

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国(西宮税務署長)
令和3年7月20日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	河野 良介
同	後岡 伸哉
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	西宮税務署長 西川 清
指定代理人	別紙1 指定代理人目録のとおり

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 西宮税務署長が平成27年10月30日付けで原告に対してした原告の平成24年分の所得税に係る更正処分のうち総所得金額4257万2900円、納付すべき税額150万5400円を超える部分及び同処分に伴う過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 2 西宮税務署長が平成27年10月30日付けで原告に対してした原告の平成25年分の所得税及び復興特別所得税に係る更正処分のうち総所得金額3505万円、納付すべき税額51万2100円を超える部分並びに同処分に伴う過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

国内居住者である原告は、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。)において設立された外国法人であるA(以下「A」という。)の株式を保有しており、Aは、香港において設立された外国法人であるB(以下「B」という。)の株式のほとんどを保有している。

本件は、原告が、平成24年分の所得税並びに平成25年分の所得税及び復興特別所得税(以下「所得税等」という。)の確定申告に当たり、A及びBが租税特別措置法(平成26年法律第10号による改正前のもの。以下「措置法」という。)40条の4第1項の特定外国子会社等(いわゆるタックス・ヘイブン対策税制の適用対象たる外国法人)に該当しないことを前提に申告をしたところ、西宮税務署長(処分行政庁)から、平成23年12月末日時点の両社及び平成24年12月末日時点のAが特定外国子会社等に該当するとして、その課税対象金額を原告の雑所得の総収入金額に算入することによる各更正処分(以下「本件各更正処分」と

いう。)及びこれに伴う過少申告加算税の各賦課決定処分(以下「本件各賦課決定処分」とい
い、本件各更正処分と併せて「本件各処分」という。)を受けたため、本件各更正処分のうち
申告額を超える部分及び本件各賦課決定処分の取消しを求める事案である。

1 関係法令

本件に関連する措置法及び租税特別措置法施行令(平成27年政令第148号による改正前
のもの。以下「措置法施行令」という。)の定めは、別紙2-1、2-2のとおりであり、そ
の概要は以下のとおりである。

- (1) タックス・ヘイブン対策税制の適用要件(措置法40条の4第1項及び第2項)について
タックス・ヘイブン対策税制について定めている措置法40条の4第1項は、同項各号
に掲げる居住者に係る外国関係会社(後記イ)のうち特定外国子会社等(後記ウ)が、各
事業年度において適用対象金額(後記エ)を有する場合には、その適用対象金額のうち、
その者の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等(株式又は出資をいう。
以下同じ)の数に対応するものとしてその株式等の請求権の内容を勘案して政令で定める
ところにより計算した金額(以下「課税対象金額」という。)に相当する金額は、その者
の雑所得に係る収入金額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日
の属する年分のその者の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入する旨規定している。

そして、タックス・ヘイブン対策税制に係る納税義務者(措置法40条の4第1項各号
の居住者)、外国関係会社、特定外国子会社等及び適用対象金額については、以下のとお
り規定されている。

ア 納税義務者

タックス・ヘイブン対策税制の対象となる納税義務者(措置法40条の4第1項各号の
居住者)は、①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の総数又は総額のうちに占める割合が100分の10以上
である居住者(同項1号)、又は②上記割合が100分の10以上である一と同族株主
グループに属する居住者(同項2号)である。

なお、ある者が上記各号の居住者に該当するかどうかの判定は、これらの居住者に係る
外国関係会社の各事業年度終了の時の現況による(措置法施行令25条の24第1項)。

イ 外国関係会社

外国関係会社とは、外国法人で、その発行済株式又は出資の総数又は総額のうちに居住
者及び内国法人並びに特殊関係非居住者(以下「居住者等」という。)が有する直接及
び間接保有の株式等の数の合計数又は合計額の占める割合が100分の50を超えるも
のをいう(措置法40条の4第2項1号)。

なお、ある外国法人が外国関係会社に該当するかどうかの判定は、当該外国法人の各事
業年度終了の時の現況による(措置法施行令25条の24第1項)。

ウ 特定外国子会社等

特定外国子会社等とは、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域(以下「本店所在
地国等」という。)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
社であり(措置法40条の4第1項本文)、具体的には、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、又は②そ

の各事業年度の所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の100分の20以下である外国関係会社をいう（措置法施行令25条の19第1項）。

エ 適用対象金額

適用対象金額とは、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措置法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（以下「基準所得金額」という。）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7年以内に開始した各事業年度において生じた欠損の金額及び当該基準所得金額に係る税額に関する調整を加えた金額をいう（措置法40条の4第2項2号）。

(2) 適用除外規定について

ア 措置法40条の4第3項の定め

措置法40条の4第3項（以下「本件適用除外規定」ということがある。）柱書きは、同条1項各号の居住者に係る特定外国子会社等が次の要件（以下「本件適用除外要件」という。）の全てを満たすときは、当該特定外国子会社等のその該当する事業年度に係る適用対象金額については、同条1項の規定を適用しない旨を定めている。

すなわち、本件適用除外要件は、当該特定外国子会社等が、①株式等の保有等（以下「株式保有業」ということがある。）を主たる事業とするもの（統括業務を行う事業持株会社を除く。）以外のものであること（以下「事業基準」という。）、②その本店所在地国等においてその主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していること、③その事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること（以下「管理支配基準」という。）、④各事業年度においてその行う主たる事業が措置法40条の4第3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ことである。

そして、上記④の要件については、（a）その主たる事業が、卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業又は航空運送業（以下「卸売業等」という。）のいずれかであるときは、その事業を主として当該特定外国子会社等に係る所定の関連社以外の者との間で行っている場合として政令で定める場合に該当すること（以下「非関連者基準」という。）、（b）その主たる事業が卸売業等以外の事業であるときは、その事業を主として本店所在地国等において行っている場合として政令で定める場合に該当すること（以下「所在地国基準」という。）を要するものとされている（措置法40条の4第3項1号、2号、措置法施行令25条の22第8項、12項）。

イ 措置法40条の4第7項の定め

措置法第40条の4第7項は、本件適用除外規定は、政令で定めるところにより、確定申告書にこれらの規定の適用がある旨を記載した書面（以下「適用除外記載書面」という。）を添付し、かつ、その適用があることを明らかにする書類その他の資料を保存している場合に限り、適用するものとしている。

2 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠〔枝番号については省略することがある。〕及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

(1) 原告の身分事項等

原告は、昭和●年に兵庫県で生まれ、現在に至るまで日本国内に居住する者であり、現

在はAの最高経営責任者（CEO）を務めている（甲25）。

乙（以下「乙」という。）は原告の兄であり、丙（以下「丙」という。）は乙の子である。丁は乙の妻であり、戊は乙の子であり、Cは原告の子であり、Dは乙の孫である（以下、これら6名及び原告を併せて「甲一族」という。）。

(2) 甲一族に関連する会社について

ア 大正●年●月●日に大阪市に設立されたE株式会社（平成20年に商号を変更する前はF株式会社。以下、商号変更の前後を問わず「E」という。）は、かねてから電線等の製造を行い、日本国内の工場や物流センター等を拠点に、ロボット用ケーブル（産業用ロボットや工作機械などの内部配線に使用される電線）、汎用ケーブル（送電用電線）及び電線加工品（以下、これらの製品を併せて「ケーブル等」という。）の製造・販売を行ってきた（乙3、7、33）。

イ Eは、1995年（平成7年）3月●日、当時の中国による国外への資本移動に対する厳格な規制を踏まえ、中国で円滑に事業展開できるようにするため、香港における子会社としてB（B）を設立した。その後、Bは、生産拠点となる子会社として、まず中国に、1996年（平成8年）3月●日にG（以下「G」という。）を、2000年（平成12年）11月●日にH（以下「H」という。）をそれぞれ設立し（以下、G及びHを併せて「中国子会社」ということがある。）、次にタイにおいても、2009年（平成21年）5月●日にI（以下「I」という。）を設立した。（乙7、8、23）

ウ Eは、平成22年12月●日、完全子会社として、株式会社J（以下「J」という。）を設立した。Jは、後記（6）の組織再編を経て、平成23年7月●日、Eを吸収合併する（以下「本件合併」という。）とともに、商号をK株式会社に変更した（以下、商号変更の前後を問わず「K」といい、Eと併せて「L」ということがある。また、L及びその関係法人から成る企業グループを「Mグループ」という。）。（乙1、34、35）

エ Eは、本件合併前の平成22年4月1日から同年12月31日までの事業年度（同年中に事業年度の期間を12月31日までに変更したため、9か月間となっている。）において、74億6500万円の売上高、約88億円の総資産を計上していた。同社は、同日時点で、大阪市の本社のほか、横浜市及び福岡市の営業所、兵庫県●●の工場及び同県●●の技術・物流センターを有しており、152人の従業員がいた。また、同日時点における同社の日本国内の子会社として、Jのほか、株式会社N（以下「N」という。）及び株式会社O（以下「O」という。）があった。（乙31、33）

Kは、Eの事業を引き継いでケーブル等の製造販売事業を営み、本件合併直後の平成23年7月●日から同年12月31日までの事業年度（以下、Mグループ各社の事業年度の記載については、「2011事業年度」などと表記し、2011事業年度及び2012事業年度を併せて「本件各事業年度」という。なお、特段の断りのない限り、事業年度の期間は1月1日から12月31日までである。）において、純資産の額約12億7800万円、総売上高約41億5500万円及び税引前当期純損失約7億7400万円を計上し、2012事業年度において、純資産の額約13億0600万円、総売上高約77億0800万円及び税引前当期純利益約5800万円を計上した（乙4、5）。

オ 平成22年12月31日時点で、乙はEの代表取締役（会長）であり、原告は同社の

代表取締役（社長）であり、丙は同社の取締役であった。また、乙は、同日時点で、Bの董事長並びにN及びOの代表取締役を兼任していた。（乙31）

本件合併直後の平成23年7月●日時点で、乙はKの代表取締役（会長）であり、原告は同社の代表取締役（社長）であり、丙は同社の取締役であった。そのほか、同年12月31日時点で、乙はN及びOの代表取締役を、原告は両社の取締役を兼任していた。その後の平成26年9月24日、乙はKの取締役を辞任し、丙が同社の代表取締役に就任し、同社の代表取締役は原告及び丙の2名となった。（乙1、3、18、33、34）

カ なお、Mグループ内で用いられていたグループ各社の略称として、Lを「L」、Bを「B」、Gを「G」、Hを「H」と呼称することがあった（甲6、60の2）。

(3) Aについて

ア Aは、2010年（平成22年）10月●日に香港において設立された会社である（乙6）。

Aは、本件各事業年度の役員報告書において、主な事業を株式の保有（investment holding）及び子会社への管理サービスの提供（provision of management and administration services to subsidiary companies）と記載していた（乙9、11）。

イ Aは、後記（6）の組織再編を経て、2011事業年度の末日において、Kの発行済株式総数100%、Bの発行済株式総数（優先株を含む。）の約94%及びIの発行済株式総数の約62.5%を保有していた（乙8、9）。

また、Aは、2012事業年度の末日において、Kの発行済株式総数の100%、Bの発行済株式総数（優先株を含む。）の約94%及びIの発行済株式総数の約52.6%を保有していた（乙10、11）。

ウ Aの本件各事業年度の各末日における発行済株式総数（2729万3000株）のうち、居住者又は特殊関係非居住者である甲一族が約41.15%を、内国法人であるP株式会社（以下「P」という。）が約15.97%を保有していたため（別表2）、居住者等が有する直接及び間接保有の株式等の数の合計数の占める割合（関係法令等（1）ア（ア）参照）は、少なくとも57.12%であった。

原告は、本件各事業年度の各末日及び平成25年12月31日において、Aの株式400万株（発行済株式総数の約14.66%）を保有していた（乙12）。

エ Aの本件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に占める割合（措置法施行令25条の19第1項に規定する割合〔関係法令等（1）ア（ウ）参照〕）は、それぞれ16.1%及び16.2%であった（別表3。乙13～16）。

オ Aの本件各事業年度における役員は、原告、乙及び丙の3名（以下「乙ら役員」ということがある。）のみであり、乙が最高経営責任者（CEO）、原告が最高執行責任者（COO）の地位にあった（甲25、乙9、11）。

カ Aの本件各事業年度における収入や資産等の額（数字は概数で日本円換算）は以下のとおりであった（別表4。乙11、21の1及び3）。

（ア）配当収入

2011事業年度	3200万円
2012事業年度	564万円
(イ) 管理契約（後記（7））に係る収入	
2011事業年度	6338万円
2012事業年度	1億3068万円
(ウ) 総収入金額	
2011事業年度	9578万円
2012事業年度	1億3662万円
(エ) 保有株式の額	
2011事業年度	14億9340万円
2012事業年度	16億6813万円
(オ) 総資産の額	
2011事業年度	17億2741万円
2012事業年度	17億4616万円
(カ) 総収入金額に占める配当収入の割合	
2011事業年度	33.4%
2012事業年度	4.1%
(キ) 総収入金額に占める管理契約に係る収入の割合	
2011事業年度	66.2%
2012事業年度	95.7%
(ク) 総資産の額に占める保有株式の額の割合	
2011事業年度	86.5%
2012事業年度	95.5%
(ケ) 総売上高	
2011事業年度	9538万円
2012事業年度	1億3633万円

キ Aが作成した2011年（平成23年）12月31日付けスタッフリストには、中国人女性のQ（漢字表記はQであり、通称はQである。以下「Q」という。）が副総経理（Vice President）として記載されているのみであった（甲26、乙22の1）。

一方、同社が作成した2012年（平成24年）12月31日付けスタッフリストには、①Qのほか、②中国人女性のR（以下「R」という。）が副総経理（Vice President）として、③日本人男性のS（以下「S」という。）がVice General Managerとして、④中国人男性のT（以下「T」という。）がVice General Managerとして記載されていた（甲26、29、乙22）。

ク Aが2011年（平成23年）7月●日付けで作成した組織図には、各部門下にその担当者名が記載されており、Qの氏名のほか、上記キのスタッフリストには記載がなかったRの氏名も記載されていた。（甲27）。

また、Aが2012年（平成24年）8月1日付けで作成した組織図には、各部門下の担当者名として、Q、R、S、Tの氏名が記載されていたほか、上記キのスタッフリス

トには記載がなかったU（以下「U」という。）、V（以下「V」という。）、W（以下「W」という。）が技術総合研究所（以下「本件研究所」という。）の担当者として記載されていた（甲6、27、32）。

ケ Aは、2011年（平成23年）4月1日から翌年3月31日までの期間に係る雇用主支払報告書において、同期間中に雇用した者又は退職年金を支払った者（以下「雇用した者等」という。）として、役員3名（上記オ）のほかにはQ1名しか記載せず、また、2012年（平成24年）4月1日から翌年3月31日までの期間に係る雇用主支払報告書においても、同期間中に雇用した者等として、役員3名のほかにはQ及びRしか記載しなかった。なお、上記各報告書は、所定の書式により作成し、香港税務当局に提出するものであるところ、同書式には、注意事項として、当該期間中に雇用した者等について全てを記載すべきこと、正確に記載しなかった場合等には重い罰則が科せられる場合があることが記載されている。（乙64）

（4）Bについて

ア Bは、ケーブル等の原材料等をLから仕入れてG及びH（中国子会社）に販売し、当該原材料等を用いて両社が製造したケーブル等の製品を仕入れてL等に販売するという、いわゆる進料加工を目的とした卸売業を営んでいた（乙24、25、26、27、28）。

Bは、2011事業年度において、純資産の額約1億3782万香港ドル（約13億円）、総売上高約3億0276万香港ドル（約30億円）及び税引前当期純利益約1835万香港ドル（約1億8000万円）を計上し、また、2012事業年度において、純資産の額約1億3503万香港ドル（約15億円）、総売上高約1億6221万香港ドル（約18億円）及び税引前当期純損失約281万香港ドル（約3148万円）を計上した（乙21、26）。

イ Bの2011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に占める割合（措置法施行令25条の19第1項に規定する割合〔関係法令（1）ウ参照〕）は、0%であった（別表3。乙24～26）。

ウ Bの2011事業年度における販売取扱金額又は仕入取扱金額に占める関連者以外の者との取引に係る金額の割合（本件適用除外要件のうち非関連者基準〔関係法令（2）ア〕について定める措置法施行令25条の22第8項1号に規定する割合）は、それぞれ23%（販売取扱金額）及び24%（仕入取扱金額）であり、いずれも50%を超えていなかった（乙27）。

（5）Iについて

Iは、タイに工場を設けてケーブル等を製造し、これをアセアン諸国に販売するなどの事業を営んでいたところ、2011年（平成23年）10月の大洪水により工場や事務所が被災したことなどが原因で財務状態が悪化し、2011事業年度において、債務超過額約1471万バーツ（約3606万円）、総収入金額約390万バーツ（約957万円）及び当期純損失約2161万バーツ（約5296万円）を計上した。また、Iは、2012事業年度において、純資産の額約2798万バーツ（約7891万円）、総収入金額約1681万バーツ（約4743万円）及び当期純損失約1730万バーツ（約4879万円）を計上した。（乙21の6及び7、29、30）

(6) Mグループにおける組織再編の経緯

- ア Mグループは、国際的な知名度ないし信用度を高めるため、香港での株式上場を目指すこととし、香港に新会社（A）を設立してこれを最終親会社とする組織再編を行った（甲25。以下「本件組織再編」という）。本件組織再編の具体的な経緯は、次のとおりである。
- (ア) 2010年（平成22年）10月●日、原告、乙及び丙を出資者として、Aが設立された（前記（3）ア、乙32）。
- (イ) 同年12月●日、Eを出資者として、J（後のK）が設立された（前記（2）ウ）。
- (ウ) その後、EはJの株式全てをAに譲渡し、AはJの完全親会社となった（乙36）。
- (エ) Jは、平成23年7月●日、Eを吸収合併し（本件合併）、Kへと商号変更をするとともに、E（被合併法人）の株主に対し、合併の対価として、Aの株式を従前の持分比率と同等の割合で交付した。このようにして、Eの株主であった者が株式を保有するAが、Kの完全親会社となったものである。（前記（2）ウ、乙33、37）
- (オ) そのほか、Bが保有していたIの株式（発行済株式総数の約62.5%）について、2011年（平成23年）にAに譲渡され、また、K及び乙が保有していたBの株式（発行済株式総数の約94%）について、同年11月30日にAに譲渡された（乙8、9、25、38、39）。
- イ 本件組織再編の結果、平成23年11月30日時点で、Aは、Kの発行済株式総数の100%、Bの発行済株式の約94%、Iの発行済株式の約62.5%を保有し（以下、これら3社を併せて「本件各子会社」という。）、さらに、Bの完全子会社であるG及びH（中国子会社〔前記（2）イ〕）を孫会社とする最終親会社となった。

