青色申告の承認を受けている。原告の事業年度は毎年9月1日から翌年8月31日までである。

原告は、本件各事業年度において、香港に本店が所在するA（中国語表記・A。以下「A」という。）の発行済み株式の100%を保有していた。Aの事業年度は毎年6月1日から翌年5月31日までである（乙25）。

Aは、本件各事業年度において、香港に本店が所在するB（中国語表記・B。以下「B」という。）の発行済み株式の45%を保有していた。Bの事業年度は毎年1月1日から同年12月31日までである（乙23）。

処分行政庁は、原告本店所在地を管轄する税務署の長であり、被告に所属する行政庁である。

(2) A等の特定外国子会社該当性等

Bの発行済み株式の残り55%は、本件各事業年度において、他の内国法人であるC株式会社の100%子会社であるD（遅くとも平成17年3月31日までは、Eに商号変更（乙46、弁論の全趣旨））が直接保有していた。

したがって、原告は措置法66条の6第1項1号に掲げる内国法人に該当し、A及びB（以下「A等」という。）は同条2項1号にいう外国関係会社に該当する。

そして、A等に対し、原告の各事業年度に対応する所得に対して課される租税の額の当該所得の金額に対する割合は、いずれも25%以下であるから、A等は特定外国子会社等に該当する。

なお、A等は、いずれも、香港に事業所を有し、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以外のものであり、その本店の所在する地域（香港）において事業を行うのに必要な固定施設を有し、かつ、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っているものであるから、措置法66条の6第4項にいう事業基準、実体基準及び管理支配基準をいずれも満たしている。

(3) 本件各協議書の作成等

ア H工場

(ア) Aは、中国広東省所在のF及びG（以下「G」という。）との間で、H（以下「H工場」という。）に関し、1993年（平成5年）12月23日付で、有効期限をその発効の日から5年とする「協議書（●●（●）第●●号）」（乙6の1。以下「H平成5年第

1 協議書」という。)を取り交わし、次いで、Gとの間で、2003年(平成15年)7月18日付けで、従前の協議書の有効期限を5年延長して2008年(平成20年)12月23日までとするとともに、その記載内容を一部修正・補充することなどを内容とする「来料加工期間延長協議書(●●(●)第●●号之●)」(乙6の2。以下「H平成15年第1協議書」といい、H平成5年第1協議書と併せて「H各第1協議書」という。)を取り交わした。なお、H平成15年第1協議書を取り交わす際には、H平成5年第1協議書の当事者であったFの地位が「商務代理」に変更されており、協議書の当事者とはなっていない。

(イ) Aは、東莞市K人民政府との間で、H工場に関し、1993年(平成5年)12月21日付けで「租用廠房合同書(工場建物賃貸契約書)」(乙8の1。以下「H平成5年第2協議書」という。)を取り交わした。また、Aは、Gとの間で、H工場に関し、2003年(平成15年)6月3日付けで、H平成5年第2協議書の記載内容を一部変更するとともに、同協議書の有効期間を2008年(平成20年)6月30日まで延長することなどを内容とする「租用廠房協議書(工場建物賃貸協議書)」(乙8の2。以下「H平成15年第2協議書」といい、H平成5年第2協議書と併せて「H各第2協議書」という。また、H各第1協議書及びH各第2協議書を併せて「H各協議書」という。)を取り交わした。

イ I工場

(ア) Dは、J(以下「J」といい、F、G及びJを併せて「本件各公司」という。)との間で、I(以下「I工場」といい、H工場と併せて「本件各工場」という。)に関し、1995年(平成7年)12月8日付け「協議書(●●(●)第●●号)」(乙9の1。以下「I平成7年第1協議書」という。)を取り交わした。その後、Bは、I工場名義の相手方との間で、2003年(平成15年)1月23日付けで「補充協議書(●●(●)第●●号の●)」(乙9の2。以下「I平成15年第1協議書」といい、I平成7年第1協議書と併せて「I各第1協議書」という。)を取り交わしたが、I平成7年第1協議書におけるDの商号等をBの商号等に変更する旨が記載されている。

(イ) Bは、Jとの間で、I工場に関し、1996年(平成8年)3月13日付けで「協議書(●●(●)●●号)」(乙10の1。以下「I平成8年第2協議書」という。)を取り交わし、さらに、2000年(平成12年)6月19日付けで「補充協議(●●(●)●●号)」(乙10の2。以下「I平成12年第2協議書」という。)を、2001年(平成13年)5月31日付けで「補充協議書(●●(●)●●号)」(乙10の3。以下「I平成13年第2協議書」といい、I平成8年第2協議書及びI平成12年第2協議書と併せて「I各第2協議書」という。また、I各第1協議書及びI各第2協議書を併せて「I各協議書」といい、H各協議書とI各協議書を併せて「本件各協議書」という。)を取り交わした。

ウ 本件各公司との間で取り交わした本件各協議書に基づき、本件各工場においてはワイヤーハーネス、ビデオシャーシ等の各種部品の製造が行われた。本件各工場において製造された製品は全て、香港に搬送された上で、A等が自己の名称で販売していた。

エ なお、G及びJは、いずれも中国の法令に基づいて設立された法人であり、原告、C株式会社及びこれらの関連者との資本関係はない(乙46、弁論の全趣旨)。

(4) 原告の確定申告等

原告は、本件各事業年度の法人税について、それぞれ法定納期限内に、別表1ないし6の確定申告欄記載のとおり確定申告書を提出した。

なお、原告は、平成20年6月25日、平成19年8月期の法人税について、翌期へ繰り越す欠損金額を9435万9665円から9295万0790円と減少させる修正申告書を提出した（弁論の全趣旨）。

(5) 更正処分等

処分行政庁は、平成17年10月24日付けで原告の平成14年8月期ないし平成16年8月期の法人税について、それぞれ別表1ないし3のとおり各更正処分（以下、平成14年8月期の法人税についての更正処分を「平成14年8月期更正処分」といい、他の事業年度についてもこの例による。）及び各過少申告加算税賦課決定処分（以下、平成14年8月期の法人税過少申告加算税賦課決定処分を「平成14年8月期賦課決定処分」といい、他の事業年度についてもこの例による。また、別表1ないし3記載の各更正処分及び各過少申告加算税賦課決定処分を併せて「本件第1次各更正処分等」という。）を行い、その旨を原告に通知した。

また、処分行政庁は、平成20年9月19日付けで原告の平成17年8月期ないし平成19年8月期の法人税について、それぞれ別表4ないし6のとおり各更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（これらを併せて、以下「本件第2次各更正処分等」という。）を行い、その旨を原告に通知した（なお、平成14年8月期更正処分ないし平成19年8月期更正処分を併せて「本件各更正処分」と、平成14年8月期賦課決定処分ないし平成19年8月期賦課決定処分を併せて「本件各賦課決定処分」とそれぞれいい、これらを併せて「本件各更正処分等」という。）。

(6) 不服申立手続及び取消訴訟の提起

ア 本件第1次各更正処分等関係

原告は、平成17年12月22日、本件第1次各更正処分等を不服として、処分行政庁に対し異議申立てをしたところ、処分行政庁は、平成18年8月24日、原告の異議申立てをいずれも棄却した。これを受けて原告は、同年9月22日、国税不服審判所長に対し審査請求をしたところ、国税不服審判所長は平成20年6月26日、原告の審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をし、同年7月3日、その旨を原告に通知した。そこで、原告は、同年12月15日、大阪地方裁判所に対し、本件第1次更正処分等の取消しを求める甲事件を提起した。

イ 本件第2次各更正処分等関係

原告は、平成20年9月26日、本件第2次各更正処分等を不服として、国税不服審判所長に対し審査請求をしたところ、審査請求から3か月が経過した後も裁決がされなかったことを理由として、平成21年1月22日、大阪地方裁判所に対し、本件第2次更正処分等の取消しを求める乙事件を提起した。なお、国税不服審判所長は、同年7月30日、原告の審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をし、同年8月7日、その旨を原告に通知した。

4 争点の所在

原告の特定外国子会社等であるA等の課税対象留保金額を原告の益金に算入した本件各更正処分等が適法か、すなわち、A等が措置法66条の6第4項の適用除外要件を具備しないといえるかが争点となる。適用除外要件は主たる事業の種類によって異なるため、以下の各点が具体的な争点となる。

- (1) 主たる事業の判断方法
- (2) Aの主たる事業は何か。
- (3) Bの主たる事業は何か。
- (4) A等の主たる事業が製造業である場合に、所在地国基準を満たすか。

第3 当事者の主張

1 争点(1) (主たる事業の判断方法) について

(被告の主張)

(1) 判断の順序

原告は、まずは措置法66条の6第4項の1号該当性についての判断を先行させるべきだと主張するが、措置法は、「主たる事業」の判定について、条文の記載順序のとおり判断することは要求していないし、Aの主たる事業が製造業に該当する以上、卸売業に該当しないことは明らかであるから、2号該当性を先に検討しても何ら問題はない。

(2) 全体的考察

ア 措置法66条の6第4項に規定する「事業」とは、企業が行っている個々の事業活動の総体を意味するものであることに照らすと、「主たる事業」という要件は、企業が総体として行っている主たる活動が何かを問題とする要件である。したがって、A等が行っていた活動の全体をみた上でこれらの「主たる事業」を判断する必要があることは原告主張のとおりである。

イ 原告は、被告が、本件各工場における事業主体が誰かを問題としていることをとらえて、特定の事業所のみを切り離しており全体をみていないと論難するが、被告が事業所である本件各工場における事業主体性を問題としているのは、A等が行っている個々の事業活動の内容を把握するためである。その上で、被告は、A等が原材料を仕入れて本件各工場に送り、そこで製造加工して新製品にして香港で卸売りするという一連の活動の全体をみて、A等は製造業を営んでいると主張しているのである。

(3) 本件各工場における事業主体の判断基準

ア 本件各工場における事業主体が誰であるかの判断が必要なことは上記(2)のとおりであるが、この判断は、当該事業が誰の計算と危険の下で行われているかという基準で行うべきであり、その判断に当たっては、当該事業の遂行に際して行われる法律行為の名義や法形式のみならず、①その具体的な権利義務の内容、②人事・組織や事業計画の管理状況、③物的設備等に係る資本投下の状況、④財務・会計の管理状況や損益の帰属状況、⑤関係者の認識等を総合考慮し、経営主体としての実体を有する者は誰であるかを社会通念に従って判断すべきである。

イ A等が自ら製造を行っているか否かの判断は、A等が、中国側企業との間でいかなる契約書面を作成しているかのみならず、本件各工場においていかなる経済活動を行っているかという実態に基づき、各契約書等の内容に照らして合理的に判断すべきであって、当事者の合意により作成された契約書等が、原告が強行法規であると主張する中国法に照らして有効であるか否かは、経営主体の実体そのものを決定づけるものではない。

(4) 製造業の意義

製造業に該当するか否かは日本標準産業分類（ただし、平成19年11月改定前のもの。以下同じ。）に従って判断すべきであり、主たる事業が「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し、これを卸売する」事業であれば製造業に該当する。そして、自己の計算と危険に基づき、①製造活動のための必要な経済的資源を投下し、②これによって得た利益を自己の利益として計上していることは製造業の最大の特徴であり、こうした特徴を具備している事業者は、製造業を営んでいるといえることができる。また、このような活動を行っているのであれば、当該製造活動はもちろん、そのための仕入れや製造した新製品の卸売活動もまた製造業としての活動となる。

(5) 卸売業について（原告の主張に対する反論）

ア 原告は、「製造卸」が卸売業に該当するとの前提に立つが、日本標準産業分類では、「製造卸」という言葉が一般に使用されているが、これは製造業者の卸売をいうのである」とされており、製造卸は製造業に分類されている。

イ 卸売業は、商品を購入して販売する事業であるから、製造業と卸売業では、ともに物品の販売を行う点においては共通するものの、製造活動を行っているかどうかという点では本質的に異なっている。したがって、製造業者が卸売を行うことは想定されたものであって、卸売的要素を多く含む製造業者であっても製造と評価できるだけの活動をしている以上は製造業にはかならない。

ウ 卸売業についての原告の定義は、Aの事業活動が必然的に国際的であるから同社を卸売業にすべきであるという結論を先取りしたものであり、不当である。

（原告の主張）

(1) 判断の順序

措置法66条の6第4項は、その1号で「卸売業」以下7業種を定めているが、2号では特定の業種を挙げず、単に「1号の事業以外の事業」として補完的な定め方をしている。このような業種の定め方に照らすと、まずは法人の事業が同項1号に該当するか否かを判断すべきであり、このような判断を経ることなくいきなり2号該当性を判断するのは不適切である。

(2) 全体的考察

法人の行う「主たる事業」が何であるかを判断するに当たっては、当該法人の行っている事業全体を観察する必要があるが、その一部のみを強調するのは適切でない。

この点、昭和50年2月14日付け直法2-2租税特別措置法関係通達（法人税編）66の6-17（平成14年8月期ないし平成17年8月期につき平成17年課法2-14による改正前の66の6-14。平成18年8月期及び平成19年8月期につき平成22年課法2-7による改正前のもの。以下「措置法通達66の6-17」という。）は、措置法66条の6第4項1号の事業に該当するかどうかの判定について、原則として日本標準産業分類の分類を基準とすると定めているが、日本標準産業分類は、事業所ごとの産業分類の基準を示すものにとりすぎず、一法人の産業分類の基準を示すものではないから、ある法人の主たる事業が何か、すなわち、当該法人が全体としてどのような事業を行っているかを判断するに当たって直接適用することはできない。措置法66条の6第4項における業種判定のために日本標準産業分類を用いるに際しては、特定の事業所における業種の内容を個別に特定し、それらを比較して主たる事業を決定するのは適切でなく、法人全体での事業に着目して、これを日本標準産業分類における分類にあてはめていくべきである。

