

名古屋地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求事件

国側当事者・国(刈谷税務署長)

平成26年9月4日一部認容・却下・控訴

判 決

原告	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	国谷 史朗
同	畑 郁夫
同	若林 元伸
同	高槻 史
同	小森 悠吾
同	多田 慎
被告	国
同代表者法務大臣	馬場 みどり
処分行政庁	刈谷税務署長
	影山 孝之
同指定代理人	布目 武
同	立田 渉
同	土田 悟土
同	尾関 孝信
同	武田 克彦
同	小西 宏季

主 文

- 1 処分行政庁が平成22年6月28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の更正処分のうち所得金額1809億7870万9733円、納付すべき税額309億7419万2100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 処分行政庁が平成25年2月28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の更正処分のうち所得金額マイナス688億6903万1633円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金688億6903万1633円を下回る部分を取り消す。
- 3 本件訴えのうちその余の部分はいずれも却下する。
- 4 訴訟費用はこれを400分し、その1を原告の負担とし、その余を被告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 主文1項と同旨
- 2 処分行政庁が平成22年6月28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の更正処分のうち所得金額マイナス688億6903万1633円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金688億6903万1633円を下回る部分を取り消す。
- 3 処分行政庁が平成24年6月22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の更正処分（ただし平成24年10月12日付け減額再々更正処分により一部取り消された後のもの）のうち所得金額マイナス698億6583万4166円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金698億6583万4166円を下回る部分を取り消す。
- 4 処分行政庁が平成25年2月28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の更正処分のうち所得金額マイナス698億6583万4166円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金698億6583万4166円を下回る部分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、内国法人である原告が、平成19年4月1日から平成20年3月31日まで及び同年4月1日から平成21年3月31日までの各事業年度（以下、それぞれ「平成20年3月期」及び「平成21年3月期」といい、併せて「本件各事業年度」という。）の法人税の各確定申告をしたところ、処分行政庁から、租税特別措置法（平成21年法律第13号による改正前のもの。以下「措置法」という。）66条の6第1項（タックスヘイブン対策税制）により、シンガポール共和国（以下「シンガポール」という。）において設立された原告の子会社であるB（以下「B」という。）の課税対象留保金額に相当する金額が原告の本件各事業年度の所得金額の計算上益金の額に算入されるなどとして、平成22年6月28日付けで本件各事業年度の法人税の更正処分及び平成20年3月期の法人税に係る過少申告加算税賦課決定処分を受けた上、平成24年6月22日付け及び平成25年2月28日付けで平成21年3月期の法人税の各再更正処分を受けたため、上記各更正ないし再更正処分のうち原告主張金額を超える部分及び上記賦課決定処分の取消しを求める事案である。

2 法令等の定め

(1) 関係法令の定めは、別紙「関係法令の定め」に記載したとおりである。

(2) タックスヘイブン対策税制について

ア 内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入

措置法66条の6第1項は、同項各号に掲げる内国法人（国内に本店又は主たる事務所を有する法人等をいう。以下同じ。措置法2条2項1号の2、2号、法人税法（平成21年法律第13号による改正前のもの。以下同じ。）2条3号、8号。）に係る外国関係会社のうち、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本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの（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法人税法23条1項1号に規定する剰余金の配当等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の数に対応するものとしてその株式等の請求権の内容を勘案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おり、措置法66条の6第1項1号には、「その有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等の数の当該外国関係会社の発行済株式又は出資(その有する自己の株式等を除く。)の総数又は総額のうち占める割合が100分の5以上である内国法人」が掲げられている。

ここでいう「外国関係会社」とは、外国法人(内国法人以外の法人等をいう。措置法2条2項1号の2、2号、法人税法2条4号、8号)であって、その発行済株式又は出資(その有する自己の株式等を除く。)の総数又は総額のうち居住者(措置法2条1項1号の2)及び内国法人が有する直接及び間接保有の株式等の数の合計数又は合計額の占める割合が100分の50を超えるものをいうものとされている(措置法66条の6第2項1号)。そして、「特定外国子会社等」とは、この外国関係会社のうち、①法人の所得に対して課される税が存在しない国若しくは地域に本店若しくは主たる事務所を有するもの又は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100分の25以下であるものをいうものとされている(租税特別措置法施行令(平成21年政令第108号による改正前のもの。以下「措置法施行令」という。)39条の14第1項)。

このように、措置法66条の6は、特定外国子会社等、すなわち外国関係会社のうち、①法人の所得に対して課される税が存在しない国若しくは地域に本店若しくは主たる事務所を有するもの又は②その各事業年度における租税負担割合が政令で定める一定の税率(「トリガー税率」といわれる。平成22年政令第58号による租税特別措置法施行令の改正前は上記のとおり25%)以下であるものの適用対象留保金額のうち内国法人の持株割合に応じて計算される課税対象留保金額を内国法人の収益の額とみなし、益金に算入して課税する制度(外国子会社合算税制の一種)を定めており、この制度は、一般に「タックスヘイブン対策税制」と称されている。

イ 適用除外

措置法66条の6第3項、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。)の全て(ただし、(エ)についてはa又はbのいずれかの要件)を満たしている場合には、特定外国子会社等のその該当する事業年度に係る適用対象留保金額については、同条1項の規定は適用しない旨規定している。

(ア) 当該特定外国子会社等が、株式(出資を含む。)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(これらの権利に関する使用权を含む。)若しくは著作権(出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。)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でないこと(以下「事業基準」という。)(3項括弧書き)

(イ) 当該特定外国子会社等の本店又は主たる事務所の所在する国又は地域(本店所在地国)において、その主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有すること(以下「実体基準」という。)(3項)

(ウ) 当該特定外国子会社等の本店所在地国において、その事業の管理、支配及び運営を自

ら行っていること（以下「管理支配基準」という。）（3項）

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

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、金融商品取引業、保険業、水運業又は航空運送業に該当する場合には、その事業を主として当該特定外国子会社等に係る関連者（当該特定外国子会社等に係る措置法40条の4第1項各号に掲げる居住者、措置法66条の6第1項各号に掲げる内国法人及び措置法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に該当すること（以下「非関連者基準」という。）（4項1号）

b 当該特定外国子会社等の行う主たる事業が上記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（以下「所在地国基準」という。）（4項2号）

ウ 平成22年法律第6号によるタックスヘイブン対策税制の改正

平成22年法律第6号による改正後の租税特別措置法（以下「平成22年改正措置法」という。）66条の6第3項は、その柱書き中の括弧書きにおいて、前記イ(ア)のとおり、タックスヘイブン対策税制の適用対象について、「株式等若しくは債券の保有《中略》を主たる事業とするものを除く。」と定めた上、当該括弧書き中に更に括弧書きを設け、上記「株式等若しくは債券の保有《中略》を主たる事業とするもの」から、「株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等のうち、当該特定外国子会社等が他の外国法人の事業活動の総合的な管理及び調整を通じてその収益性の向上に資する業務を行う場合における当該他の外国法人として政令で定めるものの株式等の保有を行うものとして政令で定めるものを除く。」と規定している。

これを受けて、平成22年政令第58号による改正後の租税特別措置法施行令（以下「平成22年改正施行令」という。）39条の17第10項は、「法第66条の6第3項に規定する特定外国子会社等（第8項第1号に掲げる事業を主たる事業とするものに限る。以下この項において同じ。）が統括会社に該当する場合における前2項の規定の適用については、同号及び前項に規定する関連者には、当該特定外国子会社等に係る被統括会社を含まないものとする。」と規定し、卸売業を主たる事業として営む統括会社に係る被統括会社を非関連者基準における関連者から除外するものとしている。

これら改正後の規定は、特定外国子会社等の平成22年4月1日以後に開始する事業年度に係る適用対象金額及び当該適用対象金額に係る課税対象金額について適用され、同日前に開始した事業年度に係る適用対象金額及び当該適用対象金額に係る課税対象金額については、なお従前の例によるとされている（平成22年法律第6号附則90条1項）。

エ 平成23年法律第82号による租税特別措置法66条の6第3項の文言整理

平成23年法律第82号による改正後の租税特別措置法では、文言の整理が行われ、66条の6第3項柱書きの規定は、「第1項の規定は、同項各号に掲げる内国法人に係る特定外国子会社等で、株式等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（これらの権利に関する使用权を含む。）

若しくは著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）の提供又は船舶若しくは航空機の貸付け（次項において「特定事業」という。）を主たる事業とするもの（株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等のうち、当該特定外国子会社等が他の外国法人の事業活動の総合的な管理及び調整を通じてその収益性の向上に資する業務として政令で定めるもの（以下この項において「統括業務」という。）を行う場合における当該他の外国法人として政令で定めるものの株式等の保有を行うものとして政令で定めるもの（以下この項において「事業持株会社」という。）を除く。）以外のものが、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（事業持株会社にあつては、統括業務とする。以下この項において同じ。）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、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であつて、各事業年度においてその行う主たる事業が次の各号に掲げる事業のいずれに該当するかに応じ当該各号に定め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金額については、適用しない。」と改められた。

(3) 更正の請求について

ア 更正の請求の期間等

国税通則法（平成23年法律第114号による改正前のもの。以下「通則法」という。）23条1項は、納税申告書を提出した者は、同項各号のいずれかに該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨規定し、その2号は「1号に規定する理由（当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと）により、当該申告書に記載した純損失等の金額が過少であるとき、又は当該申告書に純損失等の金額の記載がなかったとき」を掲げている。

上記の「純損失等の金額」とは、法人税法に規定する欠損金額又は連結欠損金額でその事業年度又はその連結事業年度以前において生じたもののうち、同法の規定により翌事業年度以後の事業年度分若しくは翌連結事業年度以後の連結事業年度分の所得の金額若しくは連結所得の金額の計算上順次繰り越して控除し、又は前事業年度以前の事業年度分若しくは前連結事業年度以前の連結事業年度分の所得若しくは連結所得に係る還付金の額の計算の基礎とすることができるものをいう（通則法2条6号ハ(2)）。

イ 平成23年法律第114号による更正の請求の期間の改正

前記アのとおり「法定申告期限から1年以内」とされていた更正の請求の期間については、平成23年法律第114号により、「法定申告期限から5年以内」と改正されたが、この改正後の規定は、同法律の施行日である平成23年12月2日以後に法定申告期限が到来する国税について適用されるものである。

3 前提事実（当事者間に争いのない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。以下、書証番号は、特記しない限り枝番を含む。）

(1) 原告及びBの株式保有関係等

ア 原告は、自動車関連製品（自動車部品）の製造・販売等を目的とする株式会社（内国法人）である。なお、原告は、35の国と地域で事業を展開し、全世界に200以上のグループ会社を有する。（甲1、2、乙9、10、弁論の全趣旨）

イ Bは、シンガポールに本店を置くシンガポール法人であり、平成19年3月31日及び平成20年3月31日において、原告の100%子会社であった。(乙7ないし10、弁論の全趣旨)

ウ Bは、2006年4月1日から2007年3月31日まで及び同年4月1日から2008年3月31日までの各事業年度(以下、それぞれ「2007事業年度」及び「2008事業年度」といい、併せて「B各事業年度」という。)において、別表1「本件各事業年度におけるBに係る子会社及び関係会社」及び別表2「Bの子会社及び関係会社持分」のとおり、ASEAN(東南アジア諸国連合)地域に存する子会社13社及び関連会社3社の株式を保有していた。(弁論の全趣旨)

エ BのB各事業年度における所得の金額及び租税の額は、別表3「Bのシンガポールにおける租税負担割合」のとおりであり、Bのシンガポールにおける所得に対する租税の負担割合は、2007事業年度においては22.89%、2008事業年度においては12.78%であった。(乙4、5、弁論の全趣旨)

オ Bは、2007事業年度及び2008事業年度において、それぞれ、6331万8827.94星ドル及び8657万3793.72星ドルの適用対象留保金額・課税対象留保金額(措置法66条の6第1項、措置法施行令39条の16)を有していた。(乙3ないし5、弁論の全趣旨)

(2) 原告の確定申告

ア 原告は、平成20年6月30日、処分行政庁に対し、平成20年3月期の法人税について、別表4「課税の経緯(平成20年3月期)」の「確定申告」欄のとおり記載した確定申告書を提出した。(弁論の全趣旨)

イ 原告は、平成21年6月30日、処分行政庁に対し、平成21年3月期の法人税について、別表5「平成21年3月期課税の経緯」の「確定申告」欄のとおり記載した確定申告書を提出した。(弁論の全趣旨)

ウ 原告は、前記ア及びイの各確定申告書のいずれにおいても、Bについて措置法66条の6第1項の適用が除外されることを前提に、原告の所得金額の計算をしていた。(弁論の全趣旨)

(3) 本件各処分の経緯

ア 処分行政庁は、平成21年2月17日、原告に対し、平成20年3月期の法人税について、別表4「課税の経緯(平成20年3月期)」の「更正処分等(第1次更正処分)」欄のとおり、更正処分をした上、平成22年6月28日、原告に対し、平成20年3月期の法人税について、同別表の「更正処分等(第2次更正処分)」欄のとおり、再更正処分(以下「平成20年3月期更正処分」という。)をするとともに、同法人税に関し1億5118万6000円の過少申告加算税賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」という。)をした。

また、処分行政庁は、同日、原告に対し、平成21年3月期の法人税について、別表5「平成21年3月期課税の経緯」の「更正処分(第1次更正処分)」欄のとおり、更正処分(以下「平成21年3月期第1次更正処分」又は「第1次更正処分」という。)をした。

これら平成20年3月期更正処分及び平成21年3月期第1次更正処分は、「Bは、措置法66条の6第1項所定の特定外国子会社等に該当し、その主たる事業は株式保有事業であり、同条4項所定の適用除外要件の前提となる同条3項括弧書き(事業基準)を満たさない

から、同条1項が適用され、原告の本件各事業年度の所得金額の計算上、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。」との判断に基づくものであった。(甲3、弁論の全趣旨)

イ 処分行政庁は、平成24年6月22日、原告に対し、平成21年3月期の法人税について、別表5「平成21年3月期課税の経緯」の「第2次更正処分」欄のとおり、再更正処分(以下「平成21年3月期第2次更正処分」又は「第2次更正処分」という。)をした。

この第2次更正処分では、所得金額の計算上、①修繕料等のうち損金の額に算入されない金額、②製造原価のうち損金の額に算入されない金額、③減価償却超過額、④売上げの計上漏れ、⑤購入部品価格差異のうち損金の額に算入されない金額、⑥雑費のうち損金の額に算入されない金額、⑦特別償却準備金繰入限度超過額、⑧特別償却準備金の益金算入額の過少額に関して各加算をする一方、①一括償却資産損金算入限度超過額の損金算入額、②税額控除の対象となる外国法人税の額等の損金不算入額の過大額、③一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に関して各減算をした結果、差し引き9億9680万2533円欠損金額が増加した。上記減算項目②は、原告の確定申告書において、法人税法69条8項の規定を適用することができるものとして、同法28条の規定により益金の額に算入していた金額のうち、平成21年3月期においては外国税額控除の対象とならず、同法69条8項を適用できないことが判明した金額を減算したものである。そして、この事業年度において控除できる外国税額が減少したことにより、他方で、還付所得税額等が9億9537万3003円減少し、差引納付すべき税額が9億9537万3000円増加した。(甲51、弁論の全趣旨)

ウ 処分行政庁は、平成24年10月12日、原告に対し、平成21年3月期の法人税について、別表5「平成21年3月期課税の経緯」の「第3次更正処分」欄のとおり、再々更正処分(以下「平成21年3月期第3次更正処分」又は「第3次更正処分」という。)をした。

この第3次更正処分は、第1次更正処分前に、原告の平成16年4月1日から平成17年3月31日まで、同年4月1日から平成18年3月31日まで及び同年4月1日から平成19年3月31日までの各事業年度(以下、それぞれ「平成17年3月期」、「平成18年3月期」及び「平成19年3月期」という。)の法人税につき措置法66条の4に基づいてした更正処分について、相手国(スペイン国)との間に成立した相互協議の合意に従って、平成18年3月期及び平成19年3月期の所得金額を再更正したこと等に伴い、平成21年3月期における外国税額の控除額及び還付所得税額等をいずれも1億1622万6094円増加させ、差引納付すべき税額を同額減少させたものである。(甲52、弁論の全趣旨)

エ 処分行政庁は、平成25年2月28日、原告に対し、平成21年3月期の法人税について、別表5「平成21年3月期課税の経緯」の「第4次更正処分」欄のとおり、再々々更正処分(以下「平成21年3月期第4次更正処分」又は「第4次更正処分」という。)をした。

この第4次更正処分は、第1次更正処分前に、原告の平成17年3月期、平成18年3月期及び平成19年3月期の法人税につき措置法66条の4に基づいてした更正処分について、相手国(タイ王国)との間に成立した相互協議の合意に従って、平成18年3月期及び平成19年3月期の所得金額を再更正したこと等に伴い、平成21年3月期における外国税額の控除額及び還付所得税額等をいずれも8億3548万3876円減少させ、差引納付すべき税額を8億3548万3800円増加させたものである。(甲53、弁論の全趣旨)

(4) 本件訴訟に至る経緯等

ア 原告は、平成20年3月期更正処分及び平成21年3月期第1次更正処分並びに本件賦課決定処分を不服として、平成22年8月26日、名古屋国税局長に対し、異議申立てをしたが、同国税局長は、同年11月24日、これを棄却する旨の決定をした。(甲4)

イ 原告は、上記決定を不服として、平成22年12月22日、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたが、同所長は、平成23年11月22日付けで、これを棄却する旨の裁決をした。(甲5、弁論の全趣旨)

ウ 原告は、平成23年8月8日、平成20年3月期更正処分及び平成21年3月期第1次更正処分のうち原告主張金額を超える部分並びに本件賦課決定処分の取消しを求めて(前記第1の1及び2の各請求を掲げて)本件訴訟を提起した。(顕著な事実)

エ 原告は、平成26年2月10日、平成21年3月期第2次更正処分(ただし第3次更正処分により一部取り消された後のもの)及び第4次更正処分のうち原告主張金額を超える部分の取消しを求める請求(前記第1の3及び4の各請求)を追加する旨の訴えの変更をした。(顕著な事実)

(5) 税額等

措置法66条の6第1項の適用に関する争点(後記4(2))について原告の主張が容れられた場合には、原告の平成20年3月期の法人税については、所得金額1809億7870万9733円、納付すべき税額309億7419万2100円となり、原告の平成21年3月期の法人税については、所得金額マイナス698億6583万4166円、還付所得税額等75億9560万7682円、翌期へ繰り越す欠損金698億6583万4166円となる。