(7) AとK等との契約

- ア A及びIは、2011年（平成23年）4月1日付けで管理契約（以下「I管理契約」という。）を締結し、①AはIに対し、管理サービス（具体的には、（a）システムの事務管理、（b）会計部門のチェック、（c）営業支援）を提供すること、②その提供の際に生じた費用はAが負担すること、③IはAに対し、管理料として月額500米ドルを支払うことを合意した（乙40）。
- イ A及びKは、2011年（平成23年）7月●日付けで管理契約（以下「K管理契約」という。）を締結し、①AはKに対し、管理サービス（具体的には、（a）日本を含むアジア地域全域の管理の指導、（b）Kの海外投資のリスク軽減、（c）同社のキャッシュフロー及び貸借対照表の向上、（d）Aの子会社で開発された新しい技術情報の提供）を提供すること、②その提供の際に生じた費用はAが負担すること、③KはAに対し、管理料として、Kの製品に係る売上金額の1.5%相当額（子会社への原材料販売によるものは除く。）を支払うことを合意した（乙41）。
- ウ A及びBは、2011年（平成23年）10月1日付けで管理契約（以下「B管理契約」といい、I管理契約及びK管理契約と併せて「本件各管理契約」という。）を締結し、①AはBに対し、管理サービス（具体的には、（a）中国子会社を含むBに対する管理の指導、（b）Bの中国投資のリスク軽減、（c）Bのキャッシュフロー及び貸借対照表の向上、（d）Aの子会社で開発された、又は開発される新しい技術情報の提供）を提供すること、②その提供の際に生じた費用はAが負担すること、③BはAに対

し、管理料として、Bの製品に係る売上金額の1.5%相当額（子会社への原材料販売によるものは除く。）を支払うことを合意した（乙42）。

(8) 本件訴訟に至る経緯等

ア 確定申告等

原告は、別表1「確定申告」欄記載の各年月日（法定申告期限内）に、西宮税務署長に対し、平成24年分の所得税の確定申告書（以下「平成24年分確定申告書」という。）及び平成25年分の所得税等の確定申告書（以下「平成25年分確定申告書」といい、平成24年分確定申告書と併せて「本件各確定申告書」という。）を提出した（甲1）。

ただし、本件各確定申告書には、適用除外記載書面（関係法令（2）イ）は添付されていないかった。

イ 本件各処分

西宮税務署長は、大阪国税局の職員による調査に基づき、平成27年10月30日付けで、原告に対し、別表1「更正処分等」欄のとおり、本件各処分をした（甲2）。

ウ 異議申立て及び決定

原告は、平成27年12月28日、大阪国税局長に対し、本件各処分を不服として異議申立てをした（乙43）。

これに対し、大阪国税局長は、平成28年3月16日付けで、原告の異議申立てをいずれも棄却する旨の決定をした（甲3）。

エ 審査請求及び裁決

原告は、平成28年4月21日、国税不服審判所長に対し、本件各処分を不服として審査請求をした（乙44）。

これに対し、国税不服審判所長は、平成29年3月3日付けで、原告の審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をし、その裁決書謄本は同月16日頃原告に送達された（甲4）。

オ 訴訟の提起

原告は、平成29年9月14日、本件訴訟を提起した（顕著な事実）。

3 課税の根拠

被告が主張する本件各処分の適法性の根拠は別表3のとおりであり、原告は、後記4の争点に関する部分を除き、その計算の基礎となる金額及び計算方法を明らかに争わない。

4 争点

本件の争点は、本件各処分の適法性であり、具体的には以下のとおりである。

- (1) 本件各事業年度におけるA及び2011事業年度におけるBが、それぞれ特定外国子会社等に該当するか否か
- (2) 本件各確定申告書に適用除外記載書面の添付がなかったことにより、本件適用除外規定が適用されないこととなるか否か
- (3) Aが本件適用除外要件に係る次の各基準を満たしているか否か

ア 事業基準

イ 管理支配基準

ウ 所在地国基準

5 当事者の主張

争点に関する当事者の主張の要旨は、別紙4のとおりである。なお、同別紙で定義する略語は、本文においても用いる。

第3 当裁判所の判断

当裁判所は、本件各事業年度におけるA及び2011事業年度におけるBについて、措置法40条の4第1項の特定外国子会社等に該当し、かつ、本件各確定申告書に適用除外記載書面の添付がなかったことにより本件適用除外規定は適用されず、この点を措くとしても本件適用除外要件の全てを満たすものとはいえないから、本件各処分は適法であり、原告の請求はいずれも理由がなく棄却すべきものと判断する。その理由の詳細は、次のとおりである。

1 争点(1) (本件各事業年度におけるA及び2011事業年度におけるBが、それぞれ特定外国子会社等に該当するか否か) について

(1) Aについて

措置法40条の4第1項にいう特定外国子会社等とは、同項各号に掲げる居住者に係る外国関係会社のうち、本店所在地国等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である(同項本文)から、特定外国子会社等に該当するためには、まず外国関係会社であることが前提となる。そして、外国関係会社とは、外国法人で、その発行済株式又は出資の総数又は総額のうちに居住者等が有する直接及び間接保有の株式等の合計数又は合計額の占める割合が100分の50を超えるものをいう(同条2項1号)ところ、Aについては、本件各事業年度の終了時において、その発行済株式総数のうちに居住者等が有する直接及び間接保有の株式等の合計数の占める割合は少なくとも57.12%であり(前提事実(3)ウ)、その割合が100分の50を超えていたから、Aは外国関係会社に該当する。

また、上記のとおり、特定外国子会社等に該当するためには、当該外国関係会社が措置法40条の4第1項各号に掲げる居住者に係るものである必要があるところ、Aについては、本件各事業年度の終了時において、その発行済株式総数のうちに原告が有する株式等の数の占める割合は約14.66%であり(前提事実(3)ウ)、その割合が100分の10以上であったから、原告はAとの関係で同項1号の居住者に該当する。

そして、措置法施行令25条の19第1項は、措置法40条の4に規定する政令で定める外国関係会社を同項各号に掲げるものとするところ、Aについては、本件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に占める割合は、それぞれ16.1%及び16.2%であり(前提事実(3)エ)、その割合が100分の20以下であったから、Aは同項2号に該当する。

したがって、Aは、本件各事業年度において、原告に係る特定外国子会社等に該当する。

(2) Bについて

Bについては、2011事業年度の終了時において、その発行済株式総数のうちに占めるAが有する株式等の数の割合(以下「A保有割合」という。)は約94%であり(前提事実(3)イ)、かつ、Aの発行済株式総数のうちに居住者等が有する直接及び間接保有の株式等の合計数の占める割合は少なくとも57.12%であった(上記(1))。したがって、Bの2011事業年度の終了時における発行済株式総数のうちに居住者等が有する直接及び間接保有の株式等の合計数の占める割合は少なくとも約53.69%となり、

その割合が100分の50を超えていたから、Bは外国関係会社に該当する。

また、Aの発行済株式総数のうちに原告が有する株式等の数の占める割合は約14.66%であり（上記（1））、これにA保有割合（約94%）を乗じると、Bの2011事業年度の終了時における発行済株式総数のうちに原告が有する株式等の数の占める割合は約13.78%となり、その割合が100分の10以上であったから、原告はBとの関係でも措置法40条の4第1項1号の居住者に該当する。

そして、Bにおいては、2011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に占める割合は0%であり（前提事実（4）イ）、その割合が100分の20以下であったから、Bは、措置法施行令25条の19第1項2号に該当する。

したがって、Bは、2011事業年度において、原告に係る特定外国子会社等に該当する。

（3）原告の主張について

原告は、タックス・ヘイブン対策税制においては、同税制及び各種関連規定の趣旨・目的を踏まえた法解釈を要し、外国関係会社に該当するためには、措置法の規定文言に形式的に該当するのみでは足りず、租税回避を推認することができるような居住者等による外国法人の実質的支配や株式の分散保有による租税回避の意図の存在を要するものと解すべきである旨主張する。

そこで検討すると、タックス・ヘイブン対策税制について規定する措置法40条の4は、内国法人がタックス・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極端に低い国若しくは地域）に設立した会社に所得を留保することにより我が国における租税の負担を回避しようとする事例に対処し、税負担の実質的な公平を図ることを目的とするものであるが、かかる目的の下にその適用要件を具体的に規定するに当たり、特定外国子会社等の要件については上記（1）のような外国法人の発行済株式総数のうちに居住者等の保有株式が占める割合等によるものとした上で（1項）、これに該当する外国法人であっても、独立企業としての実体を備え、その本店所在地国等において事業活動を行うことにつき十分な経済合理性を有する場合がありますことを考慮して、本件適用除外要件（3項）を定めた上で、これらを全て満たす場合には、1項の規定を適用しないこととしているものである。このように、措置法40条の4は、1項及び3項の各要件に係る判断を通じて上記目的の実現を図ることとしているものであり、租税回避の目的の有無や、税負担の不当な軽減となる実体の有無等については、その適用又は適用除外の要件として定めていないのであるから、同条の趣旨・目的に鑑みても、原告が主張するような、居住者等による外国法人の実質的支配や株式の分散保有による租税回避の意図等の明文にない要件を加える解釈によることはできないものというべきである。したがって、原告の上記主張は採用することができない。

（4）争点（1）についての小括

以上によれば、Aは本件各事業年度において、Bは2011事業年度において、それぞれ原告に係る特定外国子会社等に該当する。

2 争点（2）（本件各確定申告書に適用除外記載書面の添付がなかったことにより、本件適用除外規定が適用されないこととなるか否か）について

（1）措置法40条の4第7項は、同条3項に定める本件適用除外規定は、政令で定めるところ

により、確定申告書に同規定の適用がある旨を記載した書面（適用除外記載書面）を添付し、かつ、その適用があることを明らかにする書類その他の資料を保存している場合に限り、適用する旨を定めている。その趣旨は、本件適用除外規定の適用を受けることについて納税者の意見を明らかにさせるとともに、その根拠となる資料を保存させることで、課税庁が本件適用除外要件の該当性を適正かつ迅速に判断することができるようにし、租税法律関係を早期に確定させることにあると解される。

しかるところ、原告は、本件各確定申告書の提出時に、適用除外記載書面を添付しなかった。

- (2) この点について、原告は、納税者が確定申告の段階で当該外国法人につき特定外国子会社等に該当しないと判断したために適用除外記載書面を添付しなかった場合にまで、措置法40条の4第7項により本件適用除外規定が適用されなくなると解するのは相当ではない旨主張する。

しかし、特定外国子会社等に該当するための要件は、上記1(1)のとおり、外国法人の発行済株式総数のうちに居住者等の保有株式が占める割合等により客観的に判定し得るものであり、本件においても、Aの最高執行責任者等の地位にあった原告は、同社及びBについて上記の保有割合等を確認することにより上記各社が特定外国子会社等に該当することを容易に判断することができたといえる。原告が、本件各確定申告書の提出時において、上記各社が特定外国子会社等に該当しないと判断し、そのために適用除外記載書面を添付しなかったのものであるとしても、それは、上記1のとおり、原告が、居住者等による外国法人の実質的支配や株式の分散保有による租税回避の意図等の明文にない要件を満たさなければ特定外国子会社等に該当しないものとする独自の解釈を採っていたことによるものにすぎない。

そうすると、本件において原告が適用除外記載書面を添付しなかったことにつき、措置法40条の4第7項の規定の適用が制限され、同条3項の本件適用除外規定が適用されるものとなると解することはできず、原告は、本件各確定申告書の提出時に適用除外記載書面を添付しなかった以上、本件適用除外規定の適用を受けることができないというべきである。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

- 3 争点(3)ア(Aが本件適用除外要件に係る事業基準を満たしているか否か)について

上記2のとおり、原告は本件各事業年度におけるA及び2011事業年度におけるBとの関係で本件適用除外規定の適用を受けることができないから、その余の争点について判断するまでもなく原告の請求は理由がなく棄却すべきものであるが、事案に鑑み、争点(3)アについても検討を加えることとする。

- (1) 認定事実

前記前提事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

ア A等について

(ア) Mグループは、2010年(平成22年)頃、将来における国内市場の縮小に備え、アジア・太平洋地域への進出を検討し、具体的には、海外企業の買収等を行いやすくするため、当時の物流・商流の中心であり資金調達の為替リスク軽減も可能な香港において会社の上場を目指すこととした。Mグループには、従前から、ケーブル等の生産拠点

である中国子会社の株式を保有するBが存在していたが、同社は香港証券取引所における上場基準を満たしていなかったことなどから、Bとは別に新会社であるAを香港に設立することとし、グループ各社をその子会社とすることとした。なお、Aの子会社となったグループ各社の中には、BやIのほか、本件合併によりEの事業を承継したKも含まれていた。（前提事実（2）イ、ウ、（3）イ、甲25、乙33、56、証人乙）

（イ）本件各事業年度当時、Aの本店事務所は、Bの本店事務所と同じ建物の同じ部屋にあり、両社の電話番号・ファクス番号も共通していた（甲48、51、乙8、42、証人R〔19頁〕）。

（ウ）本件各事業年度において、AのCEOである乙は、同社の運営・管理やグループ各社のバランスシートに係る事項を担当し、COOである原告は、営業担当役員として、グループ各社の営業活動や研究開発活動に係る事項を担当していた。なお、本件各事業年度と重なる平成23年7月●日当時、乙はKの代表取締役（会長）、原告は同社の代表取締役（社長）であり、その後、乙は平成26年9月24日に退任するまで同社の役員を継続し、原告は同日以降も同社の役員を継続していた。（前提事実（2）オ、甲25）

（エ）Aが香港税務当局に提出した雇用主支払報告書によれば、同社と雇用契約を締結し、同社から給与の支払があった従業員（役員を除く。以下同じ）は、①2011年（平成23年）年4月1日から翌年3月31日まではQ1名であり、②2012年（平成24年）4月1日から翌年3月31日まではQ及びRの2名であった（前提事実（3）ケ）。なお、Rは、上記①の期間においては、Bと雇用契約を締結し、同社から給与の支払を受けていた（乙63）。

（オ）Aが本件各事業年度中に新たに取得した有形固定資産のうち什器備品の金額は、5088香港ドル（約5万円）であった（乙11、21の3）。

（カ）平成24年3月29日に開催されたKの第2回定時株主総会の資料には、Aの主要な事業内容がホールディングカンパニーである旨記載されている。また、平成26年1月24日時点のKのホームページには、Aについて、香港を中心とする日本を含む東アジア・アセアン地域にケーブル等を供給する8社を統括する持株会社である旨の記載がある（乙7、18）。

イ R、Q及びSの雇用関係等

（ア）Rについて

Rは、平成11年4月にEに入社し、2011年（平成23年）2月1日付けで、EからBへの出向を命じられ、同年3月中旬頃から香港での勤務を開始し、さらに、2012年（平成24年）1月1日付けで、Aへの出向を命じられた。もともと、上記ア（エ）のとおり、同年3月31日まではRとBとの間に雇用関係があったが、この間、AとBとの間で派遣契約等は締結されていなかった。（甲26、乙61、証人R〔17、19、20頁〕）

Rの肩書は、2011年（平成23年）中はBの董事長補佐であり、2012年（平成24年）中はAの副総経理であって、電子メール等でもこの肩書を使用していた（甲26、42、43、48、49、58、証人R〔19頁〕）。

Rは、2011年（平成23年）3月以降、Bの業務として、同社の財務書類と中国

子会社の財務書類との連結作業等を行ったほか、Aへの出向を命じられる前から、同年の本件組織再編によりAがMグループの親会社となったことを受け、グループ各社の連結決算に関する業務も行ったり、Aの上場に向けた業務を行うなど、Aの財務・経理等に関する業務も担当していた（前提事実（6）ア、甲26、42、58、証人R）。

（イ）Qについて

本件各事業年度において、Aの従業員であったQは、香港に常駐し、同社の副総経理として、同社の総務・人事を担当していた（甲26）。

（ウ）Sについて

Sは、Mグループの同業他社に勤務していたところ、2011年（平成23年）12月に、Hと雇用契約を締結し、同社の副総経理兼営業部長という肩書で、Hの本社及びその上海支社に勤務していた。その後、Sは、2013年（平成25年）以降にAと雇用契約を締結したが、少なくとも同年3月末までは、Aから給与の支払を受けていない。（甲29、59、乙64、証人S〔8～10頁〕）

ウ 中国子会社の不動産在庫の解消について

（ア）EとB及び中国子会社とは、2007年（平成19年）4月1日、取引基本契約を締結し、Eがケーブル等の原材料を、Bを通じて中国子会社に販売し、中国子会社が上記原材料を用いて製造した加工品（ケーブル等の製品）を、Bを通じてEに販売するといういわゆる進料加工を行い（本件OEM取引）、同契約上の地位は本件合併によりKに承継された（前提事実（4）ア、甲26、58、63、64）。

（イ）本件OEM取引においては、中国子会社がBを通じて購入した原材料につき、加工品の製造に使われなかったもの（以下「残余材料」という。）がある場合には、その在庫はEの負担とし、これを中国国内で処分できない場合には同社の費用負担で日本に送付することができるものとされていた（甲63、64）。

ところが、実際には、Bないし中国子会社が、本件組織再編までBの親会社であったEに対して残余材料に係る資材在庫の引取りを請求することは困難であり、そのため、Mグループにおいては、2011年（平成23年）4月の時点で、中国子会社で製品に加工する見込みのない資材在庫が長期間滞留していること（不動産在庫）が深刻な問題となっていた（甲58、証人R）。

（ウ）乙は、2011年（平成23年）4月30日、Rを含む数名に対し、同月末現在において3か月以上滞留している不動産在庫の報告を指示した。これを受けて、Rは、中国子会社の不動産在庫をEに引き取ってもらうよう調整し、その結果、同年5月16日までに、中国子会社の不動産在庫は大幅に減少した。（甲26、48、証人R）

エ 中国子会社の財務管理等について

2012年（平成24年）頃、Hに差し入れられていた手形について、信用力の裏付けがほとんどないものであったことが判明し、このことをきっかけとして、Mグループにおいては、中国子会社の顧客管理・与信管理の状況を調査することとなった。

Rは、乙の指示により、同年6月以降、中国子会社から顧客管理データを提出させ、顧客管理・与信管理の状況を調査したほか、Kにおける与信管理の方式を参考に、中国子会社においても同様の顧客別与信管理制度を導入するための準備を行い、その結果、同年11月1日から同制度が開始された。（以上につき、甲26、44、45～47、5

1、証人乙〔6頁〕、証人R)

