

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求控訴事件

国側当事者・国 (諏訪税務署長事務承継者八王子税務署長)

平成25年4月10日棄却・上告・上告受理申立

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成24年10月5日判決、本資料262号-209・順号12059)

判 決

控訴人	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	黒澤 基弘
同	升村 紀章
同	朝妻 健
同	笠置 泰平
同	伊崎 健太郎
同補佐人税理士	發知 敏雄
同	乙部 隆仁
被控訴人	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	諏訪税務署長事務承継者八王子税務署長
同指定代理人	秦 智子
同	茅野 純也
同	岡田 智辰
同	神谷 明夫
同	木村 快
同	松隈 日出海

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 諏訪税務署長が平成21年6月29日付けで控訴人に対してした控訴人の平成15年4月1日から平成16年3月31日までの事業年度(以下「平成16年3月期」という。)の法人税に係る更正処分のうち所得金額8689万7644円、納付すべき税額2540万7500円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。
- 3 諏訪税務署長が平成21年6月29日付けで控訴人に対してした控訴人の平成16年4月1

日から平成17年3月31日までの事業年度（以下「平成17年3月期」という。）の法人税に係る更正処分のうち所得金額マイナス4770万7538円、納付すべき税額マイナス4万9906円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金4770万7538円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

4 諏訪税務署長が平成23年4月27日付けで控訴人に対してした控訴人の平成18年4月1日から平成19年3月31日までの事業年度（以下「平成19年3月期」という。）の法人税に係る更正処分のうち所得金額1億7569万4478円、納付すべき税額5408万1600円を超える部分並びに平成21年6月29日付けで控訴人に対してした過少申告加算税賦課決定処分及び平成23年4月27日付けで控訴人に対してした過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

5 諏訪税務署長が平成21年6月29日付けで控訴人に対してした控訴人の平成19年4月1日から平成20年3月31日までの事業年度（以下「平成20年3月期」という。）の法人税に係る更正処分（ただし、平成23年8月30日付け減額更正処分による一部取消し後のもの）のうち所得金額2580万1285円、納付すべき税額275万5500円を超える部分及び平成23年4月27日付けで控訴人に対してした過少申告加算税賦課決定処分（ただし、平成23年8月30日付け減額賦課決定処分による一部取消し後のもの）を取り消す。

6 訴訟費用は、第1、2審を通じ、被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要（以下、略語等は、原則として、原判決に従う。）

1 事案の要旨

諏訪税務署長は、控訴人が香港において100パーセント出資して設立したB有限公司（以下「B」という。）が、いわゆるタックスヘイブン対策税制（外国子会社合算税制）の対象となる租税特別措置法（平成16年3月期及び平成17年3月期の法人税についてはいずれも平成17年法律第21号、平成19年3月期の法人税については平成18年法律第10号、平成20年3月期の法人税については平成19年法律第6号による各改正前のもの。以下「措置法」という。）66条の6第1項にいう「特定外国子会社等」に該当し、その行う主たる事業の種類は製造業であると認められるところ、これに対応する措置法66条の6第3項（平成17年法律第21号による改正前は措置法66条の6第4項。以下同じ。）2号が定めるタックスヘイブン対策税制の適用除外要件（いわゆる「所在地国等基準」）を充たさないと判断した。そこで、諏訪税務署長は、Bの未処分所得金額の一部（措置法66条の6第1項に規定する課税対象留保金額）が控訴人の所得の計算上益金の額に算入されるとして、控訴人の平成16年3月期、平成17年3月期、平成19年3月期及び平成20年3月期（以下「本件各事業年度」という。）の各法人税の更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税賦課決定（以下「本件各賦課決定」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）を行った。これに対して、控訴人は、Bの行う主たる事業の種類は卸売業であり、これに対応する措置法66条の6第3項1号が定めるタックスヘイブン対策税制の適用除外要件（いわゆる「非関連者基準」）を充たすから、措置法66条の6第1項の適用がされない旨主張して、本件各更正処分等の取消しを求めた。

