

## Client Alert

東京

BAKER &amp; MCKENZIE

東京青山・青木・粕法律事務所

May 2008

## ベトナム及びマレーシアにおける法人税率の引下げとタックスヘイブン対策税制の適用可能性について

### I はじめに

近時ベトナム及びマレーシアで法人税率の引下げが予定されており、わが国のタックスヘイブン対策税制との関連でわが国の法人に影響が生じる可能性があると思われるので、以下紹介する。

### II ベトナム

ベトナムでは2009年1月に法人税法の改正が予定されており、近時ベトナム財務省から公表された改正案によれば、法人税率は28%から25%に引き下げられる予定である。

### III マレーシア

マレーシアでは2007年財政法 (Finance Act 2007) により、従来法人税率が27%であったところ、2008年から26%へ引き下げられ、さらに2009年から25%へと引き下げられる<sup>1</sup>。なお、マレーシアの居住者である法人で払込済み資本金が250万リンギット以下の会社については、課税所得のうち最初の500,000リンギットについては20%の軽減税率が適用される。法人税率の引下げはプライベートセクターの競争力を向上させ投資を促進するためのものであると説明されている。

### IV わが国の法人に及ぶ影響

わが国のタックスヘイブン対策税制では、内国法人と一定の関係を有する外国法人のうち所定のものを「特定外国子会社等」と定義し、当該特定外国子会社等の留保所得<sup>2</sup>のうち内国法人の持分割合に対応する部分<sup>3</sup>について当該内国法人の所得と合算して課税することとしている。ここで「特定外国子会社等」とは、外国関係会社のうち、内国法人<sup>4</sup>が当該外国関係会社の発行済株式または出資の5%以上を直接または間接に保有しており、かつ、本店所在地国における所得課税負担がわが国における法人の所得に対して課される税の負担に比して「著しく低い」ものとして政令で定める「外国関係会社」をいい、「外国関係会社」とは居住者及び内国法人が<sup>5</sup>発行済株式または出資の50%超を直接または間

1 マレーシアでは課税年度 (year of assessment) は暦年である。

2 適用対象留保金額 (租税特別措置法66条の6第1項)

3 課税対象留保金額 (租税特別措置法66条の6第1項)

4 グループ形態での保有を含む (租税特別措置法66条の6第1項1号ハ)。

5 居住者または内国法人との間に一定の特殊な関係を有する非居住者 (特殊関係非居住者) を含む (租税特別措置法66条の6第2項1号)。

接に保有する外国法人<sup>6</sup>をいう。また、税の負担が「著しく低い」ものとして政令で定める外国関係会社とは、(i) 法人税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社及び、(ii) その実効税率が25%以下である外国関係会社と定義されている<sup>7</sup>。

したがって、この「実効税率25%以下基準」に着目すれば、上記で紹介したベトナム及びマレーシアの法人税率引下げにより、今後両国はわが国のタックスヘイブン対策税制との関係でいわゆる軽課税国<sup>8</sup>に該当することになるため、わが国の法人が当該国に有する子会社の留保所得が合算課税の対象になる可能性があることになる。

もっとも、現地に固定施設を有した上で積極的に事業を展開している子会社については、いわゆる適用除外規定<sup>9</sup>により合算課税を回避できる場合もありうる。適用除外規定によれば、特定外国子会社等が

- (i) 株式もしくは債券の保有、工業所有権等もしくは著作権の提供、または船舶もしくは航空機の貸付けを主たる事業としないこと（事業基準）<sup>10</sup>、
- (ii) 本店所在地国において主たる事業を行うに必要と認められる事務所等の固定施設を保有していること（実体基準）、
- (iii) その事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること（管理支配基準）、かつ、
- (iv) ①主たる事業が卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水産業又は航空運送業の場合は関連者以外の者との取引が50%を超えていること（非関連者基準）、②主たる事業がそれ以外の事業の場合はその事業を主として当該国で行っていること（所在地国基準）

