

平成 26 年度

海外開発計画調査等事業

(進出拠点整備・海外インフラ市場獲得事業（B E P S  
を踏まえた納税環境整備の在り方に関する調査))

調査報告書

平成 27 年 3 月

経済産業省 貿易経済協力局 貿易振興課

委託先 KPMG 税理士法人

## 目次

第1章 事業概要.....	3
第2章 調査結果.....	8
1. 納税環境整備関連制度に関する調査.....	8
(1) 全体概要.....	8
(2) 各国の制度概要.....	9
1. 米国.....	9
2. ドイツ.....	19
3. フランス.....	27
4. 英国.....	36
5. オランダ.....	45
6. オーストラリア.....	54
(3) 日本の制度概要.....	63
(4) 日本と各国制度との比較.....	88
(5) 全体総括.....	101
2. CFC 税制に関する調査.....	102
(1) 各国の制度概要.....	102
1. 米国.....	102
2. ドイツ.....	109
3. フランス.....	113
4. 英国.....	116
(2) 各国の CFC 税制の規定上明確になっていない点.....	121
1. 米国.....	121
2. ドイツ.....	124
3. フランス.....	133
4. 英国.....	135
(3) 我が国の外国子会社合算税制の規定上明確になっていない、又は安定性に欠ける論点.....	136

添付資料 1、2

## 第1章 事業概要

### 1. 事業目的

海外の拡大する市場を積極的に取り込んでいくことは我が国の経済成長にとって非常に重要であるところ、政府としても日本企業の海外展開を支援すべく、進出先国の事業環境を整備していくことは非常に重要である。昨今日本企業が数多く進出している新興国においては、制度が未整備である、制度を適切に運用することができる人材が少ない、といった理由により必ずしも適切な執行がなされておらず、その結果として日本企業が不適切な課税を受けるケースが報告されている。

一方で、現在国際的には、国際課税に係る課税原則の見直し（BEPS（Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転）プロジェクト）の議論が進んでおり、今後、各税務当局はここで示された基準を国内法に落とし、運用していく必要がある。

各国における国内法導入に当たり、我が国が自国の制度の要諦をパッケージとして提示していくことは、マンパワーが限定されている新興国の税務当局にとっては有用な参考事例となり、また我が国にとっては、各国において我が国と同様な制度が導入されることで日本企業の事業環境上の相対的優位性の確保に繋がることが期待される。

以上の観点から、BEPS 行動計画 12（タックスプランニングの報告義務化）、行動 3（CFC 税制の見直し）について、主要国における現行制度を調べるとともに、我が国制度との比較をすることで、新興国等における国内法導入の際のモデルを提供することを目的とする。

### 2. 調査概要

#### 2.1. 業務等の内容

本調査は、BEPS を踏まえた納税環境整備の在り方及び CFC（Controlled Foreign Corporation、被支配外国法人）税制について以下の調査を行った。

##### (1) 納税環境整備関連制度に関する調査（文献調査）

- a. 下記調査対象国における開示プログラム（早期開示義務、特定の情報に関する追加報告義務、協力的なタックスコンプライアンス、事前ルーリング制度）の詳細について調査を行った。

## 調査対象国

アメリカ、イギリス、フランス、ドイツ、オランダ、オーストラリアの6カ国

## 調査内容

- 早期開示義務

調査事項： 制度概要、法的根拠（法的拘束力）、開示内容、納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット、非開示の場合のペナルティ等の影響、直近年度の実績、実施当局の体制 等

- 特定の情報に関する追加報告義務

調査事項： 制度概要、法的根拠（法的拘束力）、開示内容、納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット、非開示の場合のペナルティ等の影響、直近年度の実績、実施当局の体制 等

- 協力的なタックスコンプライアンス

調査事項： 制度概要、法的根拠（法的拘束力）、税務当局との契約の有無、納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット、直近年度の実績、実施当局の体制 等

- 事前ルーリング制度

調査事項： 制度概要、法的根拠（法的拘束力）、対象取引、照会・申請方法、回答の形式・期限、納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット、直近年度の実績、実施当局の体制、その他

- b. 日本における納税環境整備に関する制度（事前照会に対する文書回答手続き制度、一般税務調査間隔の延長等）の詳細調査及び上記①における各国制度との比較を行った。

## (2) CFC 税制に関する調査（文献調査）

- a. 調査対象国における CFC 税制の詳細について調査を行った。具体的には、基本的な制度設計をまとめるとともに、各国の制度設計上で明確に規定がなされておらず、個社事情に即した判断ないしルーリング制度等の活用に委ねられている項目を示すとともに、その問題点について調査を行った。

