

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国(門真税務署長)

平成29年10月26日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成28年9月28日判決、本資料266号-128・順号12906)

判 決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 門真税務署長が平成23年6月29日付けで控訴人に対してした控訴人の平成20年4月1日から平成21年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額22億0218万6294円を上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。

第2 事案の概要

- 1 本件は、控訴人が、平成20年4月1日から同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日から同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。)の各法人税の確定申告をしたところ、処分行政庁から、いずれも控訴人の外国子会社であり、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。)を本店所在地とする「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、かつ、C等の主たる事業は製造業であるところ、同事業を本店の所在する国又は地域である香港において行っていないとして、同項に基づき、C等の同項に定める課税対象留保金額に相当する金額は、控訴人の本件各事業年度の所得の金額の計算上益金に算入すべきであるなどとして、平成23年6月29日付け各更正処分(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」、同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、併せて「本件各更正処分」という。)及び本件更正処分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」ということがある。)を受けたことについて、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。

原判決は、本件更正処分1のうち所得の金額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訴え並びに本件更正処分2のうち所得の金額マイナス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訴えをいずれも訴えの利益を欠く不適法なものとして却下し、上記却下部分を除くその余の請求を棄却したところ、控訴人が、原判決のうち、本件更正処分1のうち所得の金額22億0218万6294円を上回る部分及び還付金の額に相当する税額14億8364万1436円を下回る部分並びにこれらの部分に係る本件賦課決定の各取消請求を棄却したこと（上記請求棄却部分）を不服として控訴をした。

なお、控訴人は、原判決が上記のとおり本件各処分の一部の取消しを求める訴えを却下した点については不服を申し立てておらず、当審における審判の対象は、本件更正処分1のうち上記請求棄却部分を除く部分及びこの部分に係る本件賦課決定をそれぞれ取り消すべきか否かに限られる。

- 2 主な関係法令等、前提事実、本件各処分の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張、争点並びに争点に関する当事者の主張の要旨は、後記3のとおり当審における控訴人の主張の要旨（原審での主張の補足を含む。）を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の2ないし5（4頁1行目から19頁11行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する（ただし、15頁5行目に「乙20の3」とあるを「乙23の3」と改める。）。なお、本件訴えの適法性に関する争点及び主張は、上記のとおり、いずれも当審における審判の対象ではない。

3 当審における控訴人の主張の要旨

(1) C等の業種認定の在り方について

特定外国子会社等の営む事業が措置法66の6第4項1号又は2号に掲げる事業のいずれに該当するかについて、通達66の6-17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旨を定めるのみである。したがって、C等の主たる事業を認定する上で、同分類から離れて独自の基準を持ち込むべきではなく、原判決のように、各業種の利益構造（製造業においては製造原価と販売額との差額が利益になるとか、卸売業とは他者が製造した製品等を購入し、販売して、その価格差から利益を得る業種であるなどというもの）を勘案した業種の認定や、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るだけでは製造問屋として卸売業に該当するが、それを超えた場合には製造業に該当するなどという判断方法も相当でない。

日本標準産業分類は、卸売業に分類される製造問屋と製造業との区別を、事業所ごとに自ら製品を製造しているか否かという事実を求めており、他の事業所における製造行為が自ら製造していると評価されるべきか否かにより区別しているものではないから、C等の主たる事業を判定する上で、本件各工場における製造行為がC等によるものと評価されるか否かという評価的観点を持ち込むべきではない。

(2) 本件各工場の管理運営について

ア 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ないしYであり、mないしYは、本件各工場を統括する廠長を選任して本件各工場に派遣している。廠長の業務は主に人事や政府との関係の調整であり、工場の損益や財務の状況は本件各会社が直

接把握しており、C等は、顧客から受注した製品の納期、品質、価格に従って長期生産計画を立案し、これを本件各工場に伝えるものの、実現困難な場合本件各工場においてこれを修正し、具体的な日々の生産計画を立案しており、C等が本件各工場における生産を指示命令するという関係にはなかった。

イ FにとってC等や控訴人は単なる取引先であり、たとえ一工場であってもその経営を全権一任することはなく、C等や控訴人においても、外国企業による中国企業の経営請負を禁ずる中国の強行法規に違反する危険を冒すことはない。本件各協議書のうちG平成4年第2協議書等一部の協議書に記載された「経営管理」とは、経済取引や経営戦略上意味のある「企業経営」を意味するものではなく、技術指導に関わる運営管理という程度の意味を有する事務的なものであるにすぎない。

