

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 処分行政庁が平成18年1月27日付けで原告に対してした原告の平成14年4月1日から平成15年3月31日までの事業年度（以下「平成15年3月期」という。）の法人税に係る更正処分のうち所得金額4764万5865円、納付すべき税額487万7800円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 2 処分行政庁が平成18年1月27日付けで原告に対してした原告の平成15年4月1日から平成16年3月31日までの事業年度（以下「平成16年3月期」という。）の法人税に係る更正処分のうち所得金額6億6475万5388円、納付すべき税額1億7603万0600円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 3 処分行政庁が平成18年1月27日付けで原告に対してした原告の平成16年4月1日から平成17年3月31日までの事業年度（以下「平成17年3月期」という。）の法人税に係る更正処分のうち所得金額10億1997万6893円、納付すべき税額2億5552万5700円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税33万3000円を超える部分を取り消す。

第 2 事 案 の 概 要

本件は 精密金型・成形製品の製造・販売及びレンズを中心とした光学設計、光学機器の製造販売等を業とする法人である原告が、平成15年3月期、平成16年3月期及び平成17年3月期（以下「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、諏訪税務署長から、原告の本件各事業年度

の法人税につき，原告の中華人民共和国（以下「中国」という。）香港特別行政区（以下「香港」という。）に本店を有する子会社であるP 1が租税特別措置法（平成17年法律第21号による改正前のもの。以下「措置法」という。）66条の6第1項所定の特定外国子会社等に該当し，その主たる事業である製造業を主として中国で行っており同条3項各号の適用除外事由に該当しないため，同条1項に規定するいわゆるタックス・ヘイブン税制が適用され，P 1に係る同項所定の課税対象留保金額に相当する金額を原告の所得の金額の計算上益金の額に算入すべきである等として，各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び各過少申告加算税賦課決定処分（以下，「本件各賦課決定処分」といい，本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）を受けたことから，P 1の主たる事業は卸売業であり同条3項1号（政令の規定は後記1(3)イ）の適用除外事由に該当し，仮にその主たる事業が製造業であるとしても香港は中国の一部であり同項2号（政令の規定は後記1(3)ウ）の適用除外事由に該当する等の理由により，同条1項は適用されず，本件各更正処分等はいずれも違法であるとして，その取消しを求めている事案である。

1 関連法令等の定め

(1) 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

ア 外国関係会社

措置法66条の6第1項において，内国法人（国内に本店又は主たる事務所を有する法人等をいう。措置法2条1項2号，所得税法2条1項6号，8号）に係る「外国関係会社」とは，外国法人（内国法人以外の法人等をいう。措置法2条1項2号，所得税法2条1項7号，8号）であって，その発行済株式の総数又は出資金額（その有する自己の株式等（株式又は出資をいう。以下同じ。）を除く。）のうちに内国法人等が有する直接及び間接保有の株式等（措置法66条の6第2項3号に規定する「直接及び間接保有の株式等」をいう。以下同じ。）の総数又は合計額の占める割合等が

100分の50を超えるものをいう（同項1号）。

イ 特定外国子会社等

措置法66条の6第1項において、内国法人に係る外国関係会社のうち、「特定外国子会社等」とは、内国法人又は当該内国法人が属する同族株主グループ（同条2項4号に規定する「同族株主グループ」をいう。）の有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等（請求権のない株式等（同条1項柱書に規定する「請求権のない株式等」をいう。以下同じ。）に係るものを除く。以下同じ。）の当該外国関係会社の発行済株式の総数又は出資金額（請求権のない株式等及び当該外国関係会社が有する自己の株式等を除く。）のうちに占める割合が100分の5以上である場合において、当該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（以下「本店所在地国」ともいう。）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に該当するものをいう。

ウ 留保金額の益金算入

措置法66条の6第1項は、特定外国子会社等が、昭和53年4月1日以後に開始する各事業年度において、その未処分所得の金額（同条2項2号に規定する「未処分所得の金額」をいう。以下同じ。）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利益の配当又は剰余金の分配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、当該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に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額（以下「課税対象留保金額」という。）に相当する金額は、当該内国法人の収益の額とみなして当該特定外国子会社等の

各事業年度の終了の日の翌日から2月を経過する日を含む当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する旨規定している(以下、同条1項に基づく税制を「タックス・ヘイブン税制」という。)

(2) 特定外国子会社等の範囲

ア 租税特別措置法施行令(平成17年政令第103号による改正前のもの。以下「措置法施行令」という。)39条の14第1項は、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、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(措置法施行令39条の14第1項1号)及び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(同項2号)とする旨規定している。

イ 措置法施行令39条の14第2項は、外国関係会社が同条1項の政令で定める外国関係会社(上記ア)に該当するかどうかの判定について、次のとおり規定している。

(ア) 同条1項2号の「所得の金額」(上記ア)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、その本店所在地国の外国法人税(法人税法69条1項に規定する外国法人税をいう。以下同じ。)に関する法令(以下「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、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等を加算し、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を控除した残額とする(措置法施行令39条の14第2項1号)。

(イ) 同条1項2号の「租税の額」(上記ア)は、次に掲げる金額の合計額とする。

当該外国関係会社の当該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又は地域において課

される外国法人税の額（２号イ）

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６９条８項又は８１条の１５第８項の規定の適用を受ける場合に措置法施行令１条の２第１項２号に規定する租税条約の規定により当該外国関係会社が納付したものとみなされるもの（２号ロ）

(3) 適用除外

ア 措置法６６条の６第３項は、特定外国子会社等が、次の(ア)ないし(オ)に掲げる要件（以下「適用除外要件」という。）のすべてを満たしている場合には、特定外国子会社等のその該当する事業年度に係る適用対象留保金額については、同条１項の規定は適用しない旨規定している。

(ア) 当該特定外国子会社等の事業が、株式等若しくは債券の保有、工業所有権等若しくは著作権等の提供又は船舶若しくは航空機の貸付けを主たるものとしていないこと（以下「事業基準」という。）（３項柱書）

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

(ウ) 当該特定外国子会社等の本店又は主たる事務所の所在する国又は地域（本店所在地国）において、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること（以下「管理支配基準」という。）（３項柱書）

(エ) 当該特定外国子会社等の行う主たる事業が卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業又は航空運送業に該当する場合には、その事業を主として当該特定外国子会社等に係る関連者（当該特定外国子会社等に係る措置法４０条の４第１項各号に掲げる居住者、措置法６６条の６

第1項各号に掲げる内国法人等及び措置法施行令39条の17第1項各号に掲げる者。以下同じ。)以外の者との間で行っている場合として政令(同条2項)で定める場合に該当すること(以下「非関連者基準」という。)(3項1号)

(オ) 当該特定外国子会社等の行う主たる事業が製造業その他の上記(エ)に掲げる事業以外の事業に該当する場合には、その事業を主として本店又は主たる事務所の所在する国又は地域(本店所在地国)において行っている場合として政令(措置法施行令39条の17第5項)で定める場合に該当すること(以下「所在地国基準」という。)(3項2号)

イ 措置法施行令39条の17第2項1号は、措置法66条の6第3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ときは、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以外の者との間の取引に係る販売取扱金額の合計額の占める割合が100分の50を超える場合又は当該各事業年度において取得した棚卸資産の取得価額の合計額のうちに関連者以外の者との間の取引に係る仕入取扱金額の合計額の占める割合が100分の50を超える場合とする旨規定している。

ウ 措置法施行令39条の17第5項3号は、措置法66条の6第3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製造業その他の上記ア(エ)に掲げる事業及び不動産業・物品賃貸業以外の事業に該当するときは、主として本店又は主たる事務所の所在する国又は地域(本店所在地国)において行っている場合とする旨規定している。

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及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実)

(1) 原告は、精密金型・成形製品の製造・販売及びレンズを中心とした光学

業との連繋企業の設立に関するコンサルティング、交渉及び契約締結業務、日用金属製品、電子部品、玩具の製造・販売業務並びに各種商品及び技術の輸出入の経営及び代理業務等を経営範囲として、東莞市工商行政管理局から営業許可を受けている。(甲14, 16, 82ないし84)

イ P8 会社は、東莞市対外経済貿易委員会が100%出資により1987年(昭和62年)1月14日に設立した全人民所有制企業(国等の投資によって設立された企業)であり、東莞市 に所在し、三来一補企業及び三資企業の業務の請負、東莞市及び東莞市に駐在する省の単位の対外加工組立て・補償貿易代理業務の請負、企業対外ビジネス交渉、契約締結、通関手続、為替決済への協力、加工費及び補償製品の輸出価格の調整並びに原料・補助材料の輸入及び完成品・半製品の輸出等を経営範囲として、東莞市工商行政管理局から営業許可を受けている。(甲14, 17, 88)

ウ P9 会社は、東莞市 ■■■■ が100%出資により1997年(平成9年)11月3日に設立した集団所有制企業であり、 に所在し、企業管理コンサルティング等を経営範囲として、東莞市工商行政管理局から営業許可を受けている。(甲18, 86)

(5)ア P1 は、P7 会社との間で、P8 会社を商務代理として、1995年(平成7年)5月29日付け「協議書(東福協字(95)第 号)」(甲8, 乙4の1。以下「本件協議書」という。)を作成して、 所在の ■■■■ ■■■■ 電子廠(以下「P10工場」という。)における精密プラスチック用金型及び精密プラスチック材料射出成形の来料加工業務に係る契約(有効期間5年)を締結し、そのころから、P10工場で製造された合成樹脂精密金型、エンジニアリングプラスチック金型、合成樹脂精密射出成形品等の製品の自己の名称での販売等を行っている。P1 は、本件協議書の有効期間経過前に、P7 会社との間で、P8 会社を商務代理として、2000年(平成12年)年1月11日付け「来料加工続期協議書(東

福協字(95) 号之三十二)」(乙4の2の1・2。以下「本件継続協議書」といい、本件協議書と併せて「本件協議書等」という。)を作成し、本件協議書に係る契約の契約期間を2005年(平成17年)5月29日まで延長したほか、本件協議書に係る契約内容の修正、補足等を行った。なお、P10工場は、1995年(平成7年)5月30日、精密プラスチック用金型の加工、精密プラスチック部品の射出成形、電子部品の組立て等を経営範囲として、東莞市工商行政管理局から営業許可を受けているが、法人格は有しない。(甲8, 19, 乙4の1, 同4の2の1・2, 同5, 28, 弁論の全趣旨)

イ P1は、P9合作社との間で、2003年(平成15年)3月31日付け「廠房、宿舍租用合同」と題する契約書(乙6の1。以下「平成15年借用契約書」という。)を作成し、P1がP9合作社から工場、宿舍及び店舗を賃借することなどを内容とし、契約期間を2000年(平成12年)1月15日から2005年(平成17年)1月14日までとする契約を締結した。P1は、その後、同月15日付け「廠房、宿舍租用合同」と題する契約書(乙6の2の1・2。以下「平成17年借用契約書」といい、平成15年借用契約書と併せて「本件借用契約書」という。)を作成し、平成15年借用契約書に係る賃貸借契約を2007年(平成19年)1月14日まで更新した。(乙6の1, 同6の2の1・2, 同7)

ウ P1は、P9合作社との間で、2004年(平成16年)7月8日付け「企業承包経営合同」と題する契約書(甲37。以下「本件経営契約書」といい、本件協議書等、本件借用契約書及び本件経営契約書を併せて「本件各契約書」という。)を作成し、P1を請負人、P9合作社を委託者として、P1がP10工場の経営を請け負うことなどを内容とし、契約期間を2005年(平成17年)5月28日から2015年(平成27年)5月28日までとする契約を締結した。なお、P1は、本件協議書を作成した

後、本件経営契約書を作成するまでの間、P 9 合作社、P 7 公司又は P 8 公司との間で、本件経営契約書と同様の内容の契約書等を作成していない。
(甲 3 7, 弁論の全趣旨)

(6) 原告は、増資等により、P 1 に対する出資比率を高め、P 1 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の割合は、P 1 平成 14 年 12 月期及び P 1 平成 15 年 12 月期終了の時点において、 % であり、P 1 平成 16 年 12 月期終了の時点において、 % となるとともに、P 1 が、香港において上記各事業年度の所得に対して課される租税の額は、いずれも当該所得の金額の 100 分の 25 以下であったため、本件各事業年度において、P 1 は、原告（内国法人）に係る外国関係会社かつ特定外国子会社等に該当する。（争いのない事実）

(7) 本件各更正処分等の経緯は、別表 1 「課税処分等の経緯」記載のとおりであり、原告が本件各事業年度の法人税につき確定申告をしたところ、諏訪税務署長は、原告の本件各事業年度の法人税につき、P 1 が措置法 66 条の 6 第 1 項所定の特定外国子会社等に該当し、主として製造業を中国で行っており同条 3 項各号の適用除外事由に該当しないため、同条 1 項が適用され、P 1 に係る同項所定の課税対象留保金額に相当する金額を原告の所得の金額の計算上益金の額に算入すべきである等として、平成 18 年 1 月 27 日付けで、原告の所得金額を、平成 15 年 3 月期の法人税について所得金額 1 億 9 977 万 6 846 円、平成 16 年 3 月期の法人税について所得金額 7 億 5 852 万 6 633 円、平成 17 年 3 月期の法人税について所得金額 1 億 7 703 万 7 907 円とする各更正処分（本件各更正処分）をし、また、これに伴い、本件各事業年度について、過少申告加算税の賦課決定（本件各賦課決定処分）をした。（甲 1 ないし 3）

これに対し、原告は、平成 18 年 2 月 28 日に本件各更正処分等を不服として国税不服審判所長に対して審査請求をしたものの、審査請求がされた日

の翌日から起算して3月を経過しても判決がされなかったため、同年7月3日、本訴を提起した（その後の平成19年10月16日、上記審査請求に係る審査判決において、審査請求はいずれも棄却された。）（甲4、顕著な事実）

3 税額等に関する当事者の主張

被告が本件訴訟において主張する原告の本件各事業年度の所得金額、納付すべき税額及び過少申告加算税の額等は、別紙「更正等の根拠及び計算」のとおりであり、本件の争点（後記4(1)ないし(3)）である適用除外要件の充足の有無（適用除外要件のうち、事業基準、実体基準及び管理支配基準をいずれも充足することは争いが無い。）に関する部分を除き、計算の基礎となる金額及び計算方法に争いはない。

4 争点

- (1) 非関連者基準の充足の有無（P1の主たる事業は卸売業か製造業か）
- (2) 所在地国基準の充足の有無
- (3) 目的論的解釈による適用除外の可否

5 争点に関する当事者の主張の要旨

- (1) 争点(1)（非関連者基準の充足の有無（P1の主たる事業は卸売業か製造業か））について

（被告の主張の要旨）

ア P1は、その資本の大半をP10工場における製造行為に投下している上、P10工場の組織図によれば、P1がP10工場における製造行為をその事業の中心に据えており、P11事務所における事業内容と比較して、P10工場で行われている事業がP1の主たる事業であることは明らかであるから、P1の主たる事業が何であるかは、P10工場で行われている精密プラスチック用金型等の製造行為がP1の事業といえるか否かによって決まる。そして、所得税法27条にいう「事業」の意義については、「自

己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務」(最高裁昭和52年(行ツ)第12号同56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁)と解されているところ、これらの要素のうち、事業の主体がだれであるかという問題に関連するのは、特に「自己の計算と危険において」営まれる業務という点であって、企業が「自己の計算と危険において」製造行為を行っているといえる場合には、当該製造行為は当該企業の事業ということが出来るから、P10工場で行われている製造行為がP1の事業といえるか否かについては、P10工場における製造行為がP1の計算と危険において営まれているか否かによって判断すべきであり、当該事業がP1の計算と危険において行われているか否かを判断するに当たっては、P10工場における製造行為に基づく損益の帰属や私法上の契約関係のみならず、当該事業の目的、P10工場における生産管理及び財務管理の状況並びにP1の認識等の事情を総合し、経営主体としての実体を有する者がだれであるかを社会通念によって判断するべきである。

そして、P1は、そもそも、P10工場において製造業を行うことを目的として設立されたものと認められること、P9合作社等との間で取り交わした契約に規定された各権限等に基づき、P10工場における製造行為の損益を帰属させていること、P10工場における部品製造に関する危険を負担していること、自らの従業員がP10工場の主要ポストを独占し、P10工場の労務管理を行うなど、人事・組織面からP10工場における製造行為を統括・管理していること、P10工場の事業計画、設備計画等を策定・管理し、P10工場を賃借しているばかりか、工場を稼働させるために必要な生産設備についても自己資金により設置し、あるいは従業員の給与についても負担するなどして、P10工場における製造行為を主体的に管理・遂行していること、P10工場における資金管理

を行っていること、香港税務当局に対し、自らのP10工場における事業を製造業であると申告し、中国本土における製造活動による販売所得のうち50%につき非課税所得（中国本土内所得）と扱われるという恩恵を受けていることのほか、原告も、本件各更正処分等に係る法人税等の調査前に提出した平成15年3月期及び平成16年3月期の各法人税申告書では、P1の主たる事業につき、「精密成形品及び金型製造」と記載し、香港におけるP1の商業登記証にもP1の「業務性質」は「MFG」（Manufacturing）と登録されていること等から、P10工場をP1の工場と認識し、P1の事業を製造業と認識していること等の事情を考慮すると、P10工場における製造行為の経営主体としての実体は、正にP1にあるというほかない。

したがって、P1は、その行う主たる事業が製造業であるから、非関連者基準（措置法66条の6第3項1号）を満たさない。

イ また、P1は、P10工場における製造行為に関して、P7会社との間で本件協議書等を、P9会社との間で本件借用契約書及び本件経営契約書を作成しており、その概要は、次のとおりである。

（ア）本件協議書等に基づき、（a）P1が負担する責務は、加工生産に必要な設備を借用の方式でP10工場に提供すること、原料・補助材料及び包装物資を無償で提供すること、技術者をP10工場に派遣して設備の取付け及び技術指導を行うこと、P10工場へ派遣した技術者の資金、出張旅費等を負担すること、人員をP10工場へ派遣して製品品質の検収を行うこと、原料等が基準に合致しないこと等により廃品・二級品が発生した場合の責任や、加工をやり直さなければならないときの費用を負担すること、原料等の輸送の費用を負担すること、原料等の運び込みや製品の運び出しについて総合保険に加入し、生産設備、工場の原料・補助材料、包装物資、半製品及び製品に対して財産保険・火災保険に加

入することなどであり，他方，(b) P 7 会社が負担する責務は，相応の工場建物，電力及び労働力を提供し（ただし，工場賃料，電気代及び従業員の給与はいずれも P 1 が負担している。），P 1 のために加工生産を行うことであり，P 1 からは，加工費又は工場賃貸料，土地使用料及び管理費を受領することとされている。また，(イ)本件借用契約書に基づき，(a) P 1 が負担する責務は，P 9 合作社から工場等を賃借し賃借料を支払うこと，条例の規定によって，各種税金を納め，財政・税務部門の監督管理を受けること，定められた期日に従業員戸籍，労働保険の申請をすること，P 9 合作社が委託派遣した工場長・報関員の給与を負担することなどであり，他方，(b) P 9 合作社が負担する責務は，P 10 工場の工場建物や従業員宿舍等を賃貸し，P 10 工場に水道管・電気路線を引き込み，P 1 の使用する電気を供給することなどである。そして，(ウ)本件経営契約書に基づき，(a) P 1 が負担する責務は，P 9 合作社が指定した銀行口座に加工費を振り込むこと，P 10 工場の経営を請け負うこと，企業の生産経営管理につき権利を有し，全面的に責任を負い，すべての生産経営管理権を行使し，企業のすべての経営コストを負担すること，委託者の監督を受け，法律・法規の規定に従い従業員の合法的な権益を保護することなどであり，他方，(b) P 9 合作社が負担する責務は，上記(a)により振り込まれた加工費について，両当事者が協議した実際の金額に従い P 1 に返還する，請負契約の規定に基づき請負者による請負対象企業の資産を管理監督し，企業の適法な経営及び法に従った納税を監督し，適切に指導し，調整し，手当てすることなどである。

