

# タックス・ヘイブン対策税制の適用除外基準に該当しない場合における租税回避行為の認識

— 来料加工貿易を巡る事案を題材として —

Recognition of tax avoidance on transactions in cases inapplicable to exemptions under Anti-Tax Haven Taxation :

Focus on court cases concerning process material supplied by clients

虫 明 千 春  
Chiharu Mushiake

## 要 約

近年において、外国子会社合算税制（以下、「タックス・ヘイブン対策税制」という。）が適用されたことにより、納税者から課税当局に対し不服申し立てを行うケースが多く見受けられる。その争いの原因の一つには、企業が中国特有の事業形態を採用したことにより、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外基準の枠からはみ出したものと課税当局に判断され、課税の対象となることが挙げられる。本稿では、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外基準に該当しない場合において租税回避行為が確認されるのかを、来料加工貿易の事案を基に論議する。

キーワード：タックス・ヘイブン対策税制、租税回避、来料加工、経済的合理性

## はじめに

中国は「世界の工場」と言われるほどに加工貿易が盛んに行われており、とりわけ華南地区においては群を抜いている。近年では、香港および華南地区における中国の主要加工貿易の一つとされる来料加工が話題となっており、課税当局よりタックス・ヘイブン対策税制の適用に基づく更正処分を受ける例がいくつか出ている。なお、国税不服審判所の裁決が下され、訴訟に発展した事案が存在している<sup>1</sup>。

本研究は、来料加工貿易を巡り、原告である納税者の主張が棄却された裁決事例を基に、タックス・ヘイブン対策税制の適用の判定における問題を明らかにしたうえで、本税制の適用除外基準に該当しない場合における租税回避行為の認識について検討するものである。そこで、タックス・ヘイブン対策税制の趣旨を踏まえたうえで、来料加工貿易の事案について考察する。

## 1 タックス・ヘイブン対策税制の趣旨

タックス・ヘイブン対策税制は、軽課税国にペーパー会社等を設立し、利益を留保するといった租税回避行為の防止を目的とするものであり、企業の合理的な海外投資活動を阻害するものではない。タックス・ヘイブン対策税制を導入提言した昭和52年の政府税制調査会答申においても、「正常な海外投資活動を阻害しないため、所在地国において独立企業としての実体を備え、かつ、それぞれの業態に応じ、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があると認められる海外子会社等は適用除外とする。」と述べている。

わが国の企業が海外に進出し正常な活動を行ううえにおいて、相手国が軽課税国という理由のみで不公平な取り扱いを受けることは、タックス・ヘイブン対策税制の趣旨とは反するものである。よって、わが国の企業が正常な海外投資活動を行えるよう、タックス・ヘイブンとされる国における海外子会社等においても、独立企業としての実体を備え、かつ、事業活動を行うことに十分な経

<sup>1</sup> 来料加工貿易を巡る裁決事例として、大阪国税不服審判所平成16年6月16日裁決（大裁（所）平15第96号）がある。

済合理性があると認められるものには、タックス・ハイブン対策税制は適用されない。

本税制の適用除外基準の目的は、軽課税国に子会社を設立した個人または法人のうち、正常な海外活動を行うものに対しては合算課税の対象としないことである。しかし、経済的合理性があり租税回避を意図しない取引であっても、適用除外とされる基準を満たさない限りタックス・ハイブン対策税制は適用されるため、わが国と所在地国との間において国際的な二重課税の問題が、実質的に生じることとなる。タックス・ハイブン対策税制の適用除外とされる基準の認識が、納税者と課税当局では相違するため、問題が生じているのが現状である。

## 2 来料加工貿易の事案

原告であるX1株式会社（以下、「X1」という。）は、大手の電機製造会社である。X1の100%子会社である香港のX2法人（以下、「香港X2」という。）は、中国の華南地区工場において来料加工を行っている<sup>2</sup>。X1は香港X2を製造問屋に該当するとし、本税制の適用を受けないものとしていた。しかし、課税当局は、香港X2と華南地区工場を一体のものとし、香港X2を製造問屋ではなく、製造業に該当するものと判断した<sup>3</sup>。その結果、特定外国子会社の主たる事業を、製造業に分類されることでタックス・ハイブン対策税制の適用除外基準を満たさないとし、所得税の更正処分および過少申告課税の賦課決定処分を受けることとなった。