また、本件各第2協議書のうち最も古いG平成4年第2協議書が締結されてから平成21年3月期までの間に約16年が経過しており、この間、市場経済体制へ移行する過渡期にあった中国において、市場競争の激化や労使関係の変化があり、かつ、平成12年頃までは、製品の品質維持や納期遵守のためにC等が本件各工場に対して積極的に指導監督する必要があったものの、本件各工場において工場運営や製造に関する技術やノウハウが蓄積され、現地従業員が熟練してゆくにつれ、C等による指導監督の必要性は減少し、C等でも出向者の世代交代が生じていた。このような変化を受けて、G平成4年第2協議書などに記載された「経営管理」に関する規定は、更新時に削除されて、「工場の管理」「施設を責任をもって設置する」などの文言に変更され、C等からの出向者の「総経理」、「工場長」などの肩書も、平成21年には、実態に合わせて「主任顧問」や「顧問」に変更された。

したがって、平成21年3月期における本件各工場の管理運営について判断する上で、古い協議書に記載された「経営管理」の文言に拘泥すべきではなく、古い会社案内、社員名簿、組織図、業務分掌規程等（乙25、27ないし31、35ないし37、47等）を事実認定の証拠に用いるのも相当でない。

ウ そもそも、C等の従業員は、本件各公司へ出向し、出向先の本件各工場において、責任者である廠長の指揮を受けて、本件各工場における生産管理、品質管理等を実現するため、現地従業員に対し、技術的、管理的側面から必要なアドバイスを行うなどの業務を行っていたのであり、本件各工場を組織的に管理・運営していたものではなく、少数の出向者が本件各工場を管理支配することなど現実的に不可能である。C等が毎月実施していた事業所会議は、出向者相互の情報共有が主な目的であり、本件各工場の運営について強制力をもって影響を及ぼそうとするものではなく、同会議に出席していたC等の従業員は、出向先である本件各公司の従業員として、本件各公司等の担当者や責任者と協議して準備を整え、会議に出席していたのであるから、C等が事業所会議を通じて本件各工場を組織的に管理運営していたものではない。

(3) 損益の帰属について

日本標準産業分類によれば、製造問屋とは、自らは製造を行わないで、自己の所有に属する原材料を下請工場などに支給して製品を作らせ、これを自己の名称で卸売りする業種であり、その意義を具体的に明らかにするには、同分類が事業所の分類において採用する産業の決定方法及び社会通念に従って解釈すべきであり、実際には、当該事業所の製品等に帰属す

る主要な付加価値が何によって得られるかを基準とすべきである。

本件の場合、C等が生んでいる付加価値の大部分は安価に部品を調達する部品調達事業に依存しており、売上原価総額の87.9%を部品の仕入金額が占めるのに対し、委託加工先に対する外注費は5.4%にすぎない。他方、製品の受注量が増加して本件各工場の生産量が増加することで本件各会社の収入が増加する一方、不良品の発生による損失等、製造に関する日常的なリスクは本件各会社が負担しているのであるから、製品の製造に係る基本的な損益は本件各会社に帰属するというべきである。

すなわち、損益の帰属という観点からすれば、C等に帰属するのは部品調達事業による損益であり、製品の製造に関する損益は基本的に本件各会社に帰属し、C等に帰属する部分は少ないのであるから、C等の主たる事業は製造問屋であって、製造業ではないというべきである。

(4) 平成29年税制改正等について

平成29年の法人税法、措置法等の改正において、会社単位の合算課税制度における適用除外基準は発動基準（経済活動基準）に改められ、その主たる事業を行うに必要と認められる事業所等の固定施設を有している外国関係会社、その本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営自ら行っている外国関係会社は合算課税の対象外とされた。

また、Cは、平成19年4月1日から同20年3月31日までの事業年度（以下「平成20年3月期」という。）以降、控訴人に対して極めて多額の配当をしており、平成21年3月期には、売上高約126億2315万6941香港ドル・税引後利益3億2737万3851香港ドルに対して12億4000万香港ドル（売上高の9.82%、税引後利益の378.77%）の配当を行い、その後も、Cは、税引後利益は継続してマイナスであるにもかかわらず、多額の配当をするなど、平成21年3月期以前から、日本における控訴人に対する課税を免れるなど不正な目的をもって利益を内部留保するようなことはしていないのであるから、控訴人は、我が国企業の海外における事業展開を阻害することなく、国際的な租税回避により効果的に対応するため外国子会社合算税制を見直すという税制改正の方向性に則して保護されるべきである。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、C等の主たる事業は製造業と認定され、適用除外要件のうち所在地国基準を満たさないことから、控訴人の所得の金額の計算上、C等の適用対象留保金額のうち課税対象留保金額は益金に算入されるとした平成21年3月期に係る本件各処分はいずれも適法であるものと判断する。その理由は、以下のとおりである。

