



東京税理士会データ通信協同組合情報事業資料

香港の子会社はタックス・ヘイブン税制の適用除外要件を満たさない！
～来料加工方式による中国長安工場での加工等を製造業と判断～

日本企業の対香港投資は、累計3兆円を超え、来料加工（外国企業が提供した輸入材料を中国の国内企業が加工し又は組み立てた後に完成品として再輸出する取引）は、日系企業の委託工場だけで少なくとも約4000工場に及ぶそうです。今回は、中国本土の工場での加工等が、委託加工ではなく、香港の子会社が自ら行っている事業であるから、その子会社の主たる事業は、「製造業」と判断され、タックス・ヘイブン税制が適用された判決を紹介し（平成21年5月28日判決・Z888-1429）。

∞ ∞ ∞ ∞ ∞ ∞ ∞ ∞ ∞ ∞ ∞ ∞ ∞ ∞ ∞ ∞

1. 事案の概要

精密金型・成形製品の製造・販売及びレンズを中心とした光学設計、光学機器の製造販売等を業とする内国法人である原告は、法人税につき、原告の中国香港特別行政区に本店を有する子会社B社が措置法66条の6第1項所定の特定外国子会社等に該当し、その主たる事業である製造業を主として中国で行っており同条3項各号の適用除外事由に該当しないため、同条1項に規定するタックス・ヘイブン税制が適用され、B社に係る課税対象留保金額に相当する金額を原告の所得の金額の計算上益金の額に算入すべきである等として、各更正処分及び各過少申告加算税賦課決定処分を受けました。

原告は、B社の主たる事業は卸売業であり、仮にその主たる事業が製造業であるとしても香港は中国の一部であり適用除外事由に該当する（所在地国基準を満たす）等の理由により、同条1項は適用されないとして各更正処分等の取消しを求めました。

主な争点は、タックス・ヘイブン税制の適用除外要件（5要件）のうち、①非関連者基準（特定外国子会社等の主たる事業が卸売業に該当するときは、関連者以外の者との取引が50%を超えること）、②所在地国基準（主たる事業が製造業に該当するときは、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）の2要件を満たしているかです。

すなわち、いずれの基準を適用するかを決することになるB社の主たる事業は、非関連者基準を適用する「卸売業」か所在地国基準を適用する「製造業」かが争われました。

2. 裁判所の判断

① 適用除外制度の趣旨及び「その行う主たる事業」、「その事業を主として行っている場合」等とする根拠条文の事実状態に即した文言・内容等にかんがみると、特定外国子会社等の「主たる事業」の判定は、現実の事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかという観点から、事業実態の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、事業の目的、内容、態様等の諸般の事情を社会通念に照らして総合的に考慮して個別具体的に行われるべきであり、関係当事者との間で作成されている契約書の記載内容のみから一般的・抽象的に行われるべきものではない。

② B社の主たる事業が卸売業か製造業かについて、生産管理、労務管理、財務管理等の活動内容の実質・実体を本件各契約書の全体を勘案しつつ具体的な事実関係に即した客観的な観察によって検討した結果、B社は、長安工場において販売製品の製造を自ら行っていたと認められるから、製造問屋には該当せず、その主たる事業は製造業であり、非関連者基準を満たさない。

③ 香港が、タックス・ヘイブン税制の適用上、中国とは異なる「地域」に該当するかを検討するに、香港は、英国から中国に返還されたものの、いわゆる「一国二制度」の原則が適用されており、中国本土とは税制が異なり租税の負担が著しく低く定められた「地域」に該当するというべきである。

④ B社は、その人員及び資本の大半を長安工場における製造業務に投下しているから、製造業を主として行っているのは、中国のうち香港以外の地域であると認めるのが相当であり、所在地国基準を満たさない。

（税法データベース編集室 大高由美子）

◇以上の裁判例について詳細（全文・A4判49頁）が必要な方は、送料実費とも1,500円（税込み）で頒布しますので下記あてご一報ください。