### 調査対象国

アメリカ、イギリス、フランス、ドイツの 4 カ国

### 調査内容

- CFC 税制の概要
  - 個社の判断でリスクをもって税務ポジションを決定しなければならない、又は、ルーリング申請を通して適切な税務ポジションを確認しなければならない、CFC 税制上の不明確な（又は、故意に不明確としている）条文上の言い回し及び概念
  - そのような条文上の言い回し及び概念が CFC 税制上含まれている理由
  - そのような条文上の言い回し及び概念が CFC 税制上含まれていることから実際に生じている問題点・制度上の改善事項
- b. 上記 a.と同様の観点で、我が国の CFC 税制についても検討を加えた。特に、有識者・産業界等より明確化すべきとの指摘がある項目や論点となり得る事業形態については明示的に挙げ、各国での取扱いと比較・検証した。

## (3) 有識者・産業界ヒアリング

上記調査において明らかにした項目について、以下の有識者・産業界へヒアリングを実施した。

### <有識者・産業界>

青山 慶二	早稲田大学大学院 会計研究科 教授
一高 龍司	関西学院大学 法学部・法学研究科 教授
川田 剛	税理士法人山田&パートナーズ 会長
朝長 英樹	日本税制研究所 代表理事
本庄 資	名古屋経済大学 名誉教授

小畑 良晴	日本経済団体連合会	経済基盤本部	統括主幹
幕内 浩	日本経済団体連合会	経済基盤本部	主事
神谷 智彦	日本経済団体連合会	経済基盤本部	
服部 智之	日本経済団体連合会	経済基盤本部	
合間 篤史	新日鐵住金株式会社	財務部	上席主幹
松尾 陽一	武田薬品工業株式会社	財務統括部（税務）	シニアマネージャー
今泉 成利	武田薬品工業株式会社	財務統括部（税務）	主席部員
香川 正人	武田薬品工業株式会社	財務統括部（税務）	課長代理
平澤 岳仁	富士通株式会社	財務経理本部	経理部 グローバル TAX 室 シニアディレクター（国際税務担当）
上原 守	富士通株式会社	財務経理本部	経理部 グローバル TAX 室
西澤 晃	三菱商事株式会社	主計部	国内税務チームリーダー
内田 大介	三菱商事株式会社	主計部	国内税務チーム 課長
小菅 達雄	三菱商事株式会社	主計部	国際税務チーム 課長

なお、本調査の対象とする適用法令等は、平成 26 年 12 月 1 日現在施行のものとする。

## 2.2. 調査方法

本調査は、文献調査及び有識者・産業界ヒアリングを中心に実施した。具体的な調査方法は以下のとおりである。

### (1) 文献調査の実施方法

- a. 上記調査項目について、KPMG 税理士法人（以下、「東京事務所」）が作業内容を取りまとめた作業指示書を作成した。それに基づいて調査対象国の海外事務所において調査を実施した。
- b. 海外事務所による調査に先立ち又は並行して、東京事務所において、調査対象国の関連税制（海外事務所の調査の補足）及び我が国における諸制度の詳細を文献や社内ナレッジにより調査・把握した。
- c. 海外事務所の調査報告と東京事務所の調査結果を統合し、我が国と他国との比較を行った上で、東京事務所が一体として整合性のある調査報告書を作成した。

(2) 有識者・産業界ヒアリングの実施方法

- a. 対象とする有識者・企業を経済産業省と協議のうえ決定し、文献調査の結果を要約した資料をベースに、ヒアリングを実施した。
- b. ヒアリング結果の取りまとめ及びヒアリング対象者への確認を行った。
- c. 全体の報告書の取りまとめを行った。

## 第2章 調査結果

### 1. 納税環境整備関連制度に関する調査

#### (1) 全体概要

BEPS 行動計画 12 では、納税者によるアグレッシブ又は濫用的な取引、取決め、構造に関する義務的な開示ルールに関する勧告を策定することが提言されている。

本調査においては、2011年にOECDより公表された「透明性及び開示の改善によるアグレッシブなタックスプランニングに対する取組み報告書<sup>1</sup>」において紹介された開示プログラムのうち、早期開示義務、特定の情報に関する追加報告義務、協力的なタックスコンプライアンス、事前ルーリング制度について調査を行った。なお、各国制度を調査するにあたり、中には上記のいずれに分類するか迷う制度も存在したが、本調査に置いては便宜上添付資料 1 の通り整理した。例えば、納税者の判断によって事前提出及び申告時の添付が選択できる制度が存在するが、その場合には必ずしも早期とは言えないため、「特定の情報に関する追加報告義務」に該当する制度として分類した。

事前に又は税務申告時に税務当局に情報を開示させる制度として、早期開示義務及び特定の情報に関する追加義務がある。英米では租税回避スキームを売るプロモーターやその使用者に対して、事前に当該スキームについて税務当局に報告する義務を課している。また、オーストラリアにおいても、一定の大規模法人に対して、事前に又は税務申告時において、税務上の取り扱いが不明確な取引、又は金額的に重要な取引に係る情報の報告義務を課している。なおフランスは特定の業種や取引に対して、オランダは申告書に記載されている質問リストに回答する形式で、報告義務を課している。

