

### 来料加工における タックスヘイブン対策税制適用事案の増加

近時、日本法人が香港に子会社を設立し、当該香港子会社が中国華南地方の地元企業との間で「来料加工」といわれる形態の取引を行っている事案において、日本の課税庁からタックスヘイブン対策税制(外国子会社合算税制)に基づく課税を受けた日本法人がこれを争い、不服審査、さらには訴訟に至るケースが増加しています。

この問題は、既に数年前から議論がされてきたものですが、その適否については、いまだ裁判所による司法判断は示されておりません。しかし、このような課税処分に対しては、タックスヘイブン対策税制の制度趣旨の観点からも、異論が強く唱えられているところです。以下では、来料加工及びタックスヘイブン対策税制の概要に触れつつ、問題状況の概略を説明します。

#### 1. 来料加工について

細部においては、多様な形態があるともいわれておりますが、一般的には、来料加工とは「外国法人が中国法人へ原材料を無償で提供し、中国法人は外国法人の指示する仕様などに基づいて製品の加工を行い、加工後の製品は全量、外国法人に引き取られ(輸出され)、中国法人には外国法人から加工賃が支払われる。」と理解されています(ジェトロ香港センター「中国華南・香港進出マニュアル」ジェトロ 2003年)。この来料加工取引の法的関係は、香港子会社と中国法人との間の委託加工契約により香港子会社が中国法人に対して製品の加工を委託する形をとり、その契約書は税関で契約の登録するため中国当局に提出されます。加えて、上記委託加工契約に付随するいわば覚書として中国法人が設置する工場の運営を香港子会社が行う等の内容を含んだ補充協議書も締結される(当事者間

限りで中国当局には提出しない)ことが通例のようです。

但し、前掲「中国華南・香港進出マニュアル」においては、一般論ながらも「外国法人は、契約先の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う。ほとんどの外国法人の契約先である中国法人は製造業者ではなく、地方政府である市や鎮、村の『名義だけ』の法人である。」との紹介もされているので、最終的には、ケースバイケースで実態に即して課税要件の充足の有無を検討する必要があります。

日本法人には、このような来料加工取引を行うことによって、物流、人材等、香港の立地上のメリットを享受しつつ、中国の労働力を活用して人件費を抑えることにより、企業グループ全体として、国際競争力をもった経済活動を行うことが可能になり、まさにこのような点に取引の狙いがあるものと思われます。

#### 2. タックスヘイブン対策税制について

タックスヘイブン対策税制とは、一般に無税又は税負担割合が極めて低い国又は地域(タックスヘイブン)を利用した租税回避の防止を目的とした税制であり、法人税については、「特定外国子会社等」の「課税対象留保金額」を内国法人の収益の額とみなして、所得の計算上、益金の額に算入する制度をいいます(租税特別措置法第66条の6。)

日本のタックスヘイブン対策税制においては、来料加工取引の場合は、日本法人が香港子会社を設立してこれを行うことが多いことから、タックスヘイブン対策税制の「特定外国子会社等」の要件は充足していることが通常です。

#### 本ニュースレターの執筆者



みやづか ひさし  
宮塚 久  
パートナー  
弁護士



くわがた なおくに  
桑形 直邦  
アソシエイト  
弁護士

本ニュースレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。

西村あさひ法律事務所 広報室  
(電話: 03-5562-8352 E-mail: info@jurists.co.jp)

もつとも、同税制には、適用除外規定があり、①事業基準、②実体基準、③管理支配基準、④(特定外国子会社等が行う事業に応じて)非関連者基準又は所在地国基準の4つの基準をいずれも充足する場合には、同税制の適用が除外される仕組みになっています。

### 3. タックスヘイブン対策税制適用上の論点

前項に述べた適用除外規定の趣旨については、「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き十分な経済的合理性がある場合にまでタックスヘイブン課税規定を適用することは、我が国企業の正常な海外投資活動を阻害する結果を招くことになるので避けるべきであるとの趣旨(東京地判平成2年9月19日判時1368号53頁)と解されており、立法当時の解説では、後述する所在地国基準の意義について「その事業にとり本質的な行為(例えば製造業なら製造という行為)が本店所在地国で行われていればそこに存在することの経済合理性があるとしている」(「改正税法のすべて 昭和53年版」大蔵財務協会164頁)と述べられているところ。

かかる観点から、来料加工取引において、具体的にいかなる法的問題点が生じるのかについて、以下に述べることにします。

中心的な論点は、次のようなものになると思われます。

- ①来料加工取引を行う香港子会社(特定外国子会社等に該当することを前提)が、日本標準産業分類(租税特別措置法施行令第39条の17、措置法通達66条の6-17)における卸売業に該当するのか、製造業に該当するのか。
- ②仮に製造業であるとして、加工組立行為を行う工場が中国本土にあることから所在地国基準を充足するか。

すなわち、法は、特定外国子会社等の事業に応じて、上記適用除外基準のうち、非関連者基準又は所在地国基準を適用することとしているので、まず香港子会社が営む事業がいかなる事業に該当するかが問題となります。例えば、卸売業であれば非関連者基準の適用があり(租税特別措置法第66条の6第4項第1号)、製造業ということであれば、所在地国基準の適用があるということになります(同条項第2号)。後述するとおり、いまだ司法判断は示されていないところですが、例えば、平成20年1月24日裁判(東裁(法)平19第102号)は、香港子会社である販

