

東京地方裁判所 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(品川税務署長)

平成25年12月5日棄却・控訴

判 決

原告	株式会社A
同代表者代表取締役	B
同訴訟代理人弁護士	山谷 耕平 今村 憲 松本 成
同訴訟復代理人弁護士	武田 雄一郎
被告	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	品川税務署長 山口 光
同指定代理人	長澤 範幸 木村 快 滝澤 衆 原 正子 三上 寛治 新迫 裕美

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 品川税務署長が平成22年6月17日付けで原告に対してした原告の平成16年4月1日から平成17年3月31日までの事業年度の法人税に係る更正処分のうち所得金額11億8333万7628円、納付すべき税額2億8225万2600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。
- 2 品川税務署長が平成22年6月17日付けで原告に対してした原告の平成17年4月1日から平成18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7億6068万5883円、納付すべき税額1億6058万1600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 品川税務署長が平成22年6月17日付けで原告に対してした原告の平成18年4月1日から平成19年3月31日までの事業年度の法人税に係る更正処分のうち所得金額1億2805

万4087円、納付すべき税額1096万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。

4 品川税務署長が平成22年6月17日付けで原告に対してした原告の平成19年4月1日から平成20年3月31日までの事業年度の法人税に係る更正処分のうち所得金額23億4805万6317円、納付すべき税額6億3616万0400円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分のうち4万5000円を超える部分を取り消す。

5 品川税務署長が平成22年6月17日付けで原告に対してした原告の平成20年4月1日から平成21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2億7426万2206円、納付すべき税額5496万6000円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分のうち20万6000円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要

1 原告は、ゴムローラー及びゴムブランケットの製造・販売等を営む株式会社であるが、中華人民共和国（以下「中国」という。）香港特别行政区（以下「香港」という。）に子会社であるC有限公司（C。以下「C」という。）を設立し、Cは、原告から仕入れた印刷用ブランケット及び中国広東省深圳市（以下「深圳市」という。）に所在する工場（以下「本件D工場」という。）において製造されたOA機器用ゴムロール（以下「本件製品」という。）を最終消費者以外の事業者販売する事業を行っていた。

本件は、品川税務署長が、Cは、租税特別措置法（時期に応じ、下記の各改正前のもの）66条の6第1項（同項に基づく課税制度を「外国子会社合算税制」という。）所定の原告の「特定外国子会社等」に該当し、その主たる事業は製造業であって、それを主として本店所在地国である香港において行っているとは認められないから、その事業は、外国子会社合算税制の規定を適用しない場合を定める同条4項（なお、平成17年法律第21号による改正前は3項であるが、以下、この項に関しては常に4項として標記する。）の要件（以下「適用除外要件」という。）のうちの同項2号に定める要件（以下「所在地国基準」という。）を満たさず、原告の平成17年3月期（平成16年4月1日から平成17年3月31日までの事業年度をいい、以下、他の事業年度についても同様の表現をする。また、Cについて、平成19年4月1日から同年12月31日までの事業年度を「平成19年12月期」、平成20年1月1日から同年12月31日までの事業年度を「平成20年12月期」という。）ないし平成21年3月期（以下「本件各事業年度」という。）の所得の金額の計算上、Cに係る同条1項に定める課税対象留保金額に相当する金額が益金の額に算入されるとして、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処分（以下、「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各処分」という。）をしたことに対して、原告が、① Cは、香港で広く行われていた来料加工の方法による製造委託契約に基づき、E（以下「E」という。）が本件D工場において製造を行った本件製品を引き取っているにすぎず、Cの主たる事業は製造業ではなく卸売業であるから、適用除外要件のうちの同条4項1号に定める要件（以下「非関連者基準」という。）が問題となるところ、Cの事業は、非関連者基準を含む適用除外要件を全て満たしている、② 仮にCの主たる事業が卸売業ではなく製造業であるとしても、Cはその主たる事業を主として本店所在地国において行っていたから、同項2号に定める所在地国基準を含む適用除外要件を全て満たしているなどと主張し、品川税務署長のした本件各処分はその範囲においていずれも違法であるとして、本件各処分の一部の取消しを求める事案である。

なお、本件において、租税特別措置法とは、原告の平成17年3月期については平成17年法律第21号、平成18年3月期については平成18年法律第10号、平成19年3月期については平成19年法律第6号、平成20年3月期については平成20年法律第23号、平成21年3月期については平成21年法律第13号による各改正前のものをいい、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（租税特別措置法施行令第39条の14第2項1号）をいう（以下、同じ。）。

2 関係法令の定め

関係法令の定めは、別紙1のとおりである（同別紙中の略称注記等は、以下においても同様である。）。

3 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

(1) 来料加工の概念

来料加工は、本来は中国の法概念であり、中国対外貿易合作部が制作した加工貿易審査認可管理暫定規則によれば、加工貿易には進料加工と来料加工の二つがあるところ、進料加工は受託者が自分で原材料を購入して加工するのに対し、来料加工は、委託者が原材料を受託者に支給する点に違いがある。来料加工は、中国にとっての外国企業が、中国国内の工場に対し、原材料を無償で支給し、中国の工場が委託者の指示する品質、規格、デザイン、商標に基づき製品を製造し、加工された製品を委託者が全量引き取る方式である。来料加工が香港の企業と中国の企業との間で行われる場合は、香港の企業が、中国の企業に対し、加工賃、家賃及び管理料を支払い、原材料を無償で支給し、機械設備を無償で提供して、中国の企業は、香港の企業に対し、製造した製品を引き渡すこととなる。（甲21）

(2) 当事者等

ア 原告

原告は、昭和●年●月●日に設立されたゴムローラー及びゴムブランケットの製造、販売等を業とする株式会社である。（乙1）

イ C

Cは、平成●年（●年）●月●日に原告により設立された、香港（●●, Wanchai, H. K.）を本店所在地とする外国法人であり、同社の代表者（董事総経理。以下「C代表者」という。）は、2006年（平成18年）8月まではF、同月以降は、G（以下「G社長」という。）である。

原告は、Cの平成16年3月期ないし平成20年12月期を通じて、その発行済株式の総数の99.99999%を直接に保有していた。また、Cは、香港の法人税に関する法令により、我が国の法人税に相当する利得税を課されているところ、その課された利得税の額のCの平成16年3月期ないし平成20年12月期の所得の金額に占める割合は、いずれも25%以下であったので、租税特別措置法施行令第39条の14第1項2号により、平成16年3月期ないし平成20年12月期のいずれにおいても、原告の「特定外国子会社等」（租税特別措置法66条の6第1項）に該当する。

Cが香港に設けた本社事務所（以下「H事務所」という。）は、平成17年3月期までは、●●, Kowloonに、平成18年3月期以後は、●●, Kowloonにそれぞれ所在していた。

Cは、原告から仕入れた印刷用ブランケット及び本件D工場において製造された本件製品

を最終消費者以外の事業者販売する事業を行っており、H事務所においては、営業課、会計部及び業務が置かれ、会計帳簿の作成・保管を含む財務管理や資金管理のほか、営業活動、受注・発注業務等が行われており、総務・会計等のCの本社としての業務と卸売業が行われていた。

さらに、中国の上海市にも事務所（以下「I事務所」という。）が置かれていたが、同事務所には所長（C代表者と兼務）及び所長代理が置かれているのみであった。（甲12、14、14の2、乙2、16、17、26ないし31）

ウ E

Eは、深圳市に所在し、深圳市●●における事務機器及び印刷機部品の来料加工について中国深圳市工商行政管理局の承認を受け、深圳市国家税務局及び深圳市地方税務局に登録された中国国内企業であり、同社の代表者（以下「E代表者」という。）はJである。

本件D工場は、Eと同じ深圳市●●に所在し、来料加工の方法による製造が行われている。

Eの総経理（取締役会の決議等による会社の決定と監督の下で、会社の事務を統轄管理する責任者）及び本件D工場の工場長（以下「工場長」という。）の下には、営業部、管理部、技術部、品質管理部、副工場長及び生産部が置かれ、工場長、技術部の部長職（以下「技術部長」という。）及び品質管理部の部長職（以下「品質管理部長」という。）は、いずれも原告からの出向者である。（甲17、17の2、18、18の2、19、19の2、乙17）

(3) 原告の確定申告

原告は、別表1の確定申告欄記載の各日に、品川税務署長に対し、法人税の確定申告をした。（甲1ないし5）

(4) 税務調査

東京国税局は、平成21年9月9日から平成22年2月22日までの間、原告に対し、法人税法に基づく税務調査を実施した。税務調査の対象は、主としてCの行う来料加工の方法による製造委託契約に基づき本件D工場において製造されている本件製品を最終消費者以外の事業者販売する事業に基づく所得について、外国子会社合算税制が適用されるか否かであった。

東京国税局のK調査官（以下「K調査官」という。）とL調査官（以下「L調査官」という。）は、上記期間中の平成22年1月17日から同月21日までの間、香港に出張し、Cにおいて税務調査を行った。（乙77、78）

(5) 本件各処分

品川税務署長は、平成22年6月17日、東京国税局による税務調査の結果に基づき、原告に対し、本件各処分をした。本件各更正処分の主な理由は、Cの主たる事業は製造業であって卸売業等には該当せず、その事業を主として本店所在地国である香港において行っていないから、租税特別法66条の4第4項の適用除外要件を満たさず、原告の本件各事業年度の所得の金額の計算上、Cに係る同条1項に定める課税対象留保金額に相当する金額が益金の額に算入されるというものである（なお、平成20年3月期及び平成21年3月期については、上記の理由に加えて、原告の社員が海外子会社へ出張した場合に海外子会社に対して請求する出張費実費相当額等が雑収入として益金の額に算入されるのに算入されていないことや、事業の用に供していない機械装置の減価償却費が損金の額に算入されないのに算入されていること及びこれらに伴う再計算も当該更正処分の理由とされた。）。（甲6ないし10）

(6) 異議申立て及びこれに対する決定

原告は、平成22年8月4日、異議申立てをしたが、東京国税局長は、同年10月28日、異議申立てを棄却する旨の決定をした。(甲11、乙68)

(7) 審査請求及びこれに対する裁決

原告は、平成22年11月22日、審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成23年7月25日、審査請求を棄却する旨の裁決をした。(甲12、乙69、なお、本件各処分及びこれらに対する不服申立ての経緯は、別表1のとおりである。)

(8) 本件訴訟の提起

原告は、平成23年12月21日、本件訴訟を提起した。(顕著な事実)

4 税額等に関する当事者の主張

被告が本件訴訟において主張する原告の平成17年3月期ないし平成21年3月期の所得金額、納付すべき税額及び過少申告加算税の額等は、別紙2(同別紙中の略称注記は、以下においても同様である。)のとおりであり、外国子会社合算税制の適用の有無に係る点を除き、計算の基礎となる金額及び計算方法に争いはない。また、Cは、適用除外要件のうち、① 株式若しくは債券の保有、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの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(租税特別措置法66条の6第3項括弧書き)に該当するものではないこと(事業基準)、②

本店又は主たる事務所の所在する国又は地域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していること(実体基準)、③ その事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること(管理支配基準)は満たしており、本件の争点である適用除外要件の充足の有無に関する部分(後記5参照)を除き、その余の適用除外要件を満たしていることについても争いはない。

5 争点

本件の争点は、Cの主たる事業が卸売業か製造業か(争点(1))、仮に、Cの主たる事業が製造業であるとして、所在地国基準を充足しているか否か(争点(2))、仮に、Cが所在地国基準を充足していないとしても、軽課税国に子会社を設けることに経済的合理性がある場合には、外国子会社合算税制の適用が除外されるべきか否か(争点(3))である。

6 争点に関する当事者の主張の要旨

(1) Cの主たる事業の内容(争点(1))

ア 原告

(ア) 外国子会社合算税制の適用において、特定外国子会社等の主たる事業が適用除外要件における事業区分のいずれに該当するかは、原則として、総務省が設定した日本標準産業分類を基準として判定することとされているところ、日本標準産業分類は、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作らせ、これを自己の名称で卸売する製造問屋を卸売業としている。

製造問屋は現実には日本に存在する産業形態の一つであり、日本の概念であるところ、来料加工は、香港及び中国の華南において発展した産業形態であることから、必ずしも両者は完全には一致しないものの、これらの形態には極めて高い類似性があり、Cは、隣接する深圳市にあるEとの間で来料加工の方法による製造委託契約を締結し、Cが原材料を調達し、Eに支給しているということからすれば、Cの行う事業は、製造問屋と同様であるから、卸売業に該当すると認められる。