他方、上記争点について被告の主張が容れられた場合には、原告の平成20年3月期の法人税については、所得金額1860億1825万5248円、納付すべき税額324億8605万5900円となり、原告の平成21年3月期の法人税については、所得金額マイナス635億5379万1108円、還付所得税額等88億8055万4484円、翌期へ繰り越す欠損金635億5379万1108円となる。

本件では、これら税額の算出過程における各金額について、当事者間に争いはない。

4 争点

(1) 平成21年3月期第4次更正処分のうち確定申告書に記載されている所得金額を超えない部分及び確定申告書に記載されている翌期へ繰り越す欠損金の額を超える部分の取消しを求める訴えの適法性(本案前の争点)

(2) 措置法66条の6第1項の適用の有無(本案の争点)

ア Bは、株式の保有を「主たる事業」(措置法66条の6第3項括弧書き)とするものかどうか(本案の争点①)。

イ Bの主たる事業は、「卸売業」(措置法66条の6第4項1号)に該当するかどうか(本案の争点②)。

5 争点に関する当事者の主張

(1) 第4次更正処分のうち申告所得金額を超えない部分等の取消しを求める訴えの適法性(本案前の争点)

【被告の主張】

ア 法人税のように、納付すべき税額確定の手續につき申告納税方式によるものとされている

国税においては、納付すべき税額は、原則として納税者の申告により確定し（通則法15条及び16条1項、法人税法74条1項）、納税者が申告の内容を自己の利益に変更するためには、更正の請求の方法（通則法23条、法人税法80条の2）によらなければならないものとされている。申告納税制度が採られている国税において、確定申告書に記載された事項の過誤の是正につき更正の請求という特別の方法が設けられたのは、課税標準等の決定は最もその間の事情に通じている納税者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限るものとするのが、租税債務を可及的速やかに確定させるべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税者に対しても過大な不利益を強いるおそれがないと考えられるからである。このような更正の請求の制度趣旨に照らせば、申告に係る納税すべき税額等を更正する処分を受けた納税者は、申告の無効を主張することができるような特段の事情がある場合を除き、当該更正処分のうち申告した所得金額を超えない部分及び申告した翌期へ繰り越す欠損金の額を超える部分については、上記更正の請求の手続を経ない限り、抗告訴訟において取消しを求めることは許されないというべきである（最高裁昭和39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁（以下「昭和39年最判」という。）参照）。

イ 本件において、原告は、平成21年3月期第4次更正処分のうち、申告した所得金額を超えない部分及び申告した翌期へ繰り越す欠損金の額を超える部分を含めて取消しを求めているところ、当該申告した所得金額を超えない部分（翌期へ繰り越す欠損金の額を超える部分）の金額は、原告において法人税法28条に基づき当該事業年度の所得金額に加算していた控除対象外国法人税額が過大である等の理由で、平成21年3月期第2次更正処分により是正された所得金額の減算金額9億9680万2533円に相当する金額である。

ところで、平成21年3月期第2次更正処分は、所得金額を減額し、差引納付すべき税額を増額する処分であるところ、この差引納付すべき税額を増額は、平成20年3月期更正処分により平成21年3月期へ繰り越される平成20年3月期の外国法人税額の「繰越控除限度額」（法人税法69条2項、法人税法施行令（平成23年政令第196号による改正前のもの）144条）が平成21年3月期の確定申告書記載の額1億3199万8668円から14億1694万5565円に増額したことによるものである。しかしながら、平成20年3月期更正処分がされる前における平成20年3月期から繰り越される外国法人税額の「繰越控除限度額」は、平成21年3月期の確定申告書に記載された金額1億3199万8668円であったから、同確定申告書に記載した課税標準等について、平成21年3月期第2次更正処分の内容に従って是正する場合は、別表6のとおり、所得金額は減額となり、差引納付すべき税額に何ら変動は生じない。

そうすると、上記確定申告書に記載した課税標準等について、平成21年3月期第2次更正処分の内容どおりに自らの有利に是正するためには、原告が自ら更正の請求の手続をすべきであったのであり、原告が当該手続を履践することなく、本件訴訟において、第4次更正処分のうち申告した所得金額を超えない部分及び申告した翌期へ繰り越す欠損金の額を超える部分の金額の取消しを求めることは許されず、本件訴えのうち上記各部分の取消しを求める部分は不適法というべきである。

【原告の主張】

ア 被告が援用する昭和39年最判は、確定申告につき錯誤があった場合に、納税者が更正の

請求の手段をとることなく確定申告の無効を主張することができるかどうかは問題となった事案についてのものであり、課税庁が増額更正処分の中で所得金額について減算をするような場合に、当該更正処分について申告所得金額を超えない部分についても取消しを求めることができるかどうかについての判断を示すものではない。

課税庁が減額更正の処分をする場合には、増額更正とは別の手段で行うか1個の更正処分の中で行うかを問わず、課税庁として当該減額が正当であると判断して当該処分を行っているはずである。増額更正処分について、同処分の中で課税庁が行った減額更正部分に相当する内容で申告所得金額を超えない部分を含めて取消しを求めたとしても、当該処分時点における正当な租税債務が確定するにすぎないのであって、昭和39年最判が判示するような、租税債務の可及的速やかな確定という国家財政上の要請に反することにはならないはずである。逆に、このような場合に、申告額を超えない部分の取消しを認めないとすると、課税庁による積極的な是正の結果、むしろ過誤の一部が残ったまま租税債務が確定されることになり、法が想定する以上の不利益を納税者に被らせることとなる。

また、更正の請求は、納税者が課税標準等又は税額等の申告内容を自己の利益に変更するための手段として法が特に認めた制度であって、法は、納税者に実質的に不利益となるような場合にまで、更正の請求を行うことを事実上強制することを想定しているわけではない。更正の請求が形式的には可能であったとしても、これをすることが結果として納税者にとって不利益に働くものである場合には、納税者に更正の請求の手段に従うことを要求する前提を欠くことになり、法定申告期限から1年以内に更正の請求をすることを期待することが困難な状況にあるというべきである。したがって、このような更正の請求をしなかったことを理由に申告額を超えない部分の取消しを認めないとすることは、昭和39年最判のいう「納税義務者の利益を著しく害する」場合に該当するのであり、更正の請求によらずして上記部分の取消しを求める訴えを認めるべき「特段の事情」があるというべきである。

イ 平成21年3月期第2次更正処分においては、増額更正をするために所得金額を減算しているのであり、納税者が、増額更正を契機として増額更正と全く関係のない部分の取消しを求めるような場合とは状況が異なる。その上、第2次更正処分における所得金額の減算は、いずれも外国税額の控除の減算や所得金額の加算項目と一体不可分の関係にあり、増額更正のための計算過程で所得金額が減算されているにすぎないから、本件においては、所得金額の減算項目のみを取り出して更正の請求をすることができないのであり、更正の請求の原則的排他性が問題となる状況ではない。

また、本件訴訟において、処分行政庁が措置法66条の6第1項を適用したことが違法とされ、これに係る部分が取り消される場合であっても、第2次更正処分の内容はそのままの形で残ることになるはずであるから、同処分の一部として行われた所得金額の減算もそのままの形で残ることになる。

ウ 平成21年3月期第2次更正処分の減算項目②（前記3(3)イ）は、控除されるべき税額を減額することの論理的帰結として所得金額を減算するものであり、原告がこれと同様の所得金額の減算を求めるとすると、外国税額控除額の一部を自ら否認することを要求されることになるから、更正の請求をすることは、原告にとって実質的に不利益となる。

また、平成20年3月期更正処分及び平成21年3月第1次更正処分がされていない時点で第2次更正処分に相当する内容の更正をする場合には、平成20年3月期発生 of 控除限度

額が増えない結果、当該更正により当期の控除対象外国法人税額の合計額が減少するものの、国税との関係では、税額の加算又は還付金額の減算は生じず、所得金額のみが減算されることになるけれども、地方税に関しては、当期の控除対象外国法人税額が当期までに発生することになる控除限度額（前期繰越及び当期発生分を合わせた限度額）に至らないため、控除対象外国法人税額の減少が実際に控除される税額の減少につながり、税額の加算を招来することになる。すなわち、地方税も併せて考えると、原告にとって不利益となるのである。

したがって、このような場合に、更正の請求によらなければ第2次更正処分に相当する内容の是正をすることができないとすることは、納税者に不利益となるような方法での権利行使を事実上強制するものであり、法が予定する以上の過度な負担を強いるものであって、許されないというべきである。このような場合には、更正の請求の原則的排他性が及ばないといえることができるし、仮にそうでないとしても、法定申告期限から1年以内に更正の請求をすることを期待することが困難な事情があり、それにもかかわらず更正の請求をしなかったことを理由に申告額を超えない部分の取消しを認めないとするのは納税義務者の利益を著しく害するものであるから、更正の請求によらずして本件訴訟の中で上記部分の取消しを求めべき「特段の事情」があるというべきである。

エ 以上によると、平成21年3月期第4次更正処分のうち確定申告書に記載した所得金額を超えない部分及び確定申告書に記載した翌期へ繰り越す欠損金の額を超える部分の取消しを求める本件訴えは、適法である。

(2) 措置法66条の6第1項の適用の有無（本案の争点）

【被告の主張】

ア Bの主たる事業が株式の保有であるか（本案の争点①）について

(ア) 特定外国子会社等に係る主たる事業の判定については、特定外国子会社等の事業活動の客観的結果として得られる収入金額又は所得金額の状況、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。

もっとも、事業基準の趣旨等を踏まえると、事業基準において、特定外国子会社等の主たる事業が株式の保有であるか否かを判断する場合には、その所在地国における株式保有に係る事業活動に要する使用人の数や固定施設等の状況という事業実体に係る人的・物的な規模を示す判断要素よりも、株式保有に係る事業活動の結果得られた収入金額や所得金額という金銭的な規模を示す判断要素を重視して、総合的に勘案すべきである。仮に、常に事業実体に係る人的・物的な規模を示す判断要素を重視するということになれば、さしたる生産要素を要しない株式保有業と、相当規模の生産要素が投入された他の事業とを営む特定外国子会社等の場合には、当該株式の保有を通じていかに多額の所得を得ていたとしても、およそ株式の保有は主たる事業となり得ないという帰結を導くことになり、不合理であることは明らかである。

なお、株式の保有は、当該株式の売買等によって利益を得ようとしているわけではなくても、措置法66条の6第3項括弧書きの「事業」となり得ることはいうまでもない。

(イ) 本件についてみると、B各事業年度におけるBの損益計算は、別表7「Bの損益計算書」のとおりであり、Bの所得（税引前当期利益）のうち株式の保有に係る利益（所得金額）の割合は、2007事業年度においては92.32%、2008事業年度においては86.50%であって、Bが子会社の株式を保有することに起因する同子会社からの配当

がBの所得金額の大部分を占めている。また、Bの資産総額に占める保有株式の額の割合も、過半を占めている。

他方、Bの地域統括に係る業務（地域企画、調達、材料評価、人事、情報システム及び経理の各機能に係る業務）の利益金額がBの利益金額全体に占める割合は、ごく僅かにすぎない。

(ウ) また、①Bの法人登録（Business Profile）において「Principal Activities」（主たる活動）の欄の第1に「OTHER INVESTMENT HOLDING COMPANIES」（その他投資持株会社）と記載されていること、②Bの監査報告書において「principal activities」として「an investment holding company」（投資持株会社）と記載されていること、③原告グループのホームページにおいて、Bの「Major Functions」（主たる機能）として「1. Holding Company」（持株会社）と記載されていること、④原告の会社案内及び有価証券報告書において、Bの業務内容として「持株会社」との記載がされていることなどからすれば、B及び原告は、Bの主たる事業が株式保有業であることを自認しているというべきである。

(エ) ところで、Bにおける地域統括に係る業務（原告のいう「地域統括事業」）は、Bが子会社等から受け取る配当収入を増加させるためのものであって、株式の保有によって多大な利益を生じさせるべく行われているものであるから、株式保有業の一環として行われているものといえることができる。

Bの子会社等への支援業務の手数料の額は、各業務の機能やリスク負担に応じて設定されたものではなく、各子会社等にとって負担にならずBにとって大きな損益が発生しない範囲に収まるように、Bと各子会社等との間で調整して決定されたものである。したがって、Bは、地域統括業務自体からの利益を追求していないといえることができる。

また、Bが受領する配当は、形式的にも実質的にも配当そのものであって、子会社等への支援活動の対価とは認められない。

そして、原告がBにおける地域統括に係る機能であると主張する機能（地域企画機能、調達機能、材料評価機能、人事機能、情報システム機能、経理機能等）は、持株会社が本来的に有する機能（グループ全体の将来像を描く機能、モニタリング機能、人事機能、リスク管理機能等）に含まれるものであって、株式保有業における業務の1つにすぎない。したがって、本件における使用人の従事状況及び固定施設の状況を踏まえても、なお持株会社（株式保有業）としての要素が大半を占めるというべきである。

また、仮に、地域統括業務をサービス業務であるとみたとしても、Bの主たる事業が株式の保有であることに変わりはない。すなわち、Bが行う各機能に係る業務は、株式保有業務（持株機能に係る業務）、卸売業務（物流改善機能に係る業務）及び役務提供（サービス）業務（地域企画、調達、材料評価、人事、情報システム、経理及びその他の各機能に係る業務）の3つに分類できるところ、各業務について、収入金額、所得金額、使用人の従事状況、固定施設の状況、株式保有の状況等を総合勘案すると、株式保有業務がBの主たる事業であると認められる。

(オ) 平成22年改正措置法66条の6第3項は、主たる事業が「株式等の保有」である統括会社で、被統括会社に対する統括業務を行うものについては、事業基準により適用除外規定の適用対象とならない特定外国子会社等から除く旨規定しているところ、これは、当該統括会社の主たる事業が「株式等の保有」であることを念頭に規定されたものである。

したがって、統括業務を行っていることをもって、主たる事業が株式保有業でないとは判断することはできない。

(カ) 原告は、Bをシンガポールに所在させ、自己が保有していたASEAN域内の原告グループ会社の株式をBに移転し保有させることにより、我が国において原告の受取配当及びこれに対する預金利息に係る所得に課されるべき租税を免れ、さらにシンガポールの優遇税制によって、B自体の受取配当や預金利息に対する租税をも免れることが可能となっている。

そして、Bの子会社等の配当金額は、原告が設定したAグループ全体の配当政策に基づいて決定され、Bが介入する余地がないことからすれば、我が国において原告に課されることを回避した租税相当額、すなわちBにおける留保資金の運用及び回収を原告が主体的に行っていることは明らかである。

このような税負担の軽減を図るような行為が行われていることから、Bが配当収入の獲得を主たる目的としていることが裏付けられる。

(キ) 以上の諸事情を総合的に勘案すると、B各事業年度において、Bは、株式の保有を主たる事業(措置法66条の6第3項括弧書き)とするものであり、事業基準を満たさない。

イ Bの主たる事業が卸売業に該当するか(本案の争点②)について

(ア) 仮に、Bの主たる事業が「株式の保有」には該当せず、事業基準を満たすとしても、B各事業年度において、Bの主たる事業は、少なくとも、措置法66条の6第4項1号所定の「卸売業」に該当する。なぜなら、Bの物流改善機能に係る業務は、所得金額が株式保有に係る業務に次ぐ金額であり、かつ収入金額という点においてもその大半を占め、使用人や固定施設も必要としているからである。また、Bの上記業務は、Bから製造業者等である原告のアジア・オセアニア地域の生産拠点である各事業所に対し、商品又は製品を大量・多額に販売するものないしは同事業所のために商品又は製品の売買の代理行為を行うものであり、商社が一般的に行う取引と変わらず、主として手数料を得て他の事業所のために商品の売買の代理又は仲立を行う代理商ないし仲立業として、「卸売業」に分類されるからである。このような業務は、日本標準産業分類(平成19年11月改定)上も、「大分類I-卸売業、小売業」の「中分類55-その他の卸売業」の「小分類559-他に分類されない卸売業」の「細分類5598-代理商、仲立業」に該当する。

(イ) そして、主たる事業が卸売業であるとする、その場合の適用除外基準は非関連者基準となるところ、B各事業年度において、Bが行った物流改善機能に係る業務の売上金額(販売取扱金額)の合計額及び売上原価(仕入取扱金額)の合計額のうちを占める関連者との取引に係る割合は、別表8「B売上及び売上原価明細」とおり、全て95%以上となっており、非関連者基準を満たさない。

ウ 小括

Bは、原告に係る特定外国子会社等(措置法66条の6第1項)に該当し、課税対象留保金額(同項)を有するところ、前記ア及びイのいずれの点からしても、措置法66条の6第1項の適用除外要件を満たさないから、原告には本件各事業年度において同項の適用がある。

【原告の主張】

ア Bの主たる事業が株式の保有であるか(本案の争点①)について

(ア) 措置法66条の6第3項括弧書きの「株式《中略》の保有《中略》を主たる事業とす

るもの」に該当するためには、単に株式を保有しているだけでは足りず、何らかの事業として株式を保有していることが必要であり、株式の売買収入により収益を上げているというような資産運用的な所得の獲得を目的としていること等を要するというべきである。

また、上記「主たる事業」の判定については、種々の要素を総合的に勘案して判定しなければならない。全所得に占める配当所得の割合など特定の事項のみを重視して判定すべきものではない。さらに、「主たる事業」の判定は、当該特定外国子会社等の事業活動の実態に即して行うべきであって、「配当所得」という名目・形式のみに着目し、これを一律に評価することによって行うようなことは妥当でない。

そして、タックスヘイブン対策税制の適用除外の趣旨は、民間企業の正常な海外投資活動を阻害しないため、所在地国において独立企業としての実体を備え、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ついて経済的合理性がある場合には、租税回避行為（異常又は不自然な行為形式をとり、税負担を不当に軽減させる行為）とはいえないことから、法人税法の内国法人課税の原則（外国法人については日本国内源泉所得のみに課税するという原則）に立ち返り、外国子会社の留保所得（課税対象金額相当額）を内国法人の収益とみなすような例外的課税である上記税制を適用しないという点にある。したがって、上記「主たる事業」の判定に当たっても、特定外国子会社等がタックスヘイブン地域に所在することに経済的合理性があるか否かという観点を考慮すべきである。

(イ) Bは、子会社の株式を単に保有していただけであり、当該株式を売買等していないし、その売買等により資産運用的な利益を得ることも企図しておらず、このような株式の保有そのものは、「事業」には該当しない。