以上のとおり，P 1 は，仮に，本件各契約書に基づき製品の加工を委託するといふのであれば，相手方の工場を賃借する必要はないにもかかわらず，P 9 合作社から P 10 工場等を賃借し，P 9 合作社が委託派遣した工場長等の給与まで負担し，加工生産に必要な設備及び原料等の物資を提供

し、その輸送に伴う費用を負担した上、製品についても各種保険に加入し、さらに契約期間中、P 1 0 工場の経営を請け負い、企業の「生産経営管理」につき権利を有し、企業のすべての経営コストを負担するというのであって、結局、「生産経営管理権」によって、賃借したP 1 0 工場において、製品の製造に必要な生産管理、労務管理及び財務管理を行い、かつ、「生産経営管理権」についてそのすべての責任を負い、そのすべてのコストを負担することになる。そうすると、P 1 とP 7 公司及びP 9 合作社との間の本件各契約書は、P 1 が、中国国内において、P 1 0 工場をP 1 の自社工場と同様の工場として使用し、「生産経営管理権」に基づいて製品の製造を行うための手段や環境（工場建物、電力水道等）の提供を受けることを内容とするもの、すなわち、P 1 が、中国国内で自ら製造行為を行うための環境を整備するために締結された契約に係るものと解すべきであり、このような本件各契約書の内容からも、P 1 0 工場における製造行為の経営主体は、P 1 であることが裏付けられる。

ウ 原告の主張に対する反論

(ア) 原告は、本件協議書等に係る契約は来料加工取引（外国企業が提供した輸入材料を中国の国内企業が加工し又は組み立てた後に完成品として再輸出する取引）であって、中国における強行法規である加工貿易審査認可管理暫定規則（甲 1 5。以下「本件規則」という。）が適用され、本件規則 3 条の規定によれば、P 1 0 工場は、経営企業であるP 7 会社が設立した加工企業であるから、P 1 0 工場における製造行為はP 7 会社の事業であると主張する。

しかし、本件協議書等によれば、P 1 は、P 7 会社に対して、加工費又は工場賃料、土地使用料及び管理料を支払うものとされているものの、実際には、P 1 からP 7 会社に対して、加工費、工場建物及び用地の使用料は支払われておらず、P 1 は、東莞市に対して加工費額の■■■■、

に加工費額の■の手数料を支払い，P 9 合作社に対し管理費及び賃貸料を支払うこととなっているが，この手数料，管理費及び賃貸料は，いずれも部品の加工に対する対価ということとはできず，他にP 1 がP 7 会社に対して加工費を支払っていることを認めるに足りる証拠はなく，むしろ，P 1 0 工場における部品の製造に係る必要経費については，P 1 の会計上，中国小口現金勘定に振り替えられた後，P 1 0 工場において支出され，当該支出は，P 1 の経費として総勘定元帳に記載されているのであるから，P 1 とP 7 会社との合意内容は，本件規則が定義する来料加工とは異なるのであって，中国国内における来料加工の規定を根拠に本件契約が委託加工契約であるとする原告の上記主張は，そもそも失当である。

本件のように，外国法人が中国法人との間で来料加工契約を締結した上で，別途，補充契約を締結し，中国法人から建物のみを借り，自社の機械設備を形式的に中国法人に貸与し，自社の日本人あるいは香港人等の正社員を形式的に派遣して，実際は自ら生産・品質・労務管理等すべての管理を行い，形式上は，契約先の中国法人が労働者を雇用するが，実態は外国法人側が自社社員とほぼ同様に労務管理を行うという内容の来料加工は，一般に，「広東省流来料加工」とも呼ばれ，本件規則に基づく来料加工とは異なり，実質的に中国法人が加工生産を行うものではない。また，東莞市人民法院東城人民法廷作成の「『三来一補企業』は訴訟主体資格を持つべきではない」と題する文書（乙38）には，本件のように，工場建物及び土地が外国側に賃貸され，人員も外国側が雇用し，外国側の独自経営となっているような現在の普遍的な意味での三来一補企業は，地方工商行政管理局によって営業許可証は交付されているものの，これは国家工商局の文書を逸脱したものであるから，その成立には合法性がない旨記載されていることから，原告主張のように，本

件規則上，P 1 0 工場が P 7 会社の設立した「加工企業」として定義されていることは，P 1 0 工場における製造行為が P 1 の事業であることを否定する根拠とはならないというべきである。

しかも，本件では，本件経営契約書が作成され，P 1 が P 1 0 工場の経営を請け負っているのであるから，むしろ，P 1 が，P 1 0 工場における製造行為の経営主体であることは明らかであって，仮に，P 1 が P 7 会社に部品の製造行為を委託しているとの原告の主張を前提としたとしても，経営委任契約の存在からすれば，P 1 0 工場における製造行為が P 1 の事業というべきである。

(イ) また，原告は，本件協議書 1 条に P 7 会社は P 1 のために加工生産を行う旨が記載されていることを根拠に，本件協議書等に基づく契約の法的性質が委託加工契約であることは契約書上明らかである旨主張する。

しかし，そもそも本件で問題となっているのは，P 1 の行っている事業が製造業に該当するか卸売業に該当するか，つまり P 1 の業種の判定であり，P 1 が P 7 会社といかなる契約を締結しているか自体ではない（当然のことであるが，措置法 6 6 条の 6 第 3 項における課税要件事実とは，特定外国子会社等の業種を問題としており，特定外国子会社等がいかなる契約を締結しているか自体を問題とするものではない。）から，原告の主張のように，契約書の文言のみから，業種の判定をすることは誤りである。また，P 1 の業種を判断するに当たり，P 1 及び P 7 会社の契約関係（すなわち，P 1 0 工場の製造過程における行為をいずれの当事者が行うかについての取り決め）は考慮すべき要素であるものの，P 1 と P 7 会社との契約関係は，本件協議書 1 条のみによって定まるものではなく，本件協議書のその他の条項並びに P 9 会社との間で取り交わされた本件借用契約書及び本件経営契約書の各条項を総合的にしん

酌しなければ決し得ない。加えて、原告の挙げる本件協議書1条は、P7会社がP1「のために加工生産を行」うとされているが、それ自体抽象的多義的な文言といわざるを得ないから、この条項の存在から直ちにP10工場における製造行為がP1の事業ではないとの結論を導くことはできず、むしろ、他の条項を含めて全体としての契約関係をみると、両者の契約関係は、概要、P1が中国国内にあるP10工場をP1の自社工場と同様の工場として使用し、P1に認められている「生産経営管理権」に基づいて製品の製造を行うことを目的として、P7公司及びP9合作社から、そのための手段や環境（工場建物、電力水道等）の提供を受けることを内容とする契約であると解される。

(ウ) 原告は、租税特別措置法関係通達（法人税編）（昭和50年2月14日直法2-2（例規）国税庁長官通達。ただし、平成17年12月26日付け課法2-14ほかによる改正前のもの。以下「措置法通達」という。）66の6-14が、特定外国子会社等の営む事業が措置法66条の6第3項1号又は措置法施行令39条の17第5項1号若しくは同項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旨定めているところ、日本標準産業分類を基準としてP1の事業を判定するに当たっては、P1の本店所在地たる香港における事業に基づくべきである旨主張する。

しかし、日本標準産業分類は「ある事業主の事業を判定する前提として規定」されたものではなく、また、一事業主、一経営主体の中に日本標準産業分類にいう「事業所」は複数存在し得るから、仮にP1の「P11事務所」が「事業所」に該当するとしても、そのことは、P10工場もまたP1の「事業所」に該当することと矛盾するものではない。むしろ、日本標準産業分類においては、一定の「経営主体」の下、「事業所で行われている経済活動」によってその事業所の産業を決定するこ

ととされており，事業所で行われている経済活動の経営主体に着目して産業を決定する日本標準産業分類の記述は，P 1 0工場における製造行為がP 1の計算と危険において行われるか否かによってP 1 0工場における製造行為がP 1の事業といえるか否かを判断するという考え方と軌を一にするものである。

(原告の主張の要旨)

ア(ア) a 措置法通達66の6-14は，特定外国子会社等の営む事業が措置法66条の6第3項1号又は措置法施行令39条の17第5項1号若しくは同項2号に掲げる事業のいずれに該当するかは，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旨定めているところ，日本標準産業分類は，有機又は無機の物質に物理的，化学的变化を加えて新製品を製造し，これを卸売する事業所が製造業に分類される(大分類F-製造業)とする一方，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する製造問屋は，卸売業に分類される旨定めている(大分類J-卸売・小売業)。そして，P 1は，P 7公司に対して，自己の所有に属する原材料を支給して精密プラスチック用金型等の製造を委託し，これを自己の名称で販売しているのであるから，「有機又は無機の物質に物理的，化学的变化を加えて新製品を製造」している者ではなく，「自らは製造を行わず，他に製品を作らせ」ている者として，その事業は製造問屋，すなわち卸売業に当たる。

b そもそも，被告も認めるとおり，P 1は，その本店所在地国たる香港において，「その主たる事業を行うに必要と認められる事務所を有し」(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」(管理支配基準)のであるから，P 1の主たる事業は，その事務所でを行い，かつ，管理・支配・運営している事業たる卸売業であることは

明らかである。また、日本標準産業分類は、同分類により事業所の産業を決定する場合は、事業所で行われている経済活動による旨規定する（第2章第6項）とともに、事業所には、工場等のほかに事務所が含まれる旨定めているところ（同章第2項）、P1は、本店所在地たる香港に事業所として「P11事務所」のみを有しており、この「P11事務所」においては、■名の従業員のみで卸売業を行う一方、P10工場の経営主体はP7公司であるから、P1の事業は、卸売業というべきである。

c また、P1は、P7公司との間で本件協議書を作成して、精密プラスチック用金型等の生産に係る契約を締結しているところ、その契約の趣旨は、P1が中国企業に対して部品の生産加工を委託すること、その対価として、P1は中国企業側に対して加工費を送金することの2点に集約され、その法的性質が委託加工であることは明らかであって、その他の契約条項は、これに付随する条件であって、委託加工としての性質を失わせるものではないから、P1の主たる事業は卸売業である。

(イ) そして、本件P1各事業年度において、P1の棚卸資産の販売に係る収入金額の合計額のうち原告の関連者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は、いずれもおおむね100分の90であって、措置法施行令39条の17第2項1号に規定する100分の50をいずれも超え、P1は非関連者基準（措置法66条の6第3項1号）を満たすから、P1の適用対象留保金額について同条1項は適用されない。

イ(ア) a 中国の憲法・法律の下では、企業法人及び事業所は、工商行政管理局に登録登録され、営業許可証の発給を受け、具体的業務範囲の許可を受けなければ当該業務を適法に行うことはできず、また、外国法

人が事業を行うためには、銀行等が支店を開設する場合を除き、外商投資企業と呼ばれる現地法人を設立しなければならないが、本件においては、精密プラスチック用金型の加工、精密プラスチック部品の射出成形、電子部品の組立て等の経営に係る営業許可証の発給を受けているのはP10工場である一方、P1は、香港法人であり中国において事業を行うために必要な外商投資企業設立の審査認可も受けていないから、中国において工場を開設できず製造業務を行うことができないことは明らかであり、法令を潜脱して実際に事業を行うことも不可能である。

- b 本件協議書等に係る契約は、中国華南地方（広東省）に特有の取引形態である来料加工たる性質を有している。来料加工は、「三来一補」（外国の投資者が、中国に直接投資して外商投資企業を設立する代わりに、中国国内の企業に加工・生産を委託する、いわば間接投資の方法により生産を行わせる方法）の一つであり、一般に、委託加工の注文者が、自己の所有に属する原材料を注文先（下請工場）に支給して製品を作らせ、製品の全部の引渡しを受け、これを自己の名称で卸売りすることに加えて、原材料のほかに生産施設を無償で提供し、技術者を無償で派遣して加工業務を稼働できるようにし、一定の高い品質の製品を納品できるようにすることに特色があり、中国における強行法規である対外貿易法、税関法等に基づいて制定された本件規則が適用される。本件規則3条においては、来料加工につき、経営企業（外国当事者と加工貿易輸出入契約を締結する各種輸出入業者等）が設立した加工企業（経営企業が設立した、法人格はないが相対的な独立採算を実行しており、既に工商営業証（許可証）を有している工場等）が、外国企業によって中国に輸入された材料を加工し又は組み立てた後に、完成品を再輸出する経営活動である旨規定された上、経営企業

は、「三無」(工場がない,加工設備がない,労働者がいない)企業が加工貿易の名をかたって密輸等の違法活動を行うことを防止する観点からの厳格な審査を経てはじめて加工貿易業務認可証を付与され,来料加工を適法に行うことができる旨定められている。そして,P 1は,輸出入経営権を持たないP 7公司及び中国国内の輸出入経営権を有する輸出入代理業者であるP 8会社との間で,本件協議書等を作成し,本件規則に即して,P 1が中国国内の企業であるP 7会社に対して原材料を支給して加工・生産を委託して製品の生産を行わせる(来料加工)旨の契約を締結したのであって,P 7会社が経営企業に,P 10工場が加工企業に該当するから,P 10工場の経営主体は,P 7会社であってP 1ではないというべきであり,この点からもP 1は製造業には当たらない。また,P 1は,中国国内の多様なカントリーリスク(労働争議,停電,外貨規制,重い刑事罰等),会社設立等の煩雑な手続等を回避しつつ,少額の投下資本で製品を取得できるというメリットが存する来料加工という委託加工契約の方式を選択したものであり,その選択に租税回避や所得の国外移転の意図は全く存しない以上,その選択した形式に従い,その主たる事業は,他者に加工を委託する卸売業に当たるといふべきである。

(イ) P 1は,中国企業側が製品品質及び製造工場の労働管理・財務管理に関する技術・ノウハウを有していないことに対応するため,一般的な来料加工と同様,P 7会社との間で,本件協議書等に係る委託加工契約とともに,P 7会社を委託者,P 1を受託者とする狭義の経営委任契約を締結し(契約書は作成していない。),後には,P 9会社との間で,本件経営契約書を作成して同様の経営委任契約を締結しているのであって,経営委任契約の履行については,一般的に,その経営は依然として委託会社の名義をもって行われるが,その計算は受託会社に帰属すると

解されていることからすると、P 1 が P 1 0 工場の生産管理、労務管理、財務管理等に何らかの関与をしているとしても、同契約の債務の履行として行われているにすぎず、このような管理の事実があるからといって P 1 が製造業を行っていることにはならない。委託加工契約の委託者が、自らが製品の販売先に対して負担する製品の納期、品質等に係る契約上の責任を確実に履行するために、受託者に対し技術者等を派遣して技術指導、品質管理、生産管理、コスト管理等に関する支援を行うことは、通常取引契約においても行われることであり、これらの当事者間で取り決めた一取引に関する契約条項(内容)にすぎない事情を、P 1 の「主たる事業」を判定する材料として考慮する被告の主張は私法契約(私的自治の原則)を無視するものであり失当である。

ウ 被告の主張に対する反論

(ア) 被告は、P 1 0 工場で行われている製造行為が P 1 の事業といえるか否かにつき、P 1 0 工場における製造行為が P 1 の計算と危険において営まれているか否かによって判断すべきであり、その判断に当たり、P 1 0 工場における製造行為に基づく損益の帰属や私法上の契約関係のみならず、当該事業の目的、P 1 0 工場における生産管理及び財務管理の状況等の事情を総合して判断すべきである旨主張する。

しかし、そもそも、被告が引用する最高裁判決は、弁護士の顧問料収入が給与所得か事業所得かが問題となった事案であり、だれが事業の「主体」かとは別の場面の問題であるから、本件に妥当しない上、被告主張のように不明確かつあいまいな基準によれば、同じ来料加工取引においても、香港企業の管理・関与の内容・程度によって、適用除外要件の充足の有無の結論が異なるのであって、納税者の予測可能性・法的安定性を著しく害することになり、租税法律主義の一つである課税要件明確主義に反するというべきである。

また、法人の収益について異なる名義の者の収益が帰属するのは、法人税法 11 条が定める実質所得者課税の原則が適用される場面のみであり、そうではない本件のような場合に、別法人の営む事業及びそこから生ずる利益を帰属させることは、法人税法が予定するところではない。被告主張の方法で経営主体としての実体がだれであるかを判断することは、所得の帰属を法実質ではなく経済実質により判断すべきとの見解に立脚しているにほかならず、同条につき、経済実質に基づき課税すべきことを定めたものと解すべきではなく、納税者の選択した法形式に係る法実質に基づき課税すべきことを定めたものと解すべきであることに照らしても不当であり、仮に被告主張のように計算と危険(損益)の帰属を考慮するとしても、P10工場が法律上P1の自社工場でない以上、法的観点からは、P10工場の損益(すなわち計算と危険)がP1に帰属する余地はない。

(イ) 仮に被告の主張のようにP10工場における製造行為がP1の計算と危険において営まれているか否かによって判断するとしても、以下のとおり、P1がP10工場における製造行為を自らの計算と危険において行っているという事実はない。

a P10工場においては、生産計画(加工の順序等の手順計画、必要な人員・機械の配置等の工数計画、個々の加工予定等の日程計画等)の立案及び生産統制(仕掛品の所在・数量の把握・管理、生産能力と仕事量との差の管理等)といった具体的な生産管理は、P7公司によって独自に採用された中国人責任者らによって行われている。P1からP10工場に派遣されている日本人スタッフは、自らの顧客に対する品質保証のために技術指導等を行っているにすぎず、これは、本件協議書1条及び本件経営契約書上の義務を履行しているにすぎない。

b 原告は、P7公司に対して、本件協議書に基づき、加工の対価を支

払っており、具体的には、製品ごとに定められた単価に製造数量を乗じて算出された加工費(確定額)の前月分を、翌月5日から10日の間に、P7会社の工場であるP10工場名義の口座に対して振込送金する方法及び加工費の見込額を両替商を介してP10工場に現金で届ける方法を採用している。このように加工費が支払われた後に、東莞市(P8会社の上部組織)がの金額の■を、(P7会社の上部組織)がの金額の■を手数料として収受する等しているが、P7会社側がP1の支払った加工費をどのような用途に充てるかはP7会社側の決めることであって、上記のような用途に用いられたからといって加工費として支払われた金員の性質が変わるものではない。

P1は、P7会社に対する加工費の支払につき、総勘定元帳上、単に「外注加工費」という勘定項目で処理するのではなく、中国小口現金勘定に振り替えた上で、直接労務費、消耗品費等の内訳の詳細を計上しているが、これは香港の法人事業所得税における中国本土における製造活動による販売所得のうち50%につき非課税所得(中国本土内所得)とする旨の取扱いを受けるとともに、P1の売上原価管理上、外注加工費のコスト増を招来させないため、当該外注加工費の内訳を詳細に把握することを目的としたものにすぎないから、P10工場の製造行為に係る損益がP1に帰属するものではないことは明らかである。