## 3 来料加工貿易とタックス・ハイブン対策税制の適用除外基準との関係

通常においてタックス・ハイブンとされる国または地域でビジネスを行っている場合、適用除外基準である事業基準、実体基準、管理支配基準、非関連者基準または所在地国基準のすべてを満た

すときは何も問題は生じないが、特殊な事業展開のために適用除外基準の枠からはみ出す場合がある。

来料加工取引を行う香港X2の業種が製造問屋と認定される場合には、適用除外基準の非関連者基準により、売上げか仕入れのどちらか一方が50%を超える非関連者との取引である場合、タックス・ハイブン対策税制は適用されない。しかし、香港X2と華南地区工場の両社が一体として製造業を営んでいると認定された場合には、香港は中国の行政上、独立行政地区であるため、工場が本店所在地である香港にはないものとされ、適用除外基準の所在地国基準を満たさないこととなる。よって、製造業を主として本店所在地国以外で行っていると認定された場合には、タックス・ハイブン対策税制が適用されることとなる。

## 4 来料加工の特徴

来料加工は、その特徴として「①外貨で原材料を購入する必要がない、②外国企業側が原材料を無償支給する、③外国企業側が完成品販売に責任を持つ、④原材料および完成品の所有権は外国企業側に帰属し、来料加工工場には処置の権限はない、⑤外国企業側の請求どおり加工し組立する、⑥来料加工工場は加工賃だけ受け取り、損益の責任は負わない。損益の責任は外国企業側が負担する、⑦完成品の輸出には、輸出許可証が必要ない、⑧専門の貿易会社を通じて、外国側と契約を締結する、⑨自社の通関士がない」<sup>4</sup>が挙げられる。

来料加工の最大のメリットは、製造コストを削減することである。来料加工を行う企業は工場を建てるための出資が不要なうえ、資金面におけるリスクを低く抑えることができる。原料等の無償供給者と製品の輸出相手先は、海外に所在する同一企業（中国での国内販売は不可とされている。）であり、来料加工においては原則として加工賃のみの決済となる。

本件は、香港X2の業種が争点となっていることから、いずれの事業が主たる事業であるかを来料加工の特徴を踏まえたうえで判断すべきと考える。

4 連連『貿易実務のプロが教える中国委託加工のすべて』（NNA, 2004年）51頁。

2 香港は、中国領土の一部でありながら経済および社会制度上において中国本土とは別の地域として運営する「一国二制度体制」をとっている。当時の中国の企業所得の基本税率は33%であり、香港の事業利得税は16%~17.5%を推移していた。我が国では当時「25%以下基準」が適用されており、中国における租税負担割合が25%超であったが、香港における租税負担割合が25%以下であり特定外国子会社等に該当することとなった。

3 日経産業新聞、2008年7月3日。

## 5 日本標準産業分類における業種

租税特別措置法通達66の6-17において、特定外国子会社等の営む事業が非関連者基準または所在地国基準のいずれに該当するかは、原則として「日本標準産業分類（総務省）」<sup>5</sup>の分類を基準として判定するよう規定している。この総務省が定める日本標準産業分類では、製造業を「新製品の製造加工を行う事業所であること」および「新製品を主として卸売する事業所であること」の条件を備えた事業と定義付けている。また、卸売業の事業所の業態による分類においては、卸売業を「卸売商、産業用大口配給業、卸売を主とする商事会社、買継商、仲買人、農産物集荷業、製造業の会社の販売事務所、貿易商など」と定義し、製造問屋を「自らは製造を行わないで、自己の所有に属する原材料を下請工場などに支給して製品をつくらせ、これを自己の名称で卸売するもの」と定義付けている。このことから、製造問屋は、卸売業の事業所の業態による分類において定義付けられているため、製造業には属さず、卸売業に分類されることが確認できる。

製造問屋であるか否かについては、日本標準産業分類で定義されている「自らは製造を行わないで」という一文が問題となる。X1は「自らは製造を行わないで」という一文について、香港側で作成した製造企画書に基づいて華南地区工場で製品をつくらせる委託加工を行っていることを主張し、香港X2を製造問屋に認定されるものとした。一方、課税当局は「自らは製造を行わないで」という一文について、香港X2が華南地区工場の経営管理を実質的に行っていると事実認定したうえで自らの計算と負担で主体的に行っていると認められることから、香港X2を製造問屋ではなく製造業に該当するものと判断した。