一方、上述のような取り締まりをする反面、税務当局が納税者とのコミュニケーションを活性化し、互いの事務コストや不確実性の除去を図る取組みも各国で導入されている。具体的には、協力的なタックスコンプライアンスの観点から、納税者の希望により、事前に特定の税務ポジションについて税務当局による確認を受けたり、税務当局が納税者の税務リスク度合いを評価して、リスクの低い納税者に対しては税務調査の軽減又は免除措置を設けるといった制度が見られる。これは納税者にとってメリットがあるばかりでなく、税務当局においても限られた人員をよりリスクの高い納税者に傾注させることが可能となる。

---

<sup>1</sup> 「Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency And Disclosure」(OECD 2011年2月) <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>



また、納税者にとっての法的安定性及び予見可能性を高めるために、事前ルーリング制度が各国に導入されている。これについても各国それぞれ制度設計が異なっている。なお、日本における類似制度は法的拘束力を有しないが、日本を除く調査対象国においては法的拘束力を有している。

以上のような観点から、米国、英国、ドイツ、フランス、オランダ、そしてオーストラリアでの納税環境について調査し、日本の納税環境と比較することとする。

## (2) 各国の制度概要

### 1. 米国

#### (a) 概要

米国には、早期開示義務に関連して個人・法人向けに「プロモーターによる租税回避スキーム(タックスシェルター)に関する事前開示義務(Reportable Transaction)」、特定の情報に関する追加報告義務に関連して「納税者による上記の租税回避スキームに関する税務申告書上での申請義務(Reportable Transaction)」、協力的タックスコンプライアンスに関連して「法令遵守保障制度(Compliance Assurance Program)」、事前ルーリング制度に関連して法的拘束力のある「事前ルーリング制度」がある。

#### (b) 早期開示義務

##### ① 制度概要

米国で導入されている早期開示義務は「報告すべき取引」としてReg.1.6011-4に定められている。この制度は、租税回避スキーム(タックスシェルター)を売却する一定の者(Material Advisor)に対して、税務当局に、そのスキームの概要及びこれより得られる税務上の恩典等について四半期ごとに申告を義務づけているものである。

##### ② 法的根拠(法的拘束力)

Section 6111 of the Internal Revenue Code (IRC)

### ③ 導入経緯

本制度は、租税回避スキームの利用に関する規制を強化することを目的として、1997年に租税回避スキームを売却するプロモーターに対して、法人税に係る租税回避スキーム（タックスシェルター）を開示することを義務付けたものである。

### ④ 対象者

開示義務の対象者は Material Advisor（以下、「MA」）とされており、MAとは以下の全ての要件を満たす者とされている。

- a. 租税回避スキームの組成、管理、促進、売却、実行、保証又は継続的な遂行に関して重要な役割、補助又は助言を提供している。
- b. 上記アドバイスの提供等により、直接又は間接的に一定以上の金額（個人の場合は\$50,000、その他の場合は\$250,000）を超える所得を得ている（又は、得ると想定される）。

### ⑤ 開示内容、開示時期

MAは、以下の情報を開示しなければならない。

- a. 開示義務の対象となる取引について、その取引の概要及び特徴
- b. その取引により期待される税務上の恩典
- c. その他財務長官による特別の要求がある場合はその要求された情報

開示義務の対象となる財務省規則 1.6011-4 で規定される取引（Reportable Transactions）には、以下がある。

- a. 税務当局によりリストされた取引（指定取引）（Listed Transactions）
- b. 守秘義務に基づく取引（Confidential Transactions）
- c. 成功報酬に基づく取引（Transactions with Contractual Protection）
- d. 一定の金額を超える損失をもたらす取引（Loss Transactions）
- e. その他租税回避と考えられるような取引（Transactions of Interest）

また、開示は、4半期ごとにその期間中に開示義務が生じた場合、The Office of the Tax Shelter Analysis（OTSA）に申告しなければならない。

⑥ 開示方法、必要書類

MA は、Form 8918 (MA Disclosure Statement) により租税回避スキームを登録しなければならない。Form 8918 には、租税回避スキームの概要やこれより享受される税務上の恩典等について詳細に記載する必要がある。

⑦ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

(メリット)

【税務当局】

税務専門家による租税回避スキームの濫用の制約となることが期待される。

(デメリット)

【税務当局】

MA が介入することなく、納税者が直接、租税回避スキームを利用することにつながりかねない。

⑧ 非開示の場合のペナルティ等の影響

MA が必要な開示を怠った場合、又は開示が不完全な場合は 5 万ドルの罰金が科される。また、これが Reportable Transaction のうち、指定取引に該当すれば、上記罰金に代えて、20 万ドルと MA がその指定取引に係るアドバイスの提供等により稼得した所得の 50%相当額とのいずれか多い金額に相当する罰金が科される。なお、意図的な不開示等の場合は、上記 50%に代えて 75%が適用される。

⑨ 直近年度の実績

米国内国歳入庁の統計によると MA の申告数は下記の通りである。

2003 年	1,083 件
2004 年	686 件
2005 年	1,053 件
2006 年	449 件
2007 年	357 件
2008 年	1,012 件
2009 年	206 件