(ウ) Bの主たる事業は、ASEANにおけるAグループ全体の集中生産・相互補完体制の確立や決済システム等の構築・維持を内容とする「地域統括事業」（ASEANにおける原告グループ会社の統括事業）である。すなわち、Bは、集中生産・有機的な相互補完体制を円滑に運用するために、①生産・輸送等に関するルール設定やシステム管理をし、②各生産拠点の価格設定の確認や価格変更の指示を行い、③発注書等の各種書類の統一的な雛形を作成したりシステムを構築するなどして、各子会社間の連絡・調整を行い、④拠点間取引を一元的に管理する情報管理システム・決済システムを構築し、⑤決済をBを介して行うことで為替リスクをBのみが負うものとし、⑥現地のパートナー（共同出資者）との協議をしたり、顧客や政府との折衝を行うなどしてきた。

そして、Bは、株式保有業として典型的に想定されている株式の売買等に係る活動は行っておらず、Bによる株式の保有は、上記地域統括事業の手段ないし機能の一つにすぎず、「主たる事業」には当たらない。すなわち、Bは、株式を保有することによって、ASEAN域内の各製造会社（原告グループ会社）の親会社ないし主要株主として、地域会議を主催したり、株主総会への出席や現地パートナーとの折衝を行ってきたところ、これらも、集中生産・相互補完体制の構築・維持・発展に向けたものなのである。ASEANにおける原告グループ会社は他にもあるが、Bは、同社によるパートナー対応が必要ないなどの事情から、これらの会社の株式を保有しておらず、Bが株式を保有しているのは、基本的には同社を中心とした集中生産・相互補完体制に深く関わっている子会社のみである。このことから、Bの株式保有の目的があくまでも地域統括事業を円滑かつ効率的に推進す

ることにあることは明らかである。

Bの何十人もの従業員が、ASEANにおける事業拡大のためにいかにして生産体制を運営していくかに頭を悩ませ、パートナーや子会社、顧客その他の取引先等と連絡を取り、また、実際に現地に赴いて直接協議や交渉等を行っているのであって、そうした事業活動の実態に即して「主たる事業」が判断されなければならない。

(エ) Bの本店がシンガポールに所在する(シンガポールに地域統括会社が置かれた)のは、シンガポールの地理的な利便性(ASEAN、オーストラリア、台湾、インドなど豪亜地域へのアクセスの容易さ)、産業インフラ(金融、物流、通信、情報等)の整備、政治の安定性、各種規制緩和、教育水準の高さ、法制度の整備、行政手続の容易・迅速性、為替の安定等の点で、経済的合理性があるからにほかならず、Bの設立は租税回避目的でされたものではない。

(オ) Bの地域統括事業によって、原告グループ会社は、ASEAN域内で業績が向上し、成功を収めた。Bの配当所得の大部分は、地域統括事業の成功の反射的效果であり、実質的にはその対価であるといえることができる。

なお、Bの子会社等への支援活動により生じた効果の対価は、サービス・フィーとしてあらかじめ評価し切ることが事実上不可能であるため、事後的に配当金として受領するのが合理的である(実際、Bの地域統括活動が開始された平成10年から直ちにその効果が現れたわけではなく、集中生産・相互補完体制が確立し発展していく中で徐々にその効果が現れたものであって、Bが行った上記活動については、直ちに効果が実現しないものであるから、サービス・フィーとして随時対価を徴収することが難しいものというほかはない)。他方、ASEANの自動車部品産業のように、特定外国子会社等が子会社の全株式を保有することが歴史的に見て必ずしも容易でなく、かつ、パートナーからの配当の要求も厳しいようなケースでは、配当を行わない(Bが配当金を受け取らない)という方針も採り得ない。

被告が主張するように、「主たる事業」が「株式の保有」か否かの判断に当たり収入金額又は所得金額を重視するとなると、支援活動が失敗したときには「主たる事業」が「地域統括事業」と判定され、支援活動が効を奏したときには「主たる事業」が「株式の保有」と判定されてしまうという不合理な事態が生じかねない。

また、仮に、被告が主張するように「配当金」という対価の形式のみに着目して「主たる事業」を判断することになると、例えば、ある原材料メーカーである親会社が、当該原材料を元に製品を製造する子会社に対して、原材料を供給するに際し、コストベースの対価を設定し、子会社の利益獲得を支援し、子会社から配当を得るような場合にも、子会社に提供するための原材料の製造業務は、「配当金」を獲得するための業務であり、株式保有業の一機能と評価されることになってしまう。

Bが受領した配当は、各生産子会社が実現した利益を原資とするものであるところ、この利益は、子会社はその固有の活動によって獲得した利益と、Bが提供した役務・便益を利用して獲得した利益により構成されると考えるのが合理的である。これについて定量的に分析し、Bの収入・所得額を実質的に考慮すると、地域統括事業の対価は、Bの収入合計の71%(2007事業年度)ないし66%(2008事業年度)を占め、地域統括事業の収入・所得の方が株式保有業の収入・所得を上回る。

(カ) Bの従業員（使用人）は、全員が株式保有以外の事業に従事しており、その大半が地域統括事業に従事している。

また、Bの固定施設は、全てが株式保有以外の事業に使用されており、その大半が地域統括事業に使用されている。

(キ) シンガポールの法人登録制度上、「Principal Activities」についての記載は、専ら行政監督上の必要性に基づくものであって、設立後の会社の事業実態を具体的・客観的に反映するような実質的な意味を有するものではなく、複数の活動間の主従・記載順序についても、格別意識することなく入力されるのが通常であるし、Bの「Principal Activities」について「OTHER INVESTMENT HOLDING COMPANIES」及び「MFG OF PARTS & ACCESSORIES FOR MOTOR VEHS」（自動車部品及び付属品製造）と記載されたのは、子会社株式の保有を手段として各生産拠点の自動車部品製造を地域内で統括していくことを表すものと理解することができる。

また、Bは、株式を保有しているという意味においては、「持株会社」なのであるから、BがASEAN地域における生産子会社の株式を保有して地域統括を行っている事実を分かりやすく伝えるために、ホームページ等にBの主たる機能を「持株会社」と記載したからといって、何ら不自然なことではない。

上記諸点を考慮すると、前記被告の主張ア(ウ)で指摘されている事項は、B及び原告が、Bの主たる事業が株式保有業であることを自認していることを推認させるものではない。

(ク) 以上によると、B各事業年度において、Bは、株式の保有を主たる事業（措置法66条の6第3項括弧書き）とするものではなく、事業基準を満たすというべきである。

イ Bの主たる事業が卸売業に該当するか（本案の争点②）について

(ア) B各事業年度において、Bの主たる事業は、次のとおり、措置法66条の6第4項1号所定の「卸売業」には該当しない。

a Bの事業内容は、集中生産・相互補完体制に関する戦略の検討に始まり、これを実行するための材料メーカーとの折衝、各製造拠点及びそのパートナーとの製造方針についての協議・戦略策定、当該戦略をより効果的に進めるための各種管理システムの構築、各製造拠点で製造された製品の流通に関する支援、各製造拠点間での決済の円滑化・効率化に向けた支援、集中生産・相互補完体制の拡大（主には製造拠点の増築）のための情報収集・戦略の策定、パートナーとの協議等を含んでおり、こうした業務が一体となって集中生産・相互補完体制による製造販売を実現させている。したがって、これらの事業から「物流改善機能」のみを取り出して「卸売業」に当たるとすることはできない。

b また、Bと各生産子会社との間の売買は、グループ内部の事務的な流れの一つにすぎず、集中生産・相互補完体制の一体的な運営の中で売買のみを取り出したり、これを中核部分として評価することは誤りである。

売買に係る部分を除く地域統括事業（各種システムの構築等）こそが、収入に貢献している中核的な要因であり、決して売買が「主」なのではない。

c そもそも、Bは、決済の一元化のために生産拠点間の商流に入るものの、生産拠点間の売買を代理する関係にはなく、また、受発注に関するシステムを提供するものの、実際の受発注（売買の成立）に関与するものではないから、物品の販売や売買の代理・あっせんを行うものとはいえないのであって、日本標準産業分類上も、「卸売業」には当

たらない。

(イ) Bの主たる事業は、措置法66条の6第4項1号に掲げられた卸売業等の事業のいずれにも該当しないから、Bについては、非関連者基準ではなく所在地国基準によって適用除外の有無を判定すべきである。Bは、シンガポールにおいて、地域統括事業を行うために必要な事務所を賃借するとともに、事務用什器備品・車両・コンピュータなどの固定資産を保有しており、地域統括事業に従事する従業員が上記事務所就労していることから、Bが主としてその本店所在地国であるシンガポールで地域統括事業を行っていることは明らかである。したがって、本件では所在地国基準を満たすというべきである。

ウ 小括

Bは、前記ア及びイのとおり事業基準及び所在地国基準を満たし、実体基準及び管理支配基準も満たすから、原告には本件各事業年度において措置法66条の6第1項の適用が除外される。

第3 当裁判所の判断

1 平成21年3月期の更正処分に係る取消しの訴えの適法性について

(1) 第1次更正処分及び第2次更正処分についての取消しの訴えの適法性について

ア 更正処分がされた後にいわゆる増額再更正処分がされた場合、当初の更正処分は増額再更正処分に吸収され、当初の更正処分の取消しを求める訴えの利益は失われると解される（最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同32年9月19日第一小法廷判決・民集11巻9号1608頁、最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同55年11月20日第一小法廷判決・裁判集民事131号135頁等参照)。

他方、更正処分がされた後にいわゆる減額再更正処分がされた場合、当該減額再更正処分は、当初の更正処分とは別個独立の課税処分ではなく、その実質は、当初の更正処分の一部取消しであると解される（最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁参照)。

イ 前記前提事実によると、①原告の平成21年3月期の法人税については、第1次更正処分がされた後、順次、第2次更正処分、第3次更正処分、第4次更正処分がされたところ、②第2次更正処分は、(a)欠損金額を増加させる（この点では原告に有利な処分である。）一方で、(b)外国税額の控除額及び還付所得税額等を減少させる処分であり（この点では原告に不利な処分である。）、③第3次更正処分は、外国税額の控除額及び還付所得税額等を増加させる処分であり（この点で原告に有利な処分である。）、④第4次更正処分は、外国税額の控除額及び還付所得税額等を減少させる処分である（この点で原告に不利な処分である。）。

前記アで説示したところを前提に上記各更正処分についてみると、第2次更正処分の上記(a)の部分（減額再更正に相当する部分）により、第1次更正処分は、その欠損金額に係る部分が一部取り消され、その上で、第2次更正処分の上記(b)の部分（増額再更正に相当する部分）により、上記一部取消しされたところの第1次更正処分が第2次更正処分に吸収されたと解するのが相当である。

そして、第3次更正処分（減額再々更正に相当する。）により、第2次更正処分は、その外国税額の控除額及び還付所得税額等に係る部分が一部取り消され、その上で、第4次更正処分（増額再々々更正に相当する。）により、その一部取消しされたところの第2次更正処分が第4次更正処分に吸収されたと解するのが相当である。

そうすると、本件では、平成21年3月期の法人税について取消訴訟の対象とすべきは第4次更正処分に限られ、もはや第1次更正処分及び第2次更正処分の取消しを求める訴えの利益はないというべきである。

ウ したがって、本件訴えのうち、第1次更正処分及び第2次更正処分（ただし第3次更正処分により一部取り消された後のもの）について取消しを求める訴えは、不適法というほかはない。

(2) 第4次更正処分のうち申告所得金額を超えない部分等の取消しを求める訴えの適法性（本案前の争点）について

ア 法人税については、申告納税制度が採用されているところ（法人税法74条1項、通則法16条2項1号）、通則法は、申告納税制度の下においては、納付すべき税額は、納税者のする申告により確定することを原則とし（16条1項1号）、同法24条又は26条の規定による更正で既に確定した納付すべき税額を増加させるものは、既に確定した納付すべき税額に係る部分の国税についての納税義務に影響を及ぼさないと規定する一方（29条1項）、納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるとき等、一定の場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等（これらにつき更正があった場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等）につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨規定している（23条1項）。

このように、法が申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の過誤の是正について特別の規定を設けたのは、法人税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限るものとするのが、租税債務を可及的速やかに確定させるべき国家財政上の要請に依するものであり、納税義務者に対しても過大な不利益を強いるおそれがないと認めたからにほかならない。したがって、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、上記法の定めた方法以外にその是正を許さないならば納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、法定の方法によらないで確定申告書の記載内容の錯誤を主張することは許されないものといわなければならない（昭和39年最判参照）。

そして、上記のとおり通則法23条が、更正の請求の制度を設け、その請求期間を制限して、租税法関係の早期確定を図った趣旨等に照らすと、課税標準等について申告書の内容に過誤があったとしても、納税者がその是正を図るには、原則として法定の方法である更正の請求によるべきであって、納税者が申告後に更正の請求をすることなく、更正処分の取消訴訟において申告に係る課税標準等又は税額等を超えない部分の取消しを求めることは、申告の錯誤による無効を主張し得る上記特段の事情がある場合でない限り、許されないというべきである（更正の請求の原則的排他性）。

これに対し、原告は、課税庁が増額更正処分の中で所得金額を減額したような場合には、課税庁自身も当該減額が正当であると判断しているのであり、増額更正処分の取消訴訟において申告額を超えない部分を含めて取消しを求めたとしても、正当な租税債務を確定させることを求めるものにすぎないから、租税債務を可及的速やかに確定させるべき国家財政上の

要請に反することにはならず、逆に、このような場合に、申告額を超えない部分の取消しを認めないとすると、むしろ法が想定する以上の不利益を納税者に被らせることとなる旨主張するけれども、通則法が、過大な申告額を実体的に正当な額に是正する納税者の手段を更正の請求に限定していることは、前述のとおりであるし、上記のような場合に、納税者が申告に係る課税標準等の一部取消しによる利益を享受することができないとしても、それは、当該納税者が更正の請求をしなかったことによる結果にほかならない。そして、このような結果は、課税標準等の一部取消しと加算から成る増額更正がされた場合のみに限られるものではなく、およそ過大な申告の後に更正の請求がその期間内にされなかった場合一般に生じ得るものであり、前示のとおり、このような結果も納税者にとって過当に不利益であるとまではいえないことからすると、通則法は、そのような結果が生じることも当然に予定しているものというべきであるから、原告の上記主張は、採用することができない。

イ これを本件についてみると、原告は、平成21年3月期第4次更正処分に係る取消しの訴えにおいて、申告した所得金額を超えない部分及び申告した翌期へ繰り越す欠損金の額を超える部分についてまで取消しを求めている。これは、確定申告書に記載された課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書に記載した翌期へ繰り越す欠損金の金額が過少であることを内容とするものであり、通則法23条1項2号に該当する場合であるから、原告は、法定申告期限から1年以内である平成22年5月31日までの期間において、自ら別表6のとおり計算し直して、更正の請求をすることができたというべきである。

そうすると、前記特段の事情がある場合でない限り、更正の請求を履践することなく、本件訴訟において上記部分の取消しを求めることは許されないから、平成21年3月期第4次更正処分に係る取消しの訴え中、上記部分の取消しを求める部分は不適法であるといわざるを得ない。

ウ この点について、原告は、①第2次更正処分における所得金額の減算は、外国税額の控除の減算や所得金額の加算項目と一体不可分の関係にあり、増額更正のための計算過程で所得金額が減算されているにすぎないから、本件においては、同処分と同様の内容の更正の請求をするにも、所得金額の減算項目のみを取り出して更正の請求をすることができないのであり、更正の請求の原則的排他性が問題となる状況ではない、②とりわけ第2次更正処分の減算項目②（前記第2の3(3)イ）と同様の所得金額の減額更正を請求することは、外国税額控除額の一部を自ら否認することに直結し、地方税の関係では税額の加算を招来して原告にとって現実に不利益となるから、更正の請求によらなければ第2次更正処分に相当する内容の是正を行うことができないとすることは、納税者に不利益となるような方法での権利行使を事実上強制するものであり、法が予定する以上の過度な負担を強いるものであって、更正の請求によらずして本件訴訟の中で取消しを求めることを認めるべき「特段の事情」がある旨主張する。

確かに、前記前提事実によると、原告の平成21年3月期の法人税について第2次更正処分においてされた所得金額の減算と同様の内容の更正の請求（欠損金額及び翌期へ繰り越す欠損金を増額する更正の請求）をすることは、外国税額控除額の減算をすることと不可分の関係にある。

しかしながら、当該更正の請求をすることが、欠損金額及び翌期へ繰り越す欠損金につい

ては自己に有利になる一方で、地方税については税額の加算を招来するなど自己に不利になることがあるとしても、それは、法令上、通則法23条1項2号に基づく更正の請求を妨げる事情にはならず、あくまでも更正の請求が可能な状況において、原告がこれをするかどうかを選択する際の考慮事情となるにすぎないから、更正の請求の原則的排他性が働かないとする理由にはなり得ない。原告としては、上記のような利益状況を踏まえた上で、法定された更正の請求期間内に、上記更正の請求をするかしないのかの選択をしなければならないのであって、そのような選択を要求することが、納税義務者である原告の利益を著しく害するということはできない。しかも、弁論の全趣旨に照らすと、本件において、外国税額控除に関する金額について特段争いがあるものとはうかがわれないうところ、それが実体的に正当な金額であるならば、その点で不利になるからといって上記更正の請求をすることが過度な負担となるとはいえない。

そうすると、原告が第4次更正処分について取消しを求めている部分のうち、申告した所得金額を超えない部分及び申告した翌期へ繰り越す欠損金の額を超える部分について、更正の請求による方法以外に是正を許さないならば納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情（前記ア）があるということとはできない。

エ なお、原告は、本件訴訟において、処分行政庁が措置法66条の6第1項を適用したことが違法とされ、これに係る部分を取り消される場合であっても、第2次更正処分の内容はそのままの形で残ることになるはずであるから、同処分の一部として行われた所得金額の減額（欠損金額の増額）もそのままの形で残ることになるとも主張する。

原告の上記主張の意味するところは必ずしも詳らかではないけれども、平成21年3月期第1次更正処分の後にされた第2次更正処分において、所得金額が申告額よりも減額（欠損金額が増額）されたからといって、これによって前記アで説示した確定申告の効果が失われるものではない。したがって、原告としては、申告した所得金額を超えない部分及び申告した翌期へ繰り越す欠損金の額を超える部分について自らその是正を図るには、更正の請求によらなければならない、このことは、申告後に上記のような所得金額の減額を含む内容の更正処分がされた場合であっても変わらないのであって、法定の手続である更正の請求を履践することなく、本件訴訟において上記部分の取消しを求めることは許されないというべきである。

