

性に乏しいとする理由による。

以上のタックスヘイブン対策税制における適用除外の要件を検討すると、中国への投資において、租税上の優遇措置を受けて、仮に中国子会社等の税負担が25%以下になったとしても、タックスヘイブン対策税制が適用となる典型としての、いわゆるタックスヘイブン国にペーパーカンパニーを設立するようなケースとは異なる場合が多いものと思われる。すなわち、その優遇税制の対象となる、生産型外国投資企業、製品輸出企業等が中心であり、上記の適用除外に該当するケースが多いものと思われる。したがって、対中国投資を検討する場合、あるいは、すでに中国へ進出している企業の場合、中国子会社等がタックスヘイブン対策税制における特定外国子会社等に該当するか否かは、適用除外の再検討が重要なチェック項目となる。

(2) みなし外国税額控除の適用となる外国法人税の検討

今回のタックスヘイブン対策税制の改正において、合算対象となる特定外国子会社等の判定の基準となる税負担が25%以下という算式では、分母となる特定外国子会社等の所得金額には、課税標準となる金額に、その本店所在地国の法人からの受取配当及び外国に所在する子会社等からの一定の配当につき非課税のものを除く非課税所得金額、損金算入された配当等の金額、損金算入された外国法人税を加算して算定する。分子の税額には、その所得の金額に課された法人税及びその他の国で課された外国法人税以外に、本店所在地国における間接税額控除において海外子会社が納付したとみなされる外国法人税額及び租税条約に定めるみなし外国税額控除の適用により納付したとみなされる税額を加算することになる。

したがって、特定外国子会社等の判定では、実際に課される外国法人税額のほかに、みなし外国

税額控除の適用により納付したとみなされる税額がある場合、当該算式の分子の金額が大きくなり、法人所得に適用される法人税率が優遇措置により25%以下であったとしても、当該算式における税負担の割合が25%を超えることも想定できるのである。

対中国租税条約では、このみなし外国税額控除が規定されている(第23条第4項)。この規定に関して、中国における1991年7月の税制改正を受けて、平成3年12月に日中間で交換公文が取り交わされている。この交換公文は、平成4年1月1日以後に開始する各事業年度において生じる所得について適用されている。

この交換公文においては、みなし外国税額控除の適用となる法人税等の減免を、地域としては、主として経済特別区等における法人税等の減免、企業としては、生産型外国投資企業、海南経済特別区における飛行場等の基盤プロジェクト等、上海浦東新区における交通関連プロジェクト及び経済特別区におけるサービス業の法人税等の減免に限定し、その適用を受ける期間は、個々の企業ごとに10年間としている。また、中国への再投資等により還付される税額もこの対象とされている。したがって、一定の中国子会社の平成4年1月1日以後に開始する各事業年度において生じる所得について減免された租税についてこの適用があることになる。

(税理士 小沢 進)

国際課税のケース・スタディ

中国進出企業に対するタックスヘイブン対策税制の適用

〔事例〕

中国は、経済開放政策により租税の軽減を含めた規制緩和による外資導入を図り、その促進のために1991年に外国企業に対する税制の改正を行っている。税制の面からみると、中国の経済特別区等への投資は、税制上の優遇措置により有利であるが、平成4年のわが国の税制改正により、タックスヘイブン対策税制が改正され、内国法人の一定要件の外国子会社等のうちその税負担が25%以下の外国子会社又は孫会社等は、この改正タックスヘイブン対策税制により合算課税の対象となっている。中国の子会社等で租税の軽減を受けても、その所得がわが国で課税を受けるのであれば、中国における税制上の恩典が消えることにもなるので、タックスヘイブン対策税制の適用はこのような場合どうなるのか。

〔ポイント〕

- 1 わが国の平成4年のタックスヘイブン対策税制の改正事項
- 2 中国の1991年の税制改正
- 3 中国の優遇税制
- 4 タックスヘイブン対策税制の適用関係

〔検討〕

1 わが国の平成4年のタックスヘイブン対策税制の改正事項

(1) 改正の背景

平成4年のタックスヘイブン対策税制に係る改正では、大蔵大臣により指定されていた軽課税国

等の指定制度が廃止された。その理由は、この指定制度によると諸外国の税制改正の動向がめまぐるしいことから、指定にもれる軽課税国が存在し、租税回避に利用される事態も生じることからである。その結果、新たに、タックスヘイブン対策税制により合算課税を受ける特定外国子会社等は、外国関係会社のうち、所得に対する税負担が25%以下であるものがこれに該当することになった。したがって、従来は、国又は地域等で、タックスヘイブン対策税制の適用となる特定外国子会社等を判定できたが、改正後は、特定外国子会社等の所在場所の如何にかかわらず、その所得に対する税負担が25%以下であれば原則として、合算課税の適用があることとなった。

