

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(門真税務署長)

平成28年9月28日却下・棄却・控訴

判 決

原告	A株式会社
同代表者代表取締役	B
同訴訟代理人弁護士	松尾 和子 富岡 英次 八代 徹也 佐竹 勝一 小和田 敦子 松野 仁彦
同訴訟復代理人弁護士	外村 玲子
被告	国
同代表者法務大臣	金田 勝年
処分行政庁	門真税務署長 岡所 伸一
被告指定代理人	伊藤 渉 齋藤 誠密 早川 治 福本 一法 中山 雅司

主 文

- 1 本件訴えのうち、門真税務署長が平成23年6月29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22億0218万6294円を下回る部分及び還付金の額に相当する税額14億8364万1436円を超える部分の取消しを求める部分並びに門真税務署長が平成23年6月29日付けで原告に対してした原告の平成21年4月1日から平成22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132億1673万1035円を下回る部分及び翌期へ繰り越す欠損金132億1673万1035円を超える部分の取消しを求める部分を却下する。
- 2 本件訴えのうち、その余の部分に係る原告の請求を棄却する。
- 3 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 門真税務署長が平成23年6月29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21億3983万7594円を超える部分及び還付金の額に相当する税額15億0131万1326円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

- 2 門真税務署長が平成23年6月29日付けで原告に対してした原告の平成21年4月1日から平成22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132億1673万1035円を下回る部分及び翌期へ繰り越す欠損金132億1673万1035円を超える部分を取り消す。

(なお、以下においては、「還付金の額に相当する税額」を、「納付すべき税額」又は「納付すべき法人税額」として、金額にマイナス又は「△」を付して表記する場合がある。その際、「納付すべき税額」及び「納付すべき法人税額」は、当該事業年度の所得の金額につき法人税法第二編一章第二節の規定を適用して計算した法人税の額(同法74条1項2号参照)を指す。)

## 第2 事案の概要

本件は、原告が、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(以下「平成21年3月期」という)及び平成21年4月1日から平成22年3月31日までの事業年度(以下、「平成22年3月期」といい、平成21年3月期と併せて「本件各事業年度」という。)の法人税につき確定申告をしたところ、門真税務署長から、本店が香港に所在する「C有限公司」(C。以下「C」という。)及び「D有限公司」(D。以下「D」といい、Cと併せて「C等」という。)は、いずれも租税特別措置法(以下「措置法」という。)66条の6(平成21年法律第13号による改正前のもの。以下同じ。)1項に規定する特定外国子会社等に該当し、さらに、C等は製造業を主たる事業としており、その主たる事業を本店の所在する地域(中華人民共和国(以下「中国」という。)香港特別行政区(以下「香港」という。))において行っていないから、同項の規定に基づき、C等の同項に規定する課税対象留保金額に相当する金額は、原告の本件各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入すべきであるなどとして、平成23年6月29日付けでそれぞれ更正処分(以下、平成21年3月期の法人税の確定申告に係る更正処分を「本件更正処分1」、平成22年3月期の法人税の確定申告に係る更正処分を「本件更正処分2」といい、両者を併せて「本件各更正処分」という。)と、本件更正処分1に係る過少申告加算税賦課決定(以下「本件賦課決定」といい、本件各更正処分と併せて「本件各処分」という。)を受けたため、本件各処分の全部又は一部の取消しを求めた事案である。

### 1 主な関係法令等

別紙1に記載したとおりであり(同別紙で定める略称は、以下においても用いる。)、措置法66条の6第1項の規定等に係る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の制度(いわゆるタックスヘイブン対策税制。以下「外国子会社合算税制」という。)の概要については、以下のとおりである。

#### (1) 外国子会社合算税制

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をいう。以下同じ。同法2条1項2号、所得税法2条1項6号)に係る外国関係会社(内国法人と、措置法66条の6第2項1号に定める関係を有する外国法人(内国法人以外の法人をいう。以下同じ。同法2条1項2号、所得税法2条1項7号)をいう。以下同じ。)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「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のものとして、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等の額に関する調整を加えた金額（以下「適用対象留保金額」という。）を有する場合には、その適用対象留保金額のうち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（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。以下同じ。措置法66条の6第2項3号。）に対応するものとしてその株式等（株式又は出資をいう。）の請求権（経済的な利益の給付を請求する権利をいう。）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「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旨を定め、同条1項1号は、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（当該外国関係会社の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同号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同号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5以上である内国法人を掲げ、同項2号は、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（外国関係会社の直接及び間接保有の株式等を有する者のうち、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。同条2項6号。）に属する内国法人を掲げている。

そして、措置法施行令39条の14第1項は、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は、①法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社（1号）及び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以下である外国関係会社（2号）とする旨を定める。

## （2）適用除外

ア 措置法66条の6第4項は、同条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（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。同条3項。以下、これらの事業を主たる事業としないことを「事業基準」という。）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（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。同項）であって、各事業年度においてその行う主たる事業が同条4項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、適用しない旨規定する。

イ 措置法66条の6第4項1号は、事業として、卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引証券業、保険業、水運業又は航空運送業を掲げ、これらの事業につき、「その事業を主として当該特定外国子会社等に係る第四十条の四第一項各号に掲げる居住者、当該特定外国子会社等に係る第一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六十八条の九十一第一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前記（1）の適用を除外をする旨を定めているところ（以下、同法66条の6第4項1号に掲げる事業に適用される基準を「非関連者基準」という。）、措置法施行令39条の17第2項は、措置法66条の6第4項1号に規定する政令で定める場合は、同項に規定する特定外国子会社等の各事業年度において行う主たる事業が卸売業に該当する場合にあっては、当該各事業年度の棚卸資産の販売に係る収入金額の合計額のうちに関連者（当該特定外国子会社等に係る同条第1項各号に掲げる者等をいう。）以外の者との間の取引に係る上記収入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の合計額のうち上記の関連者以外の者との間の取引に係る上記取得価額の合計額の占める割合が100分の50を超える場合とする旨を定める。

ウ 措置法66条の6第4項2号は、事業として、同項1号に掲げる事業以外の事業を掲げ、これらの事業につき、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において行っている場合として政令で定める場合に前記（1）の適用を除外をする旨を定めているところ（以下、同号に掲げる事業に適用される基準を「所在地国基準」という。）、措置法施行令39条の17第5項は、措置法66条の6第4項2号に規定する政令で定める場合は、同項に規定する特定外国子会社等の各事業年度において行う主たる事業が不動産業及び物品賃貸業以外の事業に該当する場合にあっては、主として本店所在地国（その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域をいう。措置法施行令39条の14第2項1号のいわゆる柱書き）において行っている場合とする旨を定める。

エ 通達66の6-17は、特定外国子会社等の営む事業が措置法66条の6第4項第1号又は措置法施行令39条の17第5項1号若しくは2号に掲げる事業のいずれに該当するかどうかは、原則として日本標準産業分類の分類を基準として判定するとし、日本標準産業分類は、製造業と卸売業を区別しつつ、自らは製造を行わないで、自己の所有に属する原材料を下請工場などに支給して製品をつくらせ、これを自己の名称で販売する製造問屋につき、製造業ではなく、卸売業として分類する。

2 前提事実（争いのない事実、顕著な事実、掲記の証拠及び弁論の全趣旨により認められる事実。なお、以下、外国における事実関係についても年号は和暦でのみ表記する。）

（1）原告について

原告は、「DVDプレイヤー、DVDレコーダー、ブルーレイディスクプレイヤー、ブルーレイディスクレコーダー、液晶テレビ、プリンター等」の各種電気製品等の製造・販売等を業とする日本国内にある株式会社（内国法人）である。

（2）C等について

ア Cは、原告が平成●年に設立した香港に本店（以下「香港事務所」という。）を有する法人である。原告は、本件各事業年度と措置法66条の6第1項の規定により対応するCの各事業年度（以下「C各事業年度」という。）の各末日において、その発行済株式総数の全

てを有しており、Cは、原告の外国関係会社に該当する。

なお、Cは、その設立時の商号はE有限公司（E）であったが、平成12年4月に現商号に変更された。

イ Dは、平成●年●月●日に設立された香港に本店を有する法人である。Cは、本件各事業年度と措置法66条の6第1項の規定により対応するDの各事業年度（以下「D各事業年度」といい、C各事業年度と併せて「C等各事業年度」という。）の各末日においてその発行済株式総数の55パーセントを有しており、Dは、原告の外国関係会社に該当する。

ウ C及びD（C等）は、いずれも香港にその本店を有するところ、C等各事業年度の各所得（措置法施行令39条の14第2項1号に従いその金額が定められるもの）に対して課される租税の額（同項2号に定める金額）はいずれも上記各所得の金額の100分の25以下であり、C等は、いずれも原告の特定外国子会社等に該当する。

また、C等は、いずれも、香港に事業所を有し、株式若しくは債券の保有、工業所有権等若しくは著作権の提供又は船舶若しくは航空機の貸付けを主たる事業とするもの以外のものであり、その本店の所在する地域（香港）において事業を行うのに必要な固定施設を有し、かつ、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っており、措置法66条の6第4項における事業基準、実体基準及び管理支配基準をいずれも満たしている。

### （3）本件に係る各公司及び各工場について

ア F有限公司（以下「F」という。）は、中国広東省において、昭和●年に国営企業として設立され、平成●年に民営化された法人であり、原告及びC等との間に資本関係はない。

Fは、同省東莞市にG（契約書上、「H」や「I」と表記される場合もあるが、いずれも同一の工場。以下「G工場」という。）及びJ（以下「J工場」という。）を、同市にK（以下「K工場」という。）を、同市にK工場の後身であるL（以下「L工場」という。）を、それぞれ所有している。

イ M有限公司（以下「M」という。）は、中国において設立された法人であるところ、中国広東省中山市にN（以下「N工場」という。）を所有している。

ウ O有限公司（以下「O」といい、F及びMと併せて「本件各公司」という。）は、中国において設立された法人であるところ、中国広東省中山市にP（以下「P工場」といい、G工場、K工場、L工場及びN工場と併せて「G工場等」といい、G工場等とJ工場を併せて「本件各工場」という。）を所有している。

### （4）本件に係る各協議書について

C等は、本件各公司との間で、本件各工場における製品の製造に関し、以下のような協議書を取り交わした（なお、以下において、各協議書の原文で「来料」（加工）と表記されている点等については、「委託」（加工）に統一して表記する。）。

#### ア G工場関係

（ア）Cは、Q公司及びFとの間で、G工場に関し、平成4年3月28日付けで、有効期限をその発効の日から5年とする「協議書（R（92）第060号）」（甲8の1、乙12の1。以下「G平成4年第1協議書」という。）を取り交わし、次いで、Fとの間で、平成8年12月23日付けで、G平成4年第1協議書の有効期限を5年延長して平成14年4月9日までとするとともに、その記載内容を一部修正・補充することなどを内容とする「委託加工貿易期間延長協議書（R（92）第060号の一）」（甲8の2、乙12

の2。以下「G平成8年第1協議書」という。)を取り交わし、さらに、平成14年2月5日付けで、G平成4年第1協議書の有効期限をさらに10年延長して平成24年4月9日までとするとともに、その記載内容を一部修正・補充することなどを内容とする「委託加工貿易期間延長協議書(R(92)第060号の二)」(甲8の3、乙12の3。以下「G平成14年第1協議書」といい、G平成4年第1協議書及びG平成8年第1協議書と併せて「G各第1協議書」という。)を取り交わした。なお、G平成8年第1協議書及びG平成14年第1協議書を取り交わす際には、G平成4年第1協議書の当事者であったQ会社の地位が「商務代理」に変更されており、これら各協議書の当事者とはなっていない。

(イ) Cは、Fとの間で、G工場に関し、平成4年3月20日付けで「協議書」(甲9の1、乙13の1。以下「G平成4年第2協議書」という。)を取り交わした。

また、Cは、Fとの間で、G工場に関し、平成5年3月20日付けで新たに「協議書(S(93)001号)」(甲9の2、乙13の2。以下「G平成5年第2協議書」という。)を取り交わし、これによりG平成4年第2協議書は失効し、以後G平成5年第2協議書が効力を有するものとされた。その後、Cは、Fとの間で、平成10年1月23日付けで、G平成5年第2協議書の有効期限を平成15年3月31日まで延長することなどを内容とする「補充協議書(S(98)002号)」(甲9の3、乙13の3。以下「G平成10年第2協議書」という。)を取り交わし、次いで、平成13年5月31日付けで、G平成5年第2協議書の記載内容を一部変更するとともに、同協議書の有効期間を平成23年5月31日まで延長することなどを内容とする「協議書(S(2001)006号)」(甲9の4、乙13の4。以下「G平成13年第2協議書」という。)を取り交わしたほか、平成14年2月21日付けで、G工場に関し、「補充協議書(S(2002)001号)」(甲9の5、乙13の5。以下「G平成14年第2協議書」といい、G平成4年第2協議書、G平成5年第2協議書、G平成10年第2協議書及びG平成13年第2協議書と併せて「G各第2協議書」という。)を取り交わした。

#### イ K工場関係

(ア) Cは、Q公司及びFとの間で、平成4年9月13日付けで、K工場に関し、「協議書(R(92)第168号)」(乙14の1。以下「K平成4年第1協議書」という。)を取り交わし、次いで、Fとの間で、平成9年5月15日付けで、K平成4年第1協議書の有効期間を平成14年9月16日まで延長するとともに、その記載内容の一部を修正・補充することなどを内容とする「委託加工貿易期間延長協議書(R(92)第168号の一)」(乙14の2。以下「K平成9年第1協議書」という。)を取り交わし、さらに、平成14年4月19日付けで、K平成4年第1協議書の有効期間を平成24年9月16日まで延長するとともに、その記載内容を改めて一部修正・補充することなどを内容とする「委託加工貿易期間延長協議書(R(92)第168号の二)」(乙14の3。以下「K平成14年第1協議書」といい、K平成4年第1協議書及びK平成9年第1協議書と併せて「K各第1協議書」という。)を取り交わした。なお、K平成9年第1協議書及びK平成14年第1協議書を取り交わす際には、K平成4年第1協議書の当事者であったQ会社の地位が「商務代理」に変更されており、これら各協議書の当事者とはなっていない。

(イ) Cは、Fとの間で、K工場に関し、平成4年9月8日付けで「協議書」(乙15の1。

以下「K平成4年第2協議書」という。)を取り交わし、次いで、平成9年6月14日付けで、K平成4年第2協議書の有効期限を平成14年9月30日まで延長することなどを内容とする「補充協議書(S(97)007号)」(乙15の2。以下「K平成9年第2協議書」という。)を取り交わし、さらに、平成13年5月31日付けで、K平成4年第2協議書の有効期限を平成23年4月30日まで延長するとともに、その記載内容を一部修正・補充することを内容とする「協議書(S(2001)007号)」(乙15の3。以下「K平成13年第2協議書」といい、K平成4年第2協議書及びK平成9年第2協議書と併せて「K各第2協議書」という。)を取り交わした。

#### ウ L工場関係

(ア) Cは、「K」(K工場)ないし「L」(L工場)名義の相手方(F)との間で、L工場に関し、平成15年5月29日付けで「補充協議書(R(92)第168号の151)」(乙16。以下「L第1協議書」という。)を取り交わした。

なお、上記のL第1協議書には、①K工場及びCは「T(92)第168号」(K平成4年第1協議書(乙14の1))に基づいて加工業務を行っていること、②L第1協議書はK平成4年第1協議書の補充部分となり、その他の事項についてはK平成4年第1協議書に従うこと、③工場名を「K」(K工場)から「L」(L工場)に変更すること、④その住所を東莞市●●(K工場の所在地)から同市●●に変更することなどが記載されていた。

(イ) Cは、Fとの間で、L工場に関し、平成15年1月21日付けで「契約書(S(2002)008号)」(乙17。以下「L第2協議書」という。)を取り交わした。

#### エ N工場関係

(ア) Cは、N工場名義の相手方との間で、N工場に関し、平成6年5月4日付けで「委託組立加工契約書(U94-004号)」(乙18の1。以下「N平成6年第1協議書」という。)を取り交わし、さらに、平成11年3月17日付けで、改めて「委託加工合意書(U99-001号)」(乙18の2。以下「N平成11年第1協議書」といい、N平成6年第1協議書と併せて「N各第1協議書」という。)を取り交わした。

(イ) Cは、N工場に関し、V有限公司(以下「V」という。)との間で、平成5年6月2日付けで「来料加工協議書」(乙19の1。以下「N平成5年第2協議書」という。)を取り交わし、さらに、Vを引き継いだMとの間で、平成14年8月13日付けで、「協議書」(乙19の2。以下「N平成14年第2協議書」といい、N平成5年第2協議書を併せて「N各第2協議書」という。)を取り交わした。

#### オ P工場関係

(ア) Cは、P工場名義の相手方との間で、P工場に関し、平成12年9月29日付けで「委託加工合意書(U2000-34-008号)」(乙20。以下「P第1協議書」という。)を取り交わした。

(イ) Cは、Oとの間で、P工場に関し、平成12年7月27日付けで「協力及び賃貸借契約書」(乙21。以下「P第2協議書」という。)を取り交わした。

#### カ J工場関係

(ア) Dは、J工場に関し、Fとの間で、平成7年12月8日付けで「R(95)第118号」(以下「J平成7年第1協議書」という。)を取り交わし(乙22の1)、さらに、J

工場名義の相手方との間で、平成15年1月23日付けで「補充協議書（R（95）第118号之36）」（乙22の2。以下「J平成15年第1協議書」といい、J平成7年第1協議書と併せて「J各第1協議書」という。また、G各第1協議書、K各第1協議書、L第1協議書、N各第1協議書、P第1協議書及びJ各第1協議書を併せて「本件各第1協議書」という。）を取り交わした。

(イ) Dは、Fとの間で、J工場に関し、平成8年3月13日付けで「協議書（W（96）04号）」（乙23の1。以下「J平成8年第2協議書」という。）を取り交わし、次いで、平成12年6月19日付けで「補充協議書（S（2000）007号）」（乙23の2。以下「J平成12年第2協議書」という。）を、平成13年5月31日付けで「補充協議書（S（2001）008号）」（乙20の3。以下「J平成13年第2協議書」といい、J平成8年第2協議書及びJ平成12年第2協議書と併せて「J各第2協議書」という。また、G各第2協議書、K各第2協議書、L第2協議書、N各第2協議書、P第2協議書及びJ各第2協議書を併せて「本件各第2協議書」といい、本件各第1協議書と本件各第2協議書を併せて「本件各協議書」という。）を取り交わした。

(5) 本件各工場における製造等について

本件各会社との間で取り交わした本件各協議書による合意に基づき、本件各工場においては「ビデオ」、「DVDプレーヤー」等の各種電気器具の製造が行われていた。本件各工場において製造された製品は全て、C等に引き渡され、C等が自己の名称で販売していた。

(6) 本件各処分及び訴訟に至る経緯について

ア 原告は、別表1の「確定申告」欄のとおり、本件各事業年度の法人税の青色申告書を、いずれも法定申告期限までに門真税務署長に提出した。

イ 門真税務署長は、別表1の「更正処分等」の「平成22年6月29日」欄のとおり、平成21年度3月期に係る減額の更正処分（以下「本件減額更正処分」という。）をした。

ウ 門真税務署長は、別表1の「更正処分等」の「平成23年6月29日」欄のとおり、本件各事業年度に係る本件各更正処分等をした。

エ 原告は、本件各更正処分等を不服として、平成23年8月25日に国税不服審判所長に対し、直接、審査請求をした。

オ 国税不服審判所長は、平成24年7月12日付けで、前記エの審査請求を棄却する旨の裁決をし、原告は、同月18日、同裁決に係る裁決書の送達を受けた。

カ 原告は、平成25年1月17日、本件訴えを提起した。

(7) 本件各処分及び訴訟に先行する各処分及び訴訟について

ア 原告は、平成13年4月1日から平成14年3月31日までの事業年度（以下「平成14年3月期」といい、他の事業年度についても同様に表記する。）から平成19年3月期までの各事業年度の法人税につき確定申告をしたところ、門真税務署長から、本件と同様に、C等につき、いずれも外国子会社合算税制にいう特定外国子会社等に該当し、さらに、C等は製造業を主たる事業としており、その主たる事業を本店の所在する地域（香港）において行っていないから、C等の課税対象留保金額に相当する金額は、原告の本件各事業年度の所得の計算上、益金の額に算入すべきであるなどとして、原告に対し、平成14年3月期から平成16年3月期までについては平成17年6月28日付けで、平成17年3月期から平成19年3月期までについては平成20年6月16日付けでそれぞれ更正処分及

び過少申告加算税賦課決定を受けた。

イ 原告は、大阪地方裁判所において、前記アの各処分の全部又は一部の取消しを求める訴えを提起したところ、同裁判所は、平成23年6月24日、原告の請求をいずれも棄却する旨の判決を言い渡した（乙6）。

その後、原告は、上記判決を不服として控訴したところ、大阪高等裁判所は平成24年7月20日、上記控訴を棄却する旨の判決を言い渡した（乙7）。さらに、原告は、上告及び上告受理申立てをしたところ、最高裁判所は、平成25年12月11日、上告を棄却する旨及び上告審として受理しない旨の決定をした（甲53）。

ウ 原告は平成26年1月9日、前記イの大阪高等裁判所による判決につき、再審の訴えを提起したところ、大阪高等裁判所は、同年2月6日、これを棄却する旨の決定をした（甲53、83）。

### 3 本件各処分の根拠及び適法性についての被告の主張

本件各処分の根拠及び適法性についての被告の主張は、後記5に掲げるほか、別紙2記載のとおりである。

### 4 争点

- (1) 本件訴えの適法性
- (2) 本件各処分の適法性

### 5 争点に関する当事者の主張の要旨

#### (1) 争点(1)(本件訴えの適法性)について

(被告の主張の要点)

被告の主張の要点は、別紙3-1に記載したとおりであり、概要、被告は、①本件訴えのうち前記第1の1項に関し、原告が所定の期間内に更正の請求をしていないこと等からすれば、本件更正処分1のうち、所得金額につき本件減額更正処分におけるその額を下回る21億3983万7594円までの金額及び納付すべき法人税額につき本件減額更正処分におけるその額を下回るマイナス15億0131万1326円までの金額の取消しを求めている部分については、訴えの利益を欠く不適法なものであるとし、②本件訴えのうち前記第1の2項に関し、本件更正処分2のうち、所得金額マイナス133億3183万6535円を下回る部分及び翌期へ繰り越す欠損金133億3183万6535円を超える部分の取消しを求める部分については、原告が自らに不利益になるように処分の取消しを求めるものであること等から、不適法なものである旨を主張する。

(原告の主張の要点)

原告の主張の要点は、別紙4-1に記載したとおりであり、概要、原告は、①本件訴えのうち前記第1の1項に関し、原告において更正の請求をしていると評価されるべきであるなどとして、被告が主張する前記の部分について訴えの利益を欠くとはいえないとし、②本件訴えのうち前記第1の2項に関し、本件更正処分2の更正の理由を構成する「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」については、明らかに理由がないものであるから、原告としてこれを認めることはできないなどとして、被告の前記の主張については理由がない旨を主張する。

#### (2) 争点(2)(本件各処分の適法性)について

(被告の主張の要点)

被告の主張の要点は、別紙3-2に記載したとおりであり（同別紙で定める略称は、以下においても用いる。）、概要、被告は、①C等は、本件各工場等で自ら製造行為をしていたと評価すべきであり、その主たる事業は製造業であるというべきところ、これは措置法66条の6第4項2号に規定する卸売業等以外の事業に該当する上、主たる事業である製造業を本店の所在する「地域」である香港において行っておらず、所在地国基準を満たさないから、原告は、C等について同項に規定する適用除外を受けることはできず、同条1項の規定の適用を受けるというべきであるとし、また、②原告が、外国子会社合算税制の制度趣旨からすれば、同条4項の適用除外の要件に該当するか否かにかかわらず、同条1項の規定の解釈として、経済的合理性のある企業活動を行う企業については、外国子会社合算税制の適用ができない旨をも主張するものであるとしても、同項の適用において、同条4項の適用除外の要件の文言を離れて、条文上規定されていない「経済的合理性」という不明確な要件を用いてその適用の可否を判断することはできないというべきである旨を主張する。