2 本件各処分の適法性について

(1) 卸売業と製造業との区別について

ア 外国子会社合算税制及びその適用除外について

措置法66条の6第1項は、内国法人に係る外国関係会社（同条第2項1号）のうち、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域（本店所在地国）にお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を特定外国子会社等とし、その適用対象留保金額のうちその内国法人の有する直接又は間接保有の株式等の数に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額（課税対象留保金額）に相当する金額は、

その内国法人の収益の額とみなして、所得の金額の計算上、益金の額に算入すること（外国子会社合算税制）を定めている。これは、特定外国子会社等の要件を満たす場合には、いわゆるタックスヘイブン（法人の所得等に対する租税の負担がないか又はその負担が極端に低い国又は地域）に子会社を設立して当該子会社に所得を留保することにより、親会社である内国法人の我が国における税負担を不当に軽減するものと典型的に認められることから、このような税負担の軽減を目的とする租税回避行為の効果を減殺する趣旨に基づき定められているものと解される。

一方、措置法66条の6第4項は、特定外国子会社等が、株式の保有など所定の事業を主たる事業とするものではないこと（事業基準）、その本店所在地国においてその主たる事業を行うのに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有すること（実体基準）、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること（管理支配基準）、各事業年度においてその行う主たる事業が卸売業、銀行業、信託業等の同項1号所定の事業であるときは、これを主として内国法人等の関連者以外の者との間で行っている場合として政令で定める場合に該当すること（非関連者基準）、主たる事業が同項1号所定の事業以外の事業であるときは、これを主として本店所在地国において行っている場合として政令で定める場合に該当すること（所在地国基準）を要件として、同条第1項の規定を適用しないことを定めている。これは、特定外国子会社等の要件を満たす場合であっても、当該国又は地域に子会社を設立してその地で事業を行わせることに経済的合理性があるものも存在することを踏まえ、このような場合にまで外国子会社合算税制を適用することとすると、我が国の民間企業の海外における正常かつ合理的な経済活動を阻害するおそれがあることから、本店所在地国に子会社を設立して事業を行うことに経済的合理性があるものと典型的に認められる場合として上記の各要件を定め、その要件を満たす場合には外国子会社合算税制を適用しないこととしたものと解される。

上記の各要件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本店所在地国にあり、その地の経済と密接に関連して事業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本店所在地国に所在する経済的合理性を推認し得るとの認識に基づき、外国子会社合算税制の適用除外要件の一つとされたものと解される。そして、措置法66条の6第4項が、卸売業を含む同項1号所定の事業については所在地国基準を要件とせず、非関連者基準をもって要件としているのは、これらの事業の性質上、事業活動の範囲が必然的に本店所在地国以外にも及ぶことが想定されることから、これらの事業を営む特定外国子会社等に対しては、地場経済との密着性を重視する所在地国基準によるよりも、事業の大半が関連者以外の者との取引から成り立っている場合を適用除外とする非関連者基準による方が妥当であるとの趣旨によるものと解される。

イ 卸売業と製造業との区別の基準

本件において、C等が、控訴人との関係で特定外国子会社等に該当し、措置法66条の6第4項に定める要件のうち、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。その上で、控訴人は、C等の主たる事業は製造問屋であって、同項1号にいう卸売業に該当するから、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、被控訴人は、C等の主たる事業は製造業であって、同条所定の事業以外の事業に該当するから、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。

ところで、措置法は卸売業及び製造業の概念に関する定義規定を置いておらず、その区別は一般の社会通念によるべきところ、総務省は、統計調査結果を産業別に表示する場合の基準として用いるため、多岐にわたる経済活動を分類し、その結果を日本標準産業分類として取りまとめており、ここに示されている業種の分類は、一般の社会通念が反映されたものとして客観性、合理性を有するものといえることができる。したがって、特定外国子会社等の主たる事業が卸売業と製造業のいずれに当たるかを検討するに当たり、日本標準産業分類に示された業種の分類を前提とすることは、一般の社会通念に合致し、相当である（通達66の6-17が原則として同分類を基準として判定するとしているのも同旨である。）。