- (イ) 本件D工場において本件製品の製造行為を行っているのはEであり、原告やCは、Eとの間で資本関係を一切有しておらず、法律的にみても実質的にみても、Eを支配している関係にはない。
- (ウ) 仮に、Cが製造業を営んでいるとしても、Cの主たる事業が製造業であるとはいえない。
- (エ) したがって、Cの主たる事業は卸売業であり、かつ、その事業は非関連者基準を充足する（後者は、争いがない。）。

イ 被告

- (ア) 本件D工場においては、本件製品の製造という経済活動（製造業）が行われているところ、Cが、① 本件D工場を自らの工場として位置付けて、工場長、技術部長及び品質管理部長に原告からの出向者を製造に関する責任者として配置するなどしていたこと、② 第三者である中国の企業のM公司（以下「M公司」という。）から本件D工場の工場建物を賃借して賃料等の費用を負担し、また、製品の製造に必要な機械設備を調達してその費用を負担し、その機械設備等の資産を自己の所有物として貸借対照表に固定資産として計上していたこと、③ 本件D工場の工員の増減はCに報告され、工員の在籍数等について問題がある場合にはC代表者が招集する会議で検討されるなど、本件D工場の工員の労務管理に深く関与していたこと、④ 本件D工場における本件製品の製造に必要な原材料等を調達して、無償で提供するとともに、本件D工場において製造された本件製品を無償で引き取っていたこと、⑤ 本件D工場における製造管理、運営に深く関与し、製造活動に要する資本を投下し、本件D工場の製造計画、投資計画をも策定していたこと、⑥ 自身の事業は製造業である旨を香港税務当局に対して表明していたことなどに加えて、Cが本件製品の製造費用を負担して自己の損益計算書に製造原価として計上するなど、本件製品の製造から生ずる損益をCに帰属させていることを総合すると、本件D工場における本件製品の製造という経済活動の主体はCであると認められる。
- (イ) もっとも、Cは、本件D工場における製造業のみならず、原告から印刷用ブランケットを仕入れて最終消費者以外の事業者の販売する事業も行っており、この事業は卸売業に該当する。

そこで、そのいずれがCの主たる事業であるかについてみると、Cの売上金額及び粗利益額の70%以上が来料加工の方法による製造委託契約に係る事業によるものであり、本件D工場において本件製品の製造等に従事する労働者数はCが香港に設けた事務所の従業員等に比べて圧倒的に多く、Cが維持・管理する固定施設の大半が製造活動に使用されていることからすれば、本件D工場における製造業がCの主たる事業であると認められる。

(2) 所在地国基準の充足の有無（争点(2)）

ア 原告

- (ア) 仮に、Cの主たる事業が製造業であるとしても、Cは、その製造業を本件D工場で行っているとはいえない。すなわち、所在地国基準を充足するか否かを判断する際は、外国子会社等の重要な意思決定を行うことのできる人的資源の所在する場所をその主たる事業を行っている場所として判定するべきところ、Cの製造委託を含めた重要なマネジメントはC代表者が行っているから、CはC代表者が所在する香港において製造業を行っているといえる。

本件D工場で製造を行っているのは、法律上は、飽くまでも中国（本項においては、香港を除く中国をいう。）の企業であるEであり、Cではない。Cは、中国国内に事業所を有せず、自ら製造業を中国国内で行うことが許されていないのであるから、Cが中国国内で製造業を行っているとは認定するのは、Cが違法に事業を行っていることを前提とするものであって不当であり、Eは、中国深圳市工商行政管理局の承認を受け、深圳市国家税務局及び深圳市地方税務局に登録された企業であり、課税の対象となる企業であるのに対し、Cは香港を除く中国国内における法人税の課税の対象とはされていないことからしても、Cが中国国内で製造業を行っているとはいえない。

(イ) 仮に、Cが本件D工場で製造業を行っているとしても、本店所在地である香港は本件D工場と同じく中国国内にあるから、所在地国基準を充足し、外国子会社合算税制は適用されないと解するべきである。

香港と香港を除く中国とは、非課税所得の範囲や税率等の税制度が異なるが、適用される税制が異なるから別の国であるとはいえない。そもそも、適用除外要件において、卸売業等の国際的な事業活動を伴う特定の業種に非関連者基準が適用され、それ以外の業種に所在地国基準が適用されることとされている趣旨は、特定外国子会社等がその本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、その地に所在することについて十分な経済的合理性が推認し得るとの認識に立つものであり、特定外国子会社等の経済的合理性を地域経済との密着性に求めるものである。したがって、所在地国基準の「国又は地域」とは、国又は地域に必ずしも限定されず、国をまたいだ地域経済圏のような範囲で捉えることも許されるというべきである。

すなわち、香港は、1997年（平成9年）の中国への返還後は、中国と一体であり、香港と中国が地理的に近接し、経済協力関係があることに鑑みれば、香港と中国を一つの地域経済圏として判断すべきである。

特に、来料加工は、地理的にも近接している香港及び中国の華南が一体となって発展してきたものであり、これを一つの「国又は地域」と考えることに何の弊害も見当たらないのであって、敢えて積極的に香港と香港を除く中国が別の「国又は地域」とであると考えらるべき理由はない。

よって、所在地国基準の適用上、香港と中国の華南とは同一の「国又は地域」と解すべきであり、仮にCが主たる事業である製造業を本件D工場において行っているとしても、C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といえる。

(ウ) したがって、Cは適用除外要件の一つである所在地国基準を充足する。

イ 被告

(ア) Cは、本件D工場における製造行為の主体であり、その主たる事業である製造業を主として本件D工場において行っているのであるから、本店所在地国の香港においてその主たる事業を行っているとはいえない。

また、香港は、外国子会社合算税制の適用に当たっては、中国とは異なる制度を有する中国と区分された「地域」と認められ、Cが主たる事業（製造業）を本店の所在する地域において行っているということとはできない。

(イ) したがって、Cは適用除外要件の一つである所在地国基準を充足しない。

(3) 目的論的解釈による適用除外の可否（争点(3)）

ア 原告

- (ア) 外国子会社合算税制は、租税回避の防止を目的とするものであるから、特定外国子会社等が真正の事業活動を行っている場合にまでこれを適用する必要はなく、それ故、適用除外要件が定められている。したがって、軽課税国に子会社を設けることにつき経済的合理性がある場合には、外国子会社合算税制の適用は否定されるべきである。
- (イ) そもそも来料加工が香港及び中国の華南を中心に発展し、多くの日本企業が来料加工の形態で当該地域に進出していったのは、中国の安価な労働力を利用できることと、物流拠点として香港に優位性があることの二つの点からである。海外事業投資を行う日本の企業にとって、国際競争力の向上の観点から、香港に子会社を設立し、来料加工の方法を採用することは極めて自然なことであるばかりか、同じく香港において来料加工の方法を採用する韓国の企業等と熾烈な競争を繰り広げる日本の企業にとっては、必然的な選択であり、高度な経済的合理性がある。
- (ウ) 以上によれば、Cの行う来料加工の方法による製造委託契約には十分な経済的合理性が認められ、かつ、租税回避の意図がないことは明らかであるから、Cの行う事業への外国子会社合算税制の適用は否定されるべきである。

イ 被告

- (ア) 外国子会社合算税制の適用に当たり、特定外国子会社等が軽課税国に所在することについて十分な経済的合理性があるか否かの判断は、租税特別措置法66条の6第4項に規定する適用除外要件を満たすか否かによって判断されるべきものであって、これを離れてその判断をすることは予定されていない。
- 適用除外要件のほかに、条文上に規定されていない「経済的合理性」というような不明確な要件を付加して、これにより同条1項の適用の可否を判断することは、外国子会社合算税制の適用についての明確性及び法的安定性を損なうものであるから認められない。
- (イ) したがって、外国子会社合算税制が適用されるか否かは飽くまで適用除外要件を満たすか否かによって判断すべきであるから、原告の主張は失当である。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)(Cの主たる事業の内容)について

(1) 外国子会社合算税制の趣旨

ア 外国子会社合算税制(租税特別措置法66条の6第1項)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内国法人に係る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(○)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)。

一方、適用除外要件(同条4項)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外国子会社合算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外国子会社合算税制の適用を除外する目的で、当該特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その行う主たる事業が十分な経済的合理性を有すると考えられる一定の場合に関して、具体的かつ明確な要件を定めて、例外的に、外国子会社合算税制（同条１項）の適用除外を認めたものであると解される。適用除外要件としては、事業基準、実体基準及び管理支配基準のほかに、その行う主たる事業の内容に応じて、非関連者基準又は所在地国基準を満たすことが必要とされているところ、これは、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、同条４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、所在地国基準を用い、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、適用除外を認めることとするが、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、これらの事業を行う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、非関連者基準によることとし、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。

イ(ア) ところで、租税特別措置法上、製造業及び卸売業の用語についての定義規定は特に設けられていないから、製造業と卸売業との区別に当たっては、卸売業と製造業の社会通念上の意義を基礎として、上記アの適用除外要件の趣旨・目的を考慮して解釈することになる。

この点、特定外国子会社等の行う事業が同法６６条の６第４項１号又は２号に掲げる事業のどちらに該当するかについては、租税特別措置法関係通達６６の６－１７（本件各更正処分のうち平成１７年３月期のものについては、その当時の租税特別措置法通達６６の６－１４をいう。以下同じ。）が、原則として総務省が設定した日本標準産業分類を基準として判定することとしているところ、同分類は、統計調査の結果を産業別に表示する場合の統計基準として、多岐にわたる経済活動を分類したものであり、一般の社会通念が反映されたものとして客観性、合理性を有しているといえる。

そして、日本標準産業分類に基づく分類によれば、製造業とは、新たな製品の製造加工を行い、かつ、自ら製造した新たな製品を主として卸売りする業務を行う事業をいうとされ、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作らせ、これを自己の名称で販売するいわゆる製造問屋は製造業とせず、卸売業又は小売業に分類することとしている。一方、卸売業とは、小売業又は他の卸売業に商品を販売するものであり、上記の製造問屋を含むとしている。

以上の分類によれば、製造業と卸売業とは、製品又は商品を販売するという点については共通しているものの、製造業とは、自ら新たな製品の製造加工を行い、これを販売して製造原価と販売額との差額による利益を得る業種であるのに対して、卸売業とは、自らは製造を行わず、既に製造された製品又は商品を購入して販売し、それらの価格の差益により利益を得る業種であるから、結局、卸売業と製造業とは、販売する製品（商品）を自ら製造しているかどうかにより区別されるということができる。

(イ) また、適用除外要件の趣旨に照らしてみても、製造行為とは、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、その主たる事業の事業活動として自ら製造行為を行っている場合には、上記のような経済活動としての製造行為を本店所在地国において行い、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より、外国子会社合算税制の適用除外の是非を判断するのが合理的であり、適用除外要件のうちの所在地国基準を適用するのが相当であると考えられる（これに対し、特定外国子会社等が、その主たる事業の事業活動として自ら製造行為を行わず卸売業を行っている場合には、特定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るから、それよりもその事業の大半が関連者以外の者との取引から成っているかどうかにより、外国子会社合算税制の適用除外の是非を判断するのが合理的であり、適用除外要件のうちの非関連者基準を適用することとなる。）。

したがって、特定外国子会社等の行う事業が同項１号又は２号に掲げる事業のどちらに該当するかを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適用されると考えることは、適用除外要件の趣旨にも合致するということができる。

(ウ) 前記のとおり、外国子会社合算税制は、内国法人が特定外国子会社等に所得を留保し、我が国での税負担を不当に軽減するのを規制することを目的とする制度であり、適用除外要件は、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、制度の適用を排除するものである。このような外国子会社合算税制の趣旨・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、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、現実において行われている事業活動の実体を考慮して、特定外国子会社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であるというべきである。

また、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行為が、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。そうであるとすれば、特定外国子会社等が事業活動として製造行為を行っているといえるためには、当該特定外国子会社等が、製造行為に基づく損益（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行為（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。

さらに、製造行為とは、人的労力、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、人的労力、機械設備、原材料等の継続的な確保・管理にとどまらず、製造行為により得られる利潤を最大化するべく、品質・納期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。

以上によれば、当該特定外国子会社等が製造行為の主体であるかどうかを判断するに当たっては、製造行為に基づく損益が当該特定外国子会社等に帰属するかどうかという点に加えて、当該特定外国子会社等が製造行為に関して、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。