オ 以上によれば、本件訴えのうち、第4次更正処分のうち申告に係る所得金額マイナス68億6903万1633円を超えない部分及び申告に係る翌期へ繰り越す欠損金の額68億6903万1633円を超える部分の金額の取消しを求める部分は、不適法というべきである。

2 措置法66条の6第1項の適用の有無（本案の争点）について

(1) Bの業務内容等に関する認定事実

前記前提事実に掲記の証拠及び弁論の全趣旨を総合すると、次の事実が認められる。

ア B設立の経緯等

(ア) ASEAN地域においては、1970年代から1980年代にかけて、自国の自動車産業を保護する目的で、一定割合の国産部品の使用強制や完成車の輸入禁止といった国産化規制が設けられていた。こうした国産化規制の下において、原告グループ会社を含む自動車部品メーカーは、ASEAN域内の各国ごとに、それぞれ、少量でも全種類（多種類）

の部品を生産・供給することができるような生産拠点を設置していった。

その後、昭和60年（1985年）のプラザ合意による円高の影響で、日本企業は徹底したコスト削減を余儀なくされるようになり、1990年代以降になると、ASEAN地域においても、経済発展に伴って自動車の需要が拡大し、自由化が進展した結果、国産化規制が撤廃されるようになった。平成4年（1992年）には、ASEAN域内の新たな産業協力体制としてASEAN自由貿易地域（AFTA）が成立し、平成8年（1996年）には、ASEAN所在の企業が域内における生産分業を促進できるようにするための産業協力プログラムとして、AICOスキーム（ASEAN産業協力体制）が構築され、ASEAN域内に立地する現地資本比率30%以上の企業は、各国政府に申請して認可を取得することにより、原材料、部品及び完成品を他のASEAN諸国から輸入する際に、0%ないし5%の特恵関税率の適用を受けられることとなった。その結果、自動車部品メーカーについても、ASEAN諸国に点在する拠点ごとに全種類の部品を生産し、自動車を組み立てる必要がなくなり、各拠点では特定の少品目の自動車部品のみを集中生産し、これらを拠点間で融通し合う（相互に補完する）ことで、各国に点在する自動車メーカーに対して多品目の自動車部品を効率的に提供する分業体制（集中生産・相互補完体制）を組むことが可能となった。（甲25、26、29ないし31、乙6、弁論の全趣旨）

(イ) このような状況の変化を受けて、原告は、平成7年（1995年）以降、ASEAN域内の各拠点が集中生産する品目の検討を進め、これに合わせてASEAN域内各国における生産会社の設立や新工場の建設を行って拠点を整備するとともに、域内での集中生産・相互補完体制の円滑化を図るため、平成7年（1995年）5月●日、ASEAN及び豪州における各拠点間の事業活動を調整・サポートする目的で、シンガポールに地域統括センターとして、100%子会社であるC（以下「C」という。）を設立した。（甲25、26、29、32、49、乙6、弁論の全趣旨）

(ウ) ASEAN域内における原告グループ会社は、1970年代初めから順次設立されていったが、当時は各所在地国の外資規制により現地資本の過半による資本参加が義務付けられており、多くの国において、株式の過半数が現地資本たる合弁パートナー（共同出資者）によって占められていた。このため、CのASEAN域内の原告グループ会社に対する統率力は十分ではなく、各拠点間の調整・統括機能も不完全なものにとどまったことから、原告は、平成10年（1998年）11月にAICOの認可を取得した上、同年12月●日、自らが保有していたCを含むASEAN・台湾地域のグループ会社7社（シンガポールのC、タイのD及びE、インドネシアのF、マレーシアのG、フィリピンのH並びに台湾のI）の株式を全て現物出資して、Bを設立した。（甲25、26、32、49、乙6ないし8、弁論の全趣旨）

(エ) Bの設立後、ASEAN域内の原告グループ会社間では、集中生産・相互補完体制の構築が進展した。例えば、スタータ（エンジンを始動させる際に用いるスターターモーター）やオルタネータ（交流発電機）は、平成11年（1999年）以前には、タイのY工場、インドネシアのZ工場及びマレーシアのa工場で各別に生産されていたが、同年に集中生産・相互補完体制を構築した後は、専らタイのY工場で集中生産されるようになった。また、ホーン（自動車のクラクション機器）やスパークプラグ（エンジンの点火プラグ）は、同年以前には、タイのY工場及びインドネシアのZ工場で各別に生産されていたが、

同年に集中生産・相互補完体制を構築した後は、専らインドネシアのZ工場で集中生産されるようになった。このような集中生産・相互補完体制の進展の結果、ASEAN域内の原告グループ会社では、効率化や規模の経済（スケールメリット）によって、原価率が大幅に低減し、グループ全体の利益が拡大することになった。（甲25、26、28、30、31、33ないし35、乙6、弁論の全趣旨）

(オ) 近年、複数の国家間にまたがって世界的な規模で企業活動を行っている多国籍企業と呼ばれるような企業の間では、地域ごとに地域統括本社を置き、地域統括本社が当該域内のグループ会社に対して生産、販売、物流、資材調達、研究開発、人事、財務等の各種業務の統括・支援活動を行う体制を採るのが世界的な潮流となっている。原告も、ASEAN地域以外の地域においても地域統括会社を設立し、これら地域統括会社が上記のような各種業務を担う体制を採っており、欧州ではJ（その前身は昭和48年（1973年）設立のK）を、北米ではL（その前身は昭和60年（1985年）設立のM）を、中国ではN有限公司（平成15年（2003年）設立）を、豪亜地域ではBを、それぞれ地域統括本社と位置付けている。なお、原告が作成した会社案内では、原告は「Global Headquarters」（世界的な本社）と、上記各会社は「Regional Headquarters」（地域本社）と表記されている。（甲6、15、16、18、20、21、24、25、41、乙6、9、弁論の全趣旨）

(カ) ASEAN域内における原告グループ会社は、前記(ウ)のとおり、設立当初は、外資規制のため、現地資本たる合弁パートナー（共同出資者）によってその株式の過半数が保有されていたが、その後、外資規制が緩和され、さらに平成9年（1997年）に始まるアジア通貨危機を契機に、現地パートナーからの株式買収等が進んだこともあり、B各事業年度（2007事業年度及び2008事業年度）には、BがASEAN域内の原告グループ各社の株式の過半数を保有するようになっていた。Bは、このような株式保有によって上記グループ各社の最終的な支配権を有することになったことから、後記イの地域統括に関わる業務を行うに当たり、現地の有力者であり依然ある程度の割合の株式を保有しているパートナーと協議・交渉をしたり、取引先や政府との折衝を行う際、対外的な約束をすることができる立場にあるものとして、これら交渉等を円滑に進めることが可能となった。（甲26、27、29、乙6、8、弁論の全趣旨）

イ Bの業務内容等

(ア) Bは、豪亜地域における地域統括会社として、集中生産・相互補完体制を強化し、各拠点の事業運営の効率化やコスト低減を図るため、その設立以来、順次業務を拡大してきたものであり、B各事業年度には、その業務内容は、①地域企画、②調達、③財務、④材料技術、⑤人事、⑥情報システム、⑦物流改善、⑧株式保有、⑨その他という多方面にわたっていた。これらの具体的な内容は、次のとおりであった。（甲22、26、27、32、乙3、6、9、13、17、22、弁論の全趣旨）

a 地域企画

Bは、原告から示されたグローバルな事業方針を具現化するため、豪亜地域の各国生産拠点と連携を図って課題の洗い出しや対応の検討等を行い、地域全体として損益目標に合致した計画を策定し、計画の遂行に必要な業務を行っている。地域企画に関する業務として、B各事業年度には、アジア地域社長会や機能別会議を開催・運営したほか、

新A I C O認可取得のための活動、F T A・関税の調査、Oの新設やBとCとの合併に伴う対応の検討等を行った。

なお、地域企画に関する業務活動については、単独で定量的な効果を計ることが難しいため、Bは、グループ会社から各生産拠点の対国内第三者向け売上高に一定の料率を乗じた金額を徴収する方法によってその対価を回収していた。

b 調達

Bは、コスト低減や供給の安定を図るため、各生産拠点が共通して使用する金属や樹脂材料等について、グループ会社に代わって仕入れ先の選定や価格交渉を一括して行っているほか、他の地域の地域統括会社とも連携して世界的規模での集中購買を実施している。部品についても、各生産拠点が現地仕入先から購入している部品の価格を調査し、複数の生産拠点が同様の部品を購入している場合には、より安価な仕入先からの集中購買を提案したり、各生産拠点の購買担当者を集めてコストダウンやメーカー調査の手法等に関する実務教育を実施するなどしている。調達機能に関する業務として、B各事業年度には、鉄鋼やアルミ板材の現地調達メーカーの発掘、P P. N Y樹脂やアルミ押出等の世界的規模での調達交渉、部品調達システムの導入、地域標準購買マニュアルの策定等を行った。

なお、Bは、調達に関する業務活動についても、単独で定量的な効果を計ることが難しいため、グループ会社から各生産拠点の対国内第三者向け売上高に一定の料率を乗じた金額を徴収する方法によってその対価を回収していた。

c 財務

Bは、豪亜地域内の拠点間取引に伴う為替リスクを回避するため、域内の取引に関しては各拠点の現地通貨を取引通貨とし、Bにおいて集中的に決済・為替管理を行うとともに、域外の原告グループ会社との輸出入取引についても、ネットィングセンター（決済所）としての役割を果たしている。また、Bは、月次・四半期で各生産拠点の資金状況をモニタリングし、資金不足に陥る可能性がある拠点に対しては警鐘を鳴らして資金調達手段を助言する一方、資金余剰拠点に対しては運用に関するガイドラインを示して資金運用の行き過ぎを防止したり、域内各国における移転価格税制の調査検討や税務当局に対する対応の助言等をしている。財務に関する業務として、B各事業年度には、グローバルネットィングの対象範囲の拡大、グループローンの推進や財務システムの標準化等を実施した。

なお、Bは、財務に関する業務活動についても、単独で定量的な効果を計ることが難しいため、グループ会社から各生産拠点の対国内第三者向け売上高に一定の料率を乗じた金額を徴収する方法によってその対価を回収していた。

d 材料技術

Bは、集中購買の対象として選定した材料メーカーの供給する材料が原告の品質基準を満たすかどうかを調査し、品質基準を満たさない材料メーカーに対する品質改善指導を行っているほか、平成15年（2003年）にEU諸国による環境負荷物質対応（R o H S規制）が発効したのに伴い、各生産拠点が取り扱う製部品の原材料を詳細に調査し、R o H S規制の基準に適合するかどうかを確認する作業を実施している。材料技術に関する業務として、B各事業年度には、定期的な工程監査、工程能力調査、材料検査

といった材料品質保証の仕組みを策定したほか、上記の恒常的な原材料の品質調査等を実施した。

なお、Bは、材料技術に関する業務活動については、単独で定量的な効果を計ることが難しいため、グループ会社から、事前に取り決めたレートに所要時間を乗じて算出した実費相当額を徴収する方法によってその対価を回収していた。

e 人事

Bは、原告グループ会社の幹部候補者となり得る人材を育成するため、域内の各拠点に代わって人材の統一的な評価・教育基準を策定し、研修の企画立案を行っている。また、B自身が労務管理のために各拠点の労働者側と面談したり、日本人出向者やローカルスタッフを対象とした異文化理解のためのマネジメント研修を実施したり、各拠点の求めに応じて人事制度の見直しや人事考課制度の改善策の検討等も行っている。人事に関する業務として、B各事業年度には、これら恒常的な研修や人事制度の見直し等を行った。

なお、Bは、人事に関する業務活動については、単独で定量的な効果を計ることが難しいため、グループ会社から、各会社の人員数で人事関係費用を按分した金額を徴収する方法によってその対価を回収していた。

f 情報システム

Bは、域内で用いる生産管理、受発注、技術開発、債権債務管理、物流管理等の基幹システムを標準化した上で、Bが設置した統合サーバーに各拠点がネットワークを繋ぐ体制を整え、これら情報の一元管理を行うとともに、そのバックアップやセキュリティー対策も実施している。情報システムに関する業務として、B各事業年度には、上記統合サーバーへの集中化や各種ソフトの標準化を進めた。

なお、Bは、情報システムに関する業務活動については、単独で定量的な効果を計ることが難しいため、グループ会社から各生産拠点の対国内第三者向け売上高に一定の料率を乗じた金額を徴収する方法によってその対価を回収していた。

g 物流改善

Bは、域内の部品等の輸出入に係るインボイスの発行・決済を集中的に行っているほか、複数の船会社を対象に競争入札を実施するなどして、物流コストの削減を図っている。物流改善に関する業務として、B各事業年度には、これら恒常的な業務のほか、ラインボイスの自動化等を行った。

なお、Bは、物流改善に関する業務活動については、グループ会社から取引高に一定の料率を乗じた金額を徴収する方法によってその対価を回収していた。

h 株式保有

Bは、前記ア(カ)のとおり、ASEAN域内における原告グループ会社の株式を保有していたが、原告グループにおいては、新規子会社の設立・増減資や企業買収、吸収・合併・分社・清算等は、原告の企画の下にその承認を受けて行われることになっており、配当についても、基本的には、原告が設定した配当性向に従って実施されることになっているため、B自身がこれらに株式保有に関する業務に直接関与することはほとんどなかった。このような状況は、B各事業年度においても変わるところはなく、Bが上記各事業年度にその保有する原告グループ会社その他の株式の売買等を行うことはなかつ

た。

i その他

Bは、上記 a ないし g の地域統括に関わる業務（以下「地域統括業務」という。）に加え、B 設立後は市販事業の統括業務を行っていた C のために備品の手配や管理といった総務業務、給与計算等の人事業務、伝票処理や決算等の経理業務、システム管理等の各種業務を代行したり、産業用ロボットや QR コードリーダー等の開発・生産等を行っている原告子会社である P から受注してプログラムの設計業務を行うなどしている。これら代行業務やプログラム設計業務に関する活動については、B は、実費相当額を徴収していた。

(イ) B が行っていた地域統括業務は、例えば、FTA・関税の調査といった地域企画に関わる業務の進捗状況に応じて材料の調達先等の見直しや交渉等が行われ、これと並行して行われる品質調査の結果によって調達先の再検討が行われることになったり、あるいは調達先の変更によって物流が変化するため、それに応じた物流改善や情報システムに関わる業務が発生するなど、相互に密接に関連し合っており、これらが有機的一体をなして機能していた。B 各事業年度当時、B は、地域統括業務に係るサービスを ASEAN（タイ、インドネシア、マレーシア、フィリピン、ベトナム）、インド及び豪州の原告グループ会社合計 13 社（以下「被統括会社」ということがある。）に提供していた。これら B の地域統括業務によって集中生産・相互補完体制の構築・維持・発展が図られた結果、上記グループ会社全体に原価率の大幅な低減による利益がもたらされ、B 各事業年度においても、それが B の被統括会社からの配当収入の中に相当程度反映されることとなった。（甲 25、26、28、乙 6、弁論の全趣旨）

ウ B 各事業年度における B の従業員や固定資産、財務等の状況

(ア) B では、B 各事業年度当時、シンガポールの現地事務所において、現地に在住する日本人の代表取締役と現地勤務の従業員が職務に従事していた。B の従業員は、2007 事業年度が 35 人、2008 事業年度が 34 人であり、その大半（28 人以上）は、地域統括業務に従事し、その余（11 人ないし 12 人）は、前記イ(ア) i の代行業務やプログラム設計業務（以下「プログラム設計業務等」という。）に従事していたものであり、株式保有業務（持株機能に係る業務）に従事している者は、1 人もいなかった。（甲 26、乙 6、弁論の全趣旨）

(イ) B は、B 各事業年度当時、シンガポールの事務所を賃借し、事務用什器備品、車両、コンピューター等の有形固定資産を保有してその業務に供していた。B 自身は、製造業務を行っていないため、これらのほかには有形固定資産はなく、保有している子会社等の株式の資産計上額が大きい（資産総額に占める保有株式の額の割合は 2007 事業年度が約 60.1%、2008 事業年度が約 53.1%）ことから、これら有形固定資産の額が資産総額に占める割合は、約 0.2%にとどまった。もっとも、これら固定施設は、すべて株式保有業務（持株機能に係る業務）以外の業務に使用されており、なかでも、地域統括業務に供されているものが大半を占めていた。（甲 22、乙 3 ないし 6、弁論の全趣旨）

(ウ) B 各事業年度における B の損益計算書の内容は、別表 7「B の損益計算書」のとおりであり、地域統括業務のうちの物流改善業務に関する売上額は、2007 事業年度では約 49 億星ドル、2008 事業年度では約 61 億星ドルに上り、収入金額の約 85%を占め

ていた。もつとも、物流改善業務については、原価率が高いことから、物流改善業務に係る売上総利益（売上額から売上原価を控除したもの）がBの所得金額（税引前当期利益）の総額に占める割合は、2007事業年度では約4.2%、2008事業年度では約5.9%にとどまり、保有株式の受取配当が占める割合（2007事業年度は約92.3%、2008事業年度は約86.5%）を大きく下回っていた。（乙3、弁論の全趣旨）

(エ) Bは、B各事業年度当時、シンガポールにおいて、株主総会及び取締役会を開催し、1か月に1回、幹部会を開催していた。また、Bの会計帳簿も、シンガポールの事務所において作成、保管されていた。（甲22、26ないし28、乙3、6、弁論の全趣旨）

エ Bの法人登録の内容等

(ア) シンガポールにおけるBの法人登録（Business Profile）では、「Principal Activities」（主たる活動）の欄の第1に「OTHER INVESTMENT HOLDING COMPANIES」（その他投資持株会社）と記載され、第2に「MFG OF PARTS & ACCESSORIES FOR MOTOR VEHS (EG ENGINES, BRAKES, CLUTCHES, AXLES)」（自動車部品及び付属品の製造（例：エンジン、ブレーキ、クラッチ、車軸））と記載されている。

もつとも、シンガポールにおいては、会社設立（法人格付与）の際の手续として、シンガポール会計企業規制庁に対して、電子届出システムにより申請書類を提出しなければならないものとされており、その申請書式には、シンガポール標準産業分類のコードに従って1つ又は2つの活動を入力する欄が設けられているところ、この届出は、監督官庁の許認可が必要となるような業種について当該監督官庁が入力された上記コードを参照して早期に許認可の審査を進めることを可能とするために行われるものである。また、シンガポールの会社法においては、会社は法律及び定款の規定に従ってあらゆる事業又は活動を行う権能を有するものとされており、定款や法人登録に事業の目的等を記載して会社の事業活動の範囲を制約するという制度は採られていない。（甲43ないし48、乙7、弁論の全趣旨）