(3) 「卸売業」の意義

ア 「卸売業」を定義するに当たっては、以下の事情を考慮する必要がある。

(ア) 日本標準産業分類は、「材料、部品等を調達してこれを製造業者に供給して組立加工を依頼し、組立加工された製品を販売するような業務を行う者」（いわゆる製造問屋）も卸売業としている。

また、基本流通用語事典によると、商品を仕入れ、販売するのみではなく製品の生産を行う問屋である「製造卸」も卸売業の一つとされている。

同事典では、日本の典型的な卸売業の一つである問屋について、産地の生産者に対して原材料や情報を提供したり、金融的な援助をしたり、ときには技術・生産指導をした上で製品を買い取り、中央の集散地問屋や消費者問屋に販売する大卸ないし元卸の機能を遂行するものも問屋に当たると説明している。問屋、製造問屋や製造卸のような業種が日本で卸売業として認識され、分類されてきたことに鑑みれば、製造への関与がある場合や製造の要素を含むからといって直ちに卸売業（製造問屋）に該当しないと判断すべきではない。

(イ) タックス・ヘイブン対策税制の立法趣旨は、租税回避の防止という点にある。なお、ここでいう租税回避とは、私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられないような異常、不自然な法形式を選択することによって、結果的には意図した経済目的ないし経済成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件を免れ、よって税負担を減少させあるいは排除することをいう。そうだとすれば、経済的合理性に従って国外に進出し正常な事業活動を行っている法人の所得につき、これをタックス・ヘイブン対策税制の適用対象とすることは、措置法の趣旨に反する。

(ウ) 措置法66条の6第4項1号が非関連者基準を採用したのは、卸売業等は、その事業活動の範囲が必然的に国際的にならざるを得ないため、地場経済との密着性を重視する所在地国基準によってその事業活動の経済的合理性を判断することができないからである。そうだとすると、1号業種であるかどうかを判断するに当たっては、その事業活動の範囲が必然的に国際的にならざるを得ないかどうかという観点を無視することはできない。

イ 以上の点を考慮すると、1号所定の「卸売業」とは、グローバルな需給格差や情報格差を生かし、大量のモノの調達・販売を行う業をいい、それに付随して情報収集・分析、物流、取引集中などの諸機能を果たすものをいうと解するのが相当である。

そして、仮に製造活動に一定の関与をしている場合でも、そのことから直ちに卸売業に該当しないと判断するのは相当でなく、国境をまたいで製造活動に関与することが合理的か否かという観点から業種判定を行うべきである。

(4) 本件各工場における事業主体の判断基準

被告は、中国広東省所在の工場に対するA等の関与を強調し、A等は本件各工場で製造活動を行っている結論づけている。しかし、被告の判断方法は、全体的考察を欠く点でそれ自体として妥当でないばかりか、本件各工場におけるA等の関与についても、私法上の法律関係を無視しており、不当である。

工場において製造活動を行っているのが誰であるかは、当事者間の私法上の法律関係を見極めた上で判断すべきである。本件において、当事者が選択した法形式は委託加工である。A等と本件各会社は、中国法に従った委託加工取引を行うという意思を有しており、中国企業にて組立加工を行うという契約関係を合意により形成している。なお、この場合においては、強行法規の存在を無視することはできず、契約当事者は、強行法規に従った法律関係を形成する意

思の下に契約を締結したと解するのが相当である。これらの契約に基づく来料加工の実態が中国法に照らして適法だからこそ、中国政府も免税での部品と製品の輸出入を認めている。被告の主張する、外資企業（A等）が中国国内で製造活動を行うとか、工員の派遣を受けるという解釈は、中国の強行法規に明らかに反する事実を認定することになる。

被告は、当事者の合意により作成された契約書等が強行法規である中国法に照らして有効であるか否かは、経営主体の実体そのものを決定づけるものではない、として、原告の主張が契約の有効性のみを問題としているようにとらえているようであるが、それは誤りである。原告は、当事者があえて中国法に違反し無効な取引関係を選択する（その結果として、当事者は中国政府から処罰を受けるほか、免税取引ができなくなる等のリスクを負うことになる。）という特段の事情がない限り、その意図する法律関係はその地の法令に従った内容になるはずであるという事実認定上の経験則を主張しているのである。

2 争点(2)（Aの主たる事業は何か。）について

（被告の主張）

(1) AがH工場で製造活動を行っていること

ア 権利義務の内容

以下の事情からすると、Aは、H工場において製造活動を行う権利義務があったといえる。

(ア) 経営管理の受託

H平成5年第2協議書では、①K人民政府が工場及び付属施設をAに賃貸し、投資・工場運営させること、②Aが来料加工企業を創設経営することが定められ、H平成15年第2協議書では、①Gは、Aの経営自主権を保証しなければならず、Aの正常な経営行為に干渉してはならないこと、②Aは遵法経営を徹底しなければならず、違法行為があった場合、Aが一切の責任を負うことが定められている。

この点、原告は、H各第2協議書につき、その法的効果を否定するような主張をしているが、法的な効力を有しない契約書をあえて作成するのは不自然である。協議書に上記合意が定められている以上、当事者の合意によって有効に成立していると解するのが自然であるし、仮に中央省庁の行政許認可がないとしても、そのことから直ちに協議書で明確に定められた経営管理及び工場建物に係る契約条項の効力が否定されることはないはずである。

(イ) 必要経費の負担

a H各第2協議書の定めによると、Aは、H工場を賃借することで製造活動に必要な施設の利用権を取得し、一方でそのための費用を負担している。

b H各第2協議書の定めによると、Aは、営業許可証の手続費用を負担し、工場エリア内の電力供給、水道、通信施設の設置等を行い、東莞市が徴収する社会保険費等の一切の公租の納付を行うこととされている。

(ウ) このように、Aは、工場経営に関して全面的かつ排他的な権限を有し、経営に必要な費用を負担することとされていたのであり、自己の危険と計算の下にH工場の経営を行うという取決めがあったといえる。

イ 人事・組織面からの製造行為の統括

(ア) 人事権の存在

明文の合意はないが、Aの自主経営権が保証されていたこと、H工場の人件費はAが負

担していたと認められることからすれば、Aは工員等の人事権を有していたといえる。

(イ) 社員の配置

実際に、Aは、H工場に技術顧問や財務顧問を派遣していた(乙13)。

ウ 事業計画面からの製造行為の統括

(ア) 技術指導

H平成5年第1協議書では、Aが技術人員を工場に派遣することが定められており、実際に技術指導員が派遣されていた(乙13)。

(イ) 不良品に係る損失負担

H平成5年第1協議書の定めや課税庁に対する原告の回答(乙12)によれば、Aは、不良品の発生事由の如何を問わずに不良品を含めた全量を買取る必要があることから、不良品を原因とする損失を負担していたことが認められ、製造に伴う危険を負担していたといえる。

エ 物的側面からの製造活動の管理

(ア) 生産設備の所有

Aは、H工場における生産設備を所有して、製造の用に供していた。すなわち、物的側面からH工場における製造活動を管理していたといえる。

(イ) 製造原価への算入

Aは、自らの費用でH工場に生産加工用の機械設備等を設置した上、これを自己の固定資産に計上し、減価償却を行って、その償却費を工場経費として製造原価に算入していた。Aにおいて製造原価を計上していること自体、製造業を営んでいることの表れである。

オ 財務・会計面からの評価

(ア) 製造原価の把握

Aは、H工場における製造に要した費用を個々の費目ごとに把握しており、このことは、AがH工場の会計を管理していたことを推認させる。

(イ) 経営管理口座

H工場の経営に必要な資金は、AがGに支払った金員の中から、Gが受け取る金員を差し引かれ、Aが管理する経営管理口座へ送金されており、しかも当該口座の残高はAの預金勘定に計上されている。これは、AがH工場の財務管理を行っていただけでなく運転資金の帰属主体であったことを意味している。

カ 関係者の認識

(ア) Aの自認

Aは、香港の税務当局に対し、自身がH工場において製品を製造しており、H工場はAによって事実上管理支配されていることを積極的に主張している。

(イ) 監査済決算書及び報告書の記載

Aの監査済決算書及び報告書(乙27)には、同社の主な事業活動として「ワイヤーハーネスの製造及び販売を営んでいる」旨が記載されている。

(ウ) 原告の自認

原告は、平成16年8月期の確定申告書の別表第十七(三)「国外関連者に関する明細書」(乙45)において、Aの主たる事業を「電気部品製造」と記載しており、Aが製造業であることを自認していた。

(2) 「主たる事業」が製造業であること

Aの収入金額のすべてはH工場で製造した製品の売上高である。そうだとすれば、Aが他の事業を営んでいたとは認められず、Aの主たる事業は製造業であるといえる。

(3) 卸売業に該当しないこと（原告の主張に対する反論）

ア Aが香港で行っている原材料等の調達及び新製品の卸売は、製造業者が行う当然の行為にすぎないのであるから、全体としてみれば、Aが行っている事業は製造業であるといえる。

イ 原告は、H各第1協議書に定められた特定の条項のみをもって、Aが工場における製造活動において果たしている事業主体としての役割を否定しようとしているが、Aが行っている事業実態及び当事者の合意によって有効に成立している契約関係（乙6の1、6の2、8の1、8の2）から判断すると、Aは自ら製造を行っているとは評価できるから、自ら製造をしない製造問屋には該当しない。

ウ 原告が主張するAによる「外注管理」の一環としての技術顧問及び財務顧問の派遣は、Aが製造業を営んでいることを示すものであり、Aの業種が製造業であることを否定する根拠とはなり得ない。

（原告の主張）

(1) 卸売業該当性

Aの事業活動は以下のようなものである。これを全体として観察すると、グローバルな需給格差や情報格差を生かし、大量のモノの調達・販売を行うものといえ、取引の相手方を国際的に広く求める関係上、事業活動の範囲は必然的に国際的になる。このような実態に照らせば、Aが行っている事業は卸売業に分類される。

- ① 部品・原材料の調達と製品の販売
- ② 部品・原材料及び製品の物流管理
- ③ 情報収集・分析
- ④ 部品代金・製造販売代金及び加工費等の集中的決済
- ⑤ 委託先の外注管理

(2) AはH工場において製造活動を行っていないこと

ア AとGとの間の私法上の法律関係からすると、H工場において製造活動を営んでいるのはGであり、Aではない。両者間の具体的な法律関係は、以下のとおりである。

（ア） AはGに対し、組立加工を委託し、Gが工場において組立加工業務を行い、その対価としてAが加工料を支払う。

（イ） Aは、Gに対し、H工場の生産設備を無償で提供し、その使用方法について技術指導を行う。これに対し、Gは、工場、電力、労働力を提供し、Aのために加工生産を行う。

工場長はGが雇用し、工場内のすべての従業員の採用、雇用、人事は工場長が代表するGによって行われる。

（ウ） 原材料等はAがH工場に供給し、Aは完成品をすべて引き取る。Gは、出荷時期を遵守し、規定の時間に規定の製品を規定数量どおり出荷する義務を負う。

（エ） Aは、H工場への設備の搬入後、速やかに技術人員を派遣し、技術指導を行う。

（オ） 加工料については、受託製造活動に必要な経費、工場建物及び付属設備の使用料相当額、政府手数料その他製造活動のための必要経費、Gの経費及び利益を積算して加工料に反映する方式が採用されている。すなわち、H平成5年第1協議書に規定される対価の支

払義務についての基本的な合意（同協議書1条2段）を基礎に、①同協議書と一体となる個別契約に従い、加工賃単価に出荷台数を乗じて計算される従量請求額（ここからGが一定割合で利益を取得する。）、②建物使用料等の名目で請求される固定請求額及び③追加請求額を合算したものが加工料の総額であり、GからAに対して請求され、AはGが指定する銀行口座に送金して支払う。これは、中国の強行法規に従ったものである。

イ 結局のところ、H工場におけるAの役割は外注管理にすぎず、A自身が製造活動を行っているとは認められない。

少なくとも製造業を自ら行うというからには、実際に組立作業を行う工員との間に雇用関係ないし人事権が必要と考えられるところ、AがH工場に工員を雇用しているという事実はなく、また工員との間で人事権を有するという関係も一切ない。一方、Gはこれら工員を自ら雇用して製造活動を行っている。

そして、上記(1)及び(2)アに記載されたAの活動（製品を受注し、G（委託加工先・下請）に加工を委託し、必要な原材料や設備を委託加工先のために調達し、また委託加工先に技術指導を行い、委託加工先に加工賃を支払う。）は、「自己の所有に属する原材料などを下請工場に支給して製品を作らせ、これを自己の名称で卸売りするもの」であり、製造問屋（卸売業）の活動に相当する。