（原告の主張の要点）

原告の主張の要点は、別紙4-2に記載したとおりであり、概要、原告は、①措置法66条の6第4項に規定する適用除外の要件の検討を行う以前に、同条1項の解釈として、当該子会社等が軽課税国に所在することに経済合理性があるか否かが検討されるべきであり、そのような経済合理性が認められる場合には、そもそも同項を適用できないというべきである上、②本件各工場において製造行為を行う製造業者は、C等から委託を受けた本件各公司であり、C等の主たる事業活動が実態からみて卸売業に含まれる製造問屋であることは明らかであり、C等は非関連者基準を充足しているから、同条4項に規定する適用除外の要件を充足することは明らかであり、③仮にC等の主たる事業が製造業であると評価されるとしても、本店の所在する「地域」である香港においてこれを行っているとは評価でき、所在地国基準を充足しているから、同項に規定する適用除外の要件を充足することは明らかである旨を主張する。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 争点（1）（本件訴えの適法性）について

##### （1）本件訴えのうち前記第1の1項について

ア 法人税のように納付すべき税額の確定手続きにつき申告納税方式によることとされている国税においては、納付すべき税額は、原則として納税者による申告により確定し（国税通則法15条、16条1項1号、2項、法人税法74条）、納税者が、確定申告をした後、所得金額や納付すべき税額等につき申告した額が過大であったとしてその誤りの是正を求めするためには、所定の期間に更正の請求を行うことが必要である（国税通則法23条）。このように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手續が設けられているのは、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应ずるものであり、納税者に対しても過当な不利益を強いるおそれがないと考えたからであると解される（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁参照）。

このような更正の請求の手續が設けられた趣旨に照らすと、確定申告後、増額更正処分

を受け、その一部の取消しを求める場合、既に自ら確定申告をしている以上、確定申告に係る所得金額や納付すべき税額等を下回る部分までの取消しを求めるには上記の更正の請求を経ておくことが必要であって、上記の更正の請求を経ていないときには、申告の錯誤が客観的に明白かつ重大であって法の所定する方法以外にその是正を許さなければ納税義務者の利益を著しく害すると認められるといった特段の事情がない限り、確定申告に係る所得金額や納付すべき税額等を下回る部分までの取消しを求める訴えの利益を有しないというべきである（前掲最高裁昭和39年10月22日第一小法廷判決参照）。

そして、納税者が、確定申告をした後、減額更正処分を受けた場合にも、同様に、減額更正処分に係る所得金額や納付すべき税額等につき額が過大であったとしてその誤りの是正を求めるためには、所定の期間に更正の請求を行うことが必要であるところ（同条）、納税者が、確定申告をした後、減額更正処分を受け、更に増額更正処分を受けて、その一部の取消しを求める場合、減額更正処分があったことから、確定申告に係る所得金額や納付すべき税額等を下回る減額更正処分に係る所得金額や納付すべき税額等の額までの金額の取消しを求めることができるものの、更に減額更正処分に係る所得金額や納付すべき税額等を下回る部分までの取消しを求めるには、上記の更正の請求を経ておくことが必要であって、上記の更正の請求を経ていないときには、上記のような特段の事情のない限り、納税者は減額更正処分に係る所得金額や納付すべき税額等を下回る部分までの取消しを求める訴えの利益を有しないというべきである。

イ 原告は、本件訴えのうち前記第1の1項において、本件更正処分1に関し、所得金額につき本件減額更正処分におけるその額（22億0218万6294円）を下回る21億3983万7594円までの金額、及び納付すべき税額につき本件減額更正処分におけるその額（マイナス14億8364万1436円）を下回るマイナス15億0131万1326円までの金額の取消しを求めているところ、本件各証拠を検討しても、原告は所定の期間内に上記の更正の請求をしているとは認められず、そして、そのことに関して、前記アの特段の事情も認められないというべきである。

ウ したがって、原告が、前記第1の1項において、本件更正処分1のうち、所得金額22億0218万6294円を下回る部分及び納付すべき法人税額マイナス14億8364万1436円を下回る部分（還付金の額に相当する税額14億8364万1436円を超える部分）について取消しを求める部分については、訴えの利益を欠き、不適法なものとして却下せざるを得ない。

(2) 本件訴えのうち前記第1の2項について

原告は、平成22年3月期の法人税につき、所得金額マイナス135億3397万0095円、翌期へ繰り越す欠損金135億3397万0095円として確定申告をし、門真税務署長から、所得金額マイナス133億3183万6535円、翌期へ繰り越す欠損金133億3183万6535円とする更正処分を受けたところ、これを不服として、前記第1の2項のとおり、「更正処分のうち所得金額マイナス132億1673万1035円を下回る部分及び翌期へ繰り越す欠損金132億1673万1035円を超える部分」の取消しを求めており、上記更正処分のうち上記確定申告に係る申告額である所得金額マイナス135億3397万0095円を超える部分（翌期へ繰り越す欠損金135億3397万0095円を下回る部分）の取消しを求めているものではない。

そうすると、原告は、その主張にも照らすと、本件更正処分2の一部の取消しを求める訴えを提起しながら、実質的には、いわゆる増額更正処分に当たる本件更正処分2の所得金額を更に増額し、平成22年3月期に係る所得金額をマイナス132億1673万1035円とし、翌期へ繰り越す欠損金を132億1673万1035円とすることを求めているものと解される。

このように、原告は、所得金額を増額（欠損金額を減額）し、翌期へ繰り越す欠損金を減額する更正処分を求めていることになるところ、仮に本件更正処分2を取り消したとしても、このことが原告が求めるような所得金額の増額（翌期へ繰り越す欠損金の減額）には直ちに結び付くものではない上、そのような処分は、納税者にとって不利益な処分であり、課税処分の取消訴訟において、そのような処分を求めることには法律上の利益がないというほかはない。

したがって、結局のところ、本件訴えのうち前記第1の2項については、その全部について訴えの利益を欠き、不適法なものとして却下せざるを得ないというべきである（なお、原告は、本件更正処分1の取消しを求める以上、本件更正処分2につき、原告に不利益になるとしても、その取消しを求めざるを得ないかのように主張するものの、本件更正処分2が取り消されない限り、本件更正処分1について取り消される余地がないという関係にあるわけではなく、また、本件更正処分1が判決によって取り消されれば、その拘束力によって、本件更正処分2についても変更を受けることになるのであって（行政事件訴訟法33条）、上記の判断を左右するものではない。）。

## 2 争点（2）（本件各処分の適法性）について

### （1）製造業と卸売業に含まれる製造問屋の区別等とその判断枠組みについて

#### ア 外国子会社合算税制の適用除外について

（ア）措置法66条の6第1項の規定する外国子会社合算税制は、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（いわゆるタックスヘイブン）に子会社を設立して経済活動を行い、当該子会社に所得を留保し、我が国での税負担を不当に軽減することを規制することを目的とする制度である。一方、同条4項の規定する外国子会社合算税制の適用除外規定は、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り妥当ではないことから、たとえタックスヘイブンに所在する特定外国子会社等であっても、当該民間企業の子会社が独立企業としての実体を備え、かつ、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は、例外的に外国子会社合算税制の適用を排除しようとする趣旨で定められたものである。

（イ）そして、措置法66条の6第4項においては、外国子会社合算税制の適用除外の要件として、事業基準、実体基準及び管理支配基準のほかに、卸売業等の一定の業種については非関連者基準を、その他の業種については所在地国基準を満たすべきことが規定されているところ、このうち、所在地国基準は、その事業にとって本質的な行為の行われる場所が主としてその本店所在地国にあり、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」と評価することができる場合には、特定外国子会社等がその地に所在する経済的合理性を推認し得るという認識に基づき、

その事業を主としてその本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において行っていることを要件としたものである。

これに対し、卸売業等の同項1号に掲げられた事業については、その事業の性質上、事業活動の範囲が必然的に国際的にならざるを得ず、これらの事業を営む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前述の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、その事業を関連者との取引に頼っているような企業は、その地に所在する経済的合理性が希薄であると考えられることから、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で判断するのが適当であるとして、非関連者基準を適用することとしたものである。(以上について、乙1、2)。

#### イ 製造業及び卸売業の区別の基準について

(ア) 本件においては、C等は、原告の特定外国子会社等に該当し、また、措置法66条の6第4項における事業基準、実体基準及び管理支配基準をいずれも満たしていることについては当事者間に争いが無い(前提事実(2))ところ、C等の主たる事業について、原告は、同項1号に掲げる卸売業に含まれる製造問屋に該当し、同条の規定により非関連者基準が適用されると主張するのに対し、被告は、卸売業には該当せず、同条に掲げる事業以外の事業である製造業に該当し、同項2号の規定により所在地国基準が適用されると主張する。

そこで、製造業及び卸売業(に含まれる製造問屋)の意義並びにその区別の基準が問題となるところ、通達66の6-17は、特定外国子会社等の営む事業が措置法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、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旨を定めている。そして、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うことができ、措置法66条の6第4項各号に掲げる事業の意義ないし解釈の基準として相当であるというべきである。

(イ) そして、同分類によれば、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製造問屋は製造業とせず、卸売業又は小売業に分類するとしている。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、「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りするいわゆる製造問屋」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と評価されるべきかどうかにより区別されるということが出来る。

(ウ) また、措置法66条の6第4項に規定する適用除外の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、当該製造行為が本店所在地国において行われ、当該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することができるかどうかにより、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ると考えられ、適用除外の要件のうち所在地国基準を適用するのが相当であると考えられる。

したがって、特定外国子会社等の営む事業が同項1号又は2号に掲げる事業のどちらに該当するか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と評価されるべき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、前記の適用除外の要件の趣旨にも合致するということができる。

(エ) なお、日本標準産業分類が、「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りするいわゆる製造問屋」が卸売業に含まれるとされること等、以上に述べてきたところに照らせば、製造業と卸売業とを、販売する製品を自ら製造していると評価されるべきかどうかにより区別するという事は、製造業と卸売業に含まれる製造問屋との区別にも相当する基準であって、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りをするだけでは、製造問屋として卸売業に該当するものというべきであるものの、それを超えて販売する製品を自ら製造していると評価されるべき場合には、製造業に該当するものというべきである。

(オ) 以上からすれば、C等が主たる事業の事業活動として、販売する製品を自ら製造していると評価されるべき場合には、その主たる事業は製造業であると解するのが相当であり、この場合、措置法66条の6第4項1号に規定する主たる事業が卸売業（に含まれる製造問屋）である場合には当たらず、同項2号の規定により所在地国基準が適用されることになる。

#### ウ 製造の主体性の判断の枠組み

(ア) そこで、どのような場合に販売する製品を自ら製造していると評価されるべきかについて検討するに、前記のとおり、外国子会社合算税制は、タックスヘイブンの子会社に所得を留保し、我が国での税負担を不当に軽減することを規制することを目的とするものであり、その適用除外は、民間企業の海外における正常かつ合理的な経済活動を阻害することのないよう、特定外国子会社等がその地で主たる事業を行うことに十分な経済的合理性があると認められる場合に、上記制度の適用を排除するものであるという制度の趣旨目的に照らせば、適用除外の要件の判断に当たり、その地で事業を行う経済的合理性については実質を備えたものであることが必要というべきであるから、事業についての判断においても、当該事業において行われる法律関係及び法律行為を踏まえつつ、その名義や形式といった外観のみによることなく、現実に行われている事業活動の実態を考慮して、特定外国子会社等が当該事業を実質的に自らの事業活動として行っているといえるかどうかを、社会通念に照らして検討する必要がある。

(イ) そして、前記のとおり、適用除外の要件のうち所在地国基準は、本店所在地国において資本投下を行い、その地の経済と密接に関連して事業活動を行っているとは評価することができる場合には、特定外国子会社等がその地に所在する経済的合理性を推認し得るという認識に基づき、その事業を主としてその本店又は主たる事務所の所在する国又は地域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することができるからである。

また、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、製造費用の低減に努めるなどの管理行為が不可欠である。

(ウ) したがって、特定外国子会社等が製造行為を実質的に自らの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、製造行為に基づく損益（製造費用と販売額との差額による損益）の帰属主体であることを始め、上記のような考慮要素を具体的に検討し、それを総合して、特定外国子会社等が、製造行為について、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というべきである。

(エ) 以上からすれば、本件において、C等が本件各工場において、主たる事業活動として販売する製品を自ら製造しているとは評価することができるかどうかを判断するに当たっては、本件各工場における管理・運営についてどのような取決めがされ、組織編成や意思決定等がされているか、本件各工場における人員の確保・管理、施設・設備の確保・管理、原材料の確保・管理、製品の品質管理、納期・工程管理、原価管理等がどのようにされているか、製造行為に基づく損益の帰属がどのようになっているのか等について、具体的に検討し、それらを総合して、C等において本件各工場における製造行為を自らの責任と判断において主体的に行っていると評価されるべきかについて社会通念に照らし、実質的に判断すべきである。

## (2) 認定事実

前提事実、掲記の各証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

### ア 本件各会社との間の本件各協議書について

C等は、本件各会社との間で、C等が原材料等を全て無償で提供し、本件各会社が場所及び建築物等を提供して本件各工場において製品を製造することなどを内容とする取引を行うこととし、本件各協議書をそれぞれ取り交わし、当該取引について本件各第1協議書を提出した上で、中国の行政部門における審査認可を受け、登録された。

本件各第1協議書及び本件各第2協議書の内容は、大要、次のイ及びウのとおりであった。

### イ 本件各第1協議書について（甲8の1～3、乙12の1～3、乙14の1～3、乙16、18の1、2、乙20、22の1、2）

(ア) C等は、有償又は無償の形式で製造加工に必要な設備を本件各工場に搬入する。有償

設備の所有権はC等、無償施設の所有権は本件各工場に帰属する。

(イ) C等は、原料、補助材料及び包装材料を無償で提供する。

(ウ) 本件各会社は、工場建物、電力及び労務を提供し、C等委託の製品の製造を進め、加工賃、工場及び土地の使用料並びに管理費を受け取る。加工した製品は、全てC等に引き渡して海外に輸出する。

なお、加工賃については、年間の加工賃総額の定め及び月額加工賃の計算方法（1月の工員1人当たりの加工賃の定めがあり、これを基に算定することとされている。）の記載がある。

(エ) C等は、設備の据付及び技術指導のための人員を本件各工場に派遣する。当該人員の派遣に関する一切の費用はC等が負担をする。

(オ) C等は、製品の品質管理のための人員を派遣し、製品の出荷前に製品の品質検査を行う（なお、G平成4年第1協議書及びK平成4年第1協議書においては、原材料の品質不良あるいは技術指導の誤りに起因する不良品の発生については、Cの責任となり、同社が、再製造に係る費用を負担することとされており、また、N平成6年第1協議書及びP第1協議書においては、製品の出荷後は、工場はいかなる責任も負わないと規定されていた。）。

(カ) 原材料の輸入及び製品の輸出に係る運賃及び保険料はC等が負担する。

ウ 本件各第2協議書について

(ア) G各第2協議書（甲9の1～5、乙13の1～5）

a Cは、本協議書の条項と条件に基づきG工場の経営管理を請け負う。本協議書及び更新した協議書の有効期間内は、FのCに対するG工場の経営管理権の委託は撤回することができない。

b Fは、工場建物及び労働者宿舎、食堂の一連の施設をG工場に使用させる。

c Cは、G工場の経営管理者として、Fが提供する工場建物・宿舎等の維持・保守、G工場で使用する水道及び電気料金、電話及びファックス料金の負担、東莞地方政府等の規定によりG工場が納める租税の納付、本契約書の規定によりFが提供する以外の生産及び生活に関する一切の施設の整備を請け負う。

d Cは、G工場の全権を引き受け、責任を持って経営管理を行い、Fは一切関与しない。Fが廠長（工場長を意味する）通関業務の担当者等を派遣する以外は、G工場の各管理者は全てCが委任あるいは罷免をする。また、CがFの派遣する人員に対して不満がある場合には、CはFに対して人員の交換を要求する権利がある。

CがG工場が必要とする工員を雇用し、解雇をする場合には、工場の名義で雇用し、中国の関係法律に基づいて処理する。

e Cが、Fに対して支払う金銭（以下「加工料」という。）に関し、掲記の各協議書ごとに、以下のとおり規定されていた（なお、G平成10年第2協議書（甲9の3、乙13の3）には、加工賃について変更する旨の規定はなかった。）。

(a) G平成4年第2協議書（甲9の1、乙13の1）

Cは、毎月、定額の工場建物の使用料及び工場経営運営費を含んだ「固定加工賃」（工場運営の諸経費を示す。）を、Fの指定する銀行口座に送金して支払う。

Fは、上記口座に振り込まれた金額のうち、工場建物の使用料をFの取り分とし

て控除し、残額について入金日の中国銀行の香港ドル対人民元公定価格によって人民元に換算した金額を、G工場の経営管理口座に送金することとする。

(b) G平成5年第2協議書(甲9の2、乙13の2)

Cは、毎月、定額の工場建物の使用料及び管理費(Fの派遣する廠長、通関業務の担当者等の給与及び工場内の緑化費用等)に加え、東莞市の定める製品ごとの基準額に準じて定められた実際の「加工賃」を、Fの指定する銀行口座に送金して支払う。

Fは、上記口座に振り込まれた金員のうち「加工賃」の部分を振込日の中国銀行の香港ドル対人民元公定価格によって人民元に換算し、為替決済手数料を差し引いた残額をG工場の経営管理口座に送金する。

(c) G平成13年第2協議書(甲9の4、乙13の4)

前記(b)のうち、FがCより受け取った「加工賃」につき、G工場の経営管理口座に振り込む金額の計算方法について、以下のとおりに変更する。

① ●●香港ドル×銀行為替レート×(「1-●●%」)×●●パーセント=経営管理口座への入金金額

② 超過部分の「加工賃」×銀行為替レート×(「1-●●%」)=経営管理口座への入金金額

なお、上記のうち、「1-●●%」とは、「100パーセント-●●パーセント」を意味するものと解され、また、●●パーセントは東莞市の定める手数料である(甲53)。銀行為替レートは送金当日の中国銀行公布の(香港ドルから人民元へのレート)を指す。

(d) G平成14年第2協議書(甲9の5、乙13の5)

前記(c)の計算方法①、②のうち、基本となる額を●●香港ドルから●●香港ドルに値上げすることとした。

f CがG工場の経営管理を請け負うことにより支払の必要な運営費用は全て上記経営管理口座より支払うことができ、不足する費用はCが解決し、余った口座の金員はCの所有に帰す。

(イ) K各第2協議書(乙15の1~3)

a Cは、Fより、工場、宿舍、電気室、食堂等の施設を賃借する。

b Cは、Fが提供する工場建物・宿舍等の維持・保守、工場で使用する水道及び電気の料金、電話及びファックス料金の負担、工場が納める租税の納付、本契約書の規定によりFが提供する以外の生産及び生活に関する一切の施設の整備を行い、Fは、工場の人員募集、居住の申請、工場の安全保障の管理、材料の輸入、製品の輸出等に協力する。

c CがFに対して支払う加工料については、掲記の各協議書において、それぞれ以下のとおりの約定がされていた(なお、K・G平成9年第2協議書(乙15の2)には、加工料について変更する旨の規定はなかった。)

(a) K平成4年第2協議書(乙15の1)

Cは、Fに対し、毎月定額の工場建物の使用料、管理費及び工員1人当たり●●香港ドルの加工賃をFの指定する口座に振り込んで支払う。

Fは、上記の振り込まれた金員のうち「加工賃」の部分を振込日の中国銀行の香港ドル対人民元公定価格によって人民元に換算し、為替決済手数料を差し引いた残額を、工場の経営管理口座に送金する。

(b) K平成13年第2協議書(乙15の3)

前記(a)のうち、FがCより受け取った「加工賃」につき、G工場の経営管理口座に振り込む金額の計算方法について、以下のとおりに変更する。

- ① 毎月の工員の人数×●●香港ドル×銀行為替レート×(「1-●●%」)×●●パーセント=経営管理口座への入金金額
- ② 超過部分の加工賃×銀行為替レート×(「1-●●%」)=経営管理口座への入金金額

d K各第2協議書のうち、K平成13年第2協議書(乙15の3)には、前記cの経営管理口座に振り込まれた金員は、Cの「経営運用費用」とする旨の定めがあった。

(ウ) L第2協議書(乙17)

- a Cは、本協議書の内容と条件で加工工場を経営管理する。本協議書の有効期間内、FはCに委託する加工工場の経営管理権を取り消すことはできない。
- b Fは、工場、寮などの関連施設をCに貸す。
- c Cは、加工工場の経営管理者として、Fが提供する工場、寮等の維持・修理の費用、G工場で使用する水道及び電気料金、通信料、G工場が納める租税等を負担する。
- d Cには経営管理の権利があり、Fは干渉してはいけない。工場長、通関業務の担当者についてはFより派遣し、それ以外の各管理者についてはCが委任、罷免をする。中国の関連法律に従って、Cが加工工場の名義で加工工場が必要とする工員を雇用し、調節、解雇をする。
- e CがFに対して支払う加工料については、前記K平成13年第2協議書によるものと概ね同様の約定がされていた。

(エ) N各第2協議書(乙19の1、2)

N各第2協議書においては、主体をFからMに、G工場をN工場に置き換え、CがMに対して支払う加工料については、前記(イ)c(a)のK平成4年第2協議書において定められていたものと同様の規定がされているほかは、概ね前記(ア)のG各第2協議書と同様の内容であった。

(オ) P第2協議書(乙21)

- a Oは、Cの中国内の管理事務を代理し、営業許可証の手続や工場設備輸入の免税、地方自治体との調整の処理等について、全て協力してこれを行う。
- b Cは、本協議書の規定の条件に従い、P工場の経営管理を行い、本協議書の有効期間中は、CがP工場の経済及び法律上の責任を負う。Oは、本協議書の有効期間内において、Cに対するP工場の経営管理の委託を取り消すことはできず、また、P工場の経営管理について干渉しない。
- c 工場及び工場用地内の基本設備はOが費用を負担して建設する。
- d Cは、毎月定額の工場建物の使用料に加え、工員1人当たり●●香港ドルで計算された加工賃の●●パーセントをX会社に支払い、残額のうち●●パーセントを協力管理費としてOに支払うこととする。

○は、Cより振り込まれた加工料のうち加工賃の部分を中国銀行の香港ドル対人民元レートにより換算し、銀行の決済の手数料を差し引いた上でP工場の経営管理口座に送金し、Cの経営運営費を賄う。

Cが経営を委託されたP工場において支払う経営運営費は、全て同工場の経営管理口座からCが支払う。

(カ) J各第2協議書(乙23の1~3)

- a Fは、本協議書に定める工場を建設して、Dの使用に提供しなければならない。
- b Dは、加工工場の経営管理者として、Fが提供する工場等の補修・保全、工場で使用する水道の料金、電話及びファックス料金の負担、工場が納める租税の納付、本契約書の規定によりFが提供する以外の生産及び生活に関する一切の施設の整備等を行う。
- c 加工工場はDが全権を請け負い、責任を持って管理し、Fは関与しない。廠長、通関業務の担当者についてはFより派遣し、それ以外の各管理者については全てDが委任及び罷免をする。Fの派遣した人員に不満があれば、Dは、Fに交替を要求する権利を有し、Fは必ず調整しなければならない。加工工場の必要とする職員・労働者は、Dが加工工場の名義で雇用し、交換や解雇の必要なときは、Dが加工工場の名義で中国の関連法律法規に基づいて処理する。
- d CがFに対して支払う加工料については、K平成13年第2協議書によるものと概ね同様の約定がされていた。

エ 製品の製造の状況等について

本件各工場においては、前記アからウまでのC等と本件各会社との間の本件各協議書による合意に基づき、以下のとおり、製品の製造等が行われていた。

(ア) 製品の製造について

本件各工場においては、ビデオ、DVDプレイヤー、インクジェットプリンター、レーザープリンター等の完成品や、当該完成品の基幹部品等の製造が行われていた(乙47)。

(イ) 機械設備等、原材料等の調達等について

C等は、本件各工場における製品の製造に関し、本件各工場に製品の製造に必要な機械設備等を購入して本件各工場へ搬入していた。また、C等は、本件各工場における製品の製造に必要な原材料等を全て調達して本件各工場に供給し、香港から運び込まれる部品・原材料等と完成品の輸送手段の確保も行っていた(甲156、乙50~54)。