なお、2010年以降のデータはない。

⑩ 実施当局の体制

米国内国歳入庁の大規模事業及び国際課（Large Business and International division）の中にある the Office of the Tax Shelter Analysis（OTSA）が担当している。

⑪ 電子申告や納税者番号の利用の有無

なし

⑫ その他

上記制度とは別に、一定の要件を満たす場合（FIN 48<sup>2</sup>）は、不正確な税務ポジションに係る申告（Uncertain Tax Position Statement<sup>3</sup>）の連邦法人税申告書への添付が必要となる。

(c) 特定の情報に関する追加報告義務

① 制度概要

課税・非課税団体が一定の租税回避スキーム（禁じられたタックスシェルター取引）に関わることとなった場合は、当該取引に関わることとなった旨、及び関係する全ての者（把握出来る限り全て）について税務申告書に添付して報告しなければならない。

② 法的根拠（法的拘束力）

§ 6033(a)(2)

③ 導入経緯

---

<sup>2</sup> 財務会計基準審議会解釈指針第48号（FIN48、現ASC740）において、50%超（つまり、More Likely Than Not）の確率で認められると考えられない税務上の取り扱いについては引当をすることを義務付けている。

<sup>3</sup> 法人税申告書に添付する不確実な税務ポジション（Uncertain Tax Position）を開示するための様式（Schedule UTP）である。

本制度は、早期開示義務と同様に、租税回避スキームの利用に関する規制を強化することを目的として設けられている。

④ 対象者

全ての非課税団体 (tax-exempt entity) で一定の要件を満たすもの (§ 4965(c))

⑤ 開示対象

守秘義務のもと、一定以上の対価（個人の場合は\$50,000、その他の場合は\$250,000）の支払いが認められる取引に係るアドバイスが開示対象となる。

なお、守秘義務があるかどうかの判定は、一般的に、納税者が、アドバイスに係る税務上の利益等につき秘密保持契約が付されるなどアドバイザーの税務戦略を保護する措置が講じられている場合などが該当する。

⑥ 必要書類

Form 8886-T（一定の場合は追加の書類）の提出が必要となる。

⑦ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

（メリット）

**【税務当局】**

実質的に全ての納税者を制度の対象とできる。

（デメリット）

**【納税者】**

制度の適用要件が幅広いため、実態を有する事業を行っていたとしても適用の対象となることがある。

⑧ 非開示の場合のペナルティ等の影響

Form 8886-T の提出を遅滞した場合は、\$50,000 を上限として、遅滞一日につき\$100 の罰金が科される。未提出の場合に、財務省長官より提出期日を

指定する通知があった場合において、その期日までに提出がないときは、さらに一日につき\$100（\$100,000を上限）の罰金が課される。但し、一定の場合の免除措置が設けられている（§ 6652(c)(3)）。

⑨ 直近年度の実績

米国内国歳入庁の統計によると Reportable Transaction Disclosure Form の提出数は以下の通りである。

2007年	100,793件
2008年	52,842件
2009年	90,167件

なお2010年以降のデータは存在しない。

⑩ 実施当局の体制

早期開示義務同様、主として OTSA により管理されている。

⑪ 電子申告や納税者番号の利用の有無

Form 8886-T の提出は電子申告により行うとともに、OTSA にその申告した Form 8886-T のコピー（全てのコピーがあることが法律上要求されている）を提出しなければならない。

(d) 協力的なタックスコンプライアンス

① 制度概要

アメリカで導入されている協力的なタックスコンプライアンスには、Compliance Assurance Program（法令遵守保証制度。以下「CAP」）がある。これは、主に大規模企業を対象に、その年度に発生するすべての重要な取引等（個別取引に対するプログラムではない。個別取引については別途 Pre-Filing-Program がある。）に係る税務上の取扱いについて、希望すればその申告前に米国内国歳入庁と協議・解決することができる制度である。

② 法的根拠（法的拘束力）

法制化されていない。

### ③ 導入経緯

当初は上場企業を対象に、その申告内容について不明な点を解決するとともに、税務当局側でもその申告内容をモニタリングすることを目的としていたが、現在は上場企業のみではなく、幅広い企業を対象としている（但し、主に大企業）。

### ④ 対象者

原則として、対象者は以下のすべての要件を満たす法人である。

- a. 資産1千万ドル以上であること
- b. 上場していること、及びそのため米国証券取引所へ Form 10K、10Q、8K、又は20Fを提出していること
- c. 現在、税務当局が当該対象者の帳簿へのアクセスに制限を持つような国内歳入庁やその他連邦・州当局に対する調査、訴訟が行われていないこと

### ⑤ 対象となる税目

連邦法人所得税

### ⑥ 税務当局との年間ミーティング数

定期的なミーティングと言うよりは、米国内国歳入庁の職員が納税者の事務所に来て対象年度の取引をすべてレビューする作業を行う。

### ⑦ 税務当局との契約の有無

税務当局とCAPに協力する旨を記載した覚書（Memorandum of Understanding）を締結する（一事業年度のみ有効であるため、必要であれば每期締結する必要あり）。

### ⑧ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

(メリット)