## 6 考察

### 6.1 納税者の予測可能性

本税制の適用除外基準の目的から分かるように、軽課税国において事業活動を行っている法人

において、単に「軽課税国に存在する」という理由のみで課税対象とされてはならず、不公平な取扱いをされるものではない。しかし資金調達や取引形態が多様化する中、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外基準を実務上において対応させることが困難となっており、課税範囲が不明瞭なものになりつつあるといえる。

来料加工貿易という特殊なケースでは非関連者基準と所在地国基準のどちらが適用されるかという明確な基準がなく、さらには香港X2における課税範囲が不明瞭であるため、このような不確実性のうえで課税当局の解釈がなされたことが、当該事案における問題提起の要因になったものと思われる。本件をかながみるに、現行のタックス・ヘイブン対策税制の適用除外基準は、納税者の予測可能性が高いものとは言い難い。

### 6.2 業種の判断

当該事案の裁決結果に対し橋本（2006）は「ここでの事業の種類は、原則として日本標準産業分類に基づいて判定するものであるが、同分類に基づく判定について、適用除外の趣旨に沿わないなど疑義があるときは、制度の趣旨に沿ったところでその事業を判定することとなろう。そして、広東型来料加工を行う香港子会社については、日本標準産業分類および制度の趣旨のいずれからみてもその事業は製造業として適用除外に当たらないといえよう。」<sup>6</sup>と述べている。さらに、秋元（2007）は「仮に香港子会社が中国工場に無償で製造設備を提供し、生産ラインを設置するとともに、技術者を中国工場に派遣し、香港側で作成した製造企画書に基づいて製造の指示・管理を行っている場合は、正に製造という行為を、香港ではなく、これとは異なる地域である中国で行っているということになろうかと思われます。」<sup>7</sup>と述べたうえで、このような取引形態においては、適用除外基準の一つである所在地国基準を満たしていないものと判断し、橋本（2006）と同様に当該事案に対

5 総務省「大分類F－製造業」

<http://www.stat.go.jp/index/seido/sangyo/pdf/san3f.pdf>（閲覧日：2010年9月15日）

総務省「大分類J－卸売・小売業」

<http://www.stat.go.jp/index/seido/sangyo/pdf/san3j.pdf>（閲覧日：2010年9月15日）

6 橋本秀法「来料加工とタックスヘイブン税制」『税大論叢』第52号、2006年6月、423頁。

<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/52/05/ronsou.pdf>（閲覧日：2010年10月2日）

7 秋元秀仁「タックスヘイブン税制を巡る実務上の問題点について」『租税研究』第696号（日本租税研究協会、2007年10月）110頁。

シタックス・ハイブン対策税制を適用するものと結論付けている。

他方、当該事案に対しタックス・ハイブン対策税制を適用するべきではないとの意見も多い。宮武（2005）は、「来料加工は中国においては確立した経営形態であって、中国政府の許認可制度も来料加工に合わせて構成されており、しかも、製造（加工）行為が中国側経営企業および加工企業によってなされているという考えに基づいて構成されている。」<sup>8</sup>と述べたうえで、「加工工場における製造行為を、来料加工契約を締結して加工工場の運営に関与している香港法人が行っているとみるのは、許容された実質主義の範囲を超えるものとする。」<sup>9</sup>と結論付けている。また、品川（2008）は「一般的な製造業と来料加工貿易はまったく違う事業形態であることを強調したい。それは、香港と中国の政治的な特殊の関係、バランスの上で、香港、華南といった特定の地域の中で発展してきた独特のものである。単に『製造業』として判断することはあまりにも短絡的であり、かつ強引である。」<sup>10</sup>と述べ、宮武（2005）と同様に本件の裁決結果に反対している。なお品川（2005）は、「仮に、中国工場を香港法人の工場であり事業であるというのであれば、課税対象留保金額も中国工場の収益を反映したものとすべきと考えられる。中国工場を香港法人の自社工場とみなすのであれば、結果的に課税所得が増加することも考えられるが、理論的には中国工場もしくは中国法人の所得も一体にみなすべきではないだろうか。」<sup>11</sup>と述べたうえで、実質的な自社工場を議論する際に、課税当局が、このような論点について検討していないことを指摘している。

