

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

国側当事者・国（品川税務署長）

平成26年6月18日棄却・確定

（第一審・東京地方裁判所、平成●●年（〇〇）第●●号、平成25年12月5日判決、本資料263号－221・順号12345）

判 決

控 訴 人	株式会社A
代表者代表取締役	B
上記訴訟代理人弁護士	山谷 耕平 今村 憲
被控訴人	国
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
上記指定代理人	長澤 範幸 木村 快 久野 綾 原 正子 三上 寛治 新迫 裕美

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 品川税務署長が平成22年6月17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。
- 3 品川税務署長が平成22年6月17日付けで控訴人に対してした控訴人の平成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。
- 4 品川税務署長が平成22年6月17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。

5 品川税務署長が平成22年6月17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。

6 品川税務署長が平成22年6月17日付けで控訴人に対してした控訴人の平成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 控訴人は、ゴムローラー及びゴムブランケットの製造、販売等を目的とする会社であり、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、控訴人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。

品川税務署長は、Cが租税特別措置法（時期に応じ、後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。）所定の控訴人の「特定外国子会社等」に該当し、その主たる事業が製造業であって、それを主として本店所在地国又は地域である香港において行っているとは認められないから、その事業が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、この項については、常に4項として表記する。）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、控訴人の平成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、控訴人とCの他の事業年度についても、同様に表記し、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き、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。

本件は、控訴人が被控訴人に対し、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工場において製造し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なく卸売業であるから、Cの事業は、同条4項1号に定める要件（以下「非関連者基準」という。）を含む適用除外要件をすべて満たしている、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すべて満たしているなどと主張して、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、本件各処分の一部取消しを求める事案である。

なお、本件において、以下、租税特別措置法とは、控訴人の平成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。

原審は、控訴人の請求をいずれも棄却し、控訴人が控訴した。

- 2 事案の概要の詳細は、次のとおり補正し、後記3のとおりに当審における控訴人の主張を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中「第2 事案の概要」2ないし6に記載のとおりでであるから、これを引用する。

(1) 原判決6頁25行目の「来料加工の方法による」を「来料加工の方法によるとして本件製品の」と改める。

(2) 同7頁13行目の「来料加工の方法による」を「来料加工の方法によるとして」と改める。

- 3 当審における控訴人の主張

(1) 本件D工場における製造行為の主体は、法的にはEであって、Cが本件D工場の管理、運営を行っていたことを裏付ける客観的証拠はなく、国税調査官の作成した調査報告書等は信用性に乏しいのであるから、これをもって本件D工場における製造行為の主体をCと認定することはできない。

(2) 仮に、Cの主たる事業が製造業であり、かつ、Cが製造業を深圳市で行っていたとしても、香港は、平成9年の返還後は、中国と1つの国であって、香港と中国の地理的近接性や経済協力関係のほか、所在地国基準の趣旨を踏まえれば、香港と中国とを1つの地域経済圏として判断すべきであり、同一の「国又は地域」内にあるから、所在地国基準を満たすものと解すべきである。

(3) 仮に、Cが所在地国基準を満たしていなかったとしても、外国子会社合算税制及び適用除外要件の規定の立法趣旨からすれば、租税回避目的がなく十分な経済的合理性がある場合は、外国子会社合算税制の適用が除外されるべきところ、Cが来料加工の形態で行う本件製品の取引についても、十分な経済的合理性があり、租税回避の意図はないから、適用が否定されるべきである。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の請求は、いずれも理由がないから棄却すべきものと判断する。その理由は、当審における控訴人の主張も踏まえて、次のとおり補正するほかは、原判決15頁9行目冒頭から同52頁14行目末尾までに記載のとおりでであるから、これを引用する。

(1) 原判決46頁10行目末尾の次に改行の上、次のとおり加える。

「(ク) a これに対し、控訴人は、本件D工場における製造行為の主体は、法的にはEであって、Cが本件D工場の管理、運営を行っていたことを裏付ける客観的証拠はなく、国税調査官の作成した調査報告書等は信用性に乏しいのであるから、これをもって本件D工場における製造行為の主体をCと認定することはできない旨を主張するようであり、G社長の証言（原審）及び陳述書（甲30）の記載中には、L調査官及びK調査官作成の各調査報告書にはG社長の実際の供述内容とは異なる記載がされている

旨を述べる部分がある。

- b しかし、L調査官及びK調査官作成の平成22年3月4日付け各調査報告書（乙40、42、54、58）は、同年1月18日から同月20日までの間、両調査官が税務調査として香港の現地に出向き、Cの事業内容、本件D工場の管理の実態、控訴人から本件D工場への出向者とCとの関係などについて、CのG社長等から聴取した内容を取りまとめて作成したものであって、この間、K調査官がL調査官と協力してCにおいて確認した内容を整理してメモを作成したことが認められる（乙77、78の各末尾添付の「香港子会社での確認事項（メモ）」と同一のもの）。