**【納税者】**

- a. 申告時には不明点が解決できる。
- b. 決算書上の不確定な税務ポジション (FIN 48) に係る注記に関する検討が不要となる。
- c. 新しい取引又は税務上の取扱いが不明な取引を行うこととなった場合において、税務当局の指導のもと申告前にこれを解決できる。

(デメリット)

**【納税者】**

税務当局とのやりとりに多くのリソースを要する。

⑨ 制度の効果

米国内国歳入庁にとって、納税者が正しく申告するという確証が得られる。

⑩ 税務調査に対する影響

税務当局にとって税務調査の時間効率が図れるとともに、納税者にとっては税務上の課題に対して正確、効果的かつ迅速な対応が可能となる。

⑪ 直近年度の実績

2014年6月時点の制度適用者は185社

⑫ 実施当局の体制

米国内国歳入庁の中の大規模事業及び国際課 (Large Business & International Division) が担当している。

⑬ その他

申告前に個別の税務上の問題点について税務当局と事前に合意する制度である事前合意制度 (Pre-filing Agreement Program) が別途ある。ただし、CAPの申請者に比べて、2014年6月時点で18社の申請にとどまっている。



## (e) 事前ルーリング制度

米国で導入されている事前ルーリング制度は、Letter ruling、Determination letter、Information letter、Closing agreement、Revenue ruling、Revenue procedure があり、以下は Letter ruling について記載する。

### ① 制度概要

Letter ruling は法律上、納税者に対し、連邦税について一定の事実関係に基づく取引（将来行うことが予定されている取引及び既に行われた取引）に係る税務上の取扱い（条文の解釈・適用）について税務当局が見解を書面により発行する制度である。

### ② 法的根拠（法的拘束力）

法的拘束力を有する。ただし、ルーリングの効果はその申請をした納税者に対してのみ有効（ルーリングに係る取引と同様の取引を行った他の者に対しては適用されない。）であり、一部でも事実が異なる、又は秘匿されていた場合、法的拘束力は失われる。

### ③ 導入経緯

連邦税が複雑なため設けられた経緯がある。

### ④ 対象となる取引

ルーリングの対象となる税目は、以下の通りである。

所得税及び贈与税、資産税、世代間財産移転税、雇用税及び物品税及び申告、納税及び徴収、減税、税額控除及び誤納額の還付又は税務情報申告書の提出に係る手続き

なお、ルーリングを発行するかどうかの決定権は税務当局にあり、一定の場合はルーリングを発行しないことが許容されている。またルーリングの申請がされた取引に係る代替案や仮定に基づく取引に対してはルーリングを発行しない。

⑤ 必要な手続き

ルーリングを申請するにあたり定められた書式はなく、ルーリングに係る事実及び関係する法律により必要な記載がされている書類や補足資料としての添付書類が一般的に必要となる。

⑥ 必要な書類

ルーリングの申請にあたり、正式に提出しなければならないリストはない。ただし、以下は通常必要とされる情報である。

- a. ルーリングに係る全ての関係者の氏名、住所、米国納税者番号、電話番号等
- b. 会計年度及び会計方針
- c. 事業内容、その取引を行う事業上の理由等の説明
- d. その取引の詳細
- e. その取引に係る契約書等

⑦ 回答の形式、回答期限

ファックス等によって文書にて回答される。また米国内国歳入庁は申請書提出後21日以内にその後の手続き等について話し合うために納税者にコンタクトをとることとされている。なお回答は通常、2カ月から4カ月を要する。

⑧ 手数料

申請内容により異なるが、一件あたり\$ 625 から \$ 11,500 の料金がかかる。

⑨ 回答に対する異議申し立て制度の有無

一旦発行されたルーリングに対して異議申し立てをすることはできない。但し、ルーリング発行前であればルーリング申請を取り消すことが認められており、ルーリングの発行により納税者不利の結果となりそうな場合は初期の打ち合わせ段階において米国内国歳入庁から助言がされることがある。

⑩ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

(メリット)

**【納税者】**

- a. 最大のメリットは、ルーリングの内容が法的効力を有すること。
- b. 税務当局との議論を通じて、税務上問題の解決が可能なストラクチャーを発見する機会となること。

(デメリット)

**【納税者】**

- a. 一般的に専門家に申請書類の作成を依頼するため多額のコストがかかる。
- b. ルーリングの獲得には約3カ月かかるため、時間的制約の厳しい取引の場合はルーリングを獲得するのは難しい。
- c. 税務当局に情報を開示することとなるため、既に行われた取引等について、申請したルーリングを撤回した場合は、税務当局から注意をひくこととなってしまう。
- d. 手数料が発生する。

⑪ 直近年度の実績

2003年： 1,330件  
2009年： 1,000件  
※その他の入手可能な情報なし

⑫ 実施当局の体制

米国内国歳入庁の Office of Chief Counsel (主席法律顧問官室) が担当。

## 2. ドイツ

(a) 概要

ドイツには以下に示すとおり、協力的タックスコンプライアンスに関連して「納税者の希望による調査間隔の短縮 (Real Time Tax Audit)」や、「税務調査等の一環として納税者と税務当局が行う事実関係に係る合意制度 (Factual Agreement)」が

