

広東式来料加工とタックスヘイブン対策税制の適用関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人甲社は、100%子会社の香港法人を通じて、広東式来料加工方式により中国へ進出を考えている。昨今の新聞報道によると、広東式来料加工を行う香港法人はすべて、タックスヘイブン対策税制の対象になるとの印象を受けたが、そのとおりなのか。

〔ポイント〕

広東式来料加工に関係する香港現地法人に対してタックスヘイブン対策税制による課税漏れと思われる新聞報道があったが、中国に対する投資のうち委託加工貿易（来料加工）のうち、特に広東式に関連して次のとおり検討することとする。

1 中国に対する投資形態の概要

- 2 来料加工の概要
- 3 広東式来料加工の特徴
- 4 わが国のタックスヘイブン対策税制の概要

〔検討〕

1 中国に対する投資形態の概要

中国へ進出する場合の投資形態は、概ね下表のように分かれており、来料加工は、委託加工貿易の一つに分類される。

2 来料加工の概要

(1) 来料加工貿易

来料加工とは、生産設備を無償貸与、かつ、保税扱い（輸入関税・増値税の免税）で中国に持ち込み、原料・部品も無償、かつ、保税扱いで持ち込んで加工し、できあがった製品を中国

三資企業 (一般的な 投資形態)	合弁企業	外国企業と中国企業が共同出資して中国内に法人を設立する形態
	独資企業	外国企業が100%出資して中国内に法人を設立する形態
	合作企業	外国企業と中国企業が権利と義務、負担と利益配当を契約で定めて事業を行う形態
三来一補 (委託加工貿易)	来料加工	原料を中国に持ち込んで加工の後に製品を輸出する形態をいい、広東式の委託加工貿易といった場合には、来料加工を指している場合が多い
	来件装配	部品を持ち込み、組立てだけを行って搬出する形態
	来様生産	サンプル品を持ち込んで生産・輸出する形態
	補償貿易	生産設備などの輸入品と製品の輸出品のバーター取引の形態

外に搬出する方式である。

広東省の方式（広東式）が、最も典型的な委託加工貿易の形態として普及しているが、同様の委託加工の形態を認める特区等が現在中国各地に存在している。

なお、原料・部品を有償、かつ、課税扱いで持ち込む方式も存在しており、区別のために進料加工（輸入加工）と呼ばれているが、税金（増値税）の扱いが複雑で、免税に関する運用規則が地域によって異なり、不透明な印象がある。

(2) 来料加工のメリット

イ 委託元の外国企業（事例の場合、香港法人）が委託先の中国企業から加工に関わる経営の委任を受け、委託先中国企業の所有する標準工場を借りて加工を自ら行うことで、実質的な独資経営が可能となる。

ロ 中国法人が用意する標準工場を用いることで初期投資を圧縮することが可能になり、短期間で操業を開始できる。

ハ 本来の独資企業のように外国企業が中国に法人を設立するわけではないので、中国当局から許認可を取得する必要もないため手続が簡便であり、中国の法人税が課せられることもない。

ニ 生産設備や原料・部品も無償かつ保税扱いで搬入することができるため、税制面のメリットも大きく、そのうえ、通常は困難な中古生産設備の中国国内での利用が可能となる。

3 広東式来料加工の特徴

広東省に特徴的なことは、転廠といって、委託加工工場（来料加工及び進料加工）の間で、中間加工品を保税扱いで移転することが可能なことである。

本来、来料加工は、工場ごとに保税扱いであるため中間品であっても加工品はいったんすべて香港に搬出しなければならず、別の委託加工工場が加工・組立てを行うときは、再び香港から搬入することが必要であるが、広東省の場合、これを省略することが可能になっている。

4 わが国のタックスヘイブン対策税制の概要

(1) 概要

居住者又は内国法人が50%超保有する外国法人の実効税率が25%以下で、その外国法人の発行済株式等の5%以上を直接及び間接に保有する内国法人（居住者を含む。）のその保有する株式等に対応する部分の金額（課税対象留保金額）は、その内国法人の所得に合算する。ただし、その外国法人が一定の適用除外に該当する場合、本税制の適用がない（措法66の6）。

(2) 適用除外

タックスヘイブン対策税制は、軽課税国を利用して税負担の回避を図ることに対処するものである。税の目的以外の正常な経済活動の一環として軽課税国に子会社等を設けるケースも決して少なくないので、このように正常な経済活動を行っている企業に対しても、一律にその外国子会社等の所得を親会社の所得に合算して課税を行うこととすると、企業にとって大変酷な課税を強いられることとなり、合算課税の税制が、企業の正常な経済活動の阻害要因となってしまったため、このようなことのないよう、次のすべての条件に合致する場合には、この合算課税の適用を行わないこととしている（措法66の6③）。

なお、特定外国子会社等の営む主な事業が、①株式（出資を含む。）、債権の保有、②工業所

有権、著作権などの提供、③船舶、航空機の貸付け（裸用船、裸用機に限られる。）場合には、適用除外の適用はないことになっている。内国法人がこのような事業をタックスヘイブン国に子会社等を設けて行う経済的合理性が乏しいと考えられ、主に租税目的によるものとの考え方に基づくものようである。

① 実体基準

特定外国子会社等の本店又は主たる事務所の所在地において、その事業を行うのに必要な事務所、店舗、工場などの固有的施設を有すること

② 管理支配基準

特定外国子会社等がその所在地国において事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること

③ 非関連者基準又は所在地基準

その法人の行う事業の種類によって、いずれかの基準の要件をクリアする必要がある。

イ 非関連者基準

特定外国子会社などが、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を営む場合には、その主たる取引（売上又は仕入）の50%超を関連者以外のものを行っていること

ロ 所在地国基準

特定外国子会社等が上記の非関連者基準の場合の業種以外の業種に従事しているときには、その事業を主としてその本店所在地国内（事例で、イに該当しない場合、香港）で行っていること

5 問題点など

タックスヘイブン対策税制の適用は、各企業の各事業年度ごとに判定することとされている

ので、課税に当たっては、各企業の現況等をもとに総合的に判断されることとなろうが、次のような問題が考えられる。

(1) 来料加工の説明の中で述べたが、中国法人が用意する標準工場（工場の建物や労働者は中国法人が用意している。）に無償で機械装置（保税）を貸し付け、かつ、原材料も無償（保税）で貸与する、しかし、実際の作業等の管理は、中国法人の委託を受けた香港法人等が行うという形態をとっている。

香港法人が、製品の加工を中国に委託するところまでは、通常の製造問屋と同じと思われるが、いったん委託したものの、製造管理を逆に中国法人から委託されているところが問題を複雑にさせている。このようなアウトソーシングを行った場合、どのような業種になるのか明らかにされていないようである。

(2) さらに、1997年7月1日に香港が英国から中国に返還され、現在、一国二制度が採用されているが、所在地国基準を適用する場合、香港の返還前と異なり、香港は中国が実効性をもって支配している中国の一部ではないかという問題があるのではないかと。

6 まとめ

来料加工の特色のとおり、この方式を採用すると中国からの輸出を志向する企業にとって中国進出が非常に簡単にできるのであるが、将来、本邦企業の中国進出が避けられないのであれば、この方式について課税上の安定のためにも、課税当局の明確な指針等が開示されることが望まれる。

(注) 来料加工の情報については、主に、藍正人著『なぜ中国で失敗するのか』を参考にさせていただきました。