(2) 所得に対する税負担が25%以下の判定

その算定方式は、特定外国子会社等に対して課された外国法人税額を特定外国子会社等の所得金額で除したものである。なお、特定外国子会社等に課された外国法人税額は、その本店等の所在地国で課されたもののほか、第三国で課されたもの及び納付したとみなされる税額等も含まれる。また、特定外国子会社等の所得金額には、その本店所在地国の法人からの受取配当及び外国に所在する子会社等からの一定の配当につき非課税のものを除く非課税所得金額及び損金算入された配当等の額、外国法人税額の加算を行い算定する。

(3) その他の改正事項

この税制改正で合算対象となる内国法人の株式

等の保有要件が引き下げられた。従来は、単独又は同族株主グループで外国関係会社の発行済株式等の10%以上を直接及び間接に保有する内国法人であったが、今回の改正によりその保有要件が5%となった。また、外国関係会社の範囲についても、居住者又は内国法人が直接又は間接にその発行済株式等の50%超を保有する外国法人という要件が改正され、居住者又は内国法人が直接又は間接にその議決権のある発行済株式の50%超を保有する外国法人もその対象となった。

2 中国の1991年の税制改正

(1) 改正前の中国の対外税法

中国では、国内の国営企業、商工業を行う集団所有企業、農業を行う集団所有企業及び私営企業のうち、国営企業を除く企業にそれぞれ所得税(法人税)が課されている。中国では、この国内企業に対するいわゆる対内税法のほか、対外税法として、1980年に、外国資本との合併企業の課税を定めた「中外合資経営企業所得税」を制定し、1981年に、外国企業に関する「外国企業所得税法」を制定した。外国からの対中国投資資本の課税に関しては、これらの対外税法により課税が行われたが、さらに、経済特別区、経済開発地区等で活動する企業に対して、各種の優遇的措置を講じている。

1991年7月に施行された「外国投資企業及び外国企業所得税法」(以下「改正法」という)以前は、「中外合資経営企業所得税」によれば、外国企業と中国企業が共同出資して設立した中国法人である合併企業(外国企業が資本金の25%以上を出資)の税率は、国税として30%及び地方税として国税の10%(30%×10%)で合計33%であり、合併企業の外国への配当送金には10%の税率で源泉徴収が行われていた。

また、この合併企業に対しては、免税及び課税の軽減が認められていた。たとえば、10年以上中

国で事業を行う目的で設立された合併企業は、課税当局の承認があり次第、利益が発生した(繰越損失控除後)最初の2年度は免税となる。さらに、続く3年も税額が50%軽減される。また、再投資による所得税の還付として、合併企業に参加する投資家が、合併企業で得た利益を5年以上にわたり中国に再投資を行う場合、合併企業の納付した税額の40%が還付される。ただし、5年以内に再投資した金額を回収するときは、還付を受けた税額を払い戻さなければならない。

外国企業所得税法は、納税義務者について、その法形式について法律上規定はないが、一般的には、中国国内で活動する外国企業が対象となり、外国の会社、企業、その他の経済組織がこれに該当し、中国国内に恒久的施設を保有して事業を営む場合も納税義務者となった。また、中国で事業活動を行わずに利子、配当、使用料、不動産所得等を得る外国企業については、その支払の際20%の税率で源泉徴収が行われた。これら外国企業に対する税率は20~40%の累進税率であり、さらに地方所得税として所得に対し10%の税率による課税があった。

したがって、税率の面だけとて、合併企業は、33%であったのに対して、外国企業への税率は、30~50%と高いものであった。

(2) 1991年改正法

旧法が合併企業を優遇し、外国企業に対して、諸外国と比較しても高い税率の課税を行ったことが外資導入の妨げになったことから、合併企業及び外国企業を一元化し、外国投資企業として、その税率を一律に33%とした点が、今回の改正法の特徴の一つである。

旧法において認められていた租税優遇措置は、若干の整理統合のうえ、原則として、継続されている。また、課税所得の計算に関する改正事項としては、旧法に規定のなかった貸倒引当金等につ

いて、金融及びリース業を対象に貸倒引当金の損金算入が認められ、貸倒損失の取扱いも新たに設けられた。さらに、収益の帰属期間に関して、割賦販売における回収基準及び長期工事における工事進行基準が規定され、交際費については、損金算入限度額の拡大が行われた。また、移転価格税制も創設された。