(エ) なお、原告は、適用除外要件に該当するか否かの判断の際には、特定外国子会社等の主たる事業について、租税特別措置法66条の6第4項は、当該事業が卸売業等であるか卸売業等以外の事業であるかの認定を求めているのであり、特定外国子会社等の主たる事業が卸売業等以外の事業であると認められた場合に、それ以上に製造業か否かまで認定することを求めているものではないものであるから、主たる事業が卸売業等以外の事業に該当するとして所在地国基準で適用除外要件に該当するか否かを判断すれば足りるものである旨主張する。

しかしながら、外国子会社合算税制の適用除外要件について、同項1号及び2号は、まず、当該特定外国子会社等の行う主たる事業が何かを判断し、次にその主たる事業を主として行っている相手方（非関連者基準）や場所（所在地国基準）について判断するという枠組みを採用しており、特定外国子会社等が行う主たる事業について、単に卸売業等かそれ以外のものかを判断するにとどまらず、具体的にいかなる業務であるかを判断することは、その具体的な主たる事業を主として行っている相手方や場所について判断するために必要不可欠であるといえることができる。また、同号が「前号に掲げる事業以外の事業」と規定しているのは、同項1号に列挙した業種以外の現実に存在する数多くの種類の業種を全て列挙することは事実上不可能であることから、立法技術上そのように規定したものにすぎないと考えられ、同項の定め方を根拠に主たる事業を具体的に判断する必要がないと解することは相当ではない。

したがって、原告の主張は採用することができない。

(2) Cにおける製造行為の有無

ア 判断の枠組み

まず、Cにおける製造行為の有無について検討する。この点、前提事実(2)イのとおり、H事務所においては、会計帳簿の作成・保管を含む財務管理や資金管理を行うほか、営業活動、受注・発注業務等を行っているものであり、製造行為自体は行っていないから、Cが製

造行為を行っていたか否かについては、本件D工場がCの工場であり、Cが本件D工場において製造行為を行っているといえるか否かにかかることになる。

イ 認定事実

前提事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

(ア) CとEとの間の委託製造契約等

a CとEとの間の委託製造契約の内容

Cは、2001年（平成13年）2月9日、Eとの間で、N公司（以下「N公司」という。）を商務代行として、「協議書（●●（●●）第●●号）」と題する書面（以下「本件協議書」という。）を取り交わし、下記のとおり、本件D工場における本件製品について、来料加工の方法による製造委託契約を締結した。（甲15、16）

(a) Eの責任

- i Eは、Cに対し、工場建物、水道、電気設備及び労働者を提供する（本件協議書一（甲の責任）①及び②）。
- ii Eは、Cに代わって、事務機器及び印刷機の部品（本件製品）を製造する（本件協議書一（甲の責任）①）。
- iii Eは、製造した本件製品をCに納入し、本件製品は、香港又はその他の国へ輸出される（本件協議書一（甲の責任）①）。
- iv Eは、工場長、経理スタッフ及び倉庫スタッフを本件D工場に派遣し、工場管理及び財務管理を担当する（本件協議書一（甲の責任）④）。

(b) Cの責任

- i Cは、本件製品の製造に必要な機械設備を無償で提供する（本件協議書一（乙の責任）①）。
- ii Cは、本件製品の製造に必要な原材料、副資材及び包装材を無償で提供する（本件協議書一（乙の責任）②）。
- iii Cは、上記 i 及び ii の無償で提供した機械設備、原材料等の管理監督に必要な管理費用を負担する（本件協議書一（乙の責任）④）。
- iv Cは、本件D工場で本件製品の製造を行う際に使用する水道光熱費を負担する（本件協議書三③）。
- v Cは、その提供する原材料等の不足により本件D工場における稼働日数が1か月当たり25日に満たない場合、Eに対して、待機となっている工員1人につき1日当たり10香港ドルを生活補助手当として支払う（本件協議書五①）。
- vi Cは、技術スタッフを本件D工場に派遣して工員に技術指導を行い、当該技術スタッフの給料等の費用を負担する（本件協議書八）。

(c) 加工費の計算方法及び決済

- i 加工費は、原則として、生産個数に応じて計算する方法を採用するが、工員1人当たりの月額平均工賃は700香港ドル以上を保つこととする（本件協議書三②）。
- ii Cは、毎月1回、加工費を決済して支払うこととし、決済日から30日以内に加工費の支払がされない場合、Eは、製造した本件製品の出荷停止等の措置を執ることができる（本件協議書六）。

(d) 製品損耗率

C及びEは、双方の合意により製品損耗率を決定し、別途定める契約書においてこれを具体的に明記する（本件協議書四②）。

(e) 製品の納期

- i 本件D工場は、C及びE双方が合意して定めた納期を守り、両社が合意して定めた規定（期日、品質、数量）どおりに製造した本件製品をCに納品する（本件協議書五②）。
- ii Eは、不可抗力による場合を除いて、Cに規定（期日、品質、数量）どおりの納品ができなかったことによりCが受ける経済的損失について賠償責任を負う。当該賠償額は、別途定める契約書の中に具体的に明記する（本件協議書五②）。

(f) 期限

- i 本件協議書の期限は、C及びEが本件協議書に署名等をした2001年（平成13年）2月9日から2004年（平成16年）2月8日までの3年間とし、C及びEは、双方の協議によりその有効期限を延長することができるが、有効期限の延長は、本件協議書を批准した関係部門の承認を得た上で行う（本件協議書十）。
- ii Cは、本件協議書の有効期限満了前である2003年（平成15年）8月25日、Eとの間で、O有限公司（以下「O公司」という。）を商務代行として、「合意継続契約書（●●（●●）第●●号）」と題する書面（以下「本件延長協議書」という。）を取り交わし、深圳市宝安区经济贸易局の承認（合意延長承認通知書）を経て、本件協議書に係る契約の有効期限を2007年（平成19年）2月8日まで延長した（本件延長協議書柱書き）。

さらに、Cは、本件延長協議書の有効期限満了前である2006年（平成18年）8月4日、Eとの間で、O公司を商務代行として、P公司を請負企業、Eを製造工場とする、「協議継続契約書（●●（●●）第●●号）」と題する書面（以下「本件変更協議書」といい、本件協議書及び本件延長協議書と併せて「本件協議書等」という。）を取り交わし、深圳市宝安区貿易工業局の承認（協議変更承認通知書）を経て、本件協議書等に係る契約の有効期限を2012年（平成24年）2月8日まで再延長した（本件変更協議書柱書き）。（乙32ないし35）

b 本件D工場に係る賃貸借契約の内容

(a) 2001年（平成13年）の本件D工場に係る賃貸借契約書の内容

Cは、2001年（平成13年）2月9日、M公司との間で、「工場建屋賃貸借合意書（●●（●●）第●●号）」と題する書面（以下「本件D工場賃貸借契約書」という。）を取り交わし、下記のと通りのCがM公司から深圳市●●に所在する本件D工場に係る工場建物を賃借すること等を内容とする賃貸借契約を締結した。（乙36）

- i M公司是、Cに対し、深圳市●●の軽工業工場建屋を毎月1㎡当たり12人民元の賃料で賃貸する（本件D工場賃貸借契約書一）。
- ii Cは各工員の毎月の給与が419人民元を下回らないことを保証し、1か月の労働日数は25日半、1日の労働時間は8時間として計算する（本件D工場賃貸借契約書六）。

- iii M公司是、Cの合法的權益及び関連義務の履行を保証するために、業務員1名を派遣する（本件D工場賃貸借契約書七）。
 - iv Cは、本件D工場の行政、生産及び工具管理の自主権を有する（本件D工場賃貸借契約書八）。
 - v Cは、その不適切な使用により工場建屋の構造に何らかの破損を発生させたときは、賠償責任を負う（本件D工場賃貸借契約書九）。
 - vi 本件D工場の生産経営に係る税金及び政府部門が徴収する全ての費用は、Cの負担とする（本件D工場賃貸借契約書十四）。
 - vii Cは、使用する工場建屋を対象とする財産保険に加入し、当該保険の保険料を負担する（本件D工場賃貸借契約書十五）。
 - viii 本件D工場賃貸借契約書の有効期間は2001年（平成13年）2月9日から2004年（平成16年）2月8日までの3年間とし、有効期間満了後、Cは、同じ条件で、優先的に契約を更新することができる（本件D工場賃貸借契約書二十）。
- (b) 2003年（平成15年）の本件D工場に係る賃貸借契約書の内容
- Cは、2003年（平成15年）9月19日、M公司との間で、「契約書（●●（●●）第●●号）」と題する書面（以下「本件Q賃貸借契約書」といい、本件D工場賃貸借契約書と併せて「本件D工場賃貸借契約書等」という。）を取り交わし、下記のとおりM会社が深圳市●●に建設する本件D工場に係る工場建物を賃借すること等を内容とする賃貸借契約を締結した。（乙37）
- i 工場建屋等の固定加工賃は、毎月1㎡当たり14人民元として計算し、Cは、毎月10日までに当月分の固定加工賃を支払う（本件Q賃貸借契約書二1）。
 - ii Cは、本件D工場の管理、生産及び工具管理の自主権を有する（本件Q賃貸借契約書四）。
 - iii Cは、その不適切な使用により工場建屋に何らかの破損を発生させたときは、賠償責任を負う（本件Q賃貸借契約書五）。
 - iv 本件D工場の生産経営に係る税金及び政府部門が徴収する全ての費用は、Cの負担とする（本件Q賃貸借契約書七）。
 - v Cは、賃借する工場建屋等を対象とする財産保険に加入する（本件Q賃貸借契約書八）。
 - vi 本件Q賃貸借契約書の有効期間は、2003年（平成15年）9月19日から2009年（平成21年）3月18日までの5年半とする（本件Q賃貸借契約書十二）。
- (c) 本件協議書等に基づく製造工場の所在地
- 本件協議書等に基づく本件製品の製造は、前記b(a)の本件D工場賃貸借契約書による賃貸借契約に基づき、2001年（平成13年）2月9日から、深圳市●●に所在する本件D工場において行われていた。
- しかしながら、本件製品の生産拡大による工場の面積不足のため、2004年（平成16年）6月22日、「変更合意書（●●（●●）第●●号）」と題する書面（以下「本件D工場変更合意書」という。）が取り交わされ、前記b(b)の本件Q賃貸借

契約書による賃貸借契約に基づき、本件D工場は深圳市●●へ移転した。(乙38)

(d) 来料加工に係る許認可

Eは、2006年(平成18年)8月28日、中国深圳市工商行政管理局から、本件協議書等及び本件D工場賃貸借契約書等に基づいて行われたCとEとの間の来料加工の方法による製造委託契約について、「広東省対外来料加工特准営業証」と題する書面の交付を受けていた。

同書面は、来料加工に係る営業許可証に該当するものであり、その許可期間(有効期限)は、2001年(平成13年)2月9日から2012年(平成24年)2月8日までであった。(甲17、17の2)

(イ) 本件D工場について

a 本件D工場への出向者

(a) 原告は、本件D工場から直接あるいはCを通じて要請があった場合には、原告の従業員を本件D工場に派遣し、本件製品の生産指導、増産対応及び不良品対策に関する指導を行うこととし、Cの事業計画に基づいて本件D工場に追加機械設備を導入したり、新規ラインを立ち上げたりする際に、原告の従業員を本件D工場に派遣し、機械設備の設置に併せて当該機械設備の使用方法に関する指導等を行っており、実際には、本件D工場の幹部である工場長、技術部長及び品質管理部長の3名は、原告からの出向者であった。(乙42、59、77)

(b) Cは、上記本件D工場への出向者との間で、「AGREEMENT FOR CONSULTANT SERVICES」と題する書面(以下「本件コンサルティング契約書」といい、本件コンサルティング契約書に基づく契約を「本件コンサルティング契約」という。)を取り交わし、本件コンサルティング契約書に基づき、本件D工場への出向者に対して、コンサルティング料を支払い、当該コンサルティング料を、Cの会計上、事業所得税計算書に製造原価として計上していた。(乙41の1ないし7、42ないし48)

(c) 本件コンサルティング契約書の内容は、おおむね次のような内容のものであった。(乙41の1ないし7)