(ウ) 加工料の支払について

C等は、C等各事業年度において、本件各第2協議書の定めに従って、本件各会社に対し、定額の工場の建物の使用料、定額の管理費に加え、「加工賃」を加えた加工料を支払い、本件各会社は、上記の加工料のうち、本件各第2協議書の定めによる計算方法に従って算出した額を自己の利益として取得した上で、残額を経営管理口座に振り込んでいた。そして、経営管理口座に振り込まれた金員は、本件各工場の経営資金として、本件各工場の工員の人件費、電気代、水道代等に充てられ、残額が生じた場合には、当該金員はC等の所有に属するものとされ、C等の貸借対照表には、当該経営管理口座の残額も、預金勘定に計上されていた(乙24、42、43、53、54)。

(エ) 製品の引渡しについて

前記(ア)から(ウ)までによって、本件各工場において製造された製品は、全てC等に引き渡されていた。

オ C等と本件各工場との関係等について

(ア) 原告とCとの間の製品の製造に係る契約について

Cは、原告との間で、Cを製造者(Manufacturer)として、Cが、原告が指定する製品を製造し、これを原告に対して独占的に販売すること、他方で、Cは「製造供給」をするために下請けを使用することができること等を定めた契約を締結していた(甲7、乙46)。

(イ) C等の設立目的等について

Cの設立の際、原告がCの設立資金の決済をする際に作成された稟議書(乙44)には、Cについて、「中国本土において生産を開始」し、「その為の会社を香港に設立する」と記載され、また、その業種についても、「各種電気器具の製造販売」とされていた。また、原告がCの設立に当たり大蔵大臣(当時)に対して提出した対外直接投資に係る外貨証券取得に関する届出書(乙45)においても、Cについて、「価格競争力を強化する為の製造現地法人を香港に設立する」と説明されており、業種も「民生用各種電気機器及び部品の製造販売」と記載されていた。

また、原告の作成した「日本・香港間取引に係る分析報告書」(乙47)においては、原告のグループ会社におけるCの位置付けは、単なる製品の組立てを行う「アッセンブリー工場」ではなく、完成品の基幹部品等についても「内製化」を行うと同時に、生産技術・部材の購買・生産管理・品質管理を自社の責任で行う総合製造会社として位置付けられるとされていた。

(ウ) C等の組織、本件各工場の位置付け等について

a 平成14年に作成されたCの会社案内(乙25)には、CのYが、製造部を介してG工場等を統括する機構が示されている。また、G工場等につき、①G工場の総経理(Z)及び各工場長(a、Z、b)、②K工場又はL工場(K工場の後身)の総経理(d)、③N工場の総経理(e)及び工場長(f)、並びに、④P工場の総経理(e)及び工場長(g)等の責任者として、いずれもCの社員が記載されている(乙26)。さらに、従業員数について、1万6463名とした上、香港の27名、中国本土の86名のほか、G工場等の1万6350名の従業員を含めて、Cの従業員とする旨の記載がされていた。

b Cの社員のh(当時G工場勤務、乙34)が、平成16年12月2日にCの財務担当責任者のi(乙35)に宛てて出した電子メールには、「中国パートナー(F有限公司)との委託加工契約では、“工場の経営管理はC側が全権を持って行い、F側は、廠長(G工場の登記上の代表者)、報関員、水電管理人を派遣する以外は一切経営に対しては関与しない”こととなっています。実態はFが派遣した廠長は組織上はG工場の人事総務部の責任者となっており、人事総務部の業務内容として工員募集、教育訓練(入社時)、出退勤管理、宿舍管理、守衛・掃除係りの管理に就いて、C側責任者である総経理の指示・意向に基づき、人事総務部メンバーに指示を出しています。G工場従業員が就業時間、退勤後を問わず、何か事件を起こしたり、事故に遭ったりした場合に

はやはり廠長が処理し最終的に総経理の判断を仰いでいます。」(乙36)と記載されている。

- c Cの社員名簿(乙27)と、G工場等の組織図(乙28の1~4、乙59の1~3)には、G工場等の工場長や各部門の責任者として、Cの社員が記載されている。
- d Dの従業員名簿(乙29)及びJ工場の組織図(乙30)には、J工場の主任顧問として、Dの社員が記載されている。
- e 原告の平成20年3月28日(決裁日)付け協議書及び同月21日(申請日)付け稟議書(乙31)には、原告からCに出向中のgについて、「工場のトップとして、定年後も必要な人物」と記載されている。
- f 原告が作成した平成16年3月31日付け「日本・香港間取引における独立企業間価格の算定方法等の確認に係る分析報告書」(乙47)には、「Cは、管理部、財務部、購買部及び製造部で組織されており、このうち製造部は、中国広東省における3工場を指す。」とされ、上記「3工場」として「G工場」、「K工場」及び「j工場」(N工場及びP工場)が挙げられていた。
- g 「C有限公司組織図ー香港事務所」と題する書面(乙35)には、CのYが、直接にG工場等を統括する旨の機構図が示されている。
- h Cの業務分掌規程(乙37)においては、第2条から第6条まで、管理部・財務部・資材部・部品部・工場の5部門について、それぞれの分掌事項を規定しており、第2条の管理部においては、総務・人事、IT関係業務のほか、生産出荷管理課の分掌事項として、各工場の生産計画及び出荷計画の取りまとめ等を規定し、第3条の財務部においては、決算・税務申告業務等が、第4条の資材部及び第5条の部品部においては、部品・原材料等の購入に係る納入業者の選定及び価格折衝、納期管理等が、それぞれ分掌事項とされていた。

また、第6条の工場部門については、G工場等にそれぞれ生産課、生産技術課、資材課、管理課及び品質管理課を置くこととした上で、生産課については、製造日程計画の作成及び実施督促、作業員の作業分担、配置、勤務状態の管理、衛生管理、技術指導等の実施等が、生産技術課については、新製品の量産試作、生産性の分析、生産設備・生産システム等の検討などが、資材課については、部品・原材料等の調達及び納期管理、保管等が、管理課については、予算の立案、原価計算に関する事項、固定資産及び棚卸資産に関する経理上の管理等が、品質管理課については、新製品の各種サンプルの検査、確認、新製品の検査基準の制定及び変更、生産品質の把握及び改善、啓蒙、クレームに対する工場窓口業務等が、それぞれ分掌事項とされていた。

(エ) C等の本件各工場に係る協議、立案等について

a 事業所会議について

C等は、平成20年2月から平成21年3月までの間、ほぼ毎月、Cの香港事務所やG工場等の各会議室において、本件各工場に配置されていた担当者らを集めて、事業所会議を開催していた。この事業所会議の出席者は、いずれもC等の役員又は社員のみによって占められており、本件各公司からの出席者はいなかった。そして、事業所会議では、上記の担当者らによって、本件各工場における当月度の実績や当月までの当該事業年度中の累計実績等が報告され、事業計画を達成するための指示が協議さ

れ、また、C等の平成20年及び平成21年の各2月度の事業所会議においては、上記の担当者に対して、その事業年度におけるC等の事業計画も示されていた(乙27、38の1~14)。

b 生産計画について

C等は、原告が顧客より受けた注文に基づき作成した長期生産計画に基づき、本件各公司に対する発注を行い、また、部品・原材料等の調達計画を立案して実行していた。そして、上記の長期生産計画に基づき、本件各公司の従業員により量産認定会議が開かれた上、小日程計画(日々の生産計画)が作成され、これに基づいて本件各工場における製造行為が行われていた(甲152~154の3、証人f)。

(オ) C等の本件各工場に係る会計・税務上の処理について

a 財務諸表上の処理について

Cは、C各事業年度において、財務諸表上、G工場等に設置した機械設備等につき、自社の固定資産に計上し、減価償却を行って製造原価に算入し、また、Dについても、D各事業年度において、J工場に設置した機械設備等につき、自社の固定資産に計上し、減価償却を行い、これを製造経費として製造原価に計上していた(甲91の1~9、乙53、54)。

また、本件各工場の経営管理に必要な費用が支出される経営管理口座の残額がC等のものとしてそれら預金勘定に計上されていた(乙42、43、53、54)。

b 分社会計処理基準について

Cは、平成10年10月16日、分社会計処理基準(乙56)を作成してG工場等に通知しているところ、この分社会計処理基準は、「各工場の責任と権限を明確化する為、各工場を一経営体と見なし工場毎に財務諸表(損益計算書、貸借対照表)を作成し、資産管理及び経営成績を明らかにする事」を目的として定められ、「工場を独立会計単位とする事により、各工場の活動及び会計事務手続を迅速かつ正確に把握する事が可能となり、従って工場別の原価管理・予算管理・利益管理に役立つ資料を提供する」とされていた。

c 税務申告について

Cは、香港税務局に対する申告に関し、香港税務局からの平成9年2月14日付け照会文書(乙40の1)に対して、「中国4工場」(G工場のうち当時の2工場、K工場及びN工場)「はC」(C)「の所有ではないが、当該工場が中国相手方に代わってCにより事実上」(effectively)「経営されていることを当然に意味する。」と記載された同年12月29日付け回答書(乙40の2)を提出した。そして、その後も、香港税務当局からの平成13年1月5日付け照会文書(乙40の3)及び同年10月16日付け照会文書(乙40の5)に対する同月19日付け回答書(乙40の4)及び平成14年12月6日付け回答書(乙40の6)にも、Cの事業の活動形態は数年前と変わっていない旨記載されていた。

また、Dは、香港税務局に対する申告に関し、香港税務局からの平成10年2月25日付け照会文書(乙41の1)に対して、「中国工場が中国の相手方ではなく、会社」(D)「によって事実上」(effectively)「管理支配されている証拠である。」と記載された平成11年5月14日付け回答書(乙41の2)を提出した。

カ 認定事実に係る原告の主張について

(ア) 原告は、前記ウ（本件各第2協議書について）の事実に関し、G各第2協議書のうち、G平成13年第2協議書には、Cが経営を請け負うなどとの文言（甲9の4、乙13の4）がないことからすれば、同協議書以降は、そのような合意に係る条項が削除されたというべきである旨を主張する。

この点、確かにG平成13年第2協議書（甲9の4、乙13の4）及びG平成14年第2協議書（甲9の5、乙13の5）には、Cが経営を請け負うなどとの文言が明記されていないものの、「経営管理口座」という文言があることに変わりはなく、上記各協議書においては、各協議書が取り交わされた経緯やその文言にも照らせば、各協議書に明記する内容について、従前の合意内容を改めつつも、その他の事項については従前の協議書の内容を引き継ぐことを前提にしていたものというべきであって、重要な基本方針について記載がないからといって直ちにこれが改められたというべきものではないから、原告の上記の主張は採用することができない。

なお、その他の本件各第2協議書についても同様に解することができるというべきである。

(イ) 原告は、前記オ（ウ）cの事実に関し、被告がG工場等の組織図（乙28の2～4）の訳文（乙59の1～3）につき、原文である前記組織図の内容について、意図的に自己に有利な変更及び削除を加えていることから、違法収集証拠に当たり、訴訟上の信義則に違反するものであるから、上記の組織図及びその訳文は証拠として採用されるべきでないという主張をする。

しかしながら、上記訳文は、組織図（乙28の2～4）の外国語部分について、被告が必要と考えた部分の抄訳を提出したものと解することができ、特に違法収集証拠や訴訟上の信義則に違反するものとは認められない。

(ウ) そして、その余の原告の主張を踏まえても、前記の認定事実に係る判断を左右するものはないというべきである。

(3) 以上の認定事実を基に、C等が本件各工場における製造行為を自らの責任と判断において主体的に行っているかどうかについて検討する。

ア 本件各工場の管理・運営について

(ア) 本件各協議書について

前記（2）ウのとおり、C等と本件各会社との間で取り交わされた本件各第2協議書のうち、K各第2協議書を除く協議書においては、C等が、本件各工場の経営を請け負い、経営管理者として本件各工場に関する全責任を負い、これらについて本件各会社は関与・干渉しないことが明記ないし前提とされていた。

また、前記（2）ウのとおり、K各第2協議書においては、経営管理を請け負うなどの明確な文言はないものの、CがK工場を賃借するなどの記載があり、単に製品の加工を委託するのであれば賃借する必要のないK工場をCが賃借してその費用を負担しているほか、K各第2協議書のうち、K平成13年第2協議書においては、経営管理口座に振り込まれた金員は、Cの経営運用費用とする旨の定めがあったことからすれば、当初から、他の工場と同様にCが責任者として経営管理を行うことが予定されていたと推認することができるというべきである。

(イ) 本件各工場に係る組織編成及び管理・運営方針の決定等について

前記(2)ア、イ(エ)、オ(ウ)によれば、C等は、その社員を本件各工場へ派遣し、本件各工場の統括責任者である総経理や工場長、また、本件各工場の部門の責任者として配置しており、これらの人員により、本件各工場全体を組織的に管理・運営する体制を整えていたというべきである。

また、前記(2)オ(エ)によれば、本件各工場においては、小日程計画(日々の生産計画)を作成していたのは本件各会社の従業員であったものの、この生産計画は、原告が作成し、C等を通じて実行される長期生産計画に基づき作成されるものである上、本件各会社からの出席者のないC等の役員又は社員のみによる事業所会議において、本件各工場における当月度の実績や当月までの当該事業年度中の累計実績等が報告され、事業計画を達成するための指示が協議され、また、C等の平成20年及び平成21年の各2月度の事業所会議においては、上記の担当者に対して、その事業年度におけるC等の事業計画も示されていたところ、かかる事業所会議等を通じて、C等から派遣された社員が長期生産計画の内容に照らしつつ、本件各工場における日々の生産の状況等を確認し、管理していたというべきである。

そして、前記(2)オ(ウ)、(オ)によれば、Cは、G工場等を、Cの生産部として位置付け、自らの組織の一部として扱っていること、C等が、香港税務局に対する申告において、本件各工場について、C等の所有ではないが、自らが本件各工場を事実上経営している旨の申告をしていたこと(なお、原告は、「effectively」を「事実上」と訳すのは誤りであり、「効率的に」と訳すべきと主張するが、その文脈からして、C等が自ら「事実上」「経営」(run)をしている旨を記載していたことは明らかである。)、Cは、もともと中国本土において製品の製造を行うことを目的として設立された会社であり、原告のグループにおいては、Cは生産技術、部品の購買、生産管理を自社の責任で行う総合製造会社として位置付けられていたことが認められ、これらの事実は、上記の本件各工場に係る組織編成及び管理・運営方針の決定の状況等に沿ったものというべきである。

(ウ) 以上からすれば、C等は、本件各会社との間で取り交わした本件各協議書による合意に基づき、本件各工場を自ら経営し、製造行為を行っているという認識のもとに、本件各工場を組織的に管理・運営していたというべきである。

(エ) 原告の主張について

a 原告は、香港における来料加工組立事業に関し、中央省庁の規則である平成元年4月5日発布の「対外加工組立業務の関連問題についての規定」によれば、外国企業による経営の請負は広東省においても、中央政府の主管部門により許可されない限り、禁止される扱いになっていたところ、本件各第2協議書の一部における「経営管理」等の文言の意味は、日本における一般的な「企業経営」を意味するものではなく、「生産管理」、「品質管理」等に関し、本件各工場内の日常的な事務的事項の処理を意味するものにすぎず、工場の製造行為は、品質、納期、工程、設備、備品その他の管理も含め、全て本件各会社が独立した主体として実施していた旨を主張する。そして、証人fは、本件各第2協議書に経営管理という言葉が使われているのを知ったのは、Cの社長になってから契約を見直す際に発見したもので、経営管理をしているという意

識は全くなく、「経営管理」という文言は、本件各工場における盗難のような不正行為を抑制する目的で入れられた言葉である旨の供述をする（証人 f・10、11頁）。

しかしながら、本件第2各協議書を見ても、原告が主張し、証人 f が供述するような限定を付した条項等はないところ、上記の不正行為を防止するという目的であれば、不正防止に向けた直接的な文言を入れるなどするのが自然かつ合理的であって、そのような目的で、当事者である C 等と本件各会社が、本件各第2協議書に、上記の目的とはかけ離れた「経営管理」等という文言を記載するというのは極めて不自然である。そして、本件各第2協議書のうち、多くのものにほぼ共通して「経営管理」等の文言が条項として記載されていること等、前記に述べたところからすれば、契約当事者である C 等と本件各公司においては、その文字どおり、C 等が本件各工場の経営を請け負うことを予定し、実態として、現に経営を管理していたものと認めるべきである。また、このような「経営管理」等の文言による条項が中国の法令に適合するかどうかによって、C 等と本件各公司の間の上記の事実関係が直ちに否定されるものでもないから、いずれにせよ、前記の判断を左右するものということとはできない。

しかも、前記（2）オのとおり、C は、G 工場等を、C の生産部として位置付け、自らの組織の一部として扱う各種書面を作成し、C の社員の間で「…工場の経営管理は C 側が全権を持って行い、F 側は、廠長（G 工場の登記上の代表者）、報関員、水電管理人を派遣する以外は一切経営に対しては関与しない” こととなっています。」などの電子メールのやり取りがされていること、C 等は、その社員を本件各工場へ派遣し、本件各工場の統括責任者である総経理や工場長、また、本件各工場の部門の責任者として配置していたものであって、原告の上記主張は、これらの事実とも整合しないといわざるを得ない。

以上からすれば、上記の原告の主張は採用することができないというほかはない。

b（a）原告は、C 等は本件各工場に責任者を派遣しているのではなく出向させていたものであって、C 等の社員は本件各公司の指揮命令を受けて、本件各公司のために生産管理を行っていたにすぎない旨を主張する。

（b）しかしながら、原告が主張するように、C 等の社員が本件各工場に出向するという形が採られていたとしても、以下のとおり、そのことをもって、前記の判断が左右されるものではないというべきである。

i 前記（2）ウのとおり、G 各第2協議書、N 各第2協議書及び J 各第2協議書においては、各工場に関して、C が経営管理権を有することについて規定された上で、C が、G 工場の管理者の任免を行う権利、F から派遣された一部の工場長等についても交代を要求する権利、各工場の名義で工員の雇用、配置転換及び解雇を行う権限等、C 等がこれらの工場に関して人事権を有することが明文で定められていた。

そして、L 第2協議書には、上記の人事権に係る規定のうち、F が派遣した一部の工場長等についても交代を要求する権利については明記されておらず、また、K 各第2協議書及び P 各協議書においては、上記の人事権に係る規定が明記されていなかったものの、いずれも前記（ア）のとおり、C が経営管理を行う権限を有していたと認められることからすれば、他の工場と同様、C 等が

- 工員等の人事権を有していたことが推認されるというべきである。
- ii また、前記（イ）のとおり、C等から派遣された責任者は、本件各公司からの出席者のないC等の役員又は社員のみによる事業所会議において、本件各工場における当月度の実績や当月までの当該事業年度中の累計実績等が報告され、事業計画を達成するための指示が協議され、また、C等の平成20年及び平成21年の各2月度の事業所会議においては、上記の担当者に対して、その事業年度におけるC等の事業計画も示されていたこと、証拠（乙36）によれば、FがG工場に派遣した「廠長」は、組織上はG工場の人事総務部の責任者となっているものの、C等の側の責任者である「総経理」の指示・意向に基づき、人事総務部メンバーに指示を出していたとも認められることからすれば、C等から派遣された社員は本件各公司から、直接、指示命令を受けておらず、実質的に指示を出していたのは、C等であったというべきである。
- iii 以上からすれば、C等は、本件第2各協議書に係る人事権に基づき、本件各工場の各部門にC等の社員を責任者として配置した上、C等の社員は、事業所会議などを通じてC等から指示を受けて、C等のために、本件各工場を管理・運営していたというべきであるから、C等の社員が出向という形で本件各工場に来ていたとしても、前記の判断を左右するものではないというほかはない。
- c 原告は、本件各工場の生産管理等の方針を最終決定しているのは本件各公司のmないしYであって、この本件各公司のm、Yから選任された廠長が本件各工場を統括している一方、C等からの出向者はその人数もわずかであるから、C等が本件各工場の生産管理等を行っていたのではないなどと主張する。
- 確かに、本件各工場の組織図（甲12の1～3、甲61、乙28の1～4、30）には、本件各公司の関係者がC等の社員よりも上位にあるかのように記載されているものが存在する。
- しかしながら、原告の上記の主張は、前述してきた本件各第2協議書の内容や、前記（2）オ（ウ）bのとおり、Cの社員の間で「…工場の経営管理はC側が全権を持って行い、F側は、廠長（G工場の登記上の代表者）、報関員、水電管理人を派遣する以外は一切経営に対しては関与しない」こととなっています。」などとの電子メールのやり取りがされていること等に整合しないものといわざるを得ない。
- 加えて、平成16年12月8日付けの「タックスヘイブンに関する打合せ議事録」（乙33）の記載によれば、原告又はCがあらかじめ作成していたと思われるG工場、L工場並びにN工場及びP工場の組織図（乙33の4～6枚目）には、いずれもCの社員である「総経理」が上記各工場の最高責任者として記載されていたところ、同日の上記打合せの際に、税理士法人担当者から、外国子会社合算税制への対応を意識した上で、「工場のトップには現地従業員を記載すべきである」などの指示を受けたことにより、その後、現地の従業員の廠長を当該工場の組織上の頂点とする組織図（乙28の1～4）に作り直されるに至ったものと認められる。また、その他の組織図についても同様に考え得るところであって、以上からすれば、上記組織図の記載をもって、G工場等における製造活動の実態を反映したものとは直ちに認め難いというほかはない。

その上で、工場長を意味する「廠長」という立場である証人 n は、工場の損益状況や財務状況を把握していない旨の供述をしていることにも照らせば（証人 n ・ 7 頁）、原告の上記の主張は、実態とは整合しないものというべきであって、採用することはできないものである。

- d 原告は、事業所会議とは、C 等が委託者として、受託者である本件各公司に対し、委託した製造行為の進行状況を確認し、問題が生じている場合にはその原因や改善策を共に協議する場にすぎず、本件各工場の従業員の人事等の事項や生産計画等に関する方針の決定を行っていたものではない旨を主張し、証人 f も、事業所会議について、それぞれの工場における様々な問題の情報を共有する目的で開催されており、問題や原因の改善策を実現できるような管理体制を作るために利用されていた旨を供述する（証人 f ・ 1 2 ～ 1 4 頁）。

しかしながら、前記（2）オ（エ） a で認定した平成 2 0 年 3 月 1 5 日から平成 2 1 年 4 月 1 8 日にかけての事業所会議の議事録（乙 3 8 の 1 ～ 1 4）の記載内容に照らせば、事業者会議の内容は、原告の主張するとおり本件各工場の問題点についての原因や改善策を協議している部分もあるとしても、全体としては、原告ないし C 等の事業計画や目標事項を伝達した上で各工場からの報告を求めて、これに対する C 等からの指示事項を確認するというものとなっていたというべきであって、証人 f の上記供述内容は、このような実態に沿うものではなく、原告の主張はその裏付けとなる証拠を欠くというべきである。

なお、証人 n も、製品を作るに当たっての生産のスケジュールや品質管理について、C 等が工場に指示することはなく、日々の生産計画は、工場において、各部門の責任者が従業員に指示していた旨を供述し（証人 n ・ 9 頁）、また、証人 f は、原告が作成した長期生産計画が、中国人の従業員が作成した小日程計画に基づいて修正されることがある旨を供述する（証人 f ・ 8 頁）。

しかしながら、これらの供述に係る事実は、前述のとおり、本件各工場においては、小日程計画（日々の生産計画）を作成していたのは本件各公司の従業員であったものの、この生産計画は、原告が作成し、C 等を通じて実行される長期生産計画に基づき作成されるものであったことと矛盾するものではなく、その供述内容に照らせば、現場において判明した生産計画に係る過不足を長期生産計画に反映することもあったにすぎないといえるのであって、前記の判断を左右するまでのものではないというべきである。

- e 原告は、平成 5 年頃からの本件各工場における製造の開始の当初においては、来料加工契約における製品の品質等の確保のため、C 等からの日本人の出向者が一定の指導的役割を果たしていたとしても、その後、本件各工場の管理体制の整備、現地中国の雇用状況の変化と中国人の従業員の意識の変化、日本人の出向者の世代交代、中国人従業員との地位・相互関係の変化等により、本件各事業年度に係る平成 1 9 年、2 0 年頃においては、C 等からの日本人の出向者は、アドバイザーの役割を果たす程度の存在となっており、本件各工場を管理・支配することができるような状態には全くなかった旨を主張する。