### 6.3 華南地区工場の形態

来料加工の特徴から確認できるとおり、来料加

工貿易は、外国企業が華南地区工場に原材料の無償支給および加工組立ての要求を行っており、原材料および完成品の所有権は外国企業に帰属し、華南地区工場には処分の権限はなく、さらには、華南地区工場は加工賃だけを受け取り、損益の責任は外国企業側が負担することとなっている。これらの来料加工の特徴をかんがみると、確かに、香港 X 2 が製造問屋に該当するものとみるのは難しいかもしれない。

しかし、宮武（2005）は、来料加工における華南地区工場を「郷鎮企業」である可能性を指摘しており、「郷鎮企業たる来料加工工場は、それが村政府であろうと村政府が運営している会社（会社）であろうと、香港法人とは別人格でそれが製造に従事するから、香港 A 法人は委託加工を行っていることになる。」<sup>12</sup>と述べている。華南地区工場では、郷鎮企業による委託加工製造を行うことが多い。郷鎮企業とは、一般に社隊企業（人民公社と生産大隊の資金と労働を基礎とした集体所有制企業）が、1984年中国国务院農牧漁業部によって郷鎮企業と名称変更されたものである<sup>13</sup>。郷鎮企業は企業家型郷鎮企業（都市型）と、郷鎮政府主導型郷鎮企業（農村型）の2つに類型することができるが、存在形態、規模および性格等は非常に多様であるといわれている<sup>14</sup>。

来料加工が我が国には存在しない企業形態における加工取引であるため、我が国の日本標準産業分類で定義されている製造業と製造問屋のどちらに該当するのかを判断することは、極めて困難を要するものである。香港 X 2 と華南地区工場が別の人格であることを考慮すると、日本標準産業分類で定義されている「自らは製造を行わないで」の一文に対し、「自らは製造を行っていない」と言う X 1 の主張を完全には否定できないものと判断する。当該裁決では、実質的な判断により華南地区工場と香港 X 2 を、「製造を一にするもの」としたが、華南地区工場自体の資金源、存在形態及および性格等といった議論がなされていない。

よって、X 1 の主張を完全には否定できないも

8 宮武敏夫「タックス・ハイブン対策税制と来料加工」『国際税務』第25巻第12号（国際税務研究会、2005年12月）30頁。

9 宮武敏夫・前掲注（8）30頁。

10 品川克己「来料加工貿易に対するタックス・ハイブン税制の適用について（下）」『税経通信』第63巻第2号（税務経理協会、2008年2月）214頁。

11 品川克己「タックス・ハイブン対策税制の昨今の論点——個人投資家への適用、華南の来料加工貿易その他——」『国際税務』第25巻第12号（国際税務研究会、2005年12月）14頁。

12 宮武敏夫・前掲注（8）23頁。

13 上野和彦『現代中国の郷鎮企業』（大明堂、1993年）7頁。

14 上野和彦・前掲注（13）158・159頁参照。

のである以上、課税当局の判断を私法上の真実の法律関係を逸脱した実質主義であると考えため、来料加工貿易の事案における裁決結果は、納税者の法的安定性および予測可能性を著しく損なうものであると判断する。

#### 6.4 租税回避防止のための税制上の論点

橋本(2006)は、「企業としては経済合理性のある取引として軽課税国に子会社を設立して取引を行ったとしても、それが適用除外要件に該当せず、かつ、当該子会社に利益を留保したときには、そこに租税回避の側面を見出すことと本税制では考えており、広東型来料加工を行っている内国親会社に対して外国子会社合算課税を適用するのは制度の趣旨に沿ったものといえる。」<sup>15</sup>と述べている。また秋元(2007)は、「『租税回避行為の認定がないと本税制は適用されないのか?』という問いに対し、あえて回答するとすれば、好ましくない表現かも知れませんが、適用除外とならない外国子会社との取引については、ある意味税制上の租税回避が推認されるという理論も成り立つわけです。』<sup>16</sup>と述べている。