そして、日本標準産業分類によれば、卸売業とは、小売業又は他の卸売業に商品を販売等するものであり、「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」いわゆる製造問屋が含まれ、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（販売）する業務を行う事業をいい、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されている。

そこで、製造問屋と製造業を比較すると、自ら原材料を用意して工場等で製品を製造させた場合には、工場等で製造された製品を自己の名称で販売する点では共通しており、両業種の違いは、製造問屋では、自らは製品を製造せずに第三者に委託して製造行為を行わせるのに対し、製造業にあつては、自ら主体となって製品を製造加工するという点にある。そして、製造問屋であれば、製品の製造を第三者に委託するに当たり、委託先が本店所在地国に存在するとは限らないのであるから、非関連者基準の適用を否定すべき理由はないというべきである。

ウ 本件において、香港を本店所在地国とするC等は、中国外で調達した原材料や部品を中国広東省に所在する本件各工場に向けて輸出し、本件各工場において加工され、組み立てられた製品（完成品及び半製品）を中国から輸入し、C等から控訴人（半製品についてはC等と同様の控訴人の外国子会社）に販売して、これを控訴人がt社など世界各地の取引先に販売していたものであり、製品の加工・組立てが本件各工場で行われていたことについては当事者間に争いが無い。

このようなC等の事業内容は、これを形式的にみれば、自らは製造を行わないで、自己の所有に属する原材料を工場などに支給して製品を作らせ、これを自己の名で卸売りするいわゆる製造問屋に該当するように見えるものの、これを実質的にみると、本件各工場における管理・運営についての取り決めがどのようになっているか、組織編成や意思決定等がどのようにされているか、人員の確保・管理、施設・設備の確保・管理、製品の生産計画・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、製造行為に関する損益の計算・帰属がどのようになっているかなどの事実関係によっては、自らが製造の主体となって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製造業に該当すると評価すべき場合があり得ることは否定できないところである。

したがって、C等の主たる事業が製造問屋であるか製造業であるかを判定するためには、本件各工場における製品の製造主体が本件各処分をした被控訴人の主張するC等であるの

か、本件各処分取消しを求める控訴人の主張する本件各公司であるのかについて判断する必要があるというべきであり、仮に被控訴人主張のとおりであれば、C等は、本店所在地国と異なる国又は地域において主たる事業である製造業を営むものとして、適用除外要件のうち所在地国基準を満たすものでない場合、控訴人の所得の金額の計算上、適用対象留保金額のうち課税対象留保金額を益金に算入すべきことになり、控訴人主張のとおりであれば、本店所在地国において主たる事業として製造問屋を営むものとして、非関連者基準を充足する限り、課税対象留保金額を益金に算入すべきでないことになる。

そこで、以下、本件各工場における製造行為の主体について検討することとする。

(2) 認定事実

前提事実に加えて証拠及び弁論の全趣旨により認定できる事実は、次のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」の2の(2)(29頁2行目から44頁8行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

(原判決の補正)

ア 31頁5行目末尾に、改行の上、次のとおり加える。

「なお、戦争や重大な自然災害という不可抗力により工場が全面的に生産停止となった場合、Cは契約を解除することができる。この場合、Cは、工場において雇用していた工員の退職などの問題を適切に解決する。」

イ 31頁17行目の「金額」の次に「の●●パーセント」と加える。

ウ 32頁1行目に「送金する」とあるを「送金し、Cの管理する運営費とする」に改める。

エ 36頁8行目末尾に、改行の上、次のとおり加える。

「(キ) なお、本件各第2協議書で定めるべき内容は広東省対外加工組立業務条例に定められており(甲163)、本件各第2協議書のうち契約期間延長に伴い合意された協議書においては、上記条例所定の内容を網羅することなく、変更する条項のみを規定し、その他の条項は原協議書及び先行して締結された協議書を援用するものが多かった(G平成10年第2協議書、G平成13年第2協議書、G平成14年第2協議書、K平成9年第2協議書、K平成13年第2協議書、J平成12年第2協議書、J平成13年第2協議書など)。」

オ 37頁3行目の「残額を」の次に「C等が管理する」と加え、4行目に「振り込まされた」とあるを「振り込まれた」と改める。

カ 39頁9行目に「記載されている」とあるを「記載され、平成20年の解雇通知書には廠長の署名又は押印とともに工場長として「A」の押印がある(甲134)」と改める。