しかしながら、前記（2）カ（ア）で述べたとおり、C 等と本件各公司との間の本

件各協議書自体に経営管理に係る条項については変更がないことに加え、前記dで述べたとおり、事業者会議の内容は、全体としては、原告ないしC等の事業計画や目標事項を伝達した上で各工場からの報告を求めて、これに対するC等からの指示事項を確認するというものとなっていたことや、前記(2)オ(ウ)eのとおり、原告の平成20年3月28日(決裁日)付け協議書及び同月21日(申請日)付け稟議書(乙31)には、原告からCに出向中のgについて、「工場のトップとして、定年後も必要な人物」と記載されていることなどに照らしてみれば、原告の上記の主張は、これらの事実関係等と整合しないものというほかはない。

また、本件に係る調査の際に、原告の経理部長において平成23年4月7日付けで、「前回の現地調査」(原告の本件各事業年度の以前の事業年度を対象とした調査)「以降」、「当社香港子会社」(C)「の中国委託加工の枠組みは変わっておりません。」とする書面が提出されていること(乙49及び弁論の全趣旨)、原告自身、訴状(4頁)で「Cらは、その設立当初からFらの中国企業との間で、来料加工取引を内容とする製造委託を行ってきており、その事業の実態はまったく変更されていない。」と主張していたのであって、原告の上記主張は、これらの点とも整合していないといわざるを得ない。

以上からすれば、原告の上記の主張は採用することができない。

なお、原告は、従来の業務分掌規程(乙37)に「工場」についての規程があったところ、後の平成20年2月1日施行の業務分掌規程(乙48)では工場部門に係る規定が削除される等の変更がされているなどとも主張するが、上記の点のほか、前記のとおり、C等において、外国子会社合算税制を意識してその組織図を変更したことがあることも踏まえれば、業務分掌規程等の文面上の変更があったとしても、このことによって直ちにその実態に変更があったということとはできず、原告の上記主張についても採用することはできない。また、原告が作成した平成16年3月31日付け「日本・香港間取引における独立企業間価格の算定方法等の確認に係る分析報告書」(乙47)には、「Cは、管理部、財務部、購買部及び製造部で組織されており、このうち製造部は、中国広東省における3工場を指す。」とされ、上記「3工場」として「G工場」、「K工場」及び「j工場」(N工場及びP工場)が挙げられていたのに対し、平成21年3月31日付けの同様の題名の報告書(甲62)には、上記の各工場について「委託加工先」と表記されているものの、これらについても上記と同様に考えられるものであって、前記の判断を左右するものではないというべきである。

#### イ 人員の確保・管理について

(ア) 前述のとおり、C等は、本件各第2協議書による合意に基づき、各工場に関して経営管理の権利を有する上、本件各工場の管理者の任免を行う権利、本件各公司から派遣された廠長等についても交代を要求する権利、本件各工場の名義で工員の雇用、配置転換及び解雇を行う権限等、本件各工場に関する人事権を有していた。

(イ) また、前述のとおり、Cの業務分掌規程(乙37)には、各工場の生産課の分掌事項として、作業員の作業分担、配置の変更及び調整という工員の配置に関する事項や、作業員の勤務状態の管理等の労務管理に関する事項が掲げられているところ、これらのことに加え、事業所会議の議事録(乙38の1~14)をも併せみれば、C等は、実際に

本件各工場において、工員の作業分担や配置転換等の人事管理をしていたほか、工員の勤務管理や作業規律等の維持、安全及び衛生管理等の労務管理を行っていたというべきである。

(ウ) これに対し、原告は、本件各工場は中国人の廠長が統括しているのであって、数が少なく、かつ中国語等にも精通していないC等の出向者が工場の人事面を統括するようなことは不可能であり、また、本件各工場の人員確保、人事配置を現実に行っているのは本件各工場を統括する廠長である旨を主張し、証人nは、廠長として「人事及び人事管理」や「人員の募集」といった仕事をした旨の供述をする（証人n・1頁）。

この点、確かに、本件各公司や廠長が本件各工場の従業員の募集、採用、出勤状況の管理、解雇に関与していた旨を示す書面が存する（甲10～11の3、甲13、63、64、68、69の1、2、甲132～135）。

しかしながら、そもそも、前述のとおり、C等は、本件各工場の名義で工員の雇用、配置転換及び解雇を行う権限等を有していたことからすれば、形式的には本件各公司や廠長が本件各工場の従業員の募集、採用、出勤状況の管理、解雇に関与していた旨を示す書面があるとしても、これらは、実質的には、C等の権限に基づいて行われたものと解し得るものである。

その上で、本件各工場において総合的な人事方針の決定をするには、本件各工場の受注状況や今後の製造量の増減等を総合的に考慮した上で行う必要があると考えられるところ、前述のとおり、「廠長」という立場である証人nが工場の損益状況や財務状況を把握していない旨の供述をしていることにも照らせば、本件各工場において廠長が製造行為の管理・運営をしていたと評価することができるような実態はなかったというべきであるから、製造行為の管理・運営と密接に関連する事項である総合的な人事方針の決定や労務管理を行っていたとは考え難い。

むしろ、前述のとおり、C等は、実際に本件各工場において、工員の作業分担や配置転換等の人事管理をしていたほか、工員の勤務管理や作業規律等の維持、安全及び衛生管理等の労務管理を行っていたものというべきである。

#### ウ 機械設備等の確保、部品・原材料等の調達について

前記（2）ウ、エによれば、C等は、本件各協議書による合意に基づき、本件各公司が所有する工場建物を使用し、これに対する工場の使用料を支払い、工場建物を本件各公司から賃借していた上、本件各工場における製品の製造の用に供する機械設備等を自らの負担で購入してこれを本件各工場に設置し、その後もその整備や整備に係る費用を負担し、また、財務諸表上、自らの固定資産として計上し管理を行っていたことが明らかである。

また、前記（2）ウ、エ、オ（エ）によれば、C等は、原告から示された納期計画に基づき、部品・原材料等の調達計画を立案した上、これに基づき部品・原材料等を調達し、これを本件各工場に提供しており、香港から運び込まれる部品・原材料等の輸送手段の確保も行っていたことも明らかである。

#### エ 品質管理について

(ア) 前記（2）イのとおり、本件各第1協議書において、C等は、製品の品質管理のため、人員を派遣して製品の品質検査を行うこととされ、原材料の品質不良又は技術指導の誤りに起因する不良品が発生した場合にはC等の責任となるとされていた。

また、前記（２）オ（ウ）のとおり、Cは、工場部門（本件各工場）に品質管理課を置いた上で、新製品のサンプル検査、検査基準の制定等、生産品質の把握及び改善等を品質管理課の分掌事項と設定しており、これによれば、Cは、本件各工場で製造される製品の品質管理を、自らの業務の一環として位置付けていたとすることができる上、事務所会議の会議録（乙38の1～14）によれば、実際に、C等は、事業所会議において、品質管理、品質の向上についての問題点・対策の検討を行い、工員に対する品質確保のための指導を行っていたことが認められる。

（イ） a これに対し、原告は、製品の日常的な品質管理はFの中国人の従業員により実施されていたのであり、C等はFによる品質管理に委託者として間接的に関与していたにすぎないなどと主張し、上記の管理に係る記録等（甲70～81の5、甲121～131、143）を提出するとともに、証人fは、G工場独自の品質管理についての規程文書（甲70～73）が存在したと（証人f・11頁）、証人nも、品質管理については工場が独自の規程を持っていたとそれぞれ供述する（証人n・10頁）。

しかしながら、これまで述べてきたところに加え、証人nが、新しい技術を投入する場合にはC等から品質管理について指示を受けていた旨の供述をしていることも踏まえれば（証人n・10頁）、品質管理については、事業所会議等を通じてされるC等の指示・判断に基づいて大枠の管理が行われていたものというべきであって、原告の上記の主張は、前記の判断を左右するものではないというべきである。

b 原告は、C等が販売商品の品質管理に関与していたのは、「来料加工取引」の制度上、製造問屋が製品の品質についての責任を負わされていたためであるなどと主張する。

しかしながら、前記（２）イ（オ）のとおり、本件各第1協議書の一部には、原材料の品質不良又は技術指導の誤りに起因する不良品が発生した場合にはC等の責任となるとされていたことに加え、証人qが、尋問において、「FはC」（C）「から委託加工の業務をやって、製品を作って、責任はそこだけです。」、「損害賠償のことはCのほうが責任を負うんです。」などと供述していることからすれば（証人n・9頁）、C等は、この責任を負うことを前提に品質管理をしていたものというべきであって、C等が負っていたかかる責任は、一般的に製造問屋として卸売業を行っている場合に負うべき責任とは著しく異なるものといわざるを得ず、したがって、製造問屋として製品の品質管理をしていたものにすぎない旨の原告の主張はにわかに首肯し得ないものといわざるを得ない。

#### オ 納期管理について

前記（２）オ（ア）、（ウ）によれば、Cは、原告との間で製品の製造に係る契約を締結し、本件各工場で作成した製品を、原告に納入する義務を負っていたところ、Cは、業務分掌規定（乙37）において、Cの生産出荷管理課が分掌すべき事項の一つとして、本件各工場の生産計画及び出荷計画の取りまとめを掲げ、また、工場の生産課が分掌すべき事項の一つとして、製造日程計画の作成及び実施督促を掲げていることなどからすれば、Cは、原告との契約に基づく納期を遵守するため、自らの業務の一環として、G工場等における納期管理を位置付けていたとすることができる。

また、前述のとおり、本件各工場においては、小日程計画（日々の生産計画）を作成していたのは本件各会社の従業員であったものの、この生産計画は、原告が作成し、C等を通じて実行される長期生産計画に基づき作成されるものである上、事業所会議等を通じて、C等から派遣された社員が長期生産計画の内容に照らしつつ、本件各工場における日々の生産の状況等を確認し、管理していたものである。

以上からすれば、C等は、原告の指定する納期を遵守するため、本件各工場に係る生産計画の確認を行い、これを遵守するための体制の整備をしていたというべきである。

#### カ 原価管理について

(ア) a 前記(2)オ(ウ)、(オ)のとおり、Cの業務分掌規程(乙37)において、各工場の管理課については、「原価計算に関する事項」、「固定資産及び棚卸資産に関する経理上の管理」等が分掌事項とされていたところ、C等は、実際に、本件各工場に設置した生産用の機械設備を自己の固定資産に計上して減価償却を行い、その償却費を製造経費として製造原価に算入していたのであるから、C等は、本件各工場を自らの製造部門として決算書類を作成して本件各工場の損益管理をしていたというべきである。

b これに対して、原告は、C等は製造問屋であるところ、Fに対する委託加工費などについて、送付されてきた計算書類に基づいて、そのまま「製造原価」、「製造経費」などという表現を使用したもので、C等としては、加工の委託者として、賃料、加工賃等の名目で支払っている費用が妥当なものであるかどうかを検証するための資料として利用していたにすぎない旨主張する。

しかしながら、C等が資本関係もない契約先の製造原価の具体的な内容を詳細に把握していたこと自体、通常の委託加工では通常考え難いというほかはなく、単なる資料として利用していたにすぎないという原告の上記の主張もにわかに首肯し難いものといわざるを得ない。

(イ) a また、前記(2)オ(オ) bのとおり、Cは、平成10年10月16日、「各工場の責任と権限を明確化する為に、各工場を一経営体と見なし工場毎に財務諸表(損益計算書、貸借対照表)を作成し、資産管理及び経営成績を明らかにする事」を目的とした分社会計処理基準(乙56)を作成してG工場等に通知しているところ、C等は、分社会計処理基準を作成して本件各工場に財務諸表を作成させることにより、本件各工場を会計面からも管理していたというべきである。

b これに対し、原告は、分社会計処理基準は各工場に無償貸与しているCの資産を帳簿記録によって正確に把握して照合確認することを可能にするために考え出されたものにすぎず、各工場が独自の業務活動に関して行うべき会計処理については各工場ごとに行っており、Cは一切関与していないなどと主張し、この点に関して証人fも、各工場はC等から貸与された機械等の設備について独自に管理するための台帳を有していた旨の供述をしている(証人f・8、9頁)。

しかしながら、分社会計処理基準が作成された目的は、前記のとおり、「各工場を一体経営と見なし」、「資産管理及び経営成績を明らかにする」ことというものであり、しかも、これにより「工場別の原価管理、予算管理、利益管理に役立つ資料を提供する」というものとされているのである上(乙56)、C等から各工場に貸与さ

れた機械等の資産は、C等が所有する資産であり、C等の財務諸表において固定資産として認識され、減価償却費が費用計上されるのであるから、原告の上記の主張が採用することができないものであることは明らかであるし、証人fの上記の供述のとおり上記機械等が実際に設置されている各工場で管理されていたとしても、損益の面からみれば、Cが本件各工場を会計面から管理していたことを何ら左右するものとはいえない。

(ウ) 加えて、事業所会議の会議録(乙38の1~14)によれば、原材料の高騰による材料差損を把握した上で、材料差損が生じた製品について買手に対して値上げ(価格の転嫁)を要請するなど、製品の原価管理に関する報告が毎月のように行われていたことが認められるところ、このことからすれば、C等は、事業所会議を通じて、本件各工場における経費の節減等の指示をしていたものというべきである。

キ 利益の帰属及びリスクの負担について

(ア) 前記(2)ウ、エのとおり、C等は、本件各協議書による合意に基づき、C等各事業年度において、工場建物の使用料、管理費に加え、本件各工場の経営資金として、工場の工員の人件費等に充てられる加工賃を支払っていた上、本件各工場の製造行為に必要な部品・原材料等を全て自らの負担で調達し、これを本件各工場に供給しており、また、香港から運び込まれる部品・原材料等と完成品の輸送手段の確保も行っていた。

(イ) また、前記(2)ウのとおり、本件各協議書による合意に基づき、C等が本件各工場の経営管理を行うのに必要な資金は、C等が本件各会社に支払った加工費の中から、C等の管理する経営管理口座に送金することとされており、実際にも、本件各工場の経営管理に必要な費用が支出される経営管理口座の残額がC等のものとして預金勘定に計上されていた。

(ウ) そうすると、C等は、本件各工場における製造行為に必要な不可欠な費用のほぼ全てを実質的に負担していたということができるところ、本件各工場において製造費用を削減し、より少ない原価で製品を製造した場合には、本件各工場に係る運営の資金の余剰分(利益)はC等に帰属し、逆に、製造費用が増大し、運営資金が不足した場合には、その不足分(損失)をC等が負担していたこととなる。他方、本件各会社の取得分は、本件各会社に支払われる加工費のうち、あらかじめ定められた計算方法による一定の額か、毎月の工員の人数に一定額を乗じた額から政府手数料を差し引いた額に一定の割合を乗じた額とされていたことからすれば、製造費用の増減にかかわらず、ほぼ一定であったということができる。

なお、原告は、本件各第2協議書のうちG平成13年第2協議書からG平成14年第2協議書にかけて、Fの取得分の基準となる金額が190万香港ドルから230万香港ドルに変更され、増額されていることから、Fの取得分が一定であることはなく、製造に係る損益はFに帰属していたかのようにも主張する。しかしながら、そのような変更が行われ、Fの取得分が増加したことがあるとしても、結局のところ、製造に係る損益の帰属自体について、まずはC等が順次負っていくことには変わりはなく、上記の判断を左右するものではない。

(エ) 以上からすれば、C等には、本件各工場における製造行為により生じた利益及び損失が帰属していたものと認めるのが相当である。

ク 以上のアからキまでを総合すると、C等は、本件各協議書による本件各会社との間の合意により、本件各工場の経営を自ら管理することとして、C等の社員を本件各工場に派遣してその要職に置き、本件各工場をC等の組織の一部として扱い、管理・運営する体制を整えており、その上で、本件各工場の人員の確保・管理、工場施設・機械設備等の確保・管理、部品・原材料等の確保・管理、製品の品質管理及び納期管理を、自らの責任と判断において行っていたというべきであって、さらに、製造行為による利益が帰属するとともに、そのリスクも負担した上で、本件各工場について統一的に財務管理を行い、原価の把握・分析、原価低減のための方策の検討等の原価管理をしていたというべきであるから、社会通念に照らし、実質的に判断すれば、C等は、本件各工場における製造行為を自らの責任と判断において主体的に行っていると評価されるべきである。

以上によれば、C等は、本件各工場において、措置法66条の6第4項1号に規定する卸売業（製造問屋）ではなく、同号に掲げる事業以外の事業（同項2号）である製造業を行っていたことになる。

#### (4) C等の主たる事業について

前記のとおり、社会通念に照らし、C等において本件各工場における製造行為を自らの責任と判断において主体的に行っていると評価されるべきであることを前提に、C等の主たる事業について検討するに、本件では、C等の対象となる事業年度における本件各工場における製造活動による製品売上高（SALES OF FINISHED GOODS）は、Cについては売上全体（TOTAL SALES）の九十数パーセント（乙53・11枚目）、Dについても売上全体の約八十数パーセントに上り（乙54・6枚目）、その売上げのほとんどを製造業による売上げが占めていたというべきである。

また、社員の数についても、Cについては香港事務所に勤務する社員は対象事業年度においては30名程度であったのに対し、G工場等には60名程度の社員が派遣されており（乙27及び弁論の全趣旨）、原告がCについて分析した報告書（乙47）の管理部・購買部の業務の内容の記載に加え、上記の売上げの割合にも考慮すれば、香港事務所においても、本件各工場における製品の製造のための部品・原材料等の調達、納期管理等に関する業務が主に行われていたことが認められる。

そして、C等の有する固定資産についても、そのほとんどが本件各工場に設置されたものである（乙53・1枚目「FIXED ASSETS」及び弁論の全趣旨）。

以上からすれば、C等の主たる事業は、本件各工場における製造業であったというべきである。

#### (5) C等が所在地国基準を満たすかどうかについて

ア 以上のとおり、C等が本件各事業年度において行う主たる事業は製造業であり、措置法66条の6第4項1号に規定する事業以外の事業に該当するのであるから、原告が、C等について同項に規定する適用除外を受けるためには、同項2号に規定する所在地国基準を満たす必要がある。そして、特定外国子会社等の主たる事業が製造業である場合において所在地国基準を満たすためには、製造業にとっての本質的な行為である製造行為が「本店又は主たる事務所の所在する国又は地域」（措置法施行令39条の17第5項3号、39条の14第2項1号。本店所在地国）で行われている必要がある。

しかしながら、前述のとおり、C等は、その主たる事業である製造業を主として中国に

所在する本件各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。そして、香港は、本件各事業年度において、税制等に関し、中国とは異なる制度を有する中国と区分された「地域」であったというべきであるから、C等が主たる事業（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。

したがって、C等は、措置法施行令39条の17第5項3号に掲げる要件を満たしておらず、所在地国基準を満たさないというべきである。

イ 以上によれば、C等は適用除外の要件を満たさないから、原告は措置法66条の6に規定する外国子会社合算税制の適用除外を受けることはできないというべきである。

ウ（ア）なお、原告は、現代の製造業においては、各種の維持・管理行為がその事業の中核となるものであって、本件では、C等が香港において各種の維持・管理行為を行っていること等からすれば、香港において、製造業を行っているものというべきであって、C等は所在地国基準を満たす旨を主張する。

しかしながら、所在地国基準を満たすためには、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必要があるところ、所在地国基準が、その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合理性が推認し得ることを前提として定められていることを踏まえれば、その事業にとって本質的な行為を本店所在地国において行っている場合に限り、所在地国基準を満たすものというべきである。

そして、製造業は、人的労力、機械設備、原材料等を運用し、原材料等を加工して新たな製品を生産することに本質があるというべきであるから、所在地国基準を満たすためには、本店所在地国において、製品の生産行為、すなわち製造行為を行っている必要があるところ、C等は、主として中国に所在する本件各工場において製造行為を行っていたものである以上、本店所在地である香港において、その主たる事業である製造行為をしているとはいえないことは明らかであるから、所在地国基準を満たさないというべきである。

（イ）また、原告は、「OECDモデル租税条約第7条」の採用する「機能的分離企業アプローチ」（OECD承認アプローチ）において「重要な人的機能」という概念が用いられていることを踏まえ、本件では、製造業における「重要な人的機能」がC等の本店所在地である香港に存在することからすれば、香港において製造業における主たる行為が行われていると解することができるから、所在地国基準を満たす旨を主張する。

しかしながら、原告が主張する「OECDモデル租税条約」において、本件で問題となっている外国子会社合算税制における所在地国基準に係る規定があるものではない上、「OECDモデル租税条約」は国際的二重課税の防止を目的として締結される租税条約のひな型である一方、本件で問題となっている外国子会社合算税制はいわゆる軽課税国に所在する外国法人で我が国の法人又は居住者により株式又は出資の保有を通じて支配されているとみなされるものの留保所得をそれら我が国株主の持分に応じてその所得を合算して課税するものであり、飽くまで、我が国の内国法人に対する課税権の行使として行われるものであって、以上からすれば、両者は前提を異にする制度であるというほかはないから、「OECDモデル租税条約」に係る解釈等が本件で問

題となっている外国子会社合算税制の解釈に関わるとはいえず、原告の上記の主張は、前記の判断を左右するものではないというべきである。

- (6) なお、以上のほか、原告において、外国子会社合算税制の制度趣旨からすれば、措置法66条の6第4項の適用除外の要件に該当するか否かにかかわらず、同条1項の規定の解釈として、経済的合理性のある企業活動を行う企業については、外国子会社合算税制を適用すべきでない旨をも主張するものであるとしても、以下のとおり、当該主張は採用することができない。

すなわち、前述のように、外国子会社合算税制の適用除外の規定は、単に海外において経済的合理性のある企業活動を行う企業について適用除外を認める趣旨の規定ではなく、主たる事業の内容に照らして、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として定められた要件に該当する場合に限り、適用除外を認める趣旨のものである。租税法においては、課税要件の明確性及び法的安定性を重視すべきであり、みだりに規定の文言を離れて解釈すべきではない。したがって、同項の適用において、同条4項の適用除外の要件の文言を離れて、条文上規定されていない「経済的合理性」という不明確な要件を用いてその可否を判断することはできないというべきである。

- (7) 本件各処分 of 適法性

ア 以上によれば、本件には、措置法66条の6第1項が適用され、原告に係る特定外国子会社等であるC等のC等各事業年度における各課税対象留保金額を、原告のC等各事業年度の各所得の計算上、各益金の額に算入すべきこととなるから、そのことを前提に、本件各証拠及び弁論の全趣旨も踏まえ、原告の各所得金額及び各納付すべき税額（還付金の額に相当する税額）等について計算すれば、別紙2のとおりであると認められる。これらの各金額及び各税額等は別表1の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等と同一であるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

イ また、上記のとおり本件各更正処分は適法であるところ、そのうち本件更正処分1において過少申告加算税の対象とした税額の計算の基礎となった各事実が当該更正処分前における各税額の計算の基礎とされなかったことについて国税通則法65条4項に規定する正当な理由があるとは認められないから、原告の同期の法人税の確定申告に係る過少申告加算税の額は、別紙2のとおりであると認められ、別表1の本件賦課決定における過少申告加算税の額と同一であるから、本件賦課決定も適法である。

- 3 以上によれば、本件訴えのうち、前記第1の1項の前記第3の1(1)ウの部分及び前記第1の2項は不適法であるからこれを却下し、その余の部分に係る請求は理由がないからこれを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 館内 比佐志

裁判官 大竹 敬人

裁判官 大島 崇史

主な関係法令等

第1 措置法

1 措置法66条の6第1項

措置法66条の6第1項は、以下のとおり定める。

「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、昭和五十三年四月一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二十三条第一項第一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二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。

一 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。）が百分の五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。）の数が一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 議決権の数が一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

二 直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合が百分の五以上である一の同族株主グループに属する内国法人（前号に掲げる内国法人を除く。）」

2 措置法66条の6第2項

措置法66条の6第2項は、以下のとおり定める。

「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。

一 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に居住者（第二条第一項第一号の二に規定する居住者をいう。以下この号及び第六号において同じ。）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一号の二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）が百分の五十を超えるものをいう。