タックス・ヘイブン対策税制の適用除外基準に該当しない場合において、「租税回避の側面を見出す」あるいは「租税回避が推認される」とする見解には疑義を抱く。金子(2010)は、租税回避を「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」<sup>17</sup>と述べている。つまり租税回避とは、異常な法形式を選択することにより、通常であれば負うべき税負担の減少を図ることといえる<sup>18</sup>。

来料加工貿易は、私法上の選択可能性の自由を濫用し、租税負担を軽減することを主たる目的としたものではないと解釈できる。本税制の適用除

外基準は、正常な海外投資活動を阻害しないために設けられた基準であるが、来料加工貿易のような特殊な取引形態により、課税当局の日本標準産業分類の解釈により製造問屋に該当しないと判定されたことにより適用除外基準に該当しないとし租税回避の側面を持つという見解を示すことは、納税者の税務行政に対する信用の希薄化に繋がるものと考えられる。

納税者からしてみれば、その事業が卸売業(製造問屋)か製造業かということで全く異なる課税を受けるということは理解しがたい<sup>19</sup>のものであり、特殊な取引形態により適用除外基準に該当しないことを理由に租税回避の側面を持つものと判断されることには、当然納得できないものと思われる。よって、当該事案のように本税制の適用除外基準に該当しない場合において、「租税回避の側面を見出す」あるいは「租税回避が推認される」とする考えに反対である。

#### 7 今後の方向性

本稿においてタックス・ヘイブン対策税制の適用除外基準を対象とする来料加工貿易の事例研究を行った結果、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外基準に該当しない場合において、租税回避行為が必ずしも確認できるとは言いがたいと判断する。来料加工貿易のように経済的合理性があったとしても、本税制の適用除外基準を満たさない限り、本税制は適用されてしまうというのが現状である。当該事案のように、製造業か製造問屋かといった業種の判断を中心に争われたケースにおいて、本税制の適用除外基準を満たさないことで「租税回避の側面を見出す」あるいは「租税回避が推認される」とされることは、むしろ本税制の趣旨を逸脱した課税であるとの裏付けになるものと考えられる。

高橋(1979)はタックス・ヘイブン対策税制の創設にあたり、本税制の適用範囲に関して「これらのいずれの基準も総合判断に依存する面が強く、具体的な運用において今後経験が積み重ねられるにつれて納得的な判断基準が形成されていくこととなろう。」<sup>20</sup>と述べているが、この一文に対

15 橋本秀法・前掲注(6)421頁。

16 秋元秀仁・前掲注(7)98頁。

17 金子宏『租税法(第15版)』(弘文堂,2010年)114-115頁。

18 品川克己「来料加工貿易に対するタックス・ヘイブン税制の適用について(上)」『税経通信』第63巻第1号(税務経理協会,2008年1月)198頁参照。

19 佐藤栄一「タックス・ヘイブン対策税制の実務問題」『税務弘報』第54巻第5号(中央経済社,2006年5月)153頁。括弧内は筆者加筆。

し安部（2007）は「残念ながら、企業の経済取引の急速な変化に対して、税制改正や通達等の発遣は遅々として進んでいないと感じている納税者や実務家は少なくないだろう。」<sup>21</sup>と述べており、さらに「これは課税庁のみの問題ではなく、納税者や実務家の側からも積極的に問題の所在を提示し、関係各方面の認識を高める地道な努力が求められると思われる。」<sup>22</sup>と、今後の方向性を示している。

安部（2007）と同様に、資金調達や取引形態が多様化する今日においては、本税制の適用要件および本税制の適用除外基準が実務上では対応が困難となっており、税制改正や通達等の発遣は、企業の経済取引の急速な変化に追いついておらず、運用方法や課税範囲が不明瞭なものになりつつあるのが現状であると判断する。ゆえに、課税当局側そして納税者側から積極的に問題の所在を提示し、関係各方面の認識を高める必要がある。

来料加工貿易は特殊なビジネス形態ではあるが、コストメリットの観点等においても有用性が高く、今後においても利用されることが多くなるものと推察するため、本税制の適用除外基準の抜本的な見直しを行わない限り、来料加工貿易の事案のように納税者と課税当局の争いは消えないものと判断する。

