

アイルランド・ルクセンブルクを利用した租税スキーム

1 アイルランドの税制

標題にあるアイルランドは、2013年7月にOECDによる「税源浸食と利益移転 (BEPS : Base Erosion and Profit Shifting)」に関する活動プランの原因の1つといわれている、ダブルアイリッシュ・ダッチサンドイッチという租税スキームに登場する。アイルランド税制の特徴は、法人税率が12.5%という低率で、しかもこれが優遇税制ではなくすべての産業分野の能動的事業活動から得られる事業所得に対する標準税率である。そのために、米国における移転価格税制の訴訟事案等にも、この国は登場するのである。

2 ルクセンブルクの税制

この国の法人税の最高税率は21%で、雇用財団に対して支払う7%の付加税が課される。これらの国税以外に市町村民税が課される。さらに、2013年1月から、ミニマム税が500ユーロから20,000ユーロ（この金額に雇用財団に対する付加税が加算される。）の範囲で課税される。外国法人の支店及び不動産保有法人は、ミニマム税の課税がない。

ルクセンブルクの税制の特徴は、所定の投資を行う事業体等に対して課税上の優遇措置を講じていることである。同国は、1992年（平成4年）改正前のわが国のタックスヘイブン対策税制においても、「特定事業所得軽減税国」にルクセンブルクの持株会社が規定されていた。この持株会社（1929年7月31日制定の法律に適格なもの）は法人税が免除されていた（この制度は2006年以前に設立された法人に限定して適用

となり、2010年末まで経過措置が有効であった。)。例えば、粗鋼生産量で世界第2位のアルセロール社 (Arcelor) は、ルクセンブルクに本社 (持株会社) を置く鉄鋼メーカーである。

2010年改正後の持株会社 ((sociétés de participations financières : SOPARFI) の課税では、原則として、同法人は、ルクセンブルクの内国法人として通常の課税となるが、資本参加免税の措置がある。また、SOPARFIの場合、配当の源泉地国とルクセンブルクが租税条約を締結している場合、或いは、配当の源泉地国が他のEU加盟国である場合、前者では、租税条約による源泉徴収の減免、後者の場合は親子間配当の源泉地国免税を規定したEU指令 (90/435/EEC) により、源泉地国における課税が免除されると共に、資本参加免税制度により、SOPARFIの受取配当及び株式等の譲渡収益の課税はない。

3 ダブルアイリッシュ・ダッチサンドイッチ

前出のダブルアイリッシュ・ダッチサンドイッチという租税スキームは、アイルランド、オランダ、バミューダ或いはケイマン諸島の税制を利用して、アイルランドの源泉徴収課税を回避して、本来であれば、米国において課税対象となる利益を課税のないバミューダ等に移転するというものである。このスキームでは、米国法人が、無形資産を同社のアイルランド子法人にそのライセンスを供与して使用料所得を得るものである。そのために、2つのアイルランド法人の間にオランダ法人を挟むことから、ダブルアイリッシュ・ダッチサンドイッチという名称で一般にいられているのである。

4 英国携帯電話会社の関与した事案

この英国携帯電話会社(以下「V社」という。)は、2012年1月にインド最高裁判所判決(Vodafone International Holdings B.V. vs. Union of India & Anr.)civil appeal No. 733 of 2012. [2012]341 ITR 1(SC)において、納税義務者側勝訴となった事案で有名な会社である。

本稿では、上記のインドにおける課税問題の事案ではなく、2013年8月18日に英紙のガーディアンが報じた英国課税当局(HMRC)との和解の原因となったV社の租税スキームを取り上げる。その概要は次の通りである。なお、以下の概要は報道されたものであり、その詳細は筆者が推定する方式で話を進めることとする。

V社は、2007年までにアイルランドのダブリンの工業団地に子法人(以下「子法人」という。)を設立し、同子法人は、年間3億8千万ユーロの売上を計上した。この収入の原因は、V社の海外の関連法人等からの使用料所得である。この子法人には、2002年から2007年までの間ここで働く使用人を雇用していなかった。

子法人は、英国とイタリアを除く国々から集めた使用料収入を低税率国であるルクセンブルクに配当として送金した。

ここで本稿の冒頭で述べたアイルランドとルクセンブルク両国の税制に戻ってコメントすると、現行の法人税率に関しては、アイルランドが12.5%、ルクセンブルクが21%であり、アイルランドから見てルクセンブルクは決して低税率国ではない。しかし、ルクセンブルク所在の配当受領法人が持株会社であれば、法人税の免税を受けることができる。この時点では、2010年に廃止された持株会社の規定が適用可能であったのである。なお、2007年当時の関係各国の法人税の基本税率は、英国が30%(2008賦課課税年度以降28%)、アイルランドが12.5%、ルクセンブルクは、租税優遇措置を受ければ課税なしということになる。

また、ルクセンブルク・英国租税条約では、配当所得に係る源泉徴収税率は免税とはなっていないが、親子間配当に係るEC指令(90/435/EEC)により、配当受領者が、配当支払法人の株式の10%以上を所有するか、或いは、1年間で120万ユーロ以上の株式を取得した場合、配当支払の際の源泉徴収が免税となる。

以上の結果、アイルランドで受領される使用料所得は、租税条約によりその所得源泉地において条約免税となるのであれば、アイルランドにおける法人課税のみが課され、アイルランドにおける支払配当に係る源泉徴収の免税、ルクセンブルクにおける受取配当の免税という措置になることが想定できるのである。

このV社の租税スキームは、他の米国のIT法人等が利用したものとは異なるが、基本的なコンセプトは同じである。すなわち、本国以外の国の法人等に供与した無形資産から生じる使用料所得を本国(V社の場合は英国)に持ち込まず、低税率国(本例ではアイルランド)に集めて、税負担を大幅に減少させたのである。

この結果、V社は、英国課税当局からの指摘を受けて、和解金を英国に支払ったのである。このような解決方法は、V社に限った話ではなく、BEPSの基因となった、世界的なコーヒーチェーンの英国での課税逃れ等がいずれも課税当局との和解金という日本では理解に苦しむ最終処理が行われたのである。本稿で取り上げた事案はまさに氷山の一角にすぎず、2014年以降に公表されるBEPSの活動プランにより、どのような対策が提案されるのかの推移を見守りたい。

(参考資料: <http://www.theguardian.com/business/2013/aug/18/vodafone-tax-deal-irish-office>)

(2014年4月2日ダウンロード)

中央大学商学部教授

矢内 一好