オ 洪水被害を受けたIへの対応について

Iは、2011年(平成23年)10月に発生した大洪水により大きな被害を受けた。Rは、乙の指示により、2012年(平成24年)3月にタイに出張し、その被害状況等を確認するとともに、Iの経理担当者とともに現地会計事務所の担当者と面談し、水没した機械類や材料の会計処理について協議するなどした。なお、被災したIへの援助には、GやKの従業員も派遣された(前提事実(5)、甲26、66、証人乙〔29頁〕、証人R)。

カ 新規顧客の開拓について

(ア) Hは、2009年(平成21年)から、Xグループ(別紙4の3(3)イ参照)の子会社であるYに対する営業を開始した(甲30の3、67)。

Sは、前記イ(ウ)のとおり、2011年(平成23年)12月にHに雇用されて勤務を開始し、Yに対する営業活動に従事した。Yに対する営業活動に当たっては、乙や原告がSに指示をしたり、乙がSの要請を受けてAのCEOとしてプレゼンテーションを行うこともあったが、乙や原告の上記指示は概括的なものにとどまり、具体的な営業活動はSの判断において行われた。

このような営業活動の結果、Hの製品がYに採用されることとなったが、その製造はGにおいて行い、Hを通じてYに納品された。

(以上につき、甲29、証人乙、証人S、原告本人)

(イ) Sは、H(H)の副総経理として、Yに対する上記営業活動に係る報告内容を含む「H営業部(北京、上海、蘇州営業)の営業戦略と重要顧客戦略」及び「H営業部(北京、上海、蘇州営業)の開発進捗管理シート」と題するファイルをRに送付し、Rがこれを「各子会社の報告書」として取りまとめ、2012年(平成24年)12月5日、Aの乙ら役員に対し提出した(甲30)。

キ 新製品の開発について

(ア) Mグループにおいては、Yに対する上記営業活動を通じて得た経験から、欧米系メーカーが求める品質管理基準等に対応できるような技術開発を行うことが必要であるとして、2012年(平成24年)6月14日のAの取締役会決議により、同年8月に本件研究所を設置することとされた。本件研究所は、Hの工場内に設置され、その所長であるUはHの総経理との兼務、副所長であるVはHの副総経理との兼務、副所長であるW(大阪駐在)はKの技術主幹との兼務であった。(甲32、33、69)

(イ) 乙は、同年8月2日、グループ各社に対し、新たな素材によるケーブル等(以下「新製品」という。)の開発を指示し、型番ごとにG、H、K(●●工場)においてそれぞれ分担して開発を行うとの方針を示した(甲52)。

上記方針の下、上記3社がそれぞれ割り当てられた新製品の開発を行い、上記3社の技術開発担当者等が閲覧できるデータベースによって、その開発計画や進捗状況等の情報が共有された。これらの開発は、2012年(平成24年)11月頃に開始され、2014年(平成26年)に完了し、これによって製品化された新製品は、G及びKにおいて製造されている。(甲52、54、61、原告本人〔9頁〕)

(2) 検討

前記前提事実及び上記（１）の認定事実を踏まえ、Aが本件各事業年度において本件適用除外要件に係る事業基準を満たすか否かについて検討する。なお、前提事実（３）アのとおり、Aは、本件各事業年度の役員報告書において、主な事業を「株式の保有」及び「子会社への管理サービスの提供」と記載しており、少なくとも、これらの事業以外に主な事業があったことはうかがえない。そこで、Aが事業基準を満たす（主たる事業が株式保有業以外の事業である）というためには、主たる事業が管理サービス業であると認められる必要がある。

ア 本件各管理契約の内容について

Aは、2011年（平成23年）4月にIとの間で、同年7月にKとの間で、同年10月にBとの間でそれぞれ管理契約（本件各管理契約）を締結し、これらの契約においては、Aがこれら各社に対する管理サービスを提供すること（管理業務）の対価（管理料）として、Iにおいては月額500米ドルを、K及びBについては製品売上金額の1.5%相当額を支払うことと定められている（前提事実（7））。

もっとも、本件各管理契約にはAが行うとされた管理業務の内容としてそれぞれ複数の業務が定められているところ、個々の業務に対応した管理料の内訳の定めはなく、業務内容の定めも抽象的なものにとどまっている。

Eは、本件組織再編まではMグループの中心となる親会社としてケーブル等の製造販売を行い、本件合併前の事業年度（9か月間）には約74億円の売上高があり、その事業が本件合併によりKに承継されてからも、2011事業年度（6か月間）において約41億円、2012事業年度（12か月間）において約77億円の売上高があり、本件合併前とほぼ同様の売上高が計上されている（前提事実（2）エ、（6））。また、Bについても、本件組織再編の前から、ケーブル等の原材料の中国子会社への販売及び中国子会社が製造した製品のEへの販売により収入を得ていたものであり、2011事業年度（12か月間。そのうちB管理契約の対象とされたのは最後の3か月間）において約3億香港ドル（約30億円）、2012事業年度（12か月間）において約1億6000万香港ドル（約18億円）の売上高が計上されている（前記事実（4）ア）。これらの結果、Aにおいては、本件各管理契約による管理料収入が2011事業年度において6338万円（総収入金額の66.2%）、2012事業年度において1億3068万円（総収入金額の95.7%）に達している。他方、I管理契約における管理業務の内容は、他の2社に係る管理契約と比べて特に軽微なものとはいえないにもかかわらず、Iの財務状況を考慮して、月額500米ドルという非常に安価な管理料が定められている。

このように本件各管理契約の業務内容と管理料収入とが必ずしも連関しないことに加えて、AのCEOとして本件各管理契約の締結に関与した乙が、上記の管理料を定めた経緯について、Aの人件費を確保するという観点から管理料の金額を決めた旨の証言をしていることを考慮すると、本件各管理契約における管理料の定めは、同契約に定められた管理業務を行うために要する具体的な費用の見積りや、管理業務の実施による各社の売上高への貢献度を評価したものではなく、役員報酬を含むAの人件費を上記3社にその財務状況に応じて負担させる趣旨から定められたものと認めるのが相当である。

事業基準における「主たる事業」は、特定外国子会社等の当該事業年度における事業活

動の具体的かつ客観的な内容から判定することが相当であるところ、上記のような本件各管理契約の内容や管理料が定められた趣旨等に照らせば、本件各事業年度におけるAの主たる事業が株式の保有業でなく管理サービス業であるといえるか否かを判断するに当たっては、約定の管理料による収入が総収入に占める割合を配当収入のそれと単純に比較するのではなく、Aが実際に上記3社に対して本件各管理契約に基づく管理業務を行っているか否か、行っている場合には、その内容・程度に照らし、その業務が客観的にみて約定の管理料との対価性を有するものといえるか否かを考慮して、これが当該事業年度におけるAの事業活動全体のうちに大きな比重を占めるものといえるか否かという観点から判断すべきである。

以下、このような観点から、本件各事業年度においてAが行ったと原告が主張する管理業務について検討する。

イ 2011事業年度について

(ア) 原告が、2011事業年度においてAが本件各管理契約に基づいて行ったと主張する管理業務は、中国子会社に係る不動産在庫解消業務であり、これは、B管理契約にいう「キャッシュフロー及び貸借対照表の向上」に係る業務（キャッシュフロー改善等業務〔前提事実（7）ウ〕）に該当するものとして主張されているものである。

しかし、B管理契約が締結されたのは2011年（平成23年）10月1日であり（前提事実（7）ウ）、同契約は同日以降にAが行う管理業務について定めたものであるところ、Rが乙の指示を受けて中国子会社の不動産在庫問題への対応を行ったのは、B管理契約が締結される前の同年4月から5月頃までの間であり（認定事実ウ（ウ））、Rの上記対応が同契約に基づく管理業務としてされたものと認めることはできない。

また、そもそも、Rは、同年中においては、Bに雇用され、同社から給与の支払を受けていたものであり、AとBとの間ではRに関する派遣契約等は締結されていなかったところ、Rが行った中国子会社の不動産在庫問題への対応は、その直接の親会社であるBが行うべき業務であるといえるから、Rの上記対応がAの業務として行われたものと認めることもできない。

(イ) 以上のとおり、Aが2011事業年度においてB管理契約に基づき不動産在庫解消業務を行った事実は認めることができず、それ以外に、Aが同事業年度において本件各管理契約に基づく管理業務を行ったこともうかがわれなから、同事業年度におけるAの主たる事業が株式保有業であったことは明らかである。したがって、同事業年度において、Aは事業基準を満たしていなかったと認められる。

ウ 2012事業年度について

原告が、2012事業年度においてAが本件各管理契約に基づいて行ったと主張する管理業務は、①与信等管理業務、②被災処理業務、③新規顧客開拓業務、④技術開発業務である。そこで、以下、これらの業務について検討する。

(ア) 与信等管理業務に関し

前記認定事実エのとおり、Rは、AのCEOであった乙の指示により、中国子会社の顧客管理・与信管理の状況を調査した上、Kにおける与信管理の方式を参考に、中国子会社においても同様の顧客別与信管理制度を導入するための準備を行ったことが認められる。これらの業務は、Hに差し入れられていた手形が信用力を欠いていたという問題

を契機としたものであり、中国子会社の財産管理の改善に寄与するものといえることができ、B管理契約におけるキャッシュフロー改善等業務に該当する。また、Rは、上記業務を行った当時、Aと雇用契約を締結していた（認定事実イ（ア））から、上記業務はAの業務として行われたものといえる。

(イ) 被災処理業務に関し

前記認定事実オのとおり、Rは、乙の指示により、2012年（平成24年）3月にIを訪れ、洪水による被害の状況等を確認するとともに、被害を受けた生産設備に係る会計処理について現地会計事務所の担当者との協議を行うなどしたことが認められる。これは、I管理契約における「営業支援」に該当するものといえることができる。

なお、Rは、上記業務を行った当時、AとではなくBと雇用契約を締結していたが、辞令上は同年1月からAへの出向を命じられていたものであり（認定事実イ（ア））、また、Iに対する上記業務がBの業務でないことは明らかであるから、Rの上記業務はAの業務として行われたものと認めるのが相当である。

(ウ) 新規顧客開拓業務に関し

- a 前記認定事実カのとおり、Sは、2012事業年度において、Yに対する営業活動を行っていたことが認められる。

しかし、Sは、上記業務を行った当時、AではなくHとの間で雇用契約を締結していたものであり（認定事実イ（ウ））、Yに対する営業活動も2009年（平成21年）からHにおいて開始されていたものであるから、Sの上記業務はHの業務として行われたものといえるべきである。

なお、SがYに対する営業活動を行うに当たり、乙や原告から指示を受けたり、乙にAのCEOとしてプレゼンテーションを行ってもらったことはあったものの、上記の指示は概括的なものにとどまり、上記プレゼンテーションもSの要請を受けた応援にすぎないものであって、具体的な営業活動はSの判断により行われていたこと（認定事実カ（ア））や、その活動の報告もHの営業活動報告としてされていること（同（イ））からすれば、Sの上記業務はHの業務として行われたとみるのが自然である。

また、Sの営業活動により受注した製品は、Gにおいて製造されたが、Yとの取引自体はHを通じて行われており（認定事実カ（ア））、Sの上記業務がHの業務として行われていたことと矛盾するものではない。

- b そのほか、原告は、Aの営業担当役員として、自ら、香港の日系企業に対する新規顧客の開拓をQの支援の下に行った旨の供述をする。

しかしながら、その供述によっても、原告が行ったとする営業活動の具体的な内容、時期、成果等は明らかでない上、原告が2012事業年度において香港に滞在した日数は17日にすぎず（乙69）、また、QはAの総務・人事を担当していたのである（認定事実イ（イ））から、仮に同事業年度において原告が香港の日系企業に対する営業活動を行っていた事実が認められるとしても、その規模は限定的なものであったといわざるを得ない。

(エ) 技術開発業務について

前記認定事実キ（ア）のとおり、Aの取締役会決議に基づき本件研究所が設置された

こと、また、同（イ）のとおり、乙の指示により新製品の開発がK、G及びHにおいてそれぞれ型番ごとに分担して行われ、この開発については上記3社の技術開発担当者等が閲覧できるデータベースによってその開発計画や進捗状況等の情報が共有されたことが認められる。そして、このような情報共有は、K管理契約及びB管理契約における「新しい技術情報の提供」に該当するものということができる。

もっとも、本件研究所は、Hの工場内に設置され、その所長及び副所長は、H又はKとの兼務であったところ（認定事実キ（ア））、Aがこれらの者と雇用契約を締結していた事実や、本件研究所の設置に当たり設備投資をした事実を認めることはできない。また、上記3社が新製品の開発を行った時期は2012年（平成24年）11月から2014年（平成26年）までであるから、2012事業年度中（11月から12月までの2か月間）に何らかの情報提供があったとしても、その内容は限定的なものであったといわざるを得ない。

しかも、Kについては、Mグループの親会社であったEの事業を承継したという経緯（前提事実（6）ア）等に照らし、上記3社の中で最も高い技術力を有していたと考えられるところ、上記の情報提供がKの技術開発に寄与するものであったことを的確に裏付ける証拠はない。

（オ）主たる事業の認定

以上のとおり、Aは、2012事業年度において、少なくとも与信等管理業務、被災処理業務及び技術開発業務を本件各管理契約に基づく業務として行ったことが認められるが、被災処理業務についてIから得られる管理料は月額500米ドルという僅かなものであり、技術開発業務についても、Kとの関係では技術開発に寄与するような情報提供があったとは認められず、B（中国子会社）との関係でも、新製品の開発期間に照らして情報提供の内容は限定的なものであったから、結局のところ、Aに管理料収入をもたらす客観的に対価性のある業務は、同事業年度においてはBに関する与信等管理業務のみであったといわざるを得ない。

しかるところ、上記アのとおり、2012事業年度におけるKの売上高（約77億円）及びBの売上高（約18億円）に鑑みると、仮に、Bに対する与信等管理業務によりAがB管理契約に基づく約定の管理料（上記売上高の1.5%相当額）の支払を受けることを前提としたとしても、その管理料収入が総収入金額に占める割合は約19%にすぎないこととなる。

そうすると、Aの2012事業年度における主たる事業は、原告のいう管理サービス業であったと認めることはできず、株式保有業であったと認めるのが相当である。したがって、同事業年度において、Aは事業基準を満たしていなかったと認められる。

- （3）以上によれば、Aは、本件各事業年度のいずれにおいても事業基準を満たさないから、仮に、確定申告時における適用除外記載書面の不添付により本件適用除外規定の適用が排除されるものではないと解したとしても、本件適用除外要件が充足される余地はないというべきである（なお、Bについては、2011事業年度において本件適用除外要件に係る非関連者基準を満たしていないことにつき、原告は積極的に争っておらず、前記前提事実（4）ウに照らせば、これを満たさないことは明らかである。）。

4 総括

以上によれば、措置法40条の4第1項の規定により、本件各事業年度におけるA及び2011事業年度におけるBに係る各課税対象金額は、原告の平成24年分及び平成25年分の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入すべきものであるから、本件各更正処分及びこれを前提とする本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

第4 結論

以上によれば、原告の請求はいずれも理由がないからこれら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51部

裁判長裁判官 清水 知恵子

裁判官 横地 大輔

裁判官 定森 俊昌

(別紙1)

指定代理人目録

能登谷 宣仁、木村 智広、北村 文夫、長西 研太、上之原 誠、若狭 圭吾

以上

○ 租税特別措置法（平成二十六年法律第十号による改正前のもの）

（居住者に係る特定外国子会社等の課税対象金額等の総収入金額算入）

第四十条の四 次に掲げる居住者に係る外国関係会社のうち、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの（以下この条において「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（第二条第二項第十八号に規定する事業年度をいう。以下この条及び次条第二項において同じ。）において適用対象金額を有する場合には、その適用対象金額のうちその者の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等の数に対応するものとしてその株式等（株式又は出資をいう。以下第四項までにおいて同じ。）の請求権（剰余金の配当等（法人税法第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をいう。以下この項、次項及び第四項において同じ。）、財産の分配その他の経済的な利益の給付を請求する権利をいう。以下この項、次項及び第四項において同じ。）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（第四項及び次条において「課税対象金額」という。）に相当する金額は、その者の雑所得に係る収入金額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から二月を経過する日の属する年分のその者の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入する。

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に占める割合（当該外国関係会社が次のイからハまでに掲げる法人である場合には、当該割合とそれぞれイからハまでに定める割合のいずれか高い割合。次号において「直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合」という。）が百分の十以上である居住者

イ 議決権（剰余金の配当等に関する決議に係るものに限る。以下この号及び次項において同じ。）の数が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に占める割合

ロ 請求権の内容が異なる株式等を発行している法人（ハに掲げる法人を除く。） その有する当該外国関係会社の直接及び間接保有の請求権に基づく剰余金の配当等の額の当該外国関係会社の株式等の請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の総額のうちに占める割合

ハ 議決権の数が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十以上である一の同族株主グループに属する居住者（前号に掲げる居住者を除く。）

2 この条において、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 適用対象金額 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(以下この号において「基準所得金額」という。)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及び当該基準所得金額に係る税額に関す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 第一項の規定は、同項各号に掲げる居住者に係る特定外国子会社等で、株式等若しくは債券の保有、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの(これらの権利に関する使用権を含む。)若しくは著作権(出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。)の提供又は船舶若しくは航空機の貸付け(次項において「特定事業」という。)を主たる事業とするもの(株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等のうち、当該特定外国子会社等が他の外国法人の事業活動の総合的な管理及び調整を通じてその収益性の向上に資する業務として政令で定めるもの(以下この項において「統括業務」という。)を行う場合における当該他の外国法人として政令で定めるものの株式等の保有を行うものとして政令で定めるもの(以下この項において「事業持株会社」という。)を除く。)以外のものが、その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域においてその主たる事業(事業持株会社にあつては、統括業務とする。以下この項において同じ。)を行うに必要と認められる事務所、店舗、

工場その他の固定施設を有し、かつ、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っているものである場合であつて、各事業年度においてその行う主たる事業が次の各号に掲げる事業のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める場合に該当するときは、当該特定外国子会社等のその該当する事業年度に係る適用対象金額については、適用しない。

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六十六条の六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

4～6（省略）

7 第三項又は第五項の規定は、政令で定めるところにより、確定申告書にこれらの規定の適用がある旨を記載した書面を添付し、かつ、その適用があることを明らかにする書類その他の資料を保存している場合に限り、適用する。

8、9（省略）

○ 租税特別措置法施行令（平成二十七年政令第百四十八号による改正前のもの）

（特定外国子会社等の範囲）

第二十五条の十九 法第四十条の四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（法第四十条の四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（法第二条第二項第十八号に規定する事業年度をいう。以下この節において同じ。）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以下である外国関係会社
- 2、3（省略）