キ 39頁10行目の「(乙27)と、」の次に「平成20年3月31日付け」と、13行目の「Dの」の次に「平成21年3月末現在の」と、同行の「J工場の」の次に「平成21年3月31日作成の」と、14行目の「Dの社員が」の次に「記載され、併せて、組織図内の日本人出向者は1名、Fからの派遣人員は2名である旨」と、各加える。

ク 39頁19行目冒頭から40頁22行目末尾までを次のとおり改める。

「f G工場及びL工場では、平成21年ころ、C等からの出向者のうち「総経理」、「経理」の肩書を「主任顧問」、「顧問」に変更した。ただし、工場長の肩書はそのまま維持され、L工場の正副各廠長及び各部の部長にはC等からの出向者が顧問として職務執行を補佐する体制が敷かれていた(甲50の8及び9、甲52の6及び7、甲146)。」

g Cの業務分掌規程は、平成20年に改定され、同年2月1日から施行された新規程では、旧規程に存在した工場の分掌事項に関する規定が削除され、外注管理本部に関する規定が新設された(乙37、48)。」

ケ 41頁2行目の「又は」を「及びC等から出向した」と改め、16行目の「甲152」を「甲144、145、152」と改める。

コ 43頁13行目から14行目にかけて「「経営管理口座」という文言があることには変わりはなく、上記各協議書においては」とあるを「G平成13年第2協議書、G平成14年第2協議書はいずれもこれらの協議書に規定のない条項は原協議書であるG平成5年第2協議書の条項が効力を有する旨の規定を置いており」と、15行目の「その文言」を「第2協議書において定めるべき内容は広東省対外加工組立業務条例によって規定されており、その一部を割愛することはできないこと」と、各改める。

(3) 製造主体について

ア 前記認定事実を踏まえ、本件各協議書における合意内容を総括すると、おおむね次のとおりである。

(ア) 本件各会社は、C等に対し、本件各工場及び従業員宿舎の建物や敷地を提供し、その対価である使用料(又は賃借料)を徴収する。C等は、工場や宿舎で使用する電気代、水道料金、通信費等を全て支払い、税金その他の費用を負担し、工場、宿舎及び付属設備に保険を付すほか、本件各工場、従業員宿舎等の安全や防火の管理をし、日常的な補修や保全の責任を負い、管理費を負担する。

(イ) 本件各工場の生産設備は、既存設備を除き、C等が提供する。

(ウ) 本件各工場で製造する製品の原材料、部品等はC等が供給する。

(エ) 本件各会社が本件各工場に派遣するのは廠長、通関員及び水道電気管理者に限られ、本件各工場で稼働するその他の人員は、C等から出向した従業員(香港籍、台湾国籍の中国人を含む。)及びC等が中国において本件各工場の名義で雇用した工員であり、管理職の任免もC等が行う。なお、不可抗力により工場が操業停止となり委託加工ができなくなった場合、C等は委託加工の契約を解除することができるが、本件各工場の名義で雇用した工員等の退職に係る事務を中国法に則して適切に処理する必要がある。

(オ) C等が本件各会社に支払う加工料は、毎月の工員の人数を基準に算出され、C等が本件各会社に対して香港ドルで支払い、本件各会社は、まず市政府に納付する手数料を支払い、残った加工料のうち●●パーセントを取得し、●●パーセントを人民元に両替してC等が管理する預金口座(経営管理口座)に振り込んで支払い、C等は、ここから工場の運営費を支弁し、余剰はC等に帰属する。ただし、工場での生産量が目標値を超えた場合、本件各会社は、超過分については上記●●パーセントの加工料を取得せず、市の手数を納付した後の全額が経営管理口座に人民元で振り込まれる。

イ 次に、平成20年3月期以降の本件各工場における工場運営の実態は、おおむね次のとおりである。

(ア) 本件各工場を所有するFは、主に国際貿易と加工製造業務を営む総合的な対外貿易グループであり、C等のほかに、⑧有限公司(日系)、⑨有限公司(台湾)、⑩有限公司(米国)と同様の委託加工契約を締結し、平成22年9月当時、所有する7工場のうちG工場、L工場、J工場を除く4工場では他の企業の委託加工をしていた(甲146、

