

トリガー税率を変動制に

1 タックス・ヘイブン対策税制とトリガー税率

無税又は軽課税であるタックス・ヘイブンを利用した租税回避を防止する観点から、タックス・ヘイブンに子会社等を設立して活動する企業の租税回避を規制するためにタックス・ヘイブン税制が規定されている。米国は、1962年(昭和37年)歳入法によりタックス・ヘイブン税制を導入しているが、わが国は、便宜置籍船の課税問題に端を発して、昭和50年前後よりタックス・ヘイブン税制の検討が開始され、昭和53年(1978年)にタックス・ヘイブン対策税制を創設している。創設時の同税制は、大蔵大臣の指定する軽課税国に所定の外国関係会社(特定外国子会社等)が存在する場合、適用除外となる場合を除いて、一定割合を超えて個人居住者又は内国法人が所有する持分割合に応じて、特定外国子会社等の留保金額を合算課税するものであった。

その後、諸外国の税制改正がめまぐるしく、軽課税国指定制度が十分に機能しないことから、平成4年(1992年)の税制改正により軽課税国指定制度が廃止され、特定外国子会社等は、外国関係会社のうち、所得に対する税負担が25%以下であるものが該当することになった。この25%の基準となる率をトリガー税率という。

そして、平成22年度(2010年)税制改正において、トリガー税率が20%に引き下げられている。この改正については、中国の法人税率が2008年(平成20年)の中華人民共和国企業所得税法の改正後25%となり、中国以外にも法人税率が25%以下の国が増加したため、これらの国

に所在する子会社等に対するコンプライアンス・コストが増加したため、これらに配慮した改正である。

2 英国のタックス・ヘイブン税制(CFC税制)

(1) 英国CFC税制の注目点

英国のCFC(Controlled Foreign Companies:以下「CFC」という。)税制を含む最近の動向が日本において注目されているのは、次のような諸点である。本稿で取り上げるのは、以下の③である。

① 現行日本のタックス・ヘイブン対策税制を改正すべきという声は多いが、その改正の方向性について、具体的な提案が見当たらないのが現状である。英国は、2012年財政法スケジュール20の規定(適用:2013年1月1日以降)によりCFC税制の規制を緩和しているが、そのような英国の動向は日本のタックス・ヘイブン対策税制改正の参考になるのか。

② 英国のCFC税制は、欧州司法裁判所(Court of Justice of the European Communities)において2006年12月に判決の出たキャドバリー・シュウエップス事案(Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue, Case C-196/04; judgment of the Grand Chamber of ECJ, on 12 September 2006.:以下「CS事案」という。)において国内法であるCFC税制が、EU基本条約第43条に規定のある「事業設置場所の自由条項」に抵触するかどうか争われている。このCS事案に係る判決はCFC税制の本質的な部分の解明に

Topics of International Taxation

参考になるものと思われる。

- ③ 軽課税とは、CFCの納付した税額がCFCの所得について英国の税法に基づいて計算した場合の税額の75%未満である場合をいう。

(2) CFC税制の沿革

英国のCFC税制の沿革は次の通りである。

- ① CFC税制が創設されたのは、1984年財政法第6章第82条から第91条までの規定である。その後、当該規定は、1988年制定の所得・法人税法第17款（租税回避）第4章第747条から第756条に組み込まれたのである。
- ② CS事案に係る2006年12月判決の影響を受けて、2007年財政法第48条及びシエジュール15において改正が行われた。
- ③ 2009年財政法第34条及びシエジュール14において、従前の外国税額控除における間接税額控除に代えて国外配当免税が規定された。CFC税制も当該改正により配当基準及び持株会社に対して適用される事業活動基準に係る規定が廃止された。
- ④ 2012年財政法シエジュール20により改正され現在に至っている。

(3) CFC税制の概要

CFC税制の概要は次の通りである。

英国CFC税制は、日本と同様に、特定外国子会社等の留保所得を課税対象とするentity-approachである。納税義務者は、CFCの株式等の25%以上を直接間接に保有する英国居住者である。

イ CFCの要件

英国居住者により株式等の50%超が直接又は間接に保有されている外国法人で、軽課税を受けているものである。

この軽課税とは、CFCの納付した税額がCFCの所得について英国の税法に基づいて計算した場合の税額の75%未満である場合をいう。したがって、2015年に英国の法人税率が20%となるが、その場合の英国のトリガー税率は15%ということになる。

ロ 適用除外

適用除外の基準は、日本と相違している。その基準は、①金額基準（適用対象金額が1事業年度50,000ポンド未満）、②適用除外国基準（適用除外国の一覧表が公表されており、一定の要件を満たせば適用除外となる。）、③適格活動基準、④適格配当基準、⑤意図基準、である。特に⑤については、主観的な基準と思われがちであるが、英国の租税減少を図る意図があったか否か英国課税当局が判定するために、単なる主観的な基準ではない。

3 タックス・ハイブン対策税制の課題

日本政府は、平成27年度以降、法人の実効税率を次第に引き下げて、最終的には20%台後半を目標としていることを公表している。他方、英国は、2015年に法人税率を20%に引き下げ、タイは現在も20%、ベトナムは2016年に20%とする予定である。

日本経済団体連合会は、平成25年9月9日付の「平成26年度税制改正に関する提言」においてトリガー税率を18%に引き下げを要望していた。これは、日本政府の法人税率引き下げの方向性が固まったので平成26年5月辺りであることから、法人税率の連続的な引き下げという事態が織り込まれていないこと、さらに、シンガポールが17%、香港が16.5%であることを意識した基準と思われる。

日本政府は小刻みに法人税率を引き下げる方針を明らかにした以上、固定的なトリガー税率を規定すると、数年間で再度改正という事態も想定できるのである。その意味から、英国の例を参考にすることも選択肢の1つではないかと思われる。英国もCFC税制創設時は50%であったトリガー税率をその後75%に改正した経緯もあり、何%にするかは、政策的判断ということになる。

中央大学商学部教授

矢内 一好