（特定外国子会社等の適用対象金額の計算）

第二十五条の二十 法第四十条の四第二項第二号に規定する政令で定める基準により計算した金額は、同条第一項に規定する特定外国子会社等（以下この条並びに次条第一項及び第三項において「特定外国子会社等」という。）の各事業年度の決算に基づく所得の金額に係る第三十九条の十五第一項第一号及び第二号に掲げる金額の合計額から当該所得の金額に係る同項第三号に掲げる金額を控除した残額（当該所得の金額に係る同項第一号に掲げる金額が欠損の金額である場合には、当該所得の金額に係る同項第二号に掲げる金額から当該欠損の金額と当該所得の金額に係る同項第三号に掲げる金額との合計額を控除した残額）とする。

2～8（省略）

（居住者に係る特定外国子会社等の課税対象金額の計算等）

第二十五条の二十一（省略）

2～4（省略）

5 法第四十条の四第二項第三号に規定する間接に有するものとして政令で定める外国法人の株式の数又は出資の金額は、外国法人の発行済株式等に、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める割合（当該各号に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、当該各号に定める割合の合計割合）を乗じて計算した株式等の数又は金額とする。

- 一 当該外国法人の株主等である他の外国法人（以下この号において「他の外国法人」という。）の発行済株式等の全部又は一部が個人又は内国法人により所有されている場合 当該個人又は内国法人の当該他の外国法人に係る持株割合（その株主等の有する株式等の数又は金額が当該株式等の発行人の発行済株式等のうちに占める割合をいう。以下この項において同じ。）に当該他の外国法人の当該外国法人に係る持株割合を乗じて計算した割合（当該他の外国法人が二以上ある場合には、二以上の当該他の外国法人につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

二（省略）

6～8（省略）

(特定外国子会社等の事業の判定等)

第二十五条の二十二 法第四十条の四第三項に規定する法令で定める業務は、同条第一項に規定する特定外国子会社等（以下第五項までにおいて「特定外国子会社等」という。）が被統括会社（次項に規定する被統括会社をいう。以下この項において同じ。）との間における契約に基づき行う業務のうち当該被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るもの（当該事業の遂行上欠くことのできないものに限る。）であつて、当該特定外国子会社等が二以上の被統括会社に係る当該業務を一括して行うことによりこれらの被統括会社の収益性の向上に資することとなると認められるもの（以下この条において「統括業務」という。）とする。

2 法第四十条の四第三項に規定する政令で定める他の外国法人は、次に掲げる外国法人で、当該外国法人の発行済株式等のうちに特定外国子会社等（当該外国法人に対して統括業務を行うものに限る。以下この項において同じ。）の有する当該外国法人の株式等の数又は金額の占める割合及び当該外国法人の議決権の総数のうちに当該特定外国子会社等の有する当該外国法人の議決権の数の占める割合のいずれもが百分の二十五以上であり、かつ、その本店所在地国にその事業を行うに必要と認められる当該事業に従事する者を有するもの（以下この条において「被統括会社」という。）とする。

一 当該特定外国子会社等及び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に掲げる居住者並びに当該居住者が当該特定外国子会社等に係る間接保有の株式等（同条第二項第三号に規定する間接に有するものとして政令で定める外国法人の株式の数又は出資の金額をいう。以下この号及び第七項第四号において同じ。）を有する場合における当該間接保有の株式等に係る前条第五項第一号に規定する他の外国法人又は同項第二号に規定する他の外国法人及び出資関連外国法人（以下この項において「判定株主等」という。）が外国法人を支配している場合における当該外国法人（以下この項において「子会社」という。）

二 判定株主等及び子会社が外国法人を支配している場合における当該外国法人（次号において「孫会社」という。）

三 判定株主等並びに子会社及び孫会社が外国法人を支配している場合における当該外国法人

3 法人税法施行令第四条第三項の規定は、前項各号に掲げる外国法人を支配している場合について準用する。

4 法第四十条の四第三項に規定する政令で定める特定外国子会社等は、一の居住者によつてその発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されている特定外国子会社等で次に掲げる要件を満たすもの（以下この条において「統括会社」という。）のうち、株式等の保有を主たる事業とするもの（当該統括会社の当該事業年度終了の時ににおいて有する当該統括会社に係る被統括会社の株式等の当該事業年度終了の時ににおける貸借対照表に計上されている帳簿価額の合計額が当該統括会社の当該事業年度終了の時ににおいて有する株式等の当該貸借対照表に計上されている帳簿価額の合計額の百分の五十に相当する金額を超える場合における当該統括会社に限る。）とする。

一 当該特定外国子会社等に係る二以上の被統括会社に対して統括業務を行つていること。

二 その本店所在地国に統括業務に係る事務所、店舗、工場のその他の固定施設及び当該統括業務を行うに必要と認められる当該統括業務に従事する者（専ら当該統括業務に従事する者に限るものとし、当該特定外国子会社等の役員及び当該役員に係る法人税法施行令第七十二条各号に掲げる者を除く。）を有していること。

5 前項において発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されているかどうかの判定は、同項の

一の居住者の特定外国子会社等に係る直接保有株式等保有割合（当該一の居住者の有する外国法人の株式等の数又は金額が当該外国法人の発行済株式等のうちに占める割合をいう。）と当該一の居住者の当該特定外国子会社等に係る間接保有株式等保有割合（当該一の居住者の外国法人を通じて間接に有する他の外国法人の株式等の数又は金額が当該他の外国法人の発行済株式等のうちに占める割合をいう。）とを合計した割合により行うものとする。

6 前条第五項の規定は、前項に規定する間接に有する他の外国法人の株式等の数又は金額の計算について準用する。この場合において、同条第五項各号中「個人又は内国法人」とあるのは、「一の居住者」と読み替えるものとする。

7 法第四十条の四第三項第一号に規定する政令で定める者は、次に掲げる者とする。

一 法第四十条の四第三項第一号に掲げる事業を主として行う同条第一項に規定する特定外国子会社等（同条第三項に規定する特定事業を主たる事業とするもの（同項に規定する事業持株会社を除く。）を除く。以下第十二項までにおいて「特定外国子会社等」という。）に係る法第六十八条の九十第一項各号に掲げる連結法人との間に法人税法第二条第十二号の七の七に規定する連結完全支配関係がある他の連結法人（同条第十二号の七の四に規定する連結法人をいう。）

二 法第四十条の四第三項第一号に掲げる事業を主として行う特定外国子会社等に係る法第六十六条の六第一項各号に掲げる内国法人の発行済株式等の百分の五十を超える数又は金額の株式等を有する者（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、第六十八条の九十第一項各号及び前号に掲げる者に該当する者を除く。）

三 法第四十条の四第三項第一号に掲げる事業を主として行う特定外国子会社等に係る法第六十八条の九十第一項各号に掲げる連結法人（当該連結法人が法人税法第二条第十二号の七の三に規定する連結子法人である場合には、当該連結法人に係る同条第十二号の七の二に規定する連結親法人）の発行済株式等の百分の五十を超える数又は金額の株式等を有する者（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、第六十八条の九十第一項各号及び前二号に掲げる者に該当する者を除く。）

四 法第四十条の四第三項第一号に掲げる事業を主として行う特定外国子会社等に係る同条第一項各号、第六十六条の六第一項各号又は第六十八条の九十第一項各号に掲げる者が当該特定外国子会社等に係る間接保有の株式等を有する場合における当該間接保有の株式等に係る前条第五項第一号に規定する他の外国法人又は同項第二号に規定する他の外国法人及び出資関連外国法人

五 次に掲げる者と法第四十条の四第二項第六号に規定する政令で定める特殊の関係のある者（同条第三項第一号に掲げる事業を主として行う特定外国子会社等に係る同条第一項各号、第六十六条の六第一項各号、第六十八条の九十第一項各号及び前各号に掲げる者に該当する者を除く。）

イ 法第四十条の四第三項第一号に掲げる事業を主として行う特定外国子会社等

ロ 法第四十条の四第三項第一号に掲げる事業を主として行う特定外国子会社等に係る同条第一項各号、第六十六条の六第一項各号又は第六十八条の九十第一項各号に掲げる者

ハ 前各号に掲げる者

8 法第四十条の四第三項第一号に規定する政令で定める場合は、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（法人税法第二条第二十号に規定する棚卸資産をいう。以下この号において同じ。）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、第六十八条の九十第一項各号及び前項各号に掲げる者をいう。以下この項及び次項において同じ。）以外の者との間の取引に係る販売取扱金額の合計額の占める割合が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 銀行業 当該各事業年度の受入利息の合計額のうち当該受入利息で関連者以外の者から受けるもの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の支払利息の合計額のうち当該支払利息で関連者以外の者に対して支払うものの合計額の占める割合が百分の五十を超える場合
- 三 信託業 当該各事業年度の信託報酬の合計額のうち当該信託報酬で関連者以外の者から受けるものの合計額の占める割合が百分の五十を超える場合
- 四 金融商品取引業 当該各事業年度の受入手数料（有価証券の売買による利益を含む。）の合計額のうち当該受入手数料で関連者以外の者から受けるものの合計額の占める割合が百分の五十を超える場合
- 五 保険業 当該各事業年度の収入保険料の合計額のうち当該収入保険料で関連者以外の者から収入するもの（当該収入保険料が再保険に係るものである場合には、関連者以外の者が有する資産又は関連者以外の者が負う損害賠償責任を保険の目的とする保険に係る収入保険料に限る。）の合計額の占める割合が百分の五十を超える場合
- 六 水運業又は航空運送業 当該各事業年度の船舶の運搬及び貸付け又は航空機の運航及び貸付けによる収入金額の合計額のうち当該収入金額で関連者以外の者から収入するものの合計額の占める割合が百分の五十を超える場合
- 9 特定外国子会社等と当該特定外国子会社等に係る関連者との間の取引が、当該特定外国子会社等に係る関連者以外の者（以下この項において「非関連者」という。）を介在させて間接的に行われている場合には、当該非関連者を介在させることについて相当の理由があると認められる場合を除き、当該特定外国子会社等と当該非関連者との間の取引は、当該特定外国子会社等と当該関連者との間において直接行われたものとみなして、前項各号の規定を適用する。
- 10 特定外国子会社等（第八項第一号に掲げる事業を主たる事業とするものに限る。以下この項において同じ。）が統括会社に該当する場合における前二項の規定の適用については、同号及び前項に規定する関連者には、当該特定外国子会社等に係る被統括会社を含まないものとする。
- 11 法第四十条の四第三項第二号に規定する政令で定める水域は、同号に規定する国又は地域に係る内水及び領海並びに排他的経済水域又は大陸棚に相当する水域とする。
- 12 法第四十条の四第三項第二号に規定する政令で定める場合は、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（同項に規定する事業持株会社にあつては、統括業務とする。以下この項において同じ。）が次の各号に掲げる事業のいずれか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 第八項各号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

- 13 法第四十条の四第三項の規定を適用する場合において、外国法人が被統括会社に該当するかどうかの判定については当該外国法人に対して統括業務を行う特定外国子会社等（同条第一項に規定する特定外国子会社等をいう。以下この項において同じ。）の各事業年度終了の時の現況によるものとし、特定外国子会社等が統括会社に該当するかどうかの判定については当該特定外国子会社等の各事業年度終了の時の現況によるものとする。

（外国関係会社の判定等）

第二十五条の二十四 法第四十条の四第一項又は第四項の場合において、外国法人が同条第二項第一号に規定する外国関係会社（以下この項において「外国関係会社」という。）に該当するかどうかの判定は、当該外国法人の各事業年度終了の時の現況によるものとし、その者が同条第一項各号に掲げる居住者に該当するかどうかの判定は、これらの居住者に係る外国関係会社の各事業年度終了の時の現況による。

2～4（省略）

（特定外国子会社等の適用対象金額の計算）

第三十九条の十五 法第六十六条の六第二項第二号に規定する政令で定める基準により計算した金額は、同条第一項に規定する特定外国子会社等（以下この条及び次条第一項において「特定外国子会社等」という。）の各事業年度の決算に基づく所得の金額に係る第一号及び第二号に掲げる金額の合計額から当該所得の金額に係る第三号及び第四号に掲げる金額の合計額を控除した残額（当該所得の金額に係る第一号に掲げる金額が欠損の金額である場合には、当該所得の金額に係る第二号に掲げる金額から当該欠損の金額と当該所得の金額に係る第三号及び第四号に掲げる金額との合計額を控除した残額）とする。

- 一 当該各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、法人税法第二編第一章第一節第二款から第九款まで（同法第二十三条、第二十三条の二、第二十五条の二、第二十六条第一項から第五項まで、第三十三条第五項、第三十七条第二項、第三十八条から第四十一条まで、第五十五条第三項、第五十七条、第五十八条、第五十九条、第六十一条の二第十六項、第六十一条の十一から第六十一条の十三まで、第六十二条の五第三項から第六項まで及び第六十二条の七（適格現物分配に係る部分に限る。）を除く。）及び第十一款の規定並びに法第四十三条、第四十五条の二、第五十二条の二、第五十七条の五、第五十七条の六、第五十七条の八、第五十七条の九、第六十一条の四、第六十五条の七から第六十五条の九まで（法第六十五条の七第一項の表の第十号に係る部分に限る。）、第六十六条の四第三項、第六十七条の十二及び第六十七条の

十三の規定（以下この号において「本邦法令の規定」という。）の例に準じて計算した場合に算出される所得の金額又は欠損の金額（当該特定外国子会社等に係る法第六十六条の六第一項各号に掲げる内国法人との間の取引につき法第六十六条の四第一項又は第六十八条の八十八第一項の規定の適用がある場合には、当該取引がこれらの規定に規定する独立企業間価格で行われたものとして本邦法令の規定の例に準じて計算した場合に算出される所得の金額又は欠損の金額）

二 当該各事業年度において納付する法人所得税（本店所在地国若しくは本店所在地国以外の国若しくは地域又はこれらの国若しくは地域の地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税（これらの国若しくは地域又はこれらの国若しくは地域の地方公共団体により課される法人税法施行令第百四十一条第二項各号に掲げる税を含む。）及びこれに附帯して課される法人税法第二条第四十一号に規定する附帯税（利子税を除く。）に相当する税その他当該附帯税に相当する税に類する税をいう。以下この条において同じ。）の額

三 当該各事業年度において還付を受ける法人所得税の額

四 当該各事業年度において子会社（他の法人の発行済株式若しくは出資（自己が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数若しくは総額（以下この節において「発行済株式等」という。）のうち当該特定外国子会社等が保有しているその株式等（株式又は出資をいう。以下この節において同じ。）の数若しくは金額の占める割合又は当該他の法人の発行済株式等のうちの議決権のある株式等の数若しくは金額のうち当該特定外国子会社等が保有している当該株式等の数若しくは金額の占める割合のいずれかが百分の二十五以上であり、かつ、その状態が当該特定外国子会社等が当該他の法人から受ける配当等の額の支払義務が確定する日（当該配当等の額が法人税法第二十四条第一項に規定する事由に係る財務省令で定める配当等の額である場合には、同日の前日。以下この号において同じ。）以前六月以上（当該他の法人が当該確定する日以前六月以内に設立された法人である場合には、その設立の日から当該確定する日まで）継続している場合の当該他の法人（次に掲げる法人を除く。）をいう。）から受ける配当等の額

イ 法第六十七条の十四第一項に規定する特定目的会社

ロ 法第六十七条の十五第二項に規定する投資法人

ハ 法第六十八条の三の二第一項に規定する特定目的信託に係る同項又は同条第九項に規定する受託法人

ニ 法第六十八条の三の三第一項に規定する特定投資信託（同項第一号ロ及びハに掲げる要件を満たすものに限る。）に係る同項又は同条第九項に規定する受託法人

2～9（省略）

被告が主張する課税の根拠及び計算

第1 本件各更正処分の根拠及び適法性

1 本件各更正処分の根拠

被告が主張する原告の平成24年分の所得税及び平成25年分の所得税等の所得金額及び納付すべき税額は、次のとおりである。

(1) 平成24年分の所得税

ア 総所得金額 5265万5865円

上記金額は、次の(ア)及び(イ)の各金額を合計した金額である。

(ア) 給与所得の金額 4176万2500円

(イ) 雑所得の金額 1089万3365円

上記金額は、後記2(1)ア(エ)及びイ(オ)の各課税対象金額を合計した金額である。

イ 株式等に係る譲渡所得等の金額 △492万1036円

ウ 上場株式等に係る配当所得等の金額 0円

エ 所得から差し引かれる金額(所得控除) 331万9562円

オ 課税される所得金額

(ア) 課税総所得金額 4933万6000円

上記金額は、前記アの総所得金額5265万5865円から前記エの所得から差し引かれる金額331万9562円を控除した金額(ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

(イ) 株式等に係る課税譲渡所得等の金額 0円

(ウ) 上場株式等に係る課税配当所得の金額 0円

カ 課税される所得金額に対する税額 1693万8400円

上記金額は、次の(ア)から(ウ)までの各金額を合計した金額である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 1693万8400円

上記金額は、前記オ(ア)の課税総所得金額4933万6000円に所得税法89条1項(平成25年法律第5号による改正前のもの。以下同じ)の規定を適用して算出した金額である。

(イ) 株式等に係る課税譲渡所得等の金額に対する税額 0円

(ウ) 上場株式等に係る課税配当所得の金額に対する税額 0円

キ 源泉徴収税額 1139万9785円

ク 納付すべき税額 553万8600円

上記金額は、前記カの課税される所得金額に対する税額1693万8400円から前記キの源泉徴収税額1139万9785円を差し引いた金額(ただし、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

(2) 平成25年分の所得税等

ア 総所得金額 3998万7360円

上記金額は、次の(ア)及び(イ)の各金額を合計した金額である。

(ア) 給与所得の金額	3 5 0 5 万 0 0 0 0 円
(イ) 雑所得の金額	4 9 3 万 7 3 6 0 円

上記金額は、後記 2 (2) オの課税対象金額である。

イ 株式等に係る譲渡所得等の金額	0 円
ウ 上場株式等に係る配当所得等の金額	0 円
エ 所得から差し引かれる金額 (所得控除)	2 6 8 万 2 7 6 6 円
オ 課税される所得金額	

(ア) 課税総所得金額	3 7 3 0 万 4 0 0 0 円
-------------	---------------------

上記金額は、前記アの総所得金額 3 9 9 8 万 7 3 6 0 円から前記エの所得から差し引かれる金額 2 6 8 万 2 7 6 6 円を控除した金額 (ただし、国税通則法 1 1 8 条 1 項の規定により 1 0 0 0 円未満の端数を切り捨てた後のもの) である。