- i 本件D工場への出向者の契約期間は、契約日の含まれる11月から1年間とし、Cの規定に従って毎年11月に更新される(1条)。
- ii 本件D工場への出向者は、Cの本件D工場内での製造活動のために、本件D工場において役務を提供する(3条)。
- iii Cは、本件D工場への出向者に対し、毎月7日までにコンサルティング料を支払う(4条)。
- iv 本件D工場への出向者の労働条件等は、Cの就業規則による(7条)。
- v 本件D工場への出向者には、Cの就業規則に従って、年次休暇、病気休暇及び特別休暇が付与される(8条)。
- vi 本件D工場への出向者の出張旅費は、Cの海外出張手当に係る規定に従って支給される(9条、10条)。
- vii 本件D工場への出向者が独立業務請負人として本件コンサルティング契約を締結すること、並びに本件D工場への出向者がいかなる目的においてもCの従業員とはみなされず、また、みなされないものとすることを確認する(11条)。

- (d) 本件D工場において従業員の給与額計算のために作成される「R 工資表一附表」と題する書面は、本件D工場への出向者を含んでおらず、実際にも、工場長、技術部長及び品質管理部長の給与水準は、現地採用の中国人で占められている工員の給与水準に比べて相当程度高かった。(乙41の1ないし7、49、57の1・2)
- b 本件D工場の工員の雇用等
- (a) 工場長は、工員の在籍数を考慮しながら、その裁量で本件D工場の工員を雇用することとし、工員に余剰が生じた場合でも、多額の退職金の支出を避けるため、基本的に工員の解雇は行わないこととしていた。
- 工員は、基本的に工場長の裁量の下、本件D工場との間で雇用契約を締結していたものの、工員の増減等については、後記c(b)の月報により工場長からCに対して報告されており、Cは、従業員の在籍数等について問題がある場合、後記cのとおり、マネージャー・ミーティングにおいて、当該問題について検討をすることとなっていた。(乙39の3、40、52の3、55)
- (b) 工員の給与の支払手続は、本件D工場の人事課及び会計課が担当し、給与の支払に当たっては、工員の給与額について、事前に、本件D工場の管理部長及び工場長の確認を受けることとなっていた。
- もっとも、昇給及びその具体的な額については、本件D工場の管理部長が起案した資料を基に、工場長とC代表者等の間での協議を経た上で決定することとなり、賞与についても、工場長とC代表者との間での協議を経た上で決定することとなっていた。なお、後記cのとおり、工員の昇給等についてはマネージャー・ミーティングにおいて検討されることもあった。(乙40、52の13)
- c マネージャー・ミーティング
- (a) 本件D工場においては、C代表者、工場長、技術部長、品質管理部長、本件D工場の副工場長、管理部長が参加して行われるマネージャー・ミーティングが毎月開催されていた。マネージャー・ミーティングには、原告の常務取締役もしばしば参加していたが、E代表者は参加していなかった。(乙52の1ないし13、証人G)
- (b) 工場長、技術部長及び品質管理部長は、マネージャー・ミーティングの開催前に、マネージャー・ミーティングで検討・報告される事項を月報としてまとめ、Cに対して報告を行っていた。具体的には、工場長は、本件製品の売上実績、本件製品の機種別の生産状況(生産数及び不良率)、設備稼働状況、電力の供給状況、工員の入社及び退社の状況等の報告をし、技術部長及び品質管理部長は、本件製品の新機種生産における技術導入の状況、本件製品の製作状況等、機械設備等の稼働状況、本件製品の品質不良発生状況、作業工程の改善の必要性等の報告をしていた。(乙39の1ないし10、40)
- (c) マネージャー・ミーティングにおいては、工場長、技術部長及び品質管理部長から報告された月報を基に、本件製品の売上実績、機種別の生産状況についての報告、問題点の検討及び対策の決定等のほか、設備投資及び人事査定、本件D工場の工員の昇給等の決定も行われていた。また、マネージャー・ミーティングにおいては、① 本件D工場を中国法人から外資企業に改組(独資化)すること、② Cの

子会社であるSの社長交代に関すること、③ 原告の人事異動に関すること、④ 原告の子会社であるTの開所日、原告によるS及び本件D工場への視察日程に関すること、⑤ Cが調達し、本件D工場で使用される本件製品の原材料の価格が値上げされるため、その値上げ分を販売価格へ転嫁する交渉を販売取引先と行っていること、⑥ Cの原材料の調達先から部品の引取り要求に対して交渉することを指示していることなどについて報告・検討が行われており、原告及びCに関する事項についても幅広く報告・検討がされていた。なお、マネージャー・ミーティング後には、議事録が作成され、C代表者が認印を押すこともあった。(乙40、52の1ないし13)

d 本件D工場の機械設備等

- (a) Cは、本件製品の製造に必要な機械設備を調達し、当該機械設備を本件D工場に設置するとともに、当該機械設備についてはCの所有物に属するものとし、その減価償却費を、Cの会計上、事業所得税計算書に製造原価として計上していた。(甲15、16、乙43ないし48)
- (b) 本件D工場の機械設備のメンテナンス、修繕及び廃棄等の費用についても全てCが負担し、Eから設備貸与料等は徴収していなかった。(乙54)
- (c) 本件D工場に係る設備投資計画は、Cの年度予算で決められていた。(乙54)

e 本件製品の原材料等の調達方法

- (a) 本件D工場における本件製品の原材料等は、Cが、工場長に対して直近3か月の納品予定書と4か月ないし6か月先の受注予測を連絡し、これを受けて、工場長において、本件製品の生産計画を立てた上で、Cに対し、調達する必要がある原材料等を連絡して調達していた。Cは、工場長からの連絡を基に、原材料等を手配し、本件D工場に無償で提供していた。

Cが手配して本件D工場に提供する原材料等は、その仕入先から本件D工場に直送され、本件D工場において保管していた。(乙40)

- (b) Cは、上記(a)のとおり手配した原材料等に係る費用を、Cの会計上、事業所得税計算書に製造原価として計上していた。(乙43ないし48)

f 製造委託契約に係るCの負担

- (a) 来料加工の方法による製造委託契約に係る加工費の額は、本件D工場の工員の数と本件D工場の面積にそれぞれ既定の単価を乗じて算出されていたが、加工費算出の根拠となる当該工員数及び当該面積については、実績の数値ではなく、現実の加工費に比べてかなり過少の額となっていた。(乙54、56の1ないし3、57の1・2)
- (b) 本件D工場における本件製品の製造過程で発生する仕損じ品に係る損失の取扱いについては、前記(ア) a (d)のとおり、本件協議書においては、C及びE双方の合意により製品損耗率を決定し、別途定める契約書においてこれを具体的に明記するとされていたが、実際には、当該製品損耗率の定めは設けられておらず、Cは、仕損じ品に係る損失を全て負担していた。(甲15、16、乙58)
- (c) i Cが本件協議書等及び本件D工場賃貸借契約書等に基づき本件D工場に支払う加工費のみでは本件D工場で生じた水道光熱費や本件D工場の工員の給与等

に係る全ての費用を賄えないことから、Cは、この資金不足を補うため、本件D工場から毎月提出される当月不足分及び翌月必要分の各資金の送金依頼書に基づき、加工費分と共に当月不足資金分及び翌月必要資金分の計3通の送金小切手を振り出し、本件D工場に送付していた。

この送金小切手は、本件D工場から上記送金依頼書と共にO会社に提出され、O会社は当該小切手を銀行に持ち込んで支払呈示をしていた。支払呈示に基づき支払われた金員は、O会社がその一部を手数料として受領するほか、役所に対する手数料が差し引かれ、これら差引後の残額が本件D工場名義の預金口座に振り込まれることとなっていた。なお、当該差引額は一定ではないため、事前に差引額を具体的に把握することはできないものの、差引後の残額は差引前の額の約80%であった。(乙54)

- ii 本件D工場の資金は、その管理部出納・会計係において管理されており、本件D工場に係る経費を支出する際には、工場長の決裁・承認が必要であった。さらに、Cは、本件D工場に対し、その預金口座計3口座及び小口現金に係る収支明細資料の提出を求め、本件D工場で生じた水道光熱費や本件D工場の工員の給与等に係る全ての費用を、Cの会計上、事業所得税計算書に製造原価として計上していた。(乙43ないし48、54)

g 社内学習テキスト

本件D工場の品質管理部部長代理が本件D工場の工員向けに作成した社内学習テキストの題名は、「D製品廠員工学習教材」である。(甲20、乙79)

(ウ) 原告とCの関係等

a 原告とCの関係

- (a) Cは、特に事業計画等は作成していないものの、年度ごとに予算を設定しており、予算の実行状況について、CのI事務所及び本件D工場から収支明細等の資料を毎月入手して把握していた。(乙40)
- (b) C代表者は、原告に報告するため、年度ごとに、Cの決算報告及び翌年度の決算予想についての報告書を作成しており、同報告書に、本件D工場で製造するOA機器用ゴムロールを含めた製品別の売上実績及び収支実績並びに売上予想及び収支予算を記載するとともに、本件D工場及び本件D工場に設置する機械設備の調達先である原告の工場を設備投資先として記載していた。(乙51)
- (c) 原告は、本件製品の販売価格に関して、その販売先の親会社である日系OA機器メーカーとの間での価格交渉業務を担っていたところ、当該販売先等が本件D工場を訪問する際などには、その対応をフォローするため、原告の従業員をCの担当者に同行させて本件D工場に派遣し、かかる対応業務を行うこともあった。(乙59)

d C歴代出向者名一覧表

G社長が調査担当者の求めに応じて平成22年1月25日に作成したC(Cを指す。)歴代出向者名一覧表は、工場長、技術部長及び品質管理部長をCからの出向者としているほか、本件D工場を「Y」としている。(乙17)

c 辞令簿等

原告が作成した本件D工場への出向者に対する辞令簿は、「D製品廠出向を命ず」としている。

また、原告の人事課が作成した「平成21年度 海外出向者国内給与」は、本件D工場への出向者の所属役職を「D製品廠出向総務部付」としている。(乙72の1ないし3、77)

(エ) Cの税務申告等

a Cの香港における税務申告の状況について

(a) 香港の事業所得税において、課税対象となる所得は、納税者が香港で事業を営み、香港での事業から発生した所得で、その所得の源泉地が香港であるものとされており、所得の源泉地が香港以外である所得（オフショア所得）は非課税とされている。そして、製造販売利益の源泉地の取扱いにおいて、製造活動が香港と中国とにある場合で、一定のケースに該当するときは、製造販売利益の50%をオフショア所得とすることができる。具体的には、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には、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課税上有利な取扱いを受けることができるとされ、その一方で香港の企業が中国の下請業者に最低限の関与しかしておらず、その下請業者と対等な立場にある場合は、商品販売業又は商品貿易業者と同等として利益の全額に課税するとされている。(乙60、74)

(b) Cは、平成16年3月期ないし平成20年12月期の事業所得税計算書において、Cは中国本土の第三者企業（E）との間で来料加工の方法による製造委託契約を締結し、当該第三者企業（E）は工場建物、土地及び労働者を提供するとともに加工、製造等を行う一方、Cは原材料、工場設備、技術ノウハウ、マネジメント及び製造技術を提供しているとして、上記のオフショア所得の非課税制度を適用している。

また、Cは、平成16年3月期ないし平成20年12月期の事業所得税計算書において、原告から印刷用ブランケットを仕入れて最終消費者以外の事業者販売する取引に係る売上高を商品売上高に、これに係る原価の額を商品仕入高にそれぞれ計上してその額を記載し、本件D工場において製造された本件製品を最終消費者以外の事業者販売する取引に係る売上高を製品売上高に、これに係る原価の額を製品製造原価にそれぞれ計上してその額を記載している。(乙43ないし48)

(c) Cは、平成16年3月期ないし平成20年12月期において、香港の税務当局に税務申告書を提出し、中国本土の第三者企業（E）と締結した来料加工の方法による製造委託契約に基づき「中国で計上した製造活動に帰すべき利益」の額の50%を非課税所得として課税所得から控除して課税対象純利益を計算し、香港の税務当局に税務申告を行っている。(乙61ないし66)

b Cの業務内容の記載

Cの「商業／登記済証」は、Cの業務内容を工業用ゴムの製造及び販売であるとしており、平成16年3月期ないし平成20年12月期のCの「年次報告書及び財務諸

表」は、Cの業務内容を印刷・事務機器付属品の製造及び販売であるとしている。

また、原告は、平成17年3月期確定申告書、平成18年3月期確定申告書、平成19年3月期確定申告書、平成20年3月期確定申告書及び平成21年3月期確定申告書のいずれにおいても、Cの主たる事業がゴムロール、ゴムブランケットの製造及び販売であるとしている。(乙3ないし14)

c Cの会社概要

Cの会社概要では、本件D工場を「X」と記載しており、組織図上も本件D工場がC代表者の下にあるような体裁となっている。

また、原告の「Company Profile」も、本件D工場を「Y (China)」としている。(乙15、16)