#### おわりに

今後においても、新たにタックス・ハイブン対策税制の適用が検討されるような特殊なビジネス形態が生じる可能性も少なくないであろう。また、タックス・ハイブン対策税制は移転価格税制と並び、企業ビジネスにおける租税を含む事業コストの最適化戦略と密接に関わってくるため、タックス・ハイブン対策税制の研究は、ますます重要になるものと考えられる。この研究を通じ、特殊なビジネス形態の採用等の変化に対応が尽くされていない現行の税制の枠内における課税当局の裁量的な税制の適用ではなく、納税者の予測可能性

を視野においた租税法主義に基づくさらなる適用要件および適用除外基準の明確化と、その適切な運用を強く求める。新規の市場開拓を目的とした我が国の企業の海外進出は加速し、ビジネス形態も不断に変化していくものと予測されることから、早急な税制議論およびさらなる研究蓄積が必要であることを、来料加工貿易の事案は示唆している。

#### 参考文献

- 青柳達朗「タックス・ハイブン課税の適用除外要件である『管理支配基準』を充足していないとされた事例」『税経通信』第46巻第6号（税務経理協会，1991年5月）
- 青柳達朗「タックス・ハイブン対策税制の適用除外要件」『租税判例百選（第4版）別冊ジュリスト178』（有斐閣，2005年10月）
- 赤松晃「国際課税の実務と理論——グローバル・エコノミーと租税法——」（税務研究会出版局，2007年）
- 秋元秀仁「タックスハイブン税制を巡る実務上の問題点について」『租税研究』第696号（日本租税研究協会，2007年10月）
- 安部和彦「タックスハイブン対策税制の適用範囲——キャドバリー・シュウェップス事件の欧州裁判所判決等を手がかりにして——」『税務弘報』第55巻第11号（中央経済社，2007年10月）
- 荒井勇『税法解釈の常識』（税務研究会出版局，1975年）
- 今村隆「タックス・ハイブン対策税制の課税要件と立法趣旨」『租税研究』第697号（日本租税研究協会，2007年11月）
- 占部裕典「タックス・ハイブン対策税制」『租税判例百選（第4版）別冊ジュリスト120』（有斐閣，1992年12月）
- 占部裕典「タックスハイブン対策税制の問題点」『税務弘報』第38巻第1号（中央経済社，1990年1月）
- 遠藤克博「外国子会社合算税制を適用する調査官の視点」『国際税務』第28巻第10号（国際税務研究会，2008年10月）
- 大崎満『国際的租税回避——その対抗策を中心として——』（大蔵省印刷局，1990年）

20 高橋元「タックス・ハイブン対策税制の解説」（清文社，1979年）97頁。なお高橋は、タックス・ハイブン対策税制の立法担当者である。

21 安部和彦「タックスハイブン対策税制の適用範囲——キャドバリー・シュウェップス事件の欧州裁判所判決等を手がかりにして——」『税務弘報』第55巻第11号（中央経済社，2007年10月）66頁の脚注52。

