

## 来料加工を巡る一連の裁判例について

公認会計士・税理士 霞晴久

### 1. 来料加工とは

東京地裁平成 21 年5月 28 日判決<sup>1</sup>は、来料加工について、「『三来一補』(外国投資者が、中国に直接投資して外商投資企業を設立する代わりに、中国国内の企業に加工・生産を委託する、いわば間接投資の方法により生産を行わせる方法)の一つであり、一般に、委託加工の注文者が、自己の所有に属する原材料を注文先(下請工場)に支給して製品を作らせ、製品の全部の引渡しを受け、これを自己の名称で卸売りすることに加えて、原材料のほかには生産施設を無償で提供し、技術者を無償で派遣して加工業務を稼働できるようにし、一定の高い品質の製品を納品できるようにすることに特色がある」と述べています。

来料加工は、日本企業が、中国企業に直接投資することなく中国の安価な労働力を利用することができ、かつ、中国及び香港における税負担が軽減できるというメリットがあるため 1990 年代半ばから多くの日本企業に利用されてきました。

しかし、我が国と比して香港の実効税率が相対的に低かったことから、外国子会社合算税制が適用されることが多く、複数の裁判所で争われてきました。

### 2. 過去の裁判例の主たる争点と裁判所の判断

来料加工に関する多くの裁判で争われたのは、当時の適用除外基準(平成 29 年度税制改正前の租税特別措置法 66 条の6第3項)であり、特に①来料加工事業を行う香港子会社の主たる事業は製造業か、あるいは卸売業か、②主たる事業が製造業であるとして、本店の所在する香港においてこれを行っているか、この2点でした。

裁判所は、過去に争われた全てのケースにおいて、①については、香港子会社の主たる事業は製造業であると認定し、②については、製造は主として工場が所在する中国本土で行われているため、香港子会社は所在地国基準を満たさないと判示し、各事案において、本税制の適用を適法と判断しました。

かかる一連の裁判では、香港子会社の事業区分が何であるかが主として争われ、租税回避の有無については、特段、検討されることなく、法令の規定を形式的に適用することで納税者の敗訴が確定しています。

<sup>1</sup> 平成 18 年(行ウ)第 322 号、TAINS コード：2259-11217。日本電産ニッシン事件として知られ、来料加工について初めて裁判所の判断が示された事例です。

しかし、我が国の内国法人が「来料加工」という事業形態を採用し、香港子会社を活用するのは、税制面からだけでなく、物流、金融、その他人材確保といった香港の持つ様々な優位性を享受するためであり、香港子会社の事業区分が何かということは、我が国の法人にとって、実に些末な問題でしかありません。

このように、一定の経済合理性があり、租税回避の目的は認められない来料加工を本税制の適用対象とすることについては、従前より、典型的なオーバーインクルージョンであると批判されてきました<sup>2</sup>。

平成 29 年度税制改正では、以下で述べる通り、製造業を主たる事業とする外国関係会社のうち、本店所在地国において製造における「重要な業務を通じて製造に主体的に関与している」と認められるものは、所在地国基準を満たすとされ、それまでの製造業か卸売業か、といった本質的でない議論から解放されることとなりました。

### 3. 平成 29 年度税制改正の内容

平成 29 年度税制改正では、上記の批判への対応や(より本源的には)BEPS プロジェクトと我が国制度との整合性を図るという観点から、本税制の抜本的な見直しが行われ、その一環として、製造業を主たる事業とする外国関係会社のうち、本店所在地国において製造における「重要な業務を通じて製造に主体的に関与している」と認められるものは、所在地国基準を満たすとされました(改正後措法 66 の6②三ハ(2)、改正後措令 39 の14 の3②三)。

ここでいう「製造に主体的に関与」の意義については、その後の改正もあり、現在では、以下のとおり、租税特別措置法施行規則 22 条の11 第 24 項に規定され、外国関係会社とその本店所在地国において行う次に掲げる業務(同項1号から7号まで)を通じて製品の製造に主体的に関与していると認められる場合とされています。

<sup>2</sup> 「経済産業省委託調査報告書—平成 27 年度内外一体の経済成長戦略構築に係る国際経済調査事業 (BEPS を踏まえた我が国の CFC 税制の在り方に関する調査)」においては、「非関連者基準か所在地国基準かという適用除外基準の『機械的で二者択一的なアプローチ』が、現在の企業の活動実態に必ずしも合致しているものとはいえず、実際には、所在地国基準に関しては、来料加工取引に対する課税事業のように、制度的に租税回避であると捉えることが困難にも拘らず課税がなされている」(59 頁)と述べられています。

- 一 工場その他の製品の製造に係る施設又は製品の製造に係る設備の確保、整備及び管理
- 二 製品の製造に必要な原料又は材料の調達及び管理
- 三 製品の製造管理及び品質管理の実施又はこれらの業務に対する監督
- 四 製品の製造に必要な人員の確保、組織化、配置及び労務管理又はこれらの業務に対する監督
- 五 製品の製造に係る財務管理（損益管理、原価管理、資産管理、資金管理その他の管理を含む。）
- 六 事業計画、製品の生産計画、製品の生産設備の投資計画その他製品の製造を行うために必要な計画の策定
- 七 その他製品の製造における重要な業務

#### 4. 過去の裁判例が示したその他の判断

上記のとおり、現在では、従来型の来料加工スキームが外国子会社合算課税の対象とされることはないばかりか、その後の中国政府の政策転換もあって、来料加工そのものが下火となっています<sup>3</sup>。

