

September 2008



Newsletter

国際税務のトレンド～タックスヘイブン対策税制

- タックスヘイブン対策税制の概要
- 来料加工
- 内国法人の子会社・孫会社に係るタックスヘイブン対策税制の適用

国際税務のトレンド～タックスヘイブン対策税制

昨今、日本企業の香港子会社と中国現地法人との委託加工契約に関連して、香港子会社が日本のタックスヘイブン子会社にあたるとして日本の課税当局が更正処分を行い、これを不服とする日本企業が国税不服審判所に審査請求を行うといった事例が見受けられます。本稿では、当該委託加工契約に係るタックスヘイブン対策税制の適用の理論的根拠について考察し、また、国税不服審判所の裁決事例を紹介するほか、国際税務の中でも主要な制度のひとつである当該税制の適用に関して留意すべき点について検討します。

1. タックスヘイブン対策税制の概要

(1) 制度の概要

タックスヘイブン対策税制は、一般に、居住者及び内国法人によりその発行済株式等の50%を超える株式等を保有されている外国法人で、その税負担割合が25%以下の低税率国あるいは所得に対する課税のない国（いわゆる、タックスヘイブン国）に設立されたもの（「特定外国子会社等」）の留保所得のうち、当該外国法人の発行済株式等の5%以上を保有する内国法人のその保有する株式に対応する部分の金額（「課税対象留保金額」）を、当該内国法人の所得とみなして合算課税するという制度です。但し、この税制が正常な海外投資活動を阻害することがあってはならないため、特定外国子会社等であっても、独立企業としての実体を備え、かつその軽課税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と認められる等、一定の要件を満たす場合には合算課税の対象外とされます。

(2) 適用除外

タックスヘイブン税制の適用除外の要件とは、具体的には下記の4つの要件（「適用除外要件」）をいい、これらの要件の全てを満たすことが必要です。

① 事業基準

主たる事業が株式もしくは債券の保有、工業所有権等の提供、又は船舶・航空機の貸付のいずれでもないこと

② 実体基準

本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において、その主たる事業に必要な事務所、工場等の固定施設を有していること

③ 管理支配基準

本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において、その主たる事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること

④ 非関連者基準又は所在地国基準

A. 非関連者基準：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

その事業を主として関連者（50%超出資会社等）以外の者との間で行っていること。

B. 所在地国基準：上記以外（例えば、製造業、不動産業、物品賃貸業など）

その事業を主として本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において行っていること

(3) 課税対象留保金額

タックスヘイブン対策税制の適用上、内国法人の所得に合算される金額(「課税対象留保金額」)は、特定外国子会社等の各事業年度の所得の金額に一定の調整を加え、株式の保有割合(特定外国子会社が請求権の内容が異なる株式等を発行している場合には、当該請求権の内容を勘案して保有割合を計算する)を乗じて算出されます。

(4) 課税済留保金額の損金算入額(「課税済配当等の額」)の計算

特定外国子会社等の課税対象留保金額で、既にタックスヘイブン対策税制の適用により合算課税を受けた分について、内国法人に配当等の支払がされた場合には、同一の所得に対して合算課税と受取配当課税の二重課税が生じることになってしまいます。そこでこの二重課税を防止するため、特定外国子会社等が当期の所得を超える配当の支払いを行なった場合、つまり留保利益を取り崩して配当の支払を行なった場合には、過去 10 年間に内国法人において益金に算入された課税済留保金額を、その課税済配当に見合う分だけ損金の額に算入します。

なお、特定外国子会社等が他の特定外国子会社等に配当等を支払った場合には、支払い配当を控除しないで適用対象留保金額が計算されることとなっていますが、当該他の特定外国子会社等がその受領した配当を原資としてさらに内国法人に配当した場合には、合算課税と受取配当課税とが二重に行なわれることになってしまいます。

そこで、内国法人が、特定外国子会社等の支払った配当等の額を受領した他の特定外国子会社等から配当等の額を受領した場合には、その受領した配当等の額のうち、控除未済課税済配当等の額に達するまでの金額は当該特定外国子会社等に係る課税対象留保金額の計算上控除することとされています。なお、この場合においては、下記①及び②の留意点があります。

- ① 特定外国子会社等と内国法人とが孫会社と親会社の関係にある場合における、当該特定外国子会社等の課税対象留保金額の損金算入については、子会社である他の特定外国子会社等が孫会社である特定外国子会社等から配当を受領してから、2 年以内に内国法人に対して配当を支払った場合に限ること
- ② 内国法人が子会社から受領した配当等の額は、原則として、全て孫会社である特定外国子会社等から受領した配当等の額からなるものとみなして取り扱うこと

2. 来料加工

(1) 概要

国税不服審判所は、日本企業の香港子会社と中国法人との委託加工契約(いわゆる、「来料加工」)に関連し、委託加工元である香港法人が日本のタックスヘイブン子会社にあたるとして、タックスヘイブン対策税制の適用を認める裁決を行いました(平成 19 年 10 月 16 日(関裁(法)平成 19 年第 8 号))。また、当該裁決とは反対に、東京国税不服審判所は来料加工に関するタックスヘイブン対策税制の適用に関し、適用除外要件をすべて満たすとする裁決を行なったことが明らかとなりました(平成 20 年 2 月 20 日東裁(法)平成 19 年第 115 号)。