(オ) 関係者の答述等

a 税務調査での答述

(a) G社長は、平成22年1月18日の税務調査において、「Cの事業所は、H事務所、I出張所及び本件D工場の3か所である。Cの重要事項は、マネージャー・ミーティングで決定しており、取締役会や董事会は形式的であり、事実上機能していない。E代表者は、現地の役所に提出する書類に代表として署名するのが仕事であり、非常勤であるが週に1、2回工場に出勤するのみである。本件D工場の従業員の雇用や解雇は、全てCが行っている。」旨答述した。(乙40)

(b) G社長は、平成22年1月19日の税務調査において、「本件D工場の機械設備について、メンテナンス、修繕、廃棄等は全てCが行っている。本件D工場の経費支出時には、工場長及びC代表者の決裁・承認が必要である。」旨答述した。(乙54)

(c) G社長は、平成22年1月20日の税務調査において、「本件協議書において、仕損じ品はEが負担するかのような記載があるが、Eは、E代表者を一人派遣しているのみであり、生産活動には全く関与していないため、そのようにはしていない。本件D工場はCの工場であり、費用はCが全て負担する。本件協議書はあくまでも形式的なものであり、本件D工場は、実態としては、Cの一部署として管理・運営されている。」旨答述した。

また、Cの顧問会計事務所理事長は、同日の税務調査において、Cから本件D工場への出向者に対してコンサルティング料を支払っている理由について「香港の法令上、香港のワーキングビザを取得していない者への給与の支払は認められていないところ、本件D工場への出向者は香港のワーキングビザを取得していないのでコンサルティング料として支払っているものであり、内容は給料と変わらない。」旨答述した。(乙42、58)

(d) 原告の経理課長のU(以下「U課長」という。)は、平成22年4月21日の税務調査において、本件D工場における製造管理について「本件D工場に工場長、技術部長、品質管理部長という製造に関する責任者を配置することによりCが本件D工場の製造行為を見ていることになると思う。」旨答述した。(乙50)

b Eメールによる回答

G社長は、U課長からの平成21年9月16日付けのEメールによる質問に対し、

「本件D工場の運営・管理は全て当社（C）が行っており、E代表者は、本件D工場に常駐しているが、経営には一切関与していない。」旨回答した（なお、この発言について、G社長は、本人尋問において、「当社」とは原告ないし原告のグループを指す旨供述し、陳述書（甲30）にも「当社」とは原告を指す旨の記載があるが、同メールがK調査官らから本件D工場の「従業員の管理、人事、給与、雇用その他の運営」は誰が行っているかについて説明を求められたU課長からの問い合わせを受けてG社長が回答したものであることや、「C・G」との名義で返信していることからすれば、当社とはCを指すものと解するのが自然である。）。(乙53)

c Cの回答書と題する書面

G社長は、平成21年9月30日、税務調査を担当したV調査官（以下「V調査官」という。）からの質問に対して、「Cの回答書（Wからの税務調査に関する質問に対する）」と題する書面において、本件D工場の管理・運営について以下のとおり回答した。(乙77)

- (a) CとEの業務分担及び責任について、会社としてはC1社であり、全ての責任はCが負う。
- (b) 品質や製造に問題が発生した場合、組織上は本件D工場の各々の部署に責任があるが、全ての責任はCが負う。
- (c) 本件D工場の管理・運営等は全てCが行っており、E代表者は本件D工場に派遣されているが、本件D工場の管理・運営等には一切関与していない。
- (d) 本件D工場におけるISO、QMS、QS等の品質認証の取得名義人は「D製品廠」となっている。
- (e) Cから本件D工場への訪問は、原告の本社から原告の工場へ行くようなものであり、出張扱いとはせず、出張報告書は作成しておらず、日当もつかない。もっとも、本件D工場への訪問において、来客との間の打合せメモやマネージャー・ミーティング等の議事録の作成は必要に応じて行っている。

d K調査官のメモ

K調査官がCにおいて確認した内容をまとめ、平成22年2月17日に原告に交付したメモには以下のような記載があるところ、G社長は、このメモの記載についておおむね誤りがない旨回答していた。(乙77、証人L)

- (a) Cは、本件D工場への出向者と本件コンサルティング契約を締結し、Cが同出向者を本件D工場へ派遣し、コンサルティング料を負担している。
- (b) E代表者が本件D工場に出社するのは週に1、2回程度であり、その主な役割は役所に提出する書類に代表として署名することである。
- (c) マネージャー・ミーティングにおいては、本件D工場の問題点の検討と対策、今後の予測、その他設備投資の決定などを行っており、詳細については工場長に委任している。
- (d) 本件D工場の工員については、CがEに連絡せずに採用、解雇等の決定をしている。
- (e) 本件D工場の工員の給与事務は、本件D工場の管理部人事係が行い、管理部長及び工場長に確認を受けた後、Cに報告するとともに管理部出納・会計係が各人に

振り込んでいる。昇給は管理部長が起案後、C代表者、工場長及び本件D工場の副工場長による打合せで決定し、賞与は、C代表者と工場長の協議で決定している。

(f) 本件D工場の機械設備は、Cの所有物であり、メンテナンス、修繕、廃棄等はCが行っている。

ウ 検討

以上の事実を前提に、本件D工場における製造主体がCであるといえるか否かについて検討する。

(ア) 人員の確保・管理

前記イ(イ) a (a)のとおり、工場長、技術部長及び品質管理部長は本件D工場の幹部ということができる。

これらの幹部は、確かに、前記イ(イ) a (c) viiのとおり、本件コンサルティング契約書上は、本件D工場への原告からの出向者が独立業務請負人としてコンサルティング契約を締結し、Cの従業員とはみなされないとされている。

しかしながら、前記イ(イ) a (c) i、iv及びvのとおり、本件コンサルティング契約書上は、本件D工場への出向者の本件コンサルティング契約の更新は、Cの規定に従い、労働条件等は、Cの就業規則によるとされていること、前記イ(イ) a (d)のとおり、工場長、技術部長及び品質管理部長の給与水準は本件D工場の工員の給与水準に比べて相当程度高いものであること、前記イ(ウ) b及びcのとおり、G社長は、C歴代出向者名一覧表において、工場長、技術部長及び品質管理部長を、Cからの出向者であると記載していること、原告が作成した本件D工場への出向者に対する辞令簿は、Cの本件D工場への出向を命ずるとしており、原告の人事課が作成した書類も、本件D工場への出向者の所属する役職をCの本件D工場への出向者であると記載していること、前記イ(オ) a (c)のとおり、Cの顧問会計事務所理事長は、税務調査において、本件D工場への出向者に対して支払われる本件コンサルティング料の内容は給料と変わらない旨答述していることからすれば、工場長、技術部長及び品質管理部長は、形式上は原告からEに出向した形がとられているものの、実質的には、原告からCに出向し、Cから本件D工場に派遣されていたものとみるべきであり、Cの従業員として本件D工場において勤務し、その管理運営に携わっているものとみるのが相当である。

また、前記イ(イ) b及びcのとおり、本件D工場の工員の雇用は、工場長がその裁量により行い、Cは、工員の増減等について報告を受け、従業員の在籍数等について問題がある場合、C代表者、工場長、技術部長及び品質管理部長が参加して行われるマネージャー・ミーティングにおいて、当該問題について検討されていた。また、工員の給与額は工場長がその確認をし、昇給、賞与については、C代表者が協議に加わり、工員の昇給等については、マネージャー・ミーティングにおいて検討されることもあった。

(イ) 施設・設備の確保・管理

前記イ(ア) bのとおり、本件D工場の工場建物は、Cが第三者から賃借したものであり、Cがその賃料、税金、保険料等の費用を負担していた。

また、前記イ(イ) d及び(オ) a (b)のとおり、本件製品の製造に必要な機械設備は、Cが調達し、本件D工場に設置したものであり、そのメンテナンス、修繕、廃棄等は全てCが行い、Eからは設備貸与料等も徴収していなかった。Cは、本件D工場に設置さ

れた機械設備をCの所有物に属するものとし、その減価償却費を、Cの会計上、製造原価として計上していた。

(ウ) 原材料の確保・管理

前記イ(イ)eのとおり、本件製品の原材料等は、Cが調達して本件D工場に無償で提供したものであり、Cは、本件製品の原材料等に係る費用を、Cの会計上、製造原価として計上していた。

(エ) 製品の品質管理

前記イ(イ)a(a)のとおり、本件製品の生産指導、増産対応及び不良品対策に関する指導は、原告が本件D工場やCからの要請に基づき行っていた。

また、前記イ(イ)cのとおり、工場長は、マネージャー・ミーティングの開催前に、Cに対し、月報により、本件製品の売上実績、本件製品の機種別の生産状況、設備稼働状況、電力の供給状況の報告をし、技術部長及び品質管理部長は、本件製品の機種生産における技術導入の状況、本件製品の製作状況等、機械設備等の稼働状況、本件製品の品質不良発生状況、作業工程の改善の必要性等の報告をしており、マネージャー・ミーティングにおいて、月報を基に問題点の検討及び対策の決定等が行われていた。

(オ) 原価管理等、損益の帰属

前記イ(イ)fのとおり、Cは、現実の加工費に比べてかなり過少の額となっている加工費を支払って本件製品を引き取り、仕損じ品に係る損失を全て負担するとともに、実質的に、本件D工場で生じた水道光熱費、本件D工場の工員の給与等に係る全ての費用を負担し、これらの費用を、Cの会計上、製造原価として計上していた。

さらに、前記イ(イ)c(c)のとおり、マネージャー・ミーティングにおいては、本件製品の原材料の価格が値上げされるため、その値上げ分を販売価格へ転嫁する交渉を販売取引先と行っていることの報告・検討が行われていた。

このようにして、Cは本件製品の原価管理を行っており、本件D工場から生ずる利益はCに帰属し、逆に本件D工場から生ずる損失もCに帰属する形となっていた。

(カ) その他

a E代表者の立場

前記イ(オ)a(a)及び(c)のとおり、E代表者は、本件D工場に派遣されているものの、現地の役所に提出する書類に代表として署名するのが仕事であり、本件D工場の管理・運営等には一切関与していなかった。

b 関係者の認識

前記イ(オ)のとおり、税務調査等におけるG社長を始めとする原告ないしCの関係者は、総じて、本件D工場が実質的にはCに属するものであると認識していた(この点、前記イ(オ)aの税務調査における関係者の答述は、V調査官、K調査官及びL調査官が作成した調査報告書に基づくものであるが、これらの調査報告書で関係者が答述した内容は、G社長がおおむね誤りのないことを認めたK調査官のメモ(前記イ(オ)d)の内容と整合している上、証人尋問におけるL調査官の証言、K調査官の陳述書(乙77)及びL調査官の陳述書(乙78)とも整合しているものである。また、証拠(乙77、証人L)によれば、これらの調査報告書は、調査を担当した調査官が調査の際に回答や説明を受けながら作成していた手控えのメモ

を基に作成するなどしたものであって、各調査官において関係者の答述と異なる内容を記載する動機も特段見当たらないことからすれば、信用性が極めて高いものというべきである。G社長は、証人尋問において、税務調査の調査報告書は実際に供述した内容と異なる旨証言し、G社長の陳述書(甲30)にも同旨の記載があるが、何故G社長がこれらの調査報告書と整合する担当調査官のメモについておおむね誤りがないと認めたのかについて、合理的な説明をしておらず、かかるG社長の証言等は信用できない。)

c Cの香港における税務申告

前記イ(エ)aのとおり、Cは、本件D工場における本件製品の製造について、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ことを前提とした税務申告を行っていた(税務申告は、経済活動の実態に基づいて行うべきものであり、Cがこのような税務申告を行っていること自体、Cが本件D工場における本件製品の製造について深く関与していることを裏付けるものである。))。