(イ) 監査法人が2008事業年度のBについて作成した監査報告書では、財務諸表に関する注記において、Bの「principal activities」（主たる活動）は、「an investment holding company」（投資持株会社）及び「trading in automotive components」（自動車部品の取引）であると記載されている。（乙3）

(ウ) 原告グループのホームページでは、Bの「Major Functions」（主たる機能）として、「1. Holding Company (ASEAN 9, Taiwan 1, Saudi Arabia 1)」（持株会社（ASEAN 9社、台湾1社、サウジアラビア1社））、「2. RHQ and Support Centre for the Region」（地域本社及び地域サポートセンター）と記載されている。（乙8）

(エ) 原告作成に係る会社案内では、世界各国の原告グループ会社を列挙した部分に、Bの「主な事業内容」は「ASEAN・台湾の持ち株会社」、「豪亜地域の統括運営（物流・財務・システム開発）」であると記載されている。また、同会社案内の問い合わせ先欄には、前記ア(オ)のとおり、Bは、アジア・オセアニア地域の「Regional Headquarters」（地域本社）であると表記されている。（乙9）

(オ) 原告の本件各事業年度の有価証券報告書では、関係会社の状況記載欄に、Bの「主要な事業の内容」は「東南アジア地域関係会社の持株会社・統括運営及び自動車部品販売」とであると記載されている。（乙10）

オ シンガポールにおける地域統括会社の設置状況等

(ア) シンガポールにおいては、近年、日系企業や欧米企業がアジアにおける地域統括拠点を開設する動きが広がっており、平成17年以降、我が国有数の電機機器会社や商社、食品会社、化学会社等が順次地域統括会社を設立し、平成20年頃からは、欧米や中国の大手企業も相次いで地域統括拠点を設置している。このように、シンガポールが世界の大企業からアジアの地域統括拠点として選択される背景には、シンガポールが豪亜地域全体の中心部に位置し、利便性の高い空港が整備されていることのほか、英語が公用語とされていて、国民の教育水準も高いこと、国内法人からの配当金やキャピタルゲイン（投資有価証券売却益等）の非課税措置が採られているなど、企業や特定の産業に対して各種の優遇税制が設けられていること等が影響している。（甲21、乙6、12、弁論の全趣旨）

(イ) ジェトロ・シンガポール、シンガポール日本商工会議所及び在シンガポール日本国大使館は、平成23年12月から平成24年1月にかけて、同商工会議所会員企業627社を対象にして、シンガポール日系企業の地域統括機能に関するアンケート調査を実施した。その結果によると、回答した企業213社のうち、日系シンガポール法人が豪亜地域のグループ企業に対して何らかの地域統括機能を有しているのは77社（36.2%）、地域統括機能はないが将来設置することを予定しているのは57社（26.8%）であった。

これら日系シンガポール法人が地域統括機能を有していると回答した企業77社のうち、55社（71.4%）が域内グループ企業の株式を全部又は一部保有していた。このように域内グループ企業の株式を保有している企業においては、地域統括機能を設置する目的として、「経営統制を強化し、迅速な意思決定、市場ニーズに即した経営を行うため」という理由を挙げるものが多く、その割合は78.2%に達していた。

また、地域統括機能をシンガポールに設置する理由を問う質問に対しては、「周辺地域へのアクセスが容易な立地にあるため」という回答（81.8%）が圧倒的多数を占めており、次いで、「物流、輸送、通信等のインフラが整備されているため」（55.8%）、「政治的に安定しているため」（54.5%）、「低い法人税率、地域統括会社に対する優遇税制など税制上の特典が充実しているため」（48.1%）、「地域統括業務に必要な優秀な人材を確保しやすいため」及び「柔軟な金融規制、資金調達市場の整備等金融面での優位性があるため」（各42.9%）、「法制度の整備、行政手続の透明性、効率性があるため」（39.0%）などの回答が続いた。（甲21）

(ウ) 原告がASEAN地域のグループ会社の本拠としてC、Bをシンガポールに設置するに当たっても、同国の地理的な便利性、優れたインフラ、政治的安定性、国際性、労働者の教育レベルや英語レベルの高さ等が勘案された。（甲26、32、乙6、弁論の全趣旨）

(2) 措置法66条の6の要件と「主たる事業」の判定方法について

ア 措置法66条の6第1項の規定は、内国法人が、法人の所得等に対する租税の負担がないか又は極端に低い国又は地域（タックスヘイブン）に子会社を設立して経済活動を行い、当該法人に所得を留保することにより、我が国における租税の負担を回避しようとする事例が生ずるようになったことから、課税要件を明確化して課税執行面における安定性を確保しつつ、このような事例に対処して税負担の実質的な公平を図ることを目的として、一定の要件を満たす外国会社を特定外国子会社等と規定し、これが適用対象留保金額を有する場合に、その内国法人の有する株式等に対応するものとして算出された一定の金額（課税対象留保金

額)を内国法人の所得の計算上益金の額に算入することとしたものであると解される(最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同19年9月28日第二小法廷判決・民集61巻6号2486頁参照)。

しかしながら、特定外国子会社等であっても、独立企業としての実体を備え、その所在する国又は地域において事業活動を行うことにつき十分な経済的合理性がある場合にまで上記の取扱いを及ぼすとすれば、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おそれがある。そこで、措置法66条の6第3項及び4項は、①株式の保有等を主たる事業とするものでないこと(事業基準)、②本店所在地国においてその主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有すること(実体基準)、③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(管理支配基準)、④その主たる事業が卸売業、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に該当する場合においては、その事業を主として関連者以外の者(非関連者)との間で行っていること(非関連者基準)、その主たる事業がこれ以外の事業に該当する場合においては、その事業を主として本店所在地国において行っていること(所在地国基準)という要件を定め、これらの要件が満たされる場合には、同条1項の規定を適用しないこととしたものである。

イ このようなタックスヘイブン対策税制の適用除外要件のうち事業基準を定めた措置法66条の6第3項が、特定外国子会社等が株式の保有を主たる事業とする場合を同条1項の適用除外の対象としない旨を規定している趣旨は、株式を保有又は運用することにより利益配当又はキャピタルゲインを得るといった株式の保有に係る事業は、その性質上、我が国においても十分に行うことができるものであって、これを主たる事業とする特定外国子会社等が、我が国ではなくわざわざタックスヘイブンに所在する積極的な経済的合理性は税負担の軽減以外には見出し難いため、上記のような場合には、タックスヘイブン対策税制の適用除外とする必要性をそもそも認めることができないことにあるものと解される。

また、措置法66条の6第4項が、事業基準、実体基準及び管理支配基準のほかに、特定外国子会社等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を要するものと規定しているのは、①特定外国子会社等がその地において当該事業活動を営むことにつき正当かつ十分な経済合理性があるかどうかの判定は、当該事業の本質的な行為が物理的にその所在地国内で行われているかどうかをみること(所在地国基準)によって行うのが最も基本的かつ簡明である一方、②同項1号が掲げる事業(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)については、その性質上、場所的な結び付きが乏しく、どの国で業務を行っているかにさほど意味はないため、所在地国基準を適用するのは現実的に困難であり、無意味でもあることから、所在地国基準に代えて、親会社等の関連者の間に介在するだけの取引には経済合理性が乏しいという観点から、当該事業活動が主として関連者以外の者との取引から成り立っていること(非関連者基準)という要件が採用されることになったものと解される。

ウ そして、上記の「主たる事業」については、特定外国子会社等の当該事業年度における事業活動の具体的かつ客観的な内容から判定するほかないのであって、特定外国子会社等が複数の事業を営んでいるときは、そのいずれが主たる事業であるかに関しては、当該外国子会社等におけるそれぞれの事業活動によって得られた収入金額又は所得金額、それぞれの事業

活動に要する使用人の数、事務所、店舗、工場その他の固定施設の状況等の具体的かつ客観的な事業活動の内容を総合的に勘案して判定するのが相当である。

(3) Bの主たる事業が株式の保有であるか（本案の争点①）について

ア 前記(1)で認定したとおり、B各事業年度当時、Bは、地域統括業務（具体的には、地域企画、調達、財務、材料技術、人事、情報システム及び物流改善に関する業務）、株式保有業務（持株機能に係る業務）、プログラム設計業務等（具体的には、Cのための代行業務とプログラム設計業務）を行っていたところ、本件においては、Bの主たる事業が株式の保有であるかどうか（事業基準の充足の有無）が問題になっている。そこで、前記(2)の見地から、この点について検討する。

前記(1)で認定した事実によると、①B各事業年度当時、Bは、シンガポールに現地事務所を構え、現地に在住する日本人の代表取締役と現地勤務の従業員三十四、五人の態勢で職務に当たっていたところ、これら従業員の大半（28人以上）は、地域統括業務に従事し、その余（11人ないし12人）は、プログラム設計業務等に従事していたものであって、株式保有業務（持株機能に係る業務）に従事している者は1人もいなかったこと、②B各事業年度当時、Bは、シンガポールの事務所を賃借し、事務用什器備品、車両、コンピューター等の有形固定資産を保有してその業務に供していたところ、これら固定施設は、すべて株式保有業務（持株機能に係る業務）以外の業務に使用されており、なかでも、地域統括に関わる業務に供されているものが大半を占めていたこと、③Bの地域統括業務の中の物流改善業務に関する売上額は、2007事業年度において約49億星ドル、2008事業年度において約61億星ドル（Bの収入金額の約85%）に上っていたこと、④原告は、ASEAN域内での集中生産・相互補完体制の円滑化を図り、豪亜地域における各拠点間の事業活動を調整・サポートする目的で、平成7年、シンガポールに地域統括センターとしてCを設立し、その後、被統括会社に対する統率力を高めるために、平成10年に、Cを含むASEAN地域の原告グループ会社の保有株式を現物出資してBを設立したものであり、Bの設立目的は、そもそも地域統括業務を行うことであったこと、⑤Bは、その設立以来、豪亜地域における地域統括会社として、集中生産・相互補完体制を強化し、各拠点の事業運営の効率化やコスト低減を図るために順次業務を拡大してきたものであり、B各事業年度には、地域統括に係る業務内容は、地域企画、調達、財務、材料技術、人事、情報システム、物流改善といった多方面にわたるものとなっていたこと、⑥B各事業年度当時、Bは、現に、アジア地域社長会や機能別会議の開催、新AICOの認可取得活動、FTA・関税の調査、材料・資材の調達交渉や廉価調達先の発掘、グローバルネットワーキングの運営とその対象範囲の拡大作業、グループローンの推進、経理システムの標準化、材料品質保証の仕組みの策定、原材料の品質調査、マネジメント研修の実施、人事制度の見直し検討、統合サーバーへの集中化や各種ソフトの標準化の推進、インボイスの集中発行決済、ラインボイスの自動化等、多岐にわたる地域統括業務を行っていたこと、⑦これらBの地域統括業務によって集中生産・相互補完体制の構築・維持・発展が図られた結果、上記グループ会社全体に原価率の大幅な低減による利益がもたらされ、B各事業年度においても、これがBの被統括会社からの配当収入の中に相当程度反映されることとなったこと等を指摘することができる。

これら諸点に照らすと、B各事業年度において、Bの主たる事業は、株式保有業ではなく、地域統括事業（地域企画、調達、財務、材料技術、人事、情報システム、物流改善等に係る

地域統括業務を行うこと)であったことは明らかというべきである。

イ これに対し、被告は、①特定外国子会社等が株式の保有を主たる事業とするか否かの判定に当たり、事業実体に係る人的・物的な規模を示す判断要素を常に重視するとすれば、さしたる生産要素を要しない株式保有業と相当規模の生産要素が投入された他の事業とを営む特定外国子会社等については、いかに当該株式の保有を通じて多額の所得を得ていたとしても、およそ株式の保有は主たる事業となり得ないという帰結を導くことになり、不合理であるから、株式保有に係る事業活動の結果得られた収入金額や所得金額という金額的な規模を示す判断要素を重視すべきであるところ、本件では、Bの所得金額は、Bが子会社の株式を保有することに起因する同子会社からの配当がその大部分を占めている、②Bの資産総額に占める保有株式の額の割合も、過半を占めているとして、Bの主たる事業は、株式保有業である旨主張する。

しかしながら、前記(2)アで説示したとおり、措置法66条の6第3項及び4項は、特定外国子会社等であっても、独立企業としての実体を備え、その所在する国又は地域において事業活動を行うことにつき十分な経済的合理性がある場合にまでタックスヘイブン対策税制の対象とすることは、我が国の民間企業の海外における正常かつ合理的な経済活動を阻害することになって適当ではないことから、正常かつ合理的な経済活動について同税制の適用を除外する目的で、適用除外要件を定めたものである。特定外国子会社等が株式の保有に係る事業の他に実体的な事業活動をしており、これを当該国において行うことに十分な経済的合理性がある場合には、当該事業が主たる事業であるかどうかを検討しなければならないのは当然のことであり、たとえ株式の配当による所得金額が大きいとしても、株式保有以外の実体的な事業活動が現実に行われており、当該事業活動に相応の経営資源が投入されている場合には、事業基準(株式の保有等を主たる事業とするものでないこと)を満たすと解することこそが、タックスヘイブン対策税制の制度趣旨に適うものというべきである(そうでなければ、株式保有以外の実体的な事業活動にいかに多大な経営資源が投入されていても、当該事業活動の収益状況が芳しくない状況の下では、当該特定外国子会社等の主たる事業は株式保有業と判定されるという不合理な結果になりかねない)。そうすると、特定外国子会社等が株式の保有を主たる事業とするものか否かの判定に当たり、収入金額や所得金額という金額的な規模を示す判断要素のみを重視すべきであるということとはできないし、前記(1)ア(ウ)・(カ)、ウ(イ)、オ(イ)で認定したとおり、地域統括事業においては、被統括会社に対する統率力や経営統制の強化、意思決定の迅速化を図り、さらには現地パートナー等との交渉等を円滑に進める上で、被統括会社の株式保有が重要な意味を持つ一方で、さほど多くの固定資産等を必要とするものでないことは、事業の性質上、当然のことであるから、上記判定に当たって資産総額に占める保有株式の額の割合を重視するのが相当であるということもできない。

したがって、被告の上記主張は、採用することができない。

ウ また、被告は、Bの法人登録及び監査報告書、原告グループのホームページ並びに原告の会社案内及び有価証券報告書の記載内容に照らすと、B及び原告は、Bの主たる事業が株式保有業であることを自認しているというべきであるとも主張する。

しかしながら、Bの法人登録及び監査報告書、原告グループのホームページ並びに原告の会社案内及び有価証券報告書の記載内容は、前記(1)エで認定したとおりであり、Bの主た

る活動や事業内容を「投資持株会社」や「持株会社」のみとしているわけではなく、これと併せて「自動車部品の製造（取引）」、「地域の統括運営」、「豪亜地域の統括運営（物流・財務・システム開発）」を行っている旨や「地域本社」である旨も記載されているのであるから、被告が主張するように、B及び原告自身がBの主たる事業を株式保有業であると自認しているということとはできない。法人登録や監査報告書、ホームページ、会社案内等における記載順序は、必ずしも企業の実際の事業活動の軽重に従っているとは限らないのであって、これらの形式的な文面やその記載順序のみによって特定外国子会社等の主たる事業が何であるかが決せられるとしたのでは、タックスヘイブン対策税制の適用除外要件を定めた措置法66条の6第3項及び4項の制度趣旨を没却することにもなりかねない。特定外国子会社等の「主たる事業」の判定に当たっては、前示のとおり、当該特定外国子会社等の実際の事業内容の実態を具体的に把握した上で判断すべきであるから、被告の上記主張は、採用することができない。

エ さらに、被告は、平成22年改正措置法66条の6第3項は、主たる事業が「株式等の保有」である統括会社で、被統括会社に対する統括業務を行うものについては、事業基準により適用除外規定の適用対象とならない特定外国子会社等から除く旨規定しているところ、これは、当該統括会社の主たる事業が「株式等の保有」であることを念頭に規定されたものであるから、原告の主たる事業は「株式等の保有」である旨主張する。

確かに、平成22年改正措置法66条の6第3項は、その柱書き中の括弧書きにおいて、タックスヘイブン対策税制の適用対象について、「株式等若しくは債券の保有《中略》を主たる事業とするものを除く」と定めた上、当該括弧書き中に更に括弧書きを設け、上記「株式等若しくは債券の保有《中略》を主たる事業とするもの」から、「株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等のうち、当該特定外国子会社等が他の外国法人の事業活動の総合的な管理及び調整を通じてその収益性の向上に資する業務を行う場合における当該他の外国法人として政令で定めるものの株式等の保有を行うものとして政令で定めるものを除く。」と規定しており、一見すると、統括業務を行う特定外国子会社等が「株式等の保有」を主たる事業とする特定外国子会社等の中に包含されているように見えなくもない。

しかしながら、上記改正前の措置法66条の6第3項には、統括業務についての定めはなかったのであるから、上記改正後の文言を根拠に、統括業務を行う特定外国子会社等の主たる業務は当然に「株式等の保有」に該当すると断ずることはできない。課税実務上、特定外国子会社等の営む事業がいかなる事業に該当するかについては、原則として日本標準産業分類（総務省）の分類を基準として判定するとされているところ（租税特別措置法通達66の6-14参照）、日本標準産業分類（総務省）の中には、統括事業という業種は見当たらないことに照らすと、上記改正に当たっても、日本標準産業分類（総務省）に掲げられていない「統括事業」の文言を避け、実際には株式保有会社（持株会社）が統括業務を行っていることが多いという現状に即して、上記のような規定になったとも考えられる。上記改正の際の立法資料では、「最近のわが国企業のグローバル経営の形態をみると、世界における地域経済圏の形成を背景に、地域ごとの海外拠点を統合する統括会社を活用した経営形態に変化してきている。そうしたいわば『ミニ本社』としての機能を有する統括会社の活用が、地域経済圏に展開するグループ企業の商流の一本化や間接部門（経理・人事・システム・事業管理等）の合理化を通じて、グループ参加の企業収益の向上に著しく寄与している実情にある。

そうした統括会社は、租税回避目的で設立したものとして捉えるのではなく、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があるものと評価することが適当であることから、適用除外基準等について見直しが行われた。」旨の説明がされており、また、平成23年法律第82号による改正後の租税特別措置法においては、66条の6第3項の文言が整備され、事業持株会社については、「統括業務」を「その主たる事業」として実体基準や管理支配基準の判定を行う旨の規定が置かれたのであるから、いずれにせよ、平成22年改正後の租税特別措置法は、「統括業務」を事業として行う企業の存在を前提としているものといわなければならない。そうすると、平成22年改正前の措置法の下では、統括会社や統括業務について何らの定めも置かれていなかったのであるから、特定外国子会社等がどのような事業を主たる事業としているかどうかを端的に探求すれば足りるのであって、それが地域統括事業であるならば、事業基準を満たすことになるというべきである。