また、2008年(平成20年)1月1日の企業所得税法の施行前の中国においては、外商投資企業には、外国投資企業及び外国企業所得税法が適用され、外国資本の出資を受けない中国資本のみによる内資企業には企業所得税暫定条例が適用されていたが、P10工場に送金等され、手数料、電気水道料等の経費として支払われた金員は、P7会社において製造原価等の経費に計上され、P10工場はそれを前提

として同条例に基づく税務申告をしている以上，P 1 0工場における製造行為がP 1の計算において行われているとは認められない。

c 工員の募集・採用は，P 1 0工場管理部が行い，就業規定，宿舍管理規定，車輛服務規定等は，P 7会社が作成し，工員の労働時間，休憩，休日等の労働時間管理は，P 1 0工場の担当者が行うなど，P 1 0工場において自主的な労務管理が行われている（なお，P 1 0工場の工場長の選任・解任は，■■■■村長が行っている。）。

(ウ) 租税法の課税対象としている種々の経済活動ないし経済現象は，第一次的には私法によって規律されており，租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには，課税は，原則として私法上の法律関係に即して行われるべきであるが，この観点から本件をみると，P 1とP 7会社との間で作成された本件協議書1条にも，P 7会社はP 1のために加工生産を行う旨が明記されており，P 1が，P 7会社に対して，原材料を支給し，精密プラスチック用金型等の製造を委託し，P 7会社が，原材料を加工生産すなわち製造していることは明らかである。

そして，選択された契約類型における当事者の真意を探求して法律行為の解釈を行うに当たっては，当該契約類型や契約内容自体に着目し，それが当事者が達成しようとした法的・経済的な目的を達成する上で，社会通念上著しく複雑・迂遠なものであって，到底その合理性を肯認できないものであるか否かの客観的な見地から判断した上で，行われるべきであるし，課税要件事実の認定に当たっては，真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がされるべきであり，真実に存在する法律関係から離れて，その経済的效果や目的に即して法律要件の存否を判断することは許容されないと解され，被告の主張は，このような観点からも失当である。

本件協議書1条の内容を前提としつつ被告が主張するようにP 1が精

密プラスチック用金型等の製造を行っているとの解釈を導くには、本件協議書が通謀虚偽表示（民法94条）による契約であると解するほかに、P1は、中国国内の多様なカントリーリスク（労働争議、停電、外貨規制、重い刑事罰等）、会社設立等の煩雑な手続等を回避しつつ、少額の投下資本で製品を取得できるというメリットが存する来料加工方式を選択してP7会社との間で本件協議書を作成したのであって、その法的・経済的な目的を達成する上で、来料加工という委託加工契約の方式は経済的合理性を有するものであるから、委託加工契約が通謀虚偽表示となる余地はなく、P1がこのような契約を締結したこと自体から、自らが本件製品を製造するのではなくP7会社に製品の製造を委託する意思を有していたことは明らかである。

(エ) 香港の法人事業所得税における中国本土における製造活動による販売所得のうち50%を非課税所得（中国本土内所得）とする旨の取扱いに関する香港内国歳入庁実務指針No.21の paragraph 16(乙24)においても、中国の製造主体は香港における製造主体と区分された「請負業者」であることを前提に、製造事業を行う者のうち原材料の供給等の一定の条件を満たしたものに上記の取扱いをする旨記載されており、同実務指針においては、自ら製造を行う製造業者と自らは製造を行わない製造問屋の区別をせずに「製造事業」と扱われている上、そもそも、上記の香港の法人事業所得税に係る取扱いは、措置法上の製造業の概念とは何ら関連性のない外国税制上のものであるから、P1が上記の税務上の取扱いを受けているからといって、P1が自らの事業を製造業と認めていることにはならない。

また、原告は、平成15年3月期及び平成16年3月期の各法人税申告書においては、P1の主たる事業につき、「精密成形品及び金型製造」と記載しているものの、「製造問屋」が卸売業に含まれると解されてい

ることからも分かるように、「製造」の用語には製造問屋も含まれると解する余地もあるから、上記記載のみから原告がP1の事業が製造業であることを自認していたことにはならないし、同様に、P1の商業登記証にP1の「業務性質」が「MFG」と登録されているからといって、P1が自らの事業を製造業と認めていることにはならない。

(2) 争点(2) (所在地国基準の充足の有無) について

(原告の主張の要旨)

仮に、P1の主たる事業が製造業であり非関連者基準を満たさないとしても、P1は所在地国基準(措置法66条の6第3項2号)を満たすから、P1の適用対象留保金額について同条1項は適用されない。

ア 同条3項2号(所在地国基準)の趣旨にかんがみれば、その本店所在地国において資本投下を行っている場合で、その地に所在していることについて十分な経済的合理性があるか否かを所在地国基準の充足の有無の判定に当たって重視すべきものと解されるところ、P1の本店が所在する香港と製造行為を行っているP10工場の所在する東莞市も、来料加工が定着している一体的な「地域」であること、いずれの場所も同じ中国という「国」の一部であることから、所在地国基準を満たすというべきである。

イ 製造業が製造行為と卸売とから構成されることにかんがみると、P1は、本店所在地たる香港において卸売すなわち製造業を行っているから、所在地国基準を満たすというべきである。

ウ 日本標準産業分類は、事業所が一区画か否か明らかでない場合には、経営諸帳簿が同一である範囲を一区画として一事業所とし、また、近接した2つ以上の場所で経済活動が行われている場合には、原則として別の事業所とするものの、経営諸帳簿が分離できない場合には一区画とみなして一事業所とすることがある旨規定している(同分類第2章第2項)ところ、P1の所在地たる香港とP10工場の所在地たる東莞市とは近接した場所

に所在し、かつ、被告の主張を前提にすれば経営諸帳簿は同一であるから、香港の本店とP10工場とは一事業所と考えるべきであって、所在地国基準を満たすというべきである。

エ 被告の主張を前提とすれば、P1がP10工場の生産管理等を行っているのであるから、販売行為のほかにこのような生産管理等を行っているというP1の本店の負担している機能及びリスクの重さにかんがみれば、本店所在地国たる香港で主として製造業を行っているというべきであって、所在地国基準を満たす。

(被告の主張の要旨)

ア 措置法66条の6第1項において租税の負担が著しく低い場所として、法文上「国又は地域」と規定されている趣旨は、ある「国」の中において、租税の負担がないか又は極端に低く定められた特定の「地域」に所在する外国関係会社についても外国子会社合算税制の適用対象に含めることとしたためであると解されること、同条3項の規定は、内国法人の外国関係会社が同条1項所定の「特定外国子会社等」の要件を満たしており、その法律効果として、その課税対象留保金額に相当する金額が、その内国法人の所得の計算上益金の額に算入されることとなることを前提に、同条3項に規定する適用除外要件がすべて充足された場合には、同条1項の規定を「適用しない」という例外を定めたものであるという同条の1項と3項との条文構造にかんがみると、所在地国基準(同項2号)を満たすためには、特定外国子会社等の本店等が租税の負担がないか又は著しく低い「地域」に所在する場合には、その事業を主として本店等の所在する「地域」について行っていると認められることを要すると解される。

イ P1は、その本店が租税の負担が著しく低い「地域」たる香港に所在するから、同項の適用を受けるためには、その事業を主としてその本店の所在する「地域」である香港において行っていると認められることが必要で

あるところ，P 1 0 工場における製造行為の経営主体として，その主たる事業である製造業を主として中国本土のP 1 0 工場において行っているものであり，香港においてはその主たる事業を行っていないから，措置法施行令 3 9 条の 1 7 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。

(3) 争点(3) (目的論的解釈による適用除外の可否) について

(原告の主張の要旨)

仮に，P 1 の主たる事業が製造業であり非関連者基準を満たさず，また，所在地国基準も満たさないとしても，措置法 6 6 条の 6 第 3 項 (適用除外) の立法趣旨にかんがみれば，本件では，同条 1 項 (タックス・ヘイブン税制) を適用すべきでないというべきである (目的論的解釈による適用範囲の限定)。

すなわち，タックス・ヘイブン税制は，我が国の法人 (内国法人) が我が国での租税の負担を不当に減少させるために，軽課税国に子会社等を設立し，これを利用して租税回避を行う行為を防止することを目的として立法化された制度であり，他方で，国際化の流れから我が国の法人 (内国法人) が海外に進出して実体のある経済活動を行うことは何ら不当な行為ではないから，経済的合理性のある正常な海外投資活動についてまで適用されることがないように配慮することも，同税制の重要な立法目的であった。そうすると，当該国において実体のある特定外国子会社等 (実体基準及び管理支配基準のいずれも満たすもの) が，経済的合理性のある活動を行っているにもかかわらず，同条 3 項の適用除外要件のうち，特に「事業」によって基準が異なる形式を採用している非関連者基準及び所在地国基準について，これを形式的に適用すると適用除外とならず，同条 1 項が適用される結果，我が国企業の国際競争力を弱めるといような事態が生じる場合には，同条 1 項は適用されないというべきである。

本件では、P 1は、中国に製造子会社を設立している顧客と取引せざるを得ない市場状況がある一方、中国国内の多様なカントリーリスクを回避する必要から、中国に自ら出資した現地法人を設立するのではなく委託加工（来料加工）取引を選択したのであって、本件の委託加工取引は企業活動として経済的合理性のあるものである上、日本企業の対香港投資は、累計3兆円を超え、来料加工は、日系企業の委託工場だけで少なくとも約4000工場に及ぶことなどからすれば、同条1項が適用される結果、我が国企業の国際競争力を弱めるといような事態が生じる場合に該当することも明らかである。

（被告の主張の要旨）

措置法66条の6は、いわゆる国際的な租税回避行為を防止するためのタックス・ヘイブン税制として立法されたものであり、1項において同税制が適用される特定外国子会社等を定義した上で、3項において適用除外要件を定め、特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その所在地国で事業活動を行うことについて十分な経済的合理性がある場合には、1項の規定を適用しないとして、課税要件を明確かつ具体的に定め、その適用範囲を国際的な租税回避の事案に限定するとともに、法の適正な執行が担保されるようにした規定であると解される。このような同条3項の趣旨に照らせば、同項の適用除外要件を充足しない特定外国子会社等は、同法の適用上、租税の負担軽減以外の積極的な経済的合理性がないものとみなされるというべきであるから、同条1項の規定が適用されることは明らかであって、原告主張のように、「我が国企業の国際競争力を弱めるといような事態が生じる場合」には同条1項が適用されないと解することは、当該要件が不明確かつ抽象的である上、法律に規定が置かれていない適用除外要件を創設するに等しいものであり、法執行の安定性を著しく害するものであって、原告独自の解釈にほかならず、失当であることは明らかである。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1) (非関連者基準の充足の有無 (P1の主たる事業は卸売業か製造業か)) について

(1)ア 措置法66条の6第1項(タックス・ヘイブン税制)の規定は、内国法人が、法人の所得等に対する租税の負担がないか又は極端に低い国又は地域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することによって、我が国における租税の負担を回避しようとする事例が生ずるようになったことから、課税要件を明確化して課税執行面における安定性を確保しつつ、このような事例に対処して税負担の実質的な公平を図ることを目的として、一定の要件を満たす外国会社を特定外国子会社等と規定し、これが適用対象留保金額を有する場合に、その内国法人の有する株式等に対応するものとして算出された一定の金額を内国法人の所得の計算上益金の額に算入することとしたものであると解される(最高裁平成17年(行ヒ)第89号同19年9月28日第二小法廷判決・民集61巻6号2486頁参照)。

そして、同条3項(適用除外)の規定は、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タックス・ヘイブン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るので適当ではないと考えられることから、課税要件を明確化して課税執行面における安定性を確保しつつ、正常かつ合理的な経済活動につき同税制の適用を除外する目的で、当該特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その行う主たる事業が十分な経済的合理性を有すると考えられる一定の場合に関して、具体的かつ明確な要件を定めて、例外的に、同税制(同条1項)の適用除外を認めたものであると解される。同条3項においては、適用除外が認められるためには、事業基準、実体基準及び管理支配基準のほかに、

その行う主たる事業に応じて、非関連者基準又は所在地国基準を満たすことが必要とされているところ、これは、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的合理性の存在を推認し得ることから、同項1号に掲げる事業以外の事業（製造業、小売業、農業、林業、水産業等）が主たる事業の場合については、その事業を主として本店所在地国において行っている場合として政令で定める場合に該当するときは、所在地国基準を満たすものとして、適用除外を認めるが、同号に掲げる事業（卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業又は航空運送業）が主たる事業の場合については、その事業活動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、その事業の根本が関連者以外の者との取引から成っているか否かという基準によって事業が十分な経済的合理性を有するか否かを判断するのが適切であると考えられたことから、上記事業が主たる事業の場合については、所在地国基準によるのではなく、その事業を主として当該特定外国子会社等に係る関連者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ときは、非関連者基準を満たすものとして、適用除外を認めることとしたものと解される。

そして、上記のとおり適用除外制度の趣旨及び「その行う主たる事業」、
「その事業を主として（中略）行っている場合」等とする根拠条文の事実状態に即した文言・内容等にかんがみると、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するための特定外国子会社等の「主たる事業」の判定（製造業又は卸売業のいずれであるか等の判定）は、現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかという観点から、事業実態の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、当

該事業の目的，内容，態様等の諸般の事情（関係当事者との間で作成されている契約書の記載内容を含む。）を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り，関係当事者との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ものではないと解するのが相当である。

イ　ところで，本件では，P 1の主たる事業が卸売業であるか製造業であるかが争点となっているが，卸売業と製造業との相違点を見るに，一般的にみて，製造業が，自ら製品を製造した上で販売する事業であるのに対して，卸売業は，同じく製品の販売を行うものの，自ら製品を製造するのではなく，他者が製造した製品（委託加工製品を含む。）を購入した上で販売する事業であると解される。そこで進んで，製造行為の内容をみるに，その本質は，製造を行うための生産設備（工場建物，製造設備等）を整え，製造を行うための人員（監督者，技術者，単純労働者等）を配置して製造ラインを整え，原材料・補助材料等を調達して製造ラインに投入することによって製品の生産を行うことにあると考えられる（製造行為は，このように物的施設，人的態勢等を必要とするからこそ，前記アのとおり，所在地国基準が導入されたのであって，卸売業については，これらの施設等を必ずしも必要としないために，所在地国基準ではなく非関係者基準が導入されたものと考えられる。）。そして，製造行為を行うことによって，最大の利潤を獲得するためには，品質・コスト・納期を適切に管理して，顧客の満足を得ることが不可欠であるところ，上記管理を適正かつ効果的に行うために，製造業においては，一般的に，<A>当該会社の設立目的を踏まえつつ，(a)人員の組織化，(b)事業計画の策定，(c)生産管理（品質管理，納期管理を含む。）の策定・実施，(d)生産設備の投資計画の策定，(e)財務管理（損益管理，費用管理，原価管理，資産・資金管理等を含む。）の実施，(f)人事・労務管理の実施が行われているところで

ある。

ウ これらの製造業の特質を踏まえ、前記アの「主たる事業」の判定に当たっての基本的な考え方に従って考えると、特定外国子会社等の主たる事業が製造業に当たるか卸売業に当たるか、すなわち、販売する製品の製造を自ら行っているか否かを判断するに当たっては、現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかという観点から、(ア)製品製造のための生産設備(工場建物、製造設備等)の整備、人員(監督者、技術者、単純労働者等)の配置及び原材料・補助材料等の調達等への当該特定外国子会社等の関与の状況を踏まえた上で、(イ)<A>当該特定外国子会社等の設立の目的、製品製造のための(a)人員の組織化、(b)事業計画の策定、(c)生産管理(品質管理、納期管理を含む。)の策定・実施、(d)生産設備の投資計画の策定、(e)財務管理(損益管理、費用管理、原価管理、資産・資金管理等を含む。)の実施及び(f)人事・労務管理の実施等への当該特定外国子会社等の関与の状況等を総合的に考慮した上で、(ウ)製品の製造・販売を行うために関係当事者との間で作成されている契約書の記載内容も勘案しつつ、事業実態の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、社会通念に照らして個別具体的に判断すべきものと解される。

(2) そこで、上記(1)の判断の枠組みに従って、P1の主たる事業が卸売業か製造業かについて検討するに、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 P1の設立状況等

(ア) P1の事業計画

P1の設立に際し1995年(平成7年)5月24日付けで作成された「P5事業計画」(乙23)には、事業展開戦略に関して、(a)経営体系として、P1は、「P11本社を管理拠点とし、P10工場(委

託加工)を製造拠点とする」とし、P 1 1 本社機能を「経営管理, 経理, 輸出入, 営業, 資材調達」, P 1 0 工場機能を「成形品製造, 金型製造, 金型メンテ, ASSY」と位置付けるとともに, (b)成形事業戦略として, 「精密成形品(エンブラ)を製造する」等と, 金型事業として, 「成形品質の確保を優先し, 金型メンテを重点業務とする」等とP 1 0 工場の機能に関して具体的な事業戦略を定められ, 董事長, 総経理及び董事会の下にP 1 1 本社管理部とP 1 0 工場とが一体として表記された組織図並びにP 1 0 工場の機能である成形事業及び金型事業に関する事業内容図が添付されている。(乙23)

(イ) 本件合弁契約

原告 [REDACTED] らの間で締結された本件合弁契約の概要は, 次のとおりである。(乙1)

- a 本件合弁契約は, 香港国内に精密合成樹脂製品製造販売及び金型の製造販売を主目的とする新会社としてP 1 を設立することに合意するものである(前文)。
- b 原告, [REDACTED] らは, 「香港に新会社を設立し, 中華人民共和国東莞市に委託加工工場を新設して(中略)精密樹脂金型, 成形部品等の製造販売活動を強化してゆく」ことに合意し, この趣旨の下に, 本件合弁契約に基づき合弁事業を行う(本契約の主旨)。
- c 新会社は, 原告の製造した金型及び新会社自らが製造した金型を使用し, 精密合成樹脂製品製造を行うものとする(10条)。
- d 新会社は, 操業上必要とする精密合成樹脂製品製造のための成形樹脂材料及び設備を, 原則として[REDACTED]より購入するものとする(11条)。
- e 新会社の事業の目的は, (a)合成樹脂部品及び金型の製造並びに販売(輸出入も含む。),(b)合成樹脂部品を中心にした機器類の組立て,

イ 本件各契約書の内容

前記前提事実(4)及び(5)のとおり，P 1 は，いずれも中国当局（東莞市又は ）の100%出資により設立されたP 7 公司，P 8 公司及びP 9 合作社との間で，本件協議書等，本件借用契約書及び本件経営契約書を作成しているところ，まず，本件P 1 各事業年度及びその前後の事業年度におけるP 1 とP 9 合作社との間の工場等の賃借等に係る本件借用契約書の内容並びに両社間の経営請負等に係る本件経営契約書の内容について概観し，次いで，P 1 とP 7 公司との間でP 8 公司を商務代理として作成された本件協議書等の内容を概観する。

(ア) 本件借用契約書の内容

P 1 とP 9 合作社との間で2003年（平成15年）3月31日付け及び2005年（平成17年）1月15日付けで作成された本件借用契約書の概要は，次のとおりである。（乙6の1，同6の2の1・2）