(イ) 株式等に係る課税譲渡所得等の金額	0 円
(ウ) 上場株式等に係る課税配当所得の金額	0 円

カ 課税される所得金額に対する税額	1 2 1 2 万 5 6 0 0 円
-------------------	---------------------

上記金額は、次の (ア) から (ウ) までの各金額を合計した金額である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額	1 2 1 2 万 5 6 0 0 円
-------------------	---------------------

上記金額は、前記オ (ア) の課税総所得金額 3 7 3 0 万 4 0 0 0 円に所得税法 8 9 条 1 項の規定を適用して算出した金額である。

(イ) 株式等に係る課税譲渡所得等の金額に対する税額	0 円
(ウ) 上場株式等に係る課税配当所得の金額に対する税額	0 円

キ 復興特別所得税額	2 5 万 4 6 3 7 円
------------	-----------------

上記金額は、東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法 1 3 条の規定により、前記カの課税される所得金額に対する税額 1 2 1 2 万 5 6 0 0 円に 1 0 0 分の 2. 1 を乗じた金額である。

ク 外国税額控除の額	7 6 万 1 1 3 9 円
ケ 所得税等の源泉徴収税額	8 2 8 万 6 8 4 3 円
コ 所得税等の予定納税額	8 0 万 3 8 0 0 円
サ 納付すべき税額	2 5 2 万 8 4 0 0 円

上記金額は、前記カの課税される所得金額に対する税額 1 2 1 2 万 5 6 0 0 円及び前記キの復興特別所得税額 2 5 万 4 6 3 7 円から前記クの外国税額控除の額 7 6 万 1 1 3 9 円、前記ケの所得税等の源泉徴収税額 8 2 8 万 6 8 4 3 円及び前記コの所得税等の予定納税額 8 0 万 3 8 0 0 円を差し引いた金額 (ただし、国税通則法 1 1 9 条 1 項の規定により 1 0 0 円未満の端数を切り捨てた後のもの) である。

2 原告に係る A 及び B の課税対象金額の算定

(1) 平成 2 4 年分

ア A の 2 0 1 1 事業年度の課税対象金額

(ア) 基準所得金額 (別表 5 - 1 の「A 社」欄の⑩)	2 1 9 万 7 0 7 0 . 7 8 香港ドル
---------------------------------	----------------------------

上記金額は、次の a から d までの各金額を加算し、下記 e の金額を減算した金額である。

a 所得金額 (同欄の①)	1 4 2 万 6 2 5 5 . 0 0 香港ドル
---------------	----------------------------

上記金額は、Aが2011事業年度の決算において計上した税引後の所得金額である。

b 損金の額に算入した法人所得税の額（同欄の②） 72万8000.00香港ドル
上記金額は、Aが2011事業年度の決算において所得金額の計算上減算した法人税の金額であり、措置法施行令25条の20第1項及び同39条の15第1項2号の規定により、所得金額に加算する。

c 減損損失の額（同欄の③） 232万7135.00香港ドル
上記金額は、Aが2011事業年度の決算において所得金額の計算上減算した資産の評価損の金額であるが、法人税法33条1項は、資産の評価損については損金の額に算入しない旨規定していることから、措置法施行令25条の20第1項及び同39条の15第1項1号の規定により、所得金額に加算する。

d 為替換算差額（同欄の④） 91万5680.78香港ドル
上記金額は、Aが2011事業年度の終了時において有していた長期外貨建資産等に係る為替換算差額であり、法人税法61条の9第1項、措置法施行令25条の20第1項及び同39条の15第1項1号の規定により、所得金額に加算する。

e 控除対象配当等の額（同欄の⑥） 320万0000.00香港ドル
上記金額は、Aが2011事業年度の決算において所得金額の計算上加算したBからの配当の金額であるところ、措置法施行令25条の20第3項は、他の特定外国子会社等から受ける配当等の額がある場合は当該配当等の金額を控除する旨規定しており、Bは原告の特定外国子会社等に該当することから、所得金額から減算する。

(イ) 適用対象金額（同欄の⑩） 215万5520.78香港ドル
上記金額は、措置法施行令25条の20第5項1号の規定により、前記（ア）の基準所得金額から、Aの2010事業年度において生じた欠損金額4万1550.00香港ドル（同欄の⑪）を減算した金額である。

(ウ) 課税対象金額（同欄の⑮） 31万5908.22香港ドル
上記金額は、措置法施行令25条の21第1項の規定により、前記（イ）の金額に、原告のAに係る株式保有割合（400万株/2729万3000株、同欄の⑭）を乗じて算出した金額である。

(エ) 課税対象金額（円換算額、同欄の⑰） 328万5445円
上記金額は、前記（ウ）の金額に、措置法関係通達66の6-14の定めに則して、2011事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日である平成24年2月29日における、1香港ドル当たりの対顧客直物電信売相場と対顧客直物電信買相場の仲値（以下「TTMレート」という。）10.40円（同欄の⑱）を乗じて算出した金額（ただし、1円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

イ Bの2011事業年度の課税対象金額

(ア) 基準所得金額（別表5-1の「B社」欄の⑩） 1320万9203.00香港ドル
上記金額は、次のaからdまでの各金額を加算し、eからgまでの各金額を減算した金額である。

a 所得金額（同欄の①） 1830万1208.00香港ドル

上記金額は、Bが2011事業年度の決算において計上した税引後の所得金額である。

- b 損金の額に算入した法人所得税の額（同欄の②） 5万8000.00香港ドル
上記金額は、Bが2011事業年度の決算において所得金額の計算上減算した法人税の金額であり、措置法施行令25条の20第1項及び同39条の15第1項2号の規定により、所得金額に加算する。
- c 減損損失の額（同欄の③） 13万3643.00香港ドル
上記金額は、Bが2011事業年度の決算において所得金額の計算上減算した資産の評価損の金額であるが、法人税法33条1項は資産の評価損については損金の額に算入しない旨規定していることから、措置法施行令25条の20第1項及び同39条の15第1項1号の規定により、所得金額に加算する。
- d 交際費の損金不算入額（同欄の⑤） 285.00香港ドル
上記金額は、Bが2011事業年度の決算において所得金額の計算上減算した交際費の金額であるところ、措置法61条の4第1項は、資本金の額が1億円を超える法人は支出した交際費の金額を損金の額に算入しない旨規定しており、Bの資本金は1億円を超えていることから、措置法施行令25条の20第1項及び同39条の15第1項1号の規定により、所得金額に加算する。
- e 投資有価証券評価益（同欄の⑦） 12万0000.00香港ドル
上記金額は、Bが2011事業年度の決算において所得金額の計算上加算した、同事業年度の終了の時に有していた投資有価証券に係る評価益であるところ、法人税法25条1項は資産の評価益については益金の額に算入しない旨規定していることから、措置法施行令25条の20第1項及び同39条の15第1項1号の規定により、所得金額から減算する。
- f 損益修正（同欄の⑧） 493万0533.00香港ドル
上記金額は、Bが2011事業年度の決算においてGとの取引金額のうち会計処理上生じた差額を、Gに対する収益として所得金額の計算上加算したものであるが、当該金額はBの収益には該当しないことから、所得金額から減算する。
- g 優先株式の配当金額（同欄の⑨） 23万3400.00香港ドル
上記金額は、Bの優先株式を保有している法人に対し、Bが支払った配当金額である。
- (イ) 適用対象金額（同欄の⑫） 499万1703.00香港ドル
上記金額は、措置法施行令25条の20第5項1号の規定により、前記（ア）の基準所得金額から、Bの2008事業年度、2009事業年度及び2010事業年度において生じた各欠損金額の合計額821万7500.00香港ドル（同欄の⑩）を減算した金額である。
- (ウ) 調整金額（同欄の⑬） 285.00香港ドル
上記金額は、措置法施行令25条の20第4項1号ニ及び同25条の21第1項の規定により、調整金額に該当する前記（ア）dの交際費の損金不算入額である。
- (エ) 課税対象金額（同欄の⑮） 73万1530.86香港ドル
上記金額は、措置法施行令25条の21第1項の規定により、前記（イ）の適用対象

金額から前記（ウ）の調整金額を減算した金額499万1418.00香港ドルに、原告のAに係る株式保有割合（400万株／2729万3000株、同欄の⑭）を乗じて算出した金額である。

（オ）課税対象金額（円換算額、同欄の⑰） 760万7920円

上記金額は、前記（エ）の金額に、租税特別措置法関係通達66の6-14の定めにして、2011事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日である平成24年2月29日における、1香港ドル当たりのTTMレート10.40円（同欄の⑯）を乗じて算出した金額（ただし、1円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

（2）平成25年分（Aの2012事業年度の課税対象金額）

ア 基準所得金額（別表5-2の「A社」欄の⑥） 287万6828.13香港ドル

上記金額は、次の（ア）から（エ）までの各金額を加算し、（オ）の金額を減算した金額である。

（ア）所得金額（同欄の①） 750万3546.00香港ドル

上記金額は、Aが、2012事業年度の決算において計上した税引後の所得金額である（乙11の1・12頁、11の2）。

（イ）損金の額に算入した法人所得税の額（同欄の②） 72万2000.00香港ドル

上記金額は、Aが2012事業年度の決算において所得金額の計算上減算した法人税の金額であり、措置法施行令25条の20第1項及び同39条の15第1項2号の規定により、所得金額に加算する。

（ウ）減損損失の額（同欄の③） 694万4475.00香港ドル

上記金額は、Aが2012事業年度の決算において所得金額の計算上減算した資産の評価損の金額であるところ、法人税法33条1項は、資産の評価損については損金の額に算入しない旨規定していることから、措置法施行令25条の20第1項及び同39条の15第1項1号の規定により、所得金額に加算する。

（エ）交際費の損金不算入額（同欄の④） 5万2952.00香港ドル

上記金額は、Aが2012事業年度の決算において所得金額の計算上減算した交際費の金額であるところ、措置法61条の4第1項は、資本金の額が1億円を超える法人は支出した交際費の金額を損金の額に算入しない旨規定しており、Aの資本金は1億円を超えていることから、措置法施行令25条の20第1項及び同39条の15第1項1号の規定により、所得金額に加算する。

（オ）為替換算差額（同欄の⑤） 1234万6144.87香港ドル

上記金額は、Aが2012事業年度の終了時において有していた長期外貨建資産等に係る為替換算差額であり、法人税法61条の9第1項、措置法25条の20第1項及び同39条の15第1項1号の規定により、所得金額から減算する。

イ 適用対象金額（同欄の⑧） 287万6828.13香港ドル

上記金額は、前記アの基準所得金額と同額である。

ウ 調整金額（同欄の⑨） 5万2952.00香港ドル

上記金額は、措置法施行令25条の20第4項1号ニ及び同25条の21第1項の規定により、調整金額に該当する前記ア（エ）の交際費の損金不算入額である。

エ 課税対象金額（同欄の⑩） 41万3860.86香港ドル

上記金額は、措置法施行令25条の21第1項の規定により、前記イの適用対象金額から前記ウの調整金額を減算した金額282万3876.13香港ドルに、原告のAに係る株式保有割合(400万株/2729万3000株、同欄の⑩)を乗じて算出した金額である。

オ 課税対象金額(円換算額、同欄の⑬) 493万7360円

上記金額は、前記エの金額に、措置法関係通達66の6-14の定めに則して、2012事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日である平成25年2月28日における、1香港ドル当たりのTTMレート11.93円(同欄の⑫)を乗じて算出した金額(ただし、1円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

3 本件各更正処分の適法性

被告が主張する原告の平成24年分の所得税及び平成25年分の所得税等に係る所得金額及び納付すべき税額は、前記1及び2で述べたとおりであるところ、本件各更正処分における所得金額及び納付すべき税額は、別表1の「更正処分等」欄の「総所得金額」及び「納付すべき税額」とおりであって、これらはいずれも前記1及び2の各金額と同額であるから、本件各更正処分は適法である。

第2 本件各賦課決定処分の根拠及び適法性

1 本件各賦課決定処分の根拠

(1) 平成24年分の所得税に係る過少申告加算税の金額 40万3000円

上記金額は、国税通則法(平成28年法律第15号による改正前のもの。以下同じ)65条1項の規定により、原告が平成24年分の所得税に係る更正処分により新たに納付すべき所得税額403万3200円につき、同法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額403万円に、100分の10の割合を乗じて算出した金額である。

(2) 平成25年分の所得税等に係る過少申告加算税の金額 30万1500円

原告は、平成25年12月31日においてAの発行済株式400万株を有していたものであり、当該株式は内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律(以下「国外送金法」という。)5条1項所定の国外財産に該当する。

また、内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律施行令(平成26年政令第148号による改正前のもの。以下「国外送金法施行令」という。)10条4項及び内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律施行規則(平成26年財務省令第30号による改正前のもの)12条5項の規定により、平成25年12月31日における国外財産の価額は同日における見積価額となり、Aの発行済株式は、金融商品取引所等に上場等されている有価証券以外の有価証券であって、同日における売買実例価額及び平成26年1月1日から同年3月17日までの間における譲渡価額がないことから、「内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律(国外財産調書関係)の取扱いについて(法令解釈通達)」(平成25年3月29日付け課総8-1ほか国税庁長官通達。平成27年6月29日改正前のもの。以下「国外送金法通達」という。)5-8(5)の定めにより、当該見積価額は当該株式の取得価額となる。そして、1株当たりの対価が1香港ドルであるから、当該取得価額は400万香港ドルとなる。

そして、国外財産の価額の円換算については、国外送金法施行令10条5項及び国外送金法通達5-11により、香港ドルの平成25年12月30日における対顧客直物電信買相場（同月31日の当該相場がないため、その直前の日の当該相場）である1香港ドル当たり13.16円により計算することから、原告が同月31日に有していたAの株式の価額は、400万香港ドルに上記相場を乗じた5264万円となり、価額の合計額が5000万円を超える国外財産を有していたこととなるが、原告は、提出期限までに国外財産調書を提出しなかった。

したがって、原告の平成25年分の所得税等に係る過少申告加算税の金額は、①国税通則法65条1項の規定により、原告が平成25年分の所得税等に係る更正処分により新たに納付すべき所得税額201万6300円につき、国税通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた後の金額201万円に、100分の10の割合を乗じて算出した金額20万1000円と、②国外送金法6条2項の規定により、上記①の過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額201万円に100分の5の割合を乗じた金額10万0500円を合計した金額である。

2 本件各賦課決定処分の適法性

被告が主張する平成24年分の所得税及び平成25年分の所得税等に係る過少申告加算税の額は、それぞれ前記1で述べたとおりであるところ、本件各賦課決定処分により原告に賦課された過少申告加算税の額は、別表1の「更正処分等」欄の「過少申告加算税の額」のとおりであって、これらはいずれも前記3の金額と同額である。

また、前記第1のとおり、本件各更正処分は適法であるところ、同更正処分に基づき原告が新たに納付すべき所得税等の計算の基礎となった事実のうちに、同更正処分前の所得税等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」があると認められるものはない。

したがって、本件各賦課決定処分は適法である。

以上

当事者の主張の要旨

1 争点(1) (本件各事業年度におけるA及び2011事業年度におけるBが、それぞれ特定外国子会社等に該当するか否か) について

(被告の主張の要旨)

(1) Aが特定外国子会社等に該当すること

本件各事業年度の終了時において、Aの発行済株式総数のうちに居住者等が有する直接及び間接保有の株式等の合計数の占める割合は少なくとも57.12%であり、その割合が100分の50を超えていたのであるから、Aは措置法40条の4第2項第1号に規定する外国関係会社に該当する。

また、本件各事業年度の終了時において、Aの発行済株式総数のうちに占める原告が有する株式等の数の割合は約14.66%であり、その割合が100分の10以上であったことから、原告は措置法40条の4第1項1号の居住者に該当する。

このように、Aは、原告に係る外国関係会社に該当するところ、本件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に占める割合は、それぞれ16.1%及び16.2%であり、その割合が100分の20以下であったことから、Aは措置法40条の4第1項(措置法施行令25条の19第1項2号)に規定する特定外国子会社等に該当する。

(2) Bが特定外国子会社等に該当すること

2011事業年度の終了時において、Aの発行済株式総数のうちに居住者等が有する直接及び間接保有の株式等の合計数の占める割合は少なくとも57.12%であり、Bの発行済株式総数のうちに占めるAが有する株式等の数の割合は約94%であったから、同事業年度終了時におけるその発行済株式総数のうちに居住者等が有する直接及び間接保有の株式等の合計数の占める割合は少なくとも約53.69%となり(措置法施行令25条の21第5項1号参照)、その割合が100分の50を超えていたのであるから、Bは、措置法40条の4第2項1号に規定する外国関係会社に該当する。

また、2011事業年度の終了時において、Aの発行済株式総数のうちに占める原告が有する株式等の数の割合は約14.66%であり、Bの発行済株式総数のうちに占めるAが有する株式等の数の割合は約94%であったから、同事業年度終了時において、その発行済株式総数のうちに原告が有する直接及び間接保有の株式等の数の占める割合は約13.78%となり(措置法施行令25条の21第5項1号参照)、その割合が100分の10以上であったことから、原告は、措置法40条の4第1項1号の居住者に該当する。

このように、Bは、原告に係る外国関係会社に該当するところ、2011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に占める割合は0%であり、その割合が100分の20以下であったことから、Bは、措置法40条の4第1項(措置法施行令25条の19第1項2号)に規定する特定外国子会社等に該当する。

(3) 原告の主張に対し

ア 原告は、タックス・ヘイブン対策税制については、同税制や各種関連規定の趣旨・目的を踏まえた法解釈が必要であり、外国関係会社に係る措置法の規定文言を形式的に適

用することで外国関係会社該当性を判断することは許されない旨主張する。

しかしながら、租税法規は侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くことから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨・目的に照らしてその意味内容を明らかにするという趣旨解釈（目的論的解釈）が行われるべきである。

この点、タックス・ヘイブン対策税制を定める措置法40条の4の「外国関係会社」に該当するか否かは、同条2項1号及び3号の規定から、外国法人の発行済株式総数又は出資の総額や居住者等が直接及び間接に保有する株式等の数又は金額により、形式的に判断することができるのであり、同項の文理によりその意味内容を解釈することが困難であるとは認められない。

したがって、措置法40条の4第2項1号に規定する「外国関係会社」の要件の解釈については、文理解釈によりその意味内容が明らかであり、同規定の趣旨・目的に立ち戻って解釈を行う必要はない。

イ 原告は、外国関係会社該当性についてタックス・ヘイブン対策税制の趣旨・目的を踏まえて判断することを前提に、「外国関係会社」に該当するためには、租税回避を推認するに足る居住者等による外国法人の実質的支配や株式の分散保有による租税回避の意図の存在が必要である旨主張する。