被控訴人は、Bの行う主たる事業の種類を製造業と認定した根拠について、中国広東省深圳市のD（以下「D」という。）のB部門（以下「D工場」という。）における製造事業の経営主体がBであるからであると主張した。これに対して、控訴人は、同事業の経営主体は、中国の集体企業であるDであり、控訴人は香港を本店とするC有限公司（以下「C」という。）との間で委託

加工契約を締結して、同社に製品の加工を委託し、同社がさらにDとの間で来料加工組立契約を締結して、Dにおいて製品の製造を行っているものであるから、控訴人の行う事業の種類は卸売業（製造問屋）であると反論した。

原審は、Bが経営主体としてD工場における製造事業を行っていたと認定し、本件各更正処分等は適法であるとして、控訴人の請求をいずれも棄却した。これに対して、控訴人が請求の認容を求めて控訴した。

2 当事者の主張等

関連法令等の概要、争いのない事実等、争点及びこれに関する当事者の主張は、次のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の1ないし4に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 「深圳」とあるのをすべて「深圳」に改める。
- (2) 7頁10行目の「多数」を削除する。
- (3) 同20行目の「工場」を「工場の一部門（D・B部門）」に改める。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、Bが経営主体としてD工場における製造事業を行っていたと認めることが相当であり、控訴人の請求は、いずれも理由がないと判断する。その理由は、次のとおり補正、付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」の1及び2に説示するとおりであるから、これを引用する。

2 原判決の補正

- (1) 15頁15行目の「事業が」を「事業について、D工場における製造事業を」に改める。
- (2) 16頁17行目の「乙8、30」を「乙30」に改める。
- (3) 同19行目の「最高責任者としていたが」から22行目の「実施し」までを「最高責任者として、品質管理を行い」に改める。
- (4) 17頁2行目の「していること」から4行目の「負っていること」までを「していること」に改める。
- (5) 同13行目の「64」の次に「、73」を加える。
- (6) 同25行目の「D工場の」から18頁2行目の「加入し、」までを「Dの作成したD工場の現在の人員数や月ごとの新採用者及び離職者の人数をまとめた「人員流動統計表」の送付を受けるなどして現地従業員の定員管理を行うとともに」に改める。

3 控訴理由書における控訴人の主張について

(1) 控訴人は、Dが、集体企業という独立した法的主体であり、自らその工場で働く従業員の募集、雇用等を行い、社員寮の整備、健康診断、安全表彰、運動会等も行い、品質管理体系認証I●●●●●の取得もしていたこと、Dの事業のために必要な中国における許認可を受けていたのはDであること、さらに、BとDとの間に直接的な契約関係が存在しないことなどを根拠として、D工場における製造事業の経営主体は、BではなくDであると主張する。

しかし、措置法66条の6第3項の適用に関して、特定外国子会社等の主たる事業の種類が製造業に当たるかどうかについて評価を行うに際しては、当該特定外国子会社等が自社を法的主体として行っている事業のみでなく、他の法的主体が行っている事業についても、実質的にみて当該特定外国子会社等の事業に当たると認めることができる場合には、上記評価の対象となし得ると解することが相当である。そして、他の法的主体が行っている事業について、特定

外国子会社等が基本的な事項を決定していると認めることができる場合には、当該特定外国子会社等は、その事業について実質的な経営の主体とみることができるから、これを当該特定外国子会社等の事業として、上記評価を行うことができるものと解することが相当である。

したがって、D工場における製造事業に係る従業員の雇用に関する行為をDが法的主体となっていたとしても、そして、その法的主体であるDとBとの間に直接的な契約関係が存在しないとしても、これらの事実からのみでは、上記評価においてD工場における製造事業をBの事業とみることを否定する根拠とはならない。