ウ 被告は、Gが製造業を営んでいるのであれば、当然に製造業から得る収入があつてしかるべきであるところ、基本的にはH工場の建物等の賃貸料収入のみであるから、H工場に製造活動を行っているのはAである旨主張する。しかし、委託に基づき加工賃や組立賃を受け取り、委託者が所有する原材料に加工を行う賃加工業者も製造業に該当すると考えられるし、日本標準産業分類も、他の業者の所有に属する原材料に加工処理を加えて加工賃を受け取る賃加工業は製造業に分類されるとしている。

エ 万が一、Aが工場での製造活動に関与していたと評価される場合でも、Aの利益のほとんどは香港における部品・原材料調達、販売活動から生じているものであり、一方、H工場で行われている加工作業は極めて単純なものでそこから生み出される利益はごくわずかである。むしろ、Aとしてはあたかも部品や原材料の調達の一環として、香港において組立加工を中国企業から「調達」しているともいえるのが実際である。これらAの活動を客観的にとらえれば、その業種は卸売業（製造問屋）である。

(3) 被告の主張に対する反論

被告は、製造費用を誰が負担しているか、設備投資の状況といった形式的・外形的な要因によって、H工場に製造活動を行っているのが誰であるかを判断しようとしている。このような方法は既に述べたとおり不適切であり、製造活動の主体は前記(2)のとおり私法上の法律関係を基準に判断すべきであるが、被告の用いる基準を前提としたとしても、AがH工場に製造活動を行っているとは認められない。以下、詳述する。

ア 権利義務の内容

(ア) 経営管理権の存在

工場経営や工場建物に関するH各協議書の文言と、有効な合意の内容及び当事者の意思は異なる。すなわち、中国の強行法規によれば、行政許認可がない限り外資企業が中国の加工企業の経営を請け負うことはできないし、実際問題としても、製造に必要な人員確保等は外資企業が自ら実行し得るものではない。Aとしては、中国本土企業が、Aから組立

委託された製品をAの技術及び生産管理の方法を用いて継続的に生産することを確認するために被告指摘の文言を盛り込んだにすぎない。

被告は、Aが経営管理権を有しているとする根拠として、協議書の「経営自主権」を「Aに」保証する旨の文言等をあげるが、中国語と日本語は同じ漢字でも異なる意味を有することが多々あるところ、日本語でどのような意味であり、それが中国法上、法的にどのような意味を持つのかを明らかにしていない。また、それがAの工場工員に対する人事権の存在等被告が主張する法的効果にどのように結びつくのか、当事者が選択した委託加工という法形式の法的性質を否定したり他の法形式に引き直すことができるかを明らかにしていない。

(イ) 必要経費の負担

Aは、Gとの間で、製造に要する費用、工場建物及び付属設備の使用料相当額、政府手数料その他製造活動のための必要経費、Gの経費及び利益を積算して加工料を算定する旨の合意をしている。この加工料に製造活動のための必要経費等が積算されて算定されるとしても、それは中国の強行法規に従った当事者の合意の結果であり、このことをもってAが製造活動を行っているということとはできない。

イ 人事・組織面からの製造行為の統括

(ア) 人事権の存在

H工場の人事権に関する合意は何ら存在しない。実際に、Aが工場の管理者の任免を行ったことはなく、工員の雇用や解雇を行ったこともない。人件費については、加工料の算定要素にすぎない。

H工場の工員の人事権は雇用主であるGが有しているところ、それをAが保有し行使するという根拠を被告は示していない。

(イ) 社員の配置

Aは、製造コスト等を積算した上で算定した加工料を支払わなければならないため、H工場におけるコスト管理はAにとっても重要な問題である。そのため、Aは技術顧問及び財務顧問を派遣しているのであって、これは、最低限必要な外注管理の一環として評価されるべきものである。

ウ 事業計画面からの製造行為の統括

(ア) 技術指導

委託先の技術が不足している場合において、委託者が技術指導を行うことは極めて一般的なことであり、外注管理の一環にすぎない。

(イ) 不良品に係る損失負担

来料加工取引の性質上、関税上の恩恵を受けるためには全量を引き取る義務があること、本件の来料加工取引は委託先に技術がないことを前提としていること、技術指導に起因する不良品に係る損失を指導者が負担することは当然であり、中国の強行法規上もそうなっていること、不良品についてどう取り扱うかは本来当事者が契約において自由に定め得ることに照らせば、Aが不良品を含む全量を引き取ることは自然かつ合理的な選択であり、このような合意によってAが製造活動を行っていたことにはならない。

エ 物的側面からの製造活動の管理

(ア) 生産設備の所有

Aが生産設備を貸与したのは、契約上の義務に基づくものである。そして、無償で提供された設備を用いてGの従業員が製造行為を行っているのであるから、Aが製造活動を行っていたことにはならない。製造委託元が外注先（下請）に対して、設備の援助、設備の貸与等を行うことは我が国においても通常のことである。

(イ) 製造原価への算入

減価償却費を工場経費として製造原価に算入していたことについては、香港における会計規則や基準に則り、会計法人の指導に従ったものである。その目的は、オフショア所得の税務上の取扱いを受けるためであり（香港の税制上、香港法人の所得の源泉が香港外の活動に一部帰すると評価される場合に、この取扱いを受けることができる。）、これは、AがH工場での製造活動に何らかの関与をしていることを示すにすぎず、A自身が製造行為を行っていることにはならない。

オ 財務・会計面からの評価

(ア) 製造原価の把握

Aが製造原価を費目ごとに把握していたのは、Aが支払う加工料は、H工場で発生した製造コストにGの利益を積算したものであるため、Aとしても製造原価について重大な利害があるからである。そして、この製造原価（工場で発生する費用）を財務諸表に記載しているのは、香港において、香港の制度に従ってオフショア所得の税務上の取扱いを受けるためであり、Aが製造活動を行っていることを基礎付けるものではない。

(イ) 経営管理口座

H工場名義の口座の預金がAの預金残高として預金勘定に計上されているのは、会計法人の指導に基づくものである。H工場名義の口座をAが管理しているわけではなく、実際の出入金はGの従業員が行っている。

カ 関係者の認識

(ア) Aの認識

被告の指摘するAの香港税務当局に対する説明は、香港外での所得を非課税とする事務運営指針（乙24）の適用を受けるためのものであるが、同指針において香港外での所得と認められるためには、香港法人が中国本土で製造業を営んでいる必要はなく、製造活動に関与していれば足りるとされている。したがって、Aが事務運営指針の適用の前提として被告主張のような説明をしていたからといって、Aが製造業を営んでいることにはならず、Aが自身を製造業者と認識していることにもならない。

(イ) 監査済決算書及び報告書の記載

Aが主としてワイヤーハーネスの製造及び卸売に「携わっていた」ことが記載されているにすぎない。

3 争点(3)（Bの主たる事業は何か。）について

（被告の主張）

(1) BがI工場で製造活動を行っていること

ア 権利義務の内容

以下の事情からすると、Bは、I工場において製造活動を行う権利義務があったといえる。

(ア) 経営管理の受託

I平成8年第2協議書では、Bが全権によりI工場の経営管理を行い、Jはこれに関与

しないこと、Jは一方的に前倒しで協議書を終了することができないことが定められている。

この点、原告は、I平成8年第2協議書につき、その法的効果を否定するような主張をしているが、法的な効力を有しない契約書をあえて作成するのは不自然である。協議書に上記合意が定められている以上、当事者の合意によって有効に成立していると解するのが自然であるし、たとえ当事者の合意は中央省庁の行政許認可がないとしても、そのことから直ちに契約条項の効力が否定されることはないはずである。

(イ) 必要経費の負担

a I平成8年第2協議書の定めによると、Bは、I工場を賃借することで製造活動に必要な施設の利用権を取得し、一方でそのための費用を負担している。

b I平成8年第2協議書では、Bは、I工場における生産施設の手配の責任を負い、その費用を負担すること等が定められている。

(ウ) このように、Bは、工場経営に関して全面的かつ排他的な権限を有し、経営に必要な費用を負担することとされていたのであり、自己の危険と計算の下にI工場の経営を行うという取決めがあったといえる。

イ 人事・組織面からの製造行為の統括

(ア) 人事権の存在

I平成8年第2協議書では、工場長及び通関員をJが派遣するのを除き、I工場の管理者はすべてBが委任あるいは罷免すること等が定められている。

(イ) 社員の配置

実際に、平成18年12月31日現在の社員名簿によれば、I工場の責任者である工場長に、Bの社員が配置されていた(乙14、15)。

ウ 事業計画面からの製造行為の統括

(ア) 技術指導

I平成7年第1協議書では、BがI工場へ人員を派遣し、製品の品質を検収することとされていた。

(イ) 不良品に係る損失負担

I平成7年第1協議書によれば、Bは不良品を原因とする損失を負担していたことが認められ、製造に伴う危険を負担していたといえる。

エ 物的側面からの製造活動の管理

(ア) 生産設備の所有

I平成7年第1協議書によれば、I工場における生産加工に必要な設備についてはBが提供することとされており、I工場に搬入されたすべての設備がBの所有に属していた。

(イ) 製造原価への算入

Bは、自らの費用でI工場に生産加工用の機械設備等を設置した上、これを自己の固定資産に計上し、減価償却を行って、その償却費を工場経費として製造原価に算入していた。

Bにおいて製造原価を計上していること自体、製造業を営んでいることの表れである。

オ 財務・会計面からの評価

(ア) 製造原価の把握

Bは、I工場における製造に要した費用を個々の費目ごとに把握しており、このことは、

BがI工場の会計を管理したことを推認させる。

(イ) 経営管理口座

BがI工場の経営管理を行うために必要な資金は、BがJに支払った金員の中からBの管理する銀行口座に送金されており、しかも、当該口座の残高はBのものとして同社の預金勘定に計上され、その受取利息までもがBに帰属するものとされていた。これは、BがI工場の損益の帰属主体であることを裏付ける事情である。

カ 関係者の認識

Bは、香港の税務当局に対し、自身がI工場において製品を製造しており、I工場はBによって事実上管理支配されていることを積極的に主張している。

(2) 「主たる事業」が製造業であること

Bは、I工場における製造及びI工場で製造した製品の卸売以外に、部品の卸売を行っている。しかし、Bの収入金額のほとんどが製品の売上げに係るものであること、使用人の多くが製造業務に従事していること、固定施設及び保有資産のほとんどが製造活動に使用されていることに照らすと、Bの主たる事業は製造業であるといえる。

(3) 卸売業に該当しないこと（原告の主張に対する反論）

ア Bが香港で行っている原材料等の調達及び新製品の卸売は、製造業者が行う当然の行為にすぎないのであるから、全体としてみれば、Bが行っている事業は製造業であるといえる。

イ Bは自ら製造を行っていると評価できるから、自ら製造をしない製造問屋には該当しない。
(原告の主張)

(1) 卸売業該当性

Bは、主に香港において、部品・原材料の調達、及び委託加工させた製品の販売、物流等の業務を行っている。Bは、自らはこれら製品の製造を行わず、自己の所有に属する部品・原材料を中国広東省に所在する委託加工の受託者であるJに支給して製品を作らせ、これを自己の名称で販売している。

(2) BはI工場において製造活動を行っていないこと

Bは、顧問を派遣しているが、それは技術指導のためであり、Bが自らI工場において製造活動を行ってはいなかった。I工場で製造業を営んでいたのは、製造委託相手であるJであった。

(3) 被告の主張に対する反論

被告は、製造費用を誰が負担しているか、設備投資の状況といった形式的・外形的な要因によって、I工場で製造活動を行っているのが誰であるかを判断しようとしている。このような方法は既に述べたとおり不適切であり、製造活動の主体は私法上の法律関係を基準に判断すべきであるが、被告の用いる基準を前提としたとしても、BがI工場で製造活動を行っているとは認められない。以下、詳述する。

ア 権利義務の内容

(ア) 経営管理権の存在

工場経営や工場建物に関するI各協議書の文言と、有効な合意の内容及び当事者の意思は異なる。すなわち、中国の強行法規によれば、行政許認可がない限り外資企業が中国の加工企業の経営を請け負うことはできないし、実際問題としても、製造に必要な人員確保等は外資企業が自ら実行し得るものではない。Bとしては、中国本土企業が、Bから組立

委託された製品をBの技術及び生産管理の方法を用いて継続的に生産することを確認するために被告指摘の文言を盛り込んだにすぎない。

(イ) 必要経費の負担

Bは、Jとの間で、製造に要する費用を積算して加工料を決定する旨の合意をしている。この加工料に製造活動のための必要経費等が含まれるとしても、それは中国の強行法規に従った当事者の合意の結果であり、このことをもってBが製造活動を行っているということとはできない。

イ 人事・組織面からの製造行為の統括

(ア) 人事権の存在

協議書の規定のみでは、Bの人事権の存在を基礎付けることはできない。

(イ) 社員の配置

Bは、製造コストを積算した上で加工料を支払わなければならないため、I工場におけるコスト管理はBにとっても重要な問題である。そのため、Bは社員を派遣しているのであって、これは、最低限必要な外注管理の一環として評価されるべきものである。

ウ 事業計画面からの製造行為の統括

(ア) 技術指導

委託先の技術が不足している場合において、委託者が技術指導を行うことは極めて一般的なことであり、外注管理の一環にすぎない。

(イ) 不良品に係る損失負担

来料加工取引の性質上、関税上の恩恵を受けるためには全量を引き取る義務があること、本件の来料加工取引は委託先に技術がないことを前提としていることに照らせば、Bが不良品を含む全量を引き取ることは自然かつ合理的な選択である。