147)。本件各会社が責任を持って行うのは通関業務であり（原審証人⑥）、Fのmが工場の経理について個別に議題にすることはない（甲146）。

本件各会社から工場に派遣された廠長の職務は人事及び人事管理、人員の募集、工場と政府の関係に協力することであり、工場の損益や財務の状況は把握していない（原審証人n）。

(イ) 本件各工場の廠長は本件各会社から派遣されていたが、C等からの出向者（必ずしも日本人に限られない。）が総経理、経理、工場長、顧問などの肩書で各工場及び各部を統括する立場にあった（ただし、平成21年3月31日に作成されたJ工場の組織図によれば、同工場に出向していた日本人は1名だけであり（乙30）、C等の中国人従業員（香港籍又は台湾国籍の者）が同工場に出向していたか否かを認定するに足りる確かな証拠はない。）。なお、平成21年3月頃、それまでC等からの出向者に与えられていた総経理及び経理の肩書は廃止され、主任顧問及び顧問に置き換えられたが、委託加工の枠組みに変更はなく、工場長の肩書はそのまま残された（甲50の8及び9、甲52の6及び7、乙27、乙28の1ないし4、乙49）。

(ウ) 本件各工場で生産する製品は控訴人が設計し、控訴人自ら策定した長期生産計画（おおむね3か月程度）に基づきC等に発注される。控訴人は、設計図、製品仕様書、金型図面を作成し、これをC等に提供するが、実際には本件各工場に直送され、認定会議で製造可能と判断されれば、その旨C等に伝達され、C等が原材料等を調達し、本件各工場において長期生産計画に基づき立案された1か月単位の生産計画（小日程計画）に従い製品が製造される（以上、甲144、145）。本件各工場における生産実績や製造上の問題点（工員の過不足を含む。）は毎月実施される事業所会議で報告され、併せて、C等から本件各工場に対する指示等が伝達される。

(エ) G工場の場合、毎月の加工料は、CがFの香港法人である⑦有限公司に香港ドルで送金し、Fが東莞市政府に手数料を支払い、残りの加工料のうち●●パーセントをG工場の経営管理口座に人民元で送金する（乙24）。弁論の全趣旨によれば、この送金方法は本件各会社に共通しているものと解される。

ウ 以上総合すると、本件各会社は、本件各工場を所有し、本件各工場において製品を製造するインフラストラクチャーを整備する役割を果たしているのに対し、本件各工場において製品を製造するために必要な設備、原材料、労働力は全てC等が提供し、製造する製品の生産管理をしているのもC等である。また、本件各工場での製品製造によって本件各会社が得る利益は、建物の使用料及び本件各工場で稼働する工員の人数に基づき算出した加工料（から市政府の手数を控除した額）の一部（●●パーセント）であり、加工料は、稼働する現地採用の中国人工員の数と連動するにとどまり、販売価格・数量など、委託加工により生ずる損益（製造した製品の売上高から製造原価等を控除した差額である。乙53、54のうち損益計算書参照）の他の要素の影響を全く受けないのであるから、本件各工場において製品を製造することより生ずる損益（製造した製品の売上げから製造原価を控除した差額）の帰属主体はC等であると解するほかはなく、平成21年3月期における本件各工場での製品の製造主体はC等であるというべきである。

(4) 控訴人の主張について

ア C等の主たる事業を認定する上で、本件各工場における製造行為の主体が誰かという評

価的観点を持ち込むべきではないとする点について

本件各工場において製造された製品を控訴人（半製品については控訴人の外国子会社）に販売するC等の主たる事業が卸売業（製造問屋）であるか製造業であるかが争われている本件において、本件各工場における製造行為の主体に対する判断を経ずしてC等の事業について認定判断することはできない。そして、本件各工場における製造行為の主体について検討する上で、委託加工契約における合意内容、本件各工場の運営の実態、製品の製造販売による損益の帰属といった事実関係に基づき、措置法の規定や社会通念を踏まえて、評価的観点から分析することは必要不可欠というべきであり、控訴人の主張は採用できない。