しかしながら、原告の主張は上記アのとおりその前提を欠くものであるが、仮に措置法40条の4第2項1号の趣旨・目的に照らしてみても、「外国関係会社」に該当するための要件として、原告が主張するような実質的支配や租税回避の意図といった要件が要求されるものとは解されない。

(原告の主張の要旨)

(1) 本件各事業年度におけるA及び2011事業年度におけるBは、以下に述べるとおり、そもそも外国関係会社に該当しない。

すなわち、措置法40条の4第2項1号柱書は、外国関係会社に該当するための要件として、当該外国法人の発行済株式総数のうち、居住者等が直接及び間接に保有する株式等の合計数又は合計額の占める割合が50%を超えることを定めているところ、これは、①居住者等が単独で50%超の株式を保有している場合、②議決権行使等で協調する関係にある複数の株主で50%超の株式を保有することにより当該外国法人を実質的に支配している場合のいずれかを指す要件であると解すべきである。なぜなら、タックス・ヘイブン対策税制とは、本来、我が国の課税権の及ばない外国法人の国外源泉所得について、我が国の株主（居住者等）に帰属するとみなして課税するものであり、当該株主が当該外国法人に配当を行わせるだけの支配力を持っているのに、配当を全くあるいはわずかし行わず、留保所得を蓄積しているところに税の回避を推認し得るとの考えに基づく制度だからである。

たしかに、措置法40条の4第2項1号柱書の文言においては、居住者等の持分の合計が形式的に50%超でありさえすれば上記要件を満たすかのようにも思われるが、かかる帰結は立案担当者の意図したものではない。上記要件は、50%超の持分を有する株主が、意図的に株式の分散保有を図り、分散保有先の株主と議決権行使等で協調することで、実質的に当該外国法人を支配し続けるという脱法的行為を防ぐことを目的として規定された

ものである。

また、我が国のタックス・ヘイブン対策税制の立案に当たっては諸外国の制度が研究されたところ、例えば、BEP S最終報告書では、先進諸国（OECD加盟国）のCFC税制（我が国のタックス・ヘイブン対策税制に相当）における基本的な一般原則として、「影響を及ぼすために共同で行動している少数株主について、支配基準を満たしているか否かの判定の際に、持分を合計されるべきである」としている。

以上によれば、外国関係会社該当性については、単純に居住者等の持分を合計して形式的に判断することは許されず、タックス・ヘイブン対策税制の趣旨、立案担当者の見解及び海外の制度を参考に制定されたという立法沿革を踏まえて実質的に解釈することが必要である。

なお、租税負担の不当な軽減の意図を推定するに足りる支配力の基準が外国関係会社の要件であり、居住者等が当該外国法人に対して支配力を及ぼしていることを前提に当該外国法人が軽課税国に所在することに十分な経済合理性があるか否かを判断するのが本件適用除外要件である。このように、両者は役割・機能が異なるから、実質的支配力の有無については外国関係会社該当性において判断すべきであって、本件適用除外要件において考慮すればよいというものではない。

(2) 本件においては、Aの株主構造は、甲一族の保有割合が40%超に過ぎず、Pや金融機関等の独立した第三者が多く株式を保有していた。原告を含む甲一族とPらとの間にはある種の緊張関係があり、甲一族の一存でAの運営を行える体制にはなかった。換言すると、Aには、いかなる議案でも確実に可決できるだけの資本関係を通じた支配力を行使できるだけの単一の株主又は株主グループは存在しない。したがって、Aは、居住者等が単独で50%超の株式を保有しているものではなく、協調して行動する複数の株主で50%超の株式を保有しているものでもないから、居住者等による実質的支配が及んでおらず、外国関係会社に該当しない。

そして、Bの発行済株式総数のうちAが約94%を保有している以上、Bについても、居住者等による実質的支配が及んでおらず、外国関係会社に該当しない。

また、株式の分散保有による租税回避の意図がなく、分散保有状態が結果的に生じたに過ぎない場合にも、外国関係会社該当性は認められない。Aの株主構成は、本件組織再編の結果、Eの株主構成をほぼそのまま引き継ぐ形で形成されたのであって、意図的な分散保有の結果ではない。よって、株式の分散保有による租税回避の意図がないという観点からしても、Aは外国関係会社に該当しない。

2 争点(2) (本件各確定申告書に適用除外記載書面の添付がなかったことにより、本件適用除外規定が適用されないこととなるか否か) について

(被告の主張の要旨)

(1) 原告の平成24年分の所得税及び平成25年分の所得税等について本件適用除外規定が適用されないこと

租税法規は、原則として文理解釈によるべきところ、措置法40条の4第7項は、本件適用除外規定は、政令で定めるところにより、確定申告書に適用除外記載書面を添付し、かつ、その適用があることを明らかにする書類その他の資料を保存している場合に限り、適用すると規定している。同項の趣旨は、本件適用除外規定の適用を受けることについて

納税者の意見を明らかにさせるとともに、その根拠となる資料を保存させることで、課税庁が本件適用除外要件該当性を適正かつ迅速に判断することができるようにし、租税法律関係を早期に確定させることにある。このことから、納税者が確定申告書を提出する時点における客観的な資本関係及び外国法人の租税負担割合から判断した結果、居住者等が出資する外国法人が特定外国子会社等に該当する場合において、確定申告書に適用除外記載書面を添付し、かつ、本件適用除外規定の適用があることを明らかにする書類その他の資料を保存している場合に限り、同規定が適用されると解すべきである。

本件についてみると、原告は、本件各確定申告書に、A及びBに係る適用除外記載書面を添付していないので、本件適用除外規定の適用を受けるための要件を満たしておらず、本件適用除外要件を満たすか否かについて判断するまでもなく、本件適用除外規定を適用することができない。

(2) 原告の主張に対し

原告は、適用除外記載書面の添付が本件適用除外規定の適用を受けるための要件となるとの考え方は採用できず、さらに、確定申告時にAが「外国関係会社」に該当しないと判断をしたため適用除外記載書面の添付ができなかったのであるから、確定申告時に適用除外記載書面を添付してなかったというだけで本件適用除外規定の適用を受けることができなくなるものではない旨主張する。

しかしながら、特定外国子会社等に該当するかどうかは、これを規定する措置法40条の4第1項等の文言から明白であり、客観的な資本関係及び外国法人の租税負担割合から形式的に容易に判定できるものであるから、独自の見解に基づき特定外国子会社等に該当しないと判断して適用除外記載書面を提出しなかった者を救済するための解釈をしなければならぬ理由はない。

また、客観的には特定外国子会社等に該当するにもかかわらず、確定申告の段階で、納税義務者が当該外国法人についてこれに該当しないと判断しさえすれば、適用除外記載書面を提出することなく本件適用除外規定の適用を受けることができるとした場合には、本件適用除外規定の適用を受ける要件として、適用除外記載書面の添付等を要求する措置法40条の4第7項の規定が意味をなさなくなり、ひいてはタックス・ヘイブン対策税制の目的に反する結果となる。したがって、原告の主張に理由はなく、原告は、本件各確定申告書にA及びBに係る適用除外記載書面を添付していないことから、本件適用除外規定の適用を受けることができない。

(原告の主張の要旨)

- (1) タックス・ヘイブン対策税制は、外国法人の所得を居住者等に帰属すると擬制して課税する極めて異例な制度であって、課税庁は、特定外国子会社等が本件適用除外要件を充足しないことを立証して初めて、上記税制の対象として合算課税することが許される。確定申告書に適用除外記載書面の添付がないとの一事をもって本件適用除外規定の適用を認めないということは、課税庁が上記の立証をできない場合でも合算課税を認めることになるが、これは、タックス・ヘイブン対策税制の基本的構造と相容れないというべきである。

加えて、申告納税制度の下では、納税者に課税要件事実の一次的な判断権があるため、タックス・ヘイブン対策税制の条文構造上、外国関係会社該当性等について、確定申告時における納税者の判断を前提に、適用除外記載書面の添付の要否を検討することになる。

そして、納税者が、確定申告段階で、例えば、外国関係会社該当性について否定した場合において、後の納税調査で本件適用除外規定の適用が問題になる場合を見越して、予備的に適用除外記載書面を添付するといった手続は条文上予定されていないところ、これは制度上の不備というべきものである。

それにもかかわらず、租税法規は厳格な文言解釈の原則が妥当するといった一般論に基づき、適用除外記載書面の添付がない限り本件適用除外規定の適用を認めないとすると、納税者は、添付しなかった場合の不利益を避けるため、外国関係会社該当性等を否定しているのにこれを認めた上で適用除外記載書面を添付せざるを得ないことになるが、こうした解釈は、申告納税制度とも相容れないというべきである。

- (2) 本件において、前記1で述べたとおり、A及びBが外国関係会社に該当しないことが明らかであり、原告はその前提で本件各確定申告書を提出したことから、適用除外記載書面の添付ができなかったのであり、こうした事情を考慮する必要がある。なお、原告は、本件適用除外要件に関する資料は適切に保存しており、税務調査時においてもそうした資料を積極的に提供しようと十分に努力をしていた。
- (3) 以上によれば、原告が本件各確定申告書に適用除外記載書面を添付していなかったとの一事をもって本件適用除外規定の適用を否定することは許されず、客観的に本件適用除外要件を満たしていれば、同規定の適用を受けることができるというべきである。

3 争点(3)ア(Aが本件適用除外要件に係る事業基準を満たしているか否か)について (被告の主張の要旨)

(1) 主たる事業の判定基準について

措置法40条の4第3項にいう「主たる事業」については、特定外国子会社等の当該事業年度における事業活動の具体的かつ客観的な内容から判定することが相当であり、特定外国子会社等が複数の事業を営んでいるときは、当該特定外国子会社等におけるそれぞれの事業活動によって得られた収入金額又は所得金額、事業活動に要する使用人の数、事務所、店舗、工場その他の固定施設の状況等を総合的に勘案して判定するのが相当である(最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同29年10月24日第三小法廷判決・民集71巻8号1522頁〔以下「最高裁平成29年判決」という。〕参照)。

(2) Aの主たる事業は株式保有業であったこと

Aは、本件各子会社の株式の50%以上を保有して本件各子会社を支配し、本件各事業年度における総資産に占める保有株式の割合も、それぞれ約86%及び約95%に上っている。また、Aの本件各事業年度の役員報告書には、同社の主たる活動として株式保有が挙げられ、平成24年3月29日に開催されたKの株主総会の資料(乙18)においても、Aの主要な事業内容がホールディングカンパニーであると記載されていた。そうすると、同社の主たる事業は株式保有業であったと認められる。

(3) Aは管理サービスを行っていないこと

ア Rがキャッシュフローの改善等の業務を行っていたとしても、次に述べるとおり、AではなくBの業務として行ったものにすぎない。

(ア) Rは、2011年(平成23年)2月1日付けでBに出向し、2012年(平成24年)3月31日まで同社と雇用関係にあり、Aとの間で派遣契約等は締結されていなかった。また、Rは、2011事業年度中は、電子メールで「B 董事長補佐」との肩書

を使用し、本件各事業年度を通じて勤務場所もBと同じ場所であった。

これに対し、原告は、Rが香港での就労ビザを取得するに当たり、Aでは提出書類を用意することができなかったことから、Bと雇用契約を締結させざるを得なかった旨主張する。

しかし、Aは12月末決算法人であり、2012年（平成24年）1月の時点で2011事業年度の財務書類の作成が終わっていたとは考え難く、同月の時点でAがRを当初雇用できなかった原因が解消していたとはいえないのであるから、原告主張の上記理由では、同月1日以降Aが雇用主となったとの説明はできない。

また、Aは、2011年（平成23年）2月時点において、香港に設立こそされていたものの、Eの平成23年2月16日付け取締役会議事録（乙56）によると、香港にホールディングカンパニーを設立し組織再編に着手することが報告されているが、具体的な事項は報告されておらず、その時点ではAの業務内容は何ら定まっていなかったのであるから、RをAの業務を行わせるために香港に赴任させること自体、不自然といわざるを得ない。

かえって、前記のRの雇用関係、業務に係る客観的事実、上記各事情及び後記のRの業務内容からすれば、乙ら役員がRをBに出向させたのは、単にBの従業員として同社の業務を行わせるためであったとみるのが自然かつ合理的である。

(イ) 原告は、本件各管理契約に基づく「キャッシュフローの改善等」の業務（以下「キャッシュフロー改善等業務」という。）として、RがK、G及びHにおける長期間不動の資材在庫（以下「不動在庫」という。）の解消に係るサービスを提供（以下「不動在庫解消業務」という。）した旨主張する。

しかし、乙は、Rに対し、2011年（平成23年）4月30日付けの電子メール（甲48）によって不動在庫の状況を報告するよう指示し、Rは、乙に対し、同年5月16日にBの子会社であるH及びGの不動在庫の状況を報告していることからすれば、不動在庫解消業務は、AがB管理契約を締結した同年10月1日及びK管理契約を締結した同年7月●日より前から開始しており、同業務が本件各管理契約に基づくものではないことは明らかである。

また、K業務推進部チームリーダーZ（以下「Z」という。）が「R 董事長補佐殿」「a 部長（H資材部長）」宛てに送信した2011年（平成23年）10月18日の電子メール（甲49）を見ても、Zは、RをKの親会社であるAの者としてではなく、Hのa部長と並ぶ中国側の者、すなわち、Hの親会社であるBの董事長補佐と認識した上で、Bの業務として不動在庫の解消業務の作業依頼をしたことが明らかである。

ところで、L、B及び中国子会社の間で締結された取引基本契約（甲63、64）によれば、Lは、中国子会社（H及びG）の残余材料等を引き取る契約上の義務を負っており、中国子会社が不動在庫を抱えることにより関税の恩恵を受けられなくなるリスクを抱えていたことからすれば、Rの不動在庫解消業務は、中国子会社の親会社であるBの董事長補佐として、このようなリスクを排除するという目的によりされたものにほかならない。

以上によれば、不動在庫解消業務を本件各管理契約に基づきAの業務として行ったものと認めることはできず、Rが不動在庫解消業務を行っていたとしても、同業務は、B

董事長補佐の業務として行われたものと認めるのが相当である。

(ウ) 原告は、Aが2012年（平成24年）に、本件各子会社に対し、顧客別与信管理の導入や財産管理制度（経理業務規程）を策定させるという業務（以下「与信等管理業務」という。）を行った旨主張する。

しかし、顧客別与信管理の導入や、明確はルールに基づく経理処理を行わせるための財産管理制度（経理業務規程）の制定は、A及び本件各子会社の間で、会計方針を統一するための業務であるところ、そもそも、連結決算を行う親会社と子会社が採用する会計方針は原則として統一されるべきものであるし、仮に、上記業務が本件各子会社における社撰な経理処理等を正し、結果としてキャッシュフローの改善につながったとしても、Aが親会社として本来行うべき会計方針の統一業務を行ったにすぎないから、Aが本件各子会社に対し本件各管理契約に基づくサービスの提供をしたものとは認められない。

(エ) 原告は、2012年（平成24年）に、RがIを訪れ、洪水による被害状況を確認し、現地会計事務所との間で被害を受けた生産設備にかかる会計処理について協議を行うなどしたとして、これが本件各管理契約に基づくサービスである旨主張する（以下、かかる業務を「被災処理業務」という。）。

しかし、本件各管理契約は、災害という特別な状況下での支援を想定していたとは考え難く、原告の主張する上記支援は、本件各管理契約の有無にかかわらず行われたものというべきである。なお、Iの被災に関しては、他の子会社からも災害支援活動が行われていたことがうかがわれる。

イ 原告が「新規顧客開拓支援」と主張する業務（以下「新規顧客開拓業務」という。）は、次に述べるとおり、Hの業務として行われたものであり、本件各管理契約に基づくAの業務ではない。

原告は、SがAの業務として本件各子会社のため本件各管理契約に基づき新規顧客開拓業務を行っていた旨主張する。

しかし、そもそも、Sは、雇用された2011年（平成23年）12月から2013年（平成25年）3月31日までの間、Aとの間で雇用契約は締結しておらず（Aから給与の支払も受けていない。）、Hの副総経理兼営業部長として雇用されたのであり、AにSを派遣する旨の契約も締結されていない。

また、Sは、新規顧客開拓業務として行った主な取引として、世界的な重工業メーカーであるX（以下「X本社」といい、同社を頂点とする企業グループを「Xグループ」という。）の中国における子会社であるY（以下「Y」という。）との取引を挙げるところ、HとYとの商談は2009年（平成21年）から始まっていたのであり、Yとの取引主体はHであることからみて、SはHの営業部長としてそれを引き継いで営業活動をしたにすぎない。そして、Sは、Hの副総経理兼営業部長として、Yを顧客とする営業活動も含めH営業部の活動報告をRに対し報告し、Rは、これを本件各子会社の報告として乙ら役員に送信していることからしても、R、S及び乙ら役員の間で、当時、Yとの商談は、Hの営業活動として位置付けられていたとみるのが自然かつ合理的である。

なお、乙がYとの交渉過程でプレゼンテーションを行ったとしても、Hの親会社の役員として支援を行ったものと考えられ、上記プレゼンテーション自体が対価を生じさせる

ようなものではなく、B管理契約における新規顧客開拓業務に当たらないことはいうまでもない。

ウ Aは、次に述べるとおり、本件各管理契約に基づく「技術開発支援」の業務（以下「技術開発業務」という。）を行っていたとは認められない。

原告は、Aの2012年（平成24年）6月14日の取締役会において本件研究所を設置することを決定し、同年8月に同研究所を設置し、同年11月に製品の開発に着手した旨主張する。

しかし、本件研究所の所長及び副所長とされる者はH又はKの社員であるところ、Aが、これらの会社との間で、上記所長等の派遣を受けるための人材派遣契約や出向契約等を締結していた事実は確認できない。また、本件研究所は、Hの工場内に設置されている上、Aが本件各事業年度において什器備品を取得した額は日本円にして約5万円程度であったのであり、そのことからみて本件研究所を設置するに当たり何ら設備投資もしていないものと認められる。

以上によれば、本件研究所は、少なくとも、2012事業年度においては実体が伴わないものであったというべきで、Aが行ったのは、その設置に係る意思決定のみで、同研究所に係る何らかの業務が行われたにしても、それは、本件各子会社が自らコストを負担して行っていたものにすぎない。したがって、Aが本件各管理契約に基づく技術開発業務を行っていたと認めることはできない。

エ 本件各管理契約は、次に述べるとおり、本件各子会社の利益をAに還元するための名目的なものにすぎない。

そもそもAの設立目的は、Eの資金調達の為替リスクを避け、持株会社として香港の株式市場に上場することにあつたのであり、本件各子会社へのサービスを提供することを目的としていたわけではない。また、本件各管理契約は、本件各子会社に対しサービスを提供するためではなく、親会社の役員等の人件費を捻出するために締結されたことがうかがわれる。