他方、過去の裁判例では、本税制に関連するその他いくつかの興味深い判断枠組みが示されており、今日的意義も認められるので、以下引用します。

##### (1) 日本標準産業分類の規範性

「特定外国子会社等の営む事業が措置法 66 条の6第4項1号又は措置法施行令 39 条の 17 第 5項1号若しくは2号(筆者注:いずれも当時)に掲げる事業のいずれに該当するかは、措置法通達 66 の6-17が『原則として日本標準産業分類(総務省)の分類を基準として判定する』と定めている。そして、日本標準産業分類(総務省)は、統計調査の結果を産業別に表示する場合の統計基準として、多岐にわたる経済活動を分類し、産業構造の変化に応じて繰り返し改定がなされ、一般の社会通念を反映したものとして我が国において広く用いられているものであるから、これを1つの基準として本件各規定各4項の『主たる事業』を判断することには十分な客観性、合理性があるというべきである。日本標準産業分類は、製造業とは、新たな製品の製造加工を行い、かつ、自ら製造した新たな製品を主として卸売りする業務を行う事業をいうとしている一方、

<sup>3</sup> 小山浩『タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件』(租税判例百選 [第6版])において、「中国政府は、2008年に経済政策を転換し、外国企業から施設を輸入する際に課税することにしたため、来料加工による税メリットは失われ、来料加工は下火となった。その意味では、本判決(筆者注:来料加工に係る東京地裁平成24年7月20日判決)の先例としての重要性は低下した。」(139頁)と述べられています。

自らは製造を行わないで、自己の所有に属する原材料を下請工場などに支給して製品を作らせ、これを自己の名称で販売する製造問屋は、製造業ではなく卸売業又は小売業に分類している。そうすると、特定外国子会社等が、その主たる事業として、自ら新たな製品の製造加工を行い、それを販売して利益を得る事業を行っている場合には、その主たる事業は製造業であるとして、『所在地国基準』が適用されると解するのが相当である(東京地裁平成24年7月20日判決<sup>4</sup>)。

##### (2) 主たる事業の判定基準

「非関連者基準又は所在国基準のいずれが適用されるかを決定するための特定外国子会社等の『主たる事業』の判定(製造業又は卸売業のいずれであるか等の判定)は、現実の当該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、事業実体の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、当該事業の目的、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上、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ものではない(東京高裁平成23年8月30日判決<sup>5</sup>。同様のものとして、名古屋地裁平成23年9月29日判決<sup>6</sup>)。

##### (3) 所在地国基準の充足の有無に関し、改正前 66 の 6 第 1 項が「国」に加えて「地域」を付加した趣旨

「措置法 66 条の6第1項において租税の負担が著しく低い『国又は地域』に本店又は主たる事務所が所在する外国関係会社に対してタックス・ヘイブン税制が設けられることとなった趣旨は、仮に、『国』単位のみで外国子会社合算税制を適用するとした場合、例えば、租税の負担の著しく低いタックス・ヘイブンとして著名なグレートブリテン及び北アイルランド連合王国(略)領バミューダ、同ケイマン諸島、同ヴァージン諸島など、一般的には必ずしも租税の負担が著しく低いとはいえない『国』のうちの租税の負担の著しく低い特定の『地域』に所在する外国関係会社の留保利益が合算課税の対象とならないこととなるため、『国又は地域』と規定することによって、ある『国』のうちの租税の負担が著しく低く定められた特定の『地域』に所在する外国関係会社についても、外国子会社合算税制の適用対象に含めることとした点にあるものと解される(東京地裁平成21年5月28日判決<sup>7</sup>)。

<sup>4</sup> 平成22年(行ウ)第745号、TAINSコード:Z262-12009

<sup>5</sup> 平成21年(行コ)第236号、TAINSコード:Z261-11739。日本電産ニッシン事件の控訴審判決。

<sup>6</sup> 平成20年(行ウ)第2号、TAINSコード:Z261-11774

<sup>7</sup> 前掲注1参照

#### (4)適用除外基準を満たさなくても適用除外が認められる場合はあるか

「(旧租税特別措置法 66 条の6第3項の)適用除外要件の定めは明確であり、文理解釈によってその意味内容を明らかにすることが可能である。これに対し、原告は、同条1項が設けられた趣旨から付度して、措置法の条文にはない一定の要件(筆者注:措置法 66 条の6第1項が適用される結果、我が国企業の国際競争力を弱めるというような事態が生じる場合には、同条1項は適用されないという目的論的解釈を採るべきという主張)を付加して租税法規の適用範囲を限定すべき旨主張しているが、これは、要するに、措置法の条文にはない独自の適用除外要件を創設して同条3項の適用除外の範囲を拡大すべき旨を主張するものであって、実質的には立法論の範疇に属するものといわざるを得ず、しかも、原告が主張する同条1項への付加要件、すなわち、同条3項の適用除外の範囲拡大の要件自体(我が国企業の国際競争力の低下等)が極めて不明確なものであって、それによって課税執行面における安定性を確保することは到底不可能と考えられる<sup>9)</sup>(同上)。

#### (5)本税制と移転価格税制の関係

「移転価格税制は、親子会社間の取引についての取引価格と互いに独立した当事者間の取引における通常の取引価格との差異を問題とする制度であり、タックスヘイブン(原文ママ)対策税制の適用の有無と移転価格税制の適用の有無を判断する根拠となる事情は全く異なるものであることからすれば、移転価格税制において、原告が主張する APA が成立していたことと、措置法 66 条の6第1項の適用の可否とは何ら関係がないものである」(大阪地裁平成 23 年6月 24 日判決<sup>9)</sup>。

以上

---

<sup>9)</sup> 平成 18 年(行ウ)第 191 号、TAINS コード: Z261-11703。船井電機事件。