- a P 1 は，P 9 合作社から，XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXに所在のP 9 合作社の工場建物及び従業員宿舍（平成17年借用契約書では，宿舍1階は店舗に変更されている。以下，これらを併せて「工場等」ともいう。）を賃借し，毎月賃借料を支払う（本件借用契約書1条）。
- b 工場等を借用する期限は，2000年（平成12年）1月15日から2005年（平成17年）1月14日まで（平成15年借用契約書2条）及び同月15日から2007年（平成19年）1月14日まで（平成17年借用契約書2条）とする。
- c 賃借料の算出方法は，工場は1平方メートル当たりXXXX香港ドル，宿舍は1平方メートル当たりXXXX香港ドルとする（平成15年借用契約書3条）。なお，上記賃借料の算定方法は，2003年（平成15年）4月1日から，工場及び宿舍はいずれも1平方メートル当たりXXXXXXXX香港ドルとされ，平成17年借用契約書では，工場及び宿舍は1平

方メートル当たり■■■■香港ドルとされ、宿舍一階店舗の賃借料は毎月■■■■香港ドルに改定された（平成15年借用契約書追加改定5条及び平成17年借用契約書3条）。

d P1が支払った工場等の建設保証金■■■■香港ドルは、工場等の賃借料として、本保証金をすべて差し引き終えるまで、毎月P9合作社へ充当する（平成15年借用契約書4条）。

e 加工費の決算は、■■■■で計算し、P9合作社がP1に支払う（平成15年借用契約書5条）。ただし、2002年（平成14年）7月1日以後は、P1が加工費を振り込み、中国の法令によって控除される部分と手続費を除いた残額がP1へ返却されるものの、P1は、毎月定額で■■■■人民元の管理費をP9合作社へ支払わなければならないこととなった（平成15年借用契約書追加改定3条及び平成17年借用契約書4条）。

f P1が借用契約期間中に中途解約する場合には、必ず3か月前までにP9合作社に通知し、併せて3か月分の賃借料をP9合作社に支払わなければならない。期限が満了した後は、P1は市場価格によって優先的に契約することができる。P9合作社が借用契約期間中に中途解約する場合には、必ず協議を経て、双方の同意の下に解約を成立させることができるものとする（平成15年借用契約書6条及び平成17年借用契約書5条）。

g 借用の期限満了又は中途解約の際には、P1の追加建築物及び不動産については持ち出すことができず、これらはP9合作社の所有に帰する（平成15年借用契約書7条及び平成17年借用契約書6条）。

h P9合作社の責務

(a) P9合作社は、水道管・電気路線につき責任をもって工場の傍らまで引き込み、併せてP1の使用する電気を供給する責任を負い、

正常に電気が利用できることを保証する。P 1 は電気容量増設費を支払う必要はない（平成 1 5 年借用契約書 8 条 1 項，追加改定 4 条及び平成 1 7 年借用契約書 7 条 1 項）。

(b) P 9 合作社は，責任をもって P 1 が工場のいかなる手続においても問題なく処理できるよう協力して，P 1 が順調に生産活動に投入できるよう便宜を図る。また，P 9 合作社は，P 1 の消防環境敷設作業に協力する責任があるが，その費用は P 1 が負担する（平成 1 5 年借用契約書 8 条 2 項及び平成 1 7 年借用契約書 7 条 2 項）。

i P 1 の責務

(a) P 1 は，P 9 合作社に対し，毎月 1 5 日以前に当月の賃借料を支払わなければならないが，支払がされない場合には，P 9 合作社が P 1 に対し月■■■■%の利息を追徴する権利を有するものとする（平成 1 5 年借用契約書 9 条 1 項及び平成 1 7 年借用契約書 8 条 1 項）。

(b) P 1 は，中国及び当地の関連する法律・条例の規定並びに外国投資企業の中国国内投資優遇策にのっとり以外は，条例の規定によって各種税金を納め，財政・税務部門の監督管理を受ける（平成 1 5 年借用契約書 9 条 2 項及び平成 1 7 年借用契約書 8 条 2 項）。

(c) P 1 は，定められた期日に従業員戸籍及び労働保険の申請をする（平成 1 5 年借用契約書 9 条 3 項及び平成 1 7 年借用契約書 8 条 3 項）。

(d) P 9 合作社は，工場長及び報関員各 1 名を P 1 へ委託派遣し，P 1 0 工場の関連業務の処理に協力する。ただし，工場長及び報関員の給与は P 1 が負担し，■■■■人民元を下回ってはならない。仮に，P 9 合作社が P 1 に派遣した工場長及び報関員が P 1 の要求する職務を全うできない場合は，P 1 は解雇をする権利を有し，再度，P 9 合作社に委託派遣を要請するものとする（平成 1 5 年借用

契約書 9 条 4 項及び平成 1 7 年借用契約書 8 条 4 項)。

- j 本件借用契約書において記述のない事項については，P 9 合作社及び P 1 の双方は，今後平等な相互利益の原則に基づき協議をもって解決しなければならない。借用契約は，双方の社印の捺印及び責任者の署名後有効となるものとし，法律と同等の効力を有するものとする(平成 1 5 年借用契約書 1 0 条及び平成 1 7 年借用契約書 9 条)。

(イ) 本件経営契約書の内容

P 1 と P 9 合作社との間で 2 0 0 4 年(平成 1 6 年)7 月 8 日に作成した本件経営契約書の概要は，次のとおりである。なお，P 1 は，契約書の作成はされていないものの，本件経営契約書が作成された同日以前から，P 9 合作社との間で，本件経営契約書の内容と同様の経営請負契約を締結していた。(甲 3 7，弁論の全趣旨)

a 請負内容(1 条)

P 1 (請負者)は，P 9 合作社(委託者)の P 1 0 工場の経営を請負う。

b 経営請負期間(2 条)

2 0 0 5 年(平成 1 7 年)5 月 2 8 日から 2 0 1 5 年(平成 2 7 年)5 月 2 8 日までの 1 0 年間

c 請負者が支払う請負費用額(3 条)

P 1 は，人民元に決済した加工費を P 9 合作社が指定した銀行口座に振り込む。その後，P 9 合作社は，両当事者が協議した実際の金額に従い P 1 に返還する。

d 両当事者の権利及び義務(4 条)

(a) P 9 合作社は，請負契約の規定に基づき P 1 による請負対象企業の資産を管理監督し，企業の適法な経営，法に従った納税を監督し，適切に指導し，調整し，手当とする(同条 1 項)。

(b) P 1 は、請負期間中、国家の法律・規定が認める範囲内において、企業の生産経営管理につき権利を有し、全面的に責任を負い、すべての生産経営管理権を行使し、企業のすべての経営コストを負担する（同条 2 項 1 号）。

(c) P 1 は、国の法律・法規を遵守し、契約を厳格に履行し、P 9 合作社の監督を受け、法律・法規の規定に従い従業員の合法的な権益を保護する（同項 2 号）。

(ウ) 本件協議書等の内容

P 1 と P 7 会社との間で 1995 年（平成 7 年）5 月 29 日付けで P 8 会社を商務代理として作成された本件協議書等の概要は、次のとおりである。（甲 8，乙 4 の 1・2，同 5）

a P 8 会社、P 7 会社及び P 1 は、精密プラスチック用金型・精密プラスチック材料射出成形の来料加工業務について契約をすることにした（本件協議書前文）。

b 双方の責任（本件協議書 1 条）

(a) P 1 は、「借用」の方式で加工生産に必要な設備を提供し、借用設備の所有権は P 1 に帰属する。

(b) P 1 は、無償ですべての原料、補助材料及び包装物資を提供する。

(c) P 7 会社は、相応の工場建物、電力及び労働力を提供し、協議書有効期間中、P 1 のために加工生産を行い、P 1 から加工費又は工場賃貸料、土地使用料及び管理費を受領する。

(d) P 7 会社は、製品をすべて P 1 へ輸出する。

(e) P 1 は、設備提供後、できるだけ早期に技術者を P 10 工場へ派遣し、設備の取付け及び技術指導を行う。

(f) P 1 は、P 10 工場へ派遣した技術者の資金、出張旅費、電話

費，生活用電気，食費及び宿泊費を負担する。

c 加工費総額（本件協議書 2 条）

1 年目の加工費総額は，██████香港ドルとする。2 年目以降の加工費総額は，1 年目を基礎として幾分増加させる。年間増加率は██████以上とする（なお，本件継続協議書により，本件継続協議書の効力が発生した 1 年目の加工費の総額は██████香港ドルとなり，2 年目以降の加工費の総額は継続協議書の 1 年目の金額を基礎として毎年██████ずつ増加する旨変更された。）。

d 加工費の計算（本件協議書 3 条）

(a) 来料加工の加工費は，██████に基づき価格を決めるか，あるいは██████で価格を決める。試生産期間中，P 1 は，一人当たり毎月██████香港ドルを P 7 公司へ支払う（第 1 期は██████人，以後は██████人）。試生産期間満了後は，工場内の従業員数で計算し，一人当たりの加工費が毎月平均（月 26 日勤務，1 日 8 時間労働）██████香港ドル以上であることとする（同条 1 項）。

(b) P 7 公司是，責任をもって工場建物及び用地を提供する。工場建物面積は 1 2 0 0 平方メートルとする（同条 2 項）。

e 社会基礎施設費（本件協議書 4 条）

企業が国外の労働者を雇用する場合，現地の労働部門へ社会基礎施設費を納めなければならない。国外の労働者数により計算し，一人当たり毎年██████人民元とする。

f 品質責任，試生産期間及びロス率，二級品率（本件協議書 5 条）

(a) P 1 は，人員を P 1 0 工場へ派遣して製品品質の検収を行う。

(b) 原料・補助材料が基準に合致しないこと，又は技術指導を間違えたことにより廃品・二級品が発生した場合には，P 1 が責任を負担する。加工をやり直さなければならない場合，費用は P 1 が負担す

る。

g 原料供給及び引渡期限（本件協議書 6 条）

P 1 は、本件協議書に規定する加工量に応じて、毎月十分な数量の原料・補助材料及び包装物資を提供することを保証する。P 1 0 工場が正常に生産できるように、P 1 は各ロット製品の生産の 1 5 日前までに、必要な原料・補助材料を P 1 0 工場へ運び込まなければならない。P 1 の業務を正常に発展させるため、P 1 0 工場は双方が話し合った具体的納品期限に基づき、所定の期日、種類、数量により加工品を引き渡す。具体的事項は、個別契約を締結する際に取り決める。

h 支払方式（本件協議書 7 条）

P 1 は、加工費を香港の P 1 3 銀行を通して、P 7 公司へ振り込む。所定の期日を過ぎても振り込まれない場合、P 1 は、香港のその時の銀行利率に基づいて利子を計算し、P 7 公司へ支払うものとする。必要な場合、P 7 公司は、出荷を停止することができる。

i 運輸（本件協議書 8 条）

P 1 は、原料・補助材料及び製品の輸出入に関して、香港から P 1 0 工場までを往復するのに必要な運送料や雑費を負担する。

j 保険（本件協議書 9 条）

(a) P 1 は、原料・補助材料及び包装物資の運び込み並びに製品の運び出しに対して、総合保険に加入する。P 1 は、生産設備、工場の原料・補助材料、包装物資、半製品及び製品に対して財産保険、火災保険に加入する。

(b) 双方は、全従業員が社会労働保険に加入し、賃金比率に応じて社会労働保険金を収めることに同意する。

k その他（本件協議書 1 3 条）

(a) P 1 は、加工費総額の [REDACTED] を通商港費用として支払

うものとし、P7 会社が領収書を発行すると同時に支払う。

(b) 企業は、労働者の募集、業務の手配、工場施設等については、労働安全衛生管理条例及び中華人民共和国消防条例に基づき執行するものとし、労働者の合法的權益を保障しなければならない。労働者のために労働安全衛生要求に合致した労働場所及び生活施設を提供して、労働者の身体の健康を保障しなければならない。

ウ P1 の組織・資本投下・人材配置状況等

(ア) P1 は、本件 P1 各事業年度当時、その総経理が承認印を押印している組織図上、董事長及び総経理の下に、P11 本社及び P10 工場から構成されており、2002 年（平成 14 年）10 月 1 日当時、P11 本社には、会計管理課（後の財務部）が、P10 工場には、管理部のほか、第 1 事業部、第 2 事業部及び品質保証部が置かれ、第 1 事業部の下に、販売統括部（その下に販売部がある。）、金型統括部（技術部及び金型部から構成される。）及び製造統括部（品質管理部、生産管理部、第 1 製造部及び第 2 製造部から構成される。）が、第 2 事業部の下に、組立統括部（レンズ組立部及び成形組立部から構成される。）が置かれており、董事長に原告の代表取締役（当時）が就いていたほか、総経理及び副総経理、P11 本社の会計管理課長（後の財務部長）、P10 工場の第 1 事業部長（副総経理）、第 2 事業部長（副総経理）、品質保証部長、販売統括部長、製造統括部長、組立統括部長、品質管理部長、生産管理部長等の部長以上の管理職の大半に、原告から P1 に出向（海外赴任）した社員が就いていた。その後、組織改編が行われたものの、本件 P1 各事業年度当時、一貫して、P1 の董事長に原告の代表取締役（当時）が就いており、総経理及び副総経理並びに部長以上の管理職の大半に原告から P1 への出向者が就いていた。（乙 8 の 1 ないし 4、同 9）

- (イ) P1は、2002年(平成14年)ころ、P10工場においてISO規格(国際標準化機構(ISO)が策定した国際的な標準規格)のうちISO9001(品質管理及び品質保証に係る規格)及びISO14001(環境管理に係る規格)の認証を取得することを計画し、総経理、副総経理、品質保証部長等の各主要部の長に対して品質管理及び品質保証並びに環境管理に係る職務分担を明確化する品質環境マニュアルを策定する等の作業を経て、そのころ、ISO9001及びISO14001の認証を取得し、認証取得後も品質管理及び品質保証並びに環境管理に関して上記認証取得時の職務分担に沿った分担を継続している。そして、品質管理及び品質保証並びに環境管理に係る職務を分担している総経理、副総経理、品質保証部長等の各主要部の長の大半は、原告からP1への出向者によって占められていた。(乙8の1ないし4,同9,11の1ないし3,同28,34)
- (ウ) P1のP11本社は、香港のオフィスビルの一室(平成7年6月から平成15年12月までは、約146.9㎡,平成16年1月以後は、約98㎡の事務所)を賃借した場所に所在し、原告からP1への出向者■名(P1の会計管理課長(後に組織改編により財務部長))及び香港でP1に現地採用された■名の従業員によって、輸出入業務、販売業務及び経理財務業務が行われていた。これに対し、原告からP1への出向者のうち■名に居住しP10工場で稼働していた者は、2002年(平成14年)には■名,2003年(平成15年)には■名,2004年(平成16年)には■名であり、これらの者が、P10工場の総経理、副総経理、部長等の管理職に就いていた。(甲69,70,乙8の1ないし4,同9)
- (エ) P1においては、後記エ(ア)のとおり、P11本社とP10工場を一体のものとした事業計画が策定されているが、P1作成の「2002

年度 年度計画書（計画検討資料） 2001年12月26日 事業部
名：P6公司 [REDACTED]「電子廠」（乙11の1。以下「2002年
度計画書」という。）によれば，例えば，2002年1月において，P
11本社に [REDACTED]名，P10工場に合計 [REDACTED]名の人員を配置することが予
定され，同社作成の「2003年度 年度計画書（計画検討資料 その
2） 2002年12月28日 会社名：P6公司」（乙11の2。以
下「2003年度計画書」という。）によれば，例えば，2003年1
月において，P11本社に [REDACTED]名，P10工場に合計 [REDACTED]名の人員を配
置することが予定され，同作成の「2004年度 年度計画書 200
4年3月19日 会社名：P6公司」（乙11の3。以下「2004年
度計画書」という。）によれば，例えば，2004年1月において，P
11本社に [REDACTED]名，P10工場に合計 [REDACTED]名の人員を配置することが予
定されていた。また，費用（年間）については，2003年度計画書に
よれば，P1全体で [REDACTED]香港ドルの，P11本社で
[REDACTED]香港ドルの各発生が予定され（P11本社・約 [REDACTED]
%，P10工場・約 [REDACTED]％），2004年度計画書によれば，P1
全体で [REDACTED]円の，P11本社で [REDACTED]
[REDACTED]円の各発生が予定されていた（P11本社・約 [REDACTED]％，P10工場
・約 [REDACTED]％）。（乙11の1ないし3）

エ P10工場の事業計画等の策定・管理

P1は，2002年度計画書，2003年度計画書及び2004年度計
画書（以下，併せて「本件各年度計画書」という。）において，P11事
務所及びP10工場を一体のものとして事業計画等を策定・管理してお
り，その概要は，次のとおりである。（乙11の1ないし3）

（ア） 年度方針実施計画書

P1は，本件各年度計画書中の「方針実施計画書」において，（a）

「高収益を確保し、限りなく発展できる企業を目指す」(技術立社、品質保証、環境管理で顧客に信頼される企業グループを目指す等の内容)等の経営ビジョン、(b)「技術・品質の日新を目指すこと」等の運営方針、(c)「戦略事業の強化・拡大・・・国際生販総合力の発揮」、「生産革新・・・国際原価競争力の強化と、顧客満足が得られる工場インフラ整備」等の中期重点政策等の内容を盛り込んだ中期構想を示し、「デフレ」に即したQCDの抜本の見直し」等の内容を盛り込んだ経営方針を策定し、主としてP10工場における業務に関して顧客関連プロセス、設計・開発プロセス、生産プロセス等の観点から多角的に前年度実績の検証と改善課題の定立を行い、「戦略事業分野の増販強化。技術の高度化」、「生産革新・品質革新」等の内容を盛り込んだ重点施策を策定した上で、P10工場の製造各部門に関して、前年度の売上げ及び経常利益・営業利益の実績又は見込み等を踏まえ、各年度の事業計画を決定している。

(イ) 主要(重点)プロジェクト

P1は、本件各年度計画書において、主要(重点)プロジェクトを策定し、P11本社及びP10工場の販売部、金型統括部、製造部、品質管理部等の各製造部門について、重点施策、目標、スケジュール等を決定しているが、その具体的な内容は、P11本社については、「流動資金効率化」、「会計連結対応処理速度UP」等を掲げるとともに、P10工場については、生産計画・効率に関して、「金型製作スピードUP」、「稼働率、サイクル短縮」、「生産効率向上」等を、品質管理に関して、「品質水準向上」、「再発クレーム不良の撲滅」、「顧客クレーム数削減」、「クレーム是正処理力向上」等を、納期管理に関して、「検収期間短縮」、「初期納期管理」、「納期遅延改善・維持」等を、材料管理に関して、「材料の統一化、不必要在庫処理」、「材料在庫金額削減」等を、

製造コスト管理に関して、「原価改善」、「不良品返却処理徹底」、「金型原価低減」、事務用品、交通費、水道代及び電気代に係る「経費削減」等を、新事業展開に関して、「PL生産立上げ」を、技術の差別化に関して、「一般ハスバギア量産化」、「ハイサイクル成形スペックアップ」等を掲げるといふものである。

(ウ) 合理化計画

P1は、本件各年度計画書において、製造各工程に関して、コスト削減、生産効率向上、製品・材料に係る在庫金額削減、品質向上・維持、個別原価の見直し・改善、原価改善等につき、各工程に関する課題・問題の分析を行った上で、具体的な目標値を定めて推進内容を決め、各工程の合理化計画を策定している。