また、Cは、日本の中小企業が設立した香港法人が中国に進出するのを支援することを目的とする事業を行っており、その事業の形態は、そのような香港法人に対し、Cのグループ企業であるDが中国に所有する工場を提供すると共に、同工場を利用するにあたり必要となる各種サービスを行い、また、中国と香港との間の原材料や製品の輸出入の手続等の代行を行うものであることは原判決の説示するとおりである。そして、Bが、Cとの間で締結していた契約内容も、上記Cの事業に属するものであり、Bが、CからD工場の工場の提供及びこれを利用するに当たって必要となる水道・ガスなどの公共サービス、現地従業員の労働者派遣サービス等の支援業務の提供を受け、その対価として、Cに工場スペースの賃借料及びD工場の人件費等を支払うことを定めるものであって、Bは、同契約に基づいて、そのグループ企業であるDが所有する工場の一部（D工場）を借り受け、そこにおいて各種支援（Cとの契約に基づく同社又は同社から委託を受けたDによる上記各サービス等の提供）を受けながらBの事業を行っていたと認めることができることも原判決の説示するとおりである。これらの説示に係る原判決の認定及び判断を争う控訴人の主張はいずれも理由がない。そして、Cの代表者であるJが、D工場における人事・労務管理をCが行っていたとの認識を示していること（甲41）からも、D工場における製造事業について、外形上、法的主体としてはDが行っている行為であっても、実質的にはCの管理下で行われていたことがうかがえる。さらに、Cは、CとBとの間の上記契約上、Bに対して、D工場における製造事業のためのサービスを提供すべき義務を負い、その提供に関して顧客であるBの意向に従うべき立場にあったこと（BとCとの間の平成19年4月1日に改訂されたテナント契約書において、Bは、自分が使用する従業員を選択、雇用、解雇する全面的な権限を保有し、雇用条件を決定できる旨、さらに、Cは、Bに代わり従業員と正式な雇用契約を締結する旨明記されたこと（乙25、26）は、BとCとの間のこのような契約関係にあることを強く裏付ける事実といえる。）からすれば、Bは、直接的に、あるいはCを介して、D工場における製造事業の基本的な事項を決定し、これを実行することができる地位にあったと認めることが相当である。

そうすると、控訴人の主張する上記事由は、Bが、Cとの契約に基づき、D工場において事業を行うための様々なサービスをCの管理下で、Dから提供されていたことを意味するにすぎないものであって、BがD工場における製造事業の経営主体であると認めることを妨げるまでの事由ということとはできない。

なお、控訴人は、Cの主要な活動内容は、日本の中小企業からの加工の受託及びDへの委託加工であると主張するが、Cの取締役報告書によれば、同社の主要な活動は中国内の製造業者に工場設備、ユーティリティ及び管理サービスを提供することであると明記されていること（乙36）に照らすと、上記主張は理由がなく、採用することができない。

(2) 控訴人は、D工場の製造事業について、人、モノ、金を動かすこと、すなわち、財務管理、

生産管理及び人事・労務管理を行っていたのは、Dであって、Bではないと主張する。しかし、これらの管理に関してDを主体とする行為がみられるとしても、その基本となる事項について決定を行っていたのは、原判決が説示するとおり、また、以下において付加するとおり、Bと認めることが相当である。したがって、BがD工場の経営主体であったと認めるべきであるから、控訴人の上記主張は理由がない。

ア 控訴人は、財産管理について、Dが貸借対照表及び損益計算書を自ら作成していたことをもって、DがD工場の製造事業についても財務管理を行っていた根拠として主張する。しかし、Dが中国における企業としての法的主体であることからすれば、その一部門であるD工場に係る損益について自らの決算書に計上することは当然のことであり、これをもって直ちにDがD工場の製造事業について経営主体としての財務管理を行っていたと認めるには足りない。また、控訴人は、Dが自ら各部門の製造原価を集計し、Cに報告していたと主張するが、その根拠とする証拠は、CからBに対するインボイス（乙29）であり、これによって、Dが自らこれに記載された費用等の集計を行っていたと認めるに足りるものではなく、その他、上記主張を認めるに足りる証拠はない。

さらに、控訴人は、「管理会計製造原価」（乙31ないし34、48）は、会計管理・業績管理のために作成された書面である旨、また、税務署作成依頼資料としてあえて作成された資料であるなどとして、これをBがD工場における製造原価を自社の損益計算書に反映させていた事実を認定する根拠とすることはできないと主張する。しかし、上記書面が控訴人の主張する目的で作成された書面であるとしても、原判決の挙示するその余の証拠を総合すると、上記反映の事実を認定することを妨げるものではなく、控訴人の上記主張は理由がない。