そして、このメモは、同年2月17日に控訴人に対して交付され、控訴人のU課長からCのG社長に対する同年3月3日午前11時51分送信の電子メールには、4項目にわたる税務調査関係の確認、追加資料依頼事項に加えて、「※先日お渡しした国税局作成のメモについての齟齬が無いかも併せて教えて下さい。お手数おかけしますが、よろしくお願い致します。」との記載があり、G社長からの返信の電子メールには、「概ね説明と相違ないと思います。」との記載がある上（乙77、78の各末尾添付の電子メール、証人G（原審））、同月10日、G社長が、U課長に対し、直接、電話で「細かい点の相違は除いておおむねこの通り」と述べ、これを伝え聴いたK調査官が手許にあった上記メモの右肩余白部分にその旨を記載したことが認められるのであり、以上によれば、K調査官がL調査官と協力して作成した上記メモの記載内容については、G社長によって「概ね説明と相違ない」として、その正確性が確認されたものであると認められ、上記各調査報告書は、このような上記メモと一致する内容であることが認められるのである（乙77、78、証人L（原審））。

その上、G社長は、その証人尋問（原審）において、本件D工場の管理運営状況に係る上記メモの記載内容が「概ね説明と相違ないと思います。」と答えた理由について、「国税局作成の文書といえども、調査官が作成した記録ですけれども、これについて同意するか同意しないかというようなサイン、捺印を求められたわけではございませんし、私自身も日頃の営業で手が一杯で、重要な書類ではあるんでしょうけれども、少しめんどくさいなという感じがしておりましたので、十分細かいところまで目を通しておりません。」「私はおおむね、大体間違ったところ、間違ってる部分があるんですけども、細かい点についてはいちいち、私の性格として、述べる必要はないと、このように理解していました」などと供述しているところ、Cの代表者として、国税当局による税務調査であり、その重要性を認識して調査に応じたにもかかわらず（同人の証人尋問（原審））、その結果が記載されたメモについて「十分細かいところまで目を通しておりません。」という供述内容は、いかにも不自然、不合理といわざるを得ない。その上、上記メモの記載内容が自分の説明と異なることを認識したにもかかわらず、「細かい点についてはいちいち、私の性格として、述べる必要はないと、このように理解していました」という供述内容についても、いかにも不自然、不合理といわざるを得ず、これらの供述によっても、電子メールと電話によって2度にわたり、「概ね説明と相違ない」旨を答えたことについて合理的な説明をしたものとは認め難く、上記判示の電子メールと電話での発言内容に照らすと、前記a判示のG社長の証言及び陳述書の記載の信用性には、多大の疑問があるといわざるを得ない。

このほか、L調査官及びK調査官の作成した上記各調査報告書やL調査官の証人尋問（原審）の証言、その陳述書（乙78）、K調査官の陳述書（乙77）について、その信用性に疑問を生じさせるような事情を認めるに足りる証拠はない。

以上判示の各点に照らせば、前記a判示の証拠によっても、Cが本件D工場において自ら本件製品を製造しているとの前記(ア)ないし(キ)判示の認定判断を左右するに足りず、他にこれを覆すに足りる証拠はない。

控訴人の主張は採用することができない。」

(2) 同48頁6行目の「3」を「2」と改める。

(3) 同49頁6行目の「前記2のとおり」、を「前記1判示のとおり」と改める。

(4) 同50頁15行目の「香港と中国本土とは」を「Cの所在する香港と本件D工場の所在する中国本土とは」と改め、同頁17行目末尾の次に改行の上、次のとおり加える。

「オ これに対し、控訴人は、平成9年の返還後は、香港は中国と1つの国であって、香港と中国の地理的近接性や経済協力関係のほか、所在地国基準の趣旨を踏まえれば、香港と中国とを1つの地域経済圏として判断すべきであり、同一の「国又は地域」内にあるから、所在地国基準を満たす旨を主張する。

しかし、前記エに判示するところに照らせば、控訴人の主張を考慮しても、前記エ判示の認定判断を左右するに足りず、他にこれを覆すに足りる証拠はない。

控訴人の主張は採用することができない。」

(5) 同50頁22行目の「4」を「3」と改める。

(6) 同51頁14行目の「原告の主張（第2の6(3)ア）は、」の次に「外国子会社合算税制及び適用除外要件の規定の立法趣旨からすれば、租税回避目的がなく「十分な経済的合理性」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などと主張するものであり、」を、同頁17行目の「しかも、」の次に「租税特別措置法の文理を離れて、「十分な経済的合理性」自体の存否を判断して、上記適用除外の有無を決するべきであるとするものであり、「十分な経済的合理性」の有無は」をそれぞれ加える。

(7) 同51頁21行目の「5」を「4」と改める。

(8) 同52頁14行目の「本件各処分は適法である。」を次のとおり改める。

「 本件各処分に違法があるとは認められない。

5 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る。」

2 よって、原判決は相当であって、本件控訴は理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第5民事部

裁判長裁判官 大竹 たかし

裁判官 平田 直人

裁判官 田中 寛明