したがって、被告の上記主張は、採用することができない。

オ 以上によると、B各事業年度において、Bの主たる事業は、地域統括事業であったというべきであり、Bが株式の保有を主たる事業としていたということとはできないから、事業基準を満たすことになる。

(4) Bの主たる事業が卸売業に該当するか（本案の争点②）について

ア 次に、被告は、B各事業年度において、Bの主たる事業は措置法66条の6第4項1号所定の「卸売業」に該当するから、非関連者基準（その主たる事業が卸売業、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に該当する場合においては、その事業を主として関連者以外の者との間で行っていること）を満たす必要があるところ、B各事業年度において、Bが行った物流改善機能に係る業務の売上金額等の多くは関連者との取引であるから、非関連者基準を満たさない旨主張する。

イ そこで、Bの主たる事業が卸売業に該当するかどうかについてみるに、前記(1)で認定した事実によると、①Bは、豪亜地域における地域統括会社として、集中生産・相互補完体制を強化し、各拠点の事業運営の効率化やコスト低減を図るために地域統括業務を行ってきたものであり、②B各事業年度には、Bの地域統括業務は、地域企画、調達、財務、材料技術、人事、情報システム、物流改善といった多方面にわたるものとなっており、③その具体的な内容は、アジア地域社長会や機能別会議の開催、新AICOの認可取得活動、FTA・関税の調査、材料・資材の調達交渉や廉価調達先の発掘、グローバルネットワーキングの運営とその対象範囲の拡大作業、グループローンの推進、経費システムの標準化、材料品質保証の仕組みの策定、原材料の品質調査、マネジメント研修の実施、人事制度の見直し検討、統合サーバーへの集中化や各種ソフトの標準化の推進、インボイスの集中発行決済、リインボイスの自動化等といった多種多様なものであるばかりか、これら各種業務は相互に関連し合い、有機的一体をなして機能していたというのであるから、これら有機的一体をなしている地域統括に関する各種業務のうち売買取引のみを取り出して主たる事業が「卸売業」に当たるとすることは、事業の実態にそぐわないものであり、相当でない。

そして、前記(2)で説示したとおり、措置法66条の6第4項が、特定外国子会社等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を要するものと規定しているのは、①特定外国子会社等がその地において当該事業活動を営むことにつき正当かつ十分な経済合理性があるかどうかの判定は、当該事業の本質的な行為が物理的にその

所在地国内で行われているかどうか（所在地国基準）によって行うのが最も基本的かつ簡明である一方、②同項1号が掲げる事業については、その性質上、場所的な結び付きが乏しく、所在地国基準を適用するのは適当ではないため、所在地国基準に代えて、親会社等の関連者の間に介在するだけの取引には経済的合理性が乏しいという観点から、非関連者基準によることとされたものと解されるどころ、Bの行っていた上記地域統括業務は、場所的な結び付きが乏しいものということとはできず、Bが統括している豪亜地域の中心部にあつて、域内各拠点へのアクセスも容易なシンガポールにおいて行うことに意味があるものというべきである。また、前記(1)で認定したとおり、Bは、単に商品の流通や物流に介在するだけではなく、各生産拠点に対して各種システムを提供・管理し、生産活動への関与（生産分業体制に関するシステムの運用や、材料調達等に関し各生産拠点の競争力を高めるための活動など）もしていたものであるから、その事業活動の内容を単なる卸売業とみるのは相当ではないし、卸売業に対して非関連者基準が適用される上述の制度趣旨が当てはまるものでもない（なお、平成22年改正施行令39条の17第10項は、卸売業を主たる事業として営む統括会社に係る被統括会社を非関連者基準における関連者から除外する旨規定し、非関連者基準の判定上、卸売業を主たる事業として営む統括会社が被統括会社との間で行う取引については、関連者取引に該当しないものとしている。このことから、統括会社が行う地域統括業務の中から物流関係取引のみを「卸売業」として取り出してこれに非関連者基準を適用した場合には、タックスヘイブン対策税制の趣旨にそぐわない不合理な結果となることは明らかである。）。

ウ そうすると、B各事業年度において、Bの主たる事業は、措置法66条の6第4項1号所定の「卸売業」には該当しないというべきである。

そして、Bの主たる事業は、同号が掲げるその他の事業にも該当しないから、同項2号の所在地国基準が適用されるどころ、前記(1)で認定した事実によると、Bは、B各事業年度において、シンガポール国内に、地域統括事業を行うために必要な事務所を賃借した上、事務用什器備品・車両・コンピュータなどの固定資産を保有しており、上記事務所では、28人以上の従業員が地域統括事業に係る業務に従事していたというのであるから、Bは、主としてその本店所在地国であるシンガポールにおいて地域統括事業を行っていたというべきである。

したがって、Bは、所在地国基準（同号、措置法施行令39条の17第5項3号）を満たすことになる。

(5) 実体基準及び管理支配基準の充足について

ア 前記(1)で認定した事実によると、Bは、シンガポールにおいて、事務所を賃借して、地域統括事業に使用しているというのである。そうすると、Bは、その本店所在地国であるシンガポールにおいて、その主たる事業である地域統括事業を行うのに必要と認められる固定施設を有しているということができるから、実体基準（措置法66条の6第4項、3項）を満たすことになる。

イ また、前記(1)で認定した事実によると、Bは、シンガポールにおいて、株主総会及び取締役会を開催し、役員の職務執行や会計帳簿の作成及び保管を行っているというのである。そうすると、Bは、その本店所在地国において、事業の管理、支配及び運営を自ら行っているということができるから、管理支配基準（措置法66条の6第4項、3項）を満たすこと

になる。

(6) 小括

以上によると、適用除外要件である事業基準、所在地国基準、実体基準及び管理支配基準をいずれも満たすから、原告には、本件各事業年度において、措置法66条の6第1項の適用が除外されることになる。

3 本件各処分の適法性について

(1) 平成20年3月期更正処分の適法性について

前記前提事実(5)及び前記2で説示したところによると、原告の平成20年3月期の法人税については、所得金額1809億7870万9733円、納付すべき税額309億7419万2100円となるから、平成20年3月期更正処分のうち、これらの金額を超える部分は、違法というべきである。

(2) 平成21年3月期第4次更正処分の適法性について

前記前提事実(5)及び前記2で説示したところによると、原告の平成21年3月期の法人税については、所得金額マイナス698億6583万4166円、翌期へ繰り越す欠損金698億6583万4166円となるから、平成21年3月期第4次更正処分のうち、上記所得金額を超える部分及び上記繰越欠損金額を下回る部分は、実体的に違法というべきである。ただし、前記1(2)で説示したところによると、上記更正処分の取消しを求める訴えのうち、所得金額マイナス688億6903万1633円を超えない部分及び翌期へ繰り越す欠損金688億6903万1633円を超える部分の取消しを求める部分は不適法であるから、本件訴訟で取り消されるべきは、上記更正処分のうち、所得金額マイナス688億6903万1633円を超える部分及び申告した翌期へ繰り越す欠損金の額688億6903万1633円を下回る部分である。

(3) 本件賦課決定処分の適法性について

前記(1)によると、本件賦課決定処分は、通則法65条1項の要件を欠き、違法というべきである。

第4 結論

以上の次第で、本件訴えのうち、①平成21年3月期第1次更正処分について取消しを求める部分、②第2次更正処分について取消しを求める部分、③第4次更正処分のうち所得金額マイナス688億6903万1633円を超えない部分及び翌期へ繰り越す欠損金688億6903万1633円を超える部分の取消しを求める部分はいずれも不適法であるからこれを却下し、原告のその余の請求（平成20年3月期更正処分についての取消請求、平成21年3月期第4次更正処分のうち所得金額マイナス688億6903万1633円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金688億6903万1633円を下回る部分の取消請求並びに本件賦課決定処分の取消請求）はいずれも理由があるからこれを認容することとし、主文のとおり判決する。

名古屋地方裁判所民事第9部

裁判長裁判官 福井 章代

裁判官 笹本 哲朗

裁判官 西脇 真由子

(別紙)

関係法令の定め

1 租税特別措置法（平成21年法律第13号による改正前のもの）

2条1項

第2章において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

1号 《省略》

1号の2 居住者又は非居住者 それぞれ所得税法第2条第1項第3号又は第5号に規定する居住者又は非居住者をいう。

2号～15号 《省略》

2条2項

第3章において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

1号 国内又は国外 それぞれ法人税法第2条第1号又は第2号に規定する国内又は国外をいう。

1号の2 内国法人又は外国法人 それぞれ法人税法第2条第3号又は第4号に規定する内国法人又は外国法人をいい、それぞれ次号に規定する人格のない社団等で、前号に規定する国内に本店若しくは主たる事務所を有するもの又は同号に規定する国外に本店若しくは主たる事務所を有するものを含む。

2号 人格のない社団等 法人税法第2条第8号に規定する人格のない社団等をいう。

3号～18号 《省略》

19号 事業年度 法人税法第13条及び第14条に規定する事業年度をいう。

19号の2～29号 《省略》

40条の4第1項

次に掲げる居住者に係る外国関係会社のうち、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本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの（以下この款において「特定外国子会社等」という。）が、昭和53年4月1日以後に開始する各事業年度（第2条第2項第19号に規定する事業年度をいう。以下この条において同じ。）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及び法人税法第23条第1項第1号に規定する剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配（以下この項及び次項において「剰余金の配当等」という。）の額に関する調整を加えた金額（以下この条において「適用対象留保金額」という。）を有する場合には、その適用対象留保金額のうちその者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その株式等（株式又は出資をいう。以下この項及び次項において同じ。）の請求権（剰余金の配当等、財産の分配その他の経済的な利益の給付を請求する権利をいう。以下この項及び次項において同じ。）の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額（次条において「課税対象留保金額」という。）に相当する金額は、その者の雑所得に係る収入金額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日の属する年分のその者の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入する。

1号 その有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等の数の当該外国関係会社の発行済株式又は出資（当該外国関係会社が有する自己の株式等を除く。）の総数又は総額のうちに占める割合（当

該外国関係会社が次のイからハまでに掲げる法人である場合には、当該割合とそれぞれイからハまでに定める割合のいずれか高い割合。次号において「直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合」という。)が100分の5以上である居住者

イ 議決権(剰余金の配当等に関する決議に係るものに限る。以下この号及び次項において同じ。)の数が1個でない株式等を発行している法人(ハに掲げる法人を除く。) その有する当該外国関係会社の直接及び間接保有の議決権の数の当該外国関係会社の議決権の総数のうちに占める割合

ロ 請求権の内容が異なる株式等を発行している法人(ハに掲げる法人を除く。)

その有する当該外国関係会社の直接及び間接保有の請求権に基づく剰余金の配当等の額の当該外国関係会社の株式等の請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の総額のうちに占める割合

ハ 議決権の数が1個でない株式等及び請求権の内容が異なる株式等を発行している法人 イ又はロに定める割合のいずれか高い割合

2号 直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合が100分の5以上である一の同族株主グループに属する居住者(前号に掲げる居住者を除く。)

66条の4第1項

法人が、昭和61年4月1日以後に開始する各事業年度において、当該法人に係る国外関連者(外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資(当該他方の法人が有する自己の株式又は出資を除く。)の総数又は総額の100分の50以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係(次項及び第6項において「特殊の関係」という。)のあるものをいう。以下この条において同じ。)との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引(当該国外関連者が法人税法第141条第1号から第3号までに掲げる外国法人のいずれに該当するかに応じ、当該国外関連者のこれらの号に掲げる国内源泉所得に係る取引のうち政令で定めるものを除く。以下この条において「国外関連取引」という。)につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得及び解散(合併による解散を除く。以下この条において同じ。)による清算所得(清算所得に対する法人税を課される法人の清算中の事業年度の所得及び同法第103条第1項第2号の規定により解散による清算所得とみなされる金額を含む。第7項において同じ。)に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす。

66条の6第1項

次に掲げる内国法人に係る外国関係会社のうち、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本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの(以下この款において「特定外国子会社等」という。)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法人税法第23条第1項第1号に規定する剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配(以下この項及び次項において「剰余金の配当等」という。)の額に関する調整を加えた金額(以下この条において「適用対象留保金額」という。)を有する場合には、その適用対象留保金額のうちその内国法人の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等の数に対応するものとしてその株式等(株式又は出資をいう。以下この項及び次項において同じ。)の請求権(剰余金の配当等、財産の分配その他の経済的な利益の給付を請求する権利をいう。以下この項及び次項において同じ。)の

内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額（以下この款において「課税対象留保金額」という。）に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

1号 その有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等の数の当該外国関係会社の発行済株式又は出資（当該外国関係会社が有する自己の株式等を除く。）の総数又は総額のうち占める割合（当該外国関係会社が次のイからハまでに掲げる法人である場合には、当該割合とそれぞれイからハまでに定める割合のいずれか高い割合。次号において「直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合」という。）が100分の5以上である内国法人

イ 議決権（剰余金の配当等に関する決議に係るものに限る。以下この号及び次項において同じ。）の数が1個でない株式等を発行している法人（ハに掲げる法人を除く。） その有する当該外国関係会社の直接及び間接保有の議決権の数の当該外国関係会社の議決権の総数のうち占める割合

ロ 請求権の内容が異なる株式等を発行している法人（ハに掲げる法人を除く。）

その有する当該外国関係会社の直接及び間接保有の請求権に基づく剰余金の配当等の額の当該外国関係会社の株式等の請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の総額のうち占める割合

ハ 議決権の数が1個でない株式等及び請求権の内容が異なる株式等を発行している法人 イ又はロに定める割合のいずれか高い割合

2号 《省略》

66条の6第2項

前項及びこの項において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

1号 外国関係会社 外国法人で、その発行済株式又は出資（その有する自己の株式等を除く。）の総数又は総額のうち居住者（第2条第1項第1号の2に規定する居住者をいう。以下この号及び第6号において同じ。）及び内国法人並びに特殊関係非居住者（居住者又は内国法人と政令で定める特殊の関係のある同項第1号の2に規定する非居住者をいう。以下この号において同じ。）が有する直接及び間接保有の株式等の数の合計数又は合計額の占める割合（当該外国法人が次のイからハまでに掲げる法人である場合には、当該割合とそれぞれイからハまでに定める割合のいずれか高い割合）が100分の50を超えるものをいう。

イ 議決権の数が1個でない株式等を発行している法人（ハに掲げる法人を除く。） 当該外国法人の議決権の総数のうち居住者及び内国法人並びに特殊関係非居住者が有する当該外国法人の直接及び間接保有の議決権の数の合計数の占める割合

ロ 請求権の内容が異なる株式等を発行している法人（ハに掲げる法人を除く。） 当該外国法人の株式等の請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の総額のうち居住者及び内国法人並びに特殊関係非居住者が有する当該外国法人の直接及び間接保有の請求権に基づく剰余金の配当等の額の合計額の占める割合

ハ 議決権の数が1個でない株式等及び請求権の内容が異なる株式等を発行している法人 イ又はロに定める割合のいずれか高い割合

2号 未処分所得の金額 特定外国子会社等の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、法人税法及びこの法律による各事業年度の所得の金額の計算に準ずるものとして政令で定める基準により計算した金額を基礎として政令で定めるところにより当該各事業年度開始の前7年以内に開始した各事業年度において生じた欠損の金額に係る調整を加えた金額をいう。

3号 直接及び間接保有の株式等の数 個人又は内国法人が直接に有する外国法人の株式の数又は

出資の金額及び他の外国法人を通じて間接に有するものとして政令で定める当該外国法人の株式の数又は出資の金額の合計数又は合計額をいう。

4号 直接及び間接保有の議決権の数 個人又は内国法人が直接に有する外国法人の議決権の数及び他の外国法人を通じて間接に有するものとして政令で定める当該外国法人の議決権の数の合計数をいう。

5号 直接及び間接保有の請求権に基づく剰余金の配当等の額 個人又は内国法人が直接に有する外国法人の株式等の請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額及び他の外国法人を通じて間接に有する当該外国法人の株式等の請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額として政令で定めるものの合計額をいう。

6号 同族株主グループ 外国関係会社の株式等を直接又は間接に保有する者のうち、一の居住者又は内国法人及び当該一の居住者又は内国法人と政令で定める特殊の関係のある者（外国法人を除く。）をいう。

66条の6第3項

第1項各号に掲げる内国法人に係る特定外国子会社等（株式（出資を含む。）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（これらの権利に関する使用权を含む。）若しくは著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）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を除く。）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、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（次項において「固定施設を有するものである場合」という。）における第1項の規定の適用については、同項中「調整を加えた金額」とあるのは、「調整を加えた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した金額」とする。

66条の6第4項

第1項及び前項の規定は、第1項各号に掲げる内国法人に係る前項に規定する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固定施設を有するものである場合であつて、各事業年度においてその行う主たる事業が次の各号に掲げる事業のいずれに該当するかに応じ当該各号に定め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、適用しない。

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その事業を主として当該特定外国子会社等に係る第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第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

2号 前号に掲げる事業以外の事業 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

66条の6第6項

第3項又は第4項の規定は、確定申告書にこれらの規定の適用がある旨を記載した書面を添付し、かつ、その適用があることを明らかにする書類その他の資料を保存している場合に限り、適用する。

68条の90第1項

次に掲げる連結法人に係る外国関係会社のうち、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本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの（以下この款において「特定外国子会社等」という。）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及び法人税法第23条第1項第1号に規定する剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配（以下この項において「剰余金の配当等」という。）の額に関する調整を加えた金額（以下この条において「適用対象留保金額」という。）を有する場合には、その適用対象留保金額のうちその連結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その株式等（株式又は出資をいう。以下この項において同じ。）の請求権（第66条の6第1項に規定する請求権をいう。第1号において同じ。）の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額（以下この款において「個別課税対象留保金額」という。）に相当する金額は、その連結法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含むその連結法人の各連結事業年度の連結所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

1号 その有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等の数の当該外国関係会社の発行済株式又は出資（当該外国関係会社が有する自己の株式等を除く。）の総数又は総額のうち占める割合（当該外国関係会社が次のイからハまでに掲げる法人である場合には、当該割合とそれぞれイからハまでに定める割合のいずれか高い割合。次号において「直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合」という。）が100分の5以上である連結法人