オ P10工場における生産設備の所有・管理状況

(ア) P1は、前記イ(ア)aのとおり、本件借用契約書に係る契約に基づき、P9合作社からP10工場の工場等を賃借して製造の用に供しており、賃借料を支払っているが、P10工場において製造のため使用されている製造設備については、前記イ(ウ)b(a)のとおり、本件協議書に係る契約に基づき、P1は借用の方式で加工生産に必要な設備を提供し、借用設備の所有権はP1に属することとされており、P1は精密プラスチック用金型等の製造の用に供する機械設備を自社の所有のままP10工場に設置している。そして、P1は、P10工場に設置した機械設備につき、固定資産台帳及び財務諸表上も、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ている。(乙16の1ないし3、同17の1ないし3)

(イ) P1は、本件各年度計画書の「設備計画表」のとおり、各年度ごとに、P10工場の各製造部門の設備投資計画を定めており、当該計画の実行に当たっても、例えば、2003年(平成15年)には、PL増産

に対応すべく成形機，蒸着機等を増設するためのP10工場のPLレイアウト二期工事の実施について，P1のPL生産部長が起案し，P1の総経理及び副総経理の決裁を経た上，原告の代表取締役らが決裁し，2004年（平成16年）には，P10工場へのCAD設備の導入について，P1の技術統括部長が起案し，P1の総経理が決裁した上，原告の代表取締役らが決裁するなど，P1及びその親会社である原告側が主導的に決定を行っている。また，P1における定時株主総会においては，P10工場での精密プラスチック用金型等の製造に係る収支を含んだ営業報告，決算報告及び利益処分案の承認等が行われるとともに，P10工場への設備投資計画，生産計画等が議案又は報告事項とされている（なお，P1の株主総会がP10工場内の会議室で開催されることもあった。）（乙11の1ないし3，同18，19，29の1・2，同30の1・2）

(ウ) P1は，製造設備等を増設して工場の規模を拡大することの検討に当たっては，当該増設により達成すべき目標等を明確に定め，工数，損益の目論見等の検討を経た上で，その当否の決定を行うとともに，増設による所期の目標が効果的に達成できるようにするため，原告からP1への出向者等のP10工場における職務分掌を改めて定めるなどの措置を講じてもいる。（乙10）

カ P1の財務管理状況

(ア) P10工場における損益計画，総費用発生計画及び原価管理

P1は，本件各年度計画書において，P11本社とP10工場を一体のものとして扱い，得意先別売上計画を立て，前年度の実績又は見込みを踏まえて，P10工場における成形製造部，金型部，成形組立部等の各製造部門ごとに，損益計画及び総費用発生計画を策定するとともに，各製造部門別の人員計画，合理化計画及び設備計画を織り込んだ総合的

かつ詳細な計画を策定し、全体的な損益管理を行っている。そして、上記損益計画の策定に当たっては、P 1 0 工場の運営に係る費用が、各製造部門ごとに、主要材料費、購入部品外注（購入部品費、外注加工費及び購入その他）、直接労務費等の「直接費」、間接材料費、間接労務費、減価償却費及び経費の「間接費」、共通費（労務費）、共通費（経費）、技術費（労務費）及び技術費（経費）の「共通費」に区分されて算出されるなどした上で、「製造原価」が算出され、「売上高」からこの「製造原価」及び「本社費（管理費）」（P 1 1 本社における総発生費用）が控除されるなどして、「営業損益」及び「経常利益」が算定されているのであって、各製造部門ごとの原価管理に基づいて損益計画が策定されている。また、総発生費用計画の策定に当たっても、P 1 1 本社及びP 1 0 工場の費用が、P 1 1 本社及び各製造部門ごとに、主要材料費及び購入部品外注部品費（購入部品費、外注加工費及び購入その他）の「直接材料費」、補助材料費及び消耗工具治具備品費の「間接材料費」、間接給与、直接給与等の「労務費」、福利費、厚生費、電気・ガス・水道料、租税料金、保険料、運送費等のその他の費用に区分されて、「総発生費用」が算定されている。（乙 1 1 の 1 ないし 3）

- (イ) P 1 0 工場に係る資金管理及びP 1 における会計帳簿上の処理等
- a 本件協議書 7 条においては、P 1 は、加工費を香港の P 1 3 銀行を通して、P 7 会社へ振り込む旨規定されていたが（前記イ(ウ)h）、平成 1 5 年借用契約書 5 条においては、加工費のうち■■■■%をP 9 合作社が取得した後、残余をP 9 合作社がP 1 に支払う旨定められ、平成 1 5 年借用契約書追加改定 3 条及び平成 1 7 年借用契約書 4 条においては、2 0 0 2 年（平成 1 4 年）7 月 1 日以後は、P 1 が加工費を振り込み、中国の法令によって控除される部分と手続費を除いた残額がP 1 へ返却されるものの、P 1 は、毎月定額で■■■■人

民元の管理費を P 9 合作社へ支払わなければならないこととなった
(前記イ(ア)e)(甲53の4,同70,乙20の1・2,同21,
22)

b (a) P 1 は, 上記 a のとおりの契約内容に沿って, 本件 P 1 各事業
年度当時, 製品ごとに決められた単価 (P 1 0 工場からの申請に基づ
き東莞市対外貿易経済合作局から適正なものであるとして許可を得た
もの。おおむね■■■■人民元に設定されていた。) に製造数量を乗じ
て算出された金額を, 製造の翌月 5 日から 1 0 日までの間に, P 1 0
工場名義の銀行預金口座に振込送金していたが, この送金額のうち,
■■■■が東莞市 (P 8 公司の出資者) により, ■■■■が (P 7 公司の出
資者) により手数料として收受されるほか, ■■■■ (2 0 0 2 年 (平
成 1 4 年) 7 月 1 日以後は月額■■■■人民元の定額に当該送金
額のうち■■■■%を加えた金額) が P 9 合作社から管理費として收受
され, その残額は P 1 0 工場の電力費等の P 1 0 工場の運営経費の支
払に充てられていた。(b) また, 上記 (a) の送金だけでは P 1 0 工場
の運営資金が不足するため, P 1 は, 運営に必要な金額につき, 両替
商を介して P 1 0 工場側に送金し, P 1 0 工場の財務担当者は, 送金
された金員を P 1 0 工場名義の口座に振り込んだ上, 電力費, 人件費
等の P 1 0 工場の運営経費の支払に充てた。(甲53の1ないし4,
同70,乙20の1・2,同21,22)

c P 1 は, 上記 b の送金については, その総勘定元帳上, 同社の預金
勘定 (Bank P 1 4 HKD C/A) から, 同社の中国小口現金勘定 (Cash
PRC - Petty Cash) へ振り替えられ (その際, 上記 b (a) について
は, 「Cash TO P 1 0 (PROCESSING FEE) 」 (P 1 0 へ送金 (加
工費)) と, 上記 b (b) については, 「Cash TO P 1 0 RMB」 (P 1
0 へ送金 人民元) と表示されている。), 合算された後, さらに「P

「P 1 0 EXPENSES」(P 1 0 経費) に振り替えられた上 , P 1 0 工場における製造行為に係る経費の支出に応じて , 「直接労務費 - 中国」, 「直接労務費 - 超過勤務 - 中国」, 「Ind 給与 - 現地 - 中国」, 「従業員厚生費 - 中国」, 「外注費 - FG & Sample - 中国」, 「修繕費 - 中国」, 「消耗品 - 中国」, 「旅費交通費 - 中国」, 「旅費交通費 - 燃料 - 中国」, 「通信費 - 電話 - 中国」, 「通信費 - Fax - 中国」, 「宿舍費 - 中国」などと計上されている。

なお , P 1 の総勘定元帳上 , 同社の中国小口現金勘定から 「 P 1 0 EXPENSES」(P 1 0 経費) へ振り替えられたものの中には , 本件協議書 1 条により P 1 が無償ですべて提供することとされている「原料 , 補助材料及び包装物質」の購入費用に当たるとうかがわれる「仕入 - 梱包材料 - 中国」, 「仕入 - 原材料 - 中国」及び「仕入 - 子会社材料 - 中国」, 本件協議書 8 条により P 1 が負担することとされている「原料等の運送料や雑費」に当たるとうかがわれる「運賃 - 国内運送 - 中国」, 「運賃 - 航空機 - 中国」, 「通関手数料 - 中国」及び「検査費 - 中国」, 本件協議書 9 条により P 1 がすべて負担するとされている「保険料」に当たるとうかがわれる「保険料 - P 1 5 工場 - 中国」, 平成 1 5 年借用契約書 9 条 2 項及び平成 1 7 年借用契約書 8 条 2 項により P 1 が支払うこととされている税金に当たるとうかがわれる「税金 / 手数料 - 中国」, 平成 1 5 年借用契約書 8 条及び平成 1 7 年借用契約書 7 条により P 1 が支払うこととされている電気料を含むものとうかがわれる「水道光熱費 - 中国」等も含まれている。

(乙 2 0 の 1 ・ 2)

d P 1 0 工場においては , 上記 b のとおり送金された金員等について , 「 P 5 P 1 0 工場の会計システム」(乙 1 5) に基づき会計実務を行っており , 給与の支払については , P 1 0 工場管理部人事課員がタ

イムカードに基づき計算した金額をP1に請求した後、P1の総経理の承認を得るものとされ、 香港ドルを超える備品を購入する場合は、P10工場の各部長からP1の総経理に請求し、総経理の認可を得ることが必要とされており、管理部人事課員と管理部財務課員とがP10工場の銀行勘定と帳簿上の入金及び出金額を突き合わせをする際には、P1の総経理から通帳と帳簿の確認を受けるほか、現金残高を確認し金種表を作成する際にも、再度、総経理から現金の確認を受けた上、上記の作業をまとめて現金預金残高月報を作成してP1へFAXで報告するなど、少額ではない額の会計処理を要する場合等には、P1に請求してその総経理の承認等を得ることが必要とされている。(乙15)

(ウ) P1における財務諸表上の処理

P1は、P10工場で製造した製品を中国国内、香港、日本等で販売し、その財務諸表上、これを売上げとして経理処理しているが、一方で、前記オ(ア)のとおり、P10工場に設置した機械設備につき、固定資産台帳及び財務諸表上も、自社の固定資産に計上し、減価償却を行い製造原価に算入するにとどまらず、P10工場の各製造部門の原材料費、労務費等の製造経費についてもP1の製造原価として経理処理している。

(乙11の1ないし3，同16の1ないし3，同17の1ないし3)

キ P10工場の人事・労務管理

(ア) P1は、本件各年度計画書において、人員配置に関して、P11本社及びP10工場の各製造部門ごとに、監督者や技術員から製造・組立作業員、さらには通訳、掃除員等に至るまで、詳細かつ具体的な計画を策定するとともに、上記人員配置計画に対する配置の実績についても把握・管理している。(乙11の1ないし3，同12)

(イ) P1は、2004年(平成16年)4月1日付けで、P10工場の

従業員の給与の基準を定める目的で、「給与体系・評価基準書」(乙14。以下「本件給与基準書」という。)を作成した。本件給与基準書は、基本給、諸手当等を具体的内容を示した「給与構成図」、等級、号数等に応じた給与額等を示した「給与額給与等級参照表」、評価項目、評価点数等を示した「評価基準表」等から構成され、原則としてP10工場の全従業員に関して年間2回(4月度及び10月度)行われる給与に関する評価・査定に係る最終承認者はP1の総経理であること、本件給与基準書を廃止・改訂するためには、P1の総経理の承認が必要であること(5条)などが定められている。(乙14)

(ウ) P10工場においては、「要員採用規定」(乙13)によって、P10工場で働く工員に係る募集から採用に至るまでの手続の詳細が定められており、同規定中には、随時の募集にはP1の総経理の許可が必要であること(3条3項)、いったん退社した者を再度採用する場合にはP1の総経理の許可が必要であること(8条1項)など、P10工場の工員の採用にP1が一定の権限を有する旨定められている。また、同規定は、P1の総経理の決裁を受けて制定されている上、同規定の修正の可否はP1の董事会によって決められる旨定められている。なお、同規定同様にP10工場における内部規律に関して定められた規定として、従業員の労働条件等を定めた「就業規定」(甲21)、P10工場の宿舎に入居する従業員に対する注意事項等を定めた「宿舎管理規定」(甲22)及び会社の車両の利用上の注意事項等を定めた「車輛服務規定」(甲23)が存するが、これらはいずれも、P1の総経理の決裁を受けて制定されている上、それらの修正の可否はP1の董事会によって決められる旨定められている。(甲21ないし23、乙13)

(エ) P10工場における給与の支払は、前記カ(イ)dのとおり、P10工場管理部人事課員がタイムカードに基づき計算した金額をP1に請求

した後，P 1の総経理の承認を得た上で行われる。

(オ) P 1は，前記イ(ア) i (d)のとおり，本件借用契約書上，P 9 合作社がP 1 0工場における関連業務の処理に協力するためP 1へ委託派遣している工場長及び報関員について，P 1の要求する職務を全うできない場合は，当該工場長らを解雇する権利を有する。

ク P 1の税務申告状況等

(ア) 香港の事業所得税法上，所得の源泉が香港外であるオフショア所得については非課税であるが，香港における製造業者たる法人が中国本土における製造行為(特に原材料の供給，作業員のトレーニング及び監督)に關与していると認められる場合，当該製造活動による販売所得のうち50%を非課税所得(中国本土内所得)として認める旨の取扱いが行われているところ，P 1は，香港税務当局に対し，自らのP 1 0工場における事業等につき，香港において卸売業を，中国において製造業を行っている，製造事業においては，P 1 0工場の操業のために，プラントや設備を提供するとともに，製造技術及びデザインのトレーニング及び監督業務を提供しており，実際に，P 1 0工場の日常業務に深く密接に関わっている，P 1の役員であるP 1 6(原告の元取締役)において，製造指示書に従って，P 1 0工場のすべての製造工程を監督・指揮する，同人において，P 1 0工場の操業管理に責任を負い，中国の現地労働者を監督する旨等を申告した上，上記の取扱いを受けている。(甲70，乙24，25の1・2，同43)

(イ) 原告は，本件各更正処分等に係る法人税等の調査中に提出した平成17年3月期の法人税申告書の別表17(3)「国外関連者に関する明細書」(乙26の3)のP 1の「主たる事業」欄には，「精密成形品及び金型販売卸」と記載しているものの，同調査前に提出された平成15年3月期の法人税申告書の別表16の4及び平成16年3月期の法人税申告

書の別表17(3)「国外関連者に関する明細書」(乙26の1・2)のP1の「主たる事業」欄には、「精密成形品及び金型製造」と記載していた。

(ウ) P1の事業内容は、合成樹脂精密金型製作及び金型メンテナンス対応、精密ギアを中心としたエンジニアリングプラスチック金型製作、合成樹脂精密射出成形品の製造及び組立て並びにレンズ部品の組立てであるが(乙28)、原告は、自らのホームページにおいて、平成13年8月にP17工場からGL生産事業をP1に移管した旨表示しており、P1に製造部門が存在することを自ら明らかにしている。(乙2)

(3) 前記(2)の認定事実を踏まえ、以下、前記(1)の判断の枠組みに沿って検討する。

ア そこで、まず、前記(1)ウ(ア) ないし の各要素について検討すると、(a)販売製品製造のための生産設備(工場建物、製造設備等)の整備の状況(前記(1)ウ(ア))についてみるに、P10工場に係る工場等については、前記(2)イ(ア)のとおり、P1がP9合作社から賃借しており、製造設備については、前記(2)イ(ウ)のとおり、P1が、P10工場での加工生産に必要な生産設備を無償で提供し、しかも、この設備の所有権はP1に帰属しており、(b)販売製品製造のための人員(監督者、技術者、単純労働者等)の配置の状況(前記(1)ウ(ア))についてみるに、P10工場の従業員の法律上の雇用主がだれかは必ずしも明らかでないものの、P1は、前記(2)キ(ア)のとおり、本件各年度計画書において、人員配置に関して、P11本社及びP10工場の各製造部門ごとに、監督者や技術員から製造・組立作業員、さらには通訳、掃除員等に至るまで、詳細かつ具体的な計画を策定するとともに、上記人員配置計画に対する配置の実績についても把握・管理しており、同キ(イ)のとおり、P10工場における給与体系の決定及びP10工場従業員の個別具体的な人事評価まで行って

いるほか、同力(イ) bのとおり、P 1がP 1 0工場名義に送金した金員の中から従業員の給与が支払われており、(c)販売製品製造に係る原材料・補助材料等の調達状況(前記(1)ウ(ア))についてみるに、前記(2)イ(ウ) b(b)のとおり、P 1が無償ですべての原料・補助材料等を提供することとされていた。

以上によれば、P 1は、P 1 0工場における販売製品製造のための生産設備(工場建物、製造設備等)の整備、人員(監督者、技術者、単純労働者等)の配置及び原材料・補助材料等の調達等(前記(1)ウ(ア)ないし)のすべての面において主体的に関与していたものといえることができる。

イ そして、上記アのP 1 0工場における製品製造のための生産設備の整備、人員の配置及び原材料・補助材料等の調達等へのP 1の関与の状況(前記(1)ウ(ア)ないし)を踏まえて、P 1の設立の目的(上記(1)ウ(イ)<A>)、P 1 0工場における人員の組織化、事業計画の策定、生産管理の策定・実施、生産設備の投資計画の策定、財務管理の実施、人事・労務管理の実施等へのP 1の関与の状況(上記(1)ウ(イ)(a)ないし(f))について検討すると、次のとおりである。

(ア) P 1の設立の目的

P 1は、前記(2)ア(ア)のとおり、設立時の事業計画において、P 1 1本社を管理拠点とし、P 1 0工場を製造拠点とした上で、P 1 0工場機能を製造部門と位置付けるとともに、P 1の董事長、総経理及び董事会の下に、P 1 1本社管理部とP 1 0工場とを一体として組織化することが計画されている。本件合弁契約においても、同(イ)のとおり、東莞市に委託加工工場を新設する旨記載されている部分もあるものの、その前文において、香港国内に精密合成樹脂製品の製造販売及び金型の製造販売を主目的とする新会社としてP 1を設立する旨も記載されている。そして、P 1は、同(ウ)のとおり、香港の商業登記簿において、その「業

また、前記(2)ウ(イ)のとおり、P1は、P10工場においてISO規格の認証を自ら取得することを計画し、総経理、副総経理、品質保証部長等の各主要部の長に対して品質管理及び品質保証並びに環境管理に係る職務分担を明確化し、品質環境マニュアルを策定する等の作業を経て、そのころ、ISO9001及びISO14001の認証を取得しており、P10工場における品質管理及び品質保証並びに環境管理を組織的に達成するために、原告からP1への出向者を配置しており、P1は、ISO規格の認証を通じて、P10工場の製造業務に従事する人員を組織的に統括していたものと解される。

(ウ) P10工場の事業計画の策定へのP1の関与の状況

P1は、前記(2)エ(ア)のとおり、本件各年度計画書中の「方針実施計画書」において、中期構想を示し、経営方針を策定し、顧客関連プロセス、設計・開発プロセス、生産プロセス等の観点から多角的に前年度実績の検証と改善課題の定立を行うなどして、P11事務所及びP10工場を一体のものとして、各年度の事業計画を策定していた。