(キ) まとめ

前記(ア)ないし(カ)で検討した事情に照らすと、Cは、人員の確保・管理等、前記(1)イ(ウ)で①ないし⑤として記載したものの確保や管理を自らの責任と判断において主体的に行っており、本件D工場の人事権の行使に深く関与し、本件D工場における製造活動に必要な費用を負担し、本件D工場の経営・管理を行う権限を有し、製造活動による損益はCに帰属していたことが認められる。さらに、形式的にはEとの間で委託製造契約を締結した形式を採用しているものの、E代表者は本件D工場の管理・運営等には一切関与しておらず、原告ないしCの関係者の認識としても、本件D工場が実質的にはCに属するものであると認識していたことが認められ、Cが本件D工場における製造活動に関与していることを前提とした税務申告を行っていることも併せ考慮すると、本件D工場はCの工場であり、Cは実質的に本件D工場において自ら本件製品の製造を行っていたものと認められる。

(3) Cの主たる事業

ア 判断の枠組み

前記(2)のとおり、Cが本件D工場において自ら本件製品の製造を行っているのであるから、本件D工場におけるCの事業は製造業に該当するが、他方で、前提事実(2)イのとおり、Cは、原告から印刷用ブランケットを仕入れて最終消費者以外の事業者販売する事業も行っており、この事業は卸売業に該当することになる。

そこで、Cは製造業と卸売業という複数の事業を行っていることと認められることから、いずれの事業が主たる事業であるかを判定する必要がある。

この点、複数の事業を行っていることと認められる企業について、そのいずれの事業が主たる事業であるかの判定は、当該事業年度における具体的・客観的な事業活動の内容から判定するほかないのであるから、その事業活動の客観的な結果である売上げ・利益の額、その事業に係る使用人の数、固定施設の状況等を総合的に勘案して判定するべきである。

イ 認定事実

前提事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

(ア) 売上げ・利益の額

Cの売上金額及び粗利益額は、別表8のとおりであり、平成16年3月期ないし平成20年12月期において、本件製品の製造に係る事業の売上金額及び粗利益額は、全体の売上金額及び粗利益額それぞれの約70%以上を占めている。

(イ) 使用人の数

H事務所はC代表者を含め常時5名程度が在籍するのみであるが、これらの者は、本件D工場における製造業務に係る総務・会計等の業務や本件D工場において製造された本件製品の卸売業務も行っている。これに対して、本件製品の製造に従事する本件D工場の工員は85名ないし454名である。また、I事務所は、所長（C代表者と兼務）及び所長代理が置かれているのみである。（乙16、17、57の1・2）

(ウ) 固定施設の状況

Cが維持、管理する固定施設は、Cが賃借している建物である本件D工場の工場建物、H事務所及びI事務所の各建物のほか、本件D工場における本件製品の製造用の機械設備等がこれに該当する。このうち、本件D工場の工場建物等については賃借であるものの（前記(2)イ(ア) b 参照）、その他のC所有の固定施設の大半は、本件D工場における本件製品の製造に使用されている機械設備等である。（乙9ないし14）

ウ 判断

以上のとおり、Cの売上げ・利益の額、従業者の数、固定施設の状況等の諸事情を勘案すれば、Cの主たる事業は、製造業であると認められる。

(4) 小括

以上によれば、Cの主たる事業は製造業であるから、外国子会社合算税制の適用除外要件としては、租税特別措置法66条の6第4項2号の所在地国基準を満たすか否かを検討することとなる。

3 争点(2)（所在地国基準の充足の有無）について

- (1) 租税特別措置法66条の6第4項2号は、所在地国基準として、「その事業を主として本店又は主たる事務所の所在する国又は地域（当該国又は地域に係る水域で政令で定めるものを含む。）において行っている場合として政令で定める場合」に該当することを求めている。

この規定を受けて、上記の「政令で定める場合」として、租税特別措置法施行令39条の17第5項3号は、不動産業又は物品賃貸業以外の事業を主たる事業とする特定外国子会社等にあつては、その主たる事業を「主として本店所在地国において行っている場合」とする旨規定している。また、租税特別措置法施行令39条の14第2項1号において、上記規定にいう「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」をいうものと規定されている。

所在地国基準を満たすためには、特定外国子会社等の主たる事業が製造業であれば、その事業にとっての本質的な行為である製造行為が本店所在地国で行われているのでなければならない。すなわち、製造業の本質的な事業活動である製造行為は、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（前記1(1)イ(イ)参照）、外国子会社合算税制の適用除外要件のうちの所在地国基準は、製造業については、意思決定がどこで行われているかということではなく、実際に製造行為がどこで行われているかということである（乙18、19参照。この点、原告は、製造委託を含めた重要なマネジメントを行っているC代表者の所在する香港にお

いてその主たる事業である製造業を行っている旨主張するが、上記見解に反するものであり、採用することはできない。)。そうすると、Cの製造業は、製造行為を行っている本件D工場において行われているものということになる。

前記2のとおり、Cは、深圳市に所在する本件D工場における本件製品の製造行為の主体であり、上記のとおり、その主たる事業である製造業を本件D工場において行っているのであるから、本店の所在する香港においてその主たる事業を行っているとはいえない。

(2)ア もっとも、Cが製造業（製造行為）を主として行っている中国本土と本店の所在する香港が同じ国又は地域といえる場合には、Cは所在地国基準を満たすことになるので、更に検討する。

イ 租税特別措置法66条の6第1項は、租税の負担がないか又は著しく低く設定されている「国又は地域」に本店又は主たる事務所が存在する特定外国子会社等について適用される。同項において特定外国子会社等の所在する「国」だけではなく「国又は地域」と規定されている趣旨は、例えば英国領バミューダや、同ケイマン諸島、同ヴァージン諸島など、国全体としては必ずしも税率が低く設定されているとはいえない国においても、国の中の一部の地域についてのみ税率が著しく低く設定されている場合も存在することから、ある国のうちの租税の負担がないか又は著しく低く設定された地域内に所在する特定外国子会社等についても、外国子会社合算税制の適用を及ぼすことを可能にするためであると解される。

そして、租税特別措置法66条の6第4項2号の所在地国基準における「地域」とは、同条1項の「地域」と同様の意味に解するのが相当であり、同項において「国」だけでなく「国又は地域」と規定されている上記趣旨に照らせば、同条4項2号の「地域」とは、同じ国の中の他の場所と異なり、租税の負担がないか又は著しく低い一帯の場所を意味するものであるというべきであり、同一の「地域」に当たるかどうかの判断については、税制度の同一性を基本として判断すべきである（このように解する以上、地域経済圏という概念や地域経済の密着性という基準から、香港と中国の華南とを同一の「国又は地域」とみなそうとする原告の見解は採用することができない。）。

ウ 香港は、1997年（平成9年）7月1日、英中共同声明に基づき中国に返還されたが、同日発効した「香港基本法」により、従前の経済、法律、社会制度を返還後50年間維持することとされ、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する、いわゆる「一国二制度」の原則が適用されており、そのため、課税の面においても、独自の課税システムが維持継続され、中国本土からの課税は実施されておらず、中国が締結した租税条約は、香港には適用されない。また、香港における法人税等の税率は世界的にも低く設定されている。（乙22）

エ 以上からすれば、香港と中国本土とは税制度が全く異なっているから、租税特別措置法66条の6第4項2号における同一の「地域」にあるとは認められない。

(3) 小括

したがって、原告の特定外国子会社等であるCは適用除外要件である所在地国基準を満たさないから、原告には外国子会社合算税制が適用される。

4 争点(3)（目的論的解釈による適用除外の可否）について

租税法規は、多数の納税者間の税負担の公平を図る観点から、法的安定性の要請が強く働くか

ら、その解釈は、原則として文理解釈によるべきであり、文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に初めて、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。そして、前記1(1)アのとおり、租税特別措置法は、① 66条の6第1項において、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、外国子会社を通じて不当に租税の負担を回避する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、外国子会社合算税制を定めた上で、② 例外的に、同条4項において、同様に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、正常なものとして経済的合理性を有する事業活動について外国子会社合算税制の適用を除外する趣旨で、当該特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その行う主たる事業が十分な経済的合理性を有すると考えられる一定の場合に関して、具体的かつ明確な要件を定めて、上記①の立法目的を損なわない範囲で、限定的に適用除外を認めたものであって、同項の適用除外要件の定めは明確であり、文理解釈によってその意味内容を明らかにすることが可能である。

原告の主張（第2の6(3)ア）は、同条1項が設けられた目的を考慮して租税特別措置法の条文にはない独自の適用除外要件を創設して同条4項の適用除外の範囲を拡大すべき旨の主張であって、実質的には立法論の範疇に属するものといわざるを得ず、しかも、極めて不明確なものであって、それによって課税執行面における安定性を確保することは到底不可能と考えられるから、上記のとおり租税法の解釈の在り方に照らし、租税特別措置法66条の6の解釈論として、これを採用することはできない。

5 本件各処分の適法性

- (1) 以上によれば、Cの行う事業には、外国子会社合算税制が適用されることとなり、Cは租税特別措置法66条の6第1項の特定外国子会社等に当たり、その平成17年3月期ないし平成20年12月期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金額の計算上、各益金の額に算入すべきこととなり、これにより算出した原告の各所得金額及び納付すべき各税額は、別紙2の(1)のとおりであると認められ、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と同額かあるいはこれを上回るものであるから（甲6ないし10参照）、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認めるもの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2の(3)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と同額かあるいはこれを上回るものであるから（甲6ないし10参照）、本件各賦課決定処分もいずれも適法である。
- (3) したがって、本件各処分は適法である。

第4 結論

以上の次第で、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いて、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。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 川神 裕

裁判官 日暮 直子

裁判官 佐野 義孝

関係法令の定め

(1) 租税特別措置法

ア 租税特別措置法 66 条の 6 第 1 項は、内国法人に係る外国関係会社のうち、その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が、我が国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（特定外国子会社等）が、各事業年度において、その未処分所得の金額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、剰余金の配当、利益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（適用対象留保金額）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（課税対象留保金額）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 か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。

イ 租税特別措置法 66 条の 6 第 3 項は、主たる事業が、株式若しくは債券の保有、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの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（以下、特定外国子会社等の行う主たる事業がこれらの事業以外の事業であることとする要件を「事業基準」という。）ではない特定外国子会社等が、その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域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し（以下、この要件を「実体基準」という。）、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場合（以下、この要件を「管理支配基準」という。）には、適用対象留保金額から当該特定外国子会社等の事業に従事する者の人件費として政令で定める費用の額の 100 分の 10 に相当する金額を控除する旨規定している。

ウ 租税特別措置法 66 条の 6 第 4 項は、事業基準、実体基準及び管理支配基準の全てを満たす場合であって、各事業年度においてその行う主たる事業が次の 1 号又は 2 号に掲げる事業のいずれに該当するかに応じ当該 1 号又は 2 号に掲げる場合に該当するときは、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、外国子会社合算税制の規定及び同条 3 項の規定は適用しない旨規定している（適用除外要件）。

1 号 卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業又は航空運送業（以下「卸売業等の事業」という。）

その事業を主として当該特定外国子会社等に係る租税特別措置法 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租税特別措置法 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（非関連者基準）

2 号 卸売業等の事業以外の事業

その事業を主として本店又は主たる事務所の所在する国又は地域（当該国又は地域に係る水域で政令で定めるものを含む。）において行っている場合として政令で定める場合（所在地国

基準)

(2) 租税特別措置法施行令

ア 租税特別措置法施行令（平成17年3月期については平成17年政令第103号、平成18年3月期については平成18年政令第135号、平成19年3月期については平成19年政令第92号、平成20年3月期については平成20年政令第161号、平成21年3月期については平成21年政令第108号による各改正前のもの。以下同じ。）39条の14第1項は、租税特別措置法66条の6第1項に規定する政令で定める外国関係会社とは、次に掲げるものとする旨規定している。

1号 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

2号 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

イ 租税特別措置法施行令39の17第5項は、租税特別措置法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定める場合とする旨規定している。

1号 不動産業については、主として本店所在地国にある不動産の売買又は貸付け、当該不動産の売買又は貸付けの代理又は媒介及び当該不動産の管理を行っている場合

2号 物品賃貸業については、主として本店所在地国において使用に供される物品の貸付けを行っている場合

3号 1号及び2号等以外の事業については、主として本店所在地国においてその事業を行っている場合

ウ 租税特別措置法施行令39条の20第1項は、同令39条の14第1項に規定する外国関係会社が特定外国子会社等に該当するかどうかの判定及び内国法人が外国子会社合算税制の適用を受けるべき納税者であるかどうかの判定はいずれもその外国関係会社の各事業年度終了の時の現況によることとされる旨規定している。

別表 1

本 件 各 処 分 等 の 経 緯

平成 17 年 3 月期

別表 1-1

(単位：円)