イ 議決権（剰余金の配当等に関する決議に係るものに限る。以下この号において同じ。）の数が1個でない株式等を発行している法人（ハに掲げる法人を除く。）

その有する当該外国関係会社の直接及び間接保有の議決権の数の当該外国関係会社の議決権の総数のうちに占める割合

ロ 請求権の内容が異なる株式等を発行している法人（ハに掲げる法人を除く。）

その有する当該外国関係会社の直接及び間接保有の請求権に基づく剰余金の配当等の額の当該外国関係会社の株式等の請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の総額のうち占める割合

ハ 議決権の数が1個でない株式等及び請求権の内容が異なる株式等を発行している法人 イ又はロに定める割合のいずれか高い割合

2号 直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合が100分の5以上である一の同族株主グループに属する連結法人（前号に掲げる連結法人を除く。）

2 租税特別措置法（現行のもの）

66条の6第1項

次に掲げる内国法人に係る外国関係会社のうち、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本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの（以下この条及び次条において「特定外国子会社等」という。）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適用対象金額を有する場合には、その適用対象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の数に対応するものとしてその株式等（株式又は出資をいう。以下第4項までにおいて同じ。）の請求権（剰余金の配当等（法人税法第23条第1項第1号に規定する剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配をいう。以下この項、次項及び第4項において同じ。）、財産の分配その他の経済的

な利益の給付を請求する権利をいう。以下この項、次項及び第4項において同じ。)の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額(以下この款において「課税対象金額」という。)に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

1号・2号 《省略》

66条の6第3項

第1項の規定は、同項各号に掲げる内国法人に係る特定外国子会社等で、株式等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(これらの権利に関する使用権を含む。)若しくは著作権(出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。)の提供又は船舶若しくは航空機の貸付け(次項において「特定事業」という。)を主たる事業とするもの(株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等のうち、当該特定外国子会社等が他の外国法人の事業活動の総合的な管理及び調整を通じてその収益性の向上に資する業務として政令で定めるもの(以下この項において「統括業務」という。)を行う場合における当該他の外国法人として政令で定めるものの株式等の保有を行うものとして政令で定めるもの(以下この項において「事業持株会社」という。)を除く。)以外のものが、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(事業持株会社にあつては、統括業務とする。以下この項において同じ。)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、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であつて、各事業年度においてその行う主たる事業が次の各号に掲げる事業のいずれに該当するかに応じ当該各号に定め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金額については、適用しない。

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 その事業を主として当該特定外国子会社等に係る第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第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

2号 前号に掲げる事業以外の事業 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

66条の6第4項

第1項各号に掲げる内国法人に係る特定外国子会社等が、平成22年4月1日以後に開始する各事業年度において前項の規定により第1項の規定を適用しない適用対象金額を有する場合において、当該各事業年度に係る次に掲げる金額(第1号から第5号までに掲げる金額については、当該特定外国子会社等が行う事業(特定事業を除く。)の性質上重要で欠くことのできない業務から生じたものを除く。以下この項において「特定所得の金額」という。)を有するときは、当該各事業年度の特定所得の金額の合計額(次項において「部分適用対象金額」という。)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の数に対応するものとしてその株式等の請求権の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額(当該金額が当該各事業年度に係る課税対象金額に相当する金額を超えるときは、当該相当する金額。次条及び第66条の8において「部分課税対象金額」という。)に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

1号 剰余金の配当等の額（当該特定外国子会社等の有する他の法人の株式等の数又は金額のその発行済株式又は出資（その有する自己の株式等を除く。第4号において「発行済株式等」という。）の総数又は総額のうちに占める割合が、当該剰余金の配当等の額の支払に係る効力が生ずる日（当該剰余金の配当等の額の支払が法人税法第24条第1項各号に掲げる事由に基づくものである場合には、政令で定める日）において、100分の10に満たない場合における当該他の法人から受けるものに限る。以下この号において同じ。）の合計額から当該剰余金の配当等の額を得るために直接要した費用の額の合計額及び当該剰余金の配当等の額に係る費用の額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した残額

2号 債券の利子の額の合計額から当該利子の額を得るために直接要した費用の額の合計額及び当該利子の額に係る費用の額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した残額

3号 債券の償還金額（買入消却が行われる場合には、その買入金額）がその取得価額を超える場合におけるその差益の額の合計額から当該差益の額を得るために直接要した費用の額の合計額及び当該差益の額に係る費用の額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した残額

4号 株式等の譲渡（金融商品取引法第2条第16項に規定する金融商品取引所（これに類するもので外国の法令に基づき設立されたものを含む。）の開設する市場においてする譲渡その他政令で定めるものに限る。以下この号及び次号において同じ。）に係る対価の額（当該特定外国子会社等の有する他の法人の株式等の数又は金額のその発行済株式等の総数又は総額のうちに占める割合が、当該譲渡の直前において、100分の10に満たない場合における当該他の法人の株式等の譲渡に係る対価の額に限る。以下この号において同じ。）の合計額から当該株式等の譲渡に係る原価の額として政令で定めるところにより計算した金額の合計額及び当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額

5号 債券の譲渡に係る対価の額の合計額から当該債券の譲渡に係る原価の額として政令で定めるところにより計算した金額の合計額及び当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額

6号 特許権、実用新案権、意匠権若しくは商標権又は著作権（出版権及び著作隣接権を含む。）（以下この号において「特許権等」という。）の使用料（当該特定外国子会社等が自ら行った研究開発の成果に係る特許権等の使用料その他の政令で定めるものを除く。以下この号において同じ。）の合計額から当該使用料を得るために直接要した費用の額（当該特定外国子会社等が有する特許権等に係る償却費の額として政令で定めるところにより計算した金額を含む。）の合計額を控除した残額

7号 船舶又は航空機の貸付けによる対価の額の合計額から当該対価の額を得るために直接要した費用の額（当該特定外国子会社等が有する当該船舶又は航空機に係る償却費の額として政令で定めるところにより計算した金額を含む。）の合計額を控除した残額

66条の6第5項

前項の規定は、第1項各号に掲げる内国法人に係る特定外国子会社等につき次のいずれかに該当する事実がある場合には、当該特定外国子会社等のその該当する事業年度に係る部分適用対象金額については、適用しない。

1号 各事業年度における部分適用対象金額に係る収入金額として政令で定める金額が1000万円以下であること。

2号 各事業年度の決算に基づく所得の金額に相当する金額として政令で定める金額のうちに当該各事業年度における部分適用対象金額の占める割合が100分の5以下であること。

平成22年法律第6号附則1条

この法律は、平成22年4月1日から施行する。《以下省略》

平成22年法律第6号附則90条1項

新租税特別措置法第66条の6第1項及び第3項の規定は、同条第1項に規定する特定外国子会社等の施行日以後に開始する事業年度に係る同項に規定する適用対象金額及び当該適用対象金額に係る同項に規定する課税対象金額について適用し、旧租税特別措置法第66条の6第1項に規定する特定外国子会社等の施行日前に開始した事業年度に係る同項に規定する適用対象金額及び当該適用対象金額に係る同項に規定する課税対象金額については、なお従前の例による。

3 国税通則法（平成23年法律第114号による改正前のもの）

2条

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

1号～5号 《省略》

6号 納税申告書 申告納税方式による国税に関し国税に関する法律の規定により次に掲げるいずれかの事項その他当該事項に関し必要な事項を記載した申告書をいい、国税に関する法律の規定による国税の還付金（以下「還付金」という。）の還付を受けるための申告書でこれらのいずれかの事項を記載したものを含むものとする。

イ 課税標準（国税に関する法律に課税標準額又は課税標準数量の定めがある国税については、課税標準額又は課税標準数量。以下同じ。）

ロ 課税標準から控除する金額

ハ 次に掲げる金額（以下「純損失等の金額」という。）

(1) 《省略》

(2) 法人税法（昭和40年法律第34号）に規定する欠損金額又は連結欠損金額でその事業年度又はその連結事業年度（同法第15条の2（連結事業年度の意義）に規定する連結事業年度をいう。以下この号及び第15条第2項第3号において同じ。）以前において生じたもの（同法第57条第2項若しくは第5項、第58条第2項又は第81条の9第2項（被合併法人等の未処理欠損金額の引継ぎ等）の規定により欠損金額又は連結欠損金額とみなされたものを含む。）のうち、同法の規定により翌事業年度以後の事業年度分若しくは翌連結事業年度以後の連結事業年度分の所得の金額若しくは連結所得（同法第2条第18号の4（定義）に規定する連結所得をいう。以下この号及び第15条第2項第3号において同じ。）の金額の計算上順次繰り越して控除し、又は前事業年度以前の事業年度分若しくは前連結事業年度以前の連結事業年度分の所得若しくは連結所得に係る還付金の額の計算の基礎とすることができるもの

(3) 《省略》

ニ 納付すべき税額

ホ 還付金の額に相当する税額

ヘ ニの税額の計算上控除する金額又は還付金の額の計算の基礎となる税額

7号～10号 《省略》

15条1項

国税を納付する義務（源泉徴収による国税については、これを徴収して国に納付する義務。以下「納税義務」という。）が成立する場合には、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が

確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手続により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする。

16条1項

国税についての納付すべき税額の確定の手続については、次の各号に掲げるいずれかの方式によるものとし、これらの方式の内容は、当該各号に掲げるところによる。

1号 申告納税方式 納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式をいう。

2号 賦課課税方式 納付すべき税額がもっぱら税務署長又は税関長の処分により確定する方式をいう。

16条2項

国税（前条第3項各号に掲げるものを除く。）についての納付すべき税額の確定が前項各号に掲げる方式のうちいずれの方式によりされるかは、次に定めるところによる。

1号 納税義務が成立する場合において、納税者が、国税に関する法律の規定により、納付すべき税額を申告すべきものとされている国税 申告納税方式

2号 前号に掲げる国税以外の国税 賦課課税方式

19条1項

納税申告書を提出した者（《省略》）は、次の各号のいずれかに該当する場合には、その申告について第24条（更正）の規定による更正があるまでは、その申告に係る課税標準等（第2条第6号イからハまで（定義）に掲げる事項をいう。以下同じ。）又は税額等（同号ニからへまでに掲げる事項をいう。以下同じ。）を修正する納税申告書を税務署長に提出することができる。

1号～4号 《省略》

23条1項

納税申告書を提出した者は、次の各号の一に該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等（当該課税標準等又は税額等に関し次条又は第26条（再更正）の規定による更正（以下この条において「更正」という。）があった場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等）につき更正をすべき旨の請求をすることができる。

1号 当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額（当該税額に関し更正があった場合には、当該更正後の税額）が過大であるとき。

2号 前号に規定する理由により、当該申告書に記載した純損失等の金額（当該金額に関し更正があった場合には、当該更正後の金額）が過少であるとき、又は当該申告書（当該申告書に関し更正があった場合には、更正通知書）に純損失等の金額の記載がなかったとき。

3号 第1号に規定する理由により、当該申告書に記載した還付金の額に相当する税額（当該税額に関し更正があった場合には、当該更正後の税額）が過少であるとき、又は当該申告書（当該申告書に関し更正があった場合には、更正通知書）に還付金の額に相当する税額の記載がなかったとき。

23条3項

更正の請求をしようとする者は、その請求に係る更正前の課税標準等又は税額等、当該更正後の課税

標準等又は税額等、その更正の請求をする理由、当該請求をするに至った事情の詳細その他参考となるべき事項を記載した更正請求書を税務署長に提出しなければならない。

24条

税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する。

26条

税務署長は、前2条又はこの条の規定による更正又は決定をした後、その更正又は決定をした課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知ったときは、その調査により、当該更正又は決定に係る課税標準等又は税額等を更正する。

29条1項

第24条（更正）又は第26条（再更正）の規定による更正（以下「更正」という。）で既に確定した納付すべき税額を増加させるものは、既に確定した納付すべき税額に係る部分の国税についての納税義務に影響を及ぼさない。

65条1項

期限内申告書（還付請求申告書を含む。第3項において同じ。）が提出された場合（期限後申告書が提出された場合において、次条第1項ただし書又は第6項の規定の適用があるときを含む。）において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき第35条第2項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する。

65条4項

第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する。

4 法人税法（平成21年法律第13号による改正前のもの）

2条

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

1号 国内 この法律の施行地をいう。

2号 国外 この法律の施行地外の地域をいう。

3号 内国法人 国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。

4号 外国法人 内国法人以外の法人をいう。

5号～48号 《省略》

28条

内国法人が各事業年度において第69条第7項（外国税額の控除）に規定する外国子会社の所得に対して課される外国法人税の額につき同項の規定の適用を受ける場合には、同項に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、その内国法人の政令で定める事業年度の所得の金額の計算上、益金の額

に算入する。

69条1項

内国法人が各事業年度において外国法人税（外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものをいう。以下この条において同じ。）を納付することとなる場合（内国法人が通常行われる取引と認められないものとして政令で定める取引に基因して生じた所得に対する外国法人税を納付することとなる場合を除く。）には、当該事業年度の所得の金額につき第66条第1項から第3項まで（各事業年度の所得に対する法人税の税率）の規定を適用して計算した金額のうち当該事業年度の所得でその源泉が国外にあるもの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（以下この条において「控除限度額」という。）を限度として、その外国法人税の額（その所得に対する負担が高率な部分として政令で定める金額を除く。以下この条において「控除対象外国法人税の額」という。）を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する。

69条2項

内国法人が各事業年度において納付することとなる控除対象外国法人税の額が当該事業年度の控除限度額と地方税控除限度額として政令で定める金額との合計額を超える場合において、前3年内事業年度（当該事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度をいう。以下この条において同じ。）の控除限度額のうち当該事業年度に繰り越される部分として政令で定める金額（以下この項及び第17項において「繰越控除限度額」という。）があるときは、政令で定めるところにより、その繰越控除限度額を限度として、その超える部分の金額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する。

69条3項

内国法人が各事業年度において納付することとなる控除対象外国法人税の額が当該事業年度の控除限度額に満たない場合において、その前3年内事業年度において納付することとなった控除対象外国法人税の額のうち当該事業年度に繰り越される部分として政令で定める金額（以下この項及び第17項において「繰越控除対象外国法人税額」という。）があるときは、政令で定めるところにより、当該控除限度額から当該事業年度において納付することとなる控除対象外国法人税の額を控除した残額を限度として、その繰越控除対象外国法人税額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する。

69条8項

内国法人が外国子会社（当該内国法人が保有しているその株式又は出資の数又は金額がその発行済株式又は出資（その有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の100分の25以上に相当する数又は金額となっていることその他の政令で定める要件を備えている外国法人をいう。）から受ける剰余金の配当（株式又は出資に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの及び分割型分割によるものを除く。）若しくは利益の配当（分割型分割によるものを除く。）又は剰余金の分配（出資に係るものに限る。）の額（以下この条において「配当等の額」という。）がある場合には、当該外国子会社の所得に対して課される外国法人税の額のうち当該配当等の額に対応するもの（当該配当等の額を課税標準として課される控除対象外国法人税の額との合計額が当該配当等の額に対して高率な負担となる部分を除く。）として政令で定めるところにより計算した金額は、政令で定めるところにより、当該内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみなして、第1項から第3項までの規定を適用する。

74条1項

内国法人（清算中の内国法人である普通法人及び清算中の協同組合等を除く。）は、各事業年度終了の日の翌日から2月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない。

- 1号 当該事業年度の課税標準である所得の金額又は欠損金額
- 2号 前号に掲げる所得の金額につき前節（税額の計算）の規定を適用して計算した法人税の額
- 3号 第68条及び第69条（所得税額等の控除）の規定による控除をされるべき金額で前号に掲げる法人税の額の計算上控除しきれなかったものがある場合には、その控除しきれなかった金額
- 4号 その内国法人が当該事業年度につき中間申告書を提出した法人である場合には、第2号に掲げる法人税の額から当該申告書に係る中間納付額を控除した金額
- 5号 前号に規定する中間納付額で同号に掲げる金額の計算上控除しきれなかったものがある場合には、その控除しきれなかった金額
- 6号 前各号に掲げる金額の計算の基礎その他財務省令で定める事項

80条の2

内国法人が、確定申告書に記載すべき第74条第1項第1号から第5号まで（確定申告書の記載事項）に掲げる金額又は連結確定申告書に記載すべき第81条の2第1項第1号から第5号まで（連結確定申告書の記載事項）に掲げる金額につき、修正申告書を提出し、又は更正若しくは決定を受け、その修正申告書の提出又は更正若しくは決定に伴い次の各号に掲げる場合に該当することとなるときは、当該内国法人は、その修正申告書を提出した日又はその更正若しくは決定の通知を受けた日の翌日から2月以内に限り、税務署長に対し、当該各号に規定する金額につき国税通則法第23条第1項（更正の請求）の規定による更正の請求をすることができる。この場合においては、同条第3項に規定する更正請求書には、同項に規定する事項のほか、その修正申告書を提出した日又はその更正若しくは決定の通知を受けた日を記載しなければならない。

1号 その修正申告書若しくは更正若しくは決定に係る事業年度後若しくは連結事業年度後の事業年度の確定申告書に記載した、又は決定を受けた当該事業年度に係る第74条第1項第2号又は第4号に掲げる金額（当該金額につき修正申告書の提出又は更正があった場合には、その申告又は更正後の金額）が過大となる場合

2号 その修正申告書若しくは更正若しくは決定に係る事業年度後若しくは連結事業年度後の事業年度の確定申告書に記載した、又は決定を受けた当該事業年度に係る第74条第1項第1号に掲げる欠損金額又は同項第3号若しくは第5号に掲げる金額（これらの金額につき修正申告書の提出又は更正があった場合には、その申告又は更正後の金額）が過少となる場合

5 所得税法

2条1項

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

- 1号 国内 この法律の施行地をいう。
- 2号 《省略》
- 3号 居住者 国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう。
- 4号～48号 《省略》

6 租税特別措置法施行令（平成21年政令第108号による改正前のもの）

39条の14第1項

法第66条の6第1項に規定する政令で定める外国関係会社は、次に掲げるものとする。

- 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（法第66条の6第2項第1号に規定する外国関係会社をいう。以下この節において同じ。）

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

39条の14第2項

外国関係会社が前項第2号の外国関係会社に該当するかどうかの判定については、次に定めるところによる。

1号 前項第2号の所得の金額は、当該外国関係会社の当該各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域（以下この節において「本店所在地国」という。）の外国法人税（法人税法第69条第1項に規定する外国法人税をいう。以下この節において同じ。）に関する法令（当該外国法人税に関する法令が2以上ある場合には、そのうち主たる外国法人税に関する法令をいう。以下この項において「本店所在地国の法令」という。）の規定により計算した所得の金額に当該所得の金額に係るイからホまでに掲げる金額の合計額を加算した金額から当該所得の金額に係るへに掲げる金額を控除した残額とする。