(エ) P10工場の生産管理の策定・実施へのP1の関与の状況

前記(2)ウ(ア)のとおり、P10工場の部長以上の管理職の大半に原告からP1に出向してに居住する社員が就いていたことに加えて、P1は、前記(2)エ(イ)のとおり、本件各年度計画書において、主要(重要)プロジェクトを策定し、P11本社及びP10工場の各製造部門について、重点施策、目標、スケジュール等を決定し、その内容は、P10工場については、生産計画・効率、品質管理、納期管理、材料管理、製造コスト管理、新事業展開等の生産管理の重要項目が網羅されていること、また、同(ウ)のとおり、製造各工程に関して、コスト削減、生産効率向上、製品・材料に係る在庫金額削減、品質向上・維持、個別原価の見直し・改善、原価改善等につき、合理化計画を策定していたこと等

からすると，P 1 は，P 1 0 工場における生産管理を主体的に実行していたものといえる。

(オ) P 1 0 工場の生産管理の投資計画の策定への P 1 の関与の状況

P 1 は，前記(2)オのとおり，本件協議書等に基づき，精密プラスチック用金型等の製造の用に供する機械設備を自社の所有のまま P 1 0 工場に設置しているが，これらの製造設備等に関し，本件各年度計画書の「設備計画表」のとおり，各年度ごとに，P 1 0 工場の各製造部門の設備投資計画を定めており，また，P 1 における定時株主総会においては，P 1 0 工場での精密プラスチック用金型等の製造に係る収支を含んだ営業報告，決算報告及び利益処分案の承認等が行われるとともに，P 1 0 工場への設備投資計画，生産計画等が議案又は報告事項とされている。

(カ) P 1 0 工場の財務管理の実施への P 1 の関与の状況

P 1 は，前記(2)カ(ア)のとおり，本件各年度計画書において，P 1 1 本社と P 1 0 工場を一体のものとして扱い，得意先別売上計画を立てるのみならず，前年度の実績又は見込みを踏まえて，P 1 0 工場における各製造部門ごとに，直接費，間接費及び共通費並びにその細目に区分するなどし，各製造部門ごとの原価管理に基づいて損益計画を策定し，また，同様の方法で，総発生費用計画の策定を行っている。また，同(イ) b ないし d によれば，P 1 から P 1 0 工場側へ送金された金員については，P 1 の総勘定元帳上，「外注加工費」等と委託加工費を示す勘定項目として記載されておらず，中国小口現金勘定へ振り替えられた後，さらに，「P 1 0 EXPENSES」(P 1 0 経費)へ振り替えられた上，P 1 0 工場における製造行為に関する中国工場の従業員給与その他 P 1 0 工場における製造経費が，P 1 の経費として処理されていること，これらの経費の中には，本件各契約書上，P 1 が負担するものとされているものと，P 1 の負担とされていないものとが混在して記載されている

ことが認められ、P10工場の側で多額の会計処理を要する場合等には、P1への請求及びこれに対する総経理の承認等が必要とされるなど、P1は、P10工場に係る資金の管理を行っているものと認められる。そして、P1は、同(ウ)のとおり、P10工場に設置した機械設備につき、固定資産台帳及び財務諸表上も、自社の固定資産に計上し、減価償却を行い製造原価に算入するにとどまらず、P10工場の各製造部門の原材料費、労務費等の製造経費についてもP1の製造原価として経理処理している。

上記のとおり、P1がP11本社とP10工場を一体のものとして扱った上で、損益計画及び総費用発生計画を策定・管理していたこと、P1からP10工場側へ送金された金員についても、P1の総勘定元帳上、中国小口現金勘定、さらに、「P10 EXPENSES」(P10経費)へ振り替えられる処理がされた上、P10工場における製造経費が、P1の経費として処理されていること、本件各契約書上、P1が負担するものとされている経費と、P1の負担とされていない経費とが混在する形で総勘定元帳に記載されていること、P1がP10工場における資金管理をしていたことからすると、P1は、P10工場に関する財務管理を行っていたものというべきである。

(キ) P10工場の人事・労務管理の実施へのP1の関与の状況

P1は、前記(2)キ(ア)のとおり、本件各年度計画書において、人員配置に関して、P11本社及びP10工場の各製造部門ごとに、詳細かつ具体的な計画を策定しており、前記(2)キ(イ)のとおり、P10工場における給与体系の決定及びP10工場従業員の個別具体的な人事評価まで行っており、同キ(ウ)のとおり、P10工場における工員の募集・採用についてもP1が最終的に策定した規定に基づき行われ、募集・採用に関する一定の場合には総経理の許可が必要とされ、さらに、就業規

定等のその他内部規律に関する規定も P 1 の総経理の決裁によるものであり、その修正の可否についても P 1 の董事会により決められていた。また、P 1 0 工場における給与の支払についても、同力(イ) d のとおり、P 1 0 工場管理部人事課員がタイムカードに基づき計算した金額を P 1 に請求した後、P 1 の総経理の承認を得た上で行われていた。

上記のとおり、P 1 が、P 1 0 工場に関して、製造行為に必要な人員配置を計画し、工員の採用規定を策定し、給与体系・人事評価システムを整備して、労務の対価の支払に先立ち自社の総経理の承認を得させていたことなどからすると、本件協議書の記載上は労働力を提供するの P 7 会社とされているものの、P 1 は、その実質・実体において P 1 0 工場の人事・労務管理を行っていたものというべきである。

(ク) 以上によれば、P 1 は、香港の商業登記簿において「業務性質」につき製造業を意味する「M F G」(Manufacturing) と登記するなど、P 1 1 本社及び P 1 0 工場の一体的な運営による製品の製造販売を目的とする会社として当該運営に係る事業展開を予定して設立され(上記(1)ウ(イ)<A>)、また、P 1 0 工場における人員の組織化、事業計画の策定、生産管理の策定・実施、生産設備の投資計画の策定、財務管理の実施、人事・労務管理の実施等(上記(1)ウ(イ)(a)ないし(f))のすべての面において主体的に関与していたものといえることができる。

ウ そして、製品の製造・販売を行うために中国当局の 1 0 0 % 出資により設立された関係各社との間で作成されている契約書(前記(1)ウ(ウ))としては、本件 P 1 各事業年度及びその前後の事業年度における P 1 と P 9 会社との間の本件借用契約書及び本件経営契約書、これらの数年前に P 1 と P 7 会社との間で P 8 会社を商務代理として作成された本件協議書等がある。

(ア) まず、P 1 は、前記(2)イ(ア)のとおり、P 9 会社との間で、本

件 P 1 各事業年度及びその前後の事業年度における工場等の賃借に係る本件借用契約書を作成しており、その内容は、(a) P 1 は、 P 9 合作社から工場等を賃借し賃借料を支払うこと、 P 9 合作社に対して加工費を支払うものの、中国の法令によって控除される部分等及び P 9 合作社に支払うべき管理費を控除した残額が P 1 へ返却されること、 P 9 合作社が委託派遣した工場長・報関員の給与を負担することなどが定められ、(b) P 9 合作社は、 水道管・電気路線を責任をもって工場の傍らまで引き込み、併せて P 1 の使用する電気を供給する責任を負い、責任をもって P 1 が工場のいかなる手続においても問題なく処理できるよう協力し、 P 1 が順調に生産活動に投入できるよう便宜を図り、 工場長及び報関員各 1 名を P 1 へ委託派遣し、 P 1 0 工場の関連業務の処理に協力することなどが定められている。

また、前記(2)イ(イ)のとおり、2004年(平成16年)7月8日、 P 1 は、 P 9 合作社との間で、本件経営契約書を作成しており、その内容は、(c) P 1 は、 P 9 合作社の P 1 0 工場の経営を請け負い、 国家の法律・規定が認める範囲内において、 P 1 0 工場の生産経営管理につき権利を有し、全面的に責任を負い、すべての生産経営管理権を行使し、企業のすべての経営コストを負担し、 加工費を P 9 合作社が指定した銀行口座に振り込み、その後、両当事者が協議した実際の金額に従い P 9 合作社から金員の返還を受けること、(d) P 9 合作社は、 P 1 による P 1 0 工場の資産を管理監督し、企業の適法な経営及び法に従った納税を監督し、適切に指導することなどが定められており、同日以前も、契約書の作成はされていないものの、 P 1 と P 9 合作社との間で、本件経営契約書の内容と同様の経営請負契約が締結されていたところである。

そして、上記(a) 及び 並びに(c) 及び の P 1 の権限・責務、

(b) ないし 並びに(d)のP 9 合作社の責務等の内容に照らすと，P 1 自身がP 1 0 工場において製造行為を行うことを前提としていることがうかがわれ，また，上記(a) 及び(c) のとおり，加工費名目で支払われた金員に関しても，上記のとおり一定額を控除した後の金員はP 1 へ返却する旨規定されていることにかんがみると，加工費名目で支払われた金員のうち，中国の官公庁への手数料及びP 9 合作社への管理費を控除した後のものは，P 1 の管理下に置かれることを予定しているものと解することができる。

(イ) 他方，前記(2)イ(ウ)のとおり，P 1 とP 7 会社との間でP 8 会社を商務代理として作成された本件協議書等をみると，(a)本件協議書1 条中には，P 7 会社は，相応の工場建物，電力及び労働力を提供し，P 1 のために加工生産を行い，P 1 から加工費又は工場賃貸料，土地使用料及び管理費を受領する旨記載した部分があるものの，他方，(b)本件協議書等の他の部分では，P 1 は， P 1 0 工場での加工生産に必要な生産設備を無償で提供するが，この設備の所有権はP 1 に帰属し， 原料・補助材料等を無償で提供し， 技術者をP 1 0 工場に派遣して設備の取付け及び技術指導を行い，その派遣技術者の資金，出張旅費等を負担し， 原料等の輸送の費用を負担し， 原料，製品等の運搬等に関して総合保険等に参加すること等が定められている。

(ウ) このように，()上記(イ)のP 7 会社との間の本件協議書1 条の文面の一部には，上記(イ)(a)のとおり，P 1 は，P 7 会社との関係においては，同会社に対して加工生産を委託しており，同会社がP 1 0 工場での製造行為の主体となることが予定されているような記載内容とされている部分もあるものの，()本件協議書等の他の部分には，上記(イ)(b)のとおり，P 1 が，P 1 0 工場における販売製品製造のための生産設備（工場建物，製造設備等）の整備及び原材料・補助材料等の調達に主体

的に関与することを内容とする条項もあり、本件協議書等自体の中にも、P 1 自らが P 1 0 工場での製造行為の主体となることが予定されていると解し得る記載も含まれる上、() 上記(ア)の P 9 会社との間の本件借用契約書及び本件経営契約書の内容からすれば、P 9 会社との関係においては、P 1 自らが P 1 0 工場での製造行為の主体として位置付けられていることがうかがわれることに加えて、() 本件経営契約書の作成以前も、契約書の作成はされていないものの、P 1 と P 9 会社との間で、本件経営契約書の内容と同様の経営請負契約が締結されており、() 実際にも、上記(イ)(a)のとおり、本件協議書 1 条においては P 7 会社が提供するとされている電力及び労働力の費用について、前記(2)カ(イ)b のとおり、現実には P 1 から P 1 0 工場名義の口座に振り込まれた金員の中から直接支払われるなど、同条項の内容を実質的に変更する運用が行われていたこと(なお、本件借用契約書においては、前記(ア)(b)のとおり、P 1 の使用する電気を P 9 会社が供給する旨記載されているところでもある。)等を併せ考慮すると、中国当局の 1 0 0 % 出資により設立された関係各社との間で、漸次、P 1 0 工場での製造行為に係る契約書の内容がその実体に即して整備され、平成 1 6 年及びその前年・翌年に作成された本件経営契約書及び本件借用契約書の方が P 1 の P 1 0 工場に係る経済活動内容の実体をより実質的に反映していることがうかがわれるところであって、結局、これらの各契約書の諸条項のいずれの記載内容に重点を置いて事業活動の実質・実体を把握するかは、本件各契約書の全体を勘案しつつ、上記ア及びイで検討した事業実態の具体的な事実関係に即して判断するほかないものというべきである。

(エ) 以上に検討したところによれば、上記ア及びイで検討した事業実態の具体的な事実関係に即して、本件協議書 1 条中の一部分の文言のみならず、本件協議書等中の他の部分に加えて、本件 P 1 各事業年度の事業

実態に係る本件借用契約書及び本件経営契約書の内容も併せかんがみれば、本件P 1各事業年度における事業活動の実質・実体において、P 1は、P 9 合作社からP 1 0工場等を賃借し、P 9 合作社が委託派遣した工場長等の給与まで負担し、加工生産に必要な製造設備及び原料等の物資を提供し、その輸送に伴う費用を負担した上、製品についても各種保険に加入し、加工費名目で支払われた金員のうち、中国の官公庁への手数料及びP 9 合作社への管理費を控除した後のものは、工場の運営のためにP 1の管理下に置かれることを予定していたものと解され、さらに、本件経営契約書により、P 1は、P 1 0工場の経営を請け負い、P 1 0工場の生産経営管理につき権利を有し、企業のすべての経営コストを負担することになるのであるから、P 1が中国当局の1 0 0 %出資企業としての実質的な一体性のうかがわれる上記三企業と提携して遂行する事業の全体を本件各契約書の全体を勘案しつつ具体的な事実関係に即して客観的に観察すれば、社会通念上、P 1は実質的にP 1 0工場において自ら販売製品の製造を行っていたと解するのが自然であるといえることができる。

エ そうすると、(ア)前記アのとおり、P 1は、P 1 0工場における販売製品製造のための生産設備の整備、人員の配置及び原材料・補助材料等の調達等のすべての面において主体的に関与していたこと、(イ)前記イのとおり、P 1は、<A>P 1 1本社及びP 1 0工場の一体的な運営による製品の製造販売を行うことを目的として当該運営に係る事業展開を予定して設立され、香港の商業登記簿でも業務性質は製造業と登記されていたこと、(a)P 1 0工場の製造業務を掌握・管理し、同工場の製造業務の人員を組織的に統括・管理していたこと、(b)P 1 1事務所及びP 1 0工場を一体のものとして、各年度の事業計画を策定していたこと、(c)P 1 0工場における生産管理を主体的に実行していたこと、(d)各年度ごとに、P

10工場の各製造部門の設備投資計画を定めていたこと、(e)P11本社とP10工場を一体のものとして扱った上で、P10工場に関する財務管理を行っていたこと、(f)P10工場の人事・労務管理を行っていたこと、そして、(g)前記(2)ク(ア)のとおり、P1自体、中国本土における製造活動による販売所得のうち50%を非課税所得(中国本土内所得)として認める取扱いを受けるに当たって、香港税務当局に対し、自らのP10工場における事業等につき、香港において卸売業を、中国本土において製造業を行っており、P1の役員において、製造指示書に従って、P10工場のすべての製造工程を監督・指揮していること等を自ら申告していること、(ウ)前記ウのとおり、P1が実質的な一体性のうかがわれる上記三企業と提携して遂行する事業の全体を本件各契約書の全体を勘案しつつ具体的な事実関係に即して客観的に観察すれば、P1が実質的にP10工場において自ら販売製品の製造を行っていたと解するのが自然であること等の諸般の事情を総合的に考慮すると、社会通念上、P1はP10工場において自ら販売製品の製造を行っていたものと認めるのが相当である。

そして、前記(2)ウ(エ)のとおり、P1が本件各年度計画書において予定している人員配置については、P11本社はいずれの年度についても■名であるのに対して、P10工場は■名ないし■名と、P10工場へ配置が予定されている人員が圧倒的に多く、発生予定費用についても、P10工場に関する費用は、P1全体の約■%ないし■%であることからすると、P1は、その人員及び資本の大半をP10工場における製造業務に集中的に投下していたというべきであって、P10工場の組織図(乙8の1ないし4)においてもP1がP10工場における製造業務をその事業の中心に据えていたことがうかがわれることにもかんがみると、P10工場で行っていた製品製造がP1の主たる事業であると認めるのが相当である。

したがって、P 1の主たる事業は、製造業であるというべきである。

- (4)ア これに対し、原告は、<A>(a) P 1は、中国国内の多様なカントリーリスク等を回避しつつ、少額の投下資本で製品を取得できるというメリットが存する来料加工という委託加工契約の方式を選択したものであり、その選択に租税回避や所得の国外移転の意図は全く存しない以上、その選択した形式に従い、自らは製造を行わず他に製品を作らせている製造問屋であって、その主たる事業は、他者に加工を委託する卸売業に当たるというべきである、(b)課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきであり、P 1とP 7会社との間で作成された本件協議書1条にP 7会社はP 1のために加工生産を行う旨が明記されている以上、P 1が、P 7会社に対して、原材料を支給し、精密プラスチック用金型等の製造を委託していることは明らかであって、本件協議書1条の内容を前提としつつP 1が精密プラスチック用金型等の製造を行っているとの解釈を導くには本件協議書が通謀虚偽表示(民法94条)による契約であると解するほかないが、P 1は、中国国内の多様なカントリーリスク等を回避しつつ、少額の投下資本で製品を取得できるというメリットが存する来料加工という委託加工契約の方式を選択したものであり、その選択に租税回避や所得の国外移転の意図は全く存しない以上、P 1とP 7会社との間の委託加工契約が通謀虚偽表示となる余地はない、(c) P 1は、香港法人であり中国において事業を行うために必要な外商投資企業設立の審査認可を受けていないから、中国において工場を開設できず製造業務を行うことができないことは明らかであり、法令を潜脱して実際に事業を行うことも不可能である上、本件協議書等に係る契約は来料加工であって、中国における強行法規である本件規則が適用され、本件規則3条の規定によれば、P 10工場は、経営企業であるP 7会社が設立した加工企業であるから、P 10工場における製造行為はP 7会社の事業である、(a) P 1は、その本店所在地国

たる香港において、「その主たる事業を行うに必要と認められる事務所を有し」(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」(管理支配基準)のであるから、その主たる事業は、その事務所で行い、かつ、管理・支配・運営している事業たる卸売業である、(b)日本標準産業分類は、同分類により事業所の産業を決定する場合は、事業所で行われている経済活動による旨規定しており、P 1は、本店所在地たる香港に事業所として「P 1 1事務所」のみを有しており、この「P 1 1事務所」においては、■名の従業員のみで卸売業を行っているから、P 1の事業は、卸売業というべきである、<C>(a) P 1は、P 7公司又はP 9合作社との間で、P 1がP 1 0工場の経営を受任する旨の経営委任契約を締結しているのであって、P 1 0工場の生産管理、労務管理、財務管理等に何らかの関与をしているとしても、同契約の債務の履行として行っているにすぎないから、このような管理の事実があるからといってP 1が製造業を行っていることにはならないし、(b)当事者間で取り決めた技術指導、品質管理、生産管理の支援等の事情を、P 1の「主たる事業」を判定する材料として考慮することは、私的自治の原則を無視するものであり失当である、<D> P 1 0工場における生産管理及び財務管理の状況等の事情を総合して、特定外国子会社等の主たる事業を決めるのだとすると、来料加工取引においても、香港企業の管理・関与の内容・程度によって、適用除外要件の充足の有無の結論が異なるのであって、納税者の予測可能性・法的安定性を著しく害することになり、租税法律主義に反する結果となる、<E>P 1 0工場における具体的な生産管理はP 7公司によって独自に採用された中国人責任者らによって行われており、P 1からP 1 0工場に派遣されたスタッフは、本件協議書1条等に基づき技術指導を行っているにすぎない、<F> P 1は、P 7公司に対し、部品の生産加工を委託するとともに、その対価として加工費を送金しているから、同公司との間の契約が委託加工であり、