ある。さらに事前ルーリング制度に関連して法的拘束力のある「事前ルーリング制度」がある。一方、早期開示義務や特定の情報に関する追加報告義務は今のところ導入されていない。

(b) 早期開示義務

該当する制度がない。

(c) 特定の情報に関する追加報告義務

該当する制度がない。

(d) 協力的なタックスコンプライアンス

① 制度概要

ドイツで導入されている協力的なタックスコンプライアンスは **Real time tax audit** (以下「RTA」) である。これは、納税者の希望により通常よりも早いサイクルで税務調査を行い、税務問題を先送りしないために設けられた制度である。2012年より連邦税を対象として導入された。

② 法的根拠 (法的拘束力)

**Sec. 4a Tax Audit Regulations**

③ 導入経緯

納税者及び税務当局とも出来るだけ短期間、かつ、少ない労力で税務調査を行うために導入された。2012年より前は、大企業ないし大企業のグループのみを対象として試験的に行われていたが、2012年より法制化された。

④ 対象者

税務当局が選定した法人 (選定の対象は、主に大企業ないし大企業のグループだが、制度上はこれらに限定されていない)。

なお、納税者は RTA を受けた旨を税務当局に申請することができるが、税務当局はこれを拒否することができる。

大企業に該当するか否かの基準が定められており、例えば、販売業の場合は、売上高が€730 万、又は課税所得が€28 万である場合が該当し、銀行業の場合は、資産が€1 億 4 千万超、又は課税所得が€56 万を超える場合が該当する。

#### ⑤ 対象となる税目

原則として、賃金税と VAT 以外の全ての連邦税が対象となる。

#### ⑥ 税務当局との年間ミーティング数

必要に応じてミーティングを行う必要があるが、行うべきミーティングの回数については特に定められていない。なお RTA を行うにあたり必要となる資料の提供や質疑対応義務等が納税者に課される。

#### ⑦ 税務当局との契約の有無

税務当局と納税者は、RTA を行う場合はその条件等について合意しなければならない。合意は書面によるものでなければならず、双方の署名が必要となる。仮に、納税者が合意内容に反することをした場合は、RTA が終了し、通常の税務調査が開始することとされている。

#### ⑧ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

(メリット)

##### 【納税者】

- a. 早い段階で税務上の取扱いについて法的な安定性を得ることができる。
- b. 追加納税となった場合でも早い段階で対応することにより延滞税の負担が少なくなる。
- c. 取引について熟知した担当者の退職により税務調査への対応が困難となることを未然に防ぐことができる。

##### 【税務当局】

早い段階で税務調査を行うことにより、追加納税の早期確保、また効果的な税務調査が期待できる。

(デメリット)

**【納税者】**

- a. 異議申立期間が通常の税務調査よりも短くなる。
- b. 自ら組織再編等の税務リスクの高い項目について税務当局に開示しなければならない。

⑨ 制度の効果

RTA を行うことにより、一般的には課税関係についての検証を早い段階で完了させることができる。つまり、RTA の目的は、できるだけ早い時期に税務調査を行い、税務調査を迅速に完了させること、及び納税者・税務当局とも少ない時間・労力で税務調査を行うことといえる。

⑩ 税務調査に対する影響

理論的には、通常の税務調査は RTA よりも、調査範囲が限定的であり、調査期間が短いものと思われる。

なお、実務上 RTA は、通常の税務調査の例外的な位置づけとして行われていると思われる。

⑪ 直近年度の実績

入手可能な情報なし。

⑫ 実施当局の体制

RTA のための特別な部門等はなく、通常の税務調査を行う者が、RTA も行っている。

(参考) Factual Agreement (FA)

注：税務調査等の一環で事実関係の合意を納税者と税務当局の間で行わなければ

ならない。その合意をするために制度である。

#### ① 制度概要

Factual Agreement（以下、「FA」）とは、一定の事実関係を確定させなければ課税関係についての検証ができない場合に、納税者が、税務当局との話し合いにより、事実関係についての合意をすることができる制度である。これは、価値評価のようにレンジがある場合など、前提として事実関係を確定させなければ調査できない場合に用いられ、特に税務調査時、異議申し立て時、また税務訴訟時に用いられる。そのため、法的問題、法的責任又は特定の法令の適用の有無についての合意することを目的とした制度ではない。

#### ② 法的根拠（法的拘束力）

法定された手続きではないが実務上の慣行として行われており、最高裁によりその存在が承認されている。よって、FAの内容は、税務当局及び納税者を実質的に拘束するものである。

#### ③ 導入経緯

価値評価のようにレンジがある場合など前提である事実関係を確定させなければ調査することができないために設けられた制度である。

#### ④ 対象者

全ての納税義務者

#### ⑤ 対象となる税目

前提である事実関係についての合意を目的とした制度であるため、原則として全ての税目を対象としていると考えられる。

#### ⑥ 税務当局との年間ミーティング数

FAについての合意を得るために必要なミーティング数は定められていない。

⑦ 税務当局との契約の有無

FA は書面によらなければならず、両者の署名があることを擁する。

⑧ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

(メリット)