の四要件を全て満たす場合には、タックスヘイブン対策税制における合算課税の対象とはならない。この点を考慮すると、あらためて子会社の事業の実態を確認した上で、適用除外要件を充足するかどうか再検討する必要もあろう。なお、上記(i)で述べたとおり、株式や債券の保有、工業所有権や著作権などの提供、あるいは船舶又は航空機のリースを主たる事業としている子会社については適用除外規定が利用できないこととなっており、例えば海外孫会社を統括する海外地域統括子会社を傘下に有している場合には要注意である。このような場合には、海外地域統括子会社に孫会社の株式保有以外の業務、例えばわが国の法人が傘下孫会社の製品に係る卸売業を行わせることによって株式保有が当該地域統括子会社の「主たる」事業に該当しないようにするとともに（事業基準）、当該卸売業を非関連者との間の取引が50%を超えるようにする（非関連者基準）などの方策が検討に値しよう。

なお、適用除外を受けるための手続きとして、確定申告書への別表の添付義務及び書類の保存義務が更なる要件として規定されている点にも留意が必要である（この要件には有恕規定がない点にも留意が必要である）。この点、タックスヘイブン対策税制は、外国子会社の各事業年度終了の日から2ヶ月を経過する日を含む事業年度について適用されるため、適用除外に関する別表添付は多くの場合平成21年3月期確定申告以降と考える。

6 租税特別措置法66条の6第2項1号

7 租税特別措置法施行令39条の14第1項各号

8 法人税率が25%以下の国および地域を軽課税国ということがある。

10 これらの事業を主たる事業とする特定外国子会社の設立は通常は租税回避が目的と考えられるため、除外されている（金子宏「租税法第13版」425頁）。

## V タックスヘイブン対策税制の今後の展望

平成4年度税制改正により、従来の軽課税国の指定制度が廃止され、海外の子会社が軽課税国に所在するかどうかの判定は、当該子会社ごとに実効税率が25%以下であるかどうかにより行う方式に改められた。この「実効税率25%以下基準」は当時の法人税の実効税率（約50%）の半分以下であれば「軽課税」とであると考えるべきであるという価値判断のもと設定されたという改正立法当時の経緯がある。他方、その後わが国で法人税率が引き下げられたものの（現在の法人税の実効税率は約41%）、タックスヘイブン対策税制上の「実効税率25%以下基準」は引き下げられないまま存続している。上述の立法の経緯に鑑みても、「実効税率25%以下基準」は現在の実効税率に則して引き下げることが望ましいのではなかろうか。また、近時の法人税率引下げ競争の流れの中で、上で紹介したベトナム及びマレーシアに加え、中華人民共和国など法人税率が25%以下の国はもはや珍しい存在ではなくなりつつあることや、先進諸国の法人税率も引き下げられていることを考慮すると現在では、当初タックスヘイブン対策税制が想定していた範囲を超えた課税が生じているという見方もできる。この点を考慮しても「実効税率25%以下基準」は速やかに引き下げるべきであろう<sup>11</sup>。

また、平成17年ごろ話題となっていたいわゆる「来料加工」問題などに見られるように、適用除外規定の不明確さも指摘されているところである<sup>12</sup>。この点についても、25%基準の引下げと併せて速やかな改善が必要と考える。

（参考）アジア主要国・地域の法人税率

国名	税率
中華人民共和国	25%
香港	17.5%（16.5%へ引下げ予定）
シンガポール	18%
中華民国/台湾	25%（17.5%へ引下げ予定）
ベトナム社会主義共和国	28%（25%へ引下げ予定）
マレーシア	26%（25%へ引下げ予定）
タイ王国	30%
大韓民国	27.5%
インドネシア共和国	30%
フィリピン共和国	35%

東京税務グループ  
 連絡先電話番号：03-5157-2700  
 Eメール：marketing.tokyo@bakerent.com

エドウィン・ワトレー 外国法事務弁護士  
 岡 龍太郎 税理士  
 小林 真一 税理士  
 植野 禎仁 弁護士

11 25%基準の引下げは例年複数の団体から改正要望が出されているようであり、例えば社団法人日本貿易会や国際課税連絡協議会から出された平成20年度税制改正要望では25%基準を15%基準に引き下げることを求めている。

12 日本公認会計士協会「平成20年度税制改正意見・要望書」

東京青山・青木・狛法律事務所 ベーカー&マッケンジー外国法事務弁護士事務所（外国法共同事業）は、各国に所在するオフィスをメンバーファームとするスイス法上の組織体であるベーカー&マッケンジー インターナショナルのメンバーファームです。専門的知識に基づくサービスを提供する組織体において共通して使用されている用語例に従い、「パートナー」とは、法律事務所におけるパートナーである者またはこれと同等の者を指します。同じく、「オフィス」とは、かかるいずれかの法律事務所のオフィスを指します。