イ 議決権の数が一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に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に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 議決権の数が一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

二 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日前七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。

三 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。

四 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。

五 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。

六 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。」

### 3 措置法66条の6第3項

措置法66条の6第3項は、以下のとおり定める。

「第一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。）における第一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百分の十に相当する金額を控除した金額」とする。」

#### 4 措置法66条の6第4項

措置法66条の6第4項は、以下のとおり定める。

「第一項及び前項の規定は、第一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。

- 一 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四十条の四第一項各号に掲げる居住者、当該特定外国子会社等に係る第一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六十八条の九十第一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
- 二 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」

#### 第2 租税特別措置法施行令（以下「措置法施行令」という。）

- 1 措置法施行令39条の14第1項（平成22年政令第58号による改正前のもの。以下同じ。）  
措置法施行令39条の14第1項は、以下のとおり定める。

「法第六十六条の六第一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。

- 一 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（法第六十六条の六第二項第一号に規定する外国関係会社をいう。以下この条において同じ。）
- 二 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百分の二十五以下である外国関係会社」

- 2 措置法施行令39条の14第2項（平成21年政令第108号による改正前のもの。以下同じ。）

措置法施行令39条の14第2項は、以下のとおり定める。

「外国関係会社が前項第二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。

- 一 前項第二号の所得の金額は、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（法人税法第六十九条第一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二以上ある場合には、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二十三条第一項第一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(法第六十六条の八第一項第二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。)のうちに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五十七条の五第一項又は第五十七条の六第一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二項において「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五十七条の五又は第五十七条の六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(法第五十七条の五又は第五十七条の六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

ヘ 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

二 前項第二号の租税の額は、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六十九条第八項又は第八十一条の十五第八項の規定の適用を受ける場合に第一条の三第一項第二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

三 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。

四 前項第二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（当該収入金額が第一号イ（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の外国法人税の税率により判定するものとする。」

- 3 措置法施行令 39 条の 17 第 2 項(平成 19 年政令第 92 号による改正前のもの。以下同じ。)  
措置法施行令 39 条の 17 第 2 項は、以下のとおり定める。

「法第六十六条の六第四項第一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。

一 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つ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四十条の四第一項各号、第六十六条の六第一項各号及び第六十八条の九十第一項各号に掲げる者、法第六十八条の三の七第一項各号に掲げる特定信託の受託者である法人（当該特定信託の信託財産の運用に係る場合に限る。）並びに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百分の五十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つ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百分の五十を超える場合

二～六 （略）」

- 4 措置法施行令 39 条の 17 第 5 項(平成 22 年政令第 58 号による改正前のもの。以下同じ。)  
措置法施行令 39 条の 17 第 5 項は、以下のとおり定める。

「法第六十六条の六第四項第二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。

一 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つている場合

二 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つている場合

三 第二項及び前二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つている場合」

- 第 3 租税特別措置法関係通達(法人税編)（昭和 50 年 2 月 14 日付け直法 2-2 による国税庁長官通達。以下「通達」という。） 66 の 6-17（平成 22 年課法 2-7 「三十二」による改正前のもの。乙 4）

通達 66 の 6-17 は、以下のとおり定める。

「特定外国子会社等の営む事業が措置法 66 条の 6 第 4 項第 1 号又は措置法令 39 条の 17 第 5 項第 1 号若しくは第 2 号に掲げる事業のいずれに該当するかどうかは、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。

（注）略」

第4 日本標準産業分類（平成25年総務省告示第405号による改正前のもの。甲4、乙5。以下同じ。）について

1 日本標準産業分類は、「統計法（平成十九年法律第五十三号。以下「法」という。）第二十八条第一項及び附則第三条の規定に基づき、法第二条第九項に規定する統計基準として、産業に関する分類を次のように定め、平成二十一年4月1日から施行し、同日以後に作成する公的統計（法第二条第三項に規定する公的統計をいう。）の表示に適用する。」とした上、その「3分類表」において、「大分類-E」として「製造業」を、「大分類-I」として「卸売業、小売業」を掲げる。

2 日本標準産業分類に係る総務省政策統括官（統計基準担当）による「分類項目名、説明及び内容例示」には、以下の記載がある。

（1）ア 「大分類E-製造業」の「総説」の「製造業」との見出しの下に以下の記載がある。

「製造業とは、主として次の業務を行う事業所をいう。

（1）新たな製品の製造加工を行う事業所であること。

したがって、単に製品を選別するとか、包装の作業を行う事業所は製造業とはしない。

なお、完成された部分品を組み立てるだけの作業（組立作業）を行う事業所は製造業に分類される。

ただし、土地に定着する工作物については、組立作業であっても製造業としない。また、修理と呼ばれる行為のなかには、製造行為とみなされるものがあり、そのような事業所は製造業に分類される。（略）

（2）新たな製品を主として卸売する事業所であること。

ここでいう卸売とは次の業務をいう。

（ア）卸売業者又は小売業者に販売すること。

（イ）産業用使用者（工場、鉱業所、建設業者、法人組織の農林水産業者、各種会社、官公庁、学校、病院、ホテルなど）に大量又は多額に製品を販売すること。

（ウ）主として業務用に使用される商品（事務用機械及び家具、病院、美容院、レストラン、ホテルなどの設備、産業用機械（農業用器具を除く）、建設材料（木材、セメント、板ガラス、かわらなど）など）を販売すること。

（エ）同一企業に属する他の事業所（同一企業の他の工場、販売所など）に製品を引き渡すこと。

（オ）自ら製造したものを店舗によらず個人へ販売すること。

上記（1）及び（2）の条件を備えた事業所が製造業となる。

したがって、いわゆる製造小売業は製造業としない。」

イ 「大分類E-製造業」の「総説」の「製造業と他産業との関係」の見出しの下に以下の記載がある。

「製造業と他産業との関係

（1）～（2） （略）

（3）卸売業、小売業との関係

(ア)、(イ) (略)

(ウ) 自らは製造を行わないで、自己の所有に属する原材料を下請工場などに支給して製品をつくらせ、これを自己の名称で販売する製造問屋は製造業とせず、大分類Ⅰ－卸売業、小売業に分類される。」

(2) 「大分類Ⅰ－卸売業、小売業」の「総説」の「卸売業」の見出しの下に以下の記載がある。

「1. 卸売業とは、主として次の業務を行う事業所をいう。

(1) 小売業又は他の卸売業に商品を販売するもの。

(2) 建設業、製造業、運輸業、飲食店、宿泊業、病院、学校、官公庁等の産業用使用者に商品を大量又は多額に販売するもの。

(3) 主として業務用に使用される商品〔事務用機械及び家具、病院、美容院、レストラン、ホテルなどの設備、産業用機械（農業用器具を除く）、建設材料（木材、セメント、板ガラス、かわらなど）など〕を販売するもの。

(4) 製造業の会社が別の場所に経営している自己製品の卸売事業所（主として統括的管理的業務を行っている事業所を除く）

(5) 他の事業所のために商品の売買の代理行為を行い、又は仲立人として商品の売買のあっせんをするもの。

2. 事業所の業態による分類

本分類に含まれる事業所の主な業態は次のとおりである。

(1) 卸売業（卸売商、産業用大口配給業、卸売を主とする商事会社、買継商、仲買人、農産物集荷業、製造業の会社の販売事務所、貿易商など）

(2) 製造問屋（自らは製造を行わないで、自己の所有に属する原材料を下請工場などに支給して製品をつくらせ、これを自己の名称で卸売するもの）

(3) (略)

3. (略)」

本件各処分 of 根拠及び適法性

1 本件各更正処分 of 根拠

被告が本件において主張する原告の本件各事業年度の法人税に係る所得金額、納付すべき税額及び翌期へ繰り越す欠損金額は、次のとおりである。

(1) 平成21年3月期

ア 所得金額(別表1「更正処分等」の「平成23年6月29日」の項の「所得金額」欄)  
40億1906万4491円

上記金額は後記(ア)の金額に後記(イ)及び(ウ)の金額を加算し、後記(エ)ないし(カ)の金額を控除した金額である(甲3の1の「更正の理由」参照)。

(ア) 本件減額更正処分における所得金額 22億0218万6294円

(イ) 特定外国子会社等に係る課税対象留保金額の益金算入額  
18億7922万6897円

上記金額は、Cが特定外国子会社等に該当するため、原告の収益の額とみなして平成21年3月期の益金の額に算入すべき、課税対象留保金額(措置法66条の6第1項)に相当する金額である。なお、Cの事業年度は平成19年1月から平成20年3月までの15か月となっているが(乙42)、我が国における法人税法では12か月を超える事業年度は認められないため(同法13条1項)、平成20年1月から3月までの期間を対象としている。

(ウ) 外国法人税額のうち損金の額に算入されない額 41万4274円

上記金額は、原告が損金の額に算入した、原告のドイツ連邦共和国(以下「ドイツ」という。)の子会社からの配当に係る外国法人税のうち日独租税条約に定める限度税率を超える税率により課された外国法人税の額である。当該税額は外国税額控除の対象とならないため、還付を受けるまでは損金の額に算入されない金額である。

(エ) 減価償却超過額の損金算入額 5177万円

上記金額は、減価償却資産の繰越償却超過額のうち、平成21年3月期において損金に算入される金額である。

(オ) 控除対象外国法人税額の損金不算入額の過大額 41万4274円

上記金額は、原告が所得金額に加算した、原告のドイツの子会社からの配当に係る外国法人税のうち、日独租税条約に定める限度税率を超える税率により課された外国法人税の額である。当該税額は外国税額控除の対象とならないため、所得金額から減算される金額である。

(カ) 事業税の損金算入額 1057万8700円

上記金額は、平成21年3月期の前事業年度の更正処分に伴い納付することとなる事業税相当額であり、平成21年3月期の損金の額に算入される金額である。

イ 所得金額に対する法人税額 12億0571万9200円

上記金額は、前記アの所得金額40億1906万4000円(ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てたもの)に、法人税法66条1項(平成23年法律第114号による改正前のもの)の規定により、100分の30の

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 1億3262万2860円

上記金額は、本件減額更正処分における法人税額の特別控除額1億3213万1160円と、平成21年3月期の法人税の更正処分による所得金額に対する法人税額等に基づき再計算した試験研究費の総額等に係る法人税額の特別控除額の増加額49万1700円（甲3の1の「更正の理由」の「その他」参照）を合計した金額である。

エ 控除所得税額等 19億1956万3536円

上記金額は、原告の平成21年3月期の確定申告における控除税額の合計20億1216万6076円から、平成21年3月期の法人税の更正処分による所得金額に対する法人税額に基づき再計算した平成21年3月期に控除できる外国法人税額の減少額9260万2540円（甲3の1の「更正の理由」の「その他」参照）を減算した金額である。

オ 納付すべき法人税額（別表1の「更正処分等」の「平成23年6月29日」欄の「納付すべき税額」） △8億4646万7196円

上記金額は、前記イの金額から前記ウ及びエの金額を減算した金額である。

カ 既に納付の確定した法人税額 △14億8364万1436円

上記金額は、平成21年3月期の確定申告による還付金額14億8167万4636円及び本件減額更正処分による還付金額196万6800円の合計である。

キ 差引納付すべき法人税額 6億3717万4200円

上記金額は、前記オの金額から前記カの金額を減算した金額（すなわち、マイナス8億4646万7196円に14億8364万1436円を加算した金額。ただし、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数金額を切り捨てたもの）である。

## (2) 平成22年3月期

ア 所得金額（別表1の「更正処分等」の「平成23年6月29日」欄の「所得金額」）

△133億3183万6535円

上記金額は後記（ア）の額に後記（イ）及び（ウ）の額を加算し、後記（エ）ないし（カ）を控除した金額である（甲3の2の「更正の理由」参照）。

（ア）申告所得金額 △135億3397万0095円

上記金額は、原告の平成22年3月期の法人税の確定申告書に記載された所得金額と同額である。

（イ）特定外国子会社等に係る課税対象留保金額の益金算入額 2443万0700円

上記金額は、Dが特定外国子会社等に該当するため、原告の収益の額とみなして平成22年3月期の益金の額に算入すべき、課税対象留保金額に相当する金額である。

（ウ）設計制作費のうち損金の額に算入されない金額 3億6942万3334円

上記金額は、原告が設計制作費として損金の額に算入した金額がソフトウェアの取得価額に該当することにより、損金の額に算入されないこととなる償却限度超過額の金額である。

（エ）減価償却超過額の損金算入額 5177万円

上記金額は、減価償却資産の繰越償却超過額のうち、平成21年3月期において損金に算入される金額である。

（オ）事業税の損金算入額 1億3953万6200円

上記金額は、平成21年3月期の前事業年度の更正処分に伴い納付することとなる事業税相当額であり、平成22年3月期の損金の額に算入される金額である。

(カ) 還付外国法人税の益金不算入額 41万4274円

上記金額は、原告のドイツの子会社からの配当に係る外国法人税のうち、原告が益金不算入としていた額と正当額との差額であり、所得から減算される金額である。

イ 所得金額に対する法人税額 0円

前記アのとおり、原告の所得金額はマイナス（欠損金額）であることから、所得金額に対する法人税額は0円となる。

ウ 控除所得税額等 3742万8362円

上記金額は、原告の平成22年3月期の法人税の確定申告書に記載された金額と同額である。

エ 納付すべき法人税額（別表1の「更正処分等」の「平成23年6月29日」欄の「納付すべき税額」） △3742万8362円

上記金額は、前記イの金額から前記ウの金額を減算した金額である。

オ 既に納付の確定した法人税額 △3742万8362円

上記金額は、平成21年3月期の確定申告による還付金額14億8167万4636円及び本件減額更正処分による還付金額196万6800円の合計である。

カ 差引納付すべき法人税額 0円

上記金額は、前記エの金額から前記オの金額を減算した金額である。

キ 翌期へ繰り越す欠損金（別表1の「更正処分等」の「平成23年6月29日」欄の「翌期へ繰り越す欠損金」） 133億3183万6535円

上記金額は、平成22年3月期に生じた欠損金の額（前記ア）であり、法人税法57条1項（平成22年法律第6号による改正前のもの）の規定に基づき翌事業年度に繰り越される欠損金額である。

## 2 本件各更正処分の適法性

被告が本件において主張する原告の本件各事業年度の法人税に係る所得金額、納付すべき法人税額及び翌期へ繰り越す欠損金額は、それぞれ前記1のとおりであるところ、本件各更正処分における所得金額、納付すべき法人税額及び翌期へ繰り越す欠損金額（別表1の「更正処分等」の「平成23年6月29日」欄）は、いずれも前記1の各金額と同額である。

したがって、本件各更正処分は適法である。

## 3 本件賦課決定処分の根拠

(1) 前記2で述べたとおり、原告に係る本件更正処分1は適法であるところ、当該更正処分に基づき原告が新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちに、当該更正処分前における税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があるとは認められない。

したがって、本件更正処分1に伴って賦課される過少申告加算税の額は、同条1項、2項に基づき、次のとおり計算した6875万5500円である。

(2) すなわち、国税通則法65条1項の規定に基づき、本件更正処分1により原告が新たに納付すべき税額6億3717万4200円から、当該金額のうち期限内申告税額に達するまでの部分に対応する金額196万6800円（本件減額更正処分による還付金額）を控除した

後の税額6億3520万円（ただし、同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）に100分の10の割合を乗じた6352万円に、同法65条2項の規定に基づき、上記新たに納付すべき税額から本件減額更正処分による還付金額を控除した6億3520万7400円から、期限内申告税額5億3049万1440円（期限内申告における控除所得税額等と還付金額の合計から本件減額更正処分により還付を受ける金額とされた14億8167万4636円を控除した額）を控除した後の税額1億0471万円（ただし、同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）に100分の5の割合を乗じた523万5500円を加算した金額である6875万5500円になる。

- (3) 被告が本件において主張する過少申告加算税の額は、前記(1)、(2)のとおりであるところ、これは本件賦課決定処分における過少申告加算税の別表1の額と同額であるから、本件賦課決定処分は適法である。

争点(1)に係る被告の主張の要点

1 本件訴えのうち判決本文第1の1項について

納税者が、申告額が過大であるとしてその誤りを是正するためには、所定の期間に更正の請求を行うことが必要であり(国税通則法23条)、この理は、確定申告後に、減額更正処分後の額が過大であるとしてその誤りを是正する場合についても同様に妥当する。したがって、納税者が、このような更正の請求の手續を執ることなく、減額更正処分を受けた税額が高額に過ぎるとして増額更正処分のうち減額更正処分後の額を下回る部分の取消しを求めることは、納税者が自認する範囲を更に下回る減額更正処分の範囲を超えて増額更正の取消しを求めることになるから、原則として、当該減額更正処分が無効とされる極めて例外的な場合を除いて、訴えの利益を欠くというべきである。

しかるに、原告は、本件訴えのうち判決本文第1の1項として、本件更正処分1に関し、所得金額につき本件減額更正処分におけるその額(22億0218万6294円)を下回る21億3983万7594円までの金額及び納付すべき法人税額につき本件減額更正処分におけるその額(マイナス14億8364万1436円)を下回るマイナス15億0131万1326円までの金額の取消しを求めているものの、本件減額更正処分を無効とするような特段の事情は認められない。

したがって、原告が判決本文第1の1項において、本件更正処分1のうち、所得金額22億0218万6294円を下回る部分及び納付すべき法人税額マイナス14億8364万1436円を下回る部分(還付金の額に相当する税額14億8364万1436円を超える部分)の取消しを求める部分については、訴えの利益を欠き、不適法なものとして却下されるべきである。

2 本件訴えのうち判決本文第1の2項について

原告は、本件訴えのうち判決本文第1の2項について、平成22年3月期に係る更正処分について、所得金額マイナス132億1673万1035円を下回る部分及び翌期へ繰り越す欠損金132億1673万1035円を超える部分の取消しを求めているところ、これは、本件更正処分2後の所得金額マイナス133億3183万6535円を更に増額すること及び同更正処分後の翌期へ繰り越す欠損金133億3183万6535円を更に減額することを求めるものと解される。

しかしながら、増額更正処分は、それにより増額した税額についてのみ法的効果を及ぼすのであり(国税通則法29条1項参照)、それをを超える部分には、そもそも取消しを求めるべき処分は存在しない。結局、原告は、所得金額を増額(欠損金額を減額)し、翌期へ繰り越す欠損金を減額する更正処分を求めていることになるが、そのような処分は、納税者にとって不利益な処分であり、課税処分の取消訴訟において、そのような処分を求めることには法律上の利益がない。所得金額を増額し、翌期へ繰り越す欠損金を減額する修正は、納税者自らが修正申告により行うべきである(同法19条)。

したがって、本件訴えのうち判決本文第1の2項は、本件更正処分2のうち、所得金額マイナス133億3183万6535円を下回る部分及び翌期へ繰り越す欠損金133億3183万6535円を超える部分の取消しを求める部分については、不適法なものとして却下されるべきである。

争点(2)に係る被告の主張の要点

第1 外国子会社合算税制とその適用除外について

1 外国子会社合算税制について

措置法66条の6に規定する外国子会社合算税制は、内国法人等の特定外国子会社等(同条1項)について、当該特定外国子会社等が適用除外の要件(同条4項)の全てを満たす場合を除き、その特定外国子会社等が有する適用対象留保金額のうち課税対象留保金額に相当する金額を、その内国法人等の収益の額とみなして益金に算入した上で課税するというものである。

そして、本件におけるC等は原告の特定外国子会社等に該当するところ、原告が外国子会社合算税制における適用除外を受けるためには、C等の主たる事業が卸売業等であれば非関連者基準(同項1号)を、卸売業等以外の業種であれば所在地国基準(同項2号)を満たす必要がある。

2 特定外国子会社等の主たる事業の判定方法及び製造行為の主体の判断の枠組みについて

(1) 主たる事業の判定方法について

非関連者基準又は所在地国基準のいずれが適用されるかを決定するための特定外国子会社等の主たる事業の判定は、関係当事者間で作成されている契約書の記載内容のみから一般的・抽象的に行われるべきではなく、現実の当該事業の経済活動としての実質・実態がどのようなものであるかという観点から、具体的な事実関係に即して、当該事業の目的、内容、態様等の諸般の事情に加え、関係当事者間で作成されている契約書の記載内容等も加味した上、社会通念に照らして総合的に考慮して個別具体的に行われるべきである。

もともと、当該判定方法は考慮要素を示すものにすぎず、特定外国子会社等の主たる事業を判定するに当たっては、当該要素を踏まえて、総合的に検討すべきものであるところ、通達66の6-17は、措置法66条の6第4項の各種事業について、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しており、このような取扱いは客観性・合理性を有するものである。

そして、同分類においては、卸売業と製造業とは、販売する製品を自ら製造しているかどうかにより区別されるところ、このような分類方法は、適用除外の要件の趣旨にも合致している。

(2) 製造行為の主体の判断の枠組みについて

そこで、製造業と卸売業を分かつものとして、製造行為の主体が誰であるかが問題となるが、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、当該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、当該製造行為に関して、人員の確保・管理、施設・設備の確保・管理、原材料の確保・管理、製品の品質管理、納期・工程管理、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、社会通念に照らして判断すべきである。

第2 C等が主たる事業として製造業を営んでいる上、所在地国基準を満たさないことについて

1 本件各工場における製造行為の主体がC等であることは、以下のとおり、本件各工場を賃借しその経営管理を自ら請け負うことについて本件各会社と合意したC等において、①本件各工

場における経営管理をしていたこと、②本件各工場における人員の確保・管理をしていたこと、③本件各工場における設備の確保・管理をしていたこと、④本件各工場における製品の品質管理をしていたこと、⑤本件各工場における製品の製造につき原価管理をしていたこと、⑥本件各工場における製造行為に基づく損益がC等に帰属していたことに照らせば、明らかである。

(1) C等が本件各工場における経営管理をしていたこと

ア C等は、本件各会社との合意に基づき、本件各工場の経営管理を全面的かつ排他的に行う権限を有していたこと

(ア) C等と本件各会社との間で取り交わされた本件各第2協議書のうち、K各第2協議書を除く協議書においては、C等が、本件各工場の経営を請け負い、経営管理者として本件各工場に関する全責任を負い、これらについて本件各会社は一切関与しないこととされていた。

また、K各第2協議書においては、「経営管理を請け負う」などの明確な文言はないものの、CがK「工場を賃借し、委託加工工場を作る」などの記載があり、単に製品の加工を委託するのであれば賃借する必要のないK工場をCが賃借してその費用を負担しているのであるから、他の工場と同様にCが責任者として経営管理を行うことが予定されていた。

そして、C等は、実際にも、本件各第2協議書の規定に沿った形で、本件各工場の主要な役職へ自社の社員を配置し、業務分掌規程(乙37)により、Cの「各工場に、生産課、生産技術課、資材課、管理課及び品質管理課を置く」とした上で工場各課の分掌事項を詳細かつ網羅的に規定しており、G工場等においては、これらに対応する、ほぼ同様の名称の各製造関連部門が設けられ、かつ、これらの各製造関連部門のほとんどにCの社員が派遣されていた(乙27、28の1~4の各下線部分)。なお、C等の事業の実態が設立当初から全く変更されていないことを原告自身が認めていることに加えて、後述のとおり、本件の対象となる事業年度においてもC等が本件各工場の経営管理等をし続けていることからすれば、その記載内容の形式的な変更(乙48)にかかわらず、C等の業務は業務分掌規程(乙37)に沿って行われていたというべきである。

以上からすると、C等は、本件各会社との間の合意に基づき、本件各工場の経営管理を全面的かつ排他的に行う権限を有していたものである。

(イ) これに対し、原告は、本件各第2協議書の一部における「経営管理」等の文言の意味は、日本における一般的な「企業経営」を意味するものではなく、「生産管理」、「品質管理」等に関し、本件各工場内の日常的な事務的事項の処理を意味するものにすぎないなどと主張し、また、証人f(以下「f」という。)も、協議書に「経営管理」という言葉が使われているのを知ったのは、Cの社長になってから契約を見直す際に発見したもので、経営管理をしているという意識は全くなかった旨供述する(証人f・10頁)。