また、本件各管理契約においては、管理サービスに係る個々の業務につき対価を設定せず、包括的に「管理料」を定め、しかもK及びBが管理料として同社の製品売上金額の1.5%相当額もの多額の対価を支払うものとされ、その結果、Aは、本件各管理契約に係る収入として、2011事業年度に合計6338万7090円、2012事業年度に合計1億3068万8151円という多額の収入を計上している。この点、管理料の金額設定を上記のとおりとした根拠について、原告は、対価水準をどのように設定するかは契約自由の原則により契約当事者の任意に委ねられる問題として、何らその根拠に関する主張をせず、むしろ、乙の証言によれば、本件各管理契約における管理料の金額は、サービスの対価としてどの程度の金額が相当かという観点からではなく、Aの役員報酬等の費用を賄うに足りるかという観点から決定したものと認められる。しかも、上記の管理料の定めは、実際にサービスを提供しなくとも支払われることを前提とするものである。

したがって、本件各管理契約に管理料の定めがあり、本件各子会社が実際にAに対し管理料を支払ったからといって、Aが実際に同契約に基づくサービス提供を行っていたとは認められない。本件各管理契約は実体を伴わず、本件各子会社の利益をAに還元する

ための名目的なものにすぎなかったものと認めるのが相当であり、管理料は、実質的には、株式の利益配当と同視することができる。

仮に、本件各管理契約に基づくサービスの提供が行われていたとしても、それらのサービスが前記管理料の金額に見合うだけの価値があるとは考え難い上、管理料の定めがAの業務量やコストに見合うものと考え難い。しかも、Aは、本件各管理契約に基づくサービス提供に係る人件費について、2012事業年度に4月1日以降のRの人件費を負担したのみで、それまでのRの給与、Sの給与、本件研究所に係る人件費や設備費も負担していない。これらの事情に照らせば、管理料は不相当に高額であり、仮に本件各子会社に対しサービスの提供が行われていたとしても、本件各管理契約は本件各子会社の利益をAに還元するためのもので、管理料は実質的には株式の利益配当と同視することができることは変わりがない。

(4) 仮にAが管理業務を行っていたとしても、これらの業務が、親会社の子会社に対する株主権の行使による支配ないし管理を超えた独自の目的、内容、機能等を有するものとは認められないこと

ア 仮に、Aが、本件各管理契約に基づく上記各業務（以下「本件管理業務」という。）を行っていたとしても、これらの業務のうち、少なくともキャッシュフロー改善等業務は、株式保有業に包含され、その一部を構成するにとどまるものであることが明らかである。また、これ以外の業務についても、新規顧客開拓業務及び技術開発業務は、Hの業務にすぎないものであるか、当該業務の実体が伴わないものであるから、本件管理業務を全体として見ても、親会社であるAがその株主権の行使による本件各子会社等に対する支配ないし管理を超えて独自の目的、内容、機能等を有するものとは認められない。

イ 仮に、Aが本件管理業務を行っており、これが株式保有業に包含されないとしても、本件各事業年度におけるAの主たる事業が、本件管理業務であるのか、株式保有業であるのかを、「当該特定外国子会社等におけるそれぞれの事業活動によって得られた収入金額又は所得金額、事業活動に要する使用人の数、事務所、店舗、工場その他の固定施設の状況等を総合的に勘案して判定する」（最高裁判平成29年判決参照）という基準に照らして検討すると、次に述べるとおり、主たる事業は株式保有業であるというべきである。

(ア) Aの本件各管理契約に係る収入の割合は、本件各事業年度において、総収入金額の66.2%及び95.7%と高い割合を占めているが、前記(3)エで述べたとおり、管理料は不相当に高額であり、実質的には、株式配当と同視し得るものというべきである。したがって、管理料に係る上記収入全額を本件管理業務から生じたものとみるべきではなく、上記の収入割合に依拠して、本件管理業務が主たる事業であると判断することはできない。

(イ) 次に、事業活動に要する使用人の人数について見ると、本件各事業年度においてAと雇用関係があったのは、2011年（平成23年）はQのみで、その翌年は同人及びR（ただし、Rは、Bの董事長補佐の業務も担当していた。）のみであり、原告の主張を前提にしても、本件管理業務に従事していたのはRのみということになる。

なお、原告は、2011事業年度にRが乙ら役員の指揮命令によりAの本件管理業務を行い、Sや、本件研究所のU、V及びWが同業務に従事していた旨主張するものの、

いずれも、雇用主との間で正式な派遣契約等もなく、Aがその給与を負担することもなく、サービスを提供される側である本件各子会社が人件費を負担して労働力を無償で提供していたこととなる。つまり、Aは、業務を行う意思決定のみをして、実際の業務は本件各子会社の従業員に無償で行わせていたこととなるのであるから、本件各子会社の上記従業員をAの使用人として考慮すべきではない。

(ウ) また、Aの事務所は、本店所在地の事務所のみであり、本件管理業務のためだけの事務所等は有していない（Sは、Hに常駐していたようであるが、同社をAの事務所とみることはできない。また、本件研究所は、H内に設置されたもので、Aの従業員が常駐するわけでもないから、これもAの事務所とみることはできない。）。

そして、本件各事業年度において、Aの有形固定資産の金額は、子会社株式の約0.3%にすぎず、固定資産の大半が子会社株式であって、有形固有資産が本件管理業務に供されていたとも認め難い。

(5) 以上によれば、Aが本件各事業年度において本件管理業務を行っていたと認めることはできず、仮に、同業務を行っていたとしても、主たる事業は株式保有業であるというべきであるから、Aは事業基準を満たさない。

(原告の主張の要旨)

(1) Aは、以下に述べるとおり、本件各事業年度において、株式保有業以外に、本件管理業務を行っていた。

ア Eでは、平成22年当時、ケーブル等の国内市場の成長が鈍化しつつあったことから、アジア大洋州地域の旺盛な需要を取り込むとの世界戦略の下、国際的人材の確保や優良なパートナーと提携して国際的信用力を高めていくことを重要課題として捉えていた。そこで、重要な生産・販売拠点である中国との距離の近さ、人材確保のしやすさ、中国本土の複雑な法制度・会計制度へのサポートが得られやすい香港に新会社を設立し、中長期的には香港株式市場への上場を視野に、本件組織再編が行われることになった。こうした経緯を経て設立されたAは、海外展開に当たってのM&Aやグループ各社に対する収益性向上のための支援サービスの提供を行うことが予定されていた。

なお、本件各管理契約に掲げられている支援業務の中には、従前から提供されているものもあったが、支援業務の内容や根拠を明確化することで効率的・効果的なサービス提供を可能にするとの観点から、契約を締結することとしたものである。したがって、Aの業務がグループ各社のための支援サービスであるか否かは、その当時に本件各管理契約が締結されていたか否かではなく、その業務の内容・性質等の業務実態を踏まえて判断する必要がある。

また、支援業務に対する対価については、対価水準をどのように設定するかは契約自由の原則により契約当事者の任意に委ねられる問題であるところ、Bは、Aが各種支援サービスを提供することの対価として、製品売上高の1.5%相当額を業務委託料（管理料）として支払うこととされた。これは、支援サービスの結果としてグループ各社の製品売上増加につながるという関係を考慮して設定されたものである。なお、I管理契約においては、業務委託料が月額500米ドルで固定されているが、これは、Iが設立された当初、想定していた売上が上がらず累積欠損が生じていたため、月額500米ドルで固定することを余儀なくされたものである。Aとしては、製品売上高に定率を乗じた

業務委託料にすることを希望していたが、上記契約締結後の2011年（平成23年）10月に発生した洪水によりIが被害を受け、収益がさらに悪化したことから、上記金額で当面の間は固定せざるを得なかった。

イ A経営陣による基本的な方向性の決定及びこれを踏まえた支援の具体的内容の決定等は、次のとおりである。

A経営陣の間では、グループ各社の業務の課題等を踏まえ、乙が中心となって支援の基本的方向性が協議され、その結果、キャッシュフローの改善、新規顧客開拓及び新製品開発に向けた支援を行うこととされた。

そして、Aでは、乙ら役員が、決定された基本的方針を踏まえ、本件各管理契約のドラフト・締結と前後して、自ら、あるいは担当者（RやS）に支援業務の大枠を指示した上で具体的な支援サービスの内容を決定し、これを実施させていた。上記担当者は、必要に応じ、CEOである乙やCOOである原告に対し、進捗状況を報告し、乙や原告は報告を踏まえその内容を了承したり、具体的指示を与えたりしていた。

このようにして具体的に提供された支援サービスの内容は、以下のとおりである。

ウ キャッシュフロー等改善業務

本件各事業年度におけるMグループとして最大の課題は運転資金の不足（特に中国子会社）であり、Aの支援サービスの中でも、キャッシュフロー等改善業務は最も緊急性及び重要性の高い業務であった。そこで、Aでは2011年（平成23年）3月頃、CEOである乙が、特命事項を指示した上で、Rを香港に派遣し、Aの副総経理（Vice President）として、上記業務に従事させることとした。Rの活動は、不動産在庫解消業務、グループの統一的な顧客管理及び与信管理制度の導入・運用の支援に関する業務並びに財産管理規定の制定業務（与信等管理業務）など多岐にわたっていた。

（ア）不動産在庫解消業務

Rは、2011年（平成23年）3月、B及び中国子会社の資金繰り状況を分析し、中国子会社の資金繰りが苦しい原因が両社の過剰な資材在庫にあるのではないかと疑いを持った。そこで、Rは、同年4月、香港に滞在していた乙に対して上記分析結果を報告したところ、同月30日、乙は、両社の担当者だけでなく、E担当者に対しても、同月末時点で3か月以上不動の資材在庫（不動産在庫）に係る報告をするよう指示を出した。

Rは、グループ各社からの報告内容を精査し、同年5月16日までは、中国子会社の不動産在庫がEとの間のOEM取引（製造委託契約。以下「本件OEM取引」という。）に関連して生じていることを突き止めた。本件OEM取引では、委託者であるEが顧客から指定された材料を中国子会社に販売し、中国子会社が支給された材料を用いてケーブル等の製品を製造してEに販売するという取引が行われていた。ところが、Eが顧客から正式に発注を受ける前に材料を中国子会社に販売したものの、顧客から発注がされず、このような場合に本来は行われるはずのEによる材料の買戻しが行われなかったという事態が重なった結果、中国子会社に不動産在庫が蓄積することとなったものである。Rは、以上の分析及び検証を踏まえ、中国子会社とEとの仲介を行い、上記の経緯で生じた不動産在庫を同社に引き取らせた。

以上に対し、被告は、Rが2011事業年度において担っていたキャッシュフロー等

の改善支援業務は、当時、同人がBとの間で雇用関係があったことから、Bの業務であると主張する。しかし、Rが香港に派遣された当初、形式的な雇用主がBとされていたのは、Rが香港で就労許可を取得するためには、香港移民局に雇用主の財務書類等を提出する必要があったところ、その時点では、Aが設立間もないこともあり、同社の財務書類等を準備できなかったため、便宜上、グループ会社であるBと雇用契約を締結した形をとったものである。本件各事業年度を通じて、Rの業務内容に変化はなかったものの、雇用関係と業務上の指揮命令関係を一致させることが好ましいことや、香港移民局に提出する財務書類等が準備できたことから、2012年（平成24年）に入り、RとAとの雇用契約が締結された。このような事情からすれば、それ以前にRが担っていた業務について、形式的な雇用関係からBの業務と推断することはできない。むしろ、①Rは、AのCEOである乙から、2011年（平成23年）4月頃、Mグループ各社の与信管理や不動産の調査を指示されていたこと、②中国子会社の不動産の問題は、Eが親会社であった時代に中国子会社に無理難題を押し付けた結果生じたものであり、かかる悪弊を一掃するために設立されたのがAであることからして、上記問題等を解決するための業務についてはAしか行い得ないものであったこと、③Aが雇用関係の有無にかかわらず現に同社の業務に従事している者を記載した本件各事業年度の組織図（甲6、27）にRが記載されていることなどに照らせば、Rが2011事業年度において担っていた業務については、Bの業務ではなく、Aの業務でしかあり得ない。なお、Rは2011事業年度においてBの肩書で電子メールを作成したり、Bの電話・FAX番号を使用したりしていたが、それは、Bへの出向扱いとされており、人事発令通知に従ったに過ぎない。

（イ）与信等管理業務

Hでは、2012年（平成24年）頃、中国のある顧客への売上が非常に伸びていたところ、乙の指示を受けたRの調査により、差し入れられた手形が信用力の裏付けがほとんどない支払手段であることが判明した。そこで、乙は、H以外のグループ各社の顧客管理・与信管理にも問題があるのではないかと考え、同年6月21日頃、Rに対し、中国子会社の顧客管理・与信管理状況を調査するよう指示した。Rは、乙の指示を踏まえ、同年7月から8月にかけて、両社の顧客管理・与信管理状況を調査し、Kの手法をベースにAの統一的な顧客管理・与信管理制度を導入することとした。Rのこうした活動により、例えば、Hでは与信管理の見直しを行った結果、1億円近い代金の焦付きを防止することができた事例もあった。

（ウ）Iに係る被災処理業務

Iでは、2011年（平成23年）の大洪水が同社の生産設備等に与えた損害額の確定や会計上の処理が問題となっていたところ、Rは、タイに出張し、被害状況を確認した上で、現地会計事務所との間で被害を受けた生産設備等に係る会計処理（損失処理）について協議を行うなどした（甲66）。Aは、経理面での知見を活用して、Iの資産状況を確認し、実情を反映した財務諸表の作成というI単独では遂行困難な業務を支援しており、このことは、会計部門の支援というサービス業務が、AからIに対して行われていたことを明確に基礎付けるものである。

エ 新規顧客開拓業務

Aの新規顧客開拓業務とは、Aが、グループ各社に代わって新規に顧客を開拓し、グループ各社の売上につなげる支援である。Aでは、営業担当役員であった原告が自ら香港で日系企業に対する営業活動を担うとともに、SをAの営業担当として新たに採用し、蘇州に派遣して欧米系企業に対する営業活動を担わせ、両者の活動が一体となった形でグループ各社のための新規顧客開拓業務を行っていた。

(ア) Sによる新規顧客開拓業務

乙は、Sに対し、Xグループの中国における子会社であるYを最初のターゲットとして活動を行うように指示し、Sは、第1号案件として、Yにe製造ライン用の小型ロボットに使用するケーブルを受注すべく売込みを行った。また、X本社における生産供給体制等についての質疑応答の場で、Hの生産能力を超える需要目標に対する対応の可否を尋ねられた際には、乙がAのCEOとして、Kも含めたMグループの総力を挙げてXグループの要求に応じられると確約するなどした。

以上に対し、被告は、Sが2012年（平成24年）12月頃までBとの間で雇用関係があったことに目をつけ、Sによる新規顧客開拓業務がB又は派遣先のHの業務であると主張する。しかし、そもそも、Bは商社であるから、SがBの業務として新規顧客開拓業務を行うことはあり得ない。また、Hについても、①Sは、2011年（平成23年）12月頃、AのCEOである乙から、欧米系企業の新規開拓を指示されたものであること、②当時、グループ各社では、欧米系企業の求める品質保証体制等に対応できておらず、グループの頂点に立つAが代表して新規顧客開拓業務を行い、Mグループとして取引関係を構築するというプロセスを経なければ、グループ各社が欧米系企業から受注することはできないという問題意識の下、そのようなAの新規顧客開拓業務を行うための要員としてSを採用したという経緯があること、③また、Sの活動範囲は、派遣先であるHにとどまるものではなく、Mグループ各社の技術担当者と打ち合わせた上で製造拠点を決定し、その結果、派遣先のHではなくGやKが納品したこともあったこと、④Sは、自身が担当した新規顧客開拓業務に関しては、Hの総経理であるUからの指示を受けることは一切なく、もっぱら、AのCEOである乙やCOOである原告の指示を受けていたこと、⑤Sは、2012年（平成24年）12月頃に改めてAと雇用契約を締結し、雇用関係と指揮命令関係を一致させているものの、全業務量に占める新規顧客開拓業務の割合は5～6割であり、雇用主切り替えの前後で変化はなかったこと、⑥Aの2012事業年度の組織図にはSの氏名も記載されていることに照らせば、Sの新規顧客開拓業務はAの業務として行われたことが明らかである。なお、Sは、Yに係る案件の進捗状況を「H（H）営業部（北京、上海、蘇州営業）の開発進捗管理シート」と題する書面（甲30の3、67）でA経営陣に報告しているが、これは、SがHの福総経理兼営業部長として同社の営業活動（日系企業及び中国企業が対象）を報告する義務があったことから、便宜上、自らが担っていた欧米系企業の案件（Aの案件）を同一のフォーマットで報告したにすぎない。

(イ) 原告による新規顧客開拓業務

Aの営業担当役員である原告は、いわゆるリーマンショック以降、日系企業が海外進出を加速させ、香港にIPO（国際調達事務所）を設立していたことを踏まえ、IPOを訪問したり、香港の日系金融機関から紹介を受けて日系企業を訪問したりして情報収

集を行った上で、営業方針を立て、香港に常駐しているQの支援も受けながら、日系企業を相手とする顧客開拓活動を行った。その結果、例えば、東証1部上場企業とMグループとの取引が始まるなど、グループ各社の売上につながっている。

オ 技術開発業務

Aの技術開発業務とは、Mグループ内に散在する技術・製品開発に関する情報やリソースを集約し、その成果を共有することでグループ各社の技術・製品開発の効率化につなげる活動である。

Aは、2012年（平成24年）6月14日の取締役会において、本件研究所を設置することを決定し、同年8月に同研究所を設置し、同年11月に製品の開発に着手した。Mグループの通達（甲33）では、新製品開発に関しては、①Aが開発テーマを指示し、②本件研究所がその指示に沿って開発拠点を選定することとされ、具体的には、A及び本件研究所は、グループ各社からの研究・開発に関する報告を踏まえ、製品化の可能性や販売可能性を見極め、グループ各社に対する金銭面又は設備面での支援を行うことが想定されていた。同年8月以降は、本件研究所のU、V及びWが技術開発業務に従事していた。

A及び本件研究所による技術開発業務の内容は多岐に及ぶが、その一例として、ポリ塩化ビニルを使用しないケーブルの開発が挙げられる。ここでは、乙が、K（●●工場）、H及びGの3社に対し、使用すべき材料やサイズごとの開発拠点の振分け等を明示した上で上記ケーブルの開発を指示し、Aの役員及び本件研究所がその開発状況をフォローし、必要な軌道修正や追加試験の指示を行った。このようにAが各開発拠点に対し開発テーマを明示して競わせたことで、開発期間が短縮された。