22 安部和彦・前掲注（21）66頁。

- 小沢進「タックス・ハイブン対策税制」『税務事例』第28巻第9号（財経詳報社，1996年9月）
- 小沢進「特定外国子会社等の合併とタックス・ハイブン対策税制の適用について」『税務事例』第32巻第5号（財経詳報社，2000年5月）
- 金子宏「租税法（第13版）」（弘文堂，2008年）
- 金子宏「租税法とルール・オブ・ロー」『租税研究』第683号（日本租税研究協会，2006年9月）
- 川田剛『国際課税の基礎知識（七訂版）』（税理経理協会，2006年）
- 川田剛『国際課税の理論と実務（第4巻）タックス・ハイブン対策税制／過少資本税制』（税務経理協会，2002年）
- 国際税務編集部「来料加工を巡る最近の裁決事例——適用除外要件の「業種」「製造地」を巡る判断——」『国際税務』第28巻第11号（国際税務研究会，2008年11月）
- 佐藤栄一「タックスハイブン対策税制の実務問題」『税務弘報』第54巻第5号（中央経済社，2006年5月）
- 佐藤正勝「国際課税制度——タックス・ハイブン対策税制——」『日税研論集』第33号（日本税務研究センター，1995年9月）
- 倭文宣人「タックスハイブン課税の適用除外規定のひとつである管理支配基準が充足されているかどうかは，特定外国子会社等がその本店所在地等において，親会社から独立した企業としての実体を備えて活動しているかどうかによって判断すべきであるとされた事例」『税務事例』第23巻第7号（財経詳報社，1991年7月）
- 品川克己「来料加工貿易に対するタックス・ハイブン税制の適用について（上）」『税経通信』第63巻第1号（税務経理協会，2008年1月）
- 品川克己「来料加工貿易に対するタックス・ハイブン税制の適用について（下）」『税経通信』第63巻第2号（税務経理協会，2008年2月）
- 品川克己「タックスハイブン対策税制の昨今の論点——個人投資家への適用，華南の来料加工貿易その他——」『国際税務』第25巻第12号（国際税務研究会，2005年12月）
- 清水治『改正税法のすべて』（大蔵財務協会，1992年）
- 清水敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房，1995年）
- 鈴木康伸「タックスハイブン対策税制」『国際税務』第25巻第8号（国際税務研究会，2005年8月）
- 鈴木康伸「タックスハイブン税制再考」『国際税務』第25巻第12号（国際税務研究会，2005年12月）
- 高橋元「タックス・ハイブン対策税制の解説」（清文社，1979年）
- 高橋宏幸「海外におけるタックスハイブン対策税制の動向」『国際税務』第28巻第10号（国際税務研究会，2008年10月）
- 高山政信「タックス・ハイブン対策税制の適用除外の要件の一つである非関連者基準に規定する関連者の意義」『税務事例』第34巻第3号（財経詳報社，2002年3月）
- 武田昌輔「タックス・ハイブン課税における管理支配基準の判定」『税務弘報』第40巻第13号（中央経済社，1992年12月）
- 中尾睦『改正税法のすべて』（日本税務協会，2001年）
- 中里実「タックス・ハイブン対策税制と子会社の赤字」『西村利郎先生追悼論文集 グローバリゼーションの中の日本法』（商事法務，2008年）
- 中里実「タックス・ハイブン対策税制の適用除外要件」『ジュリスト』第997号（有斐閣，1992年3月）
- 中里実「政策税制の政策目的に沿った限定解釈」『税研』第22巻第2号（日本税務研究センター，2006年9月）
- 橋本秀法「来料加工とタックスハイブン税制」『税大論叢』第52号，2006年6月，  
<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/52/05/ronsou.pdf>（閲覧日：2010年10月2日）
- 細川健「タックス・ハイブン対策税制の論点（その2）——大阪国税不服審判所平成16年6月16日裁決（来料加工貿易の課税問題）を題材に——」『税務弘報』第56巻第5号（中央経済社，2008年5月）
- 細田明「中華華南型来料加工をめぐる課税問題

- 外国子会社合算税制と移転価格税制に基づくアプローチ——」『税務弘報』第55巻第14号（中央経済社，2007年12月）
- 本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』（大蔵財務協会，2004年）
- 本庄資「タックス・ヘイブン対策税制と租税条約」『税経通信』第62巻第8号（税務経理協会，2007年6月）
- 三上寛治「タックス・ヘイブン対策税制（措置法66条の6）適用除外の要件——タックス・ヘイブン対策税制の適用除外（管理支配基準）要件が『立法趣旨』により課税実務上の取扱いに沿って判断された事例——」『税務事例』第38巻第7号（財経詳報社，2006年7月）
- 水野忠恒『租税法（第4版）』（有斐閣，2009年）
- 宮武敏夫「タックス・ヘイブン対策税制と来料加工」『国際税務』第25巻第12号（国際税務研究会，2005年12月）
- 宮武敏夫「来料加工」『税研』第22巻第6号（日本税務研究センター，2007年5月）
- 村田守弘「来料加工取引に対する課税上の問題点」『税務研究』第686号（日本租税研究協会，2006年12月）
- 吉村典久「タックス・ヘイブンの課税問題」『国際租税法の新たな潮流』租税法研究第36号（租税法学会，2008年6月）
- 柳澤伯夫『昭和53年度版 改正税制のすべて』（大蔵財務協会，1978年）
- 連蓮『貿易実務のプロが教える中国委託加工のすべて』（NNA，2004年）
- 渡辺勲「国際課税関係の改正」『改正税法のすべて』（日本税務協会，2001年）