しかしながら、Cの社員であるh(当時G工場勤務)は、平成16年12月2日にCの財務担当責任者のiに宛てて出した電子メール(乙36)において、「中国パートナー(F有限公司)との委託加工契約では、”工場の経営管理はC側が全権を持って行い、F側は、廠長(G工場の登記上の代表者)、報関員、水電管理人を派遣する以外は一切経営に対しては関与しない”こととなっています。」などと記載しているところ、このような記載は、本件各第2協議書の記載内容と整合するものであり、本件各第2協議書の記載

が本件各工場の実態に沿うものであることを推認させるものである。経営管理をしているという意識は全くなかった旨の証人 f の上記供述は、本件各工場の実態に沿うものではないというべきであり、原告の上記主張は、これを裏付ける証拠を欠く以上、失当である。

また、証人 f は、本件各第 2 協議書の締結に関与した担当者の供述（甲 156）を踏まえて、「経営管理」という文言は、本件各工場における盗難のような不正行為を抑制する目的で入れられた言葉である旨の供述もしている（証人 f ・ 10、11 頁）。しかしながら、なぜ協議書に「経営管理」という文言が記載されている場合に盗難のような不正行為が抑制できるかについての合理的な説明はなく、かえって、上記不正行為を防止するという目的であれば、不正防止に向けた直接的な文言を入れるなどするのがむしろ自然かつ合理的である。不正防止のために「経営を請け負う」などという婉曲な文言を入れたとする証人 f の上記供述は、不自然であり信用することができない。

なお、原告は、被告が G 工場等の組織図（乙 28 の 2～4）の訳文（乙 59 の 1～3）につき、原文である前記組織図の内容について、意図的に自己に有利な変更及び削除を加えていることから、違法収集証拠に当たり、訴訟上の信義則に違反するものであるから、上記の組織図及びその訳文は証拠として採用されるべきでないと主張するが、上記訳文は飽くまで外国語部分について必要な部分の訳文を提出したものにすぎず、原告の主張は失当である。

イ C 等が事業所会議を開催して本件各工場における事業計画等に関与していたこと

(ア) C 等は、平成 20 年 2 月から平成 21 年 3 月までの間、ほぼ毎月、C の香港事務所や G 工場等の各会議室において、本件各工場に配置されていた責任者らを集めて、「事業所会議」を開催していた。この事業所会議の出席者は、いずれも C 等の役員又は社員のみによって占められており、本件各会社の中国側からの出席者は 1 人もいなかった。そして、同会議では、本件各工場の責任者らによって、各工場における当月度の実績や当月までの当該事業年度中の累計実績等が詳細に報告され、事業計画を達成するための指示が具体的に行われ、C 等の平成 20 年及び平成 21 年の各 2 月度の事業所会議においては、本件各工場の責任者である C 社員及び D 社員に対して、その事業年度における C 等の事業計画も示されていた。

以上によれば、C 等は、これらの事業所会議において、本件各工場における当該月度の実績及び累計実績、翌月度の直近計画、生産の状況、経費の状況、人員の状況等、工場全般について報告を受けて、本件各工場の生産計画や出荷計画を取りまとめるなどして、本件各工場を含めた上で自らの事業計画を策定し、本件各工場における計画達成のための問題点とその対策を立てて、各工場ごとに毎月計画の達成度を把握するとともに、計画達成のために必要な指示を行っていたといえる。

(イ) これに対し、原告は、事業所会議とは、C が委託者として、受託者である本件各会社に対し、委託した製造行為の進行状況を確認し、問題が生じている場合にはその原因や改善策を共に協議する場であり、本件各工場の従業員の人事等の事項や生産計画等に関する方針の決定を行っていたものではないなどと主張し、また、証人 f も、事業所会議について、それぞれの工場における様々な問題の情報を共有する目的で開催されており、問題や原因の改善策を実現できるような管理体制を作るために利用されていた旨供述す

る。

しかしながら、事業所会議の議事録（乙38の1～14）の記載内容に照らせば、事業者会議の内容は、原告の主張するとおり本件各工場の問題点についての原因や改善策を協議している部分も認められるものの、全体としては、原告ないしC等の事業計画や目標事項を伝達した上で各工場からの報告を求めて、これに対するC等からの指示事項を確認するというものとなっていたのであるから、証人fの上記供述内容は実態に沿うものではなく、原告の主張はその裏付けとなる証拠を欠くものとして失当である。

ウ 本件各工場の主要な役職にはCの社員が配置されていたこと

(ア) Cの会社案内に記載されたG工場等の案内（乙25）によれば、①G工場の総経理（Z）及び各工場長（a、Z、b）、②K工場又はL工場（K工場の後身）の総経理（d）、③N工場の総経理（e）及び工場長（f）、並びに、④P工場の総経理（e）及び工場長（g）等の責任者には、いずれもCの社員が配置されていたことが認められる。また、平成21年3月期におけるCの社員名簿（乙27）と、G工場等の組織図（乙28の1～4）によれば、G工場等の工場長や各製造関連部門等の主要部門のほとんどにも、Cの社員が責任者として配置されていたことが認められる。さらに、Dの従業員名簿（乙29）及びJ工場の組織図（乙30）によれば、J工場の主任顧問として、Dの社員であるrが配置されていたことが認められる。そして、原告の平成20年3月28日（決裁日）付け協議書及び同月21日（申請日）付け稟議書（乙31）において、原告からCに出向中のgについて、「工場のトップとして、定年後も必要な人物」であるとされていることからすれば、本件各事業年度においても、それまでと同様に、Cの社員を本件各工場の「トップ」として配置していたことが認められる。

これらの事実からすると、C等は、本件各工場の主要な役職に自らの社員を配置していたといえる。

(イ) これに対し、原告は、本件各工場の生産管理等の方針を最終決定しているのは本件各会社の「m」、「Y」であって、この本件各会社のm、Yから選任された「廠長」が本件各工場を統括している一方、C等からの出向者はその人数もわずかであるから、C等が本件各工場の生産管理等を行っていたのではないなどと主張し、証人fもこれに沿う供述をする（証人f・4～6、12頁）。

確かに、本件各工場の組織図（乙28、30）には、中国側の従業員が「廠長」としてあたかも工場長よりも上位にあるかのように記載されているものが存在する。しかしながら、平成16年12月8日付けの「タックスヘイブンに関する打合せ議事録」（乙33）の記載によれば、原告又はCがあらかじめ作成していたと思われるG工場、L工場並びにN工場及びP工場の組織図（乙33・4ないし6枚目）には、いずれもCの社員である「総経理」が上記各工場の最高責任者として記載されていたところ、同日の上記打合せの際に、税理士法人担当者から、「工場のトップには現地従業員を記載すべきである」などの指示を受けたことにより、その後、現地従業員の廠長を当該工場の組織上の頂点とする組織図（乙28の1～4）に作り直されるに至ったものと認められることからすると、上記組織図の記載は、G工場等における製造活動の実態を反映したものとは認められない。このことは、Cの社員のhが平成16年12月2日にC財務担当責任者のi宛てに出した前述の電子メール（乙36）において、「実態はFが派遣た（ママ）廠

長は組織上はG工場の人事総務部の責任者となっており、人事総務部の業務内容として工員募集、教育訓練（入社時）、出退勤管理、宿舍管理、守衛・掃除係りの管理に就いて、C側責任者である総経理の指示・意向に基づき、人事総務部メンバーに指示を出しています。G工場従業員が就業時間、退勤後を問わず、何か事件を起こしたり、事故に遭ったりした場合にはやはり廠長が処理し最終的に総経理の判断を仰いでいます。」との記載があることから明らかである。

さらに、工場長を意味する廠長という立場である証人n（以下「n」という。）が、工場の損益状況や財務状況を把握していない旨の供述をしている（証人n・7頁）ことも、Fが製造行為の管理・運営をしていたと評価することができるような実態が存在していないことを如実に示している。G工場におけるFの役割は、証人nが、廠長の役割は「人事及び人事管理、それからその募集、人員の募集、それから工場と政府の係りに協力するということ」と供述するように（証人n・1頁）、製造業者としてではなく、工場を提供し、そこで作業する作業員を集めてC等が製造を行う環境を整えるといった、いわば不動産賃貸と人材派遣の役割にとどまるといえる。

(ウ) なお、証人fは、Cから配置された社員について、「本来の指導という役割というところは徐々に少なくなってい」った旨を供述する（証人f・12頁）。しかしながら、上記供述内容は、中国人の従業員の技術力が向上したために技術的な指導を行うことは減ったという事情を述べるものにすぎず、何を量産すべきかというような「長期生産計画」の作成者が飽くまで原告の生産管理部門であったことは、証人f自身も認めるところである（証人f・6、7頁）。量産認定会議を開催していたのは中国人の従業員ではあったものの、従前の技術を用いて量産ができる場合であれば、特段日本人が関与しないことは当然であり、むしろ量産認定会議で、G工場として納期に間に合わないと考えた場合はC等や原告に対応を求め、納期の調整や技術員を派遣してもらうというのであるから（同・6頁）、最終的にはC等において、製造の管理・運営の責任を有していたことは明らかである。

エ C等は、本件各工場を組織的に管理・運営していたこと

原告が作成した平成16年3月31日付け「日本・香港間取引における独立企業間価格の算定方法等の確認に係る分析報告書」（乙47）には、「Cは、管理部、財務部、購買部及び製造部で組織されており、このうち製造部は、中国広東省における3工場を指す。」とされ、上記「3工場」として「G工場」、「K工場」及び「j工場」（N工場及びP工場）が挙げられていた。そして、Cの平成14年現在の会社案内等におけるCの組織図（乙25、35）には、CのYが、製造部を介して（乙25）、又は直接に（乙35）G工場等を統括する機構が示されていた。このように、Cは、G工場等をCに属する製造部門として位置付け、自らの組織の一部として取り扱っていた。

また、C等は、香港税務局に対する申告において、香港税務局からの平成9年2月14日付け照会文書（乙40の1）に対して、「中国4工場（引用者注：G工場のうち当時の2工場、K工場及びN工場）はCの所有ではないが、当該工場が中国相手方に代わってCにより事実上経営されていることを当然に意味する。」と記載された同年12月29日付け回答書（乙40の2）を提出するなど、自らが本件各工場を事実上経営している旨の申告をしていた。

そして、そもそもC等は、設立の際に原告が作成した社内稟議書（乙44）及び「対外直接投資に係る外貨証券取得に関する届出書」（乙45）の各記載のとおり、中国本土において製品の製造を行うことを目的として設立された会社であった。

これらの事実からすると、C等は、自らが本件各工場の事実上の経営者であるとの認識の元に、本件各工場を組織的に管理・運営していたといえる。

(2) C等が本件各工場における人員の確保・管理をしていたこと

ア G平成5年第2協議書においては、G工場に関して、Cが経営管理権を有することについて規定された上で、CがG工場の管理者の任免を行う権利、Fが派遣した工場長等の交代を要求する権利、工員の雇用、配置転換及び解雇を行う権限などの人事権を有することが明文で定められていた。そして、L工場、N工場及びJ工場においても、それぞれL第2協議書、N平成5年第2協議書及びJ平成8年第2協議書に、上記と同様の定めが設けられていた。

なお、このような明文規定のないK工場やP工場においても、Cが経営管理を行う権限を有していた以上、上記のG工場等と同様にCが工員等の人事権を有していたことが容易に推認される。

また、Cの業務分掌規程（乙37）には、各工場の生産課の分掌事項として「作業員の作業分担、配置の変更及び調整」という工員の配置に関する事項や、「作業員の勤務状態の管理と作業規律、職場風紀の維持」などの労務管理に関する事項が掲げられていた。そして、事業所会議の議事録（乙38の1～14）に記載された本件各工場の責任者であるCの社員及びDの社員からの報告内容によれば、C等は、実際に本件各工場において、工員の作業分担や配置転換等の人事管理をしていたほか、工員の勤務管理や作業規律等の維持、安全及び衛生管理等の労務管理を行っていたといえる。

イ これに対し、原告は、G工場は中国人の廠長が統括しているのであって、数が少なく、かつ中国語等にも精通していないC等の出向者が工場の人事面を統括するようなことは不可能であり、また、Fの各工場の人員確保、人事配置を現実に行っているのは本件各工場を統括する廠長である旨主張し、証人nは、廠長として「人事及び人事管理」や「人員の募集」といった仕事をした旨の、一見すると上記主張に沿う内容の供述をする（証人n・1頁）。

しかしながら、本件各工場における総合的な人事方針の決定については、各工場の受注状況や今後の製造量の増減等を総合的に考慮した上で行う必要があるところ、前述のとおり、本件各工場において廠長が製造行為の管理・運営をしていたと評価することができるような実態はなかったのであるから、廠長において、製造行為の管理・運営と密接に関連する事項である総合的な人事方針の決定や労務管理を行っていたとは考え難い。むしろ、前記のとおり、C等は、事業所会議において、本件各工場における当該月度の実績及び累計実績、翌月度の直近計画、生産の状況、経費の状況、人員の状況等、工場全般について報告を受けて、本件各工場の生産計画や出荷計画を取りまとめるなどしていたのであるから、本件各工場における総合的な人事方針の決定や労務管理については、受注の増減や生産計画を考慮して、C等において、派遣した社員を通じてその大枠を決定していたといえるべきである。

そうすると、証人nの供述内容のとおり、Fが派遣した廠長において工場の人員補充計

画に基づく従業員の募集（甲63）や従業員の出勤状況の記録（甲68）をしていた実態があったとしても、これはC等の採用計画や配置計画などのG工場の運営に関する全体的な方針に基づいて、現場レベルでの工員の人事・労務管理が廠長に委ねられていたことを示すにとどまるものというべきである。

(3) C等が本件各工場における設備の確保・管理をしていたこと

Cは、権限規程（乙50）において、香港事業所のみでは想定し難い製造行為に関して必要となる行為について権限分配を定めていた上、実際に、G工場における製造行為に関して必要な設備等の購入につき決裁を行っていたのであるから（乙51、52）、G工場等における設備の管理・保管をしていた。

また、N各第1協議書及びP第2協議書によれば、N工場及びP工場の設備の所有権はCに属するものとされ、G平成4年第1協議書、K平成4年第1協議書及びL第1協議書によればCがG工場、K工場及びL工場の設備の所有権を有するものとされ、J工場に係るJ平成7年第1協議書（乙22の1）の記載内容からすれば、J各第2協議書においてもDが生産設備の所有権を有するとされていたものと推認される。

これらの事実からすると、C等は、本件各工場における生産設備を所有して、本件各工場における製造の用に供していたといえる。

(4) C等が本件各工場における製品の品質管理をしていたこと

ア Cの業務分掌規程（乙37）には、各工場の品質管理課の分掌事項として、「新製品の各種サンプルの検査、確認」、「新製品の検査基準の制定及び変更」、「生産品質の把握及び改善、啓蒙」、「品質クレームに対する工場窓口業務」等が掲げられていた。そして、事業所会議の議事録に記載された香港事務所側の各指示内容に照らせば、実際にも、C等は、事業所会議等を通じて本件各工場に対し、現場レベルでの日常的な製品の品質管理に関する指示・判断を行い、具体的に製品の品質管理をしていたというべきである。

イ これに対し、原告は、製品の日常的な品質管理は本件各会社の中国人の従業員により実施されていたのであり、C等は本件各会社による品質管理に委託者として関与していたにすぎないなどと主張し、これに沿う供述内容として、証人fは、G工場独自の品質管理についての規程文書（甲70～73）が存在したと供述し（証人f・11頁）、証人nも、品質管理については工場が独自の規程を持っていたと供述する（証人n・10頁）。

しかしながら、上記各証人が指摘する各規程文書（甲70～73）は、その記載内容等に照らせば、いずれも本件各工場の現場レベルにおける日常的な品質管理作業を中国人の技術者だけで対応することができるように、その手順等をマニュアル化したものである。これらの日常的な品質管理作業については、前述のとおり、事業所会議等を通じてされるC等の指示・判断に基づいて行われていたのであるから、品質管理に関する独自の規程文書を工場が持っていたとの上記各供述は、日常的な品質管理作業についてはC等の指示・判断に基づき中国人の技術者が対応していたことを示すにすぎず、C等の品質管理への関与が間接的であったことまでを意味するものではない。加えて、証人nが、新しい技術を投入する場合にはC等から品質管理について指示を受けていた旨の供述をしているとおり（証人n・10頁）、新しく導入される技術のようにマニュアル化されていない部分については、中国人の従業員だけでそれに応じた体制や製造ラインを構築することができず、日本人に指導を仰がねばならなかったものである。

そもそも、製造業者が新たに工場を開設する場合や工場で新たな製造ラインを立ち上げる際には、当初は本社や既存の工場から「ベテラン」の社員を配置するなど細やかに指導を行って支援することで新工場の製造工程管理や品質管理能力を向上させ、その能力が所定の水準に達すれば、本社等からの支援を減らして新工場に自律的な管理・運営を行わせるようにするのが一般的であるところ、証人 f が供述する平成 12 年頃から平成 19 年頃の G 工場等の事情（証人 f・2、3 頁）からも、このような傾向が見て取れるが、この場合でも、新工場に対する関与が減少したからといって、製造の主体が、製造のノウハウを有し工場に製造を指示する製造業者ではないと評価されることなどあり得ないことはいまでもない。

ウ また、原告は、C 等が販売商品の品質に関与していたのは、「来料加工取引」の制度上、製造問屋が製品の品質についての責任を負わされていたためであるなどと主張する。

しかしながら、C 等が本件各工場と締結した本件各第 2 協議書の内容が来料加工取引であったからといって、そのような契約に基づき行われた行為が直ちに製造問屋として行われたものということにはならない。そして、証人 q（以下「q」という。）は、尋問において、「F は C」（C）「から委託加工の業務をやって、製品を作って、責任はそこだけですよ。」「損害賠償のことは C のほうが責任を負うんです。」などと供述しているところ（証人 q・9 頁）、一般に、製造業者が製造した製品を販売業者が販売した場合に、その製品自体の欠陥や不良により消費者が被った損害につき最終的な責任を負うのは製造業者であるのが通常と考えられる（少なくとも、販売業者だけが最終的な責任を負うという事態は想定し難い）ところ、証人 q の上記供述内容は、C が、製造問屋として卸売業を行っていたのであれば通常は負うはずのない製造責任を負っていたことを意味するものであり、C の実態が製造業者であったことを端的に示すものであるといえる。

そして、C 等は、不良品が発生した場合は全量を引き取る旨の合意をすることにより（乙 12 の 1・5 参照）、本件各工場において自らの責任と判断で品質を管理しながら製品の製造を行っていたというべきであるから、C 等が本件各工場において製造された製品の品質管理についての最終的な責任を負っていたというべきである。この点につき、証人 n は、各工場内で品質管理責任を負っていたのは中国人の従業員であった旨供述するが（証人 n・10 頁）、上記のとおり、品質管理の最終的な責任を負っていたのは C 等であり、証人 n の上記供述における品質管理責任とは、飽くまで工場内の製造工程における責任にとどまるものであって、F が対外的に消費者に負うような性質のものでなかったことは明らかである。そして、証人 f が、損害が発生すれば、まずは追加加工費を C が負担して処理を行い、設計のような製品自体に問題があるような場合には、原告の責任となる旨の供述をしているとおり（証人 f・16、17 頁）、製品自体の欠陥・不良に係る製造責任を F が負うことはなかったのであるから、C 等は、原告の「グループ会社」の中国における製造会社として、G 工場と一体不可分となって原告のグループ会社の製品を製造していたというべきである。

(5) C 等が本件各工場における製品の製造につき原価管理をしていたこと

ア C 等は、本件各工場の機械設備について減価償却費を計上し、製造経費として製造原価に算入していたこと

C の業務分掌規程（乙 37）は、各工場の管理課の分掌事項として、「原価計算に関する

事項」、「固定資産及び棚卸資産に関する経理上の管理」などを掲げていたところ、C等の各決算書（乙53、乙54及び甲91の1～9）の記載によれば、C等は、実際に、本件各工場に設置した生産用の機械設備を自己の固定資産に計上して減価償却を行い、その償却費を製造経費として製造原価に算入していたのであるから、C等は、本件各工場を自らの製造部門として決算書類を作成して本件各工場の損益管理をしていたというべきである。そして、製造部門を有する製造業者以外の者が製造原価や製造経費を計上することなどおよそ想定することができないのであるから、C等の財務諸表において製造原価ないし製造経費が計上されていること自体が、C等が自らの製造部門において製造を行い、製造業を営んでいたことを端的に示す極めて重要な事情というべきである。

この点について、原告は、Cは製造問屋であるところ、Fに対する委託加工費などについて、送付されてきた計算書類に基づいて、そのまま「製造原価」、「製造経費」などという表現を使用したにすぎない旨主張する。しかしながら、資本関係もない契約先の製造原価の内容までをC等が事細かに知ることができていること自体が、通常の委託加工ではあり得ないことであるし、各種申告や商取引の基礎となる決算書等について漫然と事実と異なる記載をしたということ自体、極めて不合理である。証人fも、Cの損益計算書（甲91の2）に製造原価を意味する「COST OF MANUFACTURING」との記載があることについて、「経理担当者がやっていたことで、私には分かりません。」、「おかしいとは思いますが、製造委託先の内容が、ちゃんとその賃料、加工賃等とかが妥当なものかどうかということを知ることというのは、非常に有用だと考えてはおります。」などと供述するにとどまり（証人f・18頁）、C等がその損益計算において製造原価を計上したことを否定するものではない。

イ Cは分社会計処理基準を作成してG工場等に通知したこと

Cは、平成10年10月16日、分社会計処理基準（乙56）を作成してG工場等に通知した。この分社会計処理基準は、「各工場の責任と権限を明確化する為に、各工場を一経営体と見なし工場毎に財務諸表（損益計算書、貸借対照表）を作成し、資産管理及び経営成績を明らかにする事」を目的として定められ、「工場を独立会計単位とする事により、各工場の活動及び会計事務手続を迅速かつ正確に把握する事が可能となり、従って工場別の原価管理・予算管理・利益管理に役立つ資料を提供する」ものとされていた。したがって、C等は、分社会計処理基準を作成して本件各工場に財務諸表を作成させることにより、本件各工場を会計面からも管理していたというべきである。

これに対し、原告は、分社会計処理基準は各工場に無償貸与しているCの資産を帳簿記録によって正確に把握して照合確認することを可能にするために考え出されたものにすぎず、本件各工場が独自の業務活動に関して行うべき会計処理については本件各工場ごとに行っており、Cは一切関与していないなどと主張し、この点に関して証人fも、各工場はC等から貸与された機械等の設備について独自に管理するための台帳を有していた旨の供述をしている（証人f・8、9頁）。しかしながら、分社会計処理基準が作成された上記目的に照らせば、同基準が単にC等の資産をできるだけ正確に把握するために作成されたものでないことは明らかである。加えて、C等から各工場に貸与された機械等の資産は、C等が所有する資産であり、C等の財務諸表において固定資産として認識され、減価償却費が費用計上されるのであるから、たとえ証人fの上記供述のとおり上記機械等が実際に設

置されている各工場で管理されていたとしても、損益の面からみれば、Cが本件各工場を会計面から管理していたことを何ら左右するような事情ではない。

ウ C等は本件各工場の損益管理をしていたこと

本件各工場にて開催された事業所会議では、原材料の高騰による材料差損を把握した上で、材料差損が生じた製品について買手に対して値上げ（価格の転嫁）を要請するなど、製品の原価管理に関する報告が毎月のように行われていたのであるから、C等は、事業所会議を通じて、本件各工場における経費の節減等の指示を徹底し、主体的に本件各工場の損益管理を行っていたというべきである。

(6) 本件各工場における製造行為に基づく損益がC等に帰属していたこと

本件各第2協議書等によれば、C等は、本件各工場における製造行為に不可欠な費用をほぼ全て負担することとされていた上、C等が本件各工場の経営管理を行うのに必要な資金は、C等が本件各会社に支払った加工費の中から、C等の管理する「経営管理口座」に送金することとされており、実際にも、上記の約定のとおり、本件各工場の経営管理に必要な費用が支出される経営管理口座の残額がC等のものとしてそれら預金勘定に計上されていたのであるから、本件各工場が支払っていた製造行為に必要な費用を実質的に負担していたのは、C等であったといえる。すなわち、本件各工場において製造費用を削減し、より少ない原価で製品を製造した場合には、運営資金の余剰分（利益）はC等に帰属し、逆に、製造費用が増大し、運営資金が不足した場合には、その不足分（損失）をC等が負担していたものである。他方、本件各会社の取得分は、本件各会社に支払われる加工費のうち、あらかじめ定められた一定額又は毎月の工員の人数に一定額を乗じた額から政府手数料を差し引いた額に一定の割合を乗じた額とされていたことから、製造費用の増減にかかわらず、ほぼ一定であった。