(2) 来料加工

来料加工とは、中国華南地区で行われている委託加工形態の1つであり、香港法人が中国の郷鎮企業等(郷(村)と鎮(町)における中小企業)と中国の工場を借りる委託加工契約を結びます。香港法人は中国工場に原材料等は無償で提供し、また、製造設備も無償貸与され、中国工場において当該香港法人の指示に基づいて製品の製造を行い、委託者である香港法人が製品のすべてを引取ります。香港法人は、受託者である中国工場に対して加工賃の支払いを行うのみで、製品の所有は全て香港法人に帰属します。

中国における安価な労働力や投資優遇政策を背景に、多くの日本企業が中国華南地区から交通至便の香港に子会社を設立し、その香港子会社を通じて来料加工による製品の生産を行っています。

(3) 裁決の概要

① 適用除外要件を満たさないとした裁決の概要

来料加工において問題となっているのは、内国法人の香港子会社がタックスヘイブン対策税制における上記2. に掲げる適用除外要件のうち、④の非関連者基準又は所在地国基準を満たすか否かということになります。

非関連者基準及び所在地国基準を適用する場合において、特定外国子会社等の営む事業の判定は、原則として、日本標準産業分類(総務省)に基づくこととすると租税特別措置法通達は定めています。香港子会社の事業は、製造問屋又は製造業のいずれかに該当するものと考えられますが、日本標準産業分類では、製造問屋について「自らは製造を行わずに、自己の所有に属する原材料を下請工場などに支給して製品を作らせ、これを自己の名称で販売するもの」として卸売業に該当すると規定しています。

日本企業側の主張は、香港子会社について、自らは製造を行わないで、自己の所有に属する原材料を中国に所在する中国企業の工場に支給して製品を作らせ、これを自己の名称で販売する製造問屋であると主張しました。したがって、日本標準産業分類上、製造問屋は卸売業に該当するため非関連者基準が適用されるべきであり、その事業を主として関連者(50%超出資会社等)以外の者との間で行っているため、タックスヘイブン対策税制の適用は除外されると主張しました。

これに対し国税不服審判所の裁決においては、香港子会社の行う事業は次の理由から卸売業には該当しないとしました。

イ. タックスヘイブン対策税制の適用除外要件を適用するために行う事業区分の判定は、適用すべき法律の立法趣旨・目的等も勘案して判定すべきものであり、必ずしも日本標準産業分類の分類どおりに判定するものではないと解されること。

ロ. 卸売業とは、有体的商品を仕入れ、物理的又は化学的な変化を加えずに、最終消費者以外の事業者の販売する事業をいい、当該日本企業の香港子会社の事業は、その実体に照らしても卸売業には該当しないと認められること。

また、香港子会社の事業は非関連者基準が適用される卸売業以外の事業にも該当しないことは明らかであると断じ、所在地国基準を適用すべきであるとしました。その上で、当該日本企業の香港子会社の本店所在地国である香港では、製造業にお

ける本質的な行為である製造行為が行われていないと述べ、タックスヘイブン対策税制を適用するという国税側の主張を適法としました。つまり、中国の委託加工先は単なる外殻であって実質的には香港法人の自社工場であるとし、香港子会社は自らのリスクと負担で製造を行っているとして認定した上で、製造行為が主として香港ではなく中国で行われていると考えられるため、所在地国基準の要件を満たさないと結論づけたのです。

② 適用除外要件を満たすとした裁決の概要

来料加工に関して、タックスヘイブン対策税制の適用を認めるという上記①で述べた裁決とは異なった裁決を、東京国税不服審判所が平成 20 年 2 月 20 日に行なったことが明らかとなりました。

これによると原処分庁は、上記①で述べた裁決同様、製造業を営む特定外国子会社についての所在地国基準の判定は、製造業における本質的な行為である製造行為が行なわれている場所、すなわち工場が所在する場所で判断するのが適当であるとし、工場は本店所在地国である香港ではなく中国にあるため、所在地国基準の要件を満たさないと主張していました。

これに対し、裁決では、所在地国基準の判定は、主として本店所在地国で製造行為を行なっているかどうかについて、本店所在地国で発生する製造費用の額（外注加工費、工場建物等の賃貸料、減価償却費の額等）が製造費用の総額の過半を占めているかどうかで判定するとし、本件の場合、本店所在地国での発生が過半を占めるため、所在地国基準の要件を満たすと判断しました。

③ まとめ

上記①でも述べた通り、来料加工に関してはこれまで、特定外国子会社等の営む事業の判定に関して、「卸売業」又は「製造業」のいずれに該当するかが争点になるケースが多くありました。国税当局はこれまで「製造業」であると判定していますが、審判所は各ケースについて、実質的な判断を行なっていると述べています。すなわち、上記①②のケースともに、実質的に製造業に該当するとしうえで、所在地国基準の判定について実質的な判断が行なわれた結果といえます。

