

日中タックスヘイブン対策税制とその注意点

January 2018



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2018 年 1 月時点で、世界 86 ヶ国に業務を展開し、20,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

多国籍企業による BEPS (Base Erosion and Profit Shifting : 税源浸食及び利益移転) の進展に対応するべく、各国で多国籍企業に対する課税が強化されています。今回は、移転価格と共に、近年法改正が頻繁になされているタックスヘイブン対策税制に付き、日中の各税制並びにその注意点を中心に解説を行います。

1. 日本タックスヘイブン対策税制

タックスヘイブン対策税制とは、租税回避目的で人為的に軽課税国等に設立された外国子会社に付け替えられた所得に対して課税する、すなわち租税回避防止を目的とした税制であり、CFC（Controlled Foreign Company）税制と呼ばれることもあります。また、近年では、外国子会社合算税制という呼称も一般的に使われています。

タックスヘイブン（Tax Haven: 「Haven」（回避地、聖域）であり「Heaven」（天国）とは異なります）とは、厳密には、オフショア企業に課される税金がなく、オフショア企業、および企業の所有者は、贈与税を含む法人税、源泉税、所得税、キャピタルゲイン税、地方税及び相続税が免除される地域を意味します。ただし、タックスヘイブン対策税制においては、一般により広く税率の低い国々に所在する企業を通じた租税回避の防止を目的とした適用が行われます。

日本では、タックスヘイブン対策税制は 30 年以上前に導入されて以来、過去度重なる改正を経て現行の制度が形成されています。特に、近年では平成 22 年度税制改正にて大きな変更が為されたこともあり、制度の変遷を俯瞰する意味も込めて、以下平成 22 年度税制改正前と、平成 29 年度税制改正後の最新の税制（平成 30 年 4 月以降開始事業年度より適用）について解説します。

（1）従前の日本におけるタックスヘイブン対策税制（平成 22 年税制改正前）

タックスヘイブン対策税制の適用の対象となる 1 つ目の条件は、「その持分の 50% 超が、日本の居住者及び内国法人によって保有されている外国法人」ということです。ここでの内国法人は、親会社に限らないので注意してください。また、この条件にあてはまる外国法人を、「外国関係会社」と呼んでいます。

2 つ目の条件は、「上記の外国関係会社のうち、現地の所得に対する税負担が 25% 以下（トリガー税率、その後 20% 未満に改正）であるもの」です。この 2 つの条件にあてはまると、タックスヘイブン対策税制の適用の対象となる外国法人になり、この対象となる外国法人を「特定外国子会社等」と呼んでいました。

そして、3 つ目の条件として、内国法人が上記の「特定外国子会社等」の発行済株式等の一定割合以上を、直接及び間接に保有している場合に、タックスヘイブン対策税制による合算が行われるものとされていました。

ここでは、つまり、「特定外国子会社等」の所得のうち、一定の方法で計算した部分を、その内国法人の所得に合算して課税するものとされていました。

このような合算課税は、上記のように機械的に判定されるのですが、これだけで判定してしまうと、仮に租税回避目的ではなく必要があってタックスヘイブン国に子会社を設立した企業などは、大変不利益を蒙ることになってしまいます。

そこで、タックスヘイブン国にある会社が、本当に事務所や店舗を持っている、その国で事業管理・運営を行っている、などの以下のような「タックスヘイブン対策税制の適用除外」要件の全てを満たす場合には、合算課税の適用除外とされていました。

- ① 事業基準
- ② 実体基準
- ③ 管理支配基準
- ④ 非関連者基準または所在地国基準

（2）平成 29 年度税制改正 タックスヘイブン対策税制（外国子会社合算税制）

平成 29 年度においては、主に以下のような内容についての改正が行われています。

- ① トリガー税率を廃止し、外国関係会社の判定における実質支配基準の導入と間接保有割合の算定方法の見直し強化

ここでは従前の税負担割合 20% 未満というトリガー税率が廃止されたことから、特定外国子会社等という概念が無くなり、また、外国関係会社（その持分の 50% 超が、日本の居住者及び内国法人によって保有されている外国法人）の判定においても、いわゆる掛け算方式から、50% の連鎖の有無によるものとされました。