売者が卸売業であるか否かについて「販売者が加工等のための資本投下を行ったかどうか、販売者が加工等を行うことに伴う経済活動を行っているかどうかなどの観点から判定することが相当である。」とし、加工等が専ら販売者の計算においておこなわれるものか否かを中心にした判定を行っています。その上で、当該裁判においては、来料加工取引を行う香港子会社の事業が、卸売業ではないと認定されました。

また、仮に香港子会社の事業が製造業に該当するとしても、中国本土に委託先工場があることをもって本店所在地国である香港で主として製造行為を行っていないということになるのかが問題となります。すなわち、租税特別措置法第66条の6第4項第2号は、所在地国基準として「その事業を主として本店又は主たる事務所の所在する国又は地域(当該国又は地域に係る水域で政令で定めるものを含む。)において行っている場合」として政令で定める場合」か否かを定め、同法施行令第39条の17第5項第3号は、一定の事業以外の、製造業を含むほとんどの事業について「主として本店所在地国において行っている場合」と規定しています。

そこで、どのような場合が「主として本店所在地国において行っている場合」に該当するかが問題になりますが、通達においてその点の具体的な明示はありません。後述するとおり、この点についてもいまだ司法判断は示されていないところですが、例えば、上記平成20年1月24日裁判は、「所在地国基準は、本店所在地国等において資本投下を行い、その地の経済に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が推認し得るとの認識に基づくものであり、外国子会社合算税制の適用を除外する基本的理念に立脚した原則的な基準である」と解した上で、次のような判断をしています。すなわち「原材料の加工等の物を作る行為(以下「製造行為」という。)については、一般に工場建物や製造設備などの資本投下が必要であり、(中略)新製品の製造に必要な一連の行為が複数の国又は地域にまたがって行われている場合には、いずれの国又は地域で当該事業にとっての本質的な行為である製造行為が主として行われているかを基準に判断するのが相当である。」としています。当該裁判は、製造統括機能や製造発注管理機能がある地を所在地国とすべきとの主張を退けていますが、企業の行う製造活動を単純化して捉え過ぎているきらいがあります。企画から完成に至るまでの製造活

動全体の中で細分化された各過程が行われる場所について、経済的合理性の観点からの分析的検討を踏まえた判定について事例の集積が待たれるところです。

なお、日本のタックスヘイブン対策税制においては、租税回避目的の存在自体が明文上要件とされていません。来料加工取引にかかる事案ではないものの、東京高判平成19年11月1日は、「税負担の不当な軽減を図る目的により、異常な法形式を用いた租税回避行為が存在すること」という要件を付加すべきか否かについて、租税法規の文理解釈に加え、「その付加すべき要件自体が明確性に欠け、公平な解釈適用を確保することに困難が伴うものである」ことを根拠に、要件として付加すべきではないとの立場をとっていますので、来料加工取引の事案においても租税回避目的が存在しないことそれ自体をもってタックスヘイブン対策税制の適用を争うことは困難になっていくと見込まれます。

#### 4. 裁判例・裁決等の状況

上記の論点について判示した裁判例は、これまでに見られません。

しかし、裁決レベルでは、上記平成20年1月24日裁決等いくつかの裁決が出されています。

その他にも、税務関連の論文集、雑誌等において、本論点にかかる論文が継続的に掲載されており、この問題の関心の高さが窺われます。

具体的な結論は、事案ごとの事情によって異なると思われる、来料加工取引であるというだけで必ずしも課税がされているわけではないようですが、仮に課税庁が課税し易いように事実認定を歪めることは、租税法主義(憲法第84条)の点から非常に問題があり、少なくとも現地での実態調査の結果をきちんと踏まえた上で課税の要否が検討されるべきことは当然であろうと思われる。

また、解釈論の余地はあるにしても、海外投資の形態と

して日本貿易振興機構(ジェトロ)においても推奨もされてきた来料加工に対して、タックスヘイブン対策税制の適用を行うということは、そもそも同税制がこうした取引形態を想定していなかったことから生じる運用上、制度上の不備という側面も否定できず、課税処分がかえって企業の海外投資、国際競争力を萎縮させる結果になれば、タックスヘイブン対策税制の適用除外規定の制度趣旨を没却するものと言わざるを得ません。

#### 5. まとめ

今後も、これまで行われてきた来料加工取引を契機としたタックスヘイブン対策税制に基づく課税を見据えた調査、同課税は増加するものと思われ、制度趣旨に即した運用、さらには司法判断が望まれます。

他方で、中国での税制の変動、企業の側での取引形態の見直し、タックスヘイブン対策税制の適用における証拠収集の困難性等の事情から日本法人と香港子会社との間の取引(例えば、経営指導料等)に着目して移転価格税制の適用という観点での課税を実施するとの当局の運用方針も窺われるところですので、今後新たな法的問題に変容していくことも考えられ、引き続き関心が寄せられる状況にあります。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確かなサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。

(当事務所の連絡先) 〒107-6029 東京都港区赤坂1-12-32 アーク森ビル(総合受付28階)

電話: 03-5562-8500(代) FAX: 03-5561-9711~9714

E-mail: info@jurists.co.jp URL: http://www.jurists.co.jp/ja/

© Nishimura & Asahi 2008