3 中国の優遇税制

中国では、1978年12月の三中全会において、農業、工業、国防、科学技術の分野において現代化を図るという国家目標を定め、その一環として、国内経済の活性化と対外経済開放の政策を掲げた。その結果として、1979年7月に、四都市を経済特別区に指定し、1988年2月の党中央政治局第4回全体会議において承認された対外政策により、経済特別区、沿岸開放都市（大連、天津、青島、上海、広州等の沿岸14都市）、その周辺の沿岸経済開放区、内陸部という開放の順序が定まった。これらの中国の政策は、沿岸部を中心とした外資導入により経済発展を志向したもので、中国にとっては、自国の生産能力の向上、技術移転、外資の獲得等を目的として、製造業、先端技術産業、輸出産業、港湾等建設関連産業に対してその投資を奨励する法律が定められた。

経済特別区における優遇措置を例とすると、現在、深圳、珠海、汕頭、厦門の4都市及び海南島は経済特別区に指定されている。その概要は次のとおりである。

- ① 法人所得税の税率は15%、地方所得税の税率は原則10%であるが軽減又は免税
- ② 製造、通信、運輸等の取引に関し10年以上の契約のものは、利益発生年度の最初の2年間免税、次の3年間は税額半減
- ③ サービス業で500万米ドルを超え10年以上の契約のものは、利益発生年度の最初の1年間免税、次の2年間は税額半減

- ④ 国外への配当に対する源泉徴収の免除、外国企業の受け取る投資所得に係る源泉徴収20%の軽減又は免税
- ⑤ 工商統一税の免税又は半減
- ⑥ 関税の免税又は半減
- ⑦ 経済特別区に居住する個人の給与所得課税の軽減等

上記のような指定を受けた地域における外国投資企業の投資のほかに、外国投資企業は、生産型外国投資企業、製品輸出企業に該当する外国投資企業等に分けられ、これらの企業の性格とその投資の地域の組み合わせにより、基本税率30%の法人所得税率が軽減され、15%、24%等の軽減税率の適用を受けることになる。

しかしながら、中国の優遇税制は、外資であればすべて何らかの軽減を行うというものではなく、外資のうちでも、その生産高の70%以上を輸出する企業を製品輸出企業とし、製造業、農林水産業、化学工業、建設業、交通運輸業等の企業を生産型外国投資企業として選別し、その他のインフラ改良関連企業、先端産業を含めてこれらに税制等の優遇措置を与えている。このことは、中国における企業課税の優遇措置が、輸出促進、基盤産業の生産能力の向上、産業の周辺環境の整備、技術移転等に貢献する企業を選別して優遇措置を与えていることを意味するものである。

4 タックスヘイブン対策税制の適用関係

中国で何らかの優遇税制の適用を受けると、税率が軽減されて、15%あるいは24%等の税率が適用されることで、中国子会社等の税負担は、25%以下になる可能性がある。そこで、内国法人の中国子会社等の所得がわが国のタックスヘイブン対策税制により合算対象になるのか否かの問題が生ずる。

中国への投資とタックスヘイブン対策税制の適用を考える場合、二つの事項を検討する必要がある。

るものと思われる。一つは、タックスヘイブン対策税制における適用除外要件であり、第二は、対中国租税条約におけるみなし外国税額控除（タックス・スペアリング・クレジット）の適用である。

(1) タックスヘイブン対策税制における適用除外要件

タックスヘイブン対策税制は、税負担の軽減を目的として外国に子会社等を設立するケースに対処するものであり、その典型としては、いわゆるタックスヘイブン国にペーパーカンパニーを設立するようなケースである。したがって、外国子会社等の設立に経済合理性が認められるものまで合算対象とするものではなく、適用除外要件が定められている。このような観点から、外国子会社等が次のすべての要件を具備している場合には、合算課税の対象から除外することとしている。

① 実体基準

外国子会社の本店又は主たる事務所の所在地国において、その事業を遂行するのに必要な人員ならびに事務所、店舗、工場等の固定的施設を有す

ること。

② 管理・支配基準

外国子会社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

外国子会社が主として卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業又は運送業を営む場合には、その主たる取引の50%超が関連者以外のもので行われていること。

④ 所在地国基準

外国子会社が主として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、その業種が主としてその本店所在地国内で行われていること。

なお、外国子会社の営む主な事業が①株式（出資を含む）、債権の保有、②工業所有権、著作権等の提供、③船舶又は航空機の貸付け（裸用船、裸用機に限る）の場合には、適用除外とされることがない。すなわち、この種の事業については、税負担の少ない国に子会社を設立する経済的合理

新版

商法と税法の接点

田中久夫著

A5判上製 定価2800円 ㊦310円
(税込み)

◆本書は、商法と税法の接点領域に存在する諸問題を体系的に網羅し、各項目毎に両法の比較を前提にした調整や実務上の取扱いをやさしく解説しました。また、今回の新版では、初版発行後の商法改正や税制改正を全て織り込んでいます。

財経詳報社