区 分	年 月 日	所 得 金 額	翌期へ繰り越す 欠 損 金	納付すべき税額	過 少 申 告 加 算 税
確 定 申 告	平成 17 年 6 月 30 日	1,183,337,628	0	282,252,600	—
更 正 処 分	平成 22 年 6 月 17 日	1,468,932,037	0	367,931,100	8,567,000
異議申立て	平成 22 年 8 月 4 日	1,183,337,628	0	282,252,600	—
異 議 決 定	平成 22 年 10 月 28 日	棄 却			
審 査 請 求	平成 22 年 11 月 19 日	1,183,337,628	0	282,252,600	—
審 査 裁 決	平成 23 年 7 月 25 日	棄 却			

平成 18 年 3 月期

別表 1-2

(単位：円)

区 分	年 月 日	所 得 金 額	翌期へ繰り越す 欠 損 金	納付すべき税額	過 少 申 告 加 算 税
確 定 申 告	平成 18 年 6 月 28 日	760,685,883	0	160,581,600	—
更 正 処 分	平成 22 年 6 月 17 日	905,493,344	0	204,024,000	4,344,000
異議申立て	平成 22 年 8 月 4 日	760,685,883	0	160,581,600	—
異 議 決 定	平成 22 年 10 月 28 日	棄 却			
審 査 請 求	平成 22 年 11 月 19 日	760,685,883	0	160,581,600	—
審 査 裁 決	平成 23 年 7 月 25 日	棄 却			

平成 19 年 3 月期

別表 1-3

(単位：円)

区 分	年 月 日	所 得 金 額	翌期へ繰り越す 欠 損 金	納付すべき税額	過 少 申 告 加 算 税
確 定 申 告	平成 19 年 6 月 29 日	128,054,087	0	10,960,000	—
更 正 処 分	平成 22 年 6 月 17 日	477,438,605	0	115,775,200	14,210,500
異議申立て	平成 22 年 8 月 4 日	128,054,087	0	10,960,000	—
異 議 決 定	平成 22 年 10 月 28 日	棄 却			
審 査 請 求	平成 22 年 11 月 19 日	128,054,087	0	10,960,000	—
審 査 裁 決	平成 23 年 7 月 25 日	棄 却			

平成20年3月期

別表1-4

(単位：円)

区 分	年 月 日	所 得 金 額	翌期へ繰り越す 欠 損 金	納付すべき税額	過 少 申 告 加 算 税
確 定 申 告	平成20年6月27日	2,346,529,298	0	635,702,300	—
更 正 処 分	平成22年6月17日	2,675,124,141	0	734,280,800	9,857,000
異議申立て	平成22年8月4日	2,348,056,317	0	636,160,400	45,000
異 議 決 定	平成22年10月28日	棄 却			
審 査 請 求	平成22年11月19日	2,348,056,317	0	636,160,400	45,000
審 査 裁 決	平成23年7月25日	棄 却			

平成21年3月期

別表1-5

(単位：円)

区 分	年 月 日	所 得 金 額	翌期へ繰り越す 欠 損 金	納付すべき税額	過 少 申 告 加 算 税
確 定 申 告	平成21年6月29日	267,379,080	0	52,901,100	—
更 正 処 分	平成22年6月17日	332,903,317	0	72,558,300	1,965,000
異議申立て	平成22年8月4日	274,262,206	0	54,966,000	206,000
異 議 決 定	平成22年10月28日	棄 却			
審 査 請 求	平成22年11月19日	274,262,206	0	54,966,000	206,000
審 査 裁 決	平成23年7月25日	棄 却			

被告の主張する本件各処分の根拠および適法性

(1) 原告の所得金額及び納付すべき税額

被告が本件訴訟において主張する原告の平成 17 年 3 月期ないし平成 21 年 3 月期の所得金額及び納付すべき税額は、次のとおりである。

ア 平成 17 年 3 月期

(ア) 課税所得金額 (別表 2③欄) 14 億 6893 万 2037 円

上記金額は、次の a の金額に b の金額を加算した金額である。

a 確定申告における所得金額 (別表 2①欄)

11 億 8333 万 7628 円

上記金額は、原告が品川税務署長に対して平成 17 年 6 月 30 日に提出した平成 17 年 3 月期確定申告書 (原告の平成 17 年 3 月期の法人税確定申告書をいい、以下、他の期についても同様の表現をする。) に記載された所得金額と同額である。

b 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 (別表 2②欄)

2 億 8559 万 4409 円

上記金額は、租税特別措置法 66 条の 6 第 1 項に規定する特定外国子会社等に該当する C の平成 16 年 3 月期の適用対象留保金額に C の発行済株式のうち原告の有する C の直接及び間接保有の株式等の占める割合を乗じて算出した金額であり、原告の収益の額とみなして平成 17 年 3 月期の所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき同条 1 項に規定する課税対象留保金額に相当する金額である。

(イ) 課税所得金額に対する法人税額 (別表 2④欄)

4 億 4003 万 9600 円

上記金額は、前記(ア)の課税所得金額 (国税通則法 118 条 1 項の規定に基づき 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 2 項 (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 (以下「負担軽減措置法」という。) 16 条 1 項による置換え後のもの) に規定する税率を乗じて計算した金額である。

(ウ) 法人税額の特別控除額 (別表 2⑤欄)

5206 万 8100 円

上記金額は、原告の平成 17 年 3 月期確定申告書に記載された租税特別措置法 42 条の 4 に規定する中小企業者等の試験研究費の額等に係る法人税額の特別控除額と租税特別措置法 42 条の 11 に規定する情報通信機器等を取得した場合等の法人税額の特別控除額の合計の金額と同額である。

(エ) 法人税額から控除される所得税額 (別表 2⑥欄)

1076 万 7546 円

上記金額は、法人税法 68 条に規定する法人税額から控除される所得税の額であり、平成 17 年 3 月期確定申告書の控除税額の所得税の額等に記載された金額と同額である。

(オ) 法人税額から控除される外国税額 (別表 2⑦欄)

927 万 2839 円

上記金額は、法人税法 69 条に規定する法人税額から控除される外国税の額であり、平成 17 年 3 月期確定申告書の控除税額の外国税額に記載された金額と同額である。

(カ) 納付すべき法人税額 (別表 2⑧欄)

3 億 6793 万 1100 円

上記金額は、前記(イ)の金額から前記(ウ)ないし上記(オ)の金額を控除した金額（国税通則法 119 条 1 項の規定に基づき 100 円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

(キ) 既に納付の確定した法人税額（別表 2 ⑨欄） 2 億 8 2 2 5 万 2 6 0 0 円

上記金額は、平成 17 年 3 月期確定申告書に記載された差引所得に対する法人税額と同額である。

(ク) 差引納付すべき法人税額（別表 2 ⑩欄） 8 5 6 7 万 8 5 0 0 円

上記金額は、前記(カ)の金額から上記(キ)の金額を差し引いた金額（国税通則法 119 条 1 項の規定に基づき 100 円未満の端数を切り捨てた後のもの）であり、原告が新たに納付すべき法人税額である。

イ 平成 18 年 3 月期

(ア) 課税所得金額（別表 3 ④欄） 9 億 0 5 4 9 万 3 3 4 4 円

上記金額は、次の a の金額に b の金額を加算し、c の金額を減算した金額である。

a 確定申告における所得金額（別表 3 ①欄） 7 億 6 0 6 8 万 5 8 8 3 円

上記金額は、原告が品川税務署長に対して平成 18 年 6 月 28 日に提出した平成 18 年 3 月期確定申告書に記載された所得金額と同額である。

b 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（別表 3 ②欄）
1 億 7 2 2 2 万 4 4 6 1 円

上記金額は、租税特別措置法 66 条の 6 第 1 項に規定する特定外国子会社等に該当する C の平成 17 年 3 月期の適用対象留保金額に C の発行済株式のうち原告の有する C の請求権勘案保有株式等（租税特別措置法施行令 39 条の 16 第 3 項）の占める割合を乗じて算出した金額であり、原告の収益の額とみなして平成 18 年 3 月期の所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき租税特別措置法 66 条の 6 第 1 項に規定する課税対象留保金額に相当する金額である。

c 事業税の損金算入額（別表 3 ③欄） 2 7 4 1 万 7 0 0 0 円

上記金額は、本件各更正処分のうち平成 17 年 3 月期のものにより所得金額が増加したことに伴い生じた事業税の金額であり、損金の額に算入される金額である。

(イ) 課税所得金額に対する法人税額（別表 3 ⑤欄）
2 億 7 1 0 0 万 7 9 0 0 円

上記金額は、前記(ア)の課税所得金額（国税通則法 118 条 1 項の規定に基づき 100 0 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 2 項（負担軽減措置法 16 条 1 項による置換え後のもの）に規定する税率を乗じて計算した金額である。

(ウ) 法人税額の特別控除額（別表 3 ⑥欄） 4 7 4 8 万 4 7 1 2 円

上記金額は、原告の平成 18 年 3 月期確定申告書に記載された租税特別措置法 42 条の 4 に規定する中小企業者等の試験研究費の額等に係る法人税額の特別控除額と租税特別措置法 42 条の 11 に規定する情報通信機器等を取得した場合等の法人税額の特別控除額の合計の金額と同額である。

(エ) 法人税額から控除される所得税額（別表 3 ⑦欄） 9 1 2 万 8 1 1 6 円

上記金額は、法人税法 68 条に規定する法人税額から控除される所得税の額であり、平成 18 年 3 月期確定申告書の控除税額の所得税の額等に記載された金額と同額である。

(オ) 法人税額から控除される外国税額（別表 3 ⑧欄） 1 0 3 7 万 0 9 8 0 円

上記金額は、法人税法69条に規定する法人税額から控除される外国税の額であり、平成18年3月期確定申告書の控除税額の外国税額に記載された金額と同額である。

(カ) 納付すべき法人税額 (別表3⑨欄) 2億0402万4000円

上記金額は、前記(イ)の金額から前記(ウ)ないし上記(オ)の金額を控除した金額 (国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数を切り捨てた後のもの) である。

(キ) 既に納付の確定した法人税額 (別表3⑩欄) 1億6058万1600円

上記金額は、平成18年3月期確定申告書に記載された差引所得に対する法人税額と同額である。

(ク) 差引納付すべき法人税額 (別表3⑪欄) 4344万2400円

上記金額は、前記(カ)の金額から上記(キ)の金額を差し引いた金額 (国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数を切り捨てた後のもの) であり、原告が新たに納付すべき法人税額である。

ウ 平成19年3月期

(ア) 課税所得金額 (別表4④欄) 4億7743万8605円

上記金額は、次のaの金額にbの金額を加算し、cの金額を減算した金額である。

a 確定申告における所得金額 (別表4①欄) 1億2805万4087円

上記金額は、原告が品川税務署長に対して平成19年6月29日に提出した平成19年3月期確定申告書に記載された所得金額と同額である。

b 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 (別表4②欄)

3億6328万5918円

上記金額は、租税特別措置法66条の6第1項に規定する特定外国子会社等に該当するCの平成18年3月期の適用対象留保金額にCの発行済株式のうち原告の有するCの請求権勘案保有株式等の占める割合を乗じて算出した金額であり、原告の収益の額とみなして平成19年3月期の所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき同条1項に規定する課税対象留保金額に相当する金額である。

c 事業税の損金算入額 (別表4③欄) 1390万1400円

上記金額は、本件各更正処分のうち平成18年3月期のものにより所得金額が増加したことに伴い生じた事業税の金額であり、損金の額に算入される金額である。

(イ) 課税所得金額に対する法人税額 (別表4⑤欄) 1億4259万1400円

上記金額は、前記(ア)の課税所得金額 (国税通則法118条1項の規定に基づき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2項 (負担軽減措置法16条1項による置き換え後のもの) に規定する税率を乗じて計算した金額である。

(ウ) 法人税額の特別控除額 (別表4⑥欄) 755万5240円

上記金額は、原告の平成19年3月期確定申告書に記載された租税特別措置法42条の4に規定する中小企業者等の試験研究費の額等に係る法人税額の特別控除額と同額である。

(エ) 法人税額から控除される所得税額 (別表4⑦欄) 1251万5145円

上記金額は、法人税法68条に規定する法人税額から控除される所得税の額であり、平成19年3月期確定申告書の控除税額の所得税の額等に記載された金額と同額である。

(オ) 法人税額から控除される外国税額 (別表4⑧欄) 674万5777円

上記金額は、法人税法69条に規定する法人税額から控除される外国税の額であり、平成19年3月期確定申告書の控除税額の外国税額に記載された金額と同額である。

(カ) 納付すべき法人税額 (別表4⑨欄) 1億1577万5200円

上記金額は、前記(イ)の金額から前記(ウ)ないし上記(オ)の金額を控除した金額(国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