- ② 「ペーパーカンパニー」「事実上のキャッシュボックス」「ブラックリスト国所在」に対する課税を新設強化
税負担割合にかかわらず特定の形態の外国関係会社については、その対象に含めるものとされました。

- ③ 部分合算対象となる「資産性所得」を「受動的所得」とし、その対象範囲を見直し強化

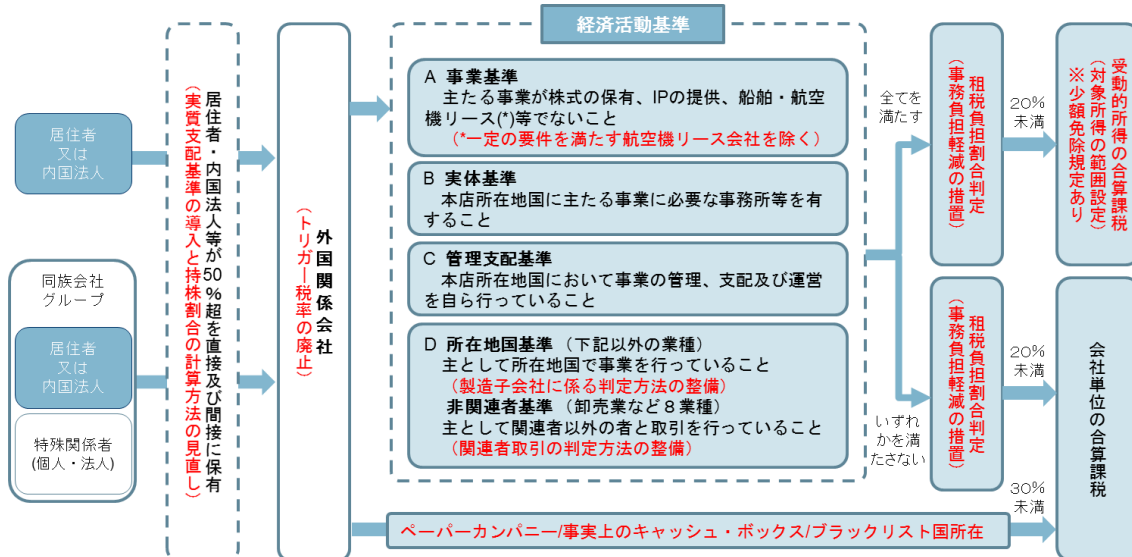
資産性所得という概念を国際的により一般的な受動的所得（Passive income）という概念で捉え直しています。

④「制度適用免除基準」として税率基準を残存、二重課税調整の項目の追加

日本の税率とほぼ等しい **30%以上の税負担割合**の外国法人については適用範囲外とし、また、二重課税が発生しないように調整の範囲を広げています。

これらの改正に伴って、**2018年4月1日以降開始事業年度**にかかわるタックスヘイブン対策税制の適用については、以下のような図に示されるものとなっています。

(図表 1) タックスヘイブン対策税制の適用 (2018年4月1日以降開始事業年度)



平成 29 年度税制改正についての財務省発表資料をベースに作成

また、改正後のタックスヘイブン対策税制の適用関係について、簡便に表現した場合には、以下のようになるといえるでしょう。

(ア) 外国関係会社の税負担割合が **30%以上**である場合には適用が無い。

(イ) 税負担割合が **30%未満**である場合には、ペーパーカンパニー等の特定の外国関係子会社に該当する場合にのみ適用が有る。

ペーパーカンパニーに該当しない場合にも、税負担割合が **20%未満**である場合には、経済活動基準により判断する。

(ウ) 結果的に税負担割合が **30%未満**、かつ、ペーパーカンパニーに該当する、または税負担割合が **20%未満**である場合には、経済活動基準により判断、ここでは経済活動基準を満たさなければ会社単位で合算課税が適用され、満たす場合においても受動的所得については合算課税の対象となる。