【納税者】

法的な安定性を確保できる。

【税務当局】

- a. 効率的な徴税業務の実現。
- b. 納税者に合意させることにより、異議申し立てを行うことを防止することができる。

⑨ 制度の効果

上記同様、効率的な徴税業務の実現等が期待される。

⑩ 税務調査に対する影響

FA により前提である事実関係について合意することで、調査に要する時間を少なくする効果があるとされている。

⑪ 直近年度の実績

入手可能な情報はない。

⑫ 実施当局の体制

税務当局内に特別に設けられた部門等はない。税務調査官 (Chief officer for the tax inspector) 等は納税者と FA を締結することが認められている。

(e) 事前ルーリング制度

① 制度概要



事前ルーリング制度は多額の税負担が生じることが想定される一定の状況に係る税務上の取扱いについて、納税者は税務当局に事前照会を申請することができる。

## ② 法的根拠（法的拘束力）

事前ルーリング制度については、**Sec. 89 (2) Tax Procedure Law** に定められており、法的拘束力を有する。

税務当局は、申請に対する回答につき、その申請に係る前提（事実等）が異なる場合、又は回答後に申請に関連する法令に改正があった場合を除き、法的に拘束される。なお、税務当局は、その回答が後日誤っていると判断した場合は、将来にむかってその回答を無効にすることができるが、既にその申請に係る事実が実現している場合は無効にすることができない。

## ③ 導入経緯

事前ルーリング制度は2006年に定められた。それ以前にも事前ルーリング制度は実務上存在していたが、判例法によりその存在が承認されており、誠意をもって運用されていた。制度の目的は、納税者に対し税務上の取扱いについて安定性を付与することにより納税者の意思決定に資するために設けられている。

## ④ 対象となる取引

全ての取引が対象となるが、事実（前提等）が明確であり、未だ現実に生じていない取引であることが要件とされる。

## ⑤ 必要な手続き

申請は書面によらなければならない。

## ⑥ 必要な書類

申請者の氏名、住所、ID 番号、前提となる事実、問題点、及び自身の見解を記載し、併せて質問を記載した申請書を提出しなければならない。原則として、申請書以外に必要となる書類はない。

⑦ 回答の形式、回答期限の有無

回答は文書によりされる。また申請内容により回答に要する期間は異なるが、概ね平均 2 ヶ月程度である。

⑧ 手数料

事前ルーリング制度の利用は有料であり、料金は納税者にとってルーリングを取得することによる価値とされており、納税者はルーリング申請時に、その金額及びその計算過程を記載しなければならない。納税者の申請額に、申請された取引に係る税務上のインパクトを加味し、241 ユーロから 109,736 ユーロの範囲内で、税務当局が料金を決定する。概算で料金を決めることが難しい場合はタイムチャージベース（30 分 50 ユーロ）で計算される。税務当局が納税者の見解を否定した場合や回答を提供することを拒否した場合、また納税者が申請を取り下げた場合でも、納税者は料金を支払う義務を負うが、一定の場合は免除措置がある。

⑨ 回答に対する異議申し立て制度の有無

納税者は、税務当局からの回答につき異議申し立てをすることはできるが、仮に異議申し立てがされた場合であっても、判例上、税務当局が出した回答について、必要な検討がされているか、また理路整然としているか等を検討するに留まる。また、ドイツの税務上は、その複雑さから、税務当局は疑いがある場合は回答する義務はない。

⑩ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

(メリット)

**【納税者】**

税務上の取扱いに関して法的安定性を得られる。

(デメリット)

#### 【納税者】

- a. 事前承認の取得にコストや時間がかかる。
- b. 申請時に前提とした事実関係や関連する法律自体が、回答取得後に変更された場合に取得した回答が無効となるリスクを有する。

#### ⑪ 直近年度の実績

入手可能な情報なし

#### ⑫ 実施当局の体制

事前ルーリング制度について特別に設けられた部門等はない。なお、事前ルーリングを発行するのは、納税者の所轄の税務署（Tax office）である。税務当局と納税者との議論の末に回答が発行されるのが一般的である。

### 3. フランス

#### (a) 概要

フランスには以下に示すとおり、特定の情報に関する追加報告義務に関連して「移転価格及び金融機関の情報開示」、協力的タックスコンプライアンスに関連して「納税者の希望による税務当局との協力関係（Cooperation Protocol）」、事前ルーリング制度に関連して法的拘束力のある「事前ルーリング制度」がある。一方、早期開示義務は今のところ導入されていない。

#### (b) 早期開示義務

該当する制度がない。

#### (c) 特定の情報に関する追加報告義務

フランスで導入されている追加報告義務は、移転価格と金融機関を対象とする報告制度である。報告対象・報告取引が限定的なため、以下は概略のみとする。

##### A) 移転価格報告

① 制度概要

2014年1月1日から、移転価格税制に関連して、相手国の税務当局により有利なルーリングが発行された場合、これを移転価格の文書化に含めることを義務付ける制度である。