以上のとおり、C等には、本件各工場における製造行為により生じた利益及び損失が帰属していたものと認められる。

(7) 以上からすれば、本件各工場における製造行為の主体は、C等であったというべきである。

したがって、C等は、措置法66条の6第4項1号に規定する卸売業（製造問屋）ではなく、製造業を行っていたものと認められる。

2 C等の主たる事業は本件各工場における製造業であること

本件では、C等の対象となる事業年度における本件各工場における製造活動による製品売上高（SALES OF FINISHED GOODS）は、Cについては売上全体（TOTAL SALES）の90パーセントを優に超え（乙53・11枚目）、Dについても売上全体の約86パーセントに上り（乙54・6枚目）、その売上げのほとんどを製造業による売上げが占めていた。

また、社員の数についても、Cについては香港事務所に勤務する社員はC各事業年度においては30名程度であったのに対し、G工場等には60名程度の社員が派遣されており、原告がCについて分析した報告書（乙47）の管理部・購買部の業務の内容の記載に加え、上記売上げの割合にも考慮すれば、香港事務所においても、本件各工場における製品の製造のための部品・原材料等の調達、納期管理等に関する業務が主に行われていたことが認められる。

そして、C等の有する固定資産についても、そのほとんどが本件各工場に設置されたものである（乙53・1枚目「FIXED ASSETS」参照）。

以上からすれば、C等の主たる事業は、本件各工場における製造業であることは明らかであ

る。

### 3 C等が所在地国基準を満たさないこと

- (1) C等が本件各事業年度において行う主たる事業は製造業であり、卸売業等以外の事業に該当するから、原告が、C等について措置法66条の6第4項に規定する適用除外を受けるためには、同項2号に掲げる所在地国基準を満たす必要がある。そして、特定外国子会社等の主たる事業が製造業である場合において所在地国基準を満たすためには、製造業にとっての本質的な行為である製造行為が「本店又は主たる事務所の所在する国又は地域」（措置法施行令39条の17第5項3号、39条の14第2項1号。本店所在地国）で行われている必要がある。

しかしながら、前述のとおり、本件各工場における製造行為の主体であるC等は、その主たる事業である製造業を主として中国に所在する本件各工場において行っているものであるから、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。また、香港は、外国子会社合算税制上は中国とは異なる制度を有する中国と区分された「地域」と認められている以上、C等が主たる事業（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。結局のところ、C等は、措置法施行令39条の17第5項3号に掲げる要件を満たしておらず、所在地国基準を満たさない。

したがって、原告は、C等について適用除外を受けることはできないから、措置法66条の6第1項の規定の適用を受けることとなる。

- (2) これに対して、原告は、仮にC等の事業が製造業であったとしても、国際的二重課税・非課税を排除するための規定である「OECDモデル租税条約第7条」の採用する「機能的分離企業アプローチ」（OECD承認アプローチ）において「重要な人的機能」という概念が用いられていることを踏まえ、本件では、製造業における「重要な人的機能」がC等の本店所在地である香港に存在することからすれば、香港において製造業における主たる行為が行われていると解することができるから、所在地国基準を満たす旨を主張するようである。

しかしながら、外国子会社合算税制とは、いわゆる軽課税国に所在する外国法人で我が国の法人又は居住者により株式又は出資の保有を通じて支配されているとみなされるものの留保所得をそれら我が国株主の持分に依じてその所得を合算して課税するものであり、飽くまで、我が国の内国法人に対する課税権の行使として行われるものである。他方で、租税条約は、二重課税を防止することを目的として締結される、二国間における課税に関する取決めであるから、外国子会社合算税制の適用に当たって、租税条約が適用されることはあり得ないし、租税条約において、特定の事業の所在地ないしその判断手法について特段の取決めがされていることもない。したがって、本件において租税条約の規定ないし解釈が問題となることはないから、「OECDモデル租税条約」に基づく原告の主張は、前提を全く異にする制度に基づく主張であり、失当である。

また、原告が指摘する「OECD承認アプローチ」とは、恒久的施設（OECDモデル租税条約5条1項等に規定する“permanent establishment”。以下「PE」という。）に帰属する利得を算定するに当たって、特定の企業におけるPEが、別個かつ分離した企業であると擬制し、当該PEが独立企業間（当該企業内における内部取引を含む。）で獲得したであろう利得を想定した上で、「移転価格ガイドライン」に規定される独立企業間価格の算定方法を類推適用してPEに帰属する利得を算定するという判断手法であるところ、本件の争点である

事業の所在地等に関する規定は見当たらない。また、原告において、本件各工場がPEに該当すると主張するのであるとしても、本件は日本の内国法人に対する外国子会社合算税制の適用の有無が争点となっており、C等の主たる事業が問題となっているものであるから、本件各工場に帰属する利得の範囲や本件各工場に対する課税権の行使はおよそ問題とならない。そうすると、OECD承認アプローチにおける判断手法は、所在地国基準における主たる事業ないし事業の所在地の判断とは、何ら関係のない判断手法というほかなく、外国子会社合算税制における所在地国基準の適用に際しての解釈指針とはなり得ないものというべきである。

- 4 なお、原告は、外国子会社合算税制の適用除外規定の立法趣旨及び目的からすれば、いわゆるタックスヘイブンに所在する海外子会社であっても、その地で事業活動を行うことに正当かつ十分な経済合理性が認められる場合には、これを適用対象から外すべきであるとし、C等が来料加工取引を香港で行うこと等の経済合理性を主張するところ、上記のような経済合理性が認められる場合には、適用除外の要件が満たされていなかったとしても、外国子会社合算税制を適用することはできない旨の主張を含むものと考えられる。

しかしながら、外国子会社合算税制の適用除外の規定は、単に海外において経済合理性のある企業活動を行う企業について適用除外を認める趣旨の規定ではなく、主たる事業の内容に照らして、その地で主たる事業を行うことに十分な経済合理性があると認められる場合として定められた要件に該当する場合に限り適用除外を認める趣旨のものであり、それ以外に、別途、経済合理性を考慮するという規定にはなっていない。また、租税法の解釈に当たっては、法的安定性の要請が強く働くから、原則として文理解釈によるべきであり、みだりに規定の文言を離れるべきではないところ、前記のとおり、適用除外となるか否かは適用除外の要件に当てはめて判断すれば必要かつ十分である。

以上からすれば、原告の主張を採用することはできない。

争点(1)に係る原告の主張の要点

1 本件訴えのうち判決本文第1の1項について

(1) ア 確定申告や減額更正処分後の増額更正処分における更正の理由が加算事由と減算事由によって構成される場合において、納税者が異議申立て、審査請求又は取消訴訟においてその事由の一部のみについて争い、他の事由については争わない場合は、増額更正処分が一つの処分であり切り離すことができない以上、当該他の事由については争わない意思を税務当局に対しても表明しているといえることができる。

そして、このように争う意思を有しない他の事由に基づいて算定した新たな納税額が確定申告や減額更正の額を下回る場合、納税者の意思としては、税務当局に対し黙示的に確定申告や減額更正の額を下回る額による更正処分を求めている(すなわち、更正の請求を行っている)と解されるべきである。

よって、増額更正処分における更正の理由が加算事由と減算事由によって構成される場合において、納税者がその事由の一部のみについて異議申立て、審査請求又は取消訴訟において争った場合は、他の減額事由に関して更正の請求の手続を行っていなかったとしても、更正の請求がされたと評価され、確定申告や減額更正処分の額を下回る額を超えた部分について増額更正処分の取消しを求めたとしても訴えの利益を欠くとはいえないと解すべきである。

イ また、更正の請求がされたと評価されないとしても、増額更正処分における更正の理由が加算事由と減算事由によって構成される場合において、単に増額更正のうち確定申告の額や減額更正処分後の額を下回る部分の取消を求める場合とは異なり、新たに認定された加算事由に基づく限り、新たな不利益処分がされたものであるから、訴えの利益が認められるべきである。さらに、これら加算事由及び減算事由については増額更正処分において初めて納税者に通知されたものであるから、事前に納税者において当該減算事由を主張して、申告額が過大であるとして所定の期間に更正の請求を行うことは期待できない。

したがって、このような場合、更正の請求の手続がされていなかったとしても、納税者において、確定申告の額又は減額更正処分をした額を更に下回る額を超えた部分について増額更正処分の取消しを求めた場合に訴えの利益を欠くとはいえないと解されるべきである。

(2) 原告は、審査請求及び本件訴えにおいて、本件更正処分1の更正の理由を構成する事由のうち「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」についてのみ争っており、その他の減額事由については争っていないことから、これら減額事由に基づいて算定された納税額により更正処分を求めている、言い換えれば更正の請求がされていると評価されるべきである。

また、原告が更正の請求を行っていたと評価されないとしても、本件更正処分1の更正の理由を構成する事由のうち「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」に基づく限りにおいて、原告に対して新たに不利益な処分がされたといえる。さらに、原告は、本件更正処分1の更正の理由を構成する減額事由(「原価償却超過額の損金算入額」、「控除対

象外国法人税額の損金不算入額の過大額」、「事業税の損金算入額」及び「試験研究費の総額等に係る法人税額の特別控除額の増加額」。甲3の1の更正の理由のうち(3)、(4)枚目については、本件更正処分1において初めて減額事由として通知を受けたものであるから、原告において、これら減額事由を主張して事前に減額更正処分の価額が過大であるとして更正の請求を行うことを期待することができなかった。

よって、原告が、減額更正処分を受けた額(所得金額22億0218万円6294円及び納付すべき税額マイナス14億8364万1436円)を更に下回る額を超えて本件の増額更正の取消しを求めたとしても訴えの利益を欠くとはいえないと解されるべきである。

## 2 本件訴えのうち判決本文第1の2項について

本件更正処分2の更正の理由を構成する加算事由のうち「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」については、明らかに理由がないものであるから、原告としてこれを認めることはできない。

また、本件更正処分2の更正の理由を構成する減算事由の「事業税の損金算入額」(甲3の2の更正の理由の(2)枚目)は、平成21年3月期に係る誤った更正処分(すなわち、外国子会社合算税制の適用に基づく本件更正処分1)に基づく金額であるから、損金算入の結果翌期へ繰り越す欠損金が減少するとしても、原告としてこの損金算入を認めることはできない。平成22年3月期に係る本件更正処分2の理由においては減算事由であるとしても、平成21年3月期に係る違法な本件更正処分1の結果された損金算入であることからすると、これらの処分は一連の不利益な処分であると評価することができる。また、本件において誤った本件更正処分1を是認することにより、将来の課税において不利益を受けるおそれも否定できない。

争点(2)に係る原告の主張の要点

第1 措置法66条の6の解釈等について

1 措置法66条の6の趣旨等について

外国子会社合算税制の趣旨と目的は、「タックス・ヘイブン・コーポレーション」の課税対象金額相当額を、株主である我が国の内国法人等の擬制収益ないし擬制配当として課税し、租税回避の手段としてのタックス・ヘイブン・コーポレーションの機能を実質的に減殺することにある。このように、その立法趣旨及び目的が、不当な租税回避を防止する政策税制であるから、特定外国子会社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い。

その制度の趣旨に鑑み、当該適用除外の要件の検討を行う以前に措置法66条の6第1項の解釈として、当該子会社等が「軽課税国」に所在することに経済合理性があるかどうかを検討されるべきであり、そのような経済合理性が認められる場合には、そもそも外国子会社合算税制を適用できないというべきである。

原告及び子会社であるC等が香港で営業活動を行うことについては、簡便化された関税制度、部品・原材料の調達の前位性と完成品の販売の容易性といった来料加工取引の利便性等を踏まえ、経済合理性が認められるものであって、原告が租税の不当な回避の意図を有しないことは明らかであるから、本件では以上を前提に判断がされなければならない。

2 措置法66条の6第4項に規定する適用除外の要件について

(1) まず、前記1のとおり、特定外国子会社等の事業活動が実態を備えている等、経済合理性を有する場合には外国子会社合算税制の対象としないことが、我が国の外国子会社合算税制全体の合理的な在り方として承認されているところ、かかる経済合理性については一般原則に従い、当該訴訟の口頭弁論終結時における事情をもって判断されるべきであり、かつ、適用除外の要件の主張・立証の責任は、課税者側にあるというべきである。

(2) そして、適用除外の要件に係る業種の認定に関しては、本来、特定外国子会社の企業活動が正当なものとして経済合理性を有するか否かという観点から、措置法66条の6第4項に規定する適用除外の要件が設けられ、業種の事業活動の範囲から同項1号に規定する卸売業等については非関連者基準を要件とし、それ以外の事業については所在地国基準を要件としたものであるところ、このことからすれば、端的に、現実の当該事業の経済活動の実質・実態を踏まえ、業種の実態を検討する必要がある。

そして、本件では、C等が卸売業に含まれる製造問屋に該当するのか、製造業に該当するのかが問題となるところ、上記の業種の実態を踏まえ、「自らは製造を行わないで、自己の所有に属する原材料を下請工場などに支給して製品をつくらせ、これを自己の名称で販売する」という製造問屋に該当するのかが検討されなければならない。

また、その際には、製造行為又は資本の投下の状況を中核に据え、その関与の程度によって製造業の該当性を判定する判断の枠組みは適当でなく、「アウトソーシング」一般に対応する判断の枠組みを用意し、また、委託先の事業の独立性を中核とした基準を志向すべきであるという観点から、当該製造業の経営の主体性を重視し、実際の製造行為を行う企業との間の権限配分及び当該権限配分に係る実際の運用等を考慮した判断がされるべきである。

(3) これに対して、被告は、本件ではC等が製造問屋に該当するのか、製造業に該当するの

が問題となるにもかかわらず、殊更に製造業と卸売業との区別を、製造行為の主体であるかどうかによって判断するとした上、さらに、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、当該工場における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当該工場における製造工場に関して、人員の確保・管理、施設・設備の確保・管理、原材料の確保・管理、製品の品質管理、納期・工程管理、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、社会通念に照らして判断すべきである旨を主張する。

しかしながら、そのような判断の枠組みには何らの根拠もない上、製造行為への関与をもって、所在地国基準の要件を検討すべき事業の拡張を生じさせ、立法者が意図しない結果をもたらすものというべきであること等からして、不当であるというほかはない。

また、「来料加工契約」においては、委託者において、生産加工用設備の無償提供、全原料・補助材料及び梱包材料等の無償提供のほか、受託者の技術が不足していれば、委託者による技術の指導協力等の負担が要求される一方、受託者において、工場建物や電力等の提供、要求された品質による加工生産の進行、加工費・工場賃料・土地使用代金の受領、全製品の委託者に対する輸出、引渡しなどが要求されることになり、以上は来料加工契約を締結した場合の製造問屋に該当するかどうかの判断要素になるといふべきところ、これらは被告が主張する上記の判断要素と项目的に重なってくる。そうすると、当該判断要素に関し、委託者が、事業を組織的・計画的に行い、事業の成績、成果等に結実させていったとしても、それは製造問屋に該当するということにはかならず、被告が主張するように、製造行為の主体であったとして、製造業をしていたことになるものではないといふべきである。

## 第2 C等が製造問屋に該当すること等について

### 1 業種の判断要素について

前記第1の2(3)のとおり、製造問屋と製造業の判断要素が、项目的に重なり合っているところ、以下、C等が製造問屋に該当することを示す観点から、各判断要素を検討する。

#### (1) 当事者間における本件各協議書について

ア 当事者間で交わした協議書には、政府公認の本件各第1協議書と当事者間で承認された本件各第2協議書とがあり、当事者間においては両者とも有効であり、両者とも当事者に対し拘束力がある。

イ 本件各協議書によって合意された契約が「来料加工契約」(委託加工契約)であることについて

本件各協議書によって合意された契約は、以下のとおり、歴然とした「来料加工契約」、すなわち、委託加工契約である。

(ア) 本件各協議書による契約等の骨子は次のとおりである。

- a 委託者であるC等は、受託者である本件各会社に対し、原料・補助材料を無償で提供し、本件各会社は、これを使用して、C等のために、C等の要求する品質、規格、デザインに合致した製品を自己の工場等において加工・生産し、完成した製品を全てC等に引き渡し、さらに、C等は、原告又は原告の「グループ会社」にその製品を販売し、原告の「グループ会社」としての自己名義で、第三者・取引先に卸し販売する。
- b C等は、本件各会社に対し、委託加工に係る報酬(加工賃)を支払う。
- c C等は工場建物使用料、敷地使用料及び管理費を支払うが、Fは借用施設の所有権

を有する。

(イ) 以上のような本件各協議書による契約は、日本においては一般に「物品委託加工契約」と称される形態であり、ありふれた取引形態である。

物品委託加工契約は、「委託者による原材料の支給は有償のときも無償のときもあり、加工作業に使用する機械・工具も譲渡であったり、貸与であったりする。しかし、品質、納期、数量は委託者が決め、受託者は品質管理体制を整備する。加工料は別途委託者と受託者が協議して決めるなど」で構成されている。

本件各協議書においては、契約締結後、加工生産に必要な設備の搬入後速やかに技術指導、協力用の技術者を本件各会社の各工場へ出向させる、というものである。日本の標準委託契約のひな形にあっても、「製品に製造・加工につき、委託者が専門技術員を派遣して、技術指導を行うこととし、受託者はこれに忠実に従うことを要求する」の例もあり、事案により様々な態様が当事者間で工夫し合意されている。契約の中の条項が同一でないからといって、委託者と受託者が物品の加工ないし製造の「委託契約」をしている以上、委託契約が成立・存続することは動かない厳然たる事実である。

#### ウ 経営管理等の文言について

本件各第2協議書の一部について、「乙（Cを指す）は、本協議書に規定した条項と条件に基づき、加工工場の経営管理を請け負う」とする文言がある。

しかしながら、香港における「来料加工組立事業」に関しては、「中央省庁の規則」である平成元年4月5日発布の「対外加工組立業務の関連問題についての規定」によれば、外国企業による経営の請負は広東省においても、中央政府の主管部門により許可されない限り、禁止される扱いになっていたところ、本件各第2協議書の一部における「経営管理」等の文言の意味は、日本における一般的な「企業経営」を意味するものではなく、「生産管理」、「品質管理」等に関し、後記のとおり、本件各工場内の日常的な事務的事項の処理を意味するものにすぎない（甲146、156、証人f・9～11頁、証人q・5～7頁）。また、本件各第2協議書の一部に「経営管理」等に係る文言があったとしても、規定の内容は一定ではなく、また、更新の際に削除されている（例えば、G各第2協議書のうち、G平成13年第2協議書には、Cが経営管理を請け負うなどの文言（甲9の4、乙13の4）がないことからすれば、同協議書以降は、そのような合意に係る条項が削除されたというべきである。）。

### (2) 製品の品質管理、納期・工程管理等について

#### ア 品質の管理

平成19年当時には、本件各工場では、品質管理、納期等に関する規定に従い、各工場の品質管理部が中心となって中国人の従業員による品質管理、納期・工程の管理が行われ、その検査結果を品質管理部の責任者が確認、承認をしていた（証人n・5頁）。

平成19、20年当時には、既にG工場は、「ISO9001」の認定を取得済みであり（更新後のものとして甲143）、これに基づく「品質マニュアル」及び管理規程を備え（甲70～73）、業務の標準化が図られ、全ての従業員に対する教育訓練が行われ、中国人の従業員が、これらを学習し、自ら推進することができるようになっており、その結果、C等からの日本人の出向者が当初果たしていた品質管理を含む製造についての指導的役割は、補助的な「アドバイザー」としての役割に変質していた（証人f・11、12頁）。

少なくとも平成19、20年頃以降は、品質管理に係る検査過程には、C等からの出向者は関与しておらず（証人f・23頁、証人n・5、10頁）、また、品質管理について定期的な品質会議が工場内で行われていたが、この会議にも日本人の出向者は参加していない（証人f・24頁）。平成23年のものではあるが、同年1月10日から21日までの週間品質会議の議事録（甲81の1～5）上、その参加者が、5回とも全て中国人の従業員のみとなっていることから上記事実を確認できる。なお、品質会議の資料（甲80）の配布先には、CからG工場への日本人の出向者（いずれも顧問）も記載されているが、品質会議の参加者は上記のとおりG工場の中国人の従業員のみであり、これらは単なる資料の配布先にすぎないし、また、日本人の出向者もG工場の社員として該当部署に勤務している以上、その配布を受けることもごく当然のことである。

このように、平成19、20年までには、工場内における中国人の従業員による品質管理体制が確立され、中国人の従業員の品質管理能力も格段に向上していたことから、C等としては、品質会議に日本人を派遣したり、出向者に出席を求めてその報告を聞いたりする必要はなくなり、完成品の引渡時の検査結果、出向者が工場内における「アドバイス」の機会等に知り得た情報の事業所会議等における収集などにより、必要な品質管理が達成されていることを確認することができるようになっていた。

もちろん、商品の品質について、異常な事態が発生した場合や新たな技術を導入するような場合には、顧客から要求される一定の品質を確保する必要性から、C等が品質管理に関与することはあるが（証人n・10頁）、これは、アドバイザーというC等の役割から当然のことである。

#### イ 工程及び納期の管理

平成19、20年以降の時期における本件各工場における工程及び納期の管理は、以下のように行われていた（甲152～154の3、証人f・5～8頁）。

本件各工場が、C等から新たな製品の製造委託を受ける場合、製品全体の生産数量、最終納期がまず提示される。この数量、納期は、原告の顧客が原告に対して発注する際に顧客によって定められている。

原告は、設計、試作を行い、従来のC等の納品実績、本件各工場の生産実績を参照して、生産量及び納期に応じた本件各工場における長期生産計画（甲154の1）を作成して、C等に対し、上記図面、試作品等とともにこれを渡して、製品を発注する。C等は、本件各工場に対し、この長期生産計画、設計図、試作品等を交付して製造を委託するが、C等は、本件各工場に長期生産計画に基づく生産の実現が可能かどうかについて検討を求める。

本件各工場の中国人の従業員は、工場内において「量産認定会議」（甲152、153）を開催し、設計図、試作品等に基づいて量産のための試作品を作成するなどして、前記長期生産計画が具体的な工場の実情に照らして量産可能かどうかを検討し、可能と考えた場合には、これを更に各日ごとにより具体化し、各月ごとにまとめた「小日程計画」（甲154の2）という計画を作成し、これに基づいて原告で長期生産計画が修正される（甲154の3）。

技術的問題により不可能であると考えた場合には、C等を経由して原告に連絡し、設計の変更等を求め、使用する部品等に問題がある場合には、C等に連絡して対処を求め、必要に応じて長期生産計画の変更を求める。

この量産認定会議を主催し、量産試作に基づいて長期生産計画の実施可能性を検討し、これを判断し、長期生産計画の修正を求め、あるいは小日程計画を立てて、これを実施するのは、平成19、20年当時においては、会議の議長を初めとして中国人の従業員であり、また、小日程計画は、工場内の各ラインの各場所に応じた極めて細かいものであるから、現場を管理する中国人の従業員でなければ到底作成することができないものであった（証人f・5～8頁。）。また、証人nも、日々の具体的な生産計画については、全て工場において決定されている旨供述しており（証人n・9、10頁）、この事実を明確に裏付けている。

(3) 設備・施設の確保・管理、材料の管理・確保・調達

C等が本件各会社に加工を委託した製品は、電気製品であり、精緻な技術を必要とするから、C等がこれらの顧客から要求される完成品の品質を取得することができる設備等を整備し、提供することが当然予定される。換言すれば、製品の納期を遵守するためには、これに対応する加工生産用施設・設備の管理や、正当な工程の維持・管理・確保がなければならないのであり、これらを提供するのは委託者であるC等の任務である。