エ 物的側面からの製造活動の管理

(ア) 生産設備の所有

Bが生産設備を貸与したのは、契約上の義務に基づくものである。そして、無償で提供された設備を用いてJの従業員が製造行為を行っているのであるから、Bが製造活動を行っていたことにはならない。

(イ) 製造原価への算入

Bに関する詳細は知らないが、減価償却費を工場経費として製造原価に算入していたことについては、香港における会計規則や基準に則り、会計法人の指導に従ってしたものである。その目的は、オフショア所得の税務上の取扱いを受けるためであり、これは、Bが中国工場での製造活動に何らかの関与をしていることを示すにすぎず、B自身が製造行為を行っていることにはならない。

オ 財務・会計面からの評価及び関係者の認識

いずれも知らない。

4 争点(4) (A等の主たる事業が製造業である場合に、所在地国基準を満たすか。) について
(被告の主張)

製造業者たる特定外国子会社等が、措置法施行令39条の17第5項3号の定める所在地国基準を満たすためには、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域で、製造業の本質的な事業活動である製造行為が行われていなければならない。

ところで、香港は中国本土とは異なる租税制度を有し、日中租税条約の対象となる領域に含まれず、香港基本法により高度の自治権を有する特別行政区と定められていることに照らすと、タックス・ヘイブン対策税制上、香港は中国本土とは異なる地域であると解される。

そして、A等は、中国広東省で製造行為を行っているにとどまり、本店所在地である香港の地域において製造行為を行っていないから、A等は所在地国基準を満たしていない。

(原告の主張)

仮にA等が卸売業以外の業種と判定されるとしても、A等は、主に香港において事業をおこなっており、所在地国基準を満たす。

さらに、A等が委託先工場において事業活動を行っている認められる場合でも、A等は、香港と保税トラックで結ばれるこれら委託先の保税工場で事業を行っており、香港と保税工場は、少なくとも来料加工取引との関係では、あたかも1つの保税区のように取り扱われているといい得るのであり、税務行政との関係では一つの地域に属すると評価されるべきである。したがって、A等は所在地国基準を満たす。

第4 当裁判所の判断

1 争点(1) (主たる事業の判断方法) について

(1) 製造業と卸売業の区別の基準

ア 措置法66条の6第4項は特定外国子会社等の主たる事業ごとに異なる適用除外要件を定めている。すなわち、特定外国子会社等の主たる事業が卸売業に該当すれば特定外国子会社等につき非関連者基準を満たすことが必要となり、特定外国子会社等の主たる事業が製造業に該当すれば当該特定外国子会社等につき所在地国基準を満たすことが必要となる。

ここで、主たる事業の判断基準が問題となるが、措置法66条の6第4項1号で列举された事業や、措置法施行令39条の17第2項及び第5項の各号で列举された事業について、法人税法上も措置法上も定義規定がないから、結局、社会通念上の意義を基礎として、適用除外規定の趣旨・目的を踏まえて解釈するのが相当である。

イ ところで、措置法通達66の6-17は上記事業の判断において日本標準産業分類を基準とする旨を定めているところ、日本標準産業分類は統計基準ではあるが、一般の社会通念に基づいて定められているものと考えられるから、これを手がかりとすることには十分な合理性があるというべきである。そして、日本標準産業分類上、製造業は新製品を製造し、これを卸売するものとされているのに対し、卸売業は、有体的商品を購入して小売業者等に販売するものとされていることや、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卸売する製造問屋が卸売業に分類されること(乙3)に照らすと、製造業と卸売業とは、社会通念上、事業者が自ら製造を行っているか否かで区別されるというべきである。

ウ 次に、措置法66条の6第4項の趣旨・目的について検討する。措置法66条の6第1項で規定するタックス・ヘイブン対策税制は、内国法人がタックス・ヘイブンに子会社等を設立し、これを利用して税負担の不当な軽減を図ることを規制するため、特定外国子会社等の留保所得を内国法人の持分に依りてその所得に合算して課税するものである。他方、措置法66条の6第4項は、正常な海外投資活動を阻害しないため、本店所在地国において独立企業としての実体を備え(実体基準、管理支配基準)、かつ、それぞれの業態に応じ、その地において事業活動を行うことに十分な経済的合理性があると認められる特定外国子会社等

についてタックス・ヘイブン対策税制の適用を除外する趣旨で定められたものである。ここで、業態によって考え得る租税回避の態様が異なると考えられたことから、業種別に規定することとされた。

すなわち、そもそもタックス・ヘイブンに本店を置くことに十分な合理性を見いだしがたい業種（株式保有、船舶賃貸等）を適用除外の対象外とした（事業基準）上で、実体基準及び管理支配基準を満たす特定外国子会社等について、業種別に所在地国基準及び非関連者基準のいずれかを適用することとした。所在地国基準は、その事業を主としてその本店所在地国で行っていることを要件とするものであるところ、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があると評価し得ることを前提としたものであって、この基準に服するのは主たる事業が製造業、小売業、サービス業その他非関連者基準に服する事業以外の事業である。他方、非関連者基準は、その事業を主として関連者以外の者で行っていることを要件とし、主たる事業が卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業又は航空運送業である場合に適用がある。これらの業種は、その事業活動の範囲が必然的に国際的にならざるを得ないから、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ができず、むしろ、関連者との取引に頼っているような場合では税負担の軽減以外の経済的合理性は極めて希薄であることに照らし、その事業が主として関連者以外の者との取引から成っているかどうかで判断するのが適当であると考えられたためである。

このような措置法66条の6第4項の立法趣旨を踏まえると、製造とは、原材料の加工等を行うための工場建物や設備等を整備し、人員を確保するなどして資本の投下を行うことが予定されている経済活動であるから、特定外国子会社等が、その主たる事業活動として自ら製造を行っている場合には、当該製造行為が本店所在地国において行われ、当該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かどうかににより、タックス・ヘイブン対策税制適用除外の是非を判断するのが合理的であると考えられ、適用除外要件のうち所在地国基準を適用するのが相当であると考えられる。したがって、特定外国子会社等の営む事業が同項1号又は2号に掲げる事業のどちらに該当するか判定するに当たって、製造業と卸売業とを、販売する製品を自ら製造しているかどうかにより区別し、自ら製品を製造していない卸売業を主たる事業とする場合には非関連者基準が、自ら製品を製造する製造業を主たる事業とする場合には所在地国基準が、それぞれ適用されると考えることは、前記適用除外要件の趣旨にも沿うものである。

エ 以上から、A等の主たる事業が製造業に当たるか、卸売業に当たるかは、A等が販売する製品を自ら製造しているかどうかにより区別されるというべきである。

(2) 製造の主体性の判断枠組み

ア ところで、前記前提事実(3)ウによれば、本件各工場において、A等と本件各会社との間で取り交わされた本件各協議書に基づき、製品の製造が行われ、A等はこれを香港に搬出した上で、自己の名で販売していたところ、被告は、本件各工場において行われていた製品の製造は、実質的にはA等が行っていたものであると主張するのに対し、原告は、本件各工場における製造はA等が本件各会社に請け負わせて行わせていたものであり、A等がその主体として製造を行っているものではないと主張する。

そこで、まず、製造の主体に係る判断の在り方について検討するに、前記のとおり、タッ

クス・ハイブン対策税制は、タックス・ハイブンの子会社に所得を留保し、我が国での税負担を不当に軽減することを規制することを目的とする制度であり、その適用除外は、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のないよう、特定外国子会社等がその地で主たる事業を行うことに十分な経済的合理性があると認められる場合に、上記制度の適用を排除するものである。このような制度の趣旨目的に照らせば、適用除外要件の判断に当たり、その地で事業を行う経済的合理性は実質を備えたものであることが必要というべきであり、事業の形式的な外観だけではなく、現実に行われている事業活動の実態がどういものであるかという観点から、社会通念に照らして検討することが必要というべきである。

このような考え方からすれば、適用除外要件該当性の判断に当たっても、当該事業において行われる法律行為の名義や形式のみによることなく、現実に行われている事業活動の実態を考慮して、A等が当該事業を実質的に行っているのかを、社会通念に照らして検討することが必要というべきである。

イ そして、前記のとおり、適用除外要件のうち所在地国基準は、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とは評価できる場合には、特定外国子会社等がその地に所在する経済的合理性を推認し得るという認識に基づき、その事業を主としてその本店所在地国において行っていることを要件としたものであるところ、主たる事業として製造業を行う特定外国子会社等について、非関連者基準ではなく所在地国基準が適用されるのは、製造業の本質的な事業活動として行われる製造が、一定の場所において、人的物的資本を投下して行われる行為であり、当該特定の場所との関連が強い事業活動であると評価できるからである。そうであれば、特定外国子会社等が事業活動として製造を行っているといえるためには、製造に基づく損益（製造原価と販売額との差額による損益）の帰属主体であることに加えて、一定の場所において行われる事実行為としての製造（資本投下）について、自らの責任と判断において主体的にこれを行っているといえることが必要である。

そうであるところ、製造とは、労働力、機械設備、原材料等を運用して製品を生産する行為であり、これを事業として主体的に遂行するには、労働力、機械設備、原材料等の継続的な確保・管理にとどまらず、製造により得られる利潤を最大化するべく、品質を適切に管理して顧客の満足を得るよう努め、かつ、製造原価（コスト）の低減に努めるなどの管理行為が不可欠である。そうすると、A等が本件各工場において行われている製造の主体であるかどうかを判断するに当たっては、本件各工場における製造に基づく損益がA等に帰属するかどうかという点に加えて、A等が、本件各工場における製造に関して、①人員の確保・管理、②施設・設備の確保・管理、③原材料の確保・管理、④製品の品質管理、⑤原価管理等を自らの責任と判断において主体的に行っているかについて具体的に検討し、それらを総合して、社会通念に照らし、実質的に判断すべきである。

ウ これに対し、原告は、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ところ、本件において、A等と本件各会社との間では、中国の諸法規の適用と規制の下で契約を締結しているから、A等が本件各工場の経営主体といえるかどうかについても、これらの根拠法規の規定を考慮することが不可欠であり、A等が本件各工場を経営していたと認めることは、当事者間の契約関係を無視するものであり許されない旨主張する。

しかし、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定めるための「主たる事業」の判断は、その地で主たる事業を行うことに十分な経済的合理性があると認められるかどうかという観点から実質的に判断すべきものであって、当該事業において行われる法律行為の名義や形式のみによることなく、現実に行われている事業活動の実態がどのようなものであるかという観点から、A等が当該事業を実質的にしているかどうかを、社会通念に照らして検討することが必要というべきであり、原告の上記主張は採用することができない。

(3) 判断順序について

原告は、措置法66条の6第4項2号で「前号に掲げる事業以外の事業」と定められていることを根拠に、特定外国子会社等の主たる事業の判定に当たっては、同項1号に掲げる事業に該当するかどうか（すなわち卸売業に該当するかどうか）の判断を先行させる必要がある旨を主張する。しかし、同項2号で「前号に掲げる事業以外の事業」と定めているのは、現実に存在する数多くの種類の事業を漏れなく規定するための立法技術上の制約によるものであって、判断順序をも定めた趣旨と解することはできないから、原告の上記主張を採用することはできない。

2 争点(2) (Aの主たる事業は何か。) について

(1) 認定事実

前記前提事実のほか、当事者間に争いが無い事実並びに各項掲記の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 H各協議書の記載内容

(ア) H平成5年第1協議書には、①Aは、G等に対し、生産加工に必要な設備を貸与あるいは供与し、これらをH工場に運び込む、②Aは、無償で全部の原料、補助材料及び包装材料を提供する、③G等は、工場建物・電力及び労力を提供し、Aのために加工生産をし、加工賃金、工場賃料・土地使用代金及び管理費用を受け取り、製品の全部を輸出してAに渡す、④Aは、速やかに技術人員をH工場に派遣し、据付及び技術指導協力をする、⑤Aは、H工場に人員を派遣し、製品品質の確認・検収を行う、原材料の品質不良や技術指導のミスに起因する不合格製品の発生はAの責任となり、再検査及び生産にかかる費用はAの負担とする、⑥工場内の原材料、包装材料、半製品、製品及び生産設備についてもAの費用負担において保険を付すなどの記載がある（乙6の1）。

(イ) H平成15年第1協議書には、Fを協議書の当事者から商務代理に変更するなどの記載がある（乙6の2）。

(ウ) H平成5年第2協議書には、①東莞市K人民政府が、Aに対し、H工場（工場建屋、工員宿舎、工場敷地からなる。）を1994年（平成6年）1月1日から10年間、月額3万9200香港ドルで賃貸し、Aに投資及び工場の運営をさせる、②Aは、原料委託加工企業を創設経営するなどの記載がある（乙8の1）。

(エ) H平成15年第2協議書には、①H工場の賃貸借期間を2008年（平成20年）6月30日まで延長する、②H工場の賃料は月額7万9583香港ドルとする、③AはGに対し、事業請負費として加工費の22%相当額を支払う、④Gは、Aの経営自主権を保証しなければならない、Aの正常な経営行為に干渉してはならない、⑤Aは、電力設備、水道、通信施設の設置及び建屋の内装などを行う、⑥Aが労使問題を解決するに当たり、Gが協力する、⑦Aは、東莞市が徴収する労働管理費、労災保険、治安管理費、社会保険費等