(2) 最高裁平成29年判決が示した判断枠組みによれば、次に述べるとおり、Aの主たる事業はサービス業でしかあり得ない。

ア 本件適用除外要件のうち事業基準とは、特定外国子会社等が株式保有業を主たる事業とする場合には、本件適用除外規定を適用しないというものである。その趣旨は、株式保有業はその性質上我が国においても十分に行い得るものであり、タックス・ヘイブンに所在して行うことについて税負担の軽減以外に積極的な経済合理性を見だし難いことにある。ある事業が株式保有業に包含されるか否かは、株主権の行使や株式の運用に関連する業務等とは異なる独自の目的、内容、機能等を有するか否かで判断される。また、主たる事業は、特定外国子会社等の当該事業年度における事業活動の具体的かつ客観的な内容から判定され、特定外国子会社等が複数の事業を営んでいるときは、当該特定外国子会社等におけるそれぞれの事業活動によって得られた収入金額又は所得金額、事業活動に要する使用人の数、事務所、店舗、工場その他の固定施設の状況等を総合的に勘案して判定される（最高裁平成29年判決参照）。

イ このように、「主たる事業」が「当該事業年度における事業活動の具体的かつ客観的な内容」から判定される以上、そうした客観的な内容に直接関係しない事情を重視することは許されない。例えば、必ずしも企業の実際の事業活動の軽重に従っているとは限らない、法人登録や監査報告書、ホームページ、会社案内等における形式的な文面やその記載順序は重視すべきではない。また、株式保有業以外の事業が、その性質上さほど多くの固定資産等を必要としない場合には、資産総額に占める保有株式の額の割合を重

視すべきではない。そのほか、特定外国子会社等の設立経緯や設立目的のみを取り出すことも許されないし、「主たる事業」を判定する段階では、当該特定外国子会社等が株式保有業以外の事業を実際に営んでいることが前提になるのであり、その段階で当該他の事業の実態を否定することは背理である。

なお、本件各事業年度において、R及びSはAと雇用契約を締結していない期間があり、また、Aとグループ各社との間で両名に関する人材派遣等に関する契約も締結されていない。しかしながら、これらの事情は、本件適用除外規定の適用に当たり無関係な事情というべきである。なぜなら、本件適用除外規定は、特定外国子会社等の事業活動に経済合理性が認められる場合には合算課税の対象としないとするものであり、その適用に当たっては、特定外国子会社等の事業活動をありのままに認定することが必須であって、その指揮監督下で現に事業活動を担っている者がいかなる資格において労務を提供しているかは本質的な問題ではないからである。

ウ Rのキャッシュフロー改善等業務は、前記（1）のとおり、積極的なサービス提供であり、その性質上、明らかに株式保有業とは異なる独自の目的、内容、機能等を有するものである。加えて、こうしたRの活動は、アジアのハブ地域であり、グループ各社との地理的近接性もバランスよく確保される香港において行うことが、立地上優位性がある。

また、Aが本件各管理契約から得た収入及びその総収入に占める割合は、2011事業年度は633万8709香港ドルで約66%であり、2012事業年度は1169万9924香港ドルで約95%である。ここで留意すべきは、租税法律主義の下、明文の根拠なく、私法上有効な法律関係を引き直すことは許されないため、上記各契約が私法上有効である以上、上記の金額をそのまま受け入れた上で主従判定を行う必要があるということである。何らの根拠なく上記金額を株式配当の額に引き直すなどした上で総収入に占める上記の割合を過小評価することは許されない。

また、Aの組織図（甲6、27）によると、2011事業年度には2名（R及びS）、2012事業年度には少なくとも7名（R、Q、S、T、U、V及びW）がAの業務に従事している反面、グループ会社株式の議決権行使や株式運用等に従事している者はいなかった。そのほか、Aの事務所等の固定施設は、本社事務所や技術開発センターなど、いずれも専らグループ会社への支援サービス提供に供されていた。

エ 以上によれば、本件各事業年度におけるAの主たる事業がサービス業であることは明らかであり、事業基準を満たすというべきである。

4 争点（3）イ（Aが本件適用除外要件に係る管理支配基準を満たしているか否か）について（被告の主張の要旨）

（1）管理支配基準の判断について

管理支配基準を充足しているといえるか否かは、外国子会社等の重要な意思決定機関である株主総会及び取締役会の開催、役員職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が本店所在地国で行われているかどうか、業務遂行上の重要事項を当該子会社等が自らの意思で決定しているかどうかなどの諸事情を総合的に考慮し、当該外国子会社等がその本店所在地国において、親会社（株主たる内国法人ないし居住者）から独立した企業としての実体を備えて活動しているといえるかどうかによって判断すべきものと解されている。また、管

理支配基準を充足するためには、対象会社の本店所在地国に居住する役員及び従業員が存在することが必要であり、また、客観的に見て、それらの者（特に役員）が、対象会社の事業遂行の上で重要な業務を実質的に担っており、かつ、一定の事項については裁量権を有しているといえることが必要である。

- (2) Aは株主である居住者から独立した企業として実体を備えて活動しているとはいえないこと

Aは、本店所在地である香港に役員が居住しておらず、また、乙ら役員の前2011年（平成23年）及びその翌年における香港滞在日数は、原告が33日及び17日、乙が10日及び4日、丙が10日及び7日であるから、乙ら役員が香港において職務を行っていたとも認められない。

また、Aは日本に居住する乙やKからの指示に基づいて業務を行っており、業務執行上の重要事項についてAが独自の意思決定をその本店所在地国である香港において行っていたとは認められない。その一例として、Kの人事総務部長であるbとAの従業員であるQとの電子メール（乙58）では、Aの人事異動発令通知がK人事総務部から出されており、このことから、Aの従業員には人事異動について裁量権がなく、KがAの人事を管理していたことが示されている。

このように、Aには、香港に居住し、事業遂行上一定の事項について裁量権を有する役員は存在せず、また、同社は、Kの会長である乙からの指示に基づいて業務を行っており、業務執行上の重要事項について独自の意思決定を行っていたとは認められないから、その本店所在地国である香港において、株主である居住者から独立した企業としての実体を備えて活動していたとは認められない。したがって、Aは、管理支配基準を満たさない。

(原告の主張の要旨)

- (1) 管理支配基準とは、特定外国子会社等が、本店所在地国において、居住者等である株主から機能面で独立した企業としての実体を備えているかという観点から経済合理性を判断する基準である。もっとも、特定外国子会社等は、居住者等の支配を受けている法人であるから、ここでいう独立性の程度は高くなくてもよいというべきである。

管理支配基準の充足性を判断するに当たっては、措置法通達66の6-16（平成29年12月21日改正前のもの。以下同じ）で明らかにされているように、当該特定外国子会社等の株主総会及び取締役会の開催、役員としての職務執行、会計帳簿の保管等が行われている場所並びにその他の状況が勘案される。ただし、当該特定外国子会社等の株主総会が本店所在地国以外の場所で行われていること、当該特定外国子会社等が、現地における事業計画の策定等に当たり、内国法人と協議し、その意見を求めていること等の事実があるとしても、そのことだけで管理支配基準を満たさないことにはならないことに留意しなければならない。換言すれば、管理支配基準の充足性は、様々な事情を総合勘案の上、事案に応じて判断されるものであり、特定の事情が欠ければ直ちに非充足であると判断されるものではない。

なお、管理支配基準を満たすためには、本店所在地国に常勤役員及び従業員が存在することが必要であると説示した下級審裁判例があるが、措置法40条の4において「常勤役員」や「本店所在地国に居住する役員」の存在は要件として規定されておらず、これらの存在が必須であるかのように理解することは前記通達とも相容れないのであって、誤った

理解である。

(2) ア Aは、同社の実質的な初年度である2011事業年度に係る計算書類の承認、取締役の再任、剰余金の配当といった決議を行うため、2012年(平成24年)8月9日付けで、香港法に従い英語で作成された招集通知を発送して年次株主総会を招集した。同総会は、Aの定款に従い、同年9月4日、香港のA本社と日本の会場をテレビ会議方式でつないで実施された。そのほか、本件各事業年度において、同様のテレビ会議方式による取締役会が複数回開催されている。

イ Aの役員の職務執行場所についても、次のような理由から香港であったといえる。すなわち、Aの役員はグループ各社の役員を複数兼任していたこと、乙が病気療養していた期間があること、原告は香港に赴く機会に可能な限り効率的に職務を行えるように調整していたこと等の事情があり、Aの役員としての職務執行は、誰か1名が年間で30～50日程度香港に滞在することで十分にこなせるものであった。加えて、香港に常駐していたRが、Mグループの経営指針をグループ各社に通知したり、グループ各社からのAの役員に対する報告をまとめたりするなど、役員業務を様々な形で支えることにより、相応の裁量をもって、役員の職務執行を実質的に補完していた。

なお、Aの従業員が、職制上の上位者であるA代表者の指示を仰いでいたという事実は、組織運営上当たり前の事実であり、こうした事実があったからといって管理支配基準が非充足となるものではない。また、被告は、Aの役員が香港に滞在していた日数の少なさを指摘するが、その論理的帰結は、非効率に職務執行を行い、無為に滞在日数を伸ばせば管理支配基準を満たしやすくなるということであり、経済不合理性を助長しかねない主張である。

ウ Aでは、R及びQが香港に常駐し、役員の指示を受けて管理・経理業務を行っていた。すなわち、Aの財務諸表及び会計帳簿は、Rが、香港の監査法人の助言を得ながら、香港会社法及び香港財務会計基準に従って、2011事業年度に係る決算書類を作成し、かつ、同監査法人が、Aを依頼者として監査報告書を作成し、これらは、本件各事業年度において、A本社で保管されていた。

また、Aは、香港会社法に基づき、本件各事業年度において、香港法人であるdを会社秘書役(株主総会・取締役会議事録等の法定書類の作成・保管等を行う必要的機関)としていた。Aでは、株主総会に係る準備等は、香港に常駐していたR及びQが、会社秘書役と協力しながら、全て香港で行っていた。株主総会及び取締役会議事録も、香港において作成され、会社秘書役の事務所及びA本社で保管されていた。

エ 以上によれば、Aは、管理支配基準を満たすものである。

5 争点(3)ウ(Aが本件適用除外要件に係る所在地国基準を満たしているか否か)について(被告の主張の要旨)

仮にAの本件管理業務が行われていたとしても、このうち新規顧客開拓業務は、これに従事していたとするS及びTが上海又は北京に駐在して活動しており、香港において行われたものではないから、所在地国基準を満たさない。同様に、技術開発業務についても、本件研究所がHの工場内に置かれており、同業務が行われていた場所は蘇州であって、香港ではないから、所在地国基準を満たさない。

(原告の主張の要旨)

- (1) 所在地国基準とは、当該事業にとっての本質的な行為が行われる物理的な場所がその所在地国内であれば、その地に当該特定外国子会社等が所在する経済合理性があるとする基準である。そして、同基準を含む本件適用除外要件における「事業」（措置法40条の4第4項）とは、企業による個々の業務を指すものではなく、企業全体としての有機的な一体としての経済活動を意味する。
- (2) 前記3のとおり、①キャッシュフロー等改善業務、②新規顧客開拓業務、③技術開発業務は、個々に事業を形成するのではなく、全体として単一不可分の事業（サービス業）を構成していた。本件各事業年度において、本件各子会社に対する実質的な貢献度という観点からすれば、運転資金不足を解消する上記①の業務が最も重要であり、これはRが香港のA本社で担っていた業務である。したがって、一体としての上記サービス業は、香港で行われていたといえる。なお、上記各業務を個別に捉えて、個々の業務ごとに所在地国基準充足性を判断することは許されないが、仮にそうした判断をすとしても、上記②及び③の業務についても、当該業務の計画立案等は香港で行われていたから、いずれにせよ、所在地国基準を満たすというべきである。

以上

課税の経緯

(単位：円)

		確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決	
平成 24 年分	年月日	平成 25 年 3 月 14 日	平成 27 年 10 月 30 日	平成 27 年 12 月 28 日	平成 28 年 3 月 16 日	平成 28 年 4 月 20 日	平成 29 年 3 月 3 日	
	総所得金額		42,572,900	52,655,865	全部 取消し	棄却	全部 取消し	棄却
	内 訳	給与所得の金額	41,762,500	41,762,500				
		雑所得の金額	810,400	10,893,365				
	株式等に係る 譲渡所得等の金額		△4,921,036 (△5,329,584)	△4,921,036 (△5,329,584)				
	上場株式等に係る 配当所得の金額		0 (408,548)	0 (408,548)				
	納付すべき税額		1,505,400	5,538,600				
	過少申告加算税の額			403,000				
	翌年へ繰り越す株式等 に係る譲渡損失の金額		4,921,036	4,921,036				
平成 25 年分	年月日	平成 26 年 3 月 17 日	平成 27 年 10 月 30 日	平成 27 年 12 月 28 日				
	総所得金額		35,050,000	39,987,360	全部 取消し	棄却	全部 取消し	棄却
	内 訳	給与所得の金額	35,050,000	35,050,000				
		雑所得の金額	0	4,937,360				
	株式等に係る 譲渡所得等の金額		0 (2,675,239)	0 (2,675,239)				
	上場株式等に係る 配当所得の金額		0 (673,227)	0 (673,227)				
	納付すべき税額		512,100	2,528,400				
	過少申告加算税の額			301,500				
	翌年へ繰り越す株式等 に係る譲渡損失の金額		1,572,570	1,572,570				

(注1) 「株式等に係る譲渡所得等の金額」欄の△印は、譲渡所得等の金額の計算上生じた損失の金額を示す。

また、同欄及び「上場株式等に係る配当所得の金額」欄の括弧書きは、損益通算及び繰越控除前の金額を示す。

(注2) 「納付すべき税額」欄の金額は、100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

A社及びB社の租税負担割合

【単位：香港ドル】

		A社		B社
		A社 2011年12月期	A社 2012年12月期	B社 2011年12月期
①	本店所在地国における課税所得の金額	4,142,543	4,444,429	0
②	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	3,239,517	531,437	11,950,290
③	上記②の金額のうち配当等の額	3,200,000	505,447	11,908,951
④	所得の金額 (① + (② - ③))	4,182,060	4,470,419	41,339
⑤	租税の額	671,519	723,330	0
⑥	所得に対する租税負担割合 (⑤ / ④)	16.1%	16.2%	0.0%

A社の決算書に基づく係数

		A社 2011年12月期		A社 2012年12月期	
		単位：HK \$	単位：円 (1HK \$ = 10.00 円)	単位：HK \$	単位：円 (1HK \$ = 11.17 円)
①	配当収入	3,200,000	32,000,000	505,447	5,645,843
②	本件各管理契約に係る収入	6,338,709	63,387,090	11,699,924	130,688,151
③	総収入金額	9,578,226	95,782,260	12,231,361	136,624,302
④	税引前純利益	2,154,255	21,542,550	8,225,546	91,879,349
⑤	総収入金額に占める 配当収入の割合 (①/③)	33.4%	33.4%	4.1%	4.1%
⑥	総収入金額に占める 本件各管理契約収入の割合 (②/③)	66.2%	66.2%	95.7%	95.7%
⑦	保有株式の額	149,340,756	1,493,407,560	149,340,756	1,668,136,245
⑧	総資産の額 (固定資産+流動資産)	172,741,307	1,727,413,070	156,326,083	1,746,162,347
⑨	純資産の額	28,677,705	286,777,050	35,635,391	398,047,317
⑩	総資産の額に占める 保有株式の額の割合 (⑦/⑧)	86.5%	86.5%	95.5%	95.5%

(注) A社2011年12月期及びA社2012年12月期の「単位：円」欄の金額は、それぞれ2011年12月30日及び2012年12月28日のT T Mレート（乙第21号証の1及び同号証の3）により換算した。

課税対象金額等の計算（平成 24 年分）

期間	項目		A社	B社	
2011 年 12 月 期	所得金額		①	1,426,255.00 HK\$	18,301,208.00 HK\$
	加算	損金の額に算入した法人所得税の額	②	728,000.00 HK\$	58,000.00 HK\$
		減損損失の額	③	2,327,135.00 HK\$	133,643.00 HK\$
		為替換算差額	④	915,680.78 HK\$	—
		交際費の損金不算入額	⑤	—	285.00 HK\$
		控除対象配当等の額	⑥	3,200,000.00 HK\$	—
	減算	投資有価証券評価益	⑦	—	120,000.00 HK\$
		損益修正	⑧	—	4,930,533.00 HK\$
		優先株の配当金額	⑨	—	233,400.00 HK\$
		基準所得金額 (①+②+③+④+⑤-⑥-⑦-⑧-⑨)	⑩	2,197,070.78 HK\$	13,209,203.00 HK\$
	繰越欠損金の当期控除額	⑪	41,550.00 HK\$	8,217,500.00 HK\$	
	適用対象金額 (⑩-⑪)	⑫	2,155,520.78 HK\$	4,991,703.00 HK\$	
	調整金額	⑬	—	285.00 HK\$	
	原告のA社に係る株式保有割合	⑭	4,000,000/27,293,000	4,000,000/27,293,000	
	課税対象金額 ((⑫-⑬) × ⑭)	⑮	315,908.22 HK\$	731,530.86 HK\$	
	為替レート (円/HK\$)	⑯	10.40	10.40	
課税対象金額 (円換算額) (⑮×⑯)	⑰	3,285,445 円	7,607,920 円		

(注) 「HK\$」は香港ドルであることを示す。

課税対象金額等の計算（平成 25 年分）

期間	項目		A社
2012 年 12 月 期	所得金額		① 7,503,546.00 HK \$
	加算	損金の額に算入した法人所得税の額	② 722,000.00 HK \$
		減損損失の額	③ 6,944,475.00 HK \$
		交際費の損金不算入額	④ 52,952.00 HK \$
	減算	為替換算差額	⑤ 12,346,144.87 HK \$
	基準所得金額 (①+②+③+④-⑤)		⑥ 2,876,828.13 HK \$
	繰越欠損金の当期控除額		⑦ —
	適用対象金額 (⑥-⑦)		⑧ 2,876,828.13 HK \$
	調整金額		⑨ 52,952.00 HK \$
	原告のA社に係る株式保有割合		⑩ 4,000,000/27,293,000
	課税対象金額 ((⑧-⑨) × ⑩)		⑪ 413,860.86 HK \$
	為替ルート (円/HK\$)		⑫ 11.93
	課税対象金額 (円換算額) (⑪ × ⑫)		⑬ 4,937,360 円

(注) 「HK\$」は、香港ドルであることを示す。

別表 2 省略