イ その本店所在地国の法令により外国法人税の課税標準に含まれないこととされる所得の金額（次に掲げる金額を除く。）

(1) その本店所在地国に所在する法人から受ける法人税法第23条第1項第1号に規定する剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配（以下この節において「剰余金の配当等」という。）の額（法第66条の8第1項第2号に定める金額を含む。以下この項において「配当等の額」という。）

(2) その本店所在地国以外の国又は地域に所在する法人から受ける配当等の額でその有する株式等（株式又は出資をいう。以下この節において同じ。）の数又は金額の当該法人の発行済株式又は出資（自己が有する自己の株式等を除く。）の総数又は総額（以下この節において「発行済株式等」という。）のうち占める割合が当該本店所在地国の法令に定められた割合以上であることを要件として課税標準に含まれないこととされるもの

ロ その支払う配当等の額で損金の額に算入している金額

ハ その納付する外国法人税の額で損金の額に算入している金額

ニ その積み立てた法第57条の5第1項又は第57条の6第1項の異常危険準備金に類する準備金（以下この項及び次条第2項において「保険準備金」という。）の額のうち損金の額に算入している金額で法第57条の5又は第57条の6の規定の例によるものとした場合に損金の額に算入されないこととなる金額に相当する金額

ホ その積み立てた保険準備金（法第57条の5又は第57条の6の規定の例によるものとした場合に積み立てられるものに限る。）につき益金の額に算入した金額がこれらの規定の例によるものとした場合に益金の額に算入すべき金額に相当する金額に満たない場合におけるその満たない部分の金額

へ その還付を受ける外国法人税の額で益金の額に算入している金額

2号 前項第2号の租税の額は、次に掲げる金額の合計額とする。

イ 当該外国関係会社の当該各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、その本店所在地国又は本店所在地国以外の国若しくは地域において課される外国法人税の額（その本店所在地国の法令により当該外国関係会社が納付したものとみなしてその本店所在地国の外国法人税の額から控除されるものを含むものとし、前号イ(2)に掲げる金額に対して課されるものを除く。）

ロ 当該外国関係会社が当該各事業年度においてその本店所在地国において軽減され、又は免除された外国法人税の額で、当該外国関係会社に係る内国法人が法人税法第69条第8項又は第81条の15

第8項の規定の適用を受ける場合に第1条の3第1項第2号に規定する租税条約の規定により当該外国関係会社が納付したものとみなされるもの

3号 その本店所在地国の外国法人税の税率が所得の額に応じて高くなる場合には、前号イの外国法人税の額は、これらの税率をこれらの税率のうち最も高い税率であるものとして算定した外国法人税の額とすることができる。

4号 前項第2号の所得の金額が欠損の金額となる場合には、その行う主たる事業に係る収入金額（当該収入金額が第1号イ(1)又は(2)に掲げる金額である場合には、当該収入金額以外の収入金額）から所得が生じたとした場合にその所得に対して適用されるその本店所在地国の外国法人税の税率により判定するものとする。

39条の16第1項

法第66条の6第1項の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剰余金の配当等の額に関する調整を加えた金額は、特定外国子会社等の各事業年度の同条第2項第2号に規定する未処分所得の金額（以下この項において「未処分所得の金額」という。）から次に掲げる金額の合計額を控除した残額（第1号に規定する還付を受けることとなる法人所得税の額が同号に規定する納付をすることとなる法人所得税の額を超えることとなる場合には、未処分所得の金額にその超える部分の金額を加算した金額から第2号に掲げる金額を控除した残額）とする。この場合において、第1号及び第2号に掲げる金額の合計額が当該未処分所得の金額を超えるときは、まず第1号に掲げる金額の控除を行い、次に第2号に掲げる金額の控除を行うものとする。

1号 当該各事業年度において納付をすることとなる法人所得税の額（当該各事業年度において還付を受けることとなる法人所得税の額がある場合には、当該還付を受けることとなる法人所得税の額を控除した残額）

2号 当該各事業年度を基準事業年度（剰余金の配当等の支払に係る基準日の属する事業年度をいう。以下この号において同じ。）とする剰余金の配当等の額（当該各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含む当該特定外国子会社等に係る内国法人の事業年度終了の日までに支払義務が確定したものに限る。以下この号において同じ。）の合計額（当該各事業年度を基準事業年度とする剰余金の配当等の額の全部又は一部が次に掲げる者に支払われた場合には、当該合計額は零とする。）

イ 当該内国法人に係る外国関係会社（当該内国法人に係る特定外国子会社等（法第68条の90第1項に規定する特定外国子会社等を含む。）を除く。）でその受ける剰余金の配当等の額につきその本店所在地国において課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低い税の負担として財務省令で定める基準（第39条の19第2項において「軽課税基準」という。）以下のもの

ロ 当該内国法人に係る他の特定外国子会社等（法第68条の90第1項に規定する特定外国子会社等を含む。次項第3号において同じ。）

39条の16第2項

法第66条の6第1項に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、同項各号に掲げる内国法人に係る特定外国子会社等の各事業年度の同項に規定する適用対象留保金額（以下この節において「適用対象留保金額」という。）に、当該特定外国子会社等の当該各事業年度終了の時における発行済株式等のうちに当該各事業年度終了の時における当該内国法人の有する当該特定外国子会社等の請求権勘案保有株式等の占める割合を乗じて計算した金額（当該内国法人の同項の規定の適用に係る各事業年度において、当該特定外国子会社等につき第1号若しくは第2号に掲げる事実が生じた場合又は当該

内国法人に係る外国関係会社（当該特定外国子会社等に係る控除未済課税済配当等の額を有するものに限る。）につき第3号に掲げる事実が生じた場合には、当該計算した金額からそれぞれこれらの号に定める金額を控除した残額）とする。

1号 法第66条の8第1項第1号に掲げる事実（当該特定外国子会社等の当該適用対象留保金額の計算上控除されなかった剰余金の配当等の支払の事実に限る。）

当該剰余金の配当等の額（当該剰余金の配当等の額が当該適用対象留保金額を超える場合には、当該適用対象留保金額に相当する金額）に当該適用対象留保金額に係る事業年度終了の時における当該特定外国子会社等の発行済株式等のうちに当該事業年度終了の時における当該内国法人の有する当該特定外国子会社等の請求権勘案保有株式等（当該内国法人に係る前項第2号イ及びロに掲げる者を通じて保有する請求権勘案間接保有株式等を除く。）の占める割合を乗じて計算した金額

2号 法第66条の8第1項第2号に掲げる事実 同号に定める金額に当該事実が生じた時における当該特定外国子会社等の発行済株式等のうちに当該事実が生じた時における当該内国法人の有する当該特定外国子会社等の請求権勘案保有株式等（同号に定める金額が当該内国法人に係る前項第2号イ及びロに掲げる者に対して交付された場合におけるこれらの者を通じて保有する請求権勘案間接保有株式等を除く。）の占める割合を乗じて計算した金額

3号 法第66条の8第1項第3号に掲げる事実 同号に定める金額（当該金額が他の特定外国子会社等に該当する外国関係会社から受けたものである場合には、当該金額から当該他の特定外国子会社等に係る適用対象留保金額又は課税対象留保金額若しくは個別課税対象留保金額の計算上控除される金額と当該事実が生じたことにより同項又は法第68条の9第2項の規定により損金の額に算入される金額との合計額に相当する金額を控除した残額）のうち控除未済課税済配当等の額に達するまでの金額

39条の17第2項

法第66条の6第4項第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。

1号 卸売業 当該各事業年度の棚卸資産の販売に係る収入金額（当該各事業年度において棚卸資産の売買の代理又は媒介に関し受け取る手数料がある場合には、その手数料を受け取る基因となった売買の取引金額を含む。以下この号において「販売取扱金額」という。）の合計額のうちに関連者（当該特定外国子会社等に係る法第40条の4第1項各号、第66条の6第1項各号、第68条の9第1項各号及び前項各号に掲げる者をいう。以下この項及び次項において同じ。）以外の者との間の取引に係る販売取扱金額の合計額の占める割合が100分の50を超える場合又は当該各事業年度において取得した棚卸資産の取得価額（当該各事業年度において棚卸資産の売買の代理又は媒介に関し受け取る手数料がある場合には、その手数料を受け取る基因となった売買の取引金額を含む。以下この号において「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100分の50を超える場合

2号 銀行業 《省略》

3号 信託業 《省略》

4号 金融商品取引業 《省略》

5号 保険業 《省略》

6号 水運業又は航空運送業 《省略》

39条の17第5項

法第66条の6第4項第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。

1号 不動産業 主として本店所在地国にある不動産（不動産の上に存する権利を含む。以下この号において同じ。）の売買又は貸付け（当該不動産を使用させる行為を含む。）、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 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 第2項及び前2号に掲げる事業以外の事業 主として本店所在地国において行っている場合

39条の20第1項

法第66条の6第1項の場合において、外国法人が外国関係会社に該当するかどうかの判定は、当該外国法人の各事業年度終了の時の現況によるものとし、内国法人が同項各号に掲げる法人に該当するかどうかの判定は、これらの法人に係る外国関係会社の各事業年度終了の時の現況による。

7 法人税法施行令（平成23年政令第196号による改正前のもの）

144条1項

法第69条第2項（外国税額の控除）に規定する当該事業年度に繰り越される部分として政令で定める金額は、内国法人の同項に規定する前3年内事業年度（次項及び第8項において「前3年内事業年度」という。）の国税の控除余裕額又は地方税の控除余裕額を、最も古い事業年度のものから順次に、かつ、同一事業年度のものについては国税の控除余裕額及び地方税の控除余裕額の順に、同条第2項に規定する当該事業年度の控除限度超過額に充てるものとした場合に当該控除限度超過額に充てられることとなる当該国税の控除余裕額の合計額に相当する金額とする。

144条2項

内国法人が前3年内事業年度のうちいずれかの事業年度において納付することとなった控除対象外国法人税の額をその納付することとなった事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入した場合には、当該内国法人の当該事業年度以前の各事業年度の国税の控除余裕額及び地方税の控除余裕額は、前項に規定する国税の控除余裕額及び地方税の控除余裕額に含まれないものとして、同項の規定を適用する。

144条3項

内国法人の当該事業年度開始の日前3年以内に開始した各連結事業年度がある場合において、当該各連結事業年度のうちいずれかの連結事業年度において納付することとなった個別控除対象外国法人税の額をその納付することとなった連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入したときは、当該内国法人の当該連結事業年度前の各事業年度の国税の控除余裕額及び地方税の控除余裕額は、第1項に規定する国税の控除余裕額及び地方税の控除余裕額に含まれないものとして、同項の規定を適用する。

144条4項

内国法人の法第69条第2項の規定の適用を受けることができる事業年度後の各事業年度に係る第1項及び次条第1項の規定の適用については、第1項の規定により当該内国法人の当該適用を受けることができる事業年度の控除限度超過額に充てられることとなる国税の控除余裕額及び地方税の控除余裕額並びにこれらの金額の合計額に相当する金額の当該控除限度超過額は、ないものとみなす。

144条5項

前各項に規定する国税の控除余裕額とは、内国法人が各事業年度において納付することとなる控除対象外国法人税の額が当該事業年度の国税の控除限度額（法第69条第1項に規定する控除限度額をいう。以下この条において同じ。）に満たない場合における当該国税の控除限度額から当該控除対象外国法人税の額を控除した金額に相当する金額をいう。

144条6項

第1項から第4項までに規定する地方税の控除余裕額とは、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額をいう。

1号 内国法人が各事業年度において納付することとなる控除対象外国法人税の額が当該事業年度の国税の控除限度額を超えない場合 当該事業年度の地方税の控除限度額（前条に規定する合計額をいう。以下この項及び次項において同じ。）に相当する金額

2号 内国法人が各事業年度において納付することとなる控除対象外国法人税の額が当該事業年度の国税の控除限度額を超え、かつ、その超える部分の金額が当該事業年度の地方税の控除限度額に満たない場合 当該地方税の控除限度額から当該超える部分の金額を控除した金額に相当する金額

144条7項

第1項及び第4項に規定する控除限度超過額とは、内国法人が各事業年度において納付することとなる控除対象外国法人税の額が当該事業年度の国税の控除限度額と地方税の控除限度額との合計額を超える場合におけるその超える部分の金額に相当する金額をいう。

(別表1)

本件各事業年度におけるBに係る子会社及び関係会社

	No.	法人名	略称	所在地国	事業内容
子会社	1	C	C	シンガポール共和国	エンジン関連部品の卸売
	2	O	O	タイ王国	自動車部品の卸売り タイ関係会社の統括・運営サービス
	3	G	G	マレーシア	自動車部品及びエアコンユニットの 製造販売
	4	Q	Q	ベトナム 社会主義共和国	自動車部品の製造販売
	5	I	I	中華民国（台湾）	自動車及び機械部品の製造販売
	6	D	D	タイ王国	自動車部品及び設備の製造販売
	7	E	E	タイ王国	金型、治工具の製造販売
	8	R	-	マレーシア	休業中
	9	H	H	フィリピン共和国	自動車部品及び設備の製造販売
	10	F	F	インドネシア共和国	自動車・オートバイ部品及び設備の製 造販売
	11	S	S	インドネシア共和国	自動車部品の卸売
	12	T	T	タイ王国	自動車部品の製造販売
	13	U	U	タイ王国	自動車部品の研究開発 タイ国内コーポレートサービス機能 (経理・人事・情報システム・生産管 理)
関連会社	14	V	V	サウジアラビア王国	自動車部品及びエアコンユニットの 製造販売
	15	W	-	インドネシア共和国	自動車部品及び設備の製造販売 (F社の子会社)
	16	X	X	フィリピン共和国	投資会社 (H社の関連会社)

(別表2)

Bの子会社及び関係会社持分

	No.	法人名	略称	平成19年3月期 持分(%)	平成20年3月期 持分(%)	備考
子会社	1	C	C	100.0	100.0	
	2	O	O	50.0	50.0	残50%はDが所有
	3	G	G	72.7	72.7	
	4	Q	Q	95.0	95.0	
	5	I	I	80.0	80.0	
	6	D	D	51.3	51.3	
	7	E	E	80.0	80.0	残20%はDが所有
	8	R	-	72.7	72.7	
	9	H	H	100.0	100.0	
	10	F	F	58.3	58.3	
	11	S	S	51.0	51.0	
	12	T	T	90.0	90.0	
	13	U	U	100.0	100.0	
関連会社	14	V	V	50.0	50.0	
	15	W	-	28.6	28.6	
	16	X	X	38.9	38.9	

別表 3、別表 7 及び別表 8 省略

(別表4)

課税の経緯 (平成20年3月期)

(単位:円)

項目	区分	確定申告	更正処分等 (第1次更正処分)	更正処分等 (第2次更正処分)	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
年 月 日		平成20年6月30日	平成21年2月17日	平成22年6月28日	平成22年 8月26日	平成22年 11月24日	平成22年 12月22日	平成23年 11月22日
所得金額又は欠損金額(△印)	①	179,779,097,409	180,978,709,733	186,018,255,248	全部 取消し	棄却	全部 取消し	棄却
法人税額	②	53,933,729,100	54,293,612,700	55,805,476,500				
法人税額の特別控除額	③	10,879,141,056	10,879,141,056	10,879,141,056				
差引法人税額 (② - ③)	④	43,054,588,044	43,414,471,644	44,926,335,444				
所得税額の控除額	⑤	2,546,840,622	2,546,840,622	2,546,840,622				
外国税額の控除額	⑥	9,893,438,823	9,893,438,823	9,893,438,823				
納付すべき法人税額 (④ - ⑤ - ⑥)	⑦	30,614,308,500	30,974,192,100	32,486,055,900				
既に納付の確定した法人税額	⑧	12,716,863,300	30,614,308,500	30,974,192,100				
差引納付すべき又は 減少(△印)する法人税額 (⑦ - ⑧)	⑨	17,897,445,200	359,883,600	1,511,863,800				
過少申告加算税の額	⑩	-	26,216,000	151,186,000				
重加算税の額	⑪	-	34,202,000					

(注) ⑦欄の数値は100円未満の端数を切り捨てたものである。

(別表5)

平成21年3月期課税の経緯

21年3月期

(単位：円)

区分 項目		確定申告	更正処分 (第1次更正処分)	第2次更正処分	第3次更正処分	第4次更正処分
年 月 日		平成21年6月30日	平成22年6月28日	平成24年6月22日	平成24年10月12日	平成25年2月28日
所得金額又は欠損金額 (△印)	①	△68,869,031,633	△62,556,988,575	△63,553,791,108	△63,553,791,108	△63,553,791,108
法人税額	②	0	0	0	0	0
法人税額の特別控除額	③	-	-	-	-	-
差引法人税額 (② - ③)	④	0	0	0	0	0
所得税額の控除額	⑤	3,218,400,774	3,218,400,774	3,218,400,774	3,218,400,774	3,218,400,774
外国税額の控除額	⑥	6,091,837,598	7,376,784,495	6,381,411,492	6,497,637,586	5,662,153,710
還付所得税額等 (④ - ⑤ - ⑥)	⑦	9,310,238,372	10,595,185,269	9,599,812,266	9,716,038,360	8,880,554,484
既に納付の確定した法人税額	⑧	-	△9,310,238,372	△10,595,185,269	△9,599,812,266	△9,716,038,360
差引納付すべき又は減少 (△印) する法人税額 (⑦ - ⑧)	⑨	△9,310,238,372	△1,284,946,897	995,373,000	△116,226,094	835,483,800
翌期へ繰り越す欠損金	⑩	68,869,031,633	62,556,988,575	63,553,791,108	63,553,791,108	63,553,791,108

(別表6)

平成21年3月期第2次更正処分の内容により原告自ら確定申告額を是正した場合の所得金額及び税額

21年3月期

(単位：円)

項目	区分	確定申告	第2次更正処分の内容
年 月 日		平成21年6月30日	
所得金額又は欠損金額 (△印)	①	△68,869,031,633	△69,865,834,166
法人税額	②	0	0
法人税額の特別控除額	③	-	-
差引法人税額 (② - ③)	④	0	0
所得税額の控除額	⑤	3,218,400,774	3,218,400,774
外国税額の控除額	⑥	6,091,837,598	6,091,837,598
還付所得税額等 (④ - ⑤ - ⑥)	⑦	9,310,238,372	9,310,238,372
既に納付の確定した法人税額	⑧	-	△9,310,238,372
差引納付すべき又は減少 (△印) する法人税額 (⑦ - ⑧)	⑨	△9,310,238,372	0
翌期へ繰り越す欠損金	⑩	68,869,031,633	69,865,834,166