2. 中国タックスヘイブン対策税制 (被支配外国企業税制)

中国では、企業所得税法や同实施条例にて、被支配外国企業に関する規定が為されています。すなわち、これは日本で言うタックスヘイブン対策税制に該当するものであり、居住者企業或いは居住者が、低税率国ないし地域に設立した企業に利益を留保することによって租税回避を図る行為を防止するためのものです。

中国の被支配外国企業税制では、居住者企業、ないし中国居住者が支配する、企業所得税法に定められた税率 (現状原則として **25%**) の **50%**を下回る国家 (地域) に設立された企業が、合理的な経営上の理由なく利益配当を実施しないか、もしくは減額した場合には、当該利益のうち上述の居住者企業、ないし中国居住者に帰属する部分を、みなし配当所得としてそれらの者の当期の収入に計上しなければならないとされています。対象国、地域の確定基準となる税率が **25%の50%**、すなわち、**12.5%**となっていることより、日本のタックスヘイブン対策税制と比較するとこの面では適用範囲が限定されており、日本のタックスヘイブン対策税制で問題となることの多い香港 (2017 年現在、法人税率 **16.5%**) も、中国の被支配外国企業税制では原則問題とならないようになっています。

また、上述の支配とは、居住者企業または居住者が、直接または間接に外国企業の議決権のある株式を単独で10%以上保有し、かつ当該外国企業の持分を共同で50%以上保有するか、或いは、持分割合は当該基準に満たなくとも、株式、資金、経営、取引等の面において、当該外国企業を実質的に支配するものと認められる場合を指します。

ちなみに、移転価格税制の関連者についても、このように実質に基づいて判断される旨が規定されていますが、中国には数多くの同族経営企業が存在すること等により、それらに対する課税を念頭においたものであるといえます。

3. 日中タックスヘイブン対策税制の比較

中国の被支配外国企業税制では、軽課税国等に設立された企業に、海外で得た利益をそこから配当しないことによりため込み、中国居住者企業或いは居住者が配当課税を免れる、すなわち課税の繰り延べを行うことを防止することが主目的とされています。

一方で、日本では、外国子会社の利益の国内への資金還流を促進する観点から、平成21年度税制改正により、親会社が一定の外国子会社から受ける配当を親会社の所得に算入しない、外国子会社配当益金不算入制度が導入されました。そのため、日本のタックスヘイブン対策税制の目的は、本来国内の親会社に帰属すべきであったにもかかわらず、租税回避目的で人為的に軽課税国等に設立された外国子会社に付け替えられた所得に対して課税をする、すなわち租税回避防止にあるといえます。このように、日本のタックスヘイブン対策税制と中国の被支配外国企業税制とは、厳密にはその目的において若干の違いがあります。

さらに、タックスヘイブン対策税制と関連する所得については、国際的に大別して2つのアプローチにより処理が為されています。1つ目はエンティティアプローチと呼ばれるもので、外国子会社の総所得に占めるCFC所得の相対的な多寡に応じて総所得を全部合算または全部非合算（All or Nothing）の対象とするものです。2つ目はトランザクショナルアプローチ、或いはインカムアプローチと呼ばれるもので、あくまでも特定されたCFC所得のみを合算対象とするものです。

現行の日本のタックスヘイブン対策税制は、まずエンティティアプローチにより対象外国子会社を限定し、資産性所得については所得ごとにタックスヘイブン対策税制の適用対象となるか判断するなど、トランザクショナルアプローチにより漏れがないようにCFC所得を把握するように設計されており、複合的な制度となっています。ちなみに、BEPS最終報告書では、日本の制度はハイブリッドアプローチに分類され、実質的にはトランザクショナルアプローチに該当するものとされています。

一方、中国については、上述のように、定められた基準に該当する外国子会社に帰属する利益に付き、みなし配当所得として居住者企業ないし中国居住者の収入に計上するものとなっており、基本的にエンティティアプローチに該当するものと考えられます。