イ 控訴人は、生産管理について、Bの総経理の乙がD工場における生産管理や技術指導を行う最高責任者であったとする原判決の認定について、Dにおける生産管理や技術指導の最高責任者はDの工場長である戊であり、また、乙は問題発生時に補助的にD工場に行っているにすぎず、実際の具体的作業は、乙の指示を仰ぐまでもなく現場の中国人スタッフによって決定、処理されていると主張する。しかし、Dの組織上の工場長が戊であり、また、平常の生産管理や技術指導がD工場の現場の中国人スタッフによって行われていたことがあったとしても、これによってD工場における生産管理や技術指導がBの指導、管理下にあったと評価することを妨げるものではない。なお、控訴人は、原判決の認定の根拠の1つとされた調査報告書（乙37、57）の信用性を争うが、当該調査報告書は、その余の証拠（乙61）の記載内容と整合しており、信用性を認めるのが相当である。

ウ 控訴人は、人事・労務管理について、DがD工場の従業員の採用、労務管理の基本的な事項も決定していたと主張し、その根拠として、従業員の募集、労働契約の締結、給与の支払、工場規則の策定、従業員の社会保険加入、従業員との労働関係訴訟、従業員を対象とする安全衛生管理などにおいて、Dが主体となっていることなど種々の事実を挙げる。

しかし、これらの行為を外形上Dが主体となっていたとしても、そのことから直ちにBが経営主体としてこれらの行為に関与していることを認定する妨げとはならない。人事・労務管理についても、基本的な事項を決定しているかどうかによってこれを認定すべきことは前記のとおりである。そして、控訴人グループの国外関連取引に係る税務上の論点について控訴人に対して提言をした税理士法人Gが作成した報告書には、D工場の人事採用管理がBにより行われている旨の記載があること、そして、DとD工場において稼働する従業

員との雇用契約書には、Bの社判が押印されていることなど、原判決の挙示する証拠及び認定事実からすれば、D工場において稼働する従業員の雇用や給与の支払等について、外形上は、Dを法的主体として行われているものの、基本的な事項はBの指示によって行われているとする原判決の認定は相当である。

控訴人は、Gが作成した報告書（乙30、73）の内容の信用性に関して、僅か数時間の視察で把握することができた限られた事実に基づき本件は来料加工の一種であると暫定的に判断し、これに伴うリスクについての一般的な認識を説明したもので、あくまで「可能性」について言及するにとどまるものである旨主張する。また、上記報告書は、控訴人からコンサルタント業務を受注するために、営業用に、税務コンサルティングの必要性を強調して作成された参考資料にすぎないものであって、実態を正確に反映していないとも主張する。しかし、上記報告書には、Bの業務内容について、具体的な数値や内容を伴った記載があること、Cと契約してD工場を運営していることについても記載があること、上記報告書作成のための調査にはBの総経理である乙が対応していること（乙73）が認められる。これらの認定事実を照らすと、上記報告書は、Gが、Bから、税務評価上必要な事業に係る事実関係について資料や情報の提供を受け、上記乙からもBのCとの関係及びD工場の運営の実情について聴取を行った上で、Bの具体的な実情を踏まえて作成したものと推認することができる。さらに、上記報告書が営業用の資料であるとしても、そのためにその内容を誇張して作成されていることを認めるに足りる証拠もないから、その内容について信用性を認めることが相当である。なお、上記報告書が、結論において可能性を言及するにとどめていることは、タックスヘイブン対策税制の適用除外要件の存否が税務当局において判断される事項であることに照らせば自然なことであり、これをもって上記報告書が不確実な事実や判断を記載したものであるということとはできない。

- (3) 控訴人は、控訴理由書において、上記以外にも原判決の認定及び判断を争って種々の主張をし、当審において、控訴人代表者の陳述書（甲80）等の証拠も提出しているが、いずれも、原判決の認定、判断を妨げるものではない。

第4 結論

以上によれば、控訴人の請求は、いずれも理由がないから棄却すべきであり、これと同旨の原判決は相当である。よって、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとする。

東京高等裁判所第12民事部

裁判長裁判官 難波 孝一

裁判官 中山 顕裕

裁判官 野口 忠彦