イ G平成4年第2協議書等に現れる「経営管理」の文言を根拠としてC等が本件各工場を運営していたと解すべきではないとする点について

控訴人は、中国語の「経営管理」は、技術指導に関わる運営管理という程度の意味を有する事務的な概念であると主張するが、協議書の中で「経営管理」という文言がどのような意味で用いられているかは、協議書の規定に則して検討すべきものである。そして、経営管理に関する規定を置くG平成4年第2協議書、G平成5年第2協議書、L第2協議書、J平成8年第2協議書及びN平成5年協議書の各規定によれば、経営管理に直接関係する規定として共通するのは、管理職の任免並びに工員の雇用及び解雇に関する事項であり（ただし、L第2協議書では加工工場の生産管理が付け加えられている。）、経営管理に関する費用負担として列記されているのは、工場の建物等固定資産の補修及び保全、電気、水道、通信料等の費用負担、税金及び公的費用の負担、消防設備の設置及び管理などであり（甲9の1及び2、乙13の1及び2、乙17、乙23の1）、これらの規定を通覧すると、上記各第2協議書において用いられている経営管理とは、従業員の任免のほかは、工場の稼働に伴う日常的な設備の維持管理及び費用負担に関するものであって、事業を営むことを意味する「経営」の概念とはやや異なるものと解される。

ただし、工場を稼働させることに伴う費用負担や工場で働く人員の雇用や職制の権限がC等にあることは、日常的に工場を管理・運営するのは本件各公司ではなくC等であることを意味するものともいえ、この限りにおいて控訴人の主張は理由がない。

ウ 本件各工場における生産管理をしていたのはF等のYであり、C等からの出向者はYの指揮を受け、F等の業務を遂行していたとする点について

本件各公司が責任を持って行う業務は通関業務であり、本件各公司から派遣された廠長の職務は人事及び人事管理、人員の募集、工場と政府の關係に協力することに限られ、工場の損益や財務の状況は把握しておらず、Fのmが工場の経理について個別に議題にすることもないことは前記認定のとおりである。他方、本件各工場で製造する製品は、控訴人が策定した長期生産計画に従い、控訴人自身が設計し、仕様を定めてC等に発注したものである。

このような状況の下では、本件各工場において、長期生産計画に基づいて1か月単位の生産計画（小生産計画）が立案され、これに従って製品が製造されるとしても、Fを含む本件各公司のYが本件各工場における生産管理をしていたなどとはおよそいえず、工場の損益や財務の状況は本件各公司が直接把握していたとする控訴人の主張を裏付ける証拠もない。

控訴人の上記主張は採用できない。

エ 中国の経済的發展や本件各工場におけるノウハウの蓄積等に伴い、本件各工場を運営する上でC等が果たす役割は変化し、平成21年3月期には本件各工場の運営主体ではなくなっていたとする点について

本件各協議書は平成4年から平成15年にかけて締結されたものであるところ、平成21年3月期までに本件各工場の実質的な運営主体を本件各公司とする旨の変更契約が締結されたことを認めるに足りる証拠はない。

また、平成21年3月期においても、C等からの出向者（日本人に限られない。）が本件各工場の運営を担う部署に複数配置され（ただし、J工場に出向した人員については必ずしも明らかではない。）、毎月開催される事業所会議を通じてC等と意見交換しながら本件各工場を実効的に（effectively）稼働させていた（run）とみるべきことは先に説示したとおりである。

控訴人は、平成20年2月1日に施行されたCの業務分掌規程において工場の分掌事項に関する規定を削除したこと、平成21年3月にC等からの出向者の肩書を「(主任)顧問」に変更したことを指摘する。しかしながら、控訴人経理部長が作成した平成23年4月7日付け書面（当社香港子会社に対するタックスヘイブン対策税制適用除外の判定に係る資料の件）には、前回の实地調査以降、委託加工の枠組みは変わっていないとの記載があり（乙49）、弁論の全趣旨に照らしても、上記業務分掌規程及び肩書の変更に伴い、出向者の本件各工場における役割がそれまでと異なるもの変わったとは認め難い。

オ 損益の帰属につき、C等が生んでいる付加価値の大部分は安価に部品を調達する部品調達事業に依存しており、売上原価総額の87.9%を部品の仕入金額が占めるのに対し、委託加工先に対する外注費は5.4%にすぎないと主張する点について

委託加工による損益は、本件各工場において製造した製品の売上げからその製造原価を控除したものがこれに該当するものであるから、そもそも、いずれも製造原価に含まれる原材料費と外注費（本件各公司に支払う使用料及び加工料、市政府に支払う手数料等を指すものと解される。）とを比較対照することで、製造の主体がC等であるのか、本件各公司であるのかを判断することはできない。

そして、委託加工によって本件各公司が取得する使用料及び加工料は固定されており（ただし、加工料の総額は工場で働く工員の人数により増減する。）、販売価格、数量など他の要素に左右されないのであるから、本件各工場における製品の製造に係る損益は基本的にC等に帰属しているというべきであって、C等が不良品発生リスクを負わないこと、すなわち原材料の追加供給をしないことをもって製品の製造に係る損益が本件各公司に帰属しているとはいえない。