4. 中国ビジネス従事企業に対しての日本タックスヘイブン対策税制の適用

上述の日本タックスヘイブン対策税制上の経済活動基準D（従来の適用除外基準）、すなわち、非関連者基準及び所在地国基準に付いては、中国ビジネス従事企業とも深い関係があるものといえます。具体的には、課税判断にあたり、主たる事業が卸売業、銀行業、信託業、保険業、金融商品取引業、水運業、航空運送業、ないし物品賃貸業に該当する場合には、主として非関連者との間で事業を行っているかが基準とされています（非関連者基準）。一方、これらの事業に該当しない事業は、当該事業を本店所在地国において行っているかが基準となります（所在地国基準）。従って、例えば、外国の関係会社が卸売業に従事していると判断されれば、非関連者基準が適用され、製造業に従事していると判断されれば、所在地国基準が適用されることとなります。

そして、これと関連し、従来日本企業の香港子会社による来料加工（本店所在地国以外に所在する他社の工場に、製品の製造を委託する加工形態）に付き、多くの係争が発生しました。すなわち、多くの場合、香港子会社は、中国の工場における製造を主体的に行っていると評価され、当該子会社の主たる事業は製造業であるとみなされました。これにより、本店所在地国以外において製品の製造を行っているとして、所在地国基準を満たさないものとし課税が行われてきたものといえます。

但し、一部事例については、本店所在地国以外に所属する他社工場における製造行為が非主体的なものであるとみなされ、香港子会社の主たる事業が卸売業とされることで、非関連者基準が適用されたりもしています。そのため、これら係争は、法令解釈の問題というよりは、事実認定に係わる見解の相違により生じたものと言えます。

尚、平成 29 年度税制改正により、外国の関係会社の主たる事業が製造業である場合には、主として本店所在地国において、製造における重要な業務を通じ製造に主体的に関与していると判断される場合も、所在地国基準を満たすものとして扱われることとなりました。また、判断に際しては、以下の業務の具体的状況に依るものとされています。

- ①工場やその他製品製造に関する施設、設備の確保、整備ないし管理
- ②製品製造に必要な原料、材料の調達ないし管理
- ③製品の製造管理、品質管理の実施、もしくはこれら業務の監督
- ④製品製造に必要な人員確保、組織化、配置、労務管理、及びこれら業務の監督
- ⑤製品製造に関する財務管理（損益管理、原価管理、資産管理、資金管理他）
- ⑥事業計画、生産計画、生産設備の投資計画、その他製品製造を行うために必要な計画の策定
- ⑦その他製品製造における重要業務

5. まとめ

各国で多国籍企業に対する課税が強化されつつある今日の税務動向に対応すべく、国際的に事業展開している多国籍企業の皆様におかれましては、移転価格やタックスヘイブン対策税制といった国際課税に関わる法令のアップデートに迅速に対応し、適切な手段を講じることが求められています。

具体的には、平成 29 年度税制改正によるタックスヘイブン対策税制の改正により、ペーパーカンパニー等への課税の導入や受動的所得の範囲拡大が為されたことより、従来は課税を受けていなかった外国関係会社が、会社単位の課税、または受動的所得に関する合算課税の対象になる可能性があることに注意が必要です。

また、平成 29 年税制改正前の、適用除外を受けるための確定申告書への関連書類添付や資料保存規定は廃止されたものの、引き続き税務当局の求めがあった場合には、外国の関係会社が経済活動基準を満たすことを証明する書類を提示すべきものとされており、提示がない場合には経済活動基準を満たさないものと推定されることとなっています。従って、実務上、経済活動基準を満たすことを明示する説明資料の作成、保存を行う必要があるものといえます。

この記事はみずほ銀行の MIZUHO CHINA MONTHLY 2018 年 1 月号からの転載記事となります。
(<http://www.mizuhobank.co.jp/corporate/world/info/cndb/economics/monthly/index.html>)

CONTACT

Mazars

Japan Desk

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn