

# デザイナー・レート・タックスに関する考察

ースイス税制を中心にー

田 中 俊 久

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 授 〕

# 要 約

## 1 研究の目的（問題の所在）

国際的<sup>2</sup>二重課税を排除する「外国税額控除制度」や税負担の著しく低い外国子会社を通じた租税回避を防止する「外国子会社合算税制」では、「外国法人税」の定義が法令で定められており、例えば、納付後任意に納税者が還付請求できるような税など、外国法人税として捉えるのが不適当なものは、法令において外国法人税に含まれないものとされている。

近年、「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」ような税（いわゆるデザイナー・レート・タックス）を納付する外国子会社が、外国子会社合算税制上の特定外国子会社等の判定における外国関係会社の租税負担割合の基準をちょうど上回る税率を選択した事例において、最高裁判所は、明文の規定がない以上、こうした税が外国法人税に該当しないとはいえない旨の判示がなされた（最高裁判所平成 21 年 12 月 3 日第一小法廷判決（平成 20 年（行ヒ）第 43 号））。この最高裁判所の判決を踏まえ、平成 23 年度税制改正において、「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」ような外国法人税として捉えるのが不適当な部分は外国法人税に含まれない旨の「外国法人税」の定義の明確化が行われている（法令 141③三）。

本稿は、今回の税制改正の契機となった訴訟事例において問題となった「外国法人税」の意義や税制改正の内容について整理するとともに、納税者が適用される税制を事前に税務当局に確認するルーリング制度が存在するスイス連邦共和国（以下「スイス」という。）の法人税を中心に、新たに導入された「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」外国法人税の適用関係を考察するものである。

## 2 研究の概要

### （1）デザイナー・レート・タックス

デザイナー・レート・タックスとは、親会社の居住地国における C F C

税制の適用を回避するために、外国子会社等が任意に税率を選択できる税制であり、このような税制の例はチャンネル諸島ガーンジー島及びジャージー島、マン島（以上いずれも英国王室属領）、ジブラルタル（英国領）に存在した。これら地域は、いわゆるタックス・ヘイブンといわれる地域であり、もともと法人税率が0あるいは低率である地域であるが、デザイナー・レート・タックスは、適用税率を任意に選択適用させ、外国子会社等がその親会社のCFC税制の適用を回避するために必要な租税を支払うことを可能とすることにより、金融や投資の流れを居住地国から引き寄せる効果がある。

## （2）我が国における裁判事例

最高裁判所は、最初にガーンジーの法人税制について、4つの選択可能な税制、すなわち、①ガーンジーに本店を有する法人は、事業年度の全所得を課税標準として20%の標準税率により所得税を課されること、②申請料年間500ポンドを納付して免税法人となること、③段階的に異なる税率により所得税を課されること、④所定の要件を満たす法人は、申請により「国際課税資格」という税制上の資格を取得することができ、国際課税資格を取得した法人の所得に対して適用される税率は、当該法人が0%を上回り30%までの間で申請し税務当局により承認された税率となることなどについて認定した。

その上で、外国子会社合算税制の適用に当たり、これらの税制の中から、上記④の国際課税資格を取得することにより、ガーンジーに設立された外国子会社が26%の税率でガーンジーに納付した法人税について、このような外国法人税は法人税法69条1項、法人税法施行令141条1項にいう外国法人税に相当する税に該当しないとはいえないとした。

## （3）我が国における「外国法人税」の改正（平成23年税制改正）

従来、外国税額控除や外国子会社合算税制の適用対象となる「外国法人税」については、外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税とされ（法令141①）、外国法人税に

含まれるものとされる税（法令 141②）と含まれないものとされる税（法令 141③）が規定されていたが、上記の裁判事例を踏まえ、外国法人税に含まれないものとされる税に「複数の税率の中から税の納付をすることとなる者と外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により税率の合意をする権限を付与された者との合意により税率が決定された税」が加えられた。

（４）「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」外国法人税

イ 外国法人税の意義

ガーンジー事例では、最高裁は外国法人税に当たるか否かについて「租税」と「外国法人税」の２つに分け、その該当性を検討している。

租税の該当性については、納税者が選択した法人税は、①ガーンジーがその課税権に基づき法令の定める一定の要件に該当するすべての者に課した金銭給付という性格を有することを否定できないこと、②特別の給付に対する反対給付ではないこととしているが、ここでの問題は、租税が合意で決まるような税制をどのように判断するかにあったように思われる。裁判事例では外国法令で定められた税率の範囲内で納税者に一種の選択権が与えられているようなものについて租税に該当しないことは困難であるとしたが、このような複数の税率を選択する規定がなく税率や課税標準が単に国等と私人との合意だけに基づいて決まるような場合には、そもそも租税に該当しない場合があるものと考えられる。

外国法人税の該当性について最高裁は、我が国の法人税に相当する税でなくてはならないとし、①所得を課税標準とする税か否か（法令 141①）、②外国法人税に含まれない税に該当するか否か（法令 141③）、③実質的にみて、税を納付する者がその税負担を任意に免れることができることとなっているような税か否かにつき検討しているが、課税実務においては、外国の租税に関する事実関係を確実に把握することが重要なポイントとなるものと考えられる。また、外国法人税を規定する外国税額控除の規定は、外国において納付した税を我が国の法人税から直接控

除する制度であるから、我が国の法人税に相当する税に該当するかという側面も十分に踏まえ、外国法人税の該当性に関する判断をすべきものとする。

#### ロ 複数の税率の意義

「複数の税率」には、適用される税率が2以上ある場合のほか、幅をもって定められている場合などが含まれる。今回の外国法人税の定義の明確化に伴い、例えば、次に掲げるような税については、それぞれ次に定める部分について、外国法人税に含まれないものとされることとなると考えられる。

- ① 複数の税率（5%、15%、30%）の中から納税者と外国当局等との合意により税率が30%で決定された税（合意がないものとした場合に適用されるべき税率：なし）→ 複数の税率のうち最も低い税率（5%）を上回る部分（＝25%相当分）
- ② 複数の税率（25%、30%、35%）の中から納税者と外国当局等との合意により税率が35%で決定された税（合意がないものとした場合に適用されるべき税率：20%）→ 合意がないものとした場合に適用されるべき税率（20%）を上回る部分（＝15%相当分）

#### ハ 税率が納税者と税務当局との合意より決定される

##### (イ) 合意の当事者

税務当局とは、「外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により税率の合意をする権限を付与された者」であり、国及び地方公共団体の他に税率の合意をする権限を付与された者も含まれる。

##### (ロ) ガーンジー島事例における納税者と税務当局との合意の状況

ガーンジーにおける法人税制では、ガーンジー税務当局から国際課税資格という資格申請の承認を受けるとされていた上、実務上では、税務当局が作成した税制の解説に法人税率に関し課税当局との合意（Agreement）により決めることができるとしていたこと、申請者の税務当局に事前に協議を行っていたことなどから、税率が合意により

決定されたものと認定されている。

(ハ) プライベート・ルーリングにおける合意

「合意」には、外国の法令の規定に基づいてなされる合意のほか、運用によりなされる合意などが含まれる。我が国においては、納税者と税務当局との間での租税契約は認められていないものの、諸外国では、例えば、米国のアドバンス・ルーリングにおけるクロージング・アグリーメントのように行政契約として法令の規定に基づく合意とされるもの、ドイツ裁判例における事実問題に関する事実上の合意とされるものなども存在する。

世界各国のルーリング制度は、①法律の条文の解釈、その適用を公表したパブリック・ルーリングと、②特定の取引等に適用される法律の解釈に関する納税者の照会に、税務当局が回答するプライベート・ルーリングとに大別される。事前に税務当局等との協議などが行われるプライベート・ルーリングに関しては、租税契約や運用上の合意に該当するようなケースもあり、その法的な性格の検討が必要となる。世界におけるプライベート・ルーリングは、必ずしも法令等で規定され、その取扱いが明らかなものばかりではないが、その税率が税務当局とのルーリングの合意によって決定されると認められるような場合には、今回の税制改正による「外国法人税に含まれないもの」に該当するものがあると考えられる。

(5) スイス外国子会社への適用可能性

イ スイスにおける法人税制

(イ) 法人税制の特徴等

スイス法人税制の特徴は、①カントン（州）政府の役割が大きく一定の自由裁量が与えられていること、②金融や投資の流れを自国に誘導するため、タックス・ヘイブンの特徴となるような各種投資優遇税制が設けられていること、③タックス・ルーリングが広く利用されていることが挙げられる。

スイスは連邦国家であり、連邦政府、州政府に該当する 26 のカントン、地方政府に該当する約 2,600 の自治体（ゲマインデ）から形成されており、スイスの法人税は、これらの 3 つの行政レベルで課税される。

(p) スイスにおける優遇税制

スイスでは、投資誘致のため持株会社（Holding Companies）、管理会社（Management Companies）、プリンシパルカンパニー（Principal Companies）、新設会社（Newly established Companies）などに対する優遇税制を有しており、連邦、カントン（州）及び自治体の法人税が全額あるいはその一部が免除される。

これら優遇税制をみると、①持株会社税制は、一定の投資所得に対してその所得を免除する税制、②管理会社税制やプリンシパルカンパニー税制は、スイス国内における営業活動が全くないあるいは少ない場合に、国外における営業活動に係る所得を免除する税制、③新設法人税制は、法人税の全部又は一部を免除する制度であり、これら税制を適用するためには、管轄税務当局から個別にルーリングを取得する必要があるものの、税率を決定する制度とはなっていない。

ロ スイスにおけるルーリング制度

(i) ルーリング制度の概要

スイスでは、ルーリングの慣行が発展しており、租税のルーリングに関する法令上の規定はほとんどないにもかかわらず、税制のほとんどすべての場面に利用される。特に、カントン（州）政府は、投資誘致に熱心で投資誘致局を設け、その勧誘、相談を行うなど、カントン（州）間で税の引下げ競争が行われ、税制に関するカントン（州）当局の対応も弾力的なものとされる。

スイスにおけるプライベート・ルーリングは、納税者が要求する場合にだけ発給され、特定された事実関係と申請する納税者だけが適用対象となる。法人税に関するルーリングは、法令上の規定はなく、事

業再編、持株会社資格、無形資産の評価などの特定の取引等について、行政上の慣行として行われている。税務当局は不都合なルーリングについては承認せず、申請を承認する場合には税務当局が申請書に「合意する」などと記載した上、その申請書に副署し、それを回答とする。

(p) ルーリング制度における合意

スイスにおけるプライベート・ルーリング制度については、①特定された事実関係の下、申請する納税者だけが適用対象となり、ルーリングの内容は当事者双方を拘束すること、②納税者と税務当局との相互の行為であり一種の行政上の契約と考えられていることなどからすると、契約的な性格を有するものであると考えられる。したがって、仮にこのようなルーリング制度に基づいて法人税率が決められた場合には、合意により税率が決定された場合に該当するものと考えられる。

ハ スイス法人税の「税率が合意により決定される」外国法人税の該当性  
スイスの法人税は、「複数の税率」の中から納税者が「税率」を選択できるような規定とはなっていないことからすると、法令で定められた税率以外を適用する場面は、直ちには想定できないものと考えられる。

もっとも、スイスは、投資誘致に関し積極的で、税制もルーリング制度により極めて弾力的な対応がなされていることを考慮すると、このようなルーリング制度により税制にない法人税率や課税標準を決定する可能性はないと断定することはできないように思われる。仮に、ルーリングによる交渉等で税率を自由に決めることができるような事実関係があり、それが公的にも認められる場合には、合意の可能性があった「複数の税率」の中から税率が合意により決められたものと考えられることから、このようにして決められた法人税に該当する場合には、新たに導入された「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」外国法人税に該当するものとする。

### 3 結論



デザイナー・レート・タックスの検討に当たっては、対象国の法人税制やその執行状況、ルーリング制度の性格や運用実態等などに係る事実関係を的確に把握し、それらを詳しく分析した上、課税関係を整理する必要がある。特に、運用等による合意により法人税率等が決定される場合には、具体的な事実いかんにより、今回新たに導入された「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」外国法人税に該当する可能性があるものと考えられる。したがって、課税実務においては、これらに関する事実認定が極めて重要なポイントとなるものと考えられ、的確な事実認定が求められよう。

## 目 次

はじめに	12
第1章 デザイナー・レート・タックス	14
第1節 デザイナー・レート・タックスの概要	14
1 デザイナー・レート・タックスとは	14
2 英国におけるデザイナー・レート・タックス対策	15
3 タックス・ヘイブン対策とデザイナー・レート・タックス	16
4 外国法人税に関する定義の明確化（平成13年度改正）	18
第2節 我が国における裁判事例	19
1 裁判事例の概要	19
2 デザイナー・レート・タックスに関する争点	21
3 最高裁における判断	23
第3節 外国法人税に関する問題	27
1 外国法人税の該当基準	27
2 改正された外国法人税に関する適用関係	30
第4節 小括	31
第2章 外国税額控除及び外国子会社合算税制における外国法人税	33
第1節 外国税額控除制度	33
1 外国税額控除制度の趣旨	33
2 外国税額控除制度の概要	34
3 外国法人税の定義	35
第2節 外国子会社合算税制	36
1 外国子会社合算制度の趣旨	36
2 外国子会社合算制度の概要	41
3 特定外国子会社等の範囲	42
4 適用対象金額の計算	43
5 適用除外基準	44

6	外国子会社合算税制における外国税額控除	46
第3節	外国法人税を巡る問題の検討	46
1	租税の該当性（判断基準）	47
2	外国法人税の該当性（判断基準）	55
第4節	小括	56
第3章	税率が納税者と税務当局との合意により決定される税	58
第1節	適用要件	58
1	適用要件	58
2	「複数の税率」の意義	60
3	合意によって決められる場合とは	61
第2節	世界各国のルーリング制度	62
1	ルーリング制度の概要	62
2	各国のプライベートルーリング制度	65
3	ルーリングにおける合意	73
第3節	小括	74
第4章	スイス法人税の考察	76
第1節	スイスの法人税制	76
1	スイス法人税制の特徴	76
2	スイス法人税の概要	78
3	投資優遇税制の概要	84
第2節	スイスにおけるルーリング	90
1	ルーリング制度の概要	90
2	申請手続	94
3	ルーリング制度における合意	96
第3節	まとめ	97
	結びに代えて	99

## はじめに

国際的<sup>①</sup>二重課税を排除する「外国税額控除制度<sup>①</sup>」や税負担の著しく低い外国子会社を通じた租税回避を防止する「外国子会社合算税制<sup>②</sup>」では、「外国法人税」の定義が法令で定められており、例えば、納付後任意に納税者が還付請求できるような税など、外国法人税として捉えるのが不適當なものは、法令において外国法人税に含まれないものとされている。

近年、「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」ような税(いわゆるデザイナー・レート・タックス)を納付する外国子会社が、外国子会社合算税制上の特定外国子会社等の判定における外国関係会社の租税負担割合の基準をちょうど上回る税率を選択した事例において、最高裁判所は、明文の規定がない以上、こうした税が外国法人税に該当しないとはいえない旨の判示がなされた(最高裁判所平成 21 年 12 月 3 日第一小法廷判決(平成 20 年(行ヒ)第 43 号))。この最高裁判所の判決を踏まえ、平成 23 年度の税制改正において、「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」ような外国法人税として捉えるのが不適當な部分は外国法人税に含まれない旨の「外国法人税」の定義の明確化が行われている(法令 141<sup>③</sup>三)。

「外国法人税」に該当するか否かの判定については、「外国税額控除制度」だけでなく、平成 22 年度税制改正において、我が国の「外国子会社合算税制」の適用の対象となるトリガー税率が 25%から 20%に引き下げられ、特定外国

- 
- (1) 外国税額控除は、居住者の各年分の所得に対する所得税及び連結法人の各連結事業年度の連結所得に対する法人税についても同様の制度が設けられているが、本稿では、居住者及び連結法人に係る外国税額控除については、これらの制度の基本的な考え方と仕組みは内国法人に係る外国税額控除と差異はないことから、特に断らない限り法人税法 69 条に規定する単体の内国法人に係る外国税額控除について検討する。
  - (2) 外国子会社合算税制は、居住者の各年分の所得に対する所得税及び連結法人の各連結事業年度の連結所得に対する法人税についても同様の制度が設けられているが、本稿では、特に断らない限り措置法 66 条の 6 に規定する単体法人の制度に基づき検討する。なお、外国子会社合算税制は、タックスヘイブン対策税制、タックスヘイブン税制とも呼ばれる。

子会社等に該当した場合には、一定の資産性所得が合算されるなどの改正が行われていることから、「外国子会社合算税制」の適用においても重要な問題となる。

本稿は、今回の税制改正の契機となった訴訟事例においても問題となった「外国法人税」の意義や税制改正の内容について整理するとともに、新たに導入された「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」外国法人税の適用関係をスイスの法人税を中心に考察するものである。

第1章では、デザイナー・レート・タックスとは何か、また、我が国でデザイナー・レート・タックスが問題となった裁判事例をみることにより、外国法人税に関する問題点を抽出している。第2章では、外国税額控除及び外国子会社合算税制の規定、並びに、裁判事例を検討することにより、今後の課税実務の面で問題となる外国法人税の判断基準を検討している。第3章では、新たに外国法人税の規定に導入された「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」外国法人税の適用関係について整理している。第4章では、スイスには納税者が適用される税制を事前に税務当局に確認するルーリング制度が存在することから、スイスにおける外国子会社の法人税について、新たに導入された外国法人税の適用関係の考察を行っている。

(注)法令通達等は 2012 年 6 月 25 日現在による。

# 第1章 デザイナー・レート・タックス

## 第1節 デザイナー・レート・タックスの概要

### 1 デザイナー・レート・タックスとは

内国法人（居住者）に全世界所得課税を行う税制の下においては、税負担の著しく低い外国子会社等を通じて国際取引を行うことによって、直接国際取引した場合より税負担を不当に軽減あるいは回避し、その結果として居住地国課税を回避することが可能となる。そこで、このような租税の回避ないし軽減に対処するため、外国子会社等に計上された利益をその外国子会社等を支配する株主である内国法人（居住者）の所得とみなし、それを合算して課税する **Controlled Foreign Company 税制**<sup>(3)</sup>（以下「CFC税制」という。）が各国に導入されている。

デザイナー・レート・タックスとは、このようなCFC税制の適用を回避するために、外国子会社等が税務当局との合意などにより任意に税率を選択できる税制（以下「デザイナー・レート・タックス」という。）であり、このような税制の例はチャンネル諸島・ガーンジー島及びジャージー島、マン島（以上いずれも英国王室属領）、ジブラルタル（英国領）に存在した<sup>(4)</sup>。これらの地域におけるデザイナー・レート・タックスは、いずれも、一定の資格を有する場合に、外国子会社等が一定の法人税率の範囲内で任意に税率を選択できる税制であり、この制度は、外国子会社等に適用税率を選択適用させること等により、外国子会社等がその親会社のCFC税制の適用を回避するために必要な租税を支払うことを可能とした。

(3) 本稿では、諸外国の制度を含むタックスヘイブン対策税制をいう場合にはCFC税制を用い、我が国のCFC税制だけを指す場合には、「外国子会社合算税制」を使用している。

(4) ガーンジー：International Tax Status、ジャージー：International Business Companies、マン島：International Companies、ジブラルタル：Income Tax Qualifying Companies の各制度。

このような税制は、我が国においても、1990年代半ばには国際課税に関する実務家向け雑誌<sup>(5)</sup>に「ヨーロッパの某国の子会社が25%を下回る法人税率が適用される場合に、タックス・ルーリングにより、子会社の実行税率25%を超える課税が可能とされる場合の特定外国子会社等の判定」といった照会記事が掲載されているように、その当時から、このような税制を有する地域や国が存在することは、知られていたものと考えられる。

## 2 英国におけるデザイナー・レート・タックス対策

グレート・ブリテン及び北アイルランド連合王国（以下「英国」という。）では、2000年にこのような4地域の税制に対し「デザイナー・レート・タックス税制 (Designer Rate Tax Regime)」と指定して、このようなデザイナー・レート・タックス制度を外国子会社等が採用した場合には、CFC税制を適用する規定を定めている。

英国内国歳入庁 (HR Revenue & Customs) が、1999年10月6日に公表したプレスリリース (Press Releases-PR165/99) によれば、このような税制が導入された背景について、英国の企業はガーンジー、ジャージー、マン島、ジブラルタル及びアイルランドにおけるいわゆるデザイナー・レート・タックスに制度の利用により、英国の特定外国子会社に対する合算税制であるCFC税制の適用が免れることになるため、その対抗策として租税回避防止法を導入するとされている。その基本的仕組みは、CFC税制を適用するものである<sup>(6)</sup>。

- 
- (5) 「タックス・ルーリングによる不均一課税の特定外国子会社等の判定」国際税務 Vol.15, No.10, 53~54頁 (1995.10) では、「例えば法人税率が最高・最低税率の幅の中で不均一課税することとなっており、その幅の範囲内でタックス・ルーリングによる実行税率が25%を超えるということであれば、その外国関係会社は特定外国子会社に該当しないことになると考えてよい」とされている。
- (6) 1999年10月6日のプレスリリースで公表されたアイルランドの「Companies taxed in accordance with s488(7) of the Irish Taxes Consolidation Act 1997」については、英国内国歳入庁が、2000年11月29日に公表したプレスリリース (Press Releases-PR185/00) によれば、制度自体が廃止されたため、その対象となっていない。

また、英国国内歳入庁が、2000年11月29日にその導入について公表したプレスリリース（Press Releases-PR185/00）は、デザイナー・レート・タックス制度について、「多くの国が、会社がCFC規定を免れることができるように設計された制度を導入してきた。その制度は、一定の状況の下で、CFC規定を免れるため正にちょうど必要な税金の支払を可能とするので、時としてデザイナー・レート制度として言及されるものである。多くの場合、この制度は会社が実質的に税率を選択できるようにする機能を果たす」として、デザイナー・レート・タックス制度の概要や機能を指摘している。

### 3 タックス・ヘイブン対策とデザイナー・レート・タックス

タックス・ヘイブン（tax haven）とは、法人の所得あるいは法人の特定種類の所得に対する税負担がゼロあるいは極端に低い国又は地域（スイス・ホンコン・バミューダ等）のことである<sup>(7)</sup>。このようなタックス・ヘイブン諸国に対し、OECDは、1998年に有害な税の競争（Harmful Tax Competition :An Emerging Global Issue）と題する報告書（以下「有害な税の競争に関する報告書」という。）を公表し、OECD加盟国の有害な租税競争の防止、タックス・ヘイブンの有害税制の防止及び有害税制の排除のための対抗策を講じている<sup>(8)</sup>。有害な税の競争に関する報告書では、有害税制を持つタックス・ヘイブン国又は地域の要件として、次の4項目を挙げている。

#### ① 金融・サービス活動の所得に対し無税あるいは名目的な課税

(7) 金子宏『租税法（第17版）』484頁（弘文堂、2012）

(8) 谷口和繁「有害な税の競争—OECD租税委員会報告書の解説」租税研究 588号 48頁（1998.10）、杉江潤「OECDにおける有害な税の競争プロジェクトについて」租税研究 612号 76頁（2000.10）、ジェトロ欧州課「「有害」な優遇税制の行方—OECDとEUの最新情報と各加盟国の動向—（EU・OECD）」JETOR ユーロトレンド 12頁（2002.5）、伴忠彦「有害な税の競争及び有害税制の排除」本庄資編『国際課税の理論と実務 73の重要課題』761頁（大蔵財務協会、2011）など。中島隆仁「OECDのタックス・ヘイブン対策—租税目的の情報交換に関する最近の動向—」税大ジャーナル第14号 141頁（2010.6）では、近年のOECDにおけるタックス・ヘイブン対策は、租税目的の情報交換にも重点が置かれているとしている。



- ② 実効性のある情報交換の欠如
- ③ 税制・税務行政における透明性の欠如
- ④ 現地における実質的な経済活動の不在

また、「有害な税の競争に関する報告書」は、ある国の税制が他国の経済に及ぼす流出効果を狙い、誘致のインセンティブとして租税負担を軽減し、金融や投資の流れ、また、その収益を納税者の居住地国から引き寄せる行為を有害な優遇税制に該当すると指摘した<sup>(9)</sup>。

上述した4地域は、いわゆるタックス・ヘイブンといわれる地域であり、もともと法人税率が0あるいは低率の地域であるが、デザイナー・レート・タックスは、納税者に適用税率を任意に選択適用させ、外国子会社等がその親会社のCFC税制の適用を回避するために必要な租税を支払うことを可能とすることにより、金融や投資の流れ、その収益を納税者の居住地国から引き寄せる効果があり、これらの税制は、正に有害な優遇税制に該当するものといえる<sup>(10)</sup>。

一方で、上述の4地域のデザイナー・レート・タックスは、OECDにおける「有害な税の競争プロジェクト」をはじめとするタックス・ヘイブン諸国に対する取り組みにより<sup>(11)</sup>、いずれも近年までに廃止されている<sup>(12)</sup>。

- 
- (9) OECDの「有害な税の競争に関する報告書」では、その対抗措置として、CFC税制の導入ないし強化、国外所得免除制度適用の厳格化、海外取引の情報申告制度の導入、アドバンス・ルーリング基準の公開など、19項目に及ぶ勧告案が示されている。
  - (10) 「有害な税の競争に関する報告書」のパラグラフ74では、交渉可能な税率又は課税標準について、“This flexibility allows the taxpayer and tax authority of the country sponsoring the regime to either negotiate a “soak-up” tax when the home country allows a foreign tax credit or allows the taxpayer to avoid being subject to the home country’s CFC regime when application of the CFC regime depends upon the host country tax rate. Negotiability of the tax rate and/or base may be particularly troublesome under a non-transparent regime for determining a taxpayer’s taxable income.”とソークアップ・タックスや交渉可能という不透明な税制に関する問題点をあげ、その有害性を指摘している。
  - (11) OECDの取組みとほぼ同時期に、EUにおいても有害な優遇税制の取組みが行われており、有害税制の分析、対抗策、EU条約上禁止されている国家補助、租税回避防止規定等を規範とするEU指令（EU Official Journal of European Communities 6.1.98,C2のCode of conduct for business taxation及びTaxation of saving）の対

#### 4 外国法人税に関する定義の明確化（平成 13 年度改正）

我が国においては、平成 12 年 7 月の政府税制調査会における答申「わが国の税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択－」において、外国税額控除制度の対象となる外国法人税について、「本制度の対象となる外国で所得に対して課される税は外国の制度に基づくものであり、その性格を把握することは容易ではありません。また、わが国の企業の国際的な活動の多様化に伴い控除対象となる外国の税の範囲についてどのように考えるのかという問題が一層難しくなっています。こうした状況の中で、控除対象となる外国の税の範囲について、二重課税の排除という制度の趣旨を踏まえて、明確化することが求められています。」とされた。

この答申を踏まえ、平成 13 年度（2001 年度）の税制改正において、「外国法人税」の定義の明確化が図られている。平成 13 年改正前の外国税額控除制度では、制度の対象となる外国法人税の要件として、法人税法 69 条第 1 項に「外国の法令により課される法人税に相当する税」と規定され、細目については政令に委ねられ、その政令（法令 141①）では、「外国又はその地方公共団体において所得を課税標準として課される税」とされ、必ずしも、定義の外延が明確ではなかったとされる<sup>(13)</sup>。これらを明確にするために、外国法人税として捉えるのが不適當である例を規定したものである。

具体的には、平成 13 年度改正では、外国又はその地方公共団体により課

---

策が採られている。

- (12) Ernst & Young『The 2009 worldwide corporate tax guide』によれば、ガーンジーの International Tax Status 制度については 2008 年 1 月 1 日以降廃止、ジャージーの International Business Companies 制度については 2006 年 1 月 1 日以降廃止されている（2011 年までの経過措置がある）。マン島の Treasury が公表したニュースリリース（Isle of Man, The Treasury, News Release “THE EUROPEAN UNION CODE OF CONDUCT FOR BUSINESS TAXATION”, 4 Jan.2006）によれば、マン島の International Companies 制度については、EU の行動規範を受け入れる税制改正として、2006 年 4 月 6 日に廃止されている。また、ジブラルタル政府の 2005 年 2 月 24 日付の官報（ホームページ <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/search2.php> 2012 年 1 月 6 日アクセス）によれば、ジブラルタルの Income Tax Qualifying Companies 制度は、2005 年 1 月 24 日に廃止されている。
- (13) 国税庁『平成 13 年改正税法のすべて』2001 年、404 頁。

される税であっても、①税を納付する者が、当該税の納付後、任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税、②税の納付が猶予される期間をその税の納付をすることとなる者が任意に定めることができる税などについては、外国法人税に当たらないものとして施行令に追加された<sup>(14)</sup>。これらの税については、税の特性である納付の強制性に着目するもので、納付や還付に関し納税者の裁量が広範である点で、我が国の法人税に相当しないものと考えられるとされる<sup>(15)</sup>。

このように我が国においても、外国法人税の範囲の困難性を踏まえ、税制改正により、その明確化が図られていた。

## 第2節 我が国における裁判事例

我が国において、外国子会社が納付したデザイナー・レート・タックスに関し、「外国法人税」の該当性が争われた事例<sup>(16)</sup>（最高裁判所平成21年12月3日第一小法廷判決（平成20年（行ヒ）第43号）を概観する。

### 1 裁判事例の概要

課税庁が、損害保険業を営む内国法人がチャネル諸島のガンジーにおいて設立した外国子会社は、租税特別措置法（以下「措置法」という。）66条の6第1項に規定する「特定外国子会社等」に該当するとして、その未処分利益のうち所定の金額をその内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算

---

(14) 平成13年の税制改正では、この他、大手銀行が有する外国税額控除の余裕枠を外国法人に利用させて利益を得る取引、いわゆる「源泉吸収ローン」と称される取引の課税問題が生じたため、内国法人が通常行われる取引と認められない一定の取引に基因して生じた所得に対する外国法人税を納付することとなる場合には、外国税額控除の対象から除くこととされている。

(15) 国税庁・前掲注(13)404頁。

(16) 最高裁第一小法廷平成21年12月3日判決（最高裁判所民事事例集63巻10号2283頁）、東京高裁平成19年10月25日（訟務月報54巻10号2419頁）、東京地裁平成18年9月5日判決（訟務月報54巻10号2364頁）。

入して課税処分を行ったことに対し、その内国法人が、ガンジー税務当局がその外国子会社に対し賦課した適用税率 26%の法人税は、ガンジーの法令に基づきガンジー税務当局から当該外国子会社の所得を課税標準として課税された税であり、そもそも租税に当てはまらないということではできず、法人税法施行令 141 条 3 項 1 号又は 2 号に規定する税にも当たらないことから、当該外国子会社は「特定外国子会社等」に該当しないとして、その処分の取消しを求めた事例<sup>(17)</sup>（以下「ガンジー島事例」という。）である。

- (17) 最高裁判決の評釈として、志賀櫻「ガンジー島事件・最高裁判決をめぐって」税経通信 65 卷 2 号 132 頁 (2010.2)、宮塚久、北村導人「近時のタックス・ヘイブン対策税制に係る裁判例の分析・検討 (第 3 回)」租税研究 725 号 291 頁 (2010.3)、渋谷雅弘「外国法人税の意義」ジュリスト 1402 号 110 頁 (2010.6)、中里実「租税法研究会第 147 回 財政法の私法的構成 (下) - 民法 959 条と国庫の関係を素材として」ジュリスト 1403 号 169 頁 (2010.7)、大淵博義「著名判決の動向と問題点」租税研究 729 号 153 頁 (2010.7)、林仲宣、谷口智紀「租税の意義 - ガンジー島事件」税務弘報 58 卷 10 号 94 頁 (2010.9)、青山慶二「最近の税務判例から分析する国際課税 第 3 回：外国税額控除の基本的理念と控除対象外国法人税」TKC 税務情報 Vol.19, No5 (2010.10)、渡辺裕泰「税率の選択可能な外国の税金は「外国法人税」に該当するか」ジュリスト 1409 号 203 頁 (2010.10)、望月文夫「外国税額控除における外国法人税の該当性」税理 53 卷 13 号 28 頁 (2010.10)、豊田孝二「子会社がガンジー島に納付した税金が法人税法 69 条 1 項に定める外国法人税に該当するとされた事例」速報判例解説 (法学セミナー増刊) 7 号 299 頁 (2010.10)、倉地康弘「時の判例 - 内国法人によりチャネル諸島ガンジーに設立された子会社において、0%超 30%以下の範囲で税務当局に申請し承認された税率が適用税率になるとの制度に基づき 26%の税率でガンジーに納付した所得税が、法人税法 69 条 1 項、法人税法施行令 141 条 1 項にいう外国法人税に該当しないとはいえないとされた事例」ジュリスト 1414 号 235 頁 (2011.1)、同「最高裁判所判例解説」法曹時報 63 卷 9 号 57 頁 (2011.9)、谷口勢津夫「課税方式・税率の選択可能な外国税の「外国法人税」(タックス・ヘイブン対策税制適用要件) 該当性」判例時報 2099 号 168 頁 (2011.3)、小山浩「最近の租税訴訟の動向 - 納税者勝訴事例を中心に -」租税研究 741 号 155 頁 (2011.7)、北村導人「タックスヘイブン対策税制/外国税額控除/ガンジー島事件」『租税訴訟第 5 号 - 租税訴訟における最高裁判例の動向 -』62 頁 (租税訴訟学会、2012)、宮塚久「ガンジー島事件最高裁判決の検討 ~ 外国法人税の意義 ~」国際税務 Vol.32, No.4, 14 頁 (2012.4)、有害な税の競争の側面から検討したものととして伴忠彦「有害な税の競争及び有害税制の排除」本庄資『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』761 頁 (大蔵財務協会、2011) など。高裁判決の評釈として、佐藤孝一「ガンジー島の外国関係会社が納付した税は『外国法人税』に当たらないとした事例」税務事例 40 卷 11 号 18 頁 (2008.11)、神山広行「税率の選択可能な外国法人税とタックス・ヘイブン対策税制 - 損保ジャパン事件」税研 25 卷 3 号 135 頁 (2009.11) など。第 1 審判決の評釈として、渡辺充「キャプティブ保険会社に対するガンジー

外国税額控除制度及び外国子会社合算税制では、「外国法人税」の定義が法令で定められており、外国法人税として捉えるのが不適当なものは、法令において外国法人税に含まれないものとされているが、ガーンジーにおいて納付された法人税がこの外国法人税に該当するか否かが、本事例の争点である。

原審の東京高裁では、「ガーンジーにおいて納付した法人税は法人税法 69 条 1 項の外国法人税に該当しない」と判示されていたものが、最高裁においては、外国子会社合算税制の適用に当たり、選択可能な税制の中から国際課税資格を取得することにより、ガーンジーに設立された子会社が 26%の税率でガーンジーに納付した法人税について、「外国法人税に該当することを否定することはできない」とされた。

## 2 デザイナー・レート・タックスに関する争点

最初に最高裁は、措置法 66 条の 6 第 1 項の適用に当たり、ガーンジーの法人税制の概要について、次のように認定している。

「ガーンジーに本店を有する法人は、事業年度（暦年と同じ。）の全所得を課税標準として 20%の標準税率により所得税を課される（以下、この課税を「標準税率課税」という。）。一方、税務当局は、所定の要件を満たす団体から法令で定められた申請料を納付して免税の申請がされたときは、これを免税とすることができる。また、所定の要件を満たす保険業者は、所定の所得のみを課税標準として、当該所得の金額に応じて段階的に異なる税率により

---

島の外国税が外国税額控除の対象となる外国法人税に当たらないとされた事例」税務事例 39 卷 12 号 25 頁（2007.12）、大淵博義「我が国の法人税と非類似の外国税は、『外国法人税』に当たらないとしてタックス・ヘイブン対策税制が適用された事例（上）（下）」税務事例 39 卷 6 号 1 頁（2007.6）、同 39 卷 7 号 1 頁（2007.7）、山田二郎「税率の選択可能な外国法人税に対するタックスヘイブン課税の可否」ジュリスト 1361 号 193 頁（2008.8）、細川健、虫明千春「タックス・ヘイブン対策税制の論点（その 3）—東京地方裁判所平成 18 年 9 月 5 日判決（ガーンジー事件）を題材に—」税務弘報 56 卷 13 号 154 頁（2008.12）、望月文夫「タックス・ヘイブン対策税制における外国法人税の意義—平成 18 年 9 月 5 日東京地裁判決を題材として—」国税速報 5865 号 9 頁（2007.2）など。

所得税を課されること（所得の金額が一定の金額に達するまでは20%の税率であるが、それを超えると、超えた部分についてはこれより著しく低い税率が適用され、しかも、金額が増えるにつれて段階的にその税率が下がっていくという仕組みである。以下、この課税を「段階税率課税」という。）を選択することができる。

さらに、所定の要件を満たす法人は、申請により、「国際課税資格」という税制上の資格を取得することができる。国際課税資格を取得した法人（以下「国際課税法人」という。）の所得に対して適用される税率は、当該法人が、0%を上回り30%までの間で申請し、税務当局により承認された税率となる。」

以上のように、最高裁判決では、最初にガーンジーの法人税制について、4つの選択可能な税制、すなわち、

- ① 全所得を課税標準として20%の標準税率により法人税を課す「標準税率課税」方式
- ② 申請料年間500ポンドを納付して免税法人となる「免税」方式
- ③ 段階的税率を選択することができる「段階税率課税」方式（所得25万ポンドまで20%、それを超過すると著しく低い税率（1.0%、0.5%、0.3%、0.1%）が適用される仕組み）
- ④ 法人が適用される税率について0%を上回り30%までの間で申請し、税務当局により承認された税率で法人税を課す「国際課税資格」方式について認定した。

そして、このような納税者に選択可能な税のうち、外国子会社が「国際課税資格方式」を選択し、税務当局により、法人が適用される法人税率を26%の税率で承認された法人税が、外国法人税に該当するか否かが本事例の争点となった。

### 3 最高裁における判断

#### (1) 東京高裁の判示

最高裁は、最初に本件における外国税は法人税法 69 条 1 項に規定する外国法人税に当たらないと判示した原審である東京高裁の判示について、次のように述べている。

「本件外国税が外国法人税に当たるかどうかは、法人税法施行令 141 条 2 項、3 項の例示を参酌しつつ、同条 1 項の規定に該当するものであるか否かによって判断するほかないところ、これらの規定は、我が国を含め先進諸国において通用している一般的な租税概念を前提とし、そのうち『法人税』、『法人の所得を課税標準として課される税』に相当するものを外国法人税としているものと解される。

ガンジーの税制度とその運用の実態に照らせば、法人は、同一の収入に対して、①免税法人となる、②20%の標準税率課税を受ける、③段階税率課税を受ける、④国際課税資格の申請をして0%を超え30%以下の税率による課税を受ける、という基本的性格を異にする四つの中から適用される税制を選択することができる。納税者にこのような選択を認める税制は、先進諸国の一般の租税概念とはかけ離れた不自然なものである。

上記④の国際課税資格制度についてみると、その実態としては、0%を超え30%までの枠の中で、申請者と税務当局とが交渉を行い、その結果成立した合意に基づいて課税が行われていると考えざるを得ず、本件外国税は、税率という重要な課税要件が、納税者と税務当局との合意により決定されるものであって、課税に関する納税者の自由が広範に認められる租税といわざるを得ない。

そうすると、ガンジーの上記『法人税』税制は、先進諸国の租税概念の基本である強行性、公平性ないし平等性と相いれないものであって、その実態に照らせば、ガンジーにおいてこのような『税制』が採用されているのは、外国法人に対し、本国におけるいわゆるタックス・ヘイブン対策税制(我が国においては措置法 66 条の 6 第 1 項の規定がこれに当たる。)

の適用を回避するためのメニューを提供するためであり、それゆえ、ガンジーにおいて徴収される『税』なるものの実質は、タックス・ヘイブン対策税制の適用を回避させるというサービスの提供に対する対価ないし一定の負担としての性格を有するものと評価することができる。

したがって、本件外国税は、租税に当たらず、外国法人税に該当しない。」

## (2) 最高裁の判示内容

続いて、最高裁は、ガンジー島事例における法人税が外国法人税に該当するか否かについて、原審の上記の判断は是認することができないとして、次のとおり、原審の判断に誤りがあったとした。

### イ 租税の該当性

最高裁は、最初に外国法人税といえるためには、それが租税でなければならないことから、租税の該当性について、「確かに、前記事実関係等によれば、本件外国税を課されるに当たって、本件子会社にはその税率等について広い選択の余地があったとすることができる。しかし、選択の結果課された本件外国税は、ガンジーがその課税権に基づき法令の定める一定の要件に該当するすべての者に課した金銭給付であるとの性格を有することを否定することはできない。また、前記事実関係等によれば、本件外国税が、特別の給付に対する反対給付として課されたものでないことは明らかである。したがって、本件外国税がそもそも租税に該当しないということは困難である。」とした。

### ロ 外国法人税の解釈

次に、最高裁は、外国法人税の該当性について、「法人税法 69 条 1 項は、外国法人税について、『外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるもの』をいうと定め、外国の租税が外国法人税に該当するといえるには、それが我が国の法人税に相当する税でなければならない」とした。これを受けて、法人税法施行令 141 条の規定については、「1 項において外国法人税の意義を『外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税』と定める



ほか、外国又はその地方公共団体により課される税のうち、外国法人税に含まれるものを2項1号から4号までに列挙し、外国法人税に含まれないものを3項1号から5号までに列挙している。以上の規定の仕方によると、外国法人税について基本的な定義をしているのは同条1項であるが、これが形式的な定義にとどまるため、同条2項及び3項において実質的にみて法人税に相当する税及び相当するとはいえない税を具体的に掲げ、これにより、同条1項にいう外国法人税の範囲を明確にしようとしているものと解される。」と判示し、外国法人税を規定する141条2項、3項の規定が、例示列挙であると解釈した。

その上で、外国法人税の解釈を「本件においては、本件外国税が同条3項1号に規定する『税を納付する者が、当該税の納付後、任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税』又は2号に規定する『税の納付が猶予される期間を、その税の納付をすることとなる者が任意に定めることができる税』に該当するか否かが検討の対象になり得るところ、以上の理解を前提にすると、同項1号又は2号に該当する税のみならず、該当しない税であってもこれらに類する税、すなわち、実質的にみて、税を納付する者がその税負担を任意に免れることができることとなっているような税は、法人税に相当する税に当たらないものとして、外国法人税に含まれないものと解することができるというべきである。」とした。

#### ハ 外国法人税の該当性

そして、最高裁は、上記の外国法人税の解釈に基づき、①所得を課税標準として課された税について、本件外国税は、「ガーンジーの法令に基づきガーンジーにより本件子会社の所得をそれぞれ課税標準として課された税に当たるといことができ、形式的に同条1項にいう外国法人税の定義に該当するものというべきである。」とし、②外国法人税に含まれない税（法令141③一、二）について、「ガーンジーにおいて国際課税法人が納付した税については、標準税率課税又は段階税率課税による税と

は異なり、納付後、さかのぼって免税の申請をすることができるとはされておらず、また、これについて還付請求をすることができるともされていない。そうすると、本件外国税は、同項1号に規定する税に該当するということとはできない。また、前記事実関係等によれば、本件外国税は、納付が猶予される期間を本件子会社が任意に定めることができたとはされていないから、同項2号に規定する税にも該当しない。」とし、さらに、③実質的にみて、税を納付する者がその税負担を任意に免れることができることとなっているような税の該当性については、「本件外国税は、その税率が納税者と税務当局との合意により決定されるなど、納税者の裁量が広いものではあるが、その税率の決定については飽くまで税務当局の承認が必要なものとされているのであって、納税者の選択した税率がそのまま適用税率になるものとされているわけではない。また、ガンジーにおいて、所定の要件を満たす団体が免税の申請をした場合（標準税率課税又は段階税率課税を受けた法人がさかのぼって免税の申請をした場合を含む。）に、常にそれが認められるという事実は確定されていない。したがって、本件子会社は、その任意の選択により税負担を免れることができたのにあえて国際課税資格による課税を選択したということもできない。むしろ、前記のとおり、本件子会社は、税率26%の本件外国税を納付することによって実質的にみても本件外国税に相当する税を現に負担しており、これを免れるすべはなくなっているものというべきである。そうすると、本件外国税を同項1号又は2号に規定する税に類する税ということもできないというべきである。」と判断した。

その結果、最高裁は、「本件外国税は、ガンジーの法令に基づきガンジーにより本件子会社の所得を課税標準として課された税であり、そもそも租税に当てはまらないものということとはできず、また、外国法人税に含まれないものとされている法人税法施行令141条3項1号又は2号に規定する税にも、これらに類する税にも当たらず、法人税に相当する税ではないということも困難であるから、外国法人税に該当すること

を否定することはできない。」とした。

### 第3節 外国法人税に関する問題

#### 1 外国法人税の該当基準

外国法人税の該当性の問題に関して、最高裁判所は、原審での外国法人税に該当しないとの判断を覆し、外国法人税に該当することを否定することはできないとしている。原審と最高裁における外国法人税に関する判決の相違点をみる次のとおりである。

##### (1) 租税の該当性

最初に、原審では、外国法人税の該当基準については、「我が国を含め先進諸国において通用している一般的な租税概念を前提とし、そのうち『法人税』、『法人の所得を課税標準として課される税』に相当するものをいうと解するのが相当である」とした上で、「一般的に『租税』とは、国又は地方公共団体が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付であると解されている。」とした。さらに、租税の特性として、「①公共サービスの提供に必要な資金を調達することを目的とし（租税の公益性）、②国民の富の一部を一方的・強制的に国家の手に移す手段であり（租税の強行性）、③特別の反対給付の性質を持たず（租税の非対価性）、④国民にその能力に応じて一般的に課される点が挙げられる。」とするとともに、「我が国を含め先進諸国においては、近代法治主義に基づいて、国民の財産権の侵害の性質を有する租税の賦課・徴収は、必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない（租税法律主義）とされ、また、近代法の基本原理である平等取扱の原則に基づいて、公共サービスの資金となる租税の負担は国民の間の担税力に即して公平に配分されなければならない（租税公平主義ないし租税平等主義）」として、租税の公平性ないし平等性をあげた。

そして、この該当基準に基づき、ガーンジーにおける法人税が我が国の外国法人税に該当するか否かについて、「税率という重要な課税要件が、納税者と税務当局との合意により決定されるものであって、課税に関する納税者の自由が広範に認められる租税といわざるを得ない」と事実認定した上、「そうすると、ガーンジーの上記『法人税』税制は、先進諸国の租税概念の基本である強行性、公平性ないし平等性と相いれないものであって、その実態に照らせば、ガーンジーにおいてこのような『税制』が採用されているのは、外国法人に対し、本国におけるいわゆるタックス・ヘイブン対策税制（我が国においては措置法 66 条の 6 第 1 項の規定がこれに当たる。）の適用を回避するためのメニューを提供するためであり、それゆえ、ガーンジーにおいて徴収される『税』なるものの実質は、タックス・ヘイブン対策税制の適用を回避させるというサービスの提供に対する対価ないし一定の負担としての性格を有するものと評価することができる。」とし、ガーンジーの法人税については、我が国の外国法人税に該当しないと判断している。

これに対し最高裁の判決では、上述のとおり、租税の該当性について、「確かに、前記事実関係等によれば、本件外国税を課されるに当たって、本件子会社にはその税率等について広い選択の余地があったといえることができる。」としながらも、「選択の結果課された本件外国税は、ガーンジーがその課税権に基づき法令の定める一定の要件に該当するすべての者に課した金銭給付であるとの性格を有することを否定することはできない。また、前記事実関係等によれば、本件外国税が、特別の給付に対する反対給付として課されたものでないことは明らかである。したがって、本件外国税がそもそも租税に該当しないということは困難である。」と簡潔に結論だけを述べ、租税の該当性を認めている。

## （2）外国法人税の該当性

次に、外国法人税の該当性について原審では、外国税額控除を規定する法人税法 69 条 1 項を受けて外国法人税の意義を定めた政令の規定は同法

施行令 141 条 1 項であり、同条 2 項、3 項各号の定めは、このような解釈規定の性質上、例示列举と解するのが相当であるとした上で、「本件外国税が外国法人税に当たるかどうかは、法人税法施行令 141 条 1 項等の規定に照らして判断するほかないところ、上記の各規定が「税」という概念によって控除の対象を限定しようとしていることも明らかなのであるから、結局、上記各規定は、我が国を含め先進諸国で通用している一般的な租税概念を前提とし、そのうち、「法人税」、「法人の所得を課税標準として課される税」に相当するものをいうと解するのが相当である。このように解さなければ、外国税額控除の可否は全面的に外国の税制に依存することになって、納税者間の平等ないし税制の中立性の維持が不可能になり、我が国の財政主権が損なわれる結果となるが、そのような結果が容認できないことは明らかである。」とした。

これに対し最高裁の判決では、上述のとおり、外国法人税の該当性について、「法人税法 69 条 1 項は、外国法人税について、『外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるもの』をいうと定め、外国の租税が外国法人税に該当するといえるには、それが我が国の法人税に相当する税でなければならない。」とした。その上で、法人税法施行令 141 条 1 項に規定する定義が、形式的な定義にとどまるため、同条 2 項及び 3 項はその内容を明らかにするために例示されたものと理解した上で、同条 3 項に規定する外国法人税に該当しないものには、同条 3 項 1 号又は 2 号の税に該当するもののほか、「実質的にみて、税を納付する者がその税負担を任意に免れることができることとなっているような税」は、外国法人税に含まれないものと解することができるべきであるとしている。

以上のように、租税及び外国法人税の判断において、最高裁と原審との間にそれぞれ相違点が見られるところである。このような判断の相違となったものは何であったのか、租税に関しては、「強行性、公平性、平等性」といった租税の特性を実質的に判断するような判断要素の検討の要否、あるいは、最高裁がいう我が国の法人税に相当する税とは、何かなどが問題

になるものと考えられる。また、この判決を巡っては、これらの問題の他に、そもそもガーンジーが主権たる国に該当するのか、外国税額控除制度と外国子会社合算税制と目的が相違する税制において、同じ外国法人税の規定を使うことの適否など、様々な論評がなされているところであるが、今後の外国法人税の判断基準に関し、より実務的な面からの検討が必要であると考える。これらについては、第3章において検討する。

## 2 改正された外国法人税に関する適用関係

この最高裁の判決を踏まえ、外国法人税については、平成13年度改正で、従来から外国法人税として捉えるのが不適当なものが法令において明確化されてきたところである<sup>(18)</sup>が、平成23年度の税制改正において、「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」ような外国法人税として捉えるのが不適当な部分は、外国法人税に含まれない旨の外国法人税の定義の明確化が行われた<sup>(19)</sup>（法令141③三）。

具体的には、「複数の税率の中から税の納付をすることとなる者と外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により税率の合意をする権限を付与された者との合意により税率が決定された税（当該複数の税率のうち最も低い税率（当該最も低い税率が当該合意がないものとした場合に適用されるべき税率を上回る場合にはその適用されるべき税率）を上回る部分に限る。）」が、外国法人税に含まれないものに追加されている。

(18) 平成13年度改正の他、平成21年度改正においても外国法人税に関する改正がなされている。国税庁『平成21年度改正税法のすべて』2009年437頁では、外国法人税の範囲について「従来は税の性質等からすれば、外国法人税に含むべきものについてもその範囲から除外されているものがありました」とし、①通常行われる取引と認められない取引、いわゆる仕組取引に基因して生じた所得に対する外国法人税の額、②みなし配当（法第24④、所法25④）の基因となる事由により交付を受ける金銭の額又はその他の資産の価額に対して課される外国法人税の額（当該金銭等の交付の基因となった株式の取得価額を超える部分に対して課される部分を除く）、③移転価格課税の第二次調整として課されるみなし配当課税については、外国法人税に含まれないものから除外し外国法人税として位置付けた上で、外国税額控除の対象とならない外国法人税の額とする見直しを行っている。

(19) 国税庁『平成23年改正税法のすべて』2011年497頁。

このように、新たに外国法人税に当たらないものの定義規定が追加されたが、今後の課税実務においては、この規定がどのような場合に適用がなされるかが問題となるものと考えられる。

ガーンジー島事例のように課税当局と納税者の交渉が行われる慣行は、一般にタックス・ヘイブン諸国や途上国にみられるところであるが、特に、スイスには納税者が適用される税制を事前に税務当局に確認するルーリング制度が存在し、地方税を含めた法人税率も会社所在地により相違するものの平均的な法人税率は 21.2%となっていることから、今回の改正により導入された「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」ような外国法人税の該当性について、スイスにおける外国子会社を例としてその適用関係について、第4章で考察を行うこととする。

## 第4節 小括

タックス・ヘイブン諸国の中には、主要国の外国子会社合算税制の適用を逃れるための制度として、デザイナー・レート・タックス税制があり、自国に投資を呼び寄せる仕組みとして存在する。デザイナー・レート・タックス税制は、外国子会社等に適用税率を任意に選択適用させ、外国子会社等がその親会社の C F C 税制の適用を回避するために必要な租税を支払うことを可能とすることにより、金融や投資の流れ、その収益を納税者の居住地国から引き寄せる効果がある。

このようなデザイナー・レート・タックス税制に対し英国では、同制度を採用した法人の居住親会社等に対し C F C 税制を適用する措置を設けている。また、OECDやEUにおいては、「有害な税の競争プロジェクト」をはじめとしたタックス・ヘイブン諸国に対する取組みが講じられ、このようなデザイナー・レート・タックス制度もその対象とされた。そして、これらOECD等におけるアプローチの結果、英国が指定した4地域のデザイナー・レート・タックス税制は、いずれも近年までに廃止されている。

我が国においては、平成 13 年度の税制改正において、外国法人税の定義が明確化されたものの、デザイナー・レート・タックス税制があるガーンジーに外国子会社を設立し、我が国の外国子会社合算税制をちょうど免れる 26% の法人税率を適用して納付した外国法人税について、最高裁は、法人税に相当する税に該当しないということは困難であるとし、その課税処分を取り消している。この最高裁の判決を踏まえ、「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」ような外国法人税として捉えるのが不適當な部分は、外国法人税に含まれない旨の外国法人税の定義の明確化が行われた。

この判決に対しては、学者、実務家からの本判決に対する論評は、必ずしも一様ではなく、今後の課税実務において外国税額控除や外国子会社合算税制の適用に際して「外国法人税」の基準をどのように考えていくのか、また、改正された「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」ような外国法人税はどのような場合に適用されるのかについて、整理する必要があるものと思われる。

そこで、次章以下において、今回の税制改正の契機となった訴訟事例において問題となった「外国法人税」の意義や税制改正の内容について整理するとともに、スイス法人税について今回の税制改正による外国法人税の適用関係を検討する。



## 第2章 外国税額控除及び外国子会社合算税制 における外国法人税

### 第1節 外国税額控除制度

我が国では国際的な二重課税に対し外国税額控除制度を採用していたが、平成 21 年度税制改正により外国子会社からの配当に関する益金不算入制度が導入されたことから、外国税額控除方式と国外所得免除方式との併用制となっている。ここでは、外国税額控除の基本的な仕組みや考え方を整理する。

#### 1 外国税額控除制度の趣旨

企業が外国で支店を開設し事業所得を得ている、また、本店からの投資によって利子・配当所得を得ているような場合に、その所得に対しては、企業の居住地国で課税が行われるとともに、通常源泉地国である外国でも課税が行われる。外国税額控除は、このような居住地国と源泉地国の課税の重複・競合による国際的二重課税の排除を目的として、居住地国において、納付すべき税額から外国で納付した税額を一定の限度の下に税額控除する措置であり、国際的にも確立した制度である<sup>(20)</sup>。

我が国の法人税法 69 条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという制度であり、我が国の企業の海外における経済活動の振興を図るという政策的要請の下に、国際的二重課税を防止し、海外取引に対する課税の公平と税制の中立性を維持することを目的として設けられたものであるとされる<sup>(21)</sup>。

---

(20) 黒田東彦編、大高洋一、西川誠「国際課税 I 外国税額控除制度」3頁、(税務経理協会、1989)

(21) 最高裁判所平成 18 年 2 月 23 日第一小法廷判決(平成 16 年(行ヒ) 326 号)。水野忠恒「解説外国税額控除に関する最近の裁判例とその問題点」国際税務 Vol.23, No.3, 23 頁では、外国税額控除制度の趣旨について、制度導入時と同じ性格を

国際的二重課税を排除する制度としては、外国税額控除制度のほかに、国外に源泉のある所得を課税対象から除外する国外所得免除制度があり、この制度は自国の国民や企業が、所得源泉地においてその国及び他の国々の国民や企業と同じ条件のもとで競争しうる、という意味での公平性及び中立性の維持から説明される<sup>(22)</sup>。我が国では、平成 21 年度の税制改正により、外国子会社からの配当に関する益金不算入制度が導入されたことにより<sup>(23)</sup>、二重課税の排除方法が、従来の資本輸出の中立性の立場による外国税額控除制度から、その一部が修正され、国外所得免除方式との併用制となっている<sup>(24)</sup>。

## 2 外国税額控除制度の概要

我が国の外国税額控除制度では、内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、原則として、次の算式により計算した控除限度額を限度として、その外国法人税の額（外国法人税のうちその所得に対する負担が高率な部分の額、通常行われる取引と認められない取引に基因して生じた所得に対して課される外国法人税の額その他一定の外国法人税の額を除く。）を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除することとされている（税法 69①）。

---

有すると考える必要はなく、今日では国際的二重課税を、国内法により排除するための制度であり、所得税の構造の一部をなしているとされている。

(22) 金子・前掲注 (7) 449 頁。

(23) 金子・前掲注 (7) 456 頁では、我が国の資本輸出中立性の原理に大きな影響を与えたものと述べ、今後、今後の我が国の国際課税のあり方に、どのような影響を与えるかが注目されるとされている。

(24) 2011 年 I F A パリ大会では、主要テーマとして『『事業所得』に対する二重課税の排除に係る実務上の重要論点』が取り上げられている。そのレポートにおいては、外国税額控除を採用する国としてノルウェー、インド、主要ラテンアメリカ諸国（ブラジルを含む）、米国が、国外免除方式を採用する国として、オーストラリア、オーストリア、デンマーク、エストニア、フランス、オランダ、スペイン、スイスが、また、外国税額控除と子会社配当等に対し国外免除方式を併用する国として、ベルギー、カナダ、ドイツ、フィンランド、ルクセンブルク、マルタ、ニュージーランド、ポーランド、ポルトガル、ロシア、南アフリカ、スウェーデン、英国が挙げられている（渡邊勲、田中俊久「2011 年度 I F A 年次総会（パリ大会）報告」租税研究 749 号 402 頁（2012.3））。

## 《算式》

$$\text{控除限度額} = \frac{\text{各事業年度の所得に対する法人税の額}}{\text{当該事業年度の所得金額}} \times \frac{\text{当該事業年度の国外所得金額}}{\text{当該事業年度の所得金額}}$$

外国税額控除における控除限度額とは、内国法人の各事業年度の所得に対する法人税の額に、当該事業年度の所得金額のうち当該事業年度の国外所得金額の占める割合を乗じて計算した金額とするとされている（法令 142 ①）。ここで「国外所得金額」とは、内国法人の各事業年度において生じた国内源泉所得以外の所得を指している。

### 3 外国法人税の定義

法人税法 69 条は、外国法人税について、「外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるもの」と規定し、外国法人税とは、外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものとしている。

これを受けて、法人税法施行令 141 条は、外国税額控除の適用対象となる「外国法人税」について、「外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税」とした上（法令 141①）、外国法人税に含まれるものとされる税（法令 141②）と含まれないものとされる税（法令 141③）が次のように規定されている。

i 外国又はその地方公共団体により課される次に掲げる税は、外国法人税に含まれるものとされる（法令 141②）。

- ① 超過利潤税その他法人の所得の特定の部分を課税標準として課される税
- ② 法人の所得又はその特定の部分を課税標準として課される税の附加税
- ③ 法人の所得を課税標準として課される税と同一の税目に属する税で、法人の特定の所得につき、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの
- ④ 法人の特定の所得につき、所得を課税標準とする税に代えて、法人の

収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの

- ii 外国又はその地方公共団体により課される次に掲げる税は、外国法人税に含まれないものとされる（法令 141③）。
  - ① 税を納付する者が、その税の納付後、任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税
  - ② 税の納付が猶予される期間を、その税の納付をすることとなる者が任意に定めることができる税
  - ③ 複数の税率の中から税の納付をすることとなる者と外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により税率の合意をする権限を付与された者との合意により税率が決定された税（当該複数の税率のうち最も低い税率（当該最も低い税率が当該合意がないものとした場合に適用されるべき税率を上回る場合には当該適用されるべき税率）を上回る部分に限る。）
  - ④ 外国法人税に附帯して課される附帯税に相当する税その他これに類する税

## 第2節 外国子会社合算税制

外国子会社合算制度は、税負担の著しく低い外国子会社等を通じた国際取引を行うことにより生じる租税回避行為に対処するため、一定の税負担水準（20%）以下の外国子会社等の所得に相当する金額について、内国法人等の所得とみなし、それを合算する制度である。ここでは、外国子会社合算税制について、基本的な仕組みや考え方を整理する。

### 1 外国子会社合算制度の趣旨

#### （1）租税回避への対応

我が国の外国子会社合算税制は、昭和 54 年にいわゆるタックス・ヘイ

ブンに子会社等を設立し、税負担の不当な軽減・回避することに対処するため導入された<sup>(25)</sup>。その目的は、我が国経済の国際化と国際的な租税回避の事例に対処し、内外における規制の動きにも応えようとしたものであるとされる<sup>(26)</sup>。すなわち、タックス・ヘイブン対策税制の主な目的は、軽課税国にある子会社等で我が国株主により支配されているようなものに我が国株主が所得を留保し、我が国での税負担を不当に軽減することに対処することにある。ここで租税回避として考えられるものは、異常又は不自然な行為形式をとることにより、通常の行為形式をとったときと同様の経済目的を達成しつつ、我が国法人税等の負担を不当に軽減させるような場合であり、このような場合に、我が国の外国子会社合算税制は、その異常な行為形式を否認する<sup>(27)</sup>という考えに基づいている<sup>(28)</sup>。

一方で、軽課税国に所在する子会社等であっても、そこに所在するのに十分な経済合理性があれば、それは我が国の税負担を不当に減少させるための手段とはなっていないと考えられる<sup>(29)</sup>。したがって、特定外国子会社

- (25) 高橋元『タックス・ヘイブン対策税制の解説』91頁(清文社、1978)では、課税要件の明確化と執行面の安定性を意識し、所定の要件を満たす外国子会社等の所得を会社単位で合算課税する簡明な措置が導入されたとしている。
- (26) タックス・ヘイブン対策税制の導入を求めた昭和52年12月20日の税制調査会の答申では、「近年、我が国経済の国際化に伴い、いわゆるタックス・ヘイブンに子会社等を設立し、これを利用して税負担の不当な軽減を図る事例が見受けられる。このような事例は、税負担の公平の見地から問題のあるところであり、また、諸外国においてもこれに対処するための立法措置が講じられていることを考えると、所要の立法措置を講ずることが適当である」とされている。
- (27) 高橋・前掲注(25)92～93頁
- (28) 渕圭吾「外国子会社合算税制の意義と機能」フィナンシャル・レビュー第94号74頁(2009.5)では、外国子会社合算税制は、従来、租税回避防止のための制度であるという考え方と課税繰延防止のための制度であるという考え方が主張されてきたとした上で、「外国子会社合算税制は、実質的には内国法人に対する、そして基本的には国内源泉所得に対する課税であり、その限りで正当化されるはずである」とされている。また、伴忠彦「外国子会社合算税制における合算方式と適用除外基準の再考」税大論叢63号231頁では、配当免税の導入により、課税繰延と合算配当から生じる二重課税が消滅した結果、外国子会社合算税制は、特定外国子会社等が計上した所得の合算部分だけが残り、制度的にも租税回避防止措置という性格が表面化することになった」としている。
- (29) 高橋・前掲注(25)92頁。昭和52年12月20日の税制調査会の答申においても、

が真正の事業活動を行っているような場合、すなわち、特定外国子会社が、軽課税国において事業所等の固定的施設を持ち、事業の管理や運営を行うなど、一定の適用除外要件を満たす場合にはその適用を除外される。

## (2) これまでの主な改正点とその趣旨

我が国の外国子会社合算税制は、導入時以降、多くの改正を経て現行の規定となっているが、制度の基本的な趣旨に関するものと考えられる主な改正として、平成4年、平成17年及び平成22年度の税制改正があげられる。

平成4年の税制改正においては、特定外国子会社の判定に関する軽課税国の指定制度が廃止された。従来大蔵大臣が指定する41カ国又は地域を対象とするいわゆるブラック・リスト方式であったものが、税制改正により個々の法人の租税負担割合が25%以下に該当するか否かにより判定する方式に変更されたものである。従来の方式は、①全所得軽課税国、②国外源泉所得軽課税国、③特定事業所得軽課税国及びホールディング・カンパニー等の特定事業を指定するものであり、原則として租税条約締結国<sup>(30)</sup>、あるいは、その国又は地域に経済開発を促進するための特別措置として、法人の所得に対する租税を軽減又は免除している国又は地域については指定から外されている<sup>(31)</sup>。ところが、租税回避に利用されやすい課税上の措置を講じる国が後を絶たず、諸外国の税制改正の動きを漏れなく適時適切に把握することが困難となり、結果として課税上の不公平が生じることに

---

「正常な海外投資活動を阻害しないため、所在地国において独立企業としての実体を備え、かつ、それぞれの業態に応じ、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があると認められる海外子会社等は適用除外とする」とされ、この制度が我が国企業の海外進出を阻害する要因となることがないように、一定の配慮がなされている。

(30) 高橋・前掲注(25)102頁では、二重課税の排除を目的とする租税条約の性格、相手国との関係等を総合勘案したため、原則として租税条約締結国が指定から外されるとしている。

(31) 高橋・前掲注(25)102～103頁では、発展途上国等において経済開発を促進するための特殊なタックス・インセンティブとして法人税が減免されているものまで軽課税国とすることは不相当と考えられるため、その指定から外されるとされている。

なってきたこと、また、例として、マレーシアのラブアン島がタックス・ヘイブンとして法制を整備したように我が国と緊密な経済関係にある国においてもこうした動きがあったことから、改正がなされたものである<sup>(32)</sup>。

このように、従来の規定においては、税負担の不当な軽減・回避することへの対処に関し、限定的な適用を試みていたものと考えられるが、平成4年度の改正では、軽課税国を網羅的に指定することが困難であることにかんがみ、指定制度が廃止され、子会社・孫会社の税負担が著しく低いことが適用要件となった<sup>(33)</sup>。

平成17年の税制改正においては、4つの適用除外基準のうち、①事業基準、②実体基準、③管理支配基準の3つの条件を満たす特定外国子会社等については、一定の申告要件を条件として、適用対象留保金額の計算上、実体的な活動に必要なその事業に従事する者の人件費（損金算入となるもの）の10%相当額<sup>(34)</sup>を控除する制度に改正された。

これは、外国子会社合算税制が租税回避を防止する観点から設けられているものであることから、適用除外基準を満たさなければ当然に合算課税を行う必要があるが、その子会社等が軽課税国等において実体を備えるなど一定の要件を満たし、かつ、実際に従業員がその地で事業に従事しているときには、全ての適用除外基準を満たしていなくても、その国において事業を行うことについて一定程度の経済合理性を認めることが可能であり、その限りにおいて適用対象留保金額を調整することとされたものである<sup>(35)</sup>。

平成22年の税制改正においては、平成17年改正におけるこの10%人件費控除が廃止され、代わりに地域ごとの海外拠点を統合するいわば「ミ

---

(32) 国税庁『平成4年改正税法のすべて』1992年203頁。

(33) 金子・前掲注(7)492頁。矢内一好「タックス・ヘイブン対策税制の改正と租税条約」税務広報第57巻4号100頁(2009.4)では、これにより税制創設時の租税回避防止という意義が薄まったとされる。

(34) 国税庁『平成17年改正税法のすべて』2005年301頁では、10%の算出根拠は、我が国の産業全体の平均的な人件費利益率と同水準とされている。

(35) 国税庁・前掲注(34)301頁。

ニ本社」としての機能を有するような統括会社に対し、適用除外基準における事業基準の特例として、一定の要件を満たす統括会社は、株主等の保有を主たる事業とする特定子会社であっても適用除外の要件を充足することされた。このような統括会社は、租税回避目的で設立されたものとして捉えるのではなく、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があるものと評価することが適当であることがその背景とされる<sup>(36)</sup>。

また、資産運用的な所得を外国子会社に付け替えるような租税回避行為を一層的確に防止する観点から、外国子会社の資産運用的な行為に係る一定の所得に相当する額について、親会社の所得に合算して課税する仕組みも新たに措置されている。これは、株式や債券の運用による所得等の資産運用的な所得については、我が国と比べて著しく税負担の低い外国子会社においてそのような所得を伴う取引を行うことにつき積極的な経済合理性を見出すことは困難であり、むしろ、外国子会社への所得の付け替えに利用されやすいと考えられることから、外国子会社によるこうした資産運用的な所得に相当する額については、租税回避行為に該当するものとして、我が国親会社の所得に合算して課税することが適当であるとされたものである<sup>(37)</sup>。すなわち、これまで採用している会社単位で合算課税であるエンティティアプローチを修正し、トリガー税率に該当する場合は適用除外基準を満たす場合も資産性所得相当額のみは合算するというインカムアプローチも加味した、いわば日本型ハイブリッド・システムを導入したものである<sup>(38)</sup>。

以上のように、外国子会社合算税制に関しては、平成4年度改正では指定制度が廃止された上、子会社・孫会社の税負担が著しく低いことへの変

---

(36) 国税庁『平成22年改正税法のすべて』2010年493頁。

(37) 国税庁・前掲注(36)496頁。

(38) 渡辺裕泰、青山慶二、横山正ほか「国際課税を巡る潮流」『税制改革の課題と国際課税の潮流 日本租税協会第62回租税研究大会記録2010』113頁（日本租税協会、2010）。我が国の改正と英国と比較を行ったものとして、青山慶二「外国子会社合算税制について－わが国の改正と英国との比較検討－」租税研究第731号188頁（2010.9）。



更がなされ、平成 17 年度改正では全ての適用除外基準を満たしていなくてもその国において事業を行うことについて一定程度の経済合理性を認め、適用対象留保金を調整する規定が導入され、平成 22 年度改正では一定の事業統括会社が適用除外とされる一方、一定の資産性所得について合算課税する措置が導入されるなど、導入当初は簡素といえる制度であったものが、制度の趣旨は租税回避の防止をその基本的な考えとしながらも、時代とともに我が国企業の置かれている状況も配意し、きめ細かく制度の変更がなされているものと考えられる。

## 2 外国子会社合算制度の概要

我が国の外国子会社合算税制は、居住者、内国法人及び特殊関係非居住者が、その発行済株式等の 50%超を直接及び間接に有する外国法人（以下「外国関係会社」という。）で、その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域（以下「本店所在地国」という。）におけるその所得に対して課される税負担が、我が国において課される税負担に比して著しく低いもの（以下「特定外国子会社等」という。）の所得に相当する金額（以下「適用対象金額」という。）のうち、その特定外国子会社等の発行済株式等の 10%以上を直接及び間接に有する我が国の居住者又は内国法人のその有する株式等に対応する部分として計算した金額（以下「課税対象金額」という。）を内国法人の収益の額とみなして、その所得の金額の計算上、益金の額に算入する制度である（措法 66 の 6①）。

平成 22 年度の税制改正前は、特定外国子会社に該当する場合には、原則として、その特定外国子会社等の所得を内国法人に合算する方式、すなわち、「会社単位の合算課税制度」が採用されていたが、同年改正により、このような「会社単位の合算課税制度」に該当しない場合であっても、その特定外国子会社等に一定の資産性の所得がある場合には、適用除外の基準にかかわらずその所得を課税対象とする仕組み、すなわち、「資産性所得の合算課税制度」が導入された（措法 66 の 6④）。したがって、現在の制度では、この

「会社単位の合算課税制度」と「資産性所得の合算課税制度」の2つの制度が並存するものとなっている<sup>(39)</sup>。

これら2つの制度には、それぞれその適用を除外する基準が設けられている。すなわち、「会社単位の合算課税制度」では、その特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その本店所在地国において事業活動を行うことについて十分な経済合理性がある等の所定の基準の全てを満たす場合にはその適用がなく（措法 66 の 6③）、また、「資産性所得の合算課税制度」については、合算対象となる部分適用対象金額の収入金額が 1,000 万円以下である場合などにはその適用がない（措法 66 の 6⑤）。

また、内国法人が、特定外国子会社等に対し、これらの合算課税を行った場合には、その特定外国子会社等が本店所在地国等で外国法人税を課税されている場合には、我が国とその本店所在地国等との間で、二重課税の状況になるため、これを一定の限度で排除する規定が設けられている（措法 66 の 7）。

### 3 特定外国子会社等の範囲

#### (1) 特定外国子会社等の判定

特定外国子会社等とは、外国関係会社のうち、本店所在地国におけるその所得に対して課される税負担が我が国において課される税負担に比して著しく低いものとされている（措法 66 の 6①）。この所得に対する税負担が著しく低い外国関係会社とは、①法人の所得に対して課される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、②各事業年度の所得に対して課される租税の額がその所得の金額の 20% 以下である外国関係会社とされる（措令 39 の 14①）<sup>(40)</sup>。

---

(39) 伴忠彦「タックス・ヘイブン対策税制の理論と執行上の問題点」本庄資編『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』778 頁、(大蔵財務協会、2011) では、法人アプローチに立脚する制度への、部分的な所得アプローチの導入であるとし、このようなハイブリッド方式をめぐる問題について論じている。

(40) 平成 22 年の税制改正により、トリガー税率については、諸外国とりわけ我が国企

また、外国関係会社の租税負担割合が 20%以下であるかどうかの判定は、外国関係会社の実際に課される外国法人税額（分子）の所得に対する割合を算定することにより求められ、具体的には次のとおりである（措令 39 の 14②）。

$$\frac{\begin{array}{l} \text{本店所在地で課され} \\ \text{る外国法人税(注1、2)} \end{array} + \begin{array}{l} \text{本店所在地以外で課} \\ \text{される外国法人税(注3)} \end{array} + \text{みなし納付外国法人税}}{\begin{array}{l} \text{本店所在地} \\ \text{の法令に} \\ \text{基づく所得} \end{array} + \begin{array}{l} \text{本店所在地} \\ \text{の法令で非課} \\ \text{税とされる所得} \\ \text{(注4)} \end{array} + \begin{array}{l} \text{損金算入} \\ \text{支払配当} \end{array} + \begin{array}{l} \text{損金算入外} \\ \text{国法人税} \end{array} + \begin{array}{l} \text{損金算入さ} \\ \text{れない保険} \\ \text{準備金} \end{array} + \begin{array}{l} \text{益金算入す} \\ \text{べき保険準} \\ \text{備金} \end{array} - \begin{array}{l} \text{還付外国} \\ \text{法人税} \end{array}} \leq 20\%$$

- (注) 1. 本店所在地の間接納付に係る外国税額控除額も含まれる。  
 2. 本店所在地の税率が所得の額に応じて高くなる場合には、最高税率で計算できる。  
 3. 非課税配当に係る外国法人税は除かれる。  
 4. 外国関係会社の本店所在地の法令により非課税とされる配当等は除かれる。

## (2) 特定外国子会社等の判定における外国法人税

特定外国子会社等の判定における「外国法人税」は、法人税法 69 条 1 項に規定する外国法人税と規定されており（措令 39 の 14②）、外国の法令により課される我が国の法人税に相当する税で、外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税である（法法 69 条①、法令 141①）。

## 4 適用対象金額の計算

適用対象金額は、特定外国子会社等の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、我が国の法人税法等の規定の例に準じて計算した場合に算出される所得の金額に一定の調整を加えて計算した金額（以下「基準所得金額」という。）から欠損金額及び法人所得税の額の合計額を控除した残額とするこ

業の主な進出先である周辺国における法人税率の引下げの動向等を踏まえ、我が国企業の事務負担を軽減し、国際競争力を維持する観点から、本制度導入当初において我が国法人税負担のおよそ半分を目安に対象国・地域を指定していたことも考慮して、租税負担割合の基準が従来の 25%以下から 20%以下に引き下げられている（措令 39 の 14①二）。

とにより算出する（措法 66 の 6②二）。

なお、上記の「基準所得金額」については、我が国の法人税法等の規定の例に準じて計算することに代えて、特定外国子会社等の本店所在地国の法令の規定に準拠して計算した所得の金額に一定の調整を加えて計算した金額をもって基準所得金額とすることができる（措令 39 の 15②）。

## 5 適用除外基準

### （1）会社単位での合算課税における適用除外基準

#### イ 適用除外基準の要件

特定外国子会社等が、次に掲げる、①事業基準、②実体基準、③管理支配基準、④非関連者基準又は所在地国基準の全ての要件を満たしている場合には、その要件を満たす事業年度については、会社単位での合算制度の適用はない（措法 66 の 6③）。

- ① 事業基準：株式等・債券の保有、工業所有権・著作権等の提供、船舶・航空機の貸付け（以下「特定事業」という。）を主たる事業とするものでないこと
- ② 実体基準：本店所在地国において、その主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していること
- ③ 管理支配基準：本店所在地国において、事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること
- ④ 非関連者基準：卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業又は航空運送業を主として特定外国子会社等の関連者以外の者との間で行っていること

所在地国基準：上記の非関連者基準が適用される 7 業種以外の事業を主として本店所在地国において行っていること

#### ロ 事業持株会社に関する特例

特定外国子会社等が「事業持株会社」に該当する場合には、適用除外とならない株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等から除外

することとされている。ここで、「事業持株会社」とは、株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等のうち、その特定外国子会社等が他の外国法人の事業活動の総合的な管理及び調整を通じてその収益の向上に資するような統括業務を行う場合における「被統括会社」の株式等の保有を行う「統括会社」である。そして、「統括会社」とは、具体的には、①一の内国法人によってその発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されている特定外国子会社等で株式等の保有を主たる事業とすること（統括会社の事業年度終了の時に於いて有する被統括会社の株式等の帳簿価額の合計額が当該事業年度終了の時に於いて有する株式等の帳簿価額の合計額の50%に相当する金額を超えるもの）、②二以上の被統括会社に対して被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係る統括業務（被統括会社の収益性の向上に資することとなると認められるもの）を行っていること、③本店所在地国に統括業務に係る事務所、店舗、工場その他の固定施設及び統括業務を行うに必要と認められるその統括業務に従事する者を有していることの3つ要件を満たす法人であり、「被統括会社」とは、その外国法人の発行済株式等のうちにその外国法人に対して統括業務を行う特定外国子会社等の有する株式等の占める割合及びその外国法人の議決権の総数のうちにその特定外国子会社等の有する議決権の数の占める割合のいずれもが25%以上の外国法人であり、かつ、本店所在地国に事業を行うに必要と認められるその事業に従事する者を有するもので、一定の要件を満たす外国法人である（措令39の17①②）。

## (2) 資産性所得の合算課税における適用除外基準

資産性所得の合算課税については、次のいずれかに該当する事実がある場合には、当該特定外国子会社等のその該当する事業年度に係る部分適用対象金額については、適用されない（措法66の6⑤）。

- ① 各事業年度における部分適用対象金額に係る収入金額として政令で定める金額が1,000万円以下であること
- ② 各事業年度の決算に基づく所得の金額に相当する金額として政令で定

める金額のうちに当該各事業年度における部分適用対象金額の占める割合が 100 分の 5 以下であること

## 6 外国子会社合算税制における外国税額控除

外国子会社合算税制において内国法人が課税対象金額の合算課税又は部分課税対象金額の合算課税の適用を受ける場合には、外国税額控除制度により、その二重課税が排除される仕組みとなっている。具体的には、その内国法人に係る特定外国子会社等の所得に対して課される外国法人税<sup>(41)</sup>の額のうち、それぞれ①内国法人が課税対象金額の合算課税の適用を受ける場合、②内国法人が部分課税対象金額の合算課税の適用を受ける場合に応じて、政令で定めるところにより計算した金額<sup>(42)</sup>を、当該内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみなして、法人税法 69 条の規定が適用される(措法 66 の 7①)。

### 第 3 節 外国法人税を巡る問題の検討

外国の法令により課される法人税に相当する税とは何かについて、最高裁は、法人税法 69 条の外国税額控除に規定する外国法人税について、「外国の租税が外国法人税に該当するといえるには、それが我が国の法人税に相当する税でなければならない」と判示しているが、これは、学説においてもほぼ同様に解されている<sup>(43)</sup>。しかしながら、このように判例、学説で意見が一致するようなものであっても、ガンジー島事例でみるように、実際に外国

(41) 法人税法 69 条第 1 項に規定する外国法人税をいう。

(42) 特定外国子会社等の課税対象金額に対応するものについては、当該課税対象金額に相当する金額を限度とし、特定外国子会社等の部分課税対象金額に対応するものは、当該部分課税対象金額に相当する金額を限度とする。

(43) 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』137 頁(有斐閣、2010)〔初出、外国税額控除制度—主要な問題点—租税法研究 10 号、(1982)〕。また、水野忠恒『租税法〔第 5 版〕』588 頁(有斐閣、2011)においても同様に我が国の法人税に相当する税とされている。

法人税の該当性の判断については、難しいものとなっている<sup>(44)</sup>。本節では、課税実務において問題となる外国法人税について、ガーンジー島事例を参照しつつ、外国法人税の判断基準等について検討する。

## 1 租税の該当性（判断基準）

我が国の法令上、外国法人税に関する定義は規定されているが、租税に関する定義規定は置かれていない<sup>(45)</sup>。外国法人税の該当性を判断するためには、まず「租税」に当たるか否かを判断する必要があり、ガーンジー事例においても、租税の該当性について判断している。

### (1) 租税の該当性

#### イ ガーンジー島事例の検討

最高裁は、外国法人税といえるためには、それが租税でなければならないことはいうまでもないとし、最初に租税の該当性について検討をしている。そして、最高裁は、ガーンジー島事例における租税の該当性に関しては、上述のとおり、外国子会社にはその税率等について広い選択の余地があったということが出来るものの、選択の結果課された外国法人税は、①一定の要件に該当するすべての者に課した金銭給付であるとの性格を有すること、また、②特別の給付に対する反対給付として課されたものでないことから、本件外国税がそもそも租税に該当しないということは困難であると簡潔に判断した。

一方、原審においては、租税について「一般的に『租税』とは、国又

---

(44) 朝長英機、新日本アーンストアンドヤング税理士法人監修『国際的二重課税排除の制度と実務－外国税額控除制度・外国子会社配当益金不算入制度－』61頁（法令出版、2009）では、外国税額控除における外国法人税について「その内容は抽象的で、我が国と法制度が異なる海外において課される税が外国法人税に該当するか否かを判定することは必ずしも容易ではありません。海外において課される税が外国法人税に含まれるか否かに疑義が生じた場合には、その税を課す根拠法令を確認し、その税の性格を調べることが必要となります。」とされている。

(45) 金子・前掲注(7)では、租税について「国家が特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である」と定義されている。

は地方公共団体が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付であると解されている。」とした上で、租税の特性、すなわち、租税の公益性、権力性、非対価性、一般性などを挙げ、「租税」に関する概念を解釈した上で、その該当性を判断しており、この「租税の該当性」に関する問題が、最高裁と原審の判断において相違する点であり、判示内容が逆転したポイントでもあるともいえる<sup>(46)</sup>。

この点に関して、中里実教授は、ガーンジー島事例における租税について、「当該『租税』が公的なものである（純粹に私的なものでない）とすれば、それにもかかわらず、日本の裁判所が、当事者間の法形式を無視して、そこにあたかも契約が存在するかのように見て、事実認定・契約解釈の一環として、本件支払をサービスの対価と認定することは、法的に許されないであろう。」と述べられた上、「外国の租税のうち、一定のものをその対象から排除することは許されるであろうが、その場合においても、法律において明確な要件を定めておく必要がある。」とされる<sup>(47)</sup>。

同様に、大淵博義教授は、外国法人税の解釈に関して「課税庁は、我が国の法人税に類似する税が『外国法人税』と解釈していますが、外国法人税の範囲を規定する条文からは、このように解釈することは困難です。仮に、そのような要件を設定するのであれば、『所得を課税標準とする税で我が国の法人税に類似する税』と規定しなければ無理です。これが租税法律主義の課税要件明確主義の要請するところです。」と述べられている<sup>(48)</sup>。

また、租税法律主義の観点から谷口勢津夫教授は、租税の該当性につ

---

(46) 倉地・前掲注(17)「最高裁判所判例解説」74頁では、「第1審も原審も、外国法人税該当性について判断するといいながら、実質的に行ったのは租税該当性についての判断」とされている。

(47) 中里・前掲注(17)171頁。

(48) 大淵・前掲注(17)「著名判決の動向と問題点」160頁。



いて、「確立された判例上の租税概念、すなわち、『国又は地方公共団体が、課税権に基づき、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、特別の給付に対する反対給付としてではなく、一定の要件に該当するすべての者に対する金銭給付』に照らして、『本件外国税がそもそも租税に該当しないということは困難である。』と結論づけたものと解される。上記の租税概念は、最高裁が租税法律主義の射程を画するために規定した憲法上の租税概念であるが、本判決は、その概念規定の目的を超えて、実定税法上の租税概念を規定する規範内容を、その憲法上の租税概念から導き出すことには、慎重な態度を示したものと解される」と述べられた上、「前記の憲法上の租税概念は、本件外国税を租税に該当しないとするほど明確な輪郭を持つものではなく、また、本件外国税も、前記の憲法上の租税概念によって、該当しないと判断されるほど明らかに租税概念を逸脱するものでもない、といえよう」と評価されている<sup>(49)</sup>。

同様に実務家である宮塚久弁護士は租税の該当性について、「租税該当性の議論を比較的簡単に済ませたのは、過去の最高裁判例に示された租税の意義からは、本件外国税が租税に該当するという結論を端的に導くことができるからであり、裏を返せば、過去の最高裁判例で示された憲法上の租税概念は、本件外国税を租税に該当しないとするほど明確な外延を有するものではない。そのため本判決は、憲法上の租税概念により、そこから明らかに逸脱するもの、即ち、本判決の表現を用いると、『外国の法令により名目的には税とされているものであっても、実質的にみておよそ税とはいえないもの』を排斥する可能性は認めているものの、それ以上深くは立ち入っていない。もちろん、憲法上の租税の意義を解釈して本件外国税が租税に該当するかを判断する規範的な内容を導くことは可能であったが、本判決はその必要性も正当性も認めなかったと考えられる。」とされている<sup>(50)</sup>。

---

(49) 谷口・前掲注(17) 169頁。

(50) 宮塚・前掲注(17)「ガーンジー島事件最高裁判決の検討～外国法人税の意義～」

この租税の該当性について、最高裁調査官の判例解説においては、我が国における旭川市国民健康保険条例違憲訴訟<sup>(51)</sup>における租税の定義と代表的な学説における定義<sup>(52)</sup>が同じ趣旨である解されるとした上で、「本件外国税は確かに我々の目からは不自然なものに見えるが、判例の定義に照らすと租税であること自体は否定し難いと考えられる。」と述べられているように、判例の定義に照らした検討を経た判断であろうとの見解にとどまっているところである。いずれにせよ、今回の租税の該当性に関する判決内容は、従来<sup>(53)</sup>の判断基準、裁判例に軌を一にしているものと考えられる。

#### ロ 租税該当性に関する問題

ガーンジー島事例での問題は、最高裁調査官の判例解説においても言及されているように、「本件外国税は確かに我々の目からは不自然なものに見える」点であるように思われる。すなわち、問題は「選択の結果課された税」ではなく、このような「選択可能な租税」であり、税率についても「合意で決められる租税」が我が国における租税に該当するののかという問題であったように思われる。

この点について、吉村典久教授は、ガーンジーの外国法人税について、「一般論として、税率が課税要件の1つであることは疑いないが、税率は立法裁量の余地の高い要素でもあり、それが納税者と政府との交渉に委ねられているからといって直ちに租税ではないと判断することに躊躇を覚えざるを得ない。租税は「国又は地方公共団体が課税権に基づき、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、特別の給付に対する反対給付としてではなく、一定の要件に該当するすべての者に対して課する金銭給付」と定義される（平成18年旭川判決）のであって、

24頁。

(51) 最高裁平成18年3月1日大法廷判決（民集60巻2号587頁）。

(52) 倉地・前掲注(17)「最高裁判所判例解説」71頁では、代表的な学説の定義として金子宏『租税法（16版）』8頁及び田中二郎『租税法〔第3版〕』1頁（有斐閣、1990）の定義を挙げられている。

その定義に合致しているかどうか、が租税であるかどうかの決定的要素となるからである。強行性や自力執行力というのは租税に実効性を与えるため「租税」が通常持っている特徴の1つにすぎないし、税務当局との交渉で「税率」が決まるということは納税者に特定の租税上の措置について選択権を与えたことと同視できることにすぎず、そのことが上述の租税の定義に影響を与えるとは考えられないと思われる。」とされる<sup>(53)</sup>。

一方で、渋谷雅弘教授は、租税の意義については、我が国の租税に関する訴訟である大島訴訟<sup>(54)</sup>、旭川健康保険条例事件等における「資金調達、権力性、非対称性、一般性及び金銭給付という要素を挙げており、同じ考え方を採っていると思われる」と述べた上で、「このうち、本件では権力性、すなわち、『課税権に基づく』という要素が問題になると思われる。課税権ではなく、国家と私人との合意に基づいて支払われるものは、租税とは言えない。他方で、私人に一定の選択の余地が与えられていても、それだけで租税という性格が失われるわけではない。この点は、本件におけるガンジーの法人税のように、選択による課税方法の差異が大きく、その内容が税務当局と納税者との合意により決まる部分がある場合には、判断が難しいものとなる。」としている。そして、本判決については、租税の意義に関する理論を検討するより、条文の解釈を選んだものであり、本件外国税の租税該当性についての判示は、過度に重視すべきものではないと考えられるとされる<sup>(55)</sup>など、この部分の評価については必ずしも一様ではない。

結局のところ、本質的な問題点は、平成 23 年の外国法人税の定義規定に関する税制改正の趣旨で、「税率が納税者と税務当局の合意により決定される」ような外国法人税として捉えるのが不適当な部分は外国法人税に当たらないとしているように、このような租税が合意で決まる外国

---

(53) 吉村典久「タックス・ヘイブンの課税問題」『国際租税法の新たな潮流』租税法学会『租税法研究第 36 号』100 頁（有斐閣、2008）。

(54) 最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法院判決（民集 39 卷 2 号 247 頁）。

(55) 渋谷・前掲注（17）110 頁。

の制度と行政の不透明さというところをどのように判断するかということであったように思われる<sup>(56)</sup>。

渋谷雅弘教授は、課税権ではなく、国家と私人との合意に基づいて支払われるものは、租税とはいえないと指摘されている<sup>(57)</sup>ように、そのような場合には、法令の規定がなく合意により任意に税率が決められることとなり、そもそも租税には該当しないように思われる。また、吉村典久教授は、上述の「税率」に関する考え方とは違って、「課税標準」が税務当局と納税者との交渉で決まるというような場合は決定的に異なっているといえようと考え、課税標準が交渉で決まる場合の問題を指摘される<sup>(58)</sup>。税率の場合と同様に課税標準が交渉や合意により決定される場合、法令の規定と実際の運用が著しく相違するような場合、法令の適用範囲が広範で恣意性が高い（納税者の裁量が広範な）場合などにおいては、租税と称されるものそれ自体の問題が生じるものと考えられる<sup>(59)</sup>。

課税実務の面から考えると、青山慶二教授が、「制度の法的建付けとその運用形態に明らかに乖離が認められる場合には、『わが国法人税に相当する税』の解釈による否認が有効に機能しうるとも考えられる。この点はひとえに事実認定・立証の如何に係るが、仮に、制度上は課税当局に権限が留保されているとしても、現実の運用においては納税者の選択が自動的に承認されているとすれば、免税を含めた税負担の異なる多様な選択肢を納税者の裁量に任せて認めている税制ということになり、公

---

(56) 渡辺裕泰、青山慶二、一高龍司ほか「国際課税を巡る課題と展望」『抜本的税制改革と国際課税の課題 日本租税研究協会第 63 回租税研究大会記録 2011』52 頁（日本租税研究協会、2011）で、一高教授は、「今回の税制改正に関して、実は真の問題というのは、ぎりぎりの税率それ自体ではなく、やはり当局との合意で決まるという、当該外国の制度と行政の不透明さというところにあるであろうと思われます。」と述べられている。

(57) 渋谷・前掲注（17）110 頁。

(58) 吉村・前掲注（53）100 頁。

(59) 中里・前掲注（17）163 頁では、「独裁国家で国会の議決もなく一方的に徴収される金銭賦課を、日本の外国税額控除やタックスヘイブンを対策税制にいう租税としてとられることができるかという問題も、興味深い論点を含んでいる。」とされている。

平性・平等性に明らかに違反しわが国の法人税に相当するとは考えられないとする判断も可能であろう。」とされるように<sup>(60)</sup>、我が国法人税からの視点、すなわち、我が国の法人税の概念から著しく相違するような場合には「我が国法人税に相当する税による否認」の考え方が、参考となるものとする。

また、最高裁は、外国法人税といえるためには、それが租税でなければならないことはいまでもないから、外国の法令により名目的には税とされるものであっても、実質的にみておよそ税といえないものは、外国法人税に該当しないとしており、このような考え方からすれば、課税実務においては、外国の租税に関する事実関係を確実に把握すること<sup>(61)</sup>が、極めて重要なポイントとなるものといえよう。

## (2) 「国」の該当性

ガンジー島事例においては、そもそもガンジーが租税を賦課する課税主体となる「国」又は「国の行政区画」に該当するかについての検討が必要であろうとの問題提起がなされている。

この問題を最初に取り上げられたのは、中里実教授である。中里実教授は、ガンジーのような「中世の名残を残す統治システムを有する領邦的な地域において課される金銭負担を近代的な租税と同視することは果た

---

(60) 青山・前掲注(17) 57頁では、この他、米国の石油メジャーの産油国政府への支払の性格付けに関する問題を例に挙げられ、米国の財務省規則との比較法的な検討を行った上、このような外国投資家に対する多様な優遇税制が普及していることに対し、国境を越えた取引による自国の課税ベースの浸食を深刻に考える当事国は、外国税額控除や外国合算税制に関し、外国税の定義において自国税収を犠牲にしても救済すべき外国税の範囲に規定する努力を継続すべきであると指摘されている。

(61) 平成18年8月14日国税不服審判所裁決 裁決事例集 72巻 463頁 (HP: <http://www.kfs.go.jp/service/JP/72/25/index.html>) では、ガンジー島事例と同様にデザイナー・レート・タックスを適用した外国子会社に対し子会社合算税制を適用した事例が取り上げられている。国税不服審判所は、この事例に関し現地の外国子会社は、税務当局に免税の申請をすれば免税を選択できるにもかかわらず、国際課税資格を取得して26%の税率で法人税申告を納付したものであると認定し、これは極めて任意性の強い支出と認められるなどと判断し、外国子会社が納付した法人税について、外国法人税に該当しないものと裁決している。

して許されるのであろうか」と問題を提起され、ガンジーにおいて課される金銭負担は、「近代的な意味の（主権に基づいて課される公的な色彩を有する）租税ではなく、中世的な色彩を帯びた（領主の領有権に基づいて課される私的な色彩を有する）金銭負担であることもあり得るであろう」とされた<sup>(62)</sup>。

ガンジー島事例では、国の該当性の問題、すなわち、租税を賦課する主体である「国」や「国の行政区画」の法的な位置づけについては、訴訟においては争点となっていなかったところであり、課税当局及び納税者とも課税する側の主体となることを前提に争っていたものと考えられる。

また、最高裁調査官の判例解説においても、この問題に関しては、「今後の学説の議論の動向を見守りたいが、我が国を含むOECD加盟国は、これまで、ガンジーが租税（それがどのような租税であるかはともかくとして）を課していることを前提として、ただしそれが著しく低い水準にあるなどの問題があることからタックス・ヘイブン対策税制によって対処しようとしてきているのであって、実務上、ガンジーが現に租税を課している事実を前端的に否定することは困難である。」とされている<sup>(63)</sup>。

租税は、上述のとおり、国又は地方公共団体が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付であるとされるが、そもそも租税を賦課する課税主体となる「国」又は「国の行政区画」に該当するかについて問題となるのであれば、課税実務においてもその検討は必要であるものと考えられる。その場合には、国際法上の国として認められているのか否か、種々の事実関係に基づいた幅広い分析・検討が必要であろう<sup>(64)</sup>。

---

(62) 中里・前掲注(17) 163頁。

(63) 倉地・前掲注(17)「最高裁判所判例解説」75頁。

(64) 宮塚・前掲注(17)「ガンジー島事件最高裁判所判決の検討～外国法人税の意義～」29頁では、国際法上の国家といえる要件について、「永久的住民、明確な領域、政府、他国との関係を取り結ぶ能力」を持たなければならないとする4要素説、国

## 2 外国法人税の該当性（判断基準）

### （1）例示列举か限定列举か

ガンジー島事例では、外国法人税の定義規定について、納税者は施行令 141 条 2 号及び 3 号は限定列举である旨の主張をしていたが、最高裁は「外国法人税について基本的な定義をしているのは同条 1 項であるが、これが形式的な定義にとどまるため、同条 2 項及び 3 項において実質的にみて法人税に相当する税及び相当するとはいえない税を具体的に掲げ、これにより、同条 1 項にいう外国法人税の範囲を明確にしようとしているものと解される。」と判示し、この外国法人税に関する規定が、例示列举であると解釈した。

確かに法人税法 69 条 1 項が外国法人税について「外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるもの」をいうと定め、これを受けて法人税法施行令 141 条 1 項が外国法人税の意義を「外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税」と定めるほか、外国又はその地方公共団体により課される税のうち、外国法人税に含まれるものを 2 項 1 号から 4 号までに列挙し、外国法人税に含まれないものを 3 項 1 号から 4 号までに列挙している規定であることからすると法人税法 69 条及び施行令 141 条に規定する外国法人税に関する判示内容は相当と考えられる。

### （2）法人税法 141 条（外国法人税の範囲）の解釈

最高裁判決では、外国法人税の該当性について、①納税者が選択した法人税は、ガンジーがその課税権に基づき法令の定める一定の要件に該当するすべての者に課した金銭給付という性格を有すること、②このような法人税は、所得を課税標準として課された税であること、③納税者が納付した税については、納付後任意に還付請求をすること又は納付が猶予され

---

防及び外交自主権を持たなくても成立するとする 3 要素説、通貨高権及び課税高権を有しているとする説を挙げられた上、国際法学、憲法学を含めた幅広い議論の深まりを期待したいとされている。

る期間を任意に定めることができるとされていないこと、さらに、④法人税法施行令 141 条 3 項に規定する外国法人税に該当しないものには、同条 3 項 1 号又は 2 号の税に該当するもののほか、「実質的にみて、税を納付する者がその税負担を任意に免れることができることとなっているような税」が、外国法人税に含まれないものと解することができるとした上、任意の選択により税負担を免れることができたのにあえてそのような選択をしたということもできないことから、外国法人税に該当することを否定することはできないとしているが、その判断は上記 1 で述べたように、租税の該当性についてはその概念を論ずることなく、条文を限定的に解釈しているものと考えられる。

また、外国法人税を規定する外国税額控除の規定は、外国において納付した税を我が国の法人税から直接控除する制度であり、外国子会社合算税制における外国税額控除についても同様に外国において納付した税を我が国の法人税から直接控除する制度であることからすると、我が国の法人税から控除する部分は同じであり、基本的に別異に解する必要はないものと考えられることから、外国子会社合算税制における外国法人税の該当性を検討する場合においても、我が国の法人税に相当する税に該当するかという側面も十分に踏まえ、外国法人税の該当性に関する判断をすべきものと考ええる。

#### 第 4 節 小括

ガンジー島事例では、最高裁は外国法人税に当たるか否かについて「租税」と「外国法人税」の 2 つに分け、その該当性を検討している。

租税の該当性については、納税者が選択した法人税は、①ガンジーがその課税権に基づき法令の定める一定の要件に該当するすべての者に課した金銭給付という性格を有することを否定できないこと、②特別の給付に対する反対給付ではないこととしているが、ここでの問題は、租税が合意で決まるような税



制をどのように判断するかにあったように思われる。裁判事例では外国法令で定められた税率の範囲内で納税者に一種の選択権が与えられているようなものについて租税に該当しないことは困難であるとしたが、このような複数の税率を選択する規定がなく税率や課税標準が単に国等と私人との合意だけに基づいて決まるような場合には、そもそも租税に該当しない場合があるものと考えられる。

外国法人税の該当性について最高裁は、我が国の法人税に相当する税ではなくてはならないとし、①所得を課税標準とする税か否か（法令 141①）、②外国法人税に含まれない税に該当するか否か（法令 141③）、③実質的にみて、税を納付する者がその税負担を任意に免れることができることとなっているような税か否かにつき検討しているが、課税実務においては、外国の租税に関する事実関係を確実に把握することが重要なポイントとなるものと考えている。また、外国法人税を規定する外国税額控除の規定は、外国において納付した税を我が国の法人税から直接控除する制度であるから、我が国の法人税に相当する税に該当するかという側面も十分に踏まえ、外国法人税の該当性に関する判断をすべきものと考えている。

## 第3章 税率が納税者と税務当局との合意により決定される税

### 第1節 適用要件

平成 23 年度の税制改正において、「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」ような外国法人税として捉えるのが不適当な部分は、外国法人税に含まれない旨の外国法人税の定義の明確化が行われたが、この規定の適用関係について整理する（法令 141③三）。

#### 1 適用要件

従来、外国税額控除や外国子会社合算税制の適用対象となる「外国法人税」については、外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税とされ（法令 141①）、外国法人税に含まれるものとされる税（法令 141②）と含まれないものとされる税（法令 141③）が規定されていたが、平成 23 年度の税制改正により、外国法人税に含まれないものとされる税に「複数の税率の中から税の納付をすることとなる者と外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により税率の合意をする権限を付与された者との合意により税率が決定された税（当該複数の税率のうち最も低い税率（当該最も低い税率が当該合意がないものとした場合に適用されるべき税率を上回る場合にはその適用されるべき税率）を上回る部分に限る。）」が、追加されている。

今回の税制改正は、最高裁のガンジー島事例の判決を踏まえてなされており、税が納税者と課税当局等との間の合意で決まるといような一種の不透明さを帯びる「税」については、そもそも我が国における外国税額控除や外国子会社合算税制の適用対象となる税として捉えることが不相当であるこ

とから、このような規定が設けられたものであると考えられる<sup>(65)</sup>。

ここで外国税額控除や外国子会社合算税制の適用対象となる「外国法人税」の適用要件を改めて整理すると、まず、外国の租税が外国法人税に該当するといえるには、それが我が国の法人税に相当する税でなければならない。これについては、第2章でみたとおり、外国法人税の判定は、①租税に相当する税であること、②法人税法69条、法人税法施行令141条に規定する外国法人税に該当することが要件とされる。

そして、新たに導入された法人税法施行令141条3項3号(柱書き)では「複数の税率の中から税の納付をすることとなる者と外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により税率の合意をする権限を付与された者との合意により税率が決定された税」と規定されているように、「複数の税率」があり、当事者として「税の納付をすることとなる者と外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により税率の合意をする権限を付与された者」が、その間で「合意により税率が決定された税」の場合に、その適用要件が満たされることとなる。

なお、法人税法施行令141条3項3号(括弧書き)では、「当該複数の税率のうち最も低い税率(当該最も低い税率が当該合意がないものとした場合に適用されるべき税率を上回る場合にはその適用されるべき税率)を上回る部分に限る。」とされるが、外国法人税に含まれないものとされる部分については、外国税額の損金不算入の規定の適用の対象とならず、法人税の所得金額の計算上、損金の額に算入されることとなる(法法22①③、法法41)。

---

(65) この外国法人税の改正について、平成22年11月16日開催の「平成22年度第10回税制調査会議事録」によれば、外国税額控除制度や外国子会社合算税制では外国法人税の定義が法令で規定されるが、「税率が納税者と税務当局の合意により決定される税につきましては、外国法人税から除外する規定がないということで、最高裁判所で、こういう明文の規定がない以上は、こうした税が外国法人税に該当しないとは言えないという判事が平成21年12月にございました。ということで、上記の判例を踏まえまして、税率が納税者と税務当局との合意により決定されるような外国法人税として捉えるのが不適當なものは含まれない旨の規定の明確化を行う必要がある」と説明されている。

改正後の外国法人税の定義は、外国子会社合算税制（措法 66 の 6）等においても適用されることとなる。

## 2 「複数の税率」の意義

「複数の税率」には、適用される税率が 2 以上ある場合のほか、幅をもって定められている場合などが含まれる。今回の外国法人税の定義の明確化に伴い、例えば、次に掲げるような税については、それぞれ次に定める部分について、外国法人税に含まれないものとされることとなるものと考えられる<sup>(66)</sup>。

① 複数の税率（5%、15%、30%）の中から納税者と外国当局等との合意により税率が 30% で決定された税（合意がないものとした場合に適用されるべき税率：なし）→ 複数の税率のうち最も低い税率（5%）を上回る部分（=25%相当分）

② 複数の税率（25%、30%、35%）の中から納税者と外国当局等との合意により税率が 35% で決定された税（合意がないものとした場合に適用されるべき税率：20%）→ 合意がないものとした場合に適用されるべき税率（20%）を上回る部分（=15%相当分）

上記①の例は、複数の税率（5%、15%、30%）の中から納税者と外国当局等との合意によりその税率の中から 1 つの税率が決定された場合であるが、複数の税率が一定幅（5%～30%）となっているケース、あるいは、複数の税率が上限のないような幅（5%以上）となっているようなケースも想定される。このような場合において、仮に上記①の例と同様、納税者と外国当局等との合意により税率が 30% で決定された税（合意がないものとした場合に適用されるべき税率：なし）に該当する場合については、上記①の例と同様にそれぞれのケースにおいても、複数の税率のうち最も低い税率（5%）を上回る部分（=25%相当分）が外国法人税に含まれないものとされることとなるものと考えられる<sup>(67)</sup>。

(66) 国税庁・前掲注 (19) 499 頁。

(67) 安河内誠、山田博志「平成 23 年 6 月の国際課税関係（含む政省令事項）の税制改

また、上記②の例では、合意がないものとした場合に適用されるべき税率が定められているケースであるが、このような原則的な標準税率が定められ、それ以外の税率を運用によって自由に選択して課税できるような場合も想定される。このようなケースにおいては、合意の可能性があった「複数の税率の中から」税率が合意によって決められるものと考えられることから、このような場合についても今回の税制改正で追加された「外国法人税に含まれないもの」に該当するものと考えられる。

### 3 合意によって決められる場合とは

#### (1) 合意の当事者

合意の当事者は、「外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により税率の合意をする権限を付与された者」であり、国及び地方公共団体の他に、これらの者から税率の合意をする権限を付与された者も含まれる。

#### (2) 合意によって決められる場合

納税者と国及び地方公共団体等との「合意」によって決められる場合は、いかなる場合であるかが問題となる。ガンジー島事例においては、外国子会社が、ガンジー税務当局から国際課税資格という資格申請の承認を受けていた上、実務上では、税務当局が作成した税制の解説に法人税率に関し課税当局との合意 (Agreement) により決めることができるとしていたこと、申請者が税務当局に事前に協議を行っていたことなどから、税率が合意により決定されたものと認定されている。

「合意」とは、当事者の全体の意思が合致することをいうこと<sup>(68)</sup>から、

---

正について」租税研究 750 号 98 頁 (2012.4) では、このような税率が幅となっている事例の適用関係が整理されている。

- (68) 法令用語研究会編『法律用語辞典〔第3版〕』394 頁 (有斐閣、2006)。吉国一郎ほか編『法令用語辞典』230 頁 (学陽書房、2009) では、合意について「当事者の全体の意思が合致することをいう。『同意』という場合は、当事者の一方の意思の発動に対して他方が賛成するという意味があるが、『合意』の場合は、意思の合致があればよいのであって、当事者の一方が必ず能動的で、他方が受動的立場に立つことを必要としない。」としている。なお、同『法令用語辞典』568 頁では、『同意』につ

この規定が適用される場合、すなわち「合意により決められる場合」には、納税者が適用する税率を申請して税務当局等がその税率を承認<sup>(69)</sup>、許可<sup>(70)</sup>する場合、あるいは、納税者と国及び地方公共団体等が適用税率に関する契約を締結する場合などが該当するものと考えられる。また、合意の形態としては、外国の法令の規定に基づいてなされる合意のほか、運用によりなされる合意が含まれるものと考えられる<sup>(71)</sup>。

このような運用により合意がなされる場合には、具体的な事実のいかんにより判断されるものと考えられることから、課税実務においては具体的な事実の把握が重要なポイントとなる。

## 第2節 世界各国のルーリング制度

我が国を含め世界各国では、いわゆるルーリング制度が設けられているが、このようなルーリング制度におけるルーリングの発給が、合意に該当するかにについて検討する。

### 1 ルーリング制度の概要

世界各国のルーリング制度は、①法律の条文が税務当局によってどのように解釈され、適用されるのかを公表したパブリック・ルーリングと、②特定の取引等に適用される法律の解釈に関する納税者の照会に対し、税務当局が回答するプライベート・ルーリングとに大別される<sup>(72)</sup>。

いて「他の者がある行為をすることについて賛成を意思表示することをいう。」としている。

(69) 法令用語研究会編・前掲注(68)729頁では、承認について「公法上は、国又は地方公共団体の機関が他の機関又は人の行為に与える同意のこと」としている。

(70) 法令用語研究会編・前掲注(68)293頁では、許可について「法令による特定の行為の一般的禁止を公の機関が特定の場合に解除し、適法にこれを行うことができるようにする行為をいう」としている。

(71) 国税庁・前掲注(19)499頁。

(72) 事前に確認する制度は、一般にアドバンス・ルーリングと称されている。

OECD租税委員会が2006年に公表した報告書「税務行政比較情報シリーズ（2006年）<sup>(73)</sup>」によれば、パブリック・ルーリングとは、特定の状況において、税務当局が税法の規定をどのように解釈するかについての公式声明であるとされ、通常、パブリック・ルーリングは、特に多数の納税者が特定の規定により影響を受ける可能性がある場合、特定の規定が混乱や不確実性を生じさせていることが判明した場合に、法律の適用を明確化するために公表されるとする。また、ルーリングは、大多数の場合において、税務当局を拘束するものであり、このことは、納税者がルーリングに示される助言に従って行動している限り、追加的な賦課、延滞金、及び加算税を免れるということを意味しているとする。

また、プライベート・ルーリングについては、現在では、多数の税務当局が、納税者から、完了した取引又は取引案に関連して、法律がどのように適用されるかについて明確な説明を求める具体的な請求がある場合、プライベート・ルーリングを发出しているとした上で、プライベート・ルーリング制度の目的は、税に関する一般的な指針を納税者に示すことにより、追加的な課税を伴う再賦課、引いては加算税及び延滞金の可能性を回避することであるとする。プライベート・ルーリングは、多数の国において税務当局を拘束するが、納税者がルーリング請求時に全ての関連事実を開示している場合、及び取引案の場合には、当該取引がルーリング請求時に説明された方法で現実に実行された場合に限られるとされる。同報告書は、OECD加盟30ヶ国、主要な非加盟国14ヶ国の税務行政を調査対象としており、各国におけるルーリング制度の状況<sup>(74)</sup>は、次表のとおりである。

---

(73) OECD “Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series” OECD租税委員会がOECD加盟30ヶ国、主要な非加盟国14ヶ国の税務行政を国際的に比較分析した報告書（国税庁ホームページより平成23年12月14日アクセス）。

(74) この表は、税務上のパブリック・ルーリング及びプライベート・ルーリングを取得するための現行制度の特徴を示している。

国名	ルーリング制度の特徴					
	パブリック・ルーリングの発遣	税務当局を拘束する/しない	プライベート・ルーリングの制度	税務当局を拘束する/しない	プライベート・ルーリングの法定期限	プライベート・ルーリングの利用料
<b>1) OECD加盟国</b>						
オーストラリア	有	する	有	する	有	無料
オーストリア	有	しない	有	する	有	無料
ベルギー	有	する	有	する	有	無料
カナダ	有	する	有	する	無/3	有料
チェコ	有	しない	有	しない	無	無料
デンマーク	有	する	有	する	有	有料
フィンランド	有	する	有	する	有	有料
フランス	有	する	有	する	有	無料
ドイツ	有	する	有	する	無	無料
ギリシア	有	する	有	する	有	無料
ハンガリー	無	—	有	する	有	有料
アイスランド	有	する	有	する	有	有料
アイルランド	有	する	無	—	無	—
イタリア	有	する	有	する	有	無料
日本	有	する	有	しない	無	無料
韓国	有	する	有	する	無	無料
ルクセンブルグ	有	する	無	—	—	—
メキシコ	有	する	有	する	有	無料
オランダ	有	する	有	する	有	無料
ニュージーランド	有	する	有	する	無	有料
ノルウェー	有	する	有	する	無	有料/3
ポーランド	有	しない	有	する	有	無料
ポルトガル	有	する	有	する	無	無料
スロヴァキア	有	しない	有	しない	無	無料
スペイン	有	する	有	する	有	無料
スウェーデン	有	する	有	する	—	有料
スイス	有	しない	有	する	無	無料
トルコ	有	する	有	する	無	無料
イギリス	有	する	有	する	有	無料
アメリカ	有	しない	有	しない	無	有料
<b>2) 選択された OECD 非加盟国</b>						
アルゼンチン	有	する	有	する	有	無料
ブラジル	有	する	有	する	無	無料
チリ	有	しない	有	しない	無	無料
中国	有	する	有	する	有	無料
キプロス-IR	有	する	有	する	無	無料
キプロス-VAT	有	する	有	する	有	無料
エストニア	無	—	有	しない	無	無料
インド	無	—	有	する	有	有料
ラトビア	有	しない	有	する	有	無料
リトアニア	有	する	有	する	有	無料
マルタ-IR	無	—	有	する	無	無料
マルタ-VAT	有	する	有	する	無	無料
ロシア	無	—	無	—	—	—
シンガポール	有	する	有/3	する	有	有料
スロベニア	有	する	無	—	無	無料
南アフリカ	有	する	有	する	無	有料
				(2006年から)		(2006年から)

(出所: OECD加盟国及び選択された非加盟国の税務行政: 比較情報シリーズ (2006年))



同報告書では、特徴な点として、①調査対象国の大多数（40ヶ国）において、パブリック・ルーリングが発出され、これらのルーリングは、大多数の諸国において税務当局を拘束するものであること、②調査対象の税務当局の大半（40ヶ国）は、納税者の請求がある場合はプライベート・ルーリングも発出しており、一般にプライベート・ルーリングも税務当局を拘束するものであること（40ヶ国中の34ヶ国）などがあげられている。

このように、現在においては、多くの国や地域においてルーリング制度は導入されているが、それぞれの国や地域における税法の体系が相違していることから、ルーリングに関する税務当局の拘束性、期限などの取扱いもそれぞれの国や地域で相違している<sup>(75)</sup>。

## 2 各国のプライベートルーリング制度

米国、ドイツ、フランス、ジャージーにおけるルーリング制度のうち、プライベート・ルーリングを中心にその概要をみることにする。

### (1) 米国<sup>(76)</sup>

#### イ ルーリング制度の概要

---

(75) Daniel Sandler, Ephraim Fuks, "The International Guide to Advance Rulings" binder, IBFD GAR, Suppl. No.9, December 2003 では、アルゼンチン、オーストラリア、オーストリア、ベルギー、ブラジル、ブルガリア、カナダ、チリ、中華人民共和国、キプロス、チェコ共和国、デンマーク、エストニア、フィンランド、フランス、ドイツ、ジブラルタル、ギリシャ、ガーンジー、香港、ハンガリー、アイスランド、インド、マン島、イスラエル、イタリア、日本、ジャージー、韓国、リトビア、ルクセンブルク、マレーシア、モーリシャス、メキシコ、オランダ、アンティール諸島、ニューージーランド、ノルウェー、パキスタン、フィリピン、ポーランド、ポルトガル、ロシア、スロバキア共和国、南アフリカ、スペイン、スウェーデン、スイス、中華民国、タイ、トルコ、英国、米国、ベネゼイラにおけるルーリング制度の有無、制度が導入されている場合には、その制度が説明されている。

(76) 神山弘行「事前照会制度に関する制度的課題《研究ノート》」RIETI Discussion Paper Series 10-J-036 (2010.6)、上斗米明「文書回答手続きの見直しについてーグローバルスタンダードな納税者ガイダンスの整備に向けてー」税研 115 号 14 頁 (2004.5)、酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続きの在り方」税大論叢 44 号 566~576 頁、金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』89 頁 (有斐閣、2010) [初出、財政権力ー課税権の合理的行使をめぐるー (岩波基本法学 6、1983)] を参考とした。

米国では、納税者からの個別事案に関する質問に応じて内国歳入庁が発する公定解釈をルーリング (ruling) と呼び、そのうち将来の行為や取引に関するものをアドバンス・ルーリング (advance ruling) と呼ぶが、文書によるルーリングの発給が内国歳入庁の規則によって採用されている<sup>(77)</sup>。このうち、納税者の特定の事実関係に対して回答するプライベート・ルーリングとしては、①レタールーリング (Letter ruling)、②クロージング・アグリーメント (Closing agreement)、③ディターミネーションレター (Determination letter) などの手続きがある<sup>(78)</sup>。

レタールーリングは、内国歳入庁本部が納税者の特定の事実関係に対する税法の適用・解釈を示すため、納税者に発行する文書で、レタールーリングは次のクロージング・アグリーメントを伴わない限り、誤りがある場合やその後の当局の見解と一致しない場合は取消しないし修正ができる<sup>(79)</sup>。クロージング・アグリーメントは、特定の事案や課税額に関する当局と納税者の間の最終的に合意した契約であり、事実に関する詐欺・不正等が発見されない限り、その契約は効力を発揮し最終のものとなる<sup>(80)</sup>。そして、ディターミネーションレターは、法令・租税条約や財務省規則、あるいは内国歳入ブリテンに掲載された内国歳入庁本部の見解や判例等の中で明確に確立されたルールに基づいて、納税者の特定の事実関係に対する法令の適用・解釈を示すため、地方の局長 (調査担

(77) 金子・前掲注 (76) 98 頁。神山・前掲注 (76) 5 頁では、通常、レター・ルーリングやアドバンス・ルーリングと呼ばれるものは、内国歳入庁が特定の納税者からの個別の質問に限って回答する場合に、プライベート・レター・ルーリング (private letter ruling) として発給されるものを指すとされている。

(78) この他納税者からの一般的照会に答えるものとしては、特定の事実関係への税法の適用を示すため公表されるレベニュー・ルーリング、あるいは、口頭でのガイダンスなどの制度がある。レベニュー・ルーリングは、税法法規や租税条約に関する内国歳入庁の公的解釈を公表するものであり、課税当局はその内容に拘束される。

(79) Code of Federal Regulation (CFR) § 601.201(a)(2). 上斗米・前掲注 (76) 15 頁。

(80) Internal Revenue Code (IRC) Sec.7121. CFR § 601.201(a)(7). 上斗米・前掲注 (76) 15 頁。

当の責任者)が納税者に発行する文書である<sup>(81)</sup>。以下では、レタールーリングについてみる。

#### ロ レタールーリングの対象等

財務省規則は、納税者からその租税上の地位やその行為ないし取引の税効果について質問があった場合、それに答えることは、健全な税務行政の利益に合致する限り、内国歳入庁の慣行であることを明記している<sup>(82)</sup>。同制度の対象は、連邦税法全般とされており、所得税や贈与税等で、申告前の予定する取引又は終了した取引に関する取扱いについて回答する。ただし、レタールーリングについては、「健全な税務行政の利益に合致する限り」という留保の文言から分かるように、内国歳入庁にはレタールーリングを発行しない裁量が認められている<sup>(83)</sup>。したがって、レタールーリングは、すべての照会に対して回答がなされるものではない。また、回答の対象範囲から除かれているものが定められており、申告後の取引、前の課税年度で申告済の同一の事案に対し税務署が調査中、検討中ないし法廷等で係争中である場合<sup>(84)</sup>、複数の選択肢の選択や仮説の問題に対する質問である場合<sup>(85)</sup>などが、その範囲から除かれている<sup>(86)</sup>。

#### ハ 法的効力

レタールーリングは、内国歳入庁が納税者のある特定の事実関係に関する法令の解釈やその適用を回答するものであり、レタールーリングの発給を受けた納税者は、その取引に限ってそれに依拠することができる

(81) IRC Sec.6110. CFR § 601.201(a)(3). 上斗米・前掲注(76)15頁では、「ディタミネーションレターは担当部局が調査権限を有する申告に関する終了済の取引についての申請に対し発行され、これから計画されている取引には通常発行されない」としている。

(82) CFR § 601.201(a)(1). 金子・前掲注(76)98頁。

(83) 神山・前掲注(76)6頁。

(84) CFR § 601.201(b)(1)、Rev. pro. § 6.01.

(85) CFR § 601.201(d)(2).

(86) 2010年1月4日に公表された Internal Revenue Bulletin : Rev. pro. 2010-1, § 6 は、事実認定等に関するもの、連邦及び州の法案に関する連邦税法上の問題、外国の法令に対する適用に関するものなど14項目に関して、対象範囲とならないとしている。

とされる<sup>(87)</sup>。課税当局は、申告を受けたレタールーリングの基となった事実関係をチェックする等とされるとともに、課税額の決定に当たりルーリングを修正ないし取り消す必要がある場合は、その決定をする前に内国歳入庁の本部と協議することとされている<sup>(88)</sup>。法的拘束力に関しては、禁反言など法の一般原則の適用がある場合やクロージング・アグリーメントを伴わない場合を除き、課税当局には、レタールーリングの修正・取消しが可能とされている<sup>(89)</sup>。また、レタールーリングの適用対象は、申請を行った納税者の特定取引にのみ及ぶものとされ、他の事案において、課税当局及び他の納税者はそのルーリングを先例として引用することはできない<sup>(90)</sup>。

ルーリングの修正・取消しを行った場合の遡及適用について、実際の取引時の事実がルーリングの前提となったものと異なっている場合等は遡及適用されるとし、それ以外は、法令に変更がなくルーリングが元々その取引のために発行され、納税者がルーリングに依拠して善意で行動している場合には、遡及適用されないとしている<sup>(91)</sup>。

## (2) ドイツ

### イ ルーリング制度の概要

ドイツにおいては、司法府、立法府及び実務慣行等により、相違する種類のルーリングが形成されてきたが、ルーリングは、行政法一般に基づく判例により整備されてきたとされる<sup>(92)</sup>。

(87) Rev. pro. 2010-1, § 11.01. 上斗米・前掲注(76) 18頁。

(88) Rev. pro. 2010-1, § 11.03. 上斗米・前掲注(76) 18頁。

(89) CFR § 601.201(i)(1). 神山・前掲注(76) 5頁。ただし、上斗米・前掲注(76) 18頁では、いわゆる信義則により制約を受けるわけではない旨示している判例(Automobile Club of Michigan v. Commissioner, 353 U.S.180 (1957))があるとされている。

(90) Rev. pro. 2010-1, § 11.02. 神山・前掲注(76) 5頁。

(91) CFR § 601.201(i)(1), (5). 上斗米・前掲注(76) 18頁。

(92) Stephan Eilers, Martin Schiessl, The International Guide to Advance Rulings, GERMANY, 2003 International Bureau of Fiscal Documentation, GAR, Suppl.No.9 December 2003, p5.

ドイツにおけるアドバンス・ルーリング制度としては、法的拘束力のある **Binding Rulings**<sup>(93)</sup>と法的拘束力のない **Non-Binding Rulings**<sup>(94)</sup>の2種類の制度がある。アドバンス・ルーリングは、原則として将来予定されている取引に対して発給され、仮定的な取引や他に選択肢がある取引は対象外とされる。ドイツの税法上 **Binding Rulings** は、特定の事実関係に対し、事前にその税務上の取扱いを決めるために税務当局によって発給される文書である<sup>(95)</sup>。

この他、我が国においては、納税者と税務当局との間での合意（租税契約）は認められていない<sup>(96)</sup>が、ドイツの判例においては事実問題に関する『事実上の合意』（*tatsächliche Verständigung*）とされるものが存在する。従来、ドイツでは、租税請求権に関する納税義務者と課税庁との合意を否定し事実問題に関する合意については信義則を援用することによって法的拘束力を与える傾向がみられたが、近年の判例<sup>(97)</sup>において、租税法における税務行政庁と納税義務者との合意は、租税法律主義や租税平等原則の観点から一律にその存在自体認められないとするのではなく、租税上の合意を部分的に認めつつあるとされる<sup>(98)</sup>。『事実上の合意』は、すでに発生している事実関係に係る税務上の取扱いが難しく、

(93) 酒井・前掲注(76) 542頁では、いくつかの州税租税行政庁で州税に係るアドバンス・ルーリング制度が導入されてきたことを受けて、連邦政府においても1990年にその制度が導入されたとされる。

(94) 酒井・前掲注(76) 544頁では、**Non-Binding Rulings**について、「租税行政庁は、一般的あるいは個別の照会に対して **Non-Binding Rulings** を発給することができる」とされる。

(95) Stephan Eilers, Martin Schiessl・supra note 92,p5.酒井・前掲注(76) 542頁。

(96) 田中二郎『租税法(第3版)』65頁(有斐閣、1990年)。

(97) 吉村典久「ドイツにおける租税上の合意に関する判例の展開」『公法学の法と政策(上)』253～258頁(有斐閣、2000年)では、“BHF, Urteil vom 11. Dezember 1984 VIII R 131/76, BStBl 1985 II, 354”及び“Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 4. Dezember 1991 II 125/89, EFG 1992, 379”の2事例が挙げられている。前者は、異議申立手続きにおいて税務署が推計に基づき納税者に事業税及び売上税を課税後、事実関係につき両者が合意した事例であり、後者は税務調査において、収入もれが把握され、課税庁と納税者との合意により決められた金額での推計課税処分が維持された事例である。

(98) 吉村・前掲注(97) 266頁。

賦課決定がなされる前に利用されるが、税務当局と納税者はこのような事実関係の不確実性を取り除くために、一定の事実関係を条件として合意をすることができるとされ、法的な拘束力もあるとされる<sup>(99)</sup>。ドイツにおける **Binding Rulings** は、このような既に発生したと取引に関する『事実上の合意』とは区別され、将来予定されている取引に対して発給される。

#### ロ 法的効力

ルーリングに関する法的拘束力について主要な判例<sup>(100)</sup>は、①納税者は事実関係を明らかにし **Binding Rulings** の発給を請求すること、②ルーリングは原則として書面でなされること、③ルーリングは賦課課税が行われる所轄の税務当局から発給されること、④仮に課税当局に見解を変更する権利があるような場合には、そのルーリングには拘束力がないこと、⑤ルーリングは対象取引が実行される前に発給されること、また、納税者はルーリングが発給されない場合、その取引を実行することができないことを示すことができること、⑥課税当局には法的にルーリングを発給しなければならないとする義務はないことなどの要素が、考慮されるべきとされている<sup>(101)</sup>。

ルーリングが法的拘束力を有するのは、あくまでも実際に実現された事実関係がルーリングの申請の際に提示され、事実関係のすべての重要な点において一致する場合のみであり、税務署が申請者に対してルーリングを発給し、後日調査などの際に税務署がかかるルーリングが不適切であったことを確認した場合には、税務署はそのルーリングの内容に拘束されない<sup>(102)</sup>。

### (3) フランス

#### イ ルーリング制度の概要

(99) Stephan Eilers, Martin Schiessl, *supra* note 92, p 6.

(100) Federal Tax Court decision of 4 August 1957, BStBl. 1957 III, at 173.

(101) Stephan Eilers, Martin Schiessl, *supra* note 92, p22.

(102) 酒井・前掲注(76) 545頁。

フランスは、伝統的に税務当局と納税者が交渉を行う国ではないとされ、税務当局は納税者のパートナーではなく、納税者に尊重されるべき決定を行う権限ある当局と考えられている<sup>(103)</sup>。このような中、フランスのルーリング制度は、まず間接税の分野において、行政解釈の変更による不利益から納税者を保護するという実務上の取扱いが導入され、それが後に直接税に拡大し、またその過程で文書照会に対する文書回答という仕組みが発達し、これらの実務上の取扱いを追認する形で立法化されてきたとされる<sup>(104)</sup>。

フランスのルーリング制度としては、基本的に事前照会の制度や手続が法律上規定されているフォーマル・ルーリング (Formal Rulings) と、通達を根拠として実務上認められているインフォーマル・ルーリング (Informal Rulings) の2種類の制度がある<sup>(105)</sup>。フォーマル・ルーリングは、法律や行政規則に基づくものであり、通常、経済財政産業省の許可局 (Bureau des Agrements) から発給される<sup>(106)</sup>。フォーマル・ルーリングは、納税者が法令に規定された優遇措置を受けるための条件を満たしているかについて、経済的状況や投資状況等の分析に基づいた確認をするために発展してきた領域とされ、これらに関係する事項としては、①全世界所得課税の適用条件 (CGI 209)、②一定の合併や事業分割に関するもの (CGI 210B,C)、③一定の状況下における租税回避行為に関する照会 (LPF L64B) などが対象とされる<sup>(107)</sup>。また、インフォーマル・

---

(103) B Gouthière, *The International Guide to Advance Rulings, FRANCE*, 2003 International Bureau of Fiscal Documentation, GAR, Suppl.No.9 December 2003, p7.

(104) 平川英子「フランス租税行政における文書回答制度」税務事例 Vol.41, No.2, 29頁 (2009.1)。具体的には、間接税の法令解釈の変更による不利益な取扱いを禁止する実務上の取扱い通達が1928年に、同じ内容の直接税に関する通達が1957年に、同法令 (租税手続法典 (Livre de procédures fiscales) 80A条) が1959年に導入され、その後、1987年には納税者の個別案件に関する法律の適用についてのルーリングが導入されたとされる。

(105) B Gouthière, *supra* note 103, p7.

(106) 酒井・前掲注 (76) 549頁。

(107) B Gouthière, *supra* note 103, p9.

ルーリングは、通達をその根拠とするルーリングであり、納税者は自己の行為から生じる税の取扱いを確認するため、いつでもインフォーマル・ルーリングを請求する権利を有しているが、インフォーマル・ルーリングは納税者にとっても税務当局にとっても義務ではなく、税務当局はその請求に必ず回答するという確実性はない<sup>(108)</sup>。

#### ロ 法的効力

税務当局が発給したフォーマル・ルーリングやインフォーマル・ルーリングの回答には、一定の条件のもとに法的拘束力が生じ、税務当局はルーリングの回答に反する課税処分を行うことはできないとされる。一定の条件とは、照会が文書によって権限ある係官に対しなされたものであること、権限ある係官によってなされた公式の回答であること、照会者が誠実、すなわち照会者が照会に当たり関連するあらゆる事実に関する情報を提出しており、回答の基礎となった照会の内容と実際の事実が完全に同一であり、その回答に従って行動したことであることとされる<sup>(109)</sup>。

ルーリングの法的拘束力は、回答の根拠となる①法律が改正された場合、②行政解釈が変更された場合、③新たな判例が出され、判例を踏まえて行政解釈が変更された場合に消滅し、消滅した場合の効果は将来に向かってのみ生じるとされる<sup>(110)</sup>。

#### (4) ジャージ<sup>(111)</sup>

ジャージ<sup>(112)</sup>においては、1961年の所得税法に基づき、所得税当局

(108) B Gouthière, *supra* note 103, p10.

(109) 平川・前掲注(104) 31頁。

(110) 平川・前掲注(104) 31頁。

(111) 本庄資「オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税(第6回)ヨーロッパのオフショア・タックス・ヘイブンおよびOFCの税制等と国際的タックス・プランニング」租税研究第739号 203頁では、英国王室属領の「ジャージは、自治権を持ち管轄内問題については税制を含む立法権を有しているが、英国王室が国際・外交問題についての責任を持つ。近年は、管轄内問題に影響を与える国際的な合意やEU Directiveにより英国が義務を負う場面が多くみられる。」とされる。

(112) “Global Corporate Tax Handbook 2011” IBFDによれば、同じ英国王室属領で



(Comptroller of Income Tax) が税務行政を行っている。ルーリングについては、法令上、課税当局 (Comptroller) にルーリングを発給させる義務はないものの、納税者、特に事業者との良好な関係を築くため、ルーリングが発給されている。課税当局 (Comptroller) がルーリングの発給を拒否することはほとんどないとされ、ルーリングが発給された場合には、課税当局 (Comptroller) は、そのルーリングが発給するために提供された情報が不十分でない場合以外は、通常拘束される<sup>(113)</sup>。

### 3 ルーリングにおける合意

以上のように、世界各国のルーリング制度は、①法律の条文が税務当局によってどのように解釈され、適用されるのかを公表したパブリック・ルーリングと、②特定の取引等に適用される法律の解釈に関する納税者の照会に対し、税務当局が回答するプライベート・ルーリングとに大別されるが、事前に税務当局等との協議などが行われるプライベート・ルーリングに関しては、租税契約や合意 (Agreement) に該当する場合となるかについて、その法的な性格の検討が必要となる。

我が国においては、納税者と税務当局との間での租税契約は認められていないものの、諸外国では、例えば、米国のアドバンス・ルーリングにおけるクロージング・アグリーメントのように行政契約として法令の規定に基づく合意とされるもの、ドイツ裁判例における事実問題に関する事実上の合意とされるものなども存在する。

途上国においては、納税者と課税庁のネゴシエーションはしばしば見られるとされ、先進国においても、例えば、スイスの複数のカントン (州) にお

---

あるジャージー及びマン島においても、正規のルーリング制度はないものの、課税当局には特定のケースにおける法の適用に関して、一定程度の裁量権があるとされている。

(113) Paul Frith, *The International Guide to Advance Rulings, JERSEY*, 2003 International Bureau of Fiscal Documentation, GAR, Suppl.No.9 December 2003, p5.

いては、所定の要件を満たす新規設立法人の設立後 10 年間についてタックス・ホリディ制度が設けられ、その期間や減免の種類は、当該法人と税務当局との交渉によるものとされる<sup>(114)</sup>。

OECDによる有害な税の競争に関する報告書においては、タックス・ヘイブン諸国等に対する対抗措置として、アドバンス・ルーリングに関する基準の公開が 19 項目に及ぶ措置の 1 つにあげられている<sup>(115)</sup>。OECDにおいて、このように不明瞭なルーリングに対し警告がなされているように、アドバンス・ルーリング自体についても、必ずしも明確に法令で規定され、その取扱いが明らかにされているものばかりでもない。このような状況をかんとみると、適用する税率が税務当局とのプライベート・ルーリングの合意によって決定されると認められるような場合には、今回の税制改正で追加された「外国法人税に含まれないもの」に該当するものがあると考えられる。

### 第3節 小括

外国の租税が我が国の外国法人税に該当するといえるには、それが我が国の法人税に相当する税でなければならない。外国法人税の判定は、租税に相当する税であり、法人税法 69 条、法人税法施行令 141 条に規定する外国法人税に該当することが要件とされる。

そして、新たに「外国法人税に含まれないもの」として導入された法人税法施行令 141 条 3 項 3 号は、「複数の税率の中から税の納付をすることとなる者と外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により税率の合意をする権限を付与された者との合意により税率が決定された税」に該当する場合とあるように、「複数の税率」があり、当事者として「税の納付をすることとなる者と

---

(114) 中里・前掲注 (17) 171 頁。

(115) OECD 有害な税の競争報告書では、“Recommendation concerning ruling: that countries, where administrative decisions concerning the particular position of a taxpayer may be obtained in advance of planned transactions, make public the conditions for granting, denying or revoking such decisions.”とされている。

外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により税率の合意をする権限を付与された者」が、その間で「合意により税率が決定された税」に該当する場合に、その適用要件が満たされることとなる。この規定における「複数の税率」には、適用される税率が二以上ある場合のほか、幅をもって定められている場合などが含まれる。また、「合意」には、外国の法令の規定に基づいてなされる合意のほか、運用によりなされる合意などが含まれる。

我が国においては、納税者と税務当局との間での租税契約は認められていないものの、諸外国では、例えば、米国のアドバンス・ルーリングにおけるクロージング・アグリーメントのように行政契約として法令の規定に基づく合意とされるもの、ドイツ裁判例における事実問題に関する事実上の合意とされるものなども存在する。世界各国のルーリング制度は、①法律条文の解釈やその適用を公表したパブリック・ルーリングと、②特定の取引等に適用される法律の解釈に関する納税者の照会に税務当局が回答するプライベート・ルーリングとに大別されるが、事前に税務当局等との協議などが行われるプライベート・ルーリングに関しては、租税契約や運用上の合意に該当するようなケースもあり、その法的な性格の検討が必要となる。

## 第4章 スイス法人税の考察

### 第1節 スイスの法人税制

スイスは連邦制を採用し、地方分権を基本としており、税制においてもカントン（州）が大きな役割を果たしている。最初にスイスにおける法人税制及び投資優遇税制について概観する<sup>(116)</sup>。

#### 1 スイス法人税制の特徴

スイスは、26のカントン（州）と約2,600のゲマインデ（以下「自治体」という。）から構成されている。法人がその所得に対して納税することとなる法人税については、連邦、カントン（州）及びゲマインデ（自治体）に係る3種類の法人税にから構成されており、根拠法は、連邦法人税法及びカントン（州）税法である<sup>(117)</sup>。

(116) 第1節「スイスの法人税」に関しては、主に Swiss Federal Tax Administration FTA, Berne “Federal, Cantonal and Communal Taxes – An Outline on the Swiss System of Taxation” (2011)、Ola van Boeijen-Ostaszewska ほか編 “Global Corporate Tax Handbook 2011” IBFD (2011)、Xavier Oberson, Howard R. Hull, “Switzerland in International Tax Law, Fourth edition” IBFD (2011)、Christian H. Kalin, “Switzerland Business & Investment Handbook” John Wiley & Sons, Ltd. (2006)、スイス外国企業投資誘致局 (Osec) 「スイス連邦における税制の概要」 [http://www.osec.ch/internet/osec/ja/home/invest/jp/handbook/overview\\_swiss\\_tax\\_system.html](http://www.osec.ch/internet/osec/ja/home/invest/jp/handbook/overview_swiss_tax_system.html) (平成23年8月10日アクセス)、LOCATION Switzerland/SECO Staatssekretariat für Wirtschaft 「スイス 投資ハンドブック 2006年12月版」、世利洋介『現代スイス財政連邦主義』(九州大学出版会、2001)、ステューブモリヤマ「スイス連邦」『拡大欧州の投資・税制ガイド』(中央経済社、2008)、堀いつ子、荒木和夫、野村滋「スイス連邦共和国における税制の概要<上>」国際税務 Vol.26, No.9, 56~67頁 (2006.9)、鈴木桂「各国における法人税申告の実務 連載⑩—スイス法人税の申告と留意点」国際税務 Vol.17, No.11, 52~57頁 (1997.11)、山崎弘道「スイスにおける租税手続きについて」税法学 No.538,43~56頁 (日本税法学会、1997.11)等を参考とした。

(117) Swiss Federal Tax Administration FTA, Berne(2011),supra note116, p.4. この他、法人に対する税としては連邦税として付加価値税 (Value Added Tax)、印紙税、源泉所得税など、カントン（州）税及び自治体税として、資本税、不動産譲渡税などがある。

このようなスイス税制の特徴点は、次の3点である。スイス税制の最初の特徴点としては、各カントン（州）政府の役割が大きく、各カントン（州）の独自性により税制においても一定の自由裁量が与えられていること<sup>(118)</sup>があげられる。すなわち、スイスの税務行政の多くは、例えば、法人税申告書に基づく賦課決定処分や基本的な税の徴収管理をカントン（州）政府が行っている<sup>(119)</sup>ように、カントン（州）政府の役割が大きく、また、地方分権制が確立しているため、カントン（州）及び自治体は適用税率の決定において自由裁量権を持っており、カントン（州）及び自治体により税負担が相違するという特徴がある<sup>(120)</sup>。

第2番目の特徴点としては、スイスの税制がタックス・ヘイブンの特徴となるような、ヨーロッパの立地条件を考慮し、スイス国内に投資がなされるような各種投資優遇税制を備えるとともに、世界各国と租税条約を締結していることである。スイスは、我が国に外国子会社合算税制が昭和54年の税制改正で導入された際に、タックス・ヘイブンに係る特定事業所得軽課税国等として、そのリストに掲載されていた。具体的には、①スイスの税に関する法令に定めるホールディング・カンパニー（持株会社）の事業<sup>(121)</sup>、②スイスの税に関する法令に定めるドミサイル・カンパニー事業が、我が国における外国子会社合算税制の適用対象となっていたものである<sup>(122)</sup>が、このよ

---

(118) Swiss Federal Tax Administration FTA, Berne(2011),supra note116, p.8. また、世利・前掲注(116)では、スイスにおける財政連邦主義に基づく分権化された財政が詳しく解説されている。

(119) Ola van Boeijen-Ostaszewskaほか編・前掲注(116)1007頁。

(120) スイス外国企業投資誘致局(Osec)・前掲注(116)。1993年1月からカントン（州）及びゲマインデ（自治体）の法人税に関する租税調和法が施行され、これらの税に関する統一基準が導入され、その統一が試みられている。

(121) 高橋・前掲注(25)23頁では、持株会社に関する優遇税制だけでなく、世界各国との租税条約により、持株会社が受け取る配当に係る源泉地国での課税が5%~15%に制限されるメリットも挙げている。

(122) 高橋・前掲注(25)38~41頁では、タックス・ヘイブン利用の形態として、①その典型的な形態として、持株会社、投資会社、パテント・ホールディング・カンパニーのような資産の保有、運用から投資所得を得るもの、②海運業における便宜置籍船、③専ら親会社等関連会社との間で取引を行う販売会社（スイスがヨーロッパ地域の販売拠点として使われてきた国とされている。）、④国際金融会社、⑤専用保険会社

うな投資優遇税制が現在においても多く存在していることである。

第3番目の特徴点は、スイスが税務当局と納税者やその代理人との間の関係において、オープンで友好的であり、対話の伝統のある国として知られているように、タックス・ルーリング制度が税制のあらゆる面において利用されている点である<sup>(123)</sup>。連邦政府やカントン（州）政府は多くの企業誘致を行っているが、企業誘致の際にもタックス・ルーリング制度が多く利用されている<sup>(124)</sup>。また、スイスのルーリングに関しては、特別の課税軽減措置に基づく税務当局の書面によるルーリングがある場合、当該ルーリングにより個別に適用税率が定められることもあるとされる<sup>(125)</sup>。

## 2 スイス法人税の概要

### (1) 納税義務者

法人<sup>(126)</sup>に関する納税義務者は居住法人と非居住法人に区分される。居住法人とは、スイスで設立された会社を指すが、国外で設立された法人であっても、経営管理の本拠をスイスに設置している企業は居住法人とされる。居住法人については、原則として全世界所得が課税対象となる<sup>(127)</sup>。非居住法人とは、居住法人以外の法人を指し、スイス国内に恒久的施設や

---

が説明されている。

- (123) ステューブモリヤマ・前掲注(116)『拡大欧州の投資・税制ガイド』157頁では、スイスのタックス・ルーリングについて、「地方行政レベルである州（カントン）が、外資誘致に熱心で、極めて弾力的な対応を売り物にしている州も少なくない。ある意味で、州同士で優遇税制競争を繰り広げているといっても過言ではなからう。」とされている。
- (124) スイス外国企業投資誘致局が設けられており、日本においても企業誘致セミナーが開催されている([http://www.invest-in-switzerland.jp/internet/osec/ja/home/invest/jp/fairs\\_and\\_events.html](http://www.invest-in-switzerland.jp/internet/osec/ja/home/invest/jp/fairs_and_events.html)より平成24年5月8日アクセス)。
- (125) 堀ほか・前掲注(116)58頁。
- (126) Swiss Federal Tax Administration FTA, Berne(2011),supra note 116, p.14では、法的な事業主体は、①法人（Corporation：joint stock companies, limited partnerships, limited liability companies）、共同組合（Cooperative society）と②協会（Association）、財団法人（Foundation）等に区分している。
- (127) Ola van Boeijen-Ostaszewskaほか編・前掲注(116)1005頁によれば、全世界所得課税の例外として、海外に所在する恒久的施設や不動産からの所得は除外されている。

不動産を有する場合に、スイスにおける事業所得、不動産所得や不動産に係るキャピタルゲインが課税対象となる<sup>(128)</sup>。

## (2) 課税標準等

### イ 課税所得

連邦法人税に関する課税所得<sup>(129)</sup>は、法人の損益計算書を基礎にして算出される。損金算入項目としては、例えば、備品、不動産の維持費用、一般管理費用、原材料費用、減価償却費、一定の引当金や準備金などの項目である。法人が支払うこととなる所得を対象とする連邦、カントン（州）及び自治体の法人税は損金算入可能であり、借入金に係る利子や支払使用料についても商業上のものと認められ、独立企業原則に則したものについては損金算入可能である<sup>(130)</sup>。スイスでは、税金が損金可能なことから、税率は税引前の税率よりも税率は税引後の税率の方が低くなる。

### ロ キャピタルゲイン

キャピタルゲインは、帳簿価額を超える額が通常の課税所得に含まれて課税されるが、不動産に係るキャピタルゲインについては、カントン（州）レベルで別途規定がある場合がある<sup>(131)</sup>。

### ハ 欠損金の繰越し、繰戻し

連邦法人税では、7年間の欠損金の繰越しが認められるが、繰戻しは認められておらず、カントン（州）、自治体レベルにおいても、原則として同様の取扱いとなっている<sup>(132)</sup>。

(128) Art.49 (1) and (2) Federal Direct Tax Law (以下「連邦直接税法：DTL」という。), Art.52 DTL。

(129) カントン（州）税及び自治体税においても、原則的には同様の仕組みにより算出される。

(130) Ola van Boeijen-Ostaszewska ほか編・前掲注 (116) 1005 頁。

(131) Ola van Boeijen-Ostaszewska ほか編・前掲注 (116) 1013 頁では、不動産に係るキャピタルゲインについては、不動産譲渡税を別に算出する Zurich-system と通常の法人所得計算に含める St. Gallen-system の 2 通りの方式を挙げている。

(132) Ola van Boeijen-Ostaszewska ほか編・前掲注 (116) 1006 頁、1014 頁。

## ニ 課税年度

連邦法人税、カントン（州）税及び自治体税は、1事業年度を課税年度とする<sup>(133)</sup>。

### (3) 資本参加免税

受取配当金については、原則としてその全額が課税所得に含まれる。しかし、連邦法人税においては、法人が他の法人の株式の10%又は100万スイスフラン以上を所有する場合には、その投資先法人から生じた配当及び株式譲渡所得に対しては、課税所得に占めるこれら資本参加から生じた所得の割合分だけ税額が免除される<sup>(134)</sup>。

### (4) 法人税率

OECDが公表した「Corporate income tax rate 2011」によると、スイスの法人税率<sup>(135)</sup>は21.2%である。法人税の具体的な内容を見ると、株式会社及び共同組合に係る連邦法人税率は8.5%<sup>(136)</sup>、協会、財団などその他の法人及び投資信託の連邦法人税率は4.25%であり、基本的に統一されている<sup>(137)</sup>。一方、2010年におけるカントン（州）法人税の税率は、次表のとおりであり、単一の税率を適用するカントン（州）と累進税率を適用するカントン（州）が存在し、税率は各カントン（州）により大きく異なっている。

---

(133) Swiss Federal Tax Administration FTA, Berne(2011),supra note 116, p.29~30. Art.79 DTLによれば、法人の事業年度は1年とされ、通常、暦年の場合が多いが、必ずしも暦年でなくてもよいとされる。Art.31 para.2 Federal Tax Harmonization Law（以下：税制調和法「THL」という。）によれば、カントン（州）税及び自治体についても同様とされている。

(134) Art.69 DTL 及び Art.70 DTL . 詳しくは、Xavier Oberson, Howard R. Hull, supra note 116 p.53~p.60.

(135) 地方税であるカントン（州）税及び自治体税を含むスイスにおける平均的な実効税率。

(136) 連邦法人税は損金算入できるため、連邦法人税引後の実行税率は7.83%となる。

(137) スイス外国企業投資誘致局（Osec）・前掲注（116）。



カントン(州)	カントン(州)の法人税率
Zurich	8.00%
Luzern	3.00%
Uri	4.70%
Schwyz	2.25%
Obwalden (注1)	6.00%
Nidwalden (注1)	9.00%
Glarus	9.00%
Schaffhausen	5.00%
Appenzell A. Rh. (注1)	6.00%
Appenzell I. Rh.	8.00%–11.30% (比例税率)
St. Gallen	3.75%
Graubunden	5.50%
Thurgau	4.00%
Ticino (注1)	9.00%
Vaud	9.50%
Geneve	10.00%
Jura	4.00%
Bern	課税純所得の20%に対し1.55% 1万スイスフランまで 3.1% 5万スイスフランまで 4.6% それ以上の純所得
Zug	4.0% 10万スイスフランまで 6.5% 10万スイスフラン以上の純所得
Fribourg	9.5% 5万スイスフランまで 4.75% 2万5千スイスフランまで 14.25% 次の2万5千スイスフランまで
Solothurn	5.0% 10万スイスフランまで 9.0% 10万スイスフラン以上
Basel-Stadt SZ Schwyz (注1)	9.0%の基本税率に加え期首の課税資本に対する 収益率(最高22.0%)
Basel-Land SH Schaffhausen	6.0% 10万スイスフランまで 12.0% 10万スイスフラン以上の純所得
Aargau NW Nidwalden	6.0% 15万スイスフランまで 9.0% 15万スイスフラン以上の純所得
Valais (注1)	3.0% 10万スイスフラン以下 9.5% 10万スイスフラン超
Neuchatel ZH Zurich	6.0% 1万スイスフランまで 10.0% 2万スイスフランまで 12.0% 4万スイスフランまで 10.0% 4万スイスフラン超

出所: Swiss Federal Tax Administration FTA, Berne “Federal, Cantonal and Communal Taxes – An Outline on the Swiss System of Taxation” (2011)

(注1) 課税係数のないカントン(州)(No annual multiple)

カントン（州）の法人税率は、通常、カントン（州）の法人税法に基本税率として固定されている。カントン（州）は、その財政要件に応じ容易にその税率を適応させるため、基本税率に乗じる課税係数（coefficient）を規定しており、カントン（州）法人税額は、カントンの基本税率により計算された基本税額に次表の課税係数（coefficient）を乗じて算出される。また、自治体の法人税は、カントン（州）法人税の超過税（surcharges）の形式で課税されている<sup>(138)</sup>。

例えば、2011年のZurich州のカントン（州）及び自治体の法人税を例にすると、カントン（州）の法人税額は、課税所得金額にカントン（州）の法人税率8%を乗じて計算した基本税額に課税係数100%を乗じて算出され、自治体の法人税は、カントン（州）法人税の超過税（surcharges）の形式で課税される。自治体の法人税額は、上記の課税所得金額にカントン（州）の法人税率8%を乗じて計算した基本税額に自治体の課税係数119%を乗じて算出される<sup>(139)</sup>。

以上をみる限り、スイスにおける法人税の税率は、カントン（州）の法人税に段階税率は認められるものの、法令上「複数の税率」とする規定とはなっていない。

---

(138) Ola van Boeijen-Ostaszewska ほか編・前掲注 (116) 1014 頁～1016 頁では、一部の自治体においては、自治体の独自の法人税法に基づいて課税されるとしている。

(139) Ola van Boeijen-Ostaszewska ほか編・前掲注 (116) 1023 頁。

カントン州都	課税係数	
	カントン(州) 税	自治体税
Zurich	100.0%	119.0%
Bern	306.0%	154.0%
Luzern	150.0%	175.0%
Altendorf	100.0%	99.0%
Schwyz	120.0%	220.0%
Sarnen	-	-
Stans	-	-
Glarus	97.0%	22.0%
Zug	82.0%	60.0%
Fribourg	100.0%	77.3%
Solothurn	105.0%	115.0%
Basel	-	-
Liestal	-	5.0%
Schaffhausen	112.0%	98.0%
Herisau	-	-
Appenzell	-	-
St. Gallen	95.0%	-
Chur	100.0%	-
Aarau	114.0%	-
Frauenfeld	127.0%	152.0%
Bellinzona	-	97.0%
Lausanne	151.5%	83.0%
Sion	-	-
Neuchatel	-	-
Geneve	189.5%	45.5%
Delemont	285.0%	195.0%

出所: Swiss Federal Tax Administration FTA, Berne “Federal, Cantonal and Communal Taxes – An Outline on the Swiss System of Taxation” (2011)

#### (5) 申告（賦課決定方式）

スイスにおける租税確定手続きは、賦課決定方式であり、納税者の課税標準を記載した申告に基づいて税務当局が賦課決定に係る査定書を通知することにより、納付すべき税額が確定する<sup>(140)</sup>。カントン法人税については、それぞれのカントン（州）によって申告書の提出期限は相違する<sup>(141)</sup>。

(140) 連邦法人税の賦課決定及び徴収は、カントン（州）政府によって行われている。

(141) Ola van Boeijen-Ostaszewska ほか編・前掲注(116) 1014 頁では、カントン（州）法人税等については、税制調和法（THL）により基本的な手続きが定められているが、申告書の提出期限、納付等については各カントン（州）の法人税法に委ねられているとしている。

### 3 投資優遇税制の概要

スイスにおいては、法人の投資誘致等を目的に各種の優遇税制が設けられている。スイスの優遇税制の適用対象となる法人は、持株会社、管理会社であるドミサイルカンパニー及びミックスカンパニー、プリンシパル会社、新設法人などであり<sup>(142)</sup>、法令等に定める一定の要件を満たし、税務当局から個別にルーリングを取得した場合に、これらの優遇税制が適用される<sup>(143)</sup>。その概要は、次のとおりである。

#### (1) 持株会社 (Holdingsgesellschaft)

持株会社とは、長期に他の会社の株式を保有し、その支配を目的とする会社であり、スイス国内で商業活動を行わない会社をいう<sup>(144)</sup>。連邦の法人税上、持株会社は資本参加免税の対象となる配当について税額の免除が得られることから、他の法人の株式の 10%又は 100 万スイスフラン以上を所有するような純粋な持株会社は、資本参加免税の適用がある。ただし、関連会社への貸付金利子その他の所得については、適用されない<sup>(145)</sup>。

カントン (州) 及び自治体の法人税においては、持株会社は、各カントン (州) が規定する①一定の出資要件、②一定の保有期間における長期管理目的に関する要件、③一定の資産及び収益に関する要件<sup>(146)</sup>、④スイス国内で商業活動を行っていないことなどの要件を満たす必要がある。そして、持株会社に該当する場合には、配当所得、利子所得、使用料、キャピタルゲインなどに関してカントン (州) 及び自治体の法人税が免除されて

(142) 例えば、Rolf Eicke “Zug, Switzerland-A Shangri-La for Holding Companies” Tax Notes International, June 6, 2011 p793 では、ツーク州には 2,100 社の持株会社、3,400 社のドミサイルカンパニー、1,700 社のミックスカンパニーが存在するとされる。

(143) LOCATION Switzerland/SECO Staatssekretariat für Wirtschaft・前掲注 (116) 59 頁。堀ほか・前掲注 (116) 60 頁。

(144) Art.28 para.2 THL (税制調和法 28 条第 2 項)。

(145) Xavier Oberson, Howard R. Hull, supra note 116, p66~p70.

(146) Xavier Oberson, Howard R. Hull, supra note 116, p69 では、例えば、資産 (又は所得) の 3 分の 2 以上が長期投資に係る資産 (又は所得) であるといった要件などが挙げられている。

いる。この場合、所得が長期投資に基づくものか否か、所得がスイス国外で発生するか国内で発生するか否かを問わない<sup>(147)</sup>。

【フリブール州における持株会社に係る法人税計算例<sup>(148)</sup>】

Income statement (損益計算書)

(単位: 百万CHF)

	費用	収益
Dividend income (受取配当)		0.70
Appreciation of holdings (株式評価益)		0.50
Interests (受取利息)		0.15
Royalties (使用料)		0.05
Exchange gain (為替差益)		0.10
General expenses (一般経費)	0.05	
Interests (支払利息)	0.30	
Provisions (引当金繰入額)	0.10	
Taxes (税金)	0.05	
Income (所得金額)	1.00	
Total (合計)	1.50	1.50

連邦法人税

法人税:  $1,000,000 \times 7.8\%$  78,000

Calculation of holding reduction (税額控除の計算)

Gross income (受取配当+株式評価益)	1,200,000
・管理費用 (5% of gross income)	△60,000
・財務費用 (支払利子の70%: 所有資産の割合)	△210,000
Net income (純所得)	930,000

$$\text{控除割} \quad \frac{\text{Net income}}{\text{Income}} = \frac{930,000}{1,000,000} = 93\%$$

Participation exemption (資本参加免税):  $78,000 \times 93\%$  △72,5

資本参加免税考慮後の法人税 5,460

カントン(州)及び自治体に係る法人税 0

Total federal, cantonal and communal taxes (法人税合計) 5,460

(注) 設例の前提として投資資産の価値は、貸借対照表の70%とされている。また、設例では、連邦、カントン(州)及び自治体に係る資本税の計算がなされているが省略している。

(147) Xavier Oberson, Howard R. Hull, *supra* note 116, p70 では、この一般原則にはいくつかの例外が存在するとされ、例えば、持株会社はスイス国内で不動産を保有することができるものの、その不動産から生じる所得及びその譲渡益等は課税対象となる。

(148) フリブール州の開発局 (Fribourg Development Agency) がホームページで公表しているフリブール州の持株会社における法人税計算例である (<http://www.promfr.ch/en/uproad/tax-brochure.pdf> 平成 23 年 12 月 14 日アクセス)。

## (2) 管理会社 (Verwaltungsgesellschaft)

管理会社は、スイス国内に所在しているが、実際の営業活動はスイス国内ではなく、スイス国外で行っている会社である。スイス国内源泉所得の有無により、ドミサイル・カンパニー (Domizilgesellschaft) とミックス・カンパニー (Gemischte gesellschaft) に区分される。

ドミサイル・カンパニーは、スイス国内に運営機能を置くが、その営業活動はスイス国外のみで行っている会社である<sup>(149)</sup>。ミックス・カンパニーは、営業活動の大半はスイス国外で行っているが、スイス国内においても小規模の営業活動を行っている法人である。ミックス・カンパニーは、外国人又は外国法人に支配され、総収入の少なくとも 80% がスイス国外における営業活動に関連していなければならないとされる<sup>(150)</sup>。

管理会社については、カントン (州) 及び自治体の法人税について、①資本参加を源泉とする所得 (配当等) は非課税、②その他の国内源泉所得は通常の税率で課税、③スイス国外源泉所得は優遇税制が適用されカントン法人税が免除されるなどの措置がある。

【ヴォー州における管理会社に係る法人税計算例<sup>(151)</sup>】

Foreign income (国外所得)	114,285,714
Foreign expenses (国外費用)	-80,000,000
Profit before taxes (税引前利益)	<u>32,285,714</u>
Canton profit tax (カントン法人税等)	2.35%
Federal profit tax (連邦法人税)	<u>7.65%</u>
Total tax burden (総税負担)	<u>10.00%</u>

(149) Xavier Oberson, Howard R. Hull, supra note 116, p70.

(150) スイス外国企業投資誘致局 (Osec) 「スイス連邦における税制の概要 (法人税: 連邦レベル)」 <http://www.osec.ch/internet/osec/ja/home/invest/jp/handbook/overview-swiss-tax-system.html> (平成 23 年 8 月 10 日アクセス)

(151) ヴォー州の経済局 (Office for Economic Affairs (SELT)) がホームページで公表しているヴォー州の管理会社における法人税の税額等の計算例である (<http://www.promfr.ch/en/uproad/tax-brochure.pdf> 平成 23 年 12 月 14 日アクセス)。

- (注1) 収入及びその関連費用の少なくとも 85%がスイス国外で生じた管理会社が優遇税制の対象とされる設例として挙げられている。
- (注2) その株主がスイス居住者でないことを前提に、国際的な商業活動、海外金融マネジメント、スイス国外で形成されたライセンス等のような営業活動から生じる国外源泉所得の 80%から 90%が、カントン（州）レベルで免税とされている。スイス国内源泉所得に対しては通常の法人税課税がなされる。
- (注3) 税率については、通常の税制との比較のための表記であるとともに、特定の設定に基づいているため、全てのケースに当てはまるものではないとされている。また、連邦、カントン（州）及び自治体における資本税の計算がなされていたが省略している。
- (注4) この資料は、2011 年度にヴォー州において新規に設立を希望する会社を対象としている。

## (2) プリンシパルカンパニー (Principal gesellschaft)

2001 年 12 月 18 日に公表された連邦法人税に関するサーキュラ第 8 号 (Circulaire no.8) によれば、プリンシパルカンパニーとは、既存の地域会社をより大きな会社を集約し、その販売商品や市場によりグループ内で機能、責任及びリスクを集中化する際の新組織における中核会社であり、プリンシパルカンパニーは、グローバル市場の展開のため、購買、研究開発計画の策定、販売計画の策定、在庫管理及びロジスティクス計画、マーケティング戦略の展開、販売及び購入計画、財務、経理及び管理機能を有するとされる。このように、プリンシパルカンパニーは、1990 年代半ば以降に、世界各国で多く見受けられるようになった国境を跨ぐ多国籍企業による国際的事業再編の際の中核会社、すなわち、従来のいわゆるバイセル取引からコミッション方式等に変更した際のプリンシパル会社などの統括会社等が対象となる。

プリンシパルカンパニーについては、連邦法人税についても国外源泉所得について優遇税制が適用されるなどの軽減措置がある他、カントン（州）及び自治体の法人税についても、管理会社と同様の優遇措置が適用されるが、すべてのカントン（州）でこの制度が導入されているわけではない。

【ヴォー州におけるプリンシパルカンパニーに係る法人税計算例<sup>(152)</sup>】

---

(152) ヴォー州の経済局 (Office for Economic Affairs (SELT)) がホームページで公表しているヴォー州の管理会社における法人税の税額等の計算例である

Foreign incme (国外所得)	114, 285, 714
Foreign expenses (国外費用)	<u>-80, 000, 000</u>
Profit before taxes (税引前利益)	<u>32, 285, 714</u>
Canton profit tax (カントン法人税等) (管理会社優遇税制適用)	2. 39%
Federal profit tax (連邦法人税)	<u>5. 11%</u>
Total tax burden (総税負担)	<u>7. 50%</u>

(注1) 委託製造業者やコミッショネア契約による地域代理店等を通じて製造販売を行うスイスの統括会社

(注2) この優遇税制では、課税所得が、連邦法人税レベルでは最大35%までの減額され、カントン(州)レベルでは管理会社に関する優遇税制の要件を充足すれば当該税制の適用があるとされている。

(注3) 税率については、通常の税制との比較のための表記であるとともに、特定の設定に基づいているため、全てのケースに当てはまるものではないとされている。また、連邦、カントン(州)及び自治体における資本税の計算がなされていたが省略している。

(注4) この資料は、2011年度にヴォー州において新規に設立を希望する会社を対象としている。

#### (4) 新設法人 (Neugrundete Unternehmen)

雇用の創出や新規産業の発展など地域経済に付加価値をもたらす活動を行う一定の新設法人に対しては、連邦、カントン(州)及び自治体の法人税について、10年間を上限に法人税の一部又は全額が免除される<sup>(153)</sup>。

連邦法人税については、2008年1月から新たなタックスホリディ制度が成文化<sup>(154)</sup>され、一定の要件に該当する新設法人に対し、法人税の一部又は全額が免除される。その免除の割合については、新設法人の事業計画が地域経済に及ぼす規模や重要性によるが、カントン(州)レベルで許容される割合を超えることはなく、投資の種類や金額、新規雇用者数、地域経

---

(<http://www.promfr.ch/en/uproad/tax-brochure.pdf> 平成23年12月14日アクセス)。

(153) スイス外国企業投資誘致局 (Osec) 「スイス連邦における税制の概要 (法人税：連邦レベル)」 <http://www.osec.ch/internet/osec/ja/home/invest/jp/handbook//invest/jp/handbook/overview-swiss-tax-system.html> (平成23年8月10日アクセス)。

(154) Loi federale sur la politique regionale, RS 901.0.



済計画等の面から決められる<sup>(155)</sup>。

租税調和法 (Art.23 (3) of THL) では、各カントン (州) は、カントンの経済的利益に貢献する新設法人に対し設立年度とそれに継続する9年間、税恩典を供与する税制を導入することができるとしている<sup>(156)</sup>。その結果、ほとんどのカントン (州) では、カントン (州) 及び自治体の法人税の一部又は全部を免税としており、特に、新たな事業の創出やカントン (州) にとって明確な経済的重要性があるとされる拡大事業について、優遇措置がとられる可能性がある<sup>(157)</sup>。

経済的重要性の要件等については、カントン (州) の「経済的利益」につき、新規雇用の創設、技術的發展、新規市場の開拓、新商品の製造などが考慮されるが、その地域で競合他社がある場合、持株会社、管理会社、不動産会社、政府から何らかの援助を受けている会社、及び他のカントンにおいて新設会社の優遇税制を既に受けた会社等については、この優遇税制の適用はない<sup>(158)</sup>。

以上のとおり、スイスにおける投資優遇税制をみてきたが、これら優遇税制をまとめると、①持株会社に関する優遇税制は、一定の投資所得に対してその所得を免除する制度、②管理会社やプリンシパルカンパニーに関する優遇税制は、スイス国内における営業活動が全くない又は少ない場合に、国外における営業活動に係る所得を一部免除する制度、③新設法人に関する優遇税制は、法人税の全部又は一部を免除する制度となっている。その適用に当たっては、必要な要件が決められておりルーリング発給が必要されるものの、法令上、直接的に複数の税率の中から納税者と課税当局等との合意により税率が決定されるとする規定はない。

---

(155) Xavier Oberson, Howard R. Hull, *supra* note 116, p74.

(156) Xavier Oberson, Howard R. Hull, *supra* note 116, p74.ジュネーブ州では、このような新設法人に対する優遇税制が1994年にカントン (州) の法人税法に取り込まれるとともに、1999年5月にこの税制に関するガイドラインが公表されている。

(157) スイス外国企業投資誘致局 (Osec)・前掲注 (116) .

(158) Xavier Oberson, Howard R. Hull, *supra* note 116, p76~p77.

## 第2節 スイスにおけるルーリング

スイスには、納税者が適用される税制を事前に税務当局に確認するルーリング制度が存在し、税制の中で一定の役割を果たしていることから、スイスにおけるルーリング制度について概観する<sup>(159)</sup>。

### 1 ルーリング制度の概要

#### (1) ルーリングの種類、基本的な仕組み

スイスは、税務当局と納税者やその代理人との間の関係において、オープンで友好的であり、対話の伝統のある国として知られている。有益なルーリングの慣行は、このような環境で発展した<sup>(160)</sup>。スイスにおけるルーリングは、法令上、その根拠となる規定はほとんどないものの、一般的に税制のあらゆる面において利用できるとされる<sup>(161)</sup>。

スイスのルーリングは、賦課課税手続きの一部、あるいは、納税者の要望に応じ、事実や状況に対する課税関係に関する税務当局により公表された意見、あるいは、権限ある税務当局と納税者との合意と定義され、ルーリングは次の2つのタイプに分類される<sup>(162)</sup>。

- ① 権限ある税務当局により、行政指導のため公表されるパブリック・ルーリング。このタイプのルーリングの目的は、税法の解釈を確保するため

---

(159) 第2節は、主に Armin Marti, Stefan Schmid, “The international Guide to Advance Ruling, binder, SWITZERLAND,” International Bureau of Fiscal Documentation, GAR, Suppl, No.9, December 2003.及び 1999年に開催された IFA 大会の第2議題である “Advance Rulings” Cahiers de droit fiscal international 84b におけるスイスのブランチェレポーターである Peter Eisenring のブランチェレポートを参考とした。

(160) Peter Eisenring, supra note 159. p582 では、スイスの課税当局のこのような姿勢の他、カントン（州）や隣接国との間の税に関する競争をその要因としてあげ、税務当局と納税者の間での交渉がよく知られているとする。

(161) Peter Eisenring, supra note 159. p581 では、“In der Schweiz erhalten Steuerpflichtige grundsätzlich auf jede konkrete Anfrage eine verbindliche Auskunft” とされ、どのようなルーリングも入手可能とする。

(162) Armin Marti, Stefan Schmid, supra note 159. p5.

にある。

- ② 権限ある税務当局により、税務上の取扱いや一定の事実や取引の課税関係に関し、個人や法人の要求に応じて、承認されるプライベート・ルーリング。一般的に、プライベート・ルーリングは、税の賦課決定において問題となる事実や取引が行われる前に発給される。

## (2) プライベート・ルーリング

プライベート・ルーリングは、納税者が申請する場合にだけ発給され、特定された事実関係とその申請者が対象者となり、一種の契約に例えられる。通常、最も多く発行されるタイプのプライベート・ルーリングは、課税標準 (the basis of taxation) を扱うタックス・ルーリングであり、このルーリングは、一定の事実関係の下での課税関係を明らかにする<sup>(163)</sup>。

このようなルーリングの対象となる問題については、何ら制限はなく、居住者である事業体やスイスへの居住を予定している非居住者である事業体は、特定の取引や計画、例えば、事業再編、持株会社資格、移転価格問題、無形資産や持分の評価などについて、ルーリングを要求することができる。連邦税法とカントン（州）税法との2つの相違する法律が存在するにもかかわらず、ルーリングを取得する方法は、実務においては大きな相違はない。その理由は、これらの手続きに関する特定の規則がないからであり、その結果、スイスのルーリング実務は極めて柔軟性に富むものとなっているとされる一方、一定の事実や取引に関する税の取扱いについて、税務当局にとって不都合なルーリングについては、税務当局は単に納税者の意見に合意せず、納税者が要望したルーリングの発給を税務当局が拒んだからといって、納税者は申請した取引の実行を禁じられたわけではないが、後日、税務当局によって税を課税される可能性があると考えられる<sup>(164)</sup>。

---

(163) Armin Marti, Stefan Schmid, *supra* note 159.p7 では、租税負担が税法の規定ではなく、ルーリングによって定められるものをタックス・アグリーメントと区別し、これらのルーリングは、新規居住者や新設法人など限定された状況に対してだけ承認されるタイプのルーリングとしている。

(164) Armin Marti, Stefan Schmid, *supra* note 159.p6.

### (3) タックス・ルーリングの性格

タックス・ルーリングは、法令上の規定に基づいて行われるのではなく、行政上の慣行として行われている。行政法上の一般原則、たとえば、誠実性、法の確実性、信義則のような原則が適用される。これらタックス・ルーリングの目的は、特定の取引や事象に関する税務上の取扱いについて、双方が合意することにあるとされる<sup>(165)</sup>。

近年では法学者のプライベート・ルーリングの法的側面に関する見解も変化しており、過去においては、プライベート・ルーリングは州の行政法であると考えられていたが、今日では、プライベート・ルーリングは（行政上の）契約法の対象であると考えられている<sup>(166)</sup>。

### (4) 申請に関する適格性

納税者は、ルーリング申請対象となる税目<sup>(167)</sup>により、連邦及びカントン（州）レベルでルーリングを申請することができる。タックス・ルーリングを発給する目的は、一定の事実や状況の下における事実関係や法律の問題を明確にすることにあり、一般的にルーリングは、問題が些細である場合、当局が比較的簡単に賦課決定ができるような場合、税法に適合しないような意見を求めるような場合、脱税を求めるような場合には発給されず、発給される場合には、一定の期間内、多くのケースでは適用される法律やそのルーリングの基となる事実関係に変化がない限りという条件で発給されるとされ、限定した期間を条件としたルーリングの期限が経過した

---

(165) Armin Marti, Stefan Schmid, *supra* note 159.p8 では、法人税及び資本税については、その取扱いに関するルーリングの要望に対し、連邦の法人税に関する法令には税務当局が納税者のタックス・ルーリングに対応する責任があるとする規定はなく、実務慣行や判例法では認められているとする一方、源泉所得税、付加価値税、印紙税等においては、法令上の規定があり、納税者が利害関係のあることを立証した場合には、税務当局は納税者の求めに対応する必要があるとされている。また、実務においては、税務当局が納税者のルーリングの要求を断るケースはなく、例外的な場合として税務当局が通常の賦課課税の手続きとして処理するケースがあるとされている。

(166) Armin Marti, Stefan Schmid, *supra* note 159.p9.

(167) 法人税及び資本税は連邦、カントン（州）及び自治体に、また、付加価値税、源泉所得税及び印紙税等は連邦に所掌されている。

後には、納税者は、同じ問題に関して、例えば、フォローアップ・ルーリングとして別のルーリングの申請をすることができ、また、前期以前の課税で取り上げられた問題に関しても、その問題が現在の賦課課税に関連するものであれば、ルーリングを申請することができる<sup>(168)</sup>。

#### (5) 法的拘束力

タックス・ルーリングの目的は、税務当局がルーリングに従って納税者を賦課課税することを保証することであり、税務当局がルーリングの条件に反する場合、ルーリングを適用しないで納税者を査定した場合には、納税者はその賦課課税に不服を申し立て、ルーリングが適用されるよう要求することができる。納税者は、ルーリングどおりに取引が実行され、問題となる事実関係を所管する正当な当局によりルーリングが発行された場合には保護される。一方、ルーリングは（行政）契約法の範疇に入るものと考えられるため、仮に納税者が申請どおりに取引を実行しなかった場合には、ルーリングどおりに実行しなかったことが真実であるか否かが決められなければならないとされ、このような場合には、税務当局はルーリングの条件を考慮することなしに賦課課税を行うことになる。ルーリングは、限定された期間、あるいは、実質的な事実関係や法律に変わりが無い期間において発給される。ルーリングには期限があり、その期限を経過した後には継続する取引について更新することができる<sup>(169)</sup>。また、行政における忠誠性、誠実性の原則の下、ルーリングは、税務当局が特定の対象者に対する実際の事実関係について行われ、税務当局がルーリング発行を管轄する当局に該当し、納税者がそのルーリングを信じて行動した場合などには、たとえ法令の規定や司法当局に反する場合であっても、税務当局を拘束するとされる<sup>(170)</sup>。

---

(168) Armin Marti, Stefan Schmid, *supra* note 159, p11.

(169) スイスにおける裁判例では、裁判所は税務当局にルーリングを発行する義務、あるいは、同様の取扱いのルーリングを更新する義務があるか否かについては、明らかにしていない。

(170) Armin Marti, Stefan Schmid, *supra* note 159, p17.

## (6) 無効及び取消し

税務当局が、ルーリングを発給するに際して事実誤認があった場合には、そのルーリングは無効とされる。無効となるか否かについては、納税者と税務当局との利害関係のバランスにより判断される。また、法的な課税の利害関係が、法的な安定性の利害より重い場合にはそのルーリングは無効とされるが、事前のルーリングは、法的安定性や誠実性の原則と対立する場合には無効とはされない。法令や判例が変わったこと自体は、ルーリングを無効とするものではなく、ルーリングは契約法の範囲に入ると考えられていることから、ルーリングはそのような改正に応じようとするどちらかの当事者の請求により、修正されることとなるとされ、税務当局はそれが公共の利益となる場合だけ、ルーリングの変更を求める権利があるとされる<sup>(171)</sup>。

## 2 申請手続

### (1) 担当税務当局

法人税等に関するルーリングについては、一般的に、その納税者の連邦の法人税、カントン（州）及び自治体の法人税等を管轄するカントン（州）の税務当局に提出されるが、申請されるルーリングの問題によっては、最初に法人税を扱う連邦の税務当局に提出した方がよい場合があるとされる。連邦の税務当局は、理論的には法人税に関するプライベート・ルーリングの発給を担当する当局ではないが、連邦の税務当局は、全てのカントン（州）税務当局を管理する当局であり、連邦税に関する賦課決定に関する権限を有し、その意見はカントン（州）税務当局を拘束するからであり、納税者は、申請するルーリングの内容が複雑である場合には、最初に連邦の税務当局に提出することを検討すべきであるとされる<sup>(172)</sup>。

### (2) 申請の申出及びルーリングの発給

---

(171) Armin Marti, Stefan Schmid, *supra* note 159, p.18.

(172) Armin Marti, Stefan Schmid, *supra* note 159, p.21.

タックス・ルーリング申請手続きを規定する法令はない。そのため、その申請に対する公式な申請書はなく、権限ある当局は口頭でのルーリング申請に関してその決定を伝えることもできるが、その場合には文書でその内容を確認することが望ましいとされる。

カントン（州）の税務当局に提出される申請書は、そのカントン（州）の公用語で記載し、税務当局が検討する事例に関し判断することができるために必要な情報、すなわち、関連する全ての事実が記載され、必要な資料も提供されなくてはならない。また、ルーリングの申請は、納税者によってルーリングは立案されるべきとされ、その申請の根拠となる法令の規定や法律のポイントに関する記載が求められる。ルーリングの申請書は、課税当局に対し常に2部提出され、税務当局が申請に合意する場合には、申請した申請書に「合意する」などと記載された上、副署されたものが返送されるとされ、この副署されたものが税務当局によって発行されたルーリングであり、いくつかの税務当局においては、申請書に副署するのではなく、当局の表現で事実や税に関する取扱いを要約する場合があるとされる<sup>(173)</sup>。

### (3) ルーリングの発給期間

ルーリング申請の提出とそのルーリングの回答の期間は、申請するルーリングの問題に関する複雑性に依存している。納税者は、手続きを迅速に行うため会議の開催を申し込むことができ、申請はその会議の場において詳しく協議される。

課税当局が一定期間内に、ルーリングに対して承認する義務があるのか、承認しないことを連絡する義務があるのかについては、法令上に規定はない。通常、税務当局はルーリング申請に対し非常に効率的に回答し、短期間でルーリングを発行するが、実務上では、その期間は全ての事実が開示

---

(173) Armin Marti, Stefan Schmid, *supra* note 159.p26. また、Peter Eisenring, *supra* note 159.p583 では、一般的なルーリングは、どのようなルーリングも入手可能とされている。

された単純なケースでは2～3日間から複雑なケースでは数ヶ月に及ぶとされる<sup>(174)</sup>。

#### (4) 税務当局による検討

税務当局がルーリング申請を承認した場合には、税務当局はその申請書に対し副署することによって回答する。納税者が拘束的裁定書 (declaratory decree) を要求する場合は、2つのケースに区分される。1つは、スイスの税務当局がルーリング申請に対して肯定的な回答を行う場合であり、その場合には税務当局はルーリング申請書に副署する。税務当局がルーリング申請に対して否定的な場合には、文書の裁定書 (written decree) を発行する。それには、その決定の理由、納税者の不服に関する権利、不服の裁判所、不服の条件が記載されなくてはならない。

### 3 ルーリング制度における合意

スイスにおけるプライベート・ルーリング制度については、①特定された事実関係と申請する納税者だけが適用対象となり、ルーリングの内容は当事者双方を拘束すること、②納税者と税務当局との相互の行為であり一種の行政上の契約と考えられていること、③法令や判例が変わったこと自体は、ルーリングを無効とするものではなく、ルーリングは契約法の範囲に入ると考えられていることから、ルーリングはそのような改正に応じようとするどちらかの当事者の請求により修正されること、④ルーリングは、納税者から課税当局に対し常に2部提出され、税務当局が申請に合意する場合には、承認した旨申請書に「合意する」などと記載された上、副署されたものが返送されるか、申請書に副署しない場合には当局の表現で事実や税に関する取扱いを要約したものが返送されることなどからすると、契約的な性格を有するもの

---

(174) Armin Marti, Stefan Schmid, *supra* note 159, p.7 では、いくつかのカントン (州) では、税務当局の期限に関する内部の取扱い (internal memorandums) があるとされ、例として、チューリッヒ州のカントン (州) 税務当局は、内部の取扱いを発令しており、そこでは、ルーリングの申請を受けた税務当局は2～4週間以内にその回答するように要請されているとしている。



であると考えられる。したがって、仮にこのようなルーリング制度に基づいて法人税率が決められ、公的にも有効と認められる場合には、合意により税率が決定された場合に該当するものと考えられる。

### 第3節 まとめ

最後に、スイスにおけるルーリング制度に基づき納付されることとなる法人税について、「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」外国法人税の該当性について考察する。

スイスの法人税率は、第1節のスイスの法人税でみたとおり、2011年の連邦の法人税率は8.5%と単一の税率であり、カントン（州）の法人税率は2.25%（シュヴィーツ州）から14.25%（フリブル州）と大きな差があり、一部のカントン（州）では段階税率が採用されている。各カントン（州）の法人税率は、Appenzell I.Rh.州を除き複数の税率とはなっておらず、自治体の法人税については、一般にカントン（州）法人税の超過税（surcharges）として課税されている。また、優遇税制についてみると、①持株会社に関する優遇税制、②管理会社やプリンシパルカンパニーに関する優遇税制、及び③新設法人に関する優遇税制は、課税対象となる法人所得の全部又は一部を免除とする制度であり、その適用に当たってはルーリングの発給が必要とされるものの、法令上、直接的に複数の税率の中から納税者と課税当局等との合意により税率が決定されるとする規定はない。すなわち、スイスの法人税については、「複数の税率」の中から納税者が「税率」を選択できるような規定となっていない。このようなことからすると、法令で定められた税率以外を適用する場面は、直ちに想定できないものとする。

もっとも、スイスは、投資誘致に関し積極的で、税制もルーリング制度により極めて弾力的な対応がなされていることを考慮すると、このようなルーリング制度により税制にない法人税率や課税標準を決定する可能性はないと断定す

ることはできないように思われる<sup>(175)</sup>。仮に、ルーリングによる交渉等で税率を自由に決めることができるような事実関係があり、それが公的にも認められる場合には、合意の可能性があった「複数の税率」の中から税率が合意により決められたものと考えられることから、このようにして決められた法人税に該当する場合には、新たに導入された「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」外国法人税に該当するものと考える<sup>(176)</sup>。

スイス税別の特徴は各カントン（州）政府の役割が大きく、各カントン（州）には一定の自由裁量が与えられており、ルーリングに関する取扱いも各カントン（州）により相違している。我が国に新たに導入された「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」外国法人税への該当性については、各カントン（州）における法人税制やルーリング制度に係る事実関係を的確に把握する必要があろう。

---

(175) スティーブモリヤマ・前掲注(116)『拡大欧州の投資・税制ガイド』157頁では、スイスのタックス・ルーリングについて、「詳細については、投資家が各州との個別の事例に基づき交渉し、テラーメードな優遇措置を受けることになる。」とされている。堀ほか・前掲注(116)58頁(2006.9)では、スイスのルーリングに関しては、特別の課税軽減措置に基づく税務当局の書面によるルーリングがある場合、当該ルーリングにより個別に適用税率が定められることもあるとされている。

(176) なお、法令に定めのないところで納税者と税務当局との合意により法人税率等が決められるようなルーリングの場合には、カントン（州）及び自治体の法人税の規定やルーリングに関する実態のいかんによっては、そもそも「外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税（法令141①）」に該当しない場合もあるものと考えられる。

## 結びに代えて

タックス・ヘイブンをはじめとする諸国には、適用税率を任意に選択適用させ、外国子会社等がその親会社の外国子会社合算税制の適用を回避するために必要な租税を支払うことを可能とすることにより、金融や投資の流れを居住地国から引き寄せる効果があるデザイナー・レート・タックスが存在する。我が国では、このようなデザイナー・レート・タックスに対し、ガーンジー島事例の敗訴を踏まえ、税制改正により新たに「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」ような外国法人税として捉えるのが不適当な部分は外国法人税に含まれない旨の規定が導入された。本稿は、このような新たに導入された外国法人税の適用関係について、スイス法人税を中心に考察している。

OECDによる有害な税の競争に関する報告書において、タックス・ヘイブン諸国に対する対抗措置の1つに不明なアドバンス・ルーリングに関する基準の公開が挙げられているように、現在、多くの国や地域において導入されているルーリング制度は、それぞれの国や地域で相違し、必ずしもその基準や取扱いが明らかなものばかりではない。このような状況の下、デザイナー・レート・タックスの検討に当たっては、対象国の法人税制やその執行状況、ルーリング制度の性格や運用実態等などに係る事実関係を的確に把握し、それらを詳しく分析した上、課税関係を整理する必要がある。特に、運用等による合意により法人税率等が決定される場合には、具体的な事実いかんにより今回新たに導入された外国法人税に該当する場合もあるものと考えられる。したがって、課税実務においては、これらに関する事実認定が極めて重要なポイントとなるものと考えられ、的確な事実認定が求められよう。

我が国では、今回、デザイナー・レート・タックスという有害税制の1つの対抗策として税制改正が行われたが、海外において課税される外国法人税の判定は必ずしも容易にできる場合だけではなく、本稿が今後の課税実務において、外国法人税に関する判断に当たっての一助となれば幸いである。