(キ) 既に納付の確定した法人税額 (別表4⑩欄) 1096万円

上記金額は、平成19年3月期確定申告書に記載された差引所得に対する法人税額と同額である。

(ク) 差引納付すべき法人税額 (別表4⑪欄) 1億0481万5200円

上記金額は、前記(カ)の金額から上記(キ)の金額を差し引いた金額(国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数を切り捨てた後のもの)であり、原告が新たに納付すべき法人税額である。

エ 平成20年3月期

(ア) 課税所得金額 (別表5⑦欄) 26億8627万0256円

上記金額は、次のaの金額にbないしdの金額を加算し、e及びfの金額を減算した金額である。

a 確定申告における所得金額 (別表5①欄)

23億4652万9298円

上記金額は、原告が品川税務署長に対して平成20年6月27日に提出した平成20年3月期確定申告書に記載された所得金額と同額である。

b 雑収入計上漏れ (別表5②欄)

81万1605円

上記金額は、原告の社員が原告の海外子会社等へ海外子会社の業務を主たる用務として出張した場合に、役務提供の対価として、平成20年3月期に海外子会社から受け取るべき金額であり、雑収入として所得金額に加算される金額である。

c 損金の額に算入されない減価償却費 (別表5③欄)

72万1797円

上記金額は、減価償却費として損金の額に算入した金額のうち、平成20年3月期において事業の用に供していないと認められる機械装置に係るものであり、損金の額に算入されない金額である。

d 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 (別表5④欄)

3億7175万4739円

上記金額は、租税特別措置法66条の6第1項に規定する特定外国子会社等に該当するCの平成19年3月期及び平成19年12月期の適用対象留保金額にCの発行済株式のうち原告の有するCの請求権勘案保有株式等の占める割合を乗じて算出した金額であり、原告の収益の額とみなして平成20年3月期の所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき同条1項に規定する課税対象留保金額に相当する金額である(別表7-1の被告主張額⑩欄及び別表7-2の被告主張額⑩欄の合計額)。

e 一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入限度超過額の過大額 (別表5⑤欄)

6383円

上記金額は、法人税法施行令 96 条 2 項に規定する一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入限度額について、前記 b に係る未収入金の金額を期末一括評価金銭債権の額に加算して繰入限度額を再計算した結果、減少した繰入限度超過額のコロ額である。

f 事業税の損金算入額（別表 5⑥欄） 3354 万 0800 円

上記金額は、本件各更正処分のうち平成 19 年 3 月期のものにより所得金額が増加したことに伴い生じた事業税の金額であり、損金の額に算入される金額である。

(イ) 課税所得金額に対する法人税額（別表 5⑧欄） 8 億 0524 万 1000 円

上記金額は、前記(ア)の課税所得金額（国税通則法 118 条 1 項の規定に基づき 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 2 項に規定する税率を乗じて計算した金額である。

(ウ) 法人税額の特別控除額（別表 5⑨欄） 4590 万 8162 円

上記金額は、原告の平成 20 年 3 月期確定申告書に記載された租税措置法 42 条の 4 に規定する中小企業者等の試験研究費の額等に係る法人税額の特別控除額と同額である。

(エ) 法人税額から控除される所得税額（別表 5⑩欄） 1654 万 0584 円

上記金額は、法人税法 68 条に規定する法人税額から控除される所得税の額であり、平成 20 年 3 月期確定申告書の控除税額の所得税の額等に記載された金額と同額である。

(オ) 法人税額から控除される外国税額（別表 5⑪欄） 516 万 7599 円

上記金額は、法人税法 69 条に規定する法人税額から控除される外国税の額であり、平成 20 年 3 月期確定申告書の控除税額の外国税額に記載された金額と同額である。

(カ) 納付すべき法人税額（別表 5⑫欄） 7 億 3762 万 4600 円

上記金額は、前記(イ)の金額から前記(ウ)ないし上記(オ)の金額を控除した金額（国税通則法 119 条 1 項の規定に基づき 100 円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

(キ) 既に納付の確定した法人税額（別表 5⑬欄） 6 億 3570 万 2300 円

上記金額は、平成 20 年 3 月期確定申告書に記載された差引所得に対する法人税額と同額である。

(ク) 差引納付すべき法人税額（別表 5⑭欄） 1 億 0192 万 2300 円

上記金額は、前記(カ)の金額から上記(キ)の金額を差し引いた金額（国税通則法 119 条 1 項の規定に基づき 100 円未満の端数を切り捨てた後のもの）であり、原告が新たに納付すべき法人税額である。

オ 平成 21 年 3 月期

(ア) 課税所得金額（別表 6⑧欄） 3 億 5102 万 6397 円

上記金額は、次の a の金額に b ないし e の金額を加算し、f 及び g の金額を減算した金額である。

a 確定申告における所得金額（別表 6①欄） 2 億 6737 万 9080 円

上記金額は、原告が品川税務署長に対して平成 21 年 6 月 29 日に提出した平成 21 年 3 月期確定申告書に記載された所得金額と同額である。

b 雑収入計上漏れ（別表 6②欄） 432 万 8242 円

上記金額は、原告の社員が原告の海外子会社等へ海外子会社の業務を主たる用務として出張した場合に、役務提供の対価として、平成 21 年 3 月期に海外子会社から受け取るべき金額であり、雑収入として所得金額に加算される金額である。

c 損金の額に算入されない減価償却費（別表6③欄）

270万6737円

上記金額は、減価償却費として損金の額に算入した金額のうち、平成21年3月期において事業の用に供していないと認められる平成20年4月から同年7月までの期間についての機械装置に係るものであり、損金の額に算入されない金額である。

d 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（別表6④欄）

1億0816万2691円

上記金額は、租税特別措置法66条の6第1項に規定する特定外国子会社等に該当するCの平成20年12月期の適用対象留保金額にCの発行済株式のうち原告の有する請求権勘案保有株式等の占める割合を乗じて算出した金額であり、原告の収益の額とみなして平成21年3月期の所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき同条1項に規定する課税対象留保金額に相当する金額である（別表7-3の被告主張額⑩欄）。

e 貸倒引当金繰入限度超過額の戻入益の益金算入額（別表6⑤欄）

6383円

上記金額は、原告が平成21年3月期確定申告書において平成20年3月期の貸倒引当金繰入額に係る戻入益として所得の金額に加算するとともに、これに係る繰入限度超過額を平成21年3月期の所得金額から減算しており、本件各更正処分の中の平成20年3月期のものにより貸倒引当金の繰入限度額の過大額として所得金額から減算した金額であるから（前記エ(ア)e）、所得金額に加算した金額である。

f 一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入限度超過額の過大額（別表6⑥欄）

1万1736円

上記金額は、法人税法施行令96条2項に規定する一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入限度額について、前記bに係る未収入金の金額を期末一括評価金銭債権の額に加算して繰入限度額を再計算した結果、減少した繰入限度超過額の金額である。

g 事業税の損金算入額（別表6⑦欄）

3154万5000円

上記金額は、本件各更正処分のうち平成20年3月期のものにより所得金額が増加したことに伴い生じた事業税の金額であり、損金の額に算入される金額である。

(イ) 課税所得金額に対する法人税額（別表6⑨欄）

1億0466万7800円

上記金額は、前記(ア)の課税所得金額（国税通則法118条1項の規定に基づき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2項に規定する税率を乗じて計算した金額である。

(ウ) 法人税額の特別控除額（別表6⑩欄）

1591万4740円

上記金額は、原告の平成21年3月期確定申告書に記載された租税特別措置法42条の4に規定する中小企業者等の試験研究費の額等に係る法人税額の特別控除額と同額である。

(エ) 法人税額から控除される所得税額（別表6⑪欄）

1059万3519円

上記金額は、法人税法68条に規定する法人税額から控除される所得税の額であり、平成21年3月期確定申告書の控除税額の所得税の額等に記載された金額と同額である。

(オ) 法人税額から控除される外国税額（別表6⑫欄）

16万4335円

上記金額は、法人税法６９条に規定する法人税額から控除される外国税の額であり、平成２１年３月期確定申告書の控除税額の外国税額に記載された金額と同額である。

(カ) 納付すべき法人税額（別表６⑬欄） ７７９９万５２００円

上記金額は、前記(イ)の金額から前記(ウ)ないし上記(オ)の金額を控除した金額（国税通則法１１９条１項の規定に基づき１００円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

(キ) 既に納付の確定した法人税額（別表６⑭欄） ５２９０万１１００円

上記金額は、平成２１年３月期確定申告書に記載された差引所得に対する法人税額と同額である。

(ク) 差引納付すべき法人税額（別表６⑮欄） ２５０９万４１００円

上記金額は、前記(カ)の金額から上記(キ)の金額を差し引いた金額（国税通則法１１９条１項の規定に基づき１００円未満の端数を切り捨てた後のもの）であり、原告が新たに納付すべき法人税額である。

(2) 本件各更正処分の適法性

被告が本件訴訟において主張する原告の平成１７年３月期ないし平成２１年３月期の法人税に係る所得金額及び納付すべき税額は前記(1)のとおりであるところ、これらの金額は、本件各更正処分における所得金額及び納付すべき税額（甲６ないし甲１０）と同額かあるいはこれを上回るものであるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

(3) 本件各賦課決定処分の根拠

上記(2)のとおり、本件各更正処分はいずれも適法であり、原告は、平成１７年３月期ないし平成２１年３月期の法人税について、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があると認められるものがあるとは認められない。

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項及び２項に基づき、以下のとおり計算した金額となる。

ア 平成１７年３月期

平成１７年３月期の法人税に係る過少申告加算税の額は、本件各更正処分のうち平成１７年３月期のものにより原告が新たに納付すべきこととなる税額８５６７万円（国税通則法１１８条３項の規定に基づき１万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に、同法６５条１項に基づき１００分の１０の割合を乗じて算出した金額８５６万７０００円である。

イ 平成１８年３月期

平成１８年３月期の法人税に係る過少申告加算税の額は、本件各更正処分のうち平成１８年３月期のものにより原告が新たに納付すべきこととなる税額４３４４万円（国税通則法１１８条３項の規定に基づき１万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に、同法６５条１項に基づき１００分の１０の割合を乗じて算出した金額４３４万４０００円である。

ウ 平成１９年３月期

平成１９年３月期の法人税に係る過少申告加算税の額は、本件各更正処分のうち平成１９年３月期のものにより原告が新たに納付すべきこととなる税額１億０４８１万円（国税通則法１１８条３項の規定に基づき１万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に、同法６５条１項に基づき１００分の１０の割合を乗じて算出した金額１０４８万１０００円と同条２項に基づき上記１億０４８１万円のうち期限内申告税額を超える部分の金額７４５９万円（国

税通則法 118 条 3 項の規定に基づき 1 万円未満の端数を切り捨てた後のもの) に 100 分の 5 の割合を乗じて算出した金額 372 万 9500 円との合計額 1421 万 0500 円である。

エ 平成 20 年 3 月期

平成 20 年 3 月期の法人税に係る過少申告加算税の額は、本件各更正処分のうち平成 20 年 3 月期のものにより原告が新たに納付すべきこととなる税額 1 億 0192 万円 (国税通則法 118 条 3 項の規定に基づき 1 万円未満の端数を切り捨てた後のもの) に、同法 65 条 1 項に基づき 100 分の 10 の割合を乗じて算出した金額 1019 万 2000 円である。

オ 平成 21 年 3 月期

平成 21 年 3 月期の法人税に係る過少申告加算税の額は、本件各更正処分のうち平成 21 年 3 月期のものにより原告が新たに納付すべきこととなる税額 2509 万円 (国税通則法 118 条 3 項の規定に基づき 1 万円未満の端数を切り捨てた後のもの) に、同法 65 条 1 項に基づき 100 分の 10 の割合を乗じて算出した金額 250 万 9000 円である。

(4) 本件各賦課決定処分の適法性

前記 (3) のとおり、被告が本件訴訟において主張する原告に課されるべき過少申告加算税の額は、本件各賦課決定処分における過少申告加算税の額 (甲 6 ないし 10) と同額かあるいは上回るものであるから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

別表 2 ～ 8 省略