を負担するなどの記載がある（乙8の2）。

イ 製造活動の費用の負担

(ア) Aは、H工場の工場建物、工員宿舎につき賃料を、G等に支払っていた（前記ア(ウ)、(エ)）。

(イ) Aは、H工場の営業許可証の手続費用を負担した上で、工場エリアの電力供給、水道、通信施設、建屋内の貨物リフト及び消防施設の設置、道路の敷設をし、工場財産保険を購入し、東莞市が徴収する工員管理費、労働管理費、労災保険、治安管理費、社会保険費等の一切の公租を納付している（乙8、弁論の全趣旨）。

ウ H工場の労働者の人件費の負担者

Aは、香港の税務当局に提出した損益計算書の附属書類である製造原価報告書に「直接労務費」を計上しているところ、これはH工場の労働者に係るものと認められる（乙11、12）。また、H各第1協議書では加工費を工員の人数に基づき計算している（乙6）。そうすると、Aは、H工場の労働者の人件費を実質的に負担していたと認められる。

エ Aの社員の配置状況及び技術指導の状況

Aは、H平成5年第1協議書に基づき、H工場に技術指導協力を行うこととされているところ、その社員6名を技術顧問としてH工場に常駐させ、技術指導を行うほか、その社員をH工場に財務顧問として派遣していた（争いが無い）。

オ 不良品等の処理

H工場における原材料の品質不良や技術指導のミスに起因する不合格製品についてはAが責任を負い、実際、Aは不良品の発生事由を問わず不良品を買い取っている（争いが無い）。

カ 工場施設・設備の確保・管理

Aは、H工場における生産加工に必要な設備（243万87000香港ドル相当）を搬入した。H平成5年第1協議書では、そのうち貸与分が214万4700香港ドル相当、無償供与分が29万4000香港ドル相当とされていたが、H平成15年第2協議書では、期間満了時の工場内の動産はAに帰属することが定められている。（争いが無い）

また、Aの財務諸表上、H工場に設置されている半自動圧着機等の機械設備が固定資産に計上されており、その減価償却費は製造原価に算入されている（乙11、16）。

キ 原材料、製造経費の負担

Aは、H工場に、自らの負担で原材料を供給していたほか、製造活動を行うための光熱費等を負担していた。また、Aは、香港の税務当局に提出した損益計算書の附属書類である製造原価計算書に、原材料費、直接労務費、減価償却費、燃料費、材料包装費、修繕維持費、工具費、水道光熱費等を合計したものが製造原価である旨記載している。（争いが無い）

ク 経営管理口座の取扱い

H工場の経営に必要な資金は、AがGに支払った金員の中から、Gが受け取る金員を差し引かれ、H工場名義のL銀行、M信用合作社及びN銀行の預金口座（経営管理口座）に送金されている。そして、経営管理口座の残高は、香港の税務当局に提出したAの預金勘定に計上されている（争いが無い）。

ケ 香港の税務当局への書類提出等

(ア) 香港における法人税（事業所得税）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、香港外での所得（オフショア所得）に対しては香港法人であっても課税され

ない。そして、香港の課税当局は、香港法人が中国本土側との間の委託加工取引から得た所得について、香港法人たる製造業者が大陸での製造活動に携わっている（特に、原材料の提供、中国労働者に対するトレーニング及び監督を行っている）と認められる場合には、製品の販売所得を、香港内の所得と香港外の所得とに（通常50%ずつ）按分する取扱いを是認している。（乙4の1、24）

(イ) Aは、香港の税務当局に対し、「会社は主にワイヤーハーネスの製造及び販売を営んでいる」旨の取締役の報告書やH工場に関し支払った人件費等を製造原価などと記載した製造原価計算書を提出するなどして、製品の販売所得の50%のみが香港内の所得と取り扱われるべき旨を主張したところ、香港の税務当局はH工場がAの自社工場であると認定するなどして製品の販売所得の50%のみが香港内の所得であることを前提に事業所得税額を決定した（乙25、27、39、弁論の全趣旨）。

コ 法人税の確定申告書別表の記載

原告は、平成16年8月期の確定申告書の別表十七(三)「国外関連者に関する明細書」において、Aの主たる事業を「電気部品製造」と記載している（乙45）。

(2) 以上の認定事実をもとに、H工場における製造主体がAといえるか否かについて検討する。

ア 経営管理権限の所在について

H平成5年第2協議書には、東莞市K人民政府がAに工場の運営をさせ、Aは原料委託加工企業を創設経営するなどの文言があること（前記認定事実ア(ウ)）、H平成15年第2協議書には、GはAの経営自主権を保証し、Aの正常な経営行為に干渉してはならないなどの文言があること（前記認定事実ア(エ)）に照らせば、AとG等との間においては、AがH工場の経営につき管理する権限を有していたとすることができる（なお、Aの取締役は、陳述書（甲62）において、H平成15年第2協議書に経営自主権の文言があることを知らなかった旨を陳述するが、それ以前に提出された原告準備書面(1)では経営自主権の文言を知っていたことを前提として、この文言を盛り込んだ理由を説明していることに照らすと、上記陳述は信用できない。）。

この点、原告は、外資企業が中国国内で組立加工を行うことは中国の強行法規に違反することから、中国における外資企業であるAは強行法規に違反しないように委託加工取引（来料加工）の法形式を選択したのであって、強行法規違反となるような合意が存在したと認定されるべきではないと主張する。しかし、広東省では来料加工制度が柔軟に運用されているという指摘もあるほか（乙4の1）、H各協議書の締結相手はG等の中国の地方政府ないしその下部組織たる公的機関であることに照らすと、H第2各協議書により外資企業であるAがH工場の経理を管理していることが中国の強行法規に違反するとの点については疑義の存するところである。また、この点を措くとしても、AとG等との間でAがH工場を実質的に経営する旨のH第2各協議書が存在する以上、AがH工場を実質的に経営していたと認められるのであり、かかる事実自体は中国の強行法規に違反するかどうかによって左右されるものではないというほかなく、原告の主張を採用することはできない。

イ 人事権の所在について

原告は、H工場の労働者はAと直接雇用契約を締結していないことを指摘するところ、確かに、H工場の工場長である乙は2003年（平成15年）12月31日、東莞市O室ないし東莞市P室との間で労働契約書を締結しているほか（甲45、乙7）、H工場の労働者と

の労働契約書にはH工場の記名印と工場長の職印が押されている（甲46）のみであって、Aが労働者等と直接雇用契約を締結していることを認めるに足りる証拠はない。

しかしながら、H平成15年第2協議書にGはAの経営自主権を保証しなければならない旨の記載があるところ（前記認定事実ア(エ)）、中国においては1980年代から国有企業の経営自主権が拡大されており、かかる経営自主権の中には人事権も含まれると解されている（現に、1992年（平成4年）7月制定の「全人民所有制工業企業経営メカニズム転換条例」は、企業の自主的経営、損益自己負担、自己発展、自己規制等により企業が独立して民事上の権利義務の帰属主体となることを目標とするものであって（2条）、その第2章「企業経営権」の中には、人事権（具体的には雇用契約の締結に関する権限（17条）、管理者・技術者の人事管理権（18条））に関し、企業の有する権限の内容等が規定されている。乙41、44）。

また、AはH工場の労働者の人件費や社会保険費を負担していることや（前記認定事実イ(イ)、ウ）、加工費は工員の人数に基づいて計算されること（前期認定事実ウ）、後掲オのとおりH工場の損益はAに帰属しており、製造原価の変動リスクはAが負担していることからすると、AはH工場の人件費について強い利害関係を有しているといえる。そうすると、H工場の従業員に係る雇用契約の締結権をその工場長が有していたとしても、従業員数についてはAの了承を得る必要があるなどその権限は一定の制約下に置かれていたものとするのが合理的である（このことは、H平成15年第1協議書に加工費総額が1年目320万香港ドルと定める一方、工員一人当たりの加工費が月800香港ドルを下回らないことと定めており（乙6の2）、従業員数に上限があることを窺わせるものとなっていることとも整合的である。）。

このほか、H平成15年第2協議書では、AがH工場における労使の問題を解決することを前提とする規定が置かれており（前記認定事実ア(エ)）、AがH工場の従業員の管理にも携わっていたことが窺える。

したがって、Aは、H工場の従業員に係る雇用契約を締結するなどの方法により人事権を直接行使することはないとしても、H工場の従業員数について決定権を有するなどH工場における人事権の行使について少なくとも間接的に関与していたとみることができる。

ウ 機械設備等の確保、原材料等の調達

Aは、H第2各協議書に基づき、G等からH工場を賃借し、賃料を支払っていた（前記認定事実イ、弁論の全趣旨）。また、Aは、製造活動に必要な機械設備を調達して、H工場に備え付け、これを自己の所有物として管理すると共に（前記認定事実カ）、H工場の建物を除くインフラの整備を自己の負担で行っている（前記認定事実ア(エ)、弁論の全趣旨）。

これらに照らすと、Aは、H工場における製造手段の確保及び管理を、自らの責任と判断で行っていたというべきである。

また、Aは、原材料等の調達を自己の責任で行っていた（前記認定事実キ、弁論の全趣旨）。

エ 製品の品質管理等

Aは、H工場につき、機械設備の据付及び技術指導を行っていること、H工場における原材料の品質不良や技術指導のミスに起因する不合格製品についてはAが責任を負い、実際、Aは不良品の発生事由を問わず不良品を買い取っていること（前記認定事実エ、オ）及びAがH工場の経営自主権を有していること（前記認定事実ア(エ)）に照らすと、Aは、H工場

における製品の品質管理に主体的に取り組んでいたと推認できる。

なお、原告は、Aが不良品を含めた全品買い取りを行っているのは、中国の法令上の義務に従ったものとどまり、H工場において品質管理に努めているのも、外注先に対する技術指導の一環である旨を主張する。しかし、不良品を含めた全品買取義務があることにより、H工場における不良品の有無ないしその割合がAの損益に直結してくることに照らすと、これが単なる外注先に対する技術指導にとどまるものとは認め難い。

オ H工場の損益の帰属主体

(ア) Aは、工場建物の賃料を支払い、工員の人件費を実質的に負担していたこと（前記認定事実イ(ア)、ウ）、Aは、H工場の製造行為に必要な原材料を全て自らの負担で供給していたほか、製造活動を行うための光熱費等を負担していたこと（前記認定事実キ）、また、香港とH工場間の原材料と完成品の運輸関連費用がAの負担とされていたこと（乙6の1）などに照らすと、Aは、H工場における製造に不可欠な費用をほぼ全て負担していたといえる。

(イ) また、Gが受け取る金員は、定額の工場等の賃料のほか加工費（毎月の工員の人数に一定の額（月600香港ドルないし800香港ドル）を乗じた額とされていた（乙6）ことに照らすと、H工場における製造活動の効率化により製造原価が削減されたとしても、Gの損益に変化はほとんどなかったというべきであるから、製造原価の削減を進めることによる利益は、全てAに帰属することになる。

(ウ) このほか、H工場の経営に必要な資金を管理する経営管理口座の残高が香港の税務当局に提出したAの預金勘定に計上されていたこと（前記認定事実ク）に照らすと、AがH工場の経営管理口座を支配していたと推認できる。この点、原告は香港における税務申告のための指導に従ったと主張する。しかし、仮に、AがGに加工を単に委託したのであれば、経営管理口座の預金残高が委託先に帰属することは明らかであって、これを自社の財産として計上することはおよそあり得ない会計処理であり、原告の主張を採用することはできない。

(エ) 以上のとおり、AがH工場における製造経費のほとんどを負担していること、製造原価の削減によりGの損益はほとんど影響を受けず、Aがその利益を享受すること、H工場の経営管理口座はAが支配していたことに照らすと、H工場における製造行為の損益はAに帰属するといえる。

カ 小括

以上アないしオを総合すると、AはH工場の経営管理を行う権限を有し、H工場における製造活動に必要な費用を負担し、製造活動による損益はAに帰属していた上に、H工場の人事権の行使にもAが関与していたのであるから、Aが実質的にH工場における製造行為を行っていたと認められる。

なお、原告は、H工場における契約関係や法形式を重視すべきである旨指摘するところ、H各第2協議書の規定からはAが製造を下請けさせているとみるには多大な疑義が存するというべきであって、本件において契約関係や法形式のみで製造行為の主体を認定することは相当ではない。

(3) Aの主たる事業が製造業であること

(2)カ)の認定結果に加えて、AはH工場で製造した新製品を香港に輸送した上で卸売する業

務を行っていたのであるから、製造業を営んでいたといえ、Aの収入金額の全てはH工場で製造した製品の売上高であること（乙11、弁論の全趣旨）からすれば、Aの主たる事業も製造業であると認められる。

3 争点(3) (Bの主たる事業は何か。) について

(1) 認定事実

前記前提事実のほか、当事者間に争いがない事実並びに各項掲記の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 I各協議書の記載内容

(ア) I平成7年第1協議書には、①Dは、生産加工に必要な設備（517万1000香港ドル相当）をJに貸与し、これらをI工場に運び込む、②Dは、無償で全ての原料、補助材料及び包装材料を提供する、③Jは、工場建物・電力及び労力を提供し、Dのために加工生産をし、加工賃、工場家賃料・土地使用代金及び管理費用を受け取り、製品の全部を輸出してDに引き渡す、④Dは、速やかに技術人員をI工場に派遣し、据付及び技術指導協力をするなどの記載がある（乙9の1）。