また、香港は中国の一部ではありますが、香港は特別行政区とされており一国二制度を採用していることや、タックスヘイブン対策税制における適用除外規定は「国又は地域」を対象としていることから、香港は中国とは別の「国又は地域」と判断しています。

上記①の裁決についてはすでに訴訟が提起されています。来料加工に関しては、以前よりこれ以外にも国税当局が同様の事例で更正処分を行っており、審査請求や訴訟が提起されているため、それらについても今後どのような判断がされるのか注目されます。

3. 内国法人の子会社・孫会社等に係るタックスヘイブン対策税制の適用

(1) 子、孫、曾孫会社がタックスヘイブン子会社であった場合の問題点

上記 1.(4)で述べたとおり、内国法人に係る特定外国子会社等がタックスヘイブン対策税制の適用による合算課税を受けた所得を原資として配当等を支払った場合には、二重課税排除のための調整が行なわれます。この調整は、原則として、内国法

人と特定外国子会社等が、親と孫、曾孫等の関係にある場合にも行なわれることとなります。これは、例えば、親、子、孫の関係にある場合で、その子会社もタックスヘイブン対策税制の適用による合算課税の対象となる子会社である場合には、その子会社が孫会社から受取る課税済配当収入についてさらに課税されることとなるためです。

ところが、孫会社がタックスヘイブン国に所在する場合に、当該孫会社を通じて保有する曾孫会社の合算課税の対象となった所得については、当該所得を原資として親会社である内国法人に配当等を支払った場合においても、この調整は行われないため留意が必要です。

例えば、内国法人 A がタックスヘイブン国に子会社 X、孫会社 Y 及び曾孫会社 Z を有しており、過年度において、タックスヘイブン対策税制の適用により、これら X、Y 及び Z の留保所得について合算課税を受けていたとします。

この場合において、孫会社 Y から配当を受領した子会社 X が内国法人 A に対し配当を支払ったときは、孫会社 Y の課税対象留保金額のうち、一定金額について損金算入の適用の対象となります。

ところが、曾孫会社 Z から配当を受領した孫会社 Y が、子会社 X に対し配当の支払をし、さらに子会社 X が内国法人 A に対し配当を支払った場合においては、現行法令上、この曾孫会社 Z の課税対象留保金額については損金算入の適用の対象とならないと考えられています。すなわち、曾孫会社 Z がタックスヘイブン対策税制による合算課税の適用を受ける場合には、当該合算課税と受取配当課税とが二重に行なわれることになるため留意が必要です。

(2) 内国法人の子、孫会社がタックスヘイブン子会社である場合に、タックスヘイブン対策税制の適用を受けないようにするための配当のタイミング

孫会社 Y から配当を受領した子会社 X が内国法人 A に対し配当を支払った場合において、過去に孫会社 Y の留保所得につき合算課税の適用を受けているときは、その配当の額のうち一定の金額に達するまでの金額は、損金の額に算入されることは上記 3.(1)で述べたとおりです。

但し、孫会社の課税対象留保金額を損金の額に算入するためには、配当のタイミングについて制限が設けられています。その制限とは、「配当等の事実が生じた日前 2 年以内の期間において特定外国子会社等から受けた配当等」です。したがって、孫会社の課税対象留保金額を損金の額に算入するためには、子会社 X が孫会社 Y から配当を受領してから、2 年以内に内国法人 A に対して配当を支払う必要があります。特に、期間について「前 2 年以内」という制限が設けられているため、子会社 Y が孫会社 X から配当を受領した同日に親会社 A に配当を行なった場合には、この規定の対象外となる点に留意が必要です。すなわち、孫会社から子会社への配当日と子会社から内国法人である親会社への配当日との間隔を少なくとも 1 日以上空ける必要があります。

この記事についてのお問い合わせは、下記の者までお気軽にお問合せ下さい。

田村 順 Tel. (03-3506-2084)

E-mail. jun.tamura@jp.ey.com

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

アーレスト・アンド・ヤングについて

アーレスト・アンド・ヤングは、監査、税務、トランザクション・アドバイザリー・サービスなどの分野における世界的なリーディングファームです。

全世界の13万人の構成員は、共通の価値観に基づいて、品質に対して徹底した責任を果たします。

私どもは、クライアント、構成員、そして一般の社会を支援し、皆様の可能性を実現するプラスの変化を創造します。

詳しくは、www.ey.com にて紹介しています。

「アーレスト アンド ヤング」とは、アーレスト アンド ヤング グローバル リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル組織を指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。

アーレスト アンド ヤング グローバル リミテッドは、英国の有限責任保証会社であり、顧客サービスは提供していません。

新日本アーレストアンドヤング税理士法人について

新日本アーレストアンドヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントのベストパートナーとして、質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに対応すべく、税務コンサルティングの分野を超えて、財務コンサルティング、コーポレートファイナンスサービス、M&Aコンサルティング並びにコンプライアンス等の分野に関しても、スペシャリスト集団として質の高いサービスを提供しております。

詳しくはwww.eytax.jpにて紹介しています

www.eytax.jp

© 2008 Ernst & Young Shinnihon Tax
All Rights Reserved.