P 1の主たる事業は卸売業であることは明らかであって、P 1が、総勘定元帳上、P 7 公司に対する加工費の支払につき直接労務費等の内訳の詳細を計上しているのも、香港の法人事業所得税における中国本土における製造活動による販売所得のうち50%につき非課税所得とする旨の取扱いを受けるとともに、P 1の売上原価管理上、外注加工費のコスト増を招来させないため、当該外注加工費の内訳を詳細に把握することを目的としたものにすぎないから、この点をもって、P 10 工場の財務管理を行っていたというべきではない、<G>P 10 工場に送金等され、手数料、電気水道料等の経費として支払われた金員は、P 7 公司において製造原価等の経費に計上され、P 10 工場はそれを前提として外国資本の出資を受けない中国資本のみによる内資企業に適用される企業所得税暫定条例に基づく税務申告をしている以上、P 10 工場に関する財務管理がP 1によって行われていたとは認められない旨主張する。

イ そこで、まず、上記<A>の主張について検討するに、(ア)上記<A>(a)の主張については、前記(1)アのとおり、タックス・ハイブン税制の適用除外制度の趣旨及び根拠条文の事実状態に即した文言・内容等にかんがみ、P 1の「主たる事業」の判定は、現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかという観点から、事業実態の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、当該事業の目的、内容、態様等の諸般の事情（関係当事者間で作成されている契約書の記載内容を含む。）を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ものであるところ、本件では、前記(3)のとおり、生産管理、労務管理、財務管理等の活動内容の実質・実体を本件各契約書の全体を勘案しつつ具体的な事実関係に即した客観的な観察によって検討した結果、P 1は、P 10 工場において販売製品の製造を自ら行っていたと認められ、その結果、製造問屋には該当せず、その主たる事業は製造業であると判定されるもの

である以上，P 1 が原告主張のカントリーリスク等の回避の要請から来料加工方式を選択し，主観的な租税回避や所得の国外移転の意図がなかったとしても，上記制度の趣旨及び根拠条文の事実状態に即した文言・内容等に則した客観的な基準による判定の結果が左右されるものではないというべきであるから，上記主張は理由がない。(イ)そして，上記<A>(b)の主張については，そもそも本件では，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定めるための「主たる事業」の判定が争点になっているところ，その判定は，上記(ア)のとおり，上記と同様の観点から，事業実態の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって，当該事業の目的，内容，態様等の諸般の事情を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り，関係当事者との間で作成されている契約書の記載内容はその判定に当たっての諸般の考慮事情の一つとして勘案されるものであって，その記載内容のみから一般的・抽象的に判定が行われるべきものではないと解されるところ，本件でも，本件協議書 1 条の文言のみに依拠して「主たる事業」を判定すべきではなく，P 1 の設立の目的並びに P 1 0 工場での製品製造の人員・資本及びその管理・諸作用への関与の状況等の諸般の事情を総合的に考慮した上で，P 1 の P 1 0 工場に関する三企業との本件各契約書の内容の全体（本件協議書等の本件協議書 1 条以外の部分並びに本件借用契約書及び本件経営契約書に係る契約内容を含む。）を勘案しつつ，事業実態の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって判定をすべきであり，前記(3)のとおり，このように上記制度の趣旨及び根拠条文の事実状態に即した文言・内容等に則した客観的な基準による判定の結果として，P 1 が P 1 0 工場において製造業を主たる事業として行っていると認められる以上（そもそも，前記(2)イ(イ)のとおり，本件経営契約書の作成以前も，契約書の作成はされていないものの，P 1 と P 9 会社との間で，本件経営契約書の内容と同様，P 1 が，P 1 0 工

場の経営を請け負い，P 1 0 工場の生産経営管理につき権利を有し，全面的に責任を負い，すべての生産経営管理権を行使する旨の経営請負契約が締結されていることからすると，前記(3)ウ(ウ)の電力及び労働力の費用の支払状況等も併せ考えれば，実質的な一体性のうかがわれる上記三企業と提携して遂行する事業の全体の中で，P 9 合作社との間の上記経営請負契約によって，本件協議書の上記条項の内容を実質的に変更する運用が行われていたことがうかがわれる（同(3)ウ(ウ)参照。），上記三企業の一部との間で作成された本件協議書の一部の条項が通謀虚偽表示に該当するか否かによって上記判定の結果が左右されるものではなく，また，カントリーリスク等を背景とする中国進出方法の選択における主観的な租税回避や所得の国外移転の意図の有無によって上記判定の結果が左右されるものでもないというべきであるから，上記主張は理由がない。(ウ)また，上記<A>(c)の主張は，要するに，P 1 がP 1 0 工場において製造業務を行うことは中国の法令に反するものであるから，P 1 の主たる事業が製造業となることはなく，また，実際に製造業務を行うこともないとする趣旨と解されるところ，前記(1)アのとおり，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定めるための「主たる事業」の判定に当たっては，現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかに基づき判定すべきであって，実際に経済活動としての実質・実体が当該国において行われていると認められる以上，当該国において当該事業を行うことが当該国の法令に適合するか否かによって，その認定が左右されるものではないし，本件において，P 1 0 工場における実際の製造行為について営業許可を受けているのはP 1 0 工場自身であり（甲19），P 7 会社の企業営業許可は一般的なものである（甲16）というべきであって，P 7 会社が企業営業許可を受けていることは，P 1 0 工場における製造業務がその実質・実体においてP 1 の事業であることを否定する根拠となる

ものではないから、いずれにしても、上記主張は理由がない。

ウ 次に、上記の主張について検討するに、(ア)上記(a)の主張は、特定外国子会社等の主たる事業は、その本店所在地国の事務所で行っている事業であるとする趣旨と解されるところ、措置法66条の6第3項の文言上、「その主たる事業を行う事務所」ではなく、「主たる事業を行うに必要と認められる事務所」と規定されていること、また、同項の実体基準は、独立企業としての実体を備えていない特定外国子会社等については適用除外を認める必要がないと考えられることから設けられた要件であると解されることからすると、「主たる事業を行うに必要と認められる事務所」との要件を満たすからといって、必ずしも当該事務所で行われている事業が当該特定外国子会社等によって現に行われている主たる事業に該当するとは認められないというべきであるから、上記主張は採用することができない。(イ)また、上記(b)の主張は、要するに、本店所在地国の事業所において行われている事業をもって、特定外国子会社等の主たる事業が何であるかを特定すべきであるとする趣旨と解されるところ、同項においては、「その行う主たる事業」と規定されているにすぎず、本店所在地国の事業所において行われている事業のみならず当該特定外国子会社等の事業活動全般を全体的に観察して主としてどのような事業を行っているかを判断すべきものと解される上、()日本標準産業分類(甲7,乙33)は、その設定目的自体が、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、事業所において社会的な分業として行われる財貨及びサービスの生産又は提供に係るすべての経済活動を分類するものであり、統計の正確性と客観性に加え、統計の相互比較性と利用の向上を図ることを目的として策定されたものである(第1章(日本標準産業分類の変遷と第11回改訂の概要)1)ことから、日本標準産業分類により事業所の産業を決定する場合は、事業所で行われている経済活動による(第2章第6項(事業所

の分類に際しての産業の決定方法))とされているのであって、そもそも、日本標準産業分類自体が、ある事業主が行っている事業の全体を判定するものとして策定されたものではないこと、()他方、上記のとおり、同項においては、本店所在地国の事業所において行われている事業のみならず当該特定外国子会社等の事業活動全般を全体的に観察して主としてどのような事業を行っているかを判断すべきものと解されること等にかんがみると、措置法通達が、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するための「主たる事業」の判定に当たり、原則として日本標準産業分類の分類を基準とすべき旨定めているのも、本店所在地国の事業所において行われている事業のみから「主たる事業」を判定する意に出たものではなく、当該特定外国子会社等の事業活動全般の「主たる事業」を判定する際に、事業の種別の分類を原則として日本標準産業分類の産業分類に依拠するものとした趣旨であることは明らかであるから(措置法通達66条の6-14の文言上も、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」と規定されているにすぎない。)、上記主張は採用することができない。

エ 上記<C>の主張について検討するに、(ア)上記<C>(a)の主張については、前記(1)アのとおり、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定めるための「主たる事業」の判定に当たっては、現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかに基づき判定すべきであり、関係当事者との間の契約書の記載内容はその判定に当たっての諸般の考慮事情の一つとして勘案されるものと解されるどころ、この判定に当たっては、P9 合作社及びP7 公司等の三企業との提携により遂行される事業の具体的な活動内容の実質・実体が判定要素として重要なのであって、本件では、生産管理、労務管理、財務管理等の活動内容の実質・実体を具体的な事実関係に即して本件各契約書の全体を勘案しつつ検討

した結果，前記(3)のとおり，P 1の主たる事業は製造業であるとの判定がされたものであって，当該活動が契約の債務の履行として行われたことによって事業の性質が左右されるものではないから，上記主張は理由がない。(イ)また，上記<C>(b)の主張については，前記(1)アのとおり，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定めるための「主たる事業」の判定に当たっては，現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかに基づき判定すべきであり，関係当事者との契約書の記載内容もその判定に当たっての諸般の考慮事情の一つとして勘案されるものと解されるところ，本件においても，本件P 1各事業年度及びその前後における工場の賃借等に係る本件借用契約書及び本件経営契約書を含む本件各契約書の全体の内容も勘案した上で上記判定がされているのであるから，その判定は，私的自治の原則に反するものではなく，原告の上記主張は，前記三企業の一部との契約書中の一部の条項（本件協議書1条）の記載のみに依拠し，事業実態の具体的な事実関係及び実質的な一体性のうかがわれる当該三企業との提携形態・各契約内容の全体を捨象して「主たる事業」の判定をすべきものというに等しいものといわざるを得ず，理由がない。

オ 上記<D>の主張について検討するに，上記主張は，およそ中国における来料加工取引（外国企業が提供した輸入材料を中国の国内企業が加工し又は組み立てた後に完成品として再輸出する取引）を行っている外国企業に関しては一律に卸売業として扱うべきであるとする趣旨と解されるところ，措置法66条の6第3項においては，来料加工取引であるか否かを基準に「主たる事業」を判定することは予定されておらず，前記(1)アのとおり，現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかに基づき「主たる事業」を判定すべきであるから，個々の事業の経済活動としての実質・実体を捨象して形式的に来料加工取引であること

の一事をもって一律に卸売業と扱うことは相当ではなく、また、本件のように「主たる事業」が卸売業か製造業かが問題になる事案についてみると、措置法上の「主たる事業」が「卸売業」か否かという区分は明確である上、「主たる事業」が「製造業」であるか「卸売業」であるかの判定に当たって、前記(1)ウの諸要素を総合的に考慮して判断したとしても、事業実態の具体的な事実関係に即して客観的な観察によって判定するものである以上、法的安定性を害するものとはいえないし、これらの要素を基礎付ける事実は、すべて当該特定外国子会社等が自ら把握している事柄であるから、特定外国子会社等及び内国法人の予測可能性を害するともいえないというべきであって、租税法律主義に反するものではないから、上記主張は理由がない。

カ 上記<E>の主張について検討するに、前記(2)ウ(ア)及び(ウ)のとおり、P10工場は、各部門に分けられた上、業務内容に応じて細かく階層化されており、第1事業部長(副総経理)、第2事業部長(副総経理)、品質保証部長、販売統括部長、製造統括部長、組立統括部長、品質管理部長、生産管理部長等の部長以上の管理職の大半に原告からP1に出向しに居住する社員が就いていることに加えて、P1は、前記(2)エ(イ)のとおり、本件各年度計画書において、主要(重要)プロジェクトを策定し、その中で生産管理の重要項目が網羅されていること、また、同(ウ)のとおり、製造各工程に関して、コスト削減、生産効率向上等につき合理化計画を策定していることなどからすると、P1は、P10工場における生産管理を主体的に実行しているというべきであって、中国人の課長等が具体的な生産管理を行っていたとしても、それは、P1の総経理、副総経理及び各部長等の指揮・監督の下での課長等としての職責に応じた生産管理を行っていたにすぎないと解されるから、上記主張は理由がない。

キ 上記<F>の主張について検討するに、P1は、前記(2)カ(イ)bのと

おり、本件P1各事業年度当時、製品ごとに決められた単価に製造数量を乗じて算出された金額をP10工場名義の銀行預金口座に振込送金していたものの、この送金額のうち、■■■■が東莞市により、■■■■が■■■■により手数料として收受されるほか、■■■■(2002年(平成14年)7月1日以後は月額■■■■■■■■■■人民元の定額に当該送金額のうち■■■■%を加えた金額)がP9合作社によって管理費として收受され、その残額はP10工場の電力費等のP10工場の運営経費の支払に充てられるなどするとともに、P1からP10工場側へ送金された金員は、同c及びdのとおり、P1の総勘定元帳上も、まず中国小口現金勘定へ、さらに「P10 EXPENSES」(P10経費)へ振り替えられる処理がされた上、P10工場における製造経費がP1の経費として処理されているほか、本件各契約書上、P1が負担するものとされている経費とP1の負担とされていない経費とが混在する形で総勘定元帳に記載されていること、他方、P1からP7会社に対して加工費を支払っていることを認めるに足りる的確な証拠はないことからすると、原告主張のP1からP7会社に対する本件協議書に基づく加工費の支払の事実は認められず、P7会社に対する加工費の支払の事実を前提とする原告の上記主張は理由がない。そして、原告が総勘定元帳の処理方法に関して主張する点も、()仮に、P1の売上原価管理上、外注加工費のコスト増を招来させないために、当該外注加工費の内訳を詳細に把握する目的で、加工費の内訳を計上するというのであれば、P7会社が負担する費用と本件協議書等及び本件借用契約書においてP1が負担するものとされている費用とを分別して記載するのが自然であるところ、前記(2)カ(イ)cのとおり、P1の総勘定元帳上、同社の中国小口現金勘定から「P10 EXPENSES」(P10経費)へ振り替えられたものの中には、P7会社が負担するものとされている費用と本件協議書等及び本件借用契約書においてP1が負担するものとされている費用とが混

然一体と記載されていること、()仮に、総勘定元帳上、P 7 公司に対する加工費の支払につき直接労務費等の内訳の詳細を計上した目的が、香港の法人事業所得税における中国本土における製造活動による販売所得のうち 50%につき非課税所得とする旨の取扱いを受けることを含むとしても、P 10 工場を含む P 1 全体の財務管理を行う目的とも両立するものである上、P 10 工場における製品の製造行為に係る経費全部の細目が P 1 の総勘定元帳に記載されたからこそ、前記(2)カ(ア)のとおり、P 1 が P 11 本社と P 10 工場を一体のものとして扱った上で損益計画及び総費用発生計画を策定・管理できたものであることを考慮すると、原告の指摘に係る事情を考慮しても、P 1 が P 10 工場の財務管理を行っていたことを否定することはできず、上記主張は理由がない。

ク 上記<G>の主張について検討するに、仮に P 10 工場が企業所得税暫定条例に基づき中国企業として中国において所得税ないし増値税の申告納税義務を果たしているとしても、そのことは、中国の同条例上、P 10 工場が中国企業として中国において所得税ないし増値税の申告納税義務を負担することとされていることを意味するにとどまり、P 7 公司が申告納税義務を負担していることを意味するものでもなく、むしろ、P 1 は、P 9 合資会社との間の平成 15 年借用契約書 8 条及び平成 17 年借用契約書 7 条の規定により「条例の規定によって各種税金を納め、財政、税務部門の監督管理を受ける」ことを責務とされているのであって、他に、P 7 公司が P 10 工場の財務管理を行っていたことを裏付ける的確な証拠はない以上、上記主張は理由がない。

(5) 以上によれば、原告の特定外国子会社等である P 1 は、その行う主たる事業が製造業であるから 非関係者基準を満たさないものというべきである。

2 争点(2) (所在地国基準の充足の有無) について

(1)ア P 1 の本店所在地は、中国のうち特別行政区である香港に所在してお

り、P 1 の行う主たる事業は、前記 1 のとおり製造業であるが、前記 1 (2) ウ(エ)のとおり、P 1 が本件各年度計画書において予定している人員配置については、P 1 1 本社はいずれの年度についても■名であるのに対して、P 1 0 工場は■名ないし■名と、P 1 0 工場へ配置が予定されている人員が圧倒的に多く、発生予定費用についても、P 1 0 工場に関する費用は、P 1 全体の約■ないし■%であることからすると、P 1 は、その人員及び資本の大半を P 1 0 工場における製造業務に集中的に投下していると認められるから、その主たる事業である製造業を主として行っているのは、P 1 0 工場の所在する東莞市、すなわち中国のうち香港以外の地域であると認めるのが相当である。

イ ところで、措置法 6 6 条の 6 第 1 項において租税の負担が著しく低い「国又は地域」に本店又は主たる事務所が所在する外国関係会社に対してタックス・ヘイブン税制が設けられることとなった趣旨は、仮に、「国」単位のみで外国子会社合算税制を適用するとした場合、例えば、租税の負担の著しく低いタックス・ヘイブンとして著名なグレートブリテン及び北アイルランド連合王国（以下「英国」という。）領バミューダ、同ケイマン諸島、同ヴァージン諸島など、一般的には必ずしも租税の負担が著しく低いとはいえない「国」のうちの租税の負担の著しく低い特定の「地域」に所在する外国関係会社の留保利益が合算課税の対象とならないこととなるため、「国又は地域」と規定することによって、ある「国」のうちの租税の負担が著しく低く定められた特定の「地域」に所在する外国関係会社についても、外国子会社合算税制の適用対象に含めることとした点にあるものと解される。このような同条 1 項の趣旨に加えて、同条 3 項の規定は、内国法人の外国関係会社が同条 1 項所定の特定外国子会社等の要件を満たしている場合に、同項所定の課税対象留保金額の益金算入の法律効果が生ずることを前提とした上で、同条 3 項に規定する適用除外要件がすべて充足

された場合には，同条 1 項の規定を「適用しない」という例外を定めたものであるという同条の 1 項と 3 項との条文の構造・対応関係にかんがみると，所在地国基準（同項 2 号）を満たすためには，同条 1 項との関係で，特定外国子会社等の本店又は主たる事務所が租税の負担が著しく低い「地域」に所在する場合には，同条 3 項との関係でも，当然に，特定外国子会社等がその事業を主として本店又は主たる事務所の所在する「地域」において行っていると認められることを要するものと解される。

ウ そこで，香港が，タックス・ヘイブン税制の適用上，中国とは異なる「地域」に該当するかを検討するに，証拠（乙 4 2 ないし 4 4）によれば，香港は，1997 年（平成 9 年）7 月 1 日に英中共同声明に基づき英国から中国に返還されたものの，香港特別行政区基本法により，「香港特別行政区」とされ，従前の政治・経済制度等は返還後 50 年間は維持するいわゆる「一国二制度」の原則が適用されており，税制上も，中国への返還後も独自の課税体制が維持継続され，中国本土からの課税は実施されておらず，しかも，租税の内容についても，<A>中国本土においては，(a) 企業所得税，個人所得税等の「所得税類」，増値税，消費税等の「流通税類」，不動産税，車船税等の「財産及び行為税類」等を主要な税とし，(b) 企業所得税の基本税率は 33%（国税 30%，地方税 3%）である（ただし，外商投資企業に対しては各種の優遇措置により低減税率や期間減免が適用されている。）等というものであるのに対し，香港においては，(a) 香港内で提供した労働役務等の対価に課される給与所得税，香港内で生じた営業に係る所得に課される事業所得税及び香港内にある土地や建物等の不動産から生ずる賃貸収入所得に課される資産所得税から構成され，香港外に源泉のある所得は非課税であり，(b) 法人の事業所得税は，法人が香港で所得の源泉となる営業活動を行っている場合に課税の対象となり，基本税率は 17.5% であるなど，中国本土とは異なる独自の租税制度を有し，