そして、受託者である本件各会社は、それらを、日頃、管理・維持した上、性能を発揮させて使用する責任を負っている。

以上については、本件各工場に係る規程文書（甲70、71）に記載されていた。

また、本件各工場は、工場の中で独自に機械等を管理する台帳を備えて管理し、他方、C等は、貸与した機械等の固定資産については年に2回程度、工場内で記録と照合していた（証人f・8頁）。

(4) 本件各工場における人員の確保、管理、配置並びに製造の管理

ア 本件各工場の人員の確保及び管理は、以下のとおり、C等あるいはその出向者ではなく、本件各会社が実施している。

すなわち、本件各工場は、平成19、20年当時には、その人事総務部が中国の労働法に基づき、本件各会社の下で作成した従業員の採用に関する規程（甲132）を有していたところ（証人f・14、15頁）、C等からの出向者の関与なしに、本件各会社のmで決定・任命された本件各工場の廠長が、本件各工場の人員の確保及び管理を実施していたものであって、C等からの出向者は基本的には関与するものではなかった（証人n・6頁）。

例えば、廠長は、工場の製造部が作成した人員補充計画に基づいて従業員の募集を行い、工場の従業員の就業規則の作成に責任を有するところ、就業規則について市政府の承認を取得し、工場の従業員の日々の出勤状況について管理するなど、工場の人員の確保、管理を実施していた（甲63、67、68、証人n・2、3頁）。

イ 他方で、C等から本件各工場への日本人の出向者については、例えば、別表2のとおり、G工場における従業員のうちCの出向者の占める割合は0.2ないし0.4パーセントにすぎないなど、その人員は僅かであったこと、出向者は技術指導の役割を負担するものであり、人員や工場の管理等とは関係がないこと、中国法及び中国語に精通していたわけでもないこと等からすれば、C等からの出向者が工場の人事面を統括するようなことは不可能な状況にあった（証人f・15頁）。

この点、被告は、C等からの出向者によって本件各工場の製造が管理・支配されていた旨を主張し、本件各工場の組織図（乙28の1～4）、業務分掌規程（乙37）、事業所会

議の議事録（乙38の1～14）等の書証を提出しているが、これらの証拠が上記の被告の主張を証明するものでない。

例えば、上記のCの業務分掌規程（乙37）中に、対象として「工場」が含まれていたことについては、同規程（乙37）が過去のもので、平成20年2月1日以降は新たな業務分掌規程（乙48）が施行されており、本件各事業年度について被告の主張を裏付けるものとはならない。また、上記の組織図（乙28の2～4）については、被告は、その訳文（乙59の1～3）として、原文である上記の組織図の内容について、意図的に自己に有利な変更及び削除を加えていることから、違法収集証拠に当たり、訴訟上の信義則に違反するものであるから、上記の組織図及びその訳文は証拠として採用されるべきでない。

そして、前記のように、平成20年頃までには、本件各工場の独自の人事の採用・管理、工程・品質の管理、設備・在庫の管理その他製造についての管理体制の整備、本件各工場における中国人の従業員の技術力、管理能力の著しい向上、現地の雇用状況の変化と中国人の従業員の意識の変化、日本人の出向者の世代交代と経験を積んだ中国人の従業員との地位・相互関係の変化等により、平成5年に製造を開始した当時とは比較とまらないような顕著な変化が認められ、C等からの日本人の出向者が工場を管理・支配することができる状態には全くなかったことが認められる。

また、C等からの出向者は実質的に出向先の本件各会社の指揮命令下で働いていたものであり、出向先である工場の業務を遂行しているものにすぎない（証人f・4頁）。

したがって、被告のC等からの出向者によって本件各工場の製造が管理・支配されていた旨の主張は、全く理由がないものである。

#### ウ 事業所会議における日本人の出向者について

被告は、C等が、本件各会社の従業員が参加していない事業所会議を通じて本件各工場を管理・支配している旨の主張をするが、以下のとおり、明らかな誤りである。

事業所会議は、本件各工場を順に移動して開催されていたものであり、出席者は日本人の出向者及びCの社長等であって、平成5年頃の工場の立ち上げの当時、各工場には製造のための組織、規程、人材、技術が未熟で、その他の製造の基礎となるものが何もなく、様々な問題が生じ、これらの情報、経験を互いに共有しなければ、日本人の出向者が孤立して顧問としての業務を行えないという状況にあった。そのために、情報の共有を目的として始められた会議が事業所会議である。

その後、平成19、20年以降になると、上記のような状況ではなくなっていたものの、日本人の出向者の質が変化し、工場における製造現場での経験がなく、中国語もよくしゃべれない若手がベテランに取って代わるようになり、先輩から後輩に経験を伝達することが重要となっていたこと、工場を取り巻く情勢も不安定となって、部品のメーカーが廃業して部品調達が困難になるなどの状況も生まれ、これらの情報をC等を含め、共有して本件各工場にアドバイスしていく必要が出てきたなど、新たな情報交換の必要性が生まれたこと、工場の中国人の従業員の経験が豊富となり、管理能力も非常に高くなったため、彼らにアドバイスをしていくためには、相当に質の高い情報を共有していないとアドバイザーとしての業務を遂行できなくなっていたこと等から、なお、事務所会議が継続して行われていたにすぎない（証人f・12～14頁）。

また、事業所会議の議事録（乙38の1～14）を見ても、本件各工場の問題点や改善

取組事項等が記載されているが、これらの取組事項は、いずれも本件各工場の中国人の従業員の主任や各部署の部門長が責任者として取り組む事項が報告されているものであり、本件各工場の各課題について、日本人の出向者を含めた工場の全ての従業員が解決に取り組んでいたことが示されているにとどまる。

以上からすれば、事業者会議は飽くまでC等からの出向者同士の情報共有等を目的とするものにすぎず、被告の上記の主張が誤りであることは明らかである。

#### エ 「通関業務」について

原材料等の輸入及び委託を受けた製品の完成品の輸出に係る通関業務は、原告、C等及び来料加工契約の相手方である本件各公司にとって、極めて重要である。

本件各公司の通関業務部門は、本件各工場の通関業務を、統一管理し、商品輸出入明細書と部品輸入明細書を作成し、東莞市政府（輸出入貿易を主管する商務局）の要求する「工場生産ライセンス」を作成して、申告、審査、貨物調査、通関許可手続を実施して、通関業務を円滑に行っている。

これにより、C等は、企図していた良質な原材料、部品を遅滞なく入手し、また製品の完成品を滞りなく納期に輸出するという通関業務を達成することができている。

そして、この通関業務は中国人の有資格者である「通関員」に限定して行うことができるものとされている。

なお、本件各第2協議書の一部には、通関員について、不満があったときは、Cが罷免を要求し、あるいは交替を要求する権利を有する旨の条項があるものの、この条項については、今まで使用されたことはなく、この条項に関連した争いが生じたこともない。さらには、通関業務に関して本件各公司が責任を負っている証左として、税関に、本件各公司が罰金を支払ったこともある（甲146、147、証人q）。

#### (5) 損益の帰属等について

製造を受託した者が、長期的に製造による利益を安定的に収受しようとするか、限定された短期ごとに利益を最大化しようとするかは、本質的に同一の製造卸の製造委託契約においても、各当事者がそれぞれ得ようとする利益の内容、両当事者の力関係や各当事者が拘束を受ける各国の法制等の相違により、様々な定め方がされ得るものである。

本件においては、以下に述べるとおり、本件各公司は、来料加工取引に対する厳しい法的制限の下で、長期間にわたって、安定した利益を確実に得ることを企図して、生産量が増加すれば、その収益も増加するように、様々な配慮をした内容の契約を締結しているものである。

まして、前記のとおり、少なくとも本件各事業年度以降においては、本件各公司が、その製造計画、工程、品質管理、労働人員の確保・管理等を完全にコントロールしているという状態にあったものである。

このような事情の下で、製造業の主体の判断要素として、損益の帰属主体を挙げるのであれば、基本的な損益構造からして、Cに製造による全損益が帰属するといえなければならず、ごく限定された期間における一部の損益の増減の帰属だけを取り上げて、その原因などが様々であり、全体を把握できないため、何らの意味もなく、損益の帰属等に係る被告の主張は失当である。

#### ア 「リスク」の負担

本件各工場の製造工程で発生した不良品による損害の負担について、①本件各第1協議書（G平成4年第1協議書等）には、C等の責任事由以外の工場の製造工程で発生した問題については本件各工場側の責任となることが定められていること、②実際にも、本件各工場の責任に帰すべき製品不良があった場合には、本件各工場（本件各公司）が新たな加工賃を請求することなく補修、再加工することが原則であること、③再加工の費用があらかじめ定められた範囲を超えて例外的に大きくなるというような例は、平成20年当時にはなかったこと、④不良の原因が設計、部品の質にあった場合も、取りあえず、C等が再加工のための追加加工賃を送金するとしても、後に原因に応じて原告あるいは「部品メーカー」に請求していたことの事実が認められ、以上からすれば、製品不良についてのリスクについては、C等や部品メーカーの責任によるものでない限り、本件各公司が負担していたことが認められる。

#### イ 製造による損益の増減とその帰属

(ア) 本件各工場における生産量が増加すればするほど、C等は原告から多くの受注をすることが可能となり、C等から本件各工場への発注も多くなる。その結果、本件各公司に支払われる加工料も増大し、その利益が増大することになる。具体的には、以下のとおりである。

本件各第2協議書のうちG平成13年第2協議書では、まず、CからFに対し、「1台当たりの製品加工賃単価に出荷台数を乗じて計算される工繳費」が支払われ、この工繳費中から、次のa及びbにより算出した金額が本件各工場の管理する銀行口座に入金されることになっている。

a ●●香港ドル×銀行為替レート×（「1－●●%」）×●●%=工場管理の銀行口座への入金金額

b 超過部分（工繳費が●●香港ドルを超過する場合に、工繳費から●●香港ドルを引いた額）の工繳費×銀行為替レート×（「1－●●%」）＝工場銀行口座への入金金額  
したがって、Fは、上記の「工繳費」中、本件各工場の管理する銀行口座に送金する金額の残額を自己の取り分として必ず受領することができる。

もっとも、これでは、加工賃が●●万香港ドルを超えて増大していても、Fの利益が増加せず、Fとしては、加工賃の増大に応じて取得する利益を増加させるためには、上記●●香港ドルという上限をより高いものとする必要がある。

そのため、上記aの●●万香港ドルは、その後1年も経過せずに作成されたG平成14年第2協議書により、●●万香港ドルに変更されている。

このように、生産量の増加は、Fの収益の増加となっている。

製造委託契約において、製造による利益の増加をいつ、どのような方法及び金額で、製造業者（ここではF）の収益に反映、帰属させるかについては、委託者と受託者との取決めによるものであり（例えば、受託者が一定期間は常に定額の委託料の支払を受けるとし、同期間経過後に定額の金額を協議によって改定するという契約も当然にあり得る。）、上記のように、C及びF間において、一定期間経過後に、その間における成果を評価して、その加工賃の増減をFの損益に反映させるように協議し、合意しているのであれば、製造行為による損益の増減が全てCに帰属するから、Cが製造主体であるなどと評価することは全くの誤りであることは明らかである。

#### (イ) 損失の負担

本件各協議書において、本件各会社は、C等に対し、日常的に生ずる不良品や、工具備品等の損失などによる損害リスクについては、その補修のための追加加工賃や再調達費用を、加工賃や別途の経費として請求することができるように定められていない。

そのため、日常的に生ずる不良品や、工具備品等の損失などによる損害があっても、製造に係る費用を増加させないという方法によって、本件各会社が上記損失を負担しているというべきである。

#### (ウ) 建物使用料等の増額による増益

C等が本件各会社に支払うべき工場建物の使用料額も一定期間は変動しないものの、本件各工場の受注、生産量が増えれば、必要な使用面積が増え、使用料が増額するなど、生産状況に応じて使用料も変動していたから、これにより会社の取得することができる利益は、一定の範囲内において、生産量の増減に応じて変動していたものである。

#### (エ) 加工料の減額による損失負担の可能性

通常、基準となる金額（例えば前記の●●香港ドル）が加工賃の総額を上回るようなことのないように、同基準となる金額を予想される加工賃よりも大分低く定め、後に加工賃の追加支払をしているものであるが、算出した加工賃が●●香港ドルに至らない場合も全く想定できないわけではない。

そして、その場合にも、Fとしては、受領した加工賃から、前記（ア）のように計算した金額（●●香港ドル×銀行為替レート×（「1－●●%」）×●●%）を工場銀行口座に振り込まなければならないから、その場合には、Fは、通常得られる自己の取り分である金額（●●香港ドル×銀行為替レート×（「1－●●%」）×●●%）の全額を得ることができなくなり、利益が減少する。

#### ウ 財務諸表等の記載について

(ア) C等の財務諸表（甲91の1～9）に添付されている製造原価、製造経費の明細中、本件各工場に係るデータは、平成19年以前から継続的に本件各工場から送られてきていた情報を得て、記載していたものを経理担当者が引き続いて掲載していたものであり、少なくとも同年の当時には、C等としては、加工の委託者として、賃料、加工賃等の名目で支払っている費用が妥当なものであるかどうかを検証するための添付の資料として利用していたにすぎない（証人f・17、18頁）。

また、委託加工先で発生した費用がC等の財務諸表に反映されるのは、C等が支払った加工費の使用実績が前述のとおり、本件各工場から情報が送られてきているためである。なお、来料加工取引では委託加工先で発生する費用は外国企業が支払うものと合意されているためでもある（「広東省対外加工組立業務条例22条」）。

(イ) さらに、C等の決算書やその処理基準等に関し、本件各工場の製造経費を製造原価として記載してあったとしても、C等が本件各工場を自社の製造工場として経営管理していたものでないことは、以下のような事項によっても明らかである。

- a C等は、自己の所有物である材料や完成品等の数量及び所在場所をきちんと把握し、委託加工先による保管が適切かどうかを照合確認する必要から、自己の資産を所在場所別に管理する「分社会計基準」という方法を採用したこと
- b 資産の所在場所である委託加工先工場ごとに数量等を把握していた財産についても、

- C等が所有する財産である以上、会計書類を作成するに当たり、C等の資産として、C等の計算書類に合算して記載しなければならなかったこと
- c 製造経費を製造原価に算入することは、卸売業に分類される会社（特に製造問屋）において行われ得る会計処理であること
  - d 日本国内の企業においても、金融庁の電子情報開示システム（EDINET）において「卸売業」に分類されながら、製造原価明細書を作成・提出している企業が存在すること
  - e 上記C等の決算書類では、単に委託加工先において実際に掛かった費用を工場別に明らかにしているだけであり、決算書類において通常行われる「合算」とは全く異なっていること
  - f 上記決算書の工場に関する部分には法人税等の税金、販売費及び一般管理費が計上されていないこと
- (ウ) そして、本件各工場は、当然ながら、上記のC等の財務諸表の添付の資料として記載されているようなものとは全く別に、正式な中国法上の損益計算書等の経理書類を作成していたものである（甲165）。このことは、上記C等の資料（甲91の4）と対比してみれば、それぞれ全く別の形式及びデータにより作成されていることから明らかである。
- (エ) なお、財務諸表等（甲91の1、乙53）に「(CONSOLIDATED DEPARTMENT)」と記載されているが、これは、C等が、場所別（工場別）に把握していた「Cの資産」について、それらの数量を合算し、C等の資産としてまとめて財務諸表に記載したものを、「CONSOLIDATED」という言葉で示し、所在場所別に把握していた自己の資産を単に合算したという意味にすぎず、連結決算にいう「連結」を示すものでない。
- (オ) したがって、前記の財務諸表等の記載がCによる本件各工場の経営管理を裏付ける資料となり得るものではない。

## 2 C等の主たる事業活動が製造問屋であることについて

前記1の判断要素等を踏まえて総合的に検討するに、以下のとおり、本件各工場において製造行為をする製造業者は、C等から委託を受けた本件各公司であって、C等の主たる事業活動が実態からみて製造問屋であることは明らかである。

### (1) 本件各協議書について

ア 本件各協議書による定めは、C等が本件各公司に対し加工生産を委託し、加工費、工場賃料、土地使用代金及び管理費用を支払うほか、無償で、本件各工場が加工生産活動を行うのに不可欠な原材料、機械設備、備品等を提供し、かつ、当該加工生産に必要な技術提供・指導、協力を行うことを約し、これに対し、本件各公司は加工生産活動を実行し、製造した加工完成品を全てC等に引渡すことを約したものであることは明らかであって、実際にも、そのとおりに製造等が実施されている。

以上からすれば、本件各公司は、製品の加工生産に係る委託契約の受託者として、製造業自体の主体となっているものであって、C等は当該製造行為を補助・援助するものにすぎない。

イ 本件各協議書の一部に記載された「経営管理」等の文言は、被告が考えるような性質のものではなく、本件各工場内の日常的な事務的事項の処理にすぎず、工場の製造行為は、

品質、納期、工程、設備、備品その他の管理も含め、全て本件各会社が独立した主体として実施していたものである。

さらには、本件各会社は、外資企業と来料加工取引を行うために必要な対外貿易権、来料各事業に携わるための営業許可証を取得しており、来料加工取引の認可権限を有する政府部門（「東莞市対外貿易委員会」）直属の企業であるが、他方で、C等は中国において主体的に製造業務を行うために必要な認可ないし登録を受けていない（甲43、44）ことからしても、本件各会社こそが、製造業を行っていることは明らかである。

#### （2）品質管理等について

本件に係る電気製品（「民生用エレクトロニクス製品」）の品質・機能は、技術革新が非常に早い分野であり、顧客の要求に応じ、商品の価格及びデザインを具現化していくことが、原告及びC等にとり、極めて重要である。そのため、原告及びC等は、最終製品の仕様を判断・決定し、数量、納期、納品場所等も決定してきた。

もともと、他方で、本件に係る平成19年、20年頃には、G工場はISO9001の認定を取得し、これに基づく品質マニュアル及び品質管理規程を備え、業務の標準化を図り、全ての従業員に対する教育訓練が行われ、中国人の従業員が、これらを学習し、自ら推進することができるようになっていた。その結果、平成4年以降、C等からの日本人の出向者がその当初果たしていた指導的役割は、アドバイザーの役割に変質しており、品質検査や定期的な品質に係る会議に日本人が出席していなかったことは、関係する議事録からも明らかである。なお、C等は完成品引渡時の品質検査の結果並びに事業所会議等における情報から、製品の品質に係る結果を知ることが可能となっていたところ、品質に係る異常事態が発生した場合や新技術の導入時において、C等が品質に関与することはあったが、関与としてはその程度にとどまっていたものである。

#### （3）工程管理、納期の管理等について

平成20年頃以降において、本件各工場は、C等から新たな製品の製造委託を受ける場合、原告により要求される製品全体の生産量、最終納期日等を盛り込んだ長期生産計画の提示を受けるものの、この長期生産計画は、特定の製品について顧客から要求を受けた原告が、納期を守るため、C等や本件各工場の過去の納品実績、生産実績を概要を踏まえ、案として作成し、製品の設計図、成型図面、試作品等とともに交付して本件各工場に製造委託を求めるものにすぎない。

その上で、本件各工場は、これらを受領後、実現の可能性を自ら検討し、可能であれば、工場内の量産認定会議は、これをさらに具体化して「小日程計画」を作成して、提案された長期生産計画に必要な修正を加えることになり、本件各工場において、原告等から提案された長期生産計画が実現不可能であると判断したときは、C等を通じて原告に対し対処を求め、場合により長期生産計画の変更を要求するものであって、本件各工場において工程管理、納期の管理等をしていたのは、本件各会社である。

#### （4）設備・施設及び原材料等の調達・確保・管理について

設備・施設及び原材料等の調達・確保の責任は、来料加工契約の委託者であるC等が担当し、C等から本件各工場に無償提供される。

しかしながら、調達・確保されたものを日常的に維持・管理する責任を負担するのは本件各工場であり、本件各工場には、これを記載した規程文書も存在している。本件各工場には、

委託者から機械等も無償で提供されるが、その管理台帳もあって管理されている。なお、本件に係る製造委託が、C等が材料を無償供給して本件各会社に完成品まで加工することを委託する形態のものであるから、製造工程に係る在庫の所有権は、C等にあるのは当然であるが、その管理は、本件各工場が上記と同様に管理している。

(5) 工場における人員の確保・管理・配置について

平成20年当時、本件各工場の人員の確保・管理・配置は、C等あるいはその出向者ではなく、本件各会社のm自体が決定して任命している本件各工場の廠長により、本件各会社の人事総務部により作成された「工場新人採用規程」に基づき、工場における人員の補充、従業員の就業規則の作成、「市政府」からの承認の取得、従業員の日常の出勤状況の管理等を含め、実施されていた。

本件各工場の管理体制の整備、現地中国の雇用状況の変化と中国人の従業員の意識の変化、日本人の出向者の世代交代、中国人従業者との地位・相互関係の変化から、平成5年の製造開始当時とは全く異なり、本件各事業年度に係る時点においては、日本人の出向者はG工場を管理・支配することができるような状態には全くなく、C等の出向者は本件各工場の指揮命令下で働き、工場の日常業務が遂行されていたのである。C等の出向者が本件各工場における加工製造業務を管理・支配する関係にあったとする被告の主張を採用する余地は、全く存在しない。

3 以上を踏まえ、C等の事業の実態を端的にみるなら、C等は製造問屋であるというべきである。

そして、C等は、非関連者基準を充足しているから、措置法66条の6第4項の定める同条1項の適用除外の要件を充足することは明らかである。

第3 仮にC等の事業が製造業であったとしても、所在地国基準を満たすことについて

仮にC等の事業が実質的、総合的にみて「製造業」であるとしても、以下のとおり、C等の製造業は所在地国基準を充足するというべきである。

- 1 そもそも、所在地国基準を満たしていないという適用除外の規定の主張・立証の責任は、被告にある。
- 2 そして、本件のように高度な技術革新が非常に早い電気製品（民生用エレクトロニクス製品）の製造分野においては、製品の企画、製造、販売等につき、高い頭脳の形成が集結した上、「製造行為」に係る各種の「維持・管理行為」が包括的に要求されることになる。

そして、C等の香港事業所の活動と本件各工場の活動を一体的に把握したときに、C等の事業所の所在地である香港は、「製造行為」に係るその頭脳が物理的、有機的に結集される場所であって、中国の本件各工場は、その発現の場所であるというべきである。

そうすると、本件に係る「製造行為」の主たる活動はC等の本店所在地である香港で行われているといえるから、外国子会社合算税制の適用除外の要件の判断に当たり、C等の製造業は所在地国基準を充足するというべきである。

- 3 また、「OECDモデル租税条約」7条の解釈について定められた「機能的分離企業アプローチ」（「OECD承認アプローチ」）においては、PE（恒久的施設。同条約5条1項）に帰属する利得を、当該PEがあたかも分離独立した企業であるかのように擬制して計算するという考え方があり、そして、その利得を算定するに当たっては、当該PEの機能、資産及び「リスク」を把握し、無償資本を確定しなければならないところ、その際、その把握及び確定に当た

り、「重要な人的機能」（「全企業体の中において、経営判断そのものであるような重要な意思決定を行う人的資源が担う機能」）に着目して行うべきとされる（甲107～110の3等）。

本件でもかかる「重要な人的機能」の観点等を踏まえて検討し得るといふべきところ、中国本土所在の本件各工場は、その実態上、C等のPEに該当するものにすぎず、そこで行われる「製造行為」は、現実の具体的行為にとどまるものであって、製造という機能は主としてC等の本店所在地である香港にあるといふべきである。

したがって、この観点からも、C等は所在地国基準を満たしているといふことができる。

(別表1)

課税の経緯

(単位：円)

事業年度	区分	確定申告	更正処分等		審査請求	裁決
	項目					
平成21年3月期	年月日	平成21年6月30日	平成22年6月29日	平成23年6月29日	平成23年8月25日	平成24年7月12日
	所得金額	2,210,381,489	2,202,186,294	4,019,064,491	一部取消し	棄却
	納付すべき税額	△1,481,674,636	△1,483,641,436	△846,467,196		
	過少申告加算税の額	-	-	68,755,500		
平成22年3月期	所得金額	△13,533,970,095	/	△13,331,836,535	一部取消し	棄却
	納付すべき税額	△37,428,362		△37,428,362		
	翌期へ繰り越す欠損金	13,533,970,095		13,331,836,535		
	過少申告加算税の額	-		-		

別表 2 省略