もっとも、製造問屋は、自らは製造を行わないで、自己の所有に属する原材料を下請工場などに支給して製品を作らせ、これを自己の名称で卸売りする業種であり、下請工場との関係等によっては、製品の製造に係る損益が製造問屋に帰属する場合もあるものと解されるから、本件各工場で製造する製品の製造に係る損益がC等に帰属するからといって直ちにC等が製造問屋に該当しないと解するのは相当でない。

しかしながら、製品の製造に係る損益の帰属について検討する上で、製造に要する費用負担の問題を除外することはできないところ、本件各協議書及びC等の損益計算書（乙5

3、54)によれば、C等は、加工料（損益計算書の売上原価（COST OF SALES）勘定のうち製造原価（COST OF MANUFACTURING）に計上された「PURCHASE」及び「INTERNAL FINISHED GOODS PURCHASE」がこれに該当するものと解される。）のほか、工場の賃借料に加えて、工場における消耗品費（FACTORY CONSUMABLE PURCHASE）、電力料金（ELECTRICITY、LIGHT & POWER）、燃料費（FUEL）等を負担していることが認められ、これらの費用は工場を稼働させる当事者に発生する費用であること、委託加工の場合は外注費に織り込まれるのが通常であり、その性質上、別途委託者の費用として計上されるものではないと解されることに照らし、製造に係る損益の帰属（費用負担）の観点からしても、本件各工場における製造の主体はC等であると見るべきである。

カ 平成29年税制改正の方向性に則して控訴人を保護すべきであるとする点について

平成29年改正後の法人税法及び措置法によれば、控訴人の所得の金額の計算上、C等に留保された利益が益金に算入されることはないと解される（甲184、190の2及び3、191、194、195の2及び3、弁論の全趣旨）。しかしながら、これは、主として所在地国基準に関する規定が「その本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っている外国関係会社」と改正されたことに伴うものであって、主たる事業として製造業を営む外国関係会社について所在地国基準を排して非関連者基準により規律する旨の改正が行われたためではない。したがって、平成21年3月期当時のC等の主たる事業が日本標準産業分類上、卸売業（製造問屋）に該当するか、製造業に該当するかが争われている本件において、上記改正の趣旨が前記の認定判断に特段の影響を及ぼすものではない。

なお、控訴人は、C等は株主である控訴人に多額の配当をしており、租税回避を目的とした利益の内部留保はしていないとも主張する。しかしながら、外国子会社合算税制は、特定外国子会社等に適用対象留保金額が存在する場合に課税対象留保金額を内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入するものであり、適用対象留保金額が存在しなくなれば発動される余地のないものであるから、上記控訴人の主張は、本件の結論を左右しない。

キ その他、C等が平成21年3月期当時において所在地国基準を満たさないこと、外国子会社合算税制の制度趣旨からすれば、適用除外要件に該当するか否かにかかわらず、経済的合理性のある企業活動を行う企業に外国子会社合算税制を適用すべきでないとする控訴人の主張を採用できないことについては、原判決の「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」の2の（5）及び（6）（63頁末行から67頁2行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

（5）以上認定判断したところによれば、平成21年3月期における控訴人の所得の金額及び納付すべき税額は、原判決別紙2のうち同期に関する部分記載のとおりであり、平成21年3月期に係る本件各処分がいずれも適法であることは、原判決の「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」の2の（7）のア及びイ（67頁4行目から21行目まで）に記載のとおりである。

第4 結論

以上の次第で、平成21年3月期に係る本件各処分の各取消しを求める請求（ただし、原判

決が訴えを却下した部分を除く。)を棄却した原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第24民事部

裁判長裁判官 村田 渉

裁判官 一木 文智

裁判官 前澤 達朗

(別紙)

当事者目録

控訴人	A株式会社
同代表者代表取締役	◎
同訴訟代理人弁護士	松尾 和子
同	富岡 英次
同	外村 玲子
同	佐竹 勝一
同	松野 仁彦
同	山本 飛翔
同	八代 徹也
被控訴人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	門真税務署長
	岡所 伸一
同指定代理人	伊藤 渉
同	山下 栄子
同	吉留 伸吾
同	福本 一法
同	安立 浩久
同	大西 裕司

以上