かつ、その租税の負担は世界的にも最も低い水準にあるものと認められる。また、香港が中国へ返還された後の1998年（平成10年）2月には、中国税務当局と香港特別行政区との間で、中国本土と香港との二重課税の回避を目的とする「中国・香港二重課税防止取扱規定」（乙48）が調印されたが、同規定7条1項(f)においては、それぞれの「権限ある当局」は、中国においては、国家税務総局であり、香港においては、香港特別行政区政府税務局局長（又は権限を与えられたその代理者）である旨規定されており、課税権を行使する当局もそれぞれ異なることが明示されている。

以上からすると、香港は、タックス・ヘイブン税制の適用上、中国本土とは税制が異なり租税の負担が著しく低く定められた「地域」に該当するというべきであるから、本店所在地が香港であるP1が所在地国基準を満たすためには、その事業を主として本店の所在する「地域」たる香港において行っていると認められることを要するものと解される。

そうすると、本件では、P1は、前記アのとおり、その主たる事業である製造業を主として香港以外の「地域」で行っているため、措置法66条の6第3項2号、同法施行令39条の17第5項3号に掲げる要件を満たしていないことになるから、所在地国基準を満たさないといわざるを得ない。

- (2)ア これに対し、原告は、<A>製造業が製造行為及び卸売とから構成されることにかんがみると、P1は、本店所在地たる香港において卸売すなわち製造業を行っているから、所在地国基準を満たす、P1の所在地たる香港とP10工場の所在地たる東莞市とは近接した場所に所在し、かつ、被告の主張を前提にすれば経営諸帳簿は同一であるから、日本標準産業分類に規定した事業所の取扱い単位の基準によれば、香港の本店とP10工場とは一事業所と考えるべきであって、所在地国基準を満たす、<C>被告の主張を前提とすれば、P1がP10工場の生産管理等を行っているので

あるから、販売行為のほかにもこのような生産管理等を行っているというP 1の本店の負担している機能及びリスクの重さにかんがみれば、本店所在地国たる香港で主として製造業を行っているというべきであって、所在地国基準を満たす旨主張する。

イ そこで、まず、上記<A>の主張について検討するに、措置法66条の6第3項2号、同法施行令39条の17第5項3号は、所在地国基準の要件として、特定外国子会社等がその主たる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ことを掲げており、前記1及び(1)アのとおり、P 1がその主たる事業である製造業を主として香港以外の地域で行っている以上、その従たる事業である卸売業を香港において行っていることをもって、その主たる事業を主として香港において行っているとはいえないことは明らかであるから、上記主張は採用できない。

ウ 次に、上記の主張について検討するに、措置法通達66の6-14は、特定外国子会社等の営む事業が措置法66条の6第3項1号又は措置法施行令39条の17第5項1号若しくは同項2号に掲げる事業のいずれに該当するかどうかの基準として、原則的に日本標準産業分類を用いる旨を定めているにすぎず、これは、前記1(4)エのとおり、当該特定外国子会社等の事業活動全般の「主たる事業」を判定する際に、事業の種別の分類を原則として日本標準産業分類の産業分類に依拠するものとした趣旨であることは明らかであって、事業所の単位の認定基準として同分類を用いる旨を定めたものでないことは明らかであるから、同分類に掲記された事業所の取扱い単位の基準を引用した上でされた上記主張は、措置法通達の解釈としてその前提を欠いており、採用できない。

エ そして、上記<C>の主張について検討するに、前記1(2)ウ(エ)のとおり、人員面でも総費用面でも、P 10工場における製造行為がP 1の事業の中核であることに加えて、原告の主張する生産管理等の機能面（リスク

負担を含む。)を考慮しても、P 1のP 1 1 本社においては、前記 1 (2)ウ(ウ)のとおり、原告から P 1 への出向者■名及び香港で P 1 に現地採用された■名の従業員によって、輸出入業務、販売業務及び経理財務業務が行われていたのに対し、P 1 0 工場においては、前記 1 (2)ウ(ア)並びに同エ(イ)及び(ウ)のとおり、原告から P 1 への出向者のうち に居住していた者(2002年(平成14年)には■名、2003年(平成15年)には■名、2004年(平成16年)には■名)が、P 1 0 工場の総経理、副総経理、部長等の管理職に就き、P 1 0 工場における製品製造及び生産管理等の指揮・監督を主体的に行っていたことからすると、前記 1 のとおり、P 1 がその主たる事業である製造業を主として行っていたのは、P 1 0 工場の所在する東莞市 においてであると認めるのが相当であるから、上記主張は理由がない。

(3) 以上によれば、原告の特定外国子会社等である P 1 は、所在地国基準を満たさないものというべきである。

3 争点(3) (目的論的解釈による適用除外の可否) について

(1) 原告は、措置法 66 条の 6 第 3 項 (適用除外) の立法趣旨にかんがみれば、当該国において実体のある特定外国子会社等 (実体基準及び管理支配基準のいずれも満たすもの) が、経済的合理性のある活動を行っているにもかかわらず、同条 3 項の適用除外要件のうち、特に「事業」によって基準が異なる形式を採用している非関連者基準及び所在地国基準について、これを形式的に適用すると適用除外とならず、同条 1 項が適用される結果、我が国企業の国際競争力を弱めるというような事態が生じる場合には、同条 1 項は適用されないという目的論的解釈を採るべきである旨主張し、甲 64 の意見書には、これに沿う部分がある。

(2) そこで検討するに、租税法規は、多数の納税者間の税負担の公平を図る観点から、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は、原則として文理

解釈によるべきであり，文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合にはじめて，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目的的解释が行われるべきであって，みだりに拡張解釈や類推解釈を行うべきではないと解される。そして，前記1(1)アのとおり，措置法は，66条の6第1項において，課税要件を明確化して課税執行面における安定性を確保しつつ，外国子会社を通じて不当に租税の負担を回避する事例に対処して税負担の実質的な公平を図ることを目的として，タックス・ヘイブン税制を定めた上で，例外的に，同条3項において，同様に課税要件を明確化して課税執行面における安定性を確保しつつ，正常かつ合理的な経済活動につき同税制の適用を除外する趣旨で，当該特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え，かつ，その行う主たる事業が十分な経済的合理性を有すると考えられる一定の場合について，具体的かつ明確な要件を定めて，上記の立法目的を損なわない範囲で，限定的に同税制の適用除外を認めたものであって，同条3項の適用除外要件の定めは明確であり，文理解釈によってその意味内容を明らかにすることが可能である。これに対し，原告は，同条1項が設けられた趣旨から忖度して，措置法の条文にはない一定の要件を付加して租税法規の適用範囲を限定すべき旨主張しているが，これは，要するに，措置法の条文にはない独自の適用除外要件を創設して同条3項の適用除外の範囲を拡大すべき旨を主張するものであって，実質的には立法論の範疇に属するものといわざるを得ず，しかも，原告が主張する同条1項への付加要件，すなわち，同条3項の適用除外の範囲拡大の要件自体（我が国企業の国際競争力の低下等）が極めて不明確なものであって，それによって課税執行面における安定性を確保することは到底不可能と考えられるから，上記のとおり租税法規の解釈の在り方に照らし，措置法66条の6の解釈論として所論を採用することはできない。

したがって，原告の上記(1)の主張は理由がない。

4 本件各更正処分等の適法性

- (1) 以上によれば、本件事案には、措置法66条の6第1項が適用されることとなり、原告に係る特定外国子会社等であるP1のP1平成14年12月期、P1平成15年12月期及びP1平成16年12月期における各課税対象留保金額を、原告の平成15年3月期、平成16年3月期及び平成17年3月期の各所得の計算上、各益金の額に算入すべきこととなり、これにより各算出した原告の各所得金額及び各納付すべき税額は、別紙「更正等の根拠及び計算」第1記載のとおりであると認められ（なお、本件争点に関する部分を除き、計算の基礎となる金額及び計算方法については、当事者間に争いがない。）、これらの各金額及び各税額は本件各更正処分における原告の平成15年3月期、平成16年3月期及び平成17年3月期の法人税に係る各所得金額及び各納付すべき税額（別表1「課税処分等の経緯」の区分「更正処分等」の項目「所得金額」欄及び「納付すべき金額」欄記載の各金額）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。
- (2) また、上記のとおり本件各更正処分は適法であるところ、本件各賦課決定処分において過少申告加算税の対象とした各税額の計算の基礎となった各事実が本件各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、原告の平成15年3月期、平成16年3月期及び平成17年3月期の法人税に係る各過少申告加算税の額は、別紙「更正等の根拠及び計算」第2記載のとおりであると認められ、いずれも本件各賦課決定における各過少申告加算税の額（別表1「課税処分等の経緯」の区分「更正処分等」の項目「過少申告加算税」欄記載の金額）と同一であるから、本件各賦課決定処分もいずれも適法である。

第4 結論

よって、原告の請求は、いずれも理由がないから棄却することとし、訴訟

費用の負担について，行政事件訴訟法 7 条，民事訴訟法 6 1 条を適用して，
主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第 2 部

裁判長裁判官 岩 井 伸 晃

裁判官 三 輪 方 大

裁判官小島清二は，転補につき署名押印することができない。

裁判長裁判官 岩 井 伸 晃

更正等の根拠及び計算

第1 更正の根拠及び計算

1 平成15年3月期

- (1) 所得金額（別表2 - 1順号） 1億9977万6846
円

上記金額は、下記アの金額に下記イの金額を加算した金額である。

- ア 修正申告所得金額（別表2 - 1順号） 4764万5865円

上記金額は、原告の平成15年3月期の法人税の修正申告書に記載された所得金額である。

- 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（別表2 - 1順号及び別表2 - 2順号） 1億5213万0981円

上記金額は、P1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15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。

- (2) 法人税額（別表2 - 1順号） 5993万2800
円

上記金額は、上記(1)の所得金額1億9977万6000円（国税通則法（以下「通則法」という。）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）に、法人税法66条1項及び経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律（平成18年法律第10号による廃止前のもの。以下「負担軽減法」という。）16条1項の規定により100分の30の税率を乗じて計算した金額である。

- (3) 所得税額の控除額（別表2 - 1順号） 8万1828
円

上記金額は、法人税法68条の規定により控除する所得税額であり、原告の平成15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。

(4) 外国税額の控除額(別表2-1順号) 1457万2826円

上記金額は、法人税法69条の規定に基づき、前記(2)の法人税額から、下記アの金額のうち、下記イにより計算した金額を限度として控除される外国税額の本額である。

ア 外国法人税額 1457万2826円

上記金額は、法人税法69条1項及び同法施行令141条1項に規定する外国法人税の本額である。

イ 控除限度額 4574万8932円

上記金額は、前記(2)の本額に、下記(ア)の本額のうち下記(イ)の本額の占める割合を乗じて計算した本額である。

(ア) 当期所得金額 4億7847万0745円

上記金額は、法人税法施行令142条2項の規定により、前記(1)の所得金額1億9977万6846円に、法人税法57条の規定による繰越欠損金の当期控除額2億7869万3899円を加算して計算した本額である。

(イ) 当期国外所得金額 3億6523万4496円

上記金額は、法人税法施行令142条3項の規定により計算した当期の国外所得の本額である。

(5) 納付すべき法人税額(別表2-1順号) 4527万8100円

上記金額は、前記(2)の法人税額5993万2800円から、前記(3)の

所得税額の控除額 8 万 1 8 2 8 円及び前記(4)の外国税額の控除額 1 4 5 7 万 2 8 2 6 円を差し引いた金額（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 平成 1 6 年 3 月期

(1) 所得金額（別表 3 - 1 順号 ） 7 億 5 8 5 2 万 6 6 3 3 円

上記金額は，下記アの金額に下記イの金額を加算し，下記ウ及びエの金額を減算した金額である。

ア 修正申告所得金額（別表 3 - 1 順号 ） 6 億 6 4 7 5 万 5 3 8 8 円

上記金額は，原告の平成 1 6 年 3 月期の法人税の修正申告書に記載された所得金額である。

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（別表 3 - 1 順号 及び別表 3 - 2 順号 ） 1 億 2 4 6 8 万 1 5 5 5 円

上記金額は，P 1 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 1 6 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 課税済留保金額の損金算入額（別表 3 - 1 順号 ） 1 6 3 0 万 5 8 1 0 円

上記金額は，措置法 6 6 条の 8 並びに同法施行令 3 9 条の 1 9 及び 3 9 条の 1 6 の規定に基づき，平成 1 5 年 3 月期の特定外国子会社等に係る課税対象留保金額のうち，P 1 が平成 1 5 年 8 月 1 1 日に支払った配当金に相当する課税済配当等の金額であり，平成 1 6 年 3 月期の損金の額に算入する金額である。

エ 事業税の損金算入額（別表 3 - 1 順号 ） 1 4 6 0 万 4 5 0 0 円

上記金額は，平成 1 5 年 3 月期の更正処分に伴い納付することとなった事業税の金額である。

(2) 法人税額 (別表3 - 1順号) 2億2755万7800
円

上記金額は、前記(1)の所得金額7億5852万6000円(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)に、法人税法66条1項及び負担軽減法16条1項の規定により100分の30の税率を乗じて計算した金額である。

(3) 所得税額の控除額 (別表3 - 1順号) 69万2039
円

上記金額は、法人税法68条の規定により控除する所得税額であり、原告の平成16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。

(4) 外国税額の控除額 (別表3 - 1順号) 2119万2769
円

上記金額は、法人税法69条の規定に基づき、前記(2)の法人税額から、下記アの金額のうち、下記イにより計算した金額を限度として控除される外国税額の金額である。

ア 外国法人税額 2119万2769円

上記金額は、法人税法69条1項及び同法施行令141条1項に規定する外国法人税の金額である。

イ 控除限度額 1億3691万4352円

上記金額は、前記(2)の金額に、下記(ア)の金額のうちに下記(イ)の金額の占める割合を乗じて計算した金額である。

(ア) 当期所得金額 7億5852万6633
円

上記金額は、前記(1)の所得金額である。

(イ) 当期国外所得金額 4億5638万1555
円

上記金額は、法人税法施行令142条3項の規定により計算した当期の国外所得の金額である。

(5) 納付すべき法人税額（別表3 - 1順号） 2億0567万2900円

上記金額は、前記(2)の法人税額2億2755万7800円から、前記(3)の所得税額の控除額69万2039円及び前記(4)の外国税額の控除額2119万2769円を差し引いた金額（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。

3 平成17年3月期

(1) 所得金額（別表4 - 1順号） 17億7703万7907円

上記金額は、下記アの金額に下記イの金額を加算し、下記ウないしオの金額を減算した金額である。

ア 確定申告所得金額（別表4 - 1順号） 10億2473万8188円

上記金額は、原告の平成17年3月期の法人税の確定申告書に記載された所得金額である。

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（別表4 - 1順号 及び別表4 - 2順号） 7億8160万9134円

上記金額は、P1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17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 課税済留保金額の損金算入額（別表4 - 1順号） 1554万6120円

上記金額は、措置法66条の8並びに同法施行令39条の19及び39条の16の規定に基づき、平成16年3月期の特定外国子会社等に係る課税対象留保金額のうち、P1が平成16年5月31日に支払った配当金に

相当する課税済配当等の金額であり，平成17年3月期の損金の額に算入する金額である。

エ 事業税の損金算入額（別表4 - 1順号） 900万2000円

上記金額は，平成16年3月期に係る更正処分に伴い納付することとなった事業税の金額である。

オ 外国法人税の額の損金不算入額の過大額（別表4 - 1順号）

476万1295円

上記金額は，中国に本店を有するP18公司から收受する使用料に係る営業税の金額に相当する額であり，当該営業税は法人税法施行令141条1項に規定する外国法人税に該当せず，法人税法41条の規定は適用されないため，平成17年3月期の損金の額に算入すべき金額である。

(2) 法人税額（別表4 - 1順号） 5億3311万1100

円

上記金額は，前記(1)の所得金額17億7703万7000円（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）に，法人税法66条1項及び負担軽減法16条1項の規定により100分の30の税率を乗じて計算した金額である。

(3) 特定情報通信機器等を取得した場合の法人税額の特別控除額（別表4 - 1順号） 994万8246

円

上記金額は，措置法42条の11第6項に規定する特定情報通信機器等を取得した場合の法人税額の特別控除額であり，原告の平成17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。

(4) 所得税額の控除額（別表4 - 1順号） 780万7086

円

上記金額は，法人税法68条の規定により控除する所得税額であり，原告

の平成17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。

(5) 外国税額の控除額（別表4 - 1順号） 3271万1677円

上記金額は、法人税法69条の規定に基づき、前記(2)の法人税額から、下記アの金額のうち、下記イにより計算した金額を限度として控除される外国税額の本額である。

ア 外国法人税額 3271万1677円

上記金額は、法人税法69条1項及び同法施行令141条1項の規定に基づく外国法人税の本額である。

イ 控除限度額 3億7357万8477円

上記金額は、前記(2)の本額に、下記(ア)の本額のうち下記(イ)の本額の占める割合を乗じて計算した本額である。

(ア) 当期所得金額 17億7703万7907円

上記金額は、前記(1)の所得本額である。

(イ) 当期国外所得金額 12億4526万2228円

上記金額は、法人税法施行令142条3項の規定により計算した当期の国外所得の本額である。

(6) 納付すべき法人税額（別表4 - 1順号） 4億8264万4000円

上記金額は、前記(2)の法人税額5億3311万1100円から、前記(3)の法人税額の特別控除額994万8246円、前記(4)の所得税額の控除額780万7086円及び前記(5)の外国税額の本額3271万1677円を差し引いた金額（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。

第2 過少申告加算税の賦課の根拠及び計算

1 平成15年3月期 550万1500円

上記金額は、下記(1)の金額に下記(2)の金額を加算した金額である。

(1) 通則法65条1項(平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。)の規定に基づく金額 404万0000円

上記金額は、原告が新たに納付すべきこととなった税額4040万円(ただし、通則法118条3項により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの)に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

(2) 通則法65条2項の規定に基づく金額 146万1500円

上記金額は、本件更正処分により新たに納付すべき税額4040万0300円と通則法65条3項1号に規定する累積増差税額43万8700円の合計額4083万9000円から、期限内申告税額1160万3374円(確定申告における納付すべき税額373万0300円に同申告に係る所得税額の控除額8万1828円及び外国税額の控除額779万1246円を加算したもの)を控除した金額2923万円(ただし、通則法118条3項により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの)に100分の5の割合を乗じて計算した金額である。

2 平成16年3月期 296万4000円

上記金額は、通則法65条1項に基づき、原告が新たに納付すべきこととなった税額2964万円(ただし、通則法118条3項により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの)に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

3 平成17年3月期 2304万5000円

上記金額は、通則法65条1項に基づき、原告が新たに納付すべきこととなった税額2億3045万円(ただし、通則法118条3項により1万円未満の

端数を切り捨てた後のもの)に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。