

東京高裁、香港子会社は「製造業」と判断

TH税制適用の分岐点、 来料加工を巡る事業の判定

「来料加工」を巡る「主たる事業」の判定は、納税者と課税当局との間における見解の相違により、たびたび争われている論点である。日本の親会社に対して、タックス・ヘイブン税制（外国子会社合算税制）に基づく追徴課税が行われるケースもあり、裁決だけでなく訴訟に発展していることも多い。

この「来料加工」に関する注目すべき判決が今年の8月30日、東京高等裁判所で言い渡された。東京高裁の第21民事部の前田順司裁判長は、香港の子会社が特定外国子会社等に該当するかどうか争われた事案に対し、同子会社の主たる事業は「製造業」であり、所在地国基準を満たさないため、タックス・ヘイブン税制の適用除外事由はないとの判断を示している（平成21年（行コ）第236号）。なお、本件は上告受理申立中である。

製造業か卸売業で見解の異なる来料加工

来料加工とは、香港企業等の外国企業が中国企業の工場に対し、原材料、製造設備等を提供し、香港企業等の要求する製品を製造し、加工した製品を香港企業等が引き取る加工方式のこと。中国企業には加工賃のみを支払う取引である。

香港企業等の外国企業については、実質上の経営、生産管理、財務等を行うことが可能であり、中国の工場に運び入れる材料や機械装置等に関しては、税関登録をすることにより無税となるなどのメリットがある。

しかし、日本の企業が香港等に設立した子会社について、課税当局が特定外国子会社に該当するとして、タックス・ヘイブン税制に基づく追徴課税を行うケースがあり、今回の裁判もこれに該当するものである。

タックス・ヘイブン税制とは、わが国の企

業が税負担の低い国の海外子会社等を通じて行うことによる租税回避行為に対応するため、一定の税負担の水準（20%）以下の海外子会社等の所得を、日本の親会社の所得とみなして合算する制度である。

ただし、海外子会社等が一定の条件（適用除外基準）をすべて満たす場合には、タックス・ヘイブン税制の対象とはならない（表1参照）。

来料加工に関して、納税者と課税当局との間で争いがあるのは、香港等の海外子会社の事業が「卸売業」、あるいは「製造業」に該当するかという点である。「製造業」に該当することになれば、所在地国基準を満たす必要があるため、来料加工では実質的に同基準をクリアすることは難しく、タックス・ヘイブン税制の対象になるからだ。

【表1】適用除外基準

- (1) 事業基準（主たる事業が株式の保有等、一定の事業でないこと）
- (2) 実体基準（本店所在地国に主たる事業に必要な事務所等を有すること）
- (3) 管理支配基準（本店所在地国において事業の管理、支配および運営を自ら行っていること）
- (4) 次のいずれかの基準
 - ① 所在地国基準（主として本店所在地国で主たる事業を行っていること）
 - ※ 主たる事業が下記以外の業種の場合に適用
 - ② 非関連者基準（非関連者との取引割合が50%超であること）
 - ※ 主たる事業が卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業、航空運送業の場合に適用

「主たる事業」の判定は契約書の記載内容のみで判断すべきではない

今回の東京高裁における事案も、光学レンズ・光学機器の製造販売等を行う会社（控訴人）の香港子会社の事業が「製造業」あるいは「卸売業」かどうかで争われたものである。

東京地裁、香港子会社は「製造業」と判断

原審の東京地裁では、①香港子会社は会社（本件控訴人）が販売する製品を製造している中国法人の工場との一体的な運営による製品の製造販売を目的として設立されたこと、②工場の生産設備、人員の配置、原材料の調達および事業計画の策定等のすべての面において主体的に関与していることなどからすれば、香港子会社は自ら販売製品の製造を行っているとして判断。主たる事業は「製造業」であるから、タックス・ハイブン税制の適用は適

法であるなどとしている（平成21年5月28日判決、平成18年（行ウ）第322号）。

個別具体的に行うべき

東京高裁では、タックス・ハイブン税制の適用除外となるかどうかを判断するための特定外国子会社等の「主たる事業」の判定（製造業または卸売業）については、事業の目的、内容、態様等の諸般の事情に加え、関係当事者間で作成されている契約書の記載内容等も加味したうえ、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ではないとした（表2参照）。そのうえで東京地裁の判断は相当であるとしている。

コラム 製造業でも所在地国基準を満たしたケースが

国 税不服審判所の裁決では、主たる事業が「製造業」とされたが、所在地国基準を満たすことにより、タックス・ハイブン税制の適用除外要件のすべてに該当したとして、請求人である納税者の主張が認められたものもある（東裁(法)平19第115号）。

審判所によると、本店所在地国の判定は、主として製造行為を行っているかについて、製造費用の総額の過半を占めているかどうかで判定すると指摘。本件では、本店所在地国での事業が過半を占めたと判断した。