(イ) I平成15年第1協議書には、DからBに商号等が変更された旨の記載がある（乙9の2）。

(ウ) I平成8年第2協議書には、①Jは、BにI工場（労働者宿舎、配電室等を含む。）を賃貸する、②Bは、加工料、管理費（管理人員、通関員等の給与を含む。）及び賃貸料を、Jに支払う、③I工場はBが全権により経営管理を行い、Jは干渉してはならない、④工場長、通関員をJが派遣するのを除き、I工場の各層管理者はいずれもBが委任及び罷免する、⑤BがJの派遣する人員に不満な場合、BはJに対して人員の交換を要求する権利があり、Jは調整しなければならない、I工場が必要とする従業員は、BがI工場の名義で雇用し、調整または解雇する必要がある場合は、BがI工場の名義で中国の関連法規に従って手続きする、⑥本協議書が終了した場合、加工工場の経営管理口座中の如何なる余剰金員も全てBに帰属する旨の記載がある（乙10の1）。

(エ) I平成12年第2協議書には、Bの生産拡大のため、①BはJに対し、新工場の設計図面を提供し、Jは新工場建設後、Bに賃貸する、②新工場等の早期建設のため、Bは200万香港ドルをJに貸し付け、JはBから毎月受け取る使用料のうち返済金8万香港ドルを控除することにより返済するなどの記載がある（乙10の2）。

(オ) I平成13年第2協議書では、加工賃を従前よりも引き下げる旨が定められている（乙10の2、10の3）。

イ 製造活動の費用の負担

(ア) Bは、Jに対し、I工場（労働者宿舎、配電室等を含む。）の賃料を支払っていた（前記ア(ウ)）。

(イ) Bは、I工場の発電室の防音部分及び重油のオイルタンクについて解決すべきとされたほか、①Jの提供する一切の固定資産の日常的なメンテナンスの責任を負い、費用を負担する、②I工場の消費する水代を負担する、③I工場が納めるべき税金及び費用を納付する、④Jが提供する工場その他関連施設にJを受益者とする保険を付し、その保険料を支払う、⑤一切の必要な生産、生活施設の手配の責任を負い、その費用を負担する、⑥I工場の電話・ファックス費用を負担する（乙10の1）。

ウ I工場における人事権の所在

Bは、I工場の管理者の任免権、Jが派遣した工場長等の交代を要求する権利、工員の雇用、配置転換及び解雇を行う権限などの人事権を有していた（前記ア(ウ)、弁論の全趣旨）。

エ Bの社員の配置状況及び技術指導の状況

I工場の責任者である工場長に、Bの従業員が充てられている（乙14、15）。また、Bは、製品の製造に当たり技術指導を行うため、I工場へ技術人員を派遣していた（乙9の1、弁論の全趣旨）。

オ 不良品等の処理

I工場における原料・副資材の品質不良又は技術指導のミスにより廃棄品や不良品が生じた場合はBの責任とされ、やり直しが必要な場合その費用はBが負担していた（乙9の1、弁論の全趣旨）。

カ 工場施設・設備の確保・管理

Bは、I工場における生産加工に必要な設備を搬入したところ、これらの設備の所有権はBに帰属している（乙9の1）。

また、Bの財務諸表上、I工場に設置されている機械設備が固定資産に計上されており、その減価償却費は製造原価に算入されている（乙19）。

キ 原材料、製造経費の負担

Bは、I工場につき原材料を供給していたほか、製造活動を行うための光熱費等を負担していた。また、Bは、香港の税務当局に提出した損益計算書の附属書類である製造原価計算書に、材料費、外注加工費、減価償却費、燃料費、修繕費、消耗金型費等を製造経費として計上している。（乙19、弁論の全趣旨）

ク 経営管理口座の取扱い

I工場の経営に必要な資金は、BがJに支払った加工費の中から、市政府及びJが受け取る金員を差し引かれ、I工場名義の銀行口座（経営管理口座）に送金されている。I平成8年第2協議書では、本協議書の終了後、I工場の経営管理口座中のいかなる余剰金員も全てBに帰属する旨が定められている。（乙10）

また、経営管理口座の残高は、香港の税務当局に提出したBの貸借対照表上Bの預金に計上されているほか、香港の税務当局は、経営管理口座に対する利子所得は香港外を源泉とするBの所得であると認定している（乙19、22、23）。

ケ 香港の税務当局への提出書類

Bが依頼した会計事務所は、香港の税務当局に対し、製品の販売所得の50%按分の取扱いを受けるため、1999年（平成11年）5月19日、製品は中国本土において中国の相手方との加工契約を通じてB自身によって製造されている、I工場がBによって事実上管理支配されている旨を回答した（乙26の2）。これを受けた香港の税務当局は、I工場がBの自社工場であると認定するなどして、製品の販売所得の50%のみが香港内の所得であることを前提に法人事業税額を決定した（乙23、弁論の全趣旨）。

コ C株式会社の有価証券報告書における説明

C株式会社の100%子会社であるEがBの発行済み株式の55%を保有しているところ、C株式会社は、その平成17年3月期の有価証券報告書において、Bの事業内容を映像・情報機器等の製造と記載している（乙46）。

(2) 以上の認定事実をもとに、I工場における製造主体がBといえるか否かについて検討する。

ア 経営管理権限の所在について

I平成8年第2協議書には、I工場はBが全権により経営管理を行い、Jは干渉してはならないなどの文言があること（前記認定事実ア(ウ)）に照らせば、BとJとの間においては、BがI工場の経営につき管理する権限を有していたとすることができる。

この点、原告は、外資企業が中国国内で組立加工を行うことは中国の強行法規に違反する旨を指摘するが、原告の主張を採用できないことは、H工場に関し説示したとおりである。

イ 人事権の所在について

Bは、I工場の管理者の任免権、Jが派遣した工場長等の交代を要求する権利、工員の雇用、配置転換及び解雇を行う権限などの人事権を有していた（前記認定事実ウ）。

ウ 機械設備等の確保、原材料等の調達

Bは、I第2各協議書に基づき、JからI工場を賃借し、賃料を支払っていた（前記認定事実ア(ウ)(エ)、イ(ア)）。また、Bは、製造活動に必要な機械設備を調達して、I工場に備え付け、これを自己の所有物として管理している（前記認定事実カ）。

これらに照らすと、Bは、I工場における製造手段の確保及び管理を、自らの責任と判断で行っていたというべきである。

また、Bは、原材料等の調達を自己の責任で行っていた（前記認定事実ア(ア)）。

エ 製品の品質管理等

Bは、I工場につき技術指導を行っていること、I工場における原料等の品質不良や技術指導のミスによる廃棄品や不良品はBの責任となり、やり直しが必要な場合その費用はBが負担していたこと（前記認定事実エ、オ）に照らすと、Bは、I工場における製品の品質管理に携わっていたと推認できる。

オ I工場の損益の帰属主体

(ア) Bは、工場建物の賃料を支払い、工場労働者の人件費を実質的に負担していたこと（前記認定事実ア(ア)、前記ウ）、Bは、I工場の製造行為に必要な原材料等を全て自らの負担で供給していたほか、製造活動を行うための光熱費等を負担していたこと（前記認定事実キ）などに照らすと、Bは、I工場における製造行為に不可欠な費用をほぼ全て負担していたといえる。

(イ) また、Bが支払う加工料のうちJの取得分は、毎月の工員の人数に一定の額（月600香港ドル）を乗じた額とされていたことから（乙10）、ほぼ一定で、I工場における製造活動の効率化により製造原価が削減されたとしても、Jが得る利益はほとんど変化しなかったと考えられる。そうすると、製造原価の削減を進めることによる利益は、全てBに帰属することとなる。

(ウ) このほか、I工場の経営に必要な資金を管理する経営管理口座の残高が香港の税務当局に提出したBの預金勘定に計上され、またI平成8年第2協議書ではその終了後の経営管理口座の残高がBに帰属するとされていること（前記認定事実ク）に照らすと、BがI工場の経営管理口座の帰属主体であると認めることができる。

(エ) 以上のとおり、BがI工場における製造経費のほとんどを負担していること、製造経費の削減によりJの損益はほとんど影響を受けず、Bがその利益を享受すること、I工場の経営管理口座はBに帰属することに照らすと、I工場における製造行為の損益はBに帰

属するといえる。

カ 小括

以上アないしオを総合すると、BはI工場の経営管理を行う権限を有し、I工場における製造活動に必要な費用を負担し、製造活動による損益はBに帰属していたところ、その製造活動を支える製造設備の確保・更新はBが主体的に取り組んでおり、I工場の人事権もBが掌握していたのであるから、Bが実質的にI工場における製造行為を行っていたと認められる。

(3) Bの主たる事業が製造業であること

(2)カの認定結果に加えて、BはI工場で製造した新製品を香港を通じて卸売する業務を行っていたのであるから、製造業を営んでいたといえる。そして、Bの収入金額の88.1%ないし96.5%がI工場で製造した製品の売上高であること(乙19)からすれば、Bの主たる事業も製造業であると認められる。

4 争点(4)(A等が製造業である場合に、所在地国基準を満たすか。)について

(1) 事業を主として行っている場所について

措置法施行令39条の17第5項3号にいう「主として」本店所在地国で行っている場合とは、その事業の本質的要素の少なくとも大部分が本店所在地国でなされている必要があると解される。そして、製造業の本質が、原材料等を加工して新たな製品を製造することにあることに照らすと、製造業について「主として」本店所在地国で行っている場合とは、製造工場の少なくとも大部分が本店所在地国にある必要があるというべきである。これに反する原告の主張は採用できない。

本件において、本件各工場はいずれも中国広東省に所在しているから、A等は製造業を主として中国広東省で行っているといえる。

(2) 措置法施行令39条の17第5項3号の適用において、中国本土と香港は同一の国ないし地域に当たるか。

本店所在地が香港であるA等は、製造業を主として中国本土で行っているから、A等について所在地国基準を満たすためには、香港と中国本土が同じ国又は地域に当たるといえる必要がある。

ところで、タックス・ヘイブン対策税制導入時の立法担当者は、主要なタックス・ヘイブンとして、英領ヴァージン諸島、英領チャンネル諸島やオランダ領アンティールなどが存在することを把握していたのであって(乙1)、ある国の一部地域のみがタックス・ヘイブンに該当する可能性があることを認識していたといえる。立法者は、このような認識を前提として措置法66条の6第1項、同条第4項で、単に「国」とするのではなく「国又は地域」と定め、さらに同項を受けた政令として措置法施行令39条の17第5項3号、39条の14第2項1号でも「国又は地域」という用語を使用しているのであるから、同一の国のうち一部地域のみについて税負担が軽い場合においては、措置法66条の6第4項2号や措置法施行令39条の17第5項3号の適用においては当該地域を基準に判断するのが相当である。これに反する原告の主張はいずれも採用できない。

香港は、1997年(平成9年)7月1日に、英中共同声明に基づき中国に返還されたものの、同日発効した香港基本法により、返還前の社会・経済制度及び生活様式は50年間維持され、高度の自治権を有する特別行政区として、行政権、立法権、独立した司法権を付与されて

おり、いわゆる「一国二制度」の方針が適用されることとなった（乙30）。税制面についても、香港は、中国本土からは課税されず、各国と中国との間の租税条約も適用されず、中国税務当局との間で二重課税防止に関する協定が締結されるなど、中国本土からは独立した法域を形成している（乙29ないし31）。

そして、中国本土の企業所得税は原則33%であるのに対し、香港の法人税（事業所得税）の基本税率は17.5%であり（乙29）、香港は中国において税負担が軽い一部の地域に当たるといえる。

以上の検討結果に照らすと、措置法66条の6第4項2号、措置法施行令39条の17第5項3号の適用において、中国本土と香港とは同一の国又は地域に当たるとはいえない。

(3) 小括

したがって、香港に本店を置き、製造業を主たる事業とするA等は、主として、その本店所在地と同一の地域ではない中国広東省において製造業を行っているから、所在地国基準を満たさない。

5 その他の原告の主張について

なお、原告は、タックス・ヘイブン対策税制の立法趣旨は租税回避の防止という点にあるから、経済的合理性に従って国外で正常な事業活動を行っているA等の所得について、タックス・ヘイブン対策税制の適用対象とするのは措置法の趣旨に反する旨を主張する。しかし、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件は、単に国外で子会社が経済的合理性のある活動をしていれば足りるというのではなく、主たる事業の種類ごとにその地で当該事業を営むことに経済的合理性が認められる場合を具体化した要件に該当する限りにおいて、適用除外を認めるという趣旨のものである。そして、租税法においては、課税要件の明確性及び法的安定性を重視すべきであり、みだりに規定の要件を離れて解釈すべきではないから、原告の上記主張を採用することはできない。

6(1) 以上の検討結果によれば、本件では、措置法66条の6第1項が適用され、原告に係る特定外国子会社等であるA等の各事業年度における各課税対象留保金額を、原告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るから、これにより各算出した原告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計算根拠」の「第1 本件各更正処分の根拠」記載のとおりであると認められ（なお、原告もこの計算過程を積極的に争っていない。）、これらの各金額及び各税額は本件各更正処分における原告の本件各事業年度の法人税に係る各所得金額及び各納付すべき税額（別表1から6までの区分「原処分」の項目「所得金額又は欠損金額」欄及び「差引納付すべき又は減少（－印）する法人税額」欄記載の各金額）と同一であるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

(2) また、上記のとおり本件各更正処分は適法であるところ、本件各賦課決定処分において過少申告加算税の対象とした各税額の計算の基礎となった各事実が本件各更正処分前における各税額の計算の基礎とされなかっ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があるとは認められないから、原告の本件各事業年度の法人税に係る各過少申告加算税の額は、別紙「本件各更正処分等の計算根拠」の「第2 本件各賦課決定処分の根拠」記載のとおりであると認められ、いずれも本件各賦課決定処分における各過少申告加算税の額（別表1から6までの区分「原処分」の項目「過少申告加算税の額」欄記載の各金額）と同一であるから、本件各賦課決定処分もいずれも適法である。

7 よって、原告の請求はいずれも理由がないから棄却することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第7民事部

裁判長裁判官 田中 健治

裁判官 尾河 吉久

裁判官 五十部 隆

当事者目録

原告	株式会社Q
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	国谷 史朗
同	松井 衡
同	若林 元伸
同	鐘ヶ江 洋祐
同	高槻 史
同補佐人税理士	辻井 賢博
被告	国
同代表者法務大臣	平岡 秀夫
処分行政庁	葛城税務署長
	吉村 政勝
被告指定代理人	曾祗 信幸
同	藤田 毅
同	松帆 芳和
同	横林 史郎
同	中山 美彦
同	原田 久
同	中山 雅司

略語一覧表

措置法66条の6第1項	<p>平成14年8月期のうち同年7月31日以前の期間につき平成14年法律第79号による改正前の租税特別措置法66条の6第1項</p> <p>平成14年8月期のうち同月1日以後の期間、平成15年8月期、平成16年8月期、平成17年8月期のうち同年3月31日までの期間につき平成17年法律第21号による改正前の租税特別措置法66条の6第1項</p> <p>平成17年8月期のうち同年4月1日以後の期間及び平成18年8月期のうち同年3月31日以前の期間につき平成18年法律第10号による改正前の租税特別措置法66条の6第1項</p> <p>平成18年8月期のうち同年4月1日以後同月30日以前の期間につき平成19年法律第6号による改正前の租税特別措置法66条の6第1項。ただし、平成18年法律第10号の附則1条6号ハに掲げる部分を除く。</p> <p>平成18年8月期のうち同年5月1日以後の期間、平成19年8月期のうち同年3月31日までの期間につき平成19年法律第6号による改正前の租税特別措置法66条の6第1項</p> <p>平成19年8月期のうち同年4月1日以後の期間につき平成21年法律第13号による改正前の租税特別措置法66条の6第1項</p>
措置法66条の6第2項	<p>平成14年8月期のうち同年7月31日以前の期間につき平成14年法律第79号による改正前の租税特別措置法66条の6第2項</p> <p>平成14年8月期のうち同月1日以後の期間、平成15年8月期、平成16年8月期及び平成17年8月期のうち平成16年12月29日以前の期間につき平成16年法律第14号による改正前の租税特別措置法66条の6第2項</p> <p>平成17年8月期のうち平成16年12月30日以後平成17年3月31日以前の期間につき平成17年法律第21号による改正前の租税特別措置法66条の6第2項</p> <p>平成17年8月期のうち平成17年4月1日以後の期間及び平成18年8月期のうち同年3月31日以前の期間につき平成18年法律第10号による改正前の租税特別措置法66条の6第2項</p> <p>平成18年8月期のうち同年4月1日以後の期間及び平成19年8月期のうち同年3月31日の期間につき平成19年法律第6号による改正前の租税特別措置法66条の6第2項</p> <p>平成19年8月期のうち同年4月1日以後の期間につき平成21年法律第13号による改正前の租税特別措置法66条の6第2項</p>
措置法66条の6第3項	<p>平成17年8月期のうち同年4月1日以後の期間、平成18年8月期及び平成19年8月期につき平成21年法律第13号による改正前の租税特別措置法66条の6第3項</p>
措置法66条の6第4項	<p>平成14年8月期及び平成15年8月期のうち同年3月31日以前の期間につき平成15年法律第8号による改正前の租税特別措置法66条の6第3項</p> <p>平成15年8月期のうち同年4月1日以後の期間、平成16年8月期、平成17年8月期のうち平成16年12月29日以前の期間につき平成16年法律第14号による改正前の租税特別措置法66条の6第3項</p> <p>平成17年8月期のうち平成16年12月30日以後平成17年3月31日以前の期間につき平成17年法律第21号による改正前の租税特別措置法66条の6第3項</p> <p>平成17年8月期のうち同年4月1日以後の期間、平成18年8月期及び平成19年8月期につき平成19年法律第6号による改正前の租税特別措置法66条の6第4項</p>
措置法施行令39条の14第1項	<p>平成21年政令第108号による改正前の租税特別措置法施行令39条の14第1項</p>

措置法施行令39条の17第2項	平成14年8月期のうち平成14年7月31日以前の期間につき平成14年政令第271号による改正前の租税特別措置法施行令39条の17第2項
	平成14年8月期のうち同月1日以後の期間、平成15年8月期のうち同年3月31日以前の期間につき平成15年政令第139号による改正前の租税特別措置法施行令39条の17第2項
	平成15年8月期のうち同年4月1日以後の期間、平成16年8月期及び平成17年8月期のうち平成16年12月29日以前の期間につき平成16年政令第105号による改正前の租税特別措置法施行令39条の17第2項
	平成17年8月期のうち平成16年12月30日以後平成17年3月31日以前の期間につき平成17年政令第103号による改正前の租税特別措置法施行令39条の17第2項
	平成17年8月期のうち同年4月1日以後の期間、平成18年8月期、平成19年8月期につき平成19年政令第92号による改正前の租税特別措置法施行令39条の17第2項
措置法施行令39条の17第5項	平成14年8月期ないし平成16年8月期、平成17年8月期のうち同年3月31日以前の期間につき平成17年政令第103号による改正前の租税特別措置法施行令39条の17第5項
	平成17年8月期のうち同年4月1日以後の期間、平成18年8月期及び平成19年8月期につき平成20年政令第161号による改正前の租税特別措置法施行令39条の17第5項

本件各更正処分等の計算根拠

第1 本件各更正処分の根拠

1 平成14年8月期

- (1) 所得金額 (別表1「原処分 (更正処分等)」の「所得金額又は欠損金額」欄)

1億2610万2289円

上記金額は、後記アの金額に後記イの金額を加算した金額である。

- ア 確定申告における欠損金額 (別表1「確定申告」の「所得金額又は欠損金額」欄)

-1010万4136円

上記金額は、原告の平成14年8月期の法人税の確定申告書に記載された欠損金額である。

- 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 1億3620万6425円

上記金額は、A等が特定外国子会社に該当するため、原告の収益の額とみなして平成14年8月期の益金の額に算入すべき、課税対象留保金額に相当する金額である。なお、課税対象留保金額は、Aが1億1402万8961円、Bが2217万7464円である。

- (2) 法人税額 (別表1「原処分 (更正処分等)」の「法人税額」欄) 3719万0600円

上記金額は、法人税法 (平成18年法律第10号による改正前のもの。以下5までについて同じ。) 66条1項及び2項並びに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、前記(1)の所得金額1億2610万2000円 (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。以下同条項の摘示は省略する。) のうち、800万円以下の金額について100分の22の税率を乗じて計算した176万円と、800万円を超える金額について100分の30の税率を乗じて計算した3543万0600円との合計額である。

- (3) 控除所得税額 (別表1「原処分 (更正処分等)」の「控除所得税額等」欄)

21万8173円

上記金額は、原告の平成14年8月期の法人税の確定申告書の「所得税額等の還付金額」欄に記載された金額と同額である。

- (4) 差引所得に対する法人税額 (別表1「原処分 (更正処分等)」の「差引所得に対する法人税額」欄)

3697万2400円

上記金額は、前記(2)の法人税額3719万0600円から、前記(3)の控除所得税額21万8173円を差し引いた金額 (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。以下同条項の摘示は省略する。) である。

- (5) 差引納付すべき法人税額 (別表1「原処分 (更正処分等)」の「差引納付すべき又は減少 (一印) する法人税額」欄)

3719万0500円

上記金額は、前記(4)の差引所得に対する法人税額3697万2400円に原告の平成14年8月期の法人税の確定申告書の「所得税額等の還付金額」欄に記載された金額21万8173円を加算し、100円未満の端数を切り捨てた金額である。

2 平成15年8月期

- (1) 所得金額 (別表2「原処分 (更正処分等)」の「所得金額又は欠損金額」欄)

1億1393万7287円

上記金額は、後記アの金額に後記イ及びウの金額を加算し、後記エの金額を差し引いた金額である。

ア 確定申告における所得金額（別表2「確定申告」の「所得金額又は欠損金額」欄）

64万6569円

上記金額は、原告の平成15年8月期の法人税の確定申告書に記載された所得金額である。

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 1億1529万2282円

上記金額は、Bが特定外国子会社に該当するため、原告の収益の額とみなして平成15年8月期の益金の額に算入すべき、課税対象留保金額に相当する金額である。

ウ 繰越欠損金の損金算入の過大額 1010万4136円

上記金額は、平成14年8月期更正処分に伴い、平成14年8月期から繰り越した欠損金額の減少額である。

エ 事業税の損金算入額 1210万5700円

上記金額は、平成14年8月期更正処分に伴い納付することとなる事業税の金額である。

(2) 法人税額（別表2「原処分（更正処分等）」の「法人税額」欄） 3354万1100円

上記金額は、法人税法66条1項及び2項並びに負担軽減法16条1項の規定により、前記(1)の所得金額から1000円未満の端数を切り捨てた1億1393万7000円のうち、800万円以下の金額について100分の22の税率を乗じて計算した176万円と、800万円を超える金額について100分の30の税率を乗じて計算した3178万1100円との合計額である。

(3) 控除所得税額（別表2「原処分（更正処分等）」の「控除所得税額等」欄）

2万6979円

上記金額は、原告の平成15年8月期の法人税の確定申告書の「所得税額等の還付金額」欄に記載された金額と同額である。

(4) 差引所得に対する法人税額（別表2「原処分（更正処分等）」の「差引所得に対する法人税額」欄） 3351万4100円

上記金額は、前記(2)の法人税額3354万1100円から、前記(3)の控除所得税額2万6979円を差し引き、100円未満の端数を切り捨てた金額である。

(5) 差引納付すべき法人税額（別表2「原処分（更正処分等）」の「差引納付すべき又は減少（一印）する法人税額」欄） 3339万9000円

上記金額は、前記(4)の差引所得に対する法人税額3351万4100円から原告の平成15年8月期の法人税の確定申告書の「差引所得に対する法人税額」欄に記載された金額11万5100円を差し引いた金額である。

3 平成16年8月期

(1) 所得金額（別表3「原処分（更正処分等）」の「所得金額又は欠損金額」欄）

2億7019万5992円

上記金額は、後記アの金額に後記イの金額を加算し、後記ウの金額を差し引いた金額である。

ア 確定申告における欠損金額（別表3「確定申告」の「所得金額又は欠損金額」欄）

-5099万7119円

上記金額は、原告の平成16年8月期の法人税の確定申告書に記載された欠損金額である。

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 3億3206万9111円

上記金額は、A等が特定外国子会社に該当するため、原告の収益の額とみなして平成16年8月期の益金の額に算入すべき、課税対象留保金額に相当する金額である。なお、課税対象留保金額は、Aが2億9350万9850円、Bが3855万9261円である。

ウ 事業税の損金算入額 1087万6000円

上記金額は、平成15年8月期更正処分に伴い納付することとなる事業税の金額である。

(2) 法人税額（別表3「原処分（更正処分等）」の「法人税額」欄） 8041万8500円

上記金額は、法人税法66条1項及び2項並びに負担軽減法16条1項の規定により、前記(1)の所得金額から1000円未満の端数を切り捨てた2億7091万5000円のうち、800万円以下の金額について100分の22の税率を乗じて計算した176万円と、800万円を超える金額について100分の30の税率を乗じて計算した7865万8500円との合計額である。

(3) 控除所得税額（別表3「原処分（更正処分等）」の「控除所得税額等」欄）

2万4965円

上記金額は、原告の平成16年8月期の法人税の確定申告書の「所得税額等の還付金額」欄に記載された金額と同額である。

(4) 差引所得に対する法人税額（別表3「原処分（更正処分等）」の「差引所得に対する法人税額」欄） 8039万3500円

上記金額は、前記(2)の法人税額8041万8500円から、前記(3)の控除所得税額2万4965円を差し引き、100円未満の端数を切り捨てた金額である。

(5) 差引納付すべき法人税額（別表3「原処分（更正処分等）」の「差引納付すべき又は減少（一印）する法人税額」欄） 8041万8400円

上記金額は、前記(4)の差引所得に対する法人税額8039万3500円に原告の平成16年8月期の法人税の確定申告書の「所得税額等の還付金額」欄に記載された金額2万4965円を加算し、100円未満の端数を切り捨てた金額である。

4 平成17年8月期

(1) 所得金額（別表4「原処分（更正処分等）」の「所得金額又は欠損金額」欄）

1億7762万7357円

上記金額は、後記アの金額に後記イの金額を加算した金額である。

ア 確定申告における欠損金額（別表4「確定申告」の「所得金額又は欠損金額」欄）

-5407万9574円

上記金額は、原告の平成17年8月期の法人税の確定申告書に記載された欠損金額である。

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

2億3170万6931円

上記金額は、A等が特定外国子会社に該当するため、原告の収益の額とみなして平成17年8月期の益金の額に算入すべき、課税対象留保金額に相当する金額である。なお、課税対象留保金額は、Aが1億9400万8760円、Bが3769万8171円である。

(2) 法人税額（別表4「原処分（更正処分等）」の「法人税額」欄） 5264万8100円

上記金額は、法人税法66条1項及び2項並びに負担軽減法16条1項の規定により、前記(1)の所得金額から1000円未満の端数を切り捨てた1億7762万7000円のうち、800万円以下の金額について100分の22の税率を乗じて計算した176万円と、800万円を超え

る金額について100分の30の税率を乗じて計算した5088万8100円との合計額である。

- (3) 控除所得税額（別表4「原処分（更正処分等）」の「控除所得税額等」欄）

3万5995円

上記金額は、原告の平成17年8月期の法人税の確定申告書の「所得税額等の還付金額」欄に記載された金額と同額である。

- (4) 差引所得に対する法人税額（別表4「原処分（更正処分等）」の「差引所得に対する法人税額」欄）

5261万2100円

上記金額は、前記(2)の法人税額5264万8100円から、前記(3)の控除所得税額3万5995円を差し引き、100円未満の端数を切り捨てた金額である。

- (5) 差引納付すべき法人税額（別表4「原処分（更正処分等）」の「差引納付すべき又は減少（一印）する法人税額」欄）

5264万8000円

上記金額は、前記(4)の差引所得に対する法人税額5261万2100円に原告の平成17年8月期の法人税の確定申告書の「所得税額等の還付金額」欄に記載された金額3万5995円を加算し、100円未満の端数を切り捨てた金額である。

5 平成18年8月期

- (1) 所得金額（別表5「原処分（更正処分等）」の「所得金額又は欠損金額」欄）

4298万0877円

上記金額は、後記アの金額に後記イの金額を加算し、後記ウの金額を差し引いた金額である。

- ア 確定申告における欠損金額（別表5「確定申告」の「所得金額又は欠損金額」欄）

-5433万1962円

上記金額は、原告の平成18年8月期の法人税の確定申告書に記載された欠損金額である。

- 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

1億1408万8939円

上記金額は、A等が特定外国子会社に該当するため、原告の収益の額とみなして平成18年8月期の益金の額に算入すべき、課税対象留保金額に相当する金額である。なお、課税対象留保金額は、Aが7838万7945円、Bが3570万0994円である。

- ウ 事業税の損金算入額

1677万6100円

上記金額は、平成17年8月期更正処分に伴い納付することとなる事業税の金額である。

- (2) 法人税額（別表5「原処分（更正処分等）」の「法人税額」欄）

1225万4000円

上記金額は、法人税法66条1項及び2項並びに負担軽減法16条1項の規定により、前記(1)の所得金額から1000円未満の端数を切り捨てた4298万円のうち、800万円以下の金額について100分の22の税率を乗じて計算した176万円と、800万円を超える金額について100分の30の税率を乗じて計算した1049万4000円との合計額である。

- (3) 控除所得税額（別表5「原処分（更正処分等）」の「控除所得税額等」欄）

4万6253円

上記金額は、原告の平成18年8月期の法人税の確定申告書の「所得税額等の還付金額」欄に記載された金額と同額である。

- (4) 差引所得に対する法人税額（別表5「原処分（更正処分等）」の「差引所得に対する法人税額」欄）

1220万7700円

上記金額は、前記(2)の法人税額1225万4000円から、前記(3)の控除所得税額4万62

53円を差し引き、100円未満の端数を切り捨てた金額である。

- (5) 差引納付すべき法人税額 (別表5「原処分(更正処分等)」の「差引納付すべき又は減少(一印)する法人税額」欄) 1225万3900円

上記金額は、前記(4)の差引所得に対する法人税額1220万7700円に原告の平成18年8月期の法人税の確定申告書の「所得税額等の還付金額」欄に記載された金額4万6253円を加算し、100円未満の端数を切り捨てた金額である。

6 平成19年8月期

- (1) 所得金額 (別表6「原処分(更正処分等)」の「所得金額又は欠損金額」欄)

3799万7060円

上記金額は、後記アの金額に後記イ及びウの金額を加算し、後記エの金額を差し引いた金額である。

- ア 確定申告における欠損金額 (別表6「確定申告」の「所得金額又は欠損金額」欄) 0円

上記金額は、原告の平成19年8月期の法人税の確定申告書に記載された所得金額である。

- 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 2638万6314円

上記金額は、Bが特定外国子会社に該当するため、原告の収益の額とみなして平成19年8月期の益金の額に算入すべき、課税対象留保金額に相当する金額である。

- ウ 繰越欠損金の損金算入額の過大額 1546万0746円

上記金額は、平成17年8月期更正処分及び平成18年8月期更正処分に伴い、平成18年8月期から繰り越した欠損金額の減少額である。

- エ 事業税の損金算入額 385万円

上記金額は、平成18年8月期更正処分に伴い納付することとなる事業税の金額である。

- (2) 法人税額 (別表6「原処分(更正処分等)」の「法人税額」欄) 1075万9100円

上記金額は、法人税法(平成20年法律第23号による改正前のもの)66条1項及び2項により、前記(1)の所得金額から1000円未満の端数を切り捨てた3799万7000円のうち、800万円以下の金額について100分の22の税率を乗じて計算した176万円と、800万円を超える金額について100分の30の税率を乗じて計算した899万9100円との合計額である。

- (3) 控除所得税額 (別表6「原処分(更正処分等)」の「控除所得税額等」欄)

8万0287円

上記金額は、原告の平成19年8月期の法人税の確定申告書の「所得税額等の還付金額」欄に記載された金額と同額である。

- (4) 差引所得に対する法人税額 (別表6「原処分(更正処分等)」の「差引所得に対する法人税額」欄) 1067万8800円

上記金額は、前記(2)の法人税額1075万9100円から、前記(3)の控除所得税額8万0287円を差し引き、100円未満の端数を切り捨てた金額である。

- (5) 差引納付すべき法人税額 (別表6「原処分(更正処分等)」の「差引納付すべき又は減少(一印)する法人税額」欄) 1075万9000円

上記金額は、前記(4)の差引所得に対する法人税額1067万8800円に原告の平成19年8月期の法人税の確定申告書の「所得税額等の還付金額」欄に記載された金額8万0287円を加算し、100円未満の端数を切り捨てた金額である。

第2 本件各賦課決定処分の根拠

- 1 平成14年8月期 555万3500円
上記金額は、後記(1)の金額に後記(2)の金額を加算した金額である。
- (1) 国税通則法(平成18年法律第10号による改正前のもの。以下5までにつき同じ。)65条1項の規定に基づく金額 371万9000円
上記金額は、平成14年8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3719万円(ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同条項の摘示を省略する。)に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。
- (2) 国税通則法65条2項の規定に基づく金額 183万4500円
上記金額は、平成14年8月期更正処分により新たに納付すべき税額3719万0500円から50万円を控除し、1万円未満の端数を切り捨てた3669万円に100分の5の割合を乗じて計算した金額である。
- 2 平成15年8月期 498万3500円
上記金額は、後記(1)の金額に後記(2)の金額を加算した金額である。
- (1) 国税通則法65条1項の規定に基づく金額 333万9000円
上記金額は、平成15年8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から1万円未満の端数を切り捨てた3339万円に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。
- (2) 国税通則法65条2項の規定に基づく金額 164万4500円
上記金額は、平成15年8月期更正処分により新たに納付すべき税額3339万9000円から50万円を控除し、1万円未満の端数を切り捨てた3289万円に100分の5の割合を乗じて計算した金額である。
- 3 平成16年8月期 1203万6500円
上記金額は、後記(1)の金額に後記(2)の金額を加算した金額である。
- (1) 国税通則法65条1項の規定に基づく金額 804万1000円
上記金額は、平成16年8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から1万円未満の端数を切り捨てた8041万円に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。
- (2) 国税通則法65条2項の規定に基づく金額 399万5500円
上記金額は、平成16年8月期更正処分により新たに納付すべき税額8041万8400円から50万円を控除し、1万円未満の端数を切り捨てた7991万円に100分の5の割合を乗じて計算した金額である。
- 4 平成17年8月期 787万1000円
上記金額は、後記(1)の金額に後記(2)の金額を加算した金額である。
- (1) 国税通則法65条1項の規定に基づく金額 526万4000円
上記金額は、平成17年8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から1万円未満の端数を切り捨てた5264万円に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。
- (2) 国税通則法65条2項の規定に基づく金額 260万7000円
上記金額は、平成17年8月期更正処分により新たに納付すべき税額5264万8000円か

ら50万円を控除し、1万円未満の端数を切り捨てた5214万円に100分の5の割合を乗じて計算した金額である。

5 平成18年8月期 181万2500円

上記金額は、後記(1)の金額に後記(2)の金額を加算した金額である。

(1) 国税通則法65条1項の規定に基づく金額 122万5000円

上記金額は、平成18年8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から1万円未満の端数を切り捨てた1225万円に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

(2) 国税通則法65条2項の規定に基づく金額 58万7500円

上記金額は、平成18年8月期更正処分により新たに納付すべき税額1225万3900円から50万円を控除し、1万円未満の端数を切り捨てた1175万円に100分の5の割合を乗じて計算した金額である。

6 平成19年8月期 158万7500円

上記金額は、後記(1)の金額に後記(2)の金額を加算した金額である。

(1) 国税通則法65条1項の規定に基づく金額 107万5000円

上記金額は、平成19年8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から1万円未満の端数を切り捨てた1075万円に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

(2) 国税通則法65条2項の規定に基づく金額 51万2500円

上記金額は、平成19年8月期更正処分により新たに納付すべき税額1075万9000円から50万円を控除し、1万円未満の端数を切り捨てた1025万円に100分の5の割合を乗じて計算した金額である。

別表1 (平成14年8月期)

項目	区分	確定申告	原処分 (更正処分等)
年月日			平成17年10月24日
所得金額又は欠損金額		-10,104,136	126,102,289
法人税額		0	37,190,600
控除所得税額等		0	218,173
差引所得に対する法人税額			36,972,400
還付所得税額等		218,173	
差引合計税額		-218,173	36,972,400
既に納付の確定した法人税額		0	-218,173
差引納付すべき 又は減少(-印)する法人税額		-218,173	37,190,500
過少申告加算税の額		-	5,553,500

別表2 (平成15年8月期)

項目	区分	確定申告	原処分 (更正処分等)
年月日			平成17年10月24日
所得金額又は欠損金額		646,569	113,937,287
法人税額		142,120	33,541,100
控除所得税額等		26,979	26,979
差引所得に対する法人税額		115,100	33,514,100
差引合計税額		115,100	33,514,100
既に納付の確定した法人税額		0	115,100
差引納付すべき 又は減少(一印)する法人税額		115,100	33,399,000
過少申告加算税の額			4,983,500

別表3 (平成16年8月期)

項目	区分	確定申告	原処分 (更正処分等)
年月日			平成17年10月24日
所得金額又は欠損金額		-50,997,119	270,195,992
法人税額		0	80,418,500
控除所得税額等		0	24,965
差引所得に対する法人税額			80,393,500
還付所得税額等		24,965	
差引合計税額		-24,965	80,393,500
既に納付の確定した法人税額		0	-24,965
差引納付すべき 又は減少(-印)する法人税額		-24,965	80,418,400
過少申告加算税の額		-	12,036,500

別表4 (平成17年8月期)

項目	区分	確定申告	原処分 (更正処分等)
年月日			平成20年9月19日
所得金額又は欠損金額		-54,079,574	177,627,357
法人税額		0	52,648,100
控除所得税額等		0	35,995
差引所得に対する法人税額		0	52,612,100
還付所得税額等		35,995	0
差引合計税額		-35,995	52,612,100
既に納付の確定した法人税額		0	-35,995
差引納付すべき 又は減少(-印)する法人税額		-35,995	52,648,000
過少申告加算税の額			7,871,000

別表5 (平成18年8月期)

項目	区分	確定申告	原処分 (更正処分等)
年月日			平成20年9月19日
所得金額又は欠損金額		-54,331,962	42,980,877
法人税額		0	12,254,000
控除所得税額等		0	46,253
差引所得に対する法人税額		0	12,207,700
差引合計税額		-46,253	12,207,700
既に納付の確定した法人税額		0	-46,253
差引納付すべき 又は減少(-印)する法人税額		-46,253	12,253,900
過少申告加算税の額			1,812,500

別表6（平成19年8月期）

項目	区分	確定申告	原処分 (更正処分等)
年月日			平成20年9月19日
所得金額又は欠損金額		0	37,997,060
法人税額		0	10,759,100
控除所得税額等		0	80,287
差引所得に対する法人税額		0	10,678,800
還付所得税額等		80,287	0
差引合計税額		-80,287	10,678,800
既に納付の確定した法人税額		-80,287	-80,287
差引納付すべき 又は減少（-印）する法人税額		0	10,759,000
過少申告加算税の額			1,587,500