

国際課税のケース・スタディ

タックスヘイブン対策税制の適用除外について

〔事例〕

内国法人甲社は、将来の中国市場への参入を目的として、香港に子会社を設立し、中国へ製品の販売を計画した。甲社にとっては初めての海外進出であり、現在、計画の段階では、タックスヘイブン対策税制の適用を回避できるように、香港子会社を運営することを目指している。その場合、甲社の意図は、タックスヘイブン対策税制の適用除外の要件の充足であるが、注意すべき点は何か。

現在計画中の香港子会社の概要は次のとおりである。

- ① 香港子会社は、甲社の全額出資の子会社である。
- ② 香港子会社は販売子会社として機能し、甲社の製品を経済特別区に所在する華僑資本の法人に販売する予定である。
- ③ 甲社は、香港子会社の代表取締役として甲社の役員1名を派遣し、香港に事務所を開設して、現地で事務員を雇用する予定である。

〔ポイント〕

- 1 タックスヘイブン対策税制の概要
- 2 タックスヘイブン対策税制の適用除外の要件

〔検討〕

1 タックスヘイブン対策税制の概要

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税負担の低い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が、このような場合、一定要件の外国子会社の所得を内国法人の所得と合算して日本で課税する制度である。しかしながら、外国子会社等の設立に経済的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、本税制の適用除外の要件が定められている。

平成4年にタックスヘイブン対策税制は改正され、旧法がタックスヘイブン対策税制の対象となる国及び地域等について大蔵大臣により指定されていたが、この方式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、従来の指定制度が廃止された。その結果、新たに、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。その結果、従来の国又は地域等で、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するのではなく、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、その適用があることとなった。

また、この税制で合算対象となる内国法人の株式等の保有要件は、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%に引き下げられた。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対象となった。

したがって、本事例の香港子会社は、内国法人の100%所有の子会社であり、香港における法人税率は、25%以下であることから、特定外国子会社に該当し、適用除外とされない場合は、タックスヘイブン対策税制の適用を受けて、香港子会社の所得は、内国法人甲社の所得に合算して日本でも課税を受けることになる。

2 タックスヘイブン対策税制の適用除外の構造

タックスヘイブン対策税制の適用除外の要件は、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。したがって、次のいずれかの要件の一つでも充足しない場合は、適用除外の対象にならないことになる。

すなわち、以下の(1)は、適用除外を受けられない法人を規定していることから、この規定に該当する特定外国子会社は、適用除外の適用からはずされることとなる。よって、(1)に該当しないものが、適用除外の基準を充足するか否かの適用を検討することになることから、上記のすべての要件とは、以下(1)、(2)の①②と③あるいは④のいずれか（その業種により③あるいは④に分かれる。）の適用ということになる。

(1) 適用除外を受けられない法人

いわゆる非持株会社等基準といわれるもので、外国子会社の営む主な事業が①株式(出資を含む)、債券の保有、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、日本においても営むことができるものであり、外国に子会社を設立する経済的合理性に乏しいとする理由によるものである。したがって、仮にこれらの事業を営む外国子会社等に実体がある場合でも、これらの事

業を営む外国子会社等は、特殊な業種として、はじめから適用除外の対象からはずされている。

(2) 適用除外の検討

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。

上記の①及び②は、すべての業種に共通の事項である。①の実体基準は、外国子会社の所在地国に事務所、店舗、工場等、事業に必要な固定的施設を有しなければならない。②の管理・支配基準は、法人の居住性を判断する基準としてイギリス等の国で採用されている管理支配地主義を導入したもので、外国子会社が自ら管理支配することを定めたものである。

③及び④は、業種により分かれるもので、順序が逆になるが、④の所在地国基準は、農業、鉱業、建設業、製造業、小売業、サービス業等、非関連者基準以外の業種に適用されるもので、外国子会社の本店所在地国内でその事業が行われることに経済的合理性があるとされるものである。③の非関連者基準は、その取引が必ずしも所在地国に限定されない業種であり、所在地国基準を適用することが不相当であることから、親会社等関連者以外の取引の数量基準で経済的合理性を判断するも

のである。

以上の4つの基準を比較すると、①、③及び④は、比較的判断の介入する余地がなく、客観的であるといえるが、②に関しては、通達の規定（措置法通達66の6-16）があるとはいえ、種々の状況を勘案して判定することになっていることから、その適用には他の3つの基準以上に幅があるといえよう。

3 事例の検討

本事例の場合、株式等の保有等の業種ではないことから、適用除外の検討を行い得る業種ということになる。

したがって、4つの基準の適用を検討すると、①の実体基準については、香港に事務所を設立して事業活動を行うことから問題はないといえる。②の管理・支配基準は、最後に検討することとして、③及び④の適用関係を先に行う。香港子会社は、華僑資本の法人に製品の卸売りを行うとすれば、③の非関連者基準が問題となる。この場合の要件は、その主たる取引の50%超が、親会社等関連者以外の非関連者取引でなければならない。したがって、卸売業の場合、棚卸資産の販売に係る収入金額又は棚卸資産の取得価額が判定項目であり、売買のいずれか一方の金額の50%超が非関連者取引であることが要件となることから、本事例では、仕入等の金額のすべてが日本親会社からのものであっても、販売が非関連者である華僑資本の法人であれば、本要件を充足することになる。すなわち、この基準は、当該法人が、関連者間取引の取次の行為でなければこの基準に合致することを意味している。なお、仮に、販売先である法人が関連者である場合、仕入先あるいは販売先のいずれかを関連者以外に分散する必要が生じることになる。

②の管理・支配基準は、特定外国子会社等が自ら事業の管理、支配等を行っているかどうかということであるが、その判定基準は、当該特定外国子会社の株主総会及び取締役会等の開催、役員としての職務遂行、会計帳簿の作成及び保管等が行

われている場所並びにその他の状況を勘案の上判定するとしている。また、株主総会の開催が本店所在地国以外（例えば、日本）で行われていることあるいは特定外国子会社等が、現地における事業計画の策定等に当たり、親会社と協議したとしても自ら事業の管理、支配等を行っていないことにはならないとしている。

この管理・支配基準については、判決（東京地裁昭和61年（行ウ）151号、平成2年9月19日判決）があるが、これを参考として判断すると、以下に掲げる項目等を勘案する必要がある。

- (1) 株主総会の開催の場所
- (2) 当該子会社の役員構成（多くの役員が非常勤で日本に居住していないか）
- (3) 取締役会の開催の場所（日本親会社で開催されていないか）
- (4) 子会社の経営計画は子会社で決定されているのか
- (5) 日々の取引の条件の基本的事項が子会社で決定されているのか
- (6) その他の業務に係る重要事項について子会社で決定されているのか
- (7) 会計帳簿の作成及び保管の場所（子会社であるのか）

この管理・支配基準は、特定外国子会社が内国法人に支配されていることは事実であることから、すべてにわたって、特定外国子会社に独立した企業であることを要求しているわけではなく、親会社と協議することまでも妨げてはいないが、株主総会及び取締役会の開催の場所、会計帳簿の作成保管の場所等を本店所在地国にする以外にも、実質的に相当の権限を特定外国子会社に委譲することがポイントである。したがって、本事例のように親会社の役員が香港に派遣されたことで、当該基準の要件を充足することにはならないであろう。当該子会社に委譲する権限についての更なる検討が必要のように思われる。

（税理士 小沢 進）