② 法的根拠（法的拘束力）

French bill for 2014

B) 金融機関を対象とする特定の報告

① 制度概要

金融機関に対して年次決算の際に特定情報の公開を義務付ける制度である。なお、2015年からは生命保険会社も対象となる。開示内容は以下の通りである。

- a. 子会社名、事業内容及び所在地
- b. 営業収入及び営業利益
- c. 従業員数
- d. 税引前利益（損失）
- e. 子会社の法人税
- f. 政府からの補助金

② 法的根拠（法的拘束力）

Article L 511-45 of the Monetary and Financial Code

(d) 協力的なタックスコンプライアンス

① 制度概要

フランスで導入されている協力的なタックスコンプライアンスは Cooperation Protocol（以下「CP」）である。この制度は、税務当局と納税者（法人）との定期的なやりとりを促進する目的で、フランス財務総局（French

Directorate-General of Public Finances : DGFIP) がそのウェブサイトに掲げた制度である。

② 法的根拠（法的拘束力）

法制化されておらず、税務当局の指針のようなものである。

③ 導入経緯

税務当局と納税者（法人）との定期的なやりとりを促進することにより、納税者にとっては税務上の問題の早期解決が図ることができ、税務当局にとっては納税者の事業内容等を知る機会となるため 2013 年 7 月に導入された。

④ 対象者

法人の規模、事業内容を問わず、税務当局の承認があれば制度を利用することができる。なお現時点では、当該制度は試用期間中のため、数社のみ承認を受けている。

⑤ 対象となる税目

法人所得税、VAT、事業税など DGFIP が徴収する税目の全てが対象となる。

⑥ 税務当局との年間ミーティング数

CP の適用開始するにあたり、まず税務当局において対象者のタックスレビューが事前に行われ、その後実際に CP において税務上の取り扱いについて確認をするための今後の予定や必要なミーティングの数等を両方で議論する。ミーティングの回数は、企業の規模や解決すべき税務上の問題の内容等により異なる。

⑦ 税務当局との契約の有無

基本的に法的に拘束するものではないが、CP は以下に示す税務当局と納税者の合意に基づいて行われる。

納税者は以下の義務がある。

- a. 会社の組織、税務、法務、会計と財務監査のプロセスに関連する全ての書類を開示する。
- b. 会社あるいはグループに影響を与えた、又は与える可能性のある主要な財務、会計あるいは法務上の出来事を税務当局に開示する。
- c. 会計仕訳の電子ファイルのコピーを税務当局に提供し、フランス税務当局 (French Tax Authority: FTA)から要求された IT 処理を導入する。
- d. 分析の必要性が生じた税法の解釈に関する疑問点を明らかにし、税務ポジションあるいは税務プロセスの維持が可能であるかどうかを評価するのに役立つ内外の意見を税務当局に提供する。
- e. 税務当局の指摘による申告書の修正を会社が同意した場合 60 日以内に修正する。
- f. 正式でなく、実質的な根拠に基づいた事柄に対する調査で、税務当局によってなされた調整に対する異議申し立てを制限する。

税務当局は以下の義務がある。

- a. レビュー中に税務当局によって採られた税務ポジションは同じ状況下で全てのグループ会社によって採られるかもしれないことを認識する。
- b. レビュー中に税務当局の指摘により会社が修正をした場合、ペナルティと遅延利息を免除する。
- c. 税務当局が間違いを指摘しなかったか、税務当局が提起した問題を会社が自主的に修正した場合、重大な違法行為が発見されない限り、レビューを行った事業年度に対する通常の税務調査を行わない。
- d. レビューが終わる前、又は会社がルーリングを申請した 3 ヶ月以内に会社が提起した税務に関する質問に対する意見書を出す。3 か月以内にレビュー中に提出された過年度に関するクレームを処理する。
- e. レビュー中に集めた文書と情報を機密事項として取扱い、レビュー後 30 日以内に会計データを破棄する。

⑧ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

(メリット)

**【納税者】**

レビュー完了後に、税務当局が、適用すべき税務上の取扱いや納税者の意見、税務申告書の正確さについて公的な意見を記載した書類を発行する

ため、納税者は税務上の取扱いに関して正確な取り扱いを把握することができる。

⑨ 制度の効果

事業、財務、法務および会計活動から生じる税務リスクを識別し、検証し、調査するために事業プロセスもレビューされる。

⑩ 税務調査に対する影響

レビューされた事業年度は税務調査の対象とならない。

⑪ 直近年度の実績

2014年現在 24社が制度を利用している。なお試験期間中である。

⑫ 実施当局の体制

当局の職員がボランティアベースで CP のチームに参加している。CP のチームは税務調査を行うチームから区別され、CP のチームに参加した職員は、参加時に担当した企業の税務調査を 5 年間行うことが禁止されている。

(e) 事前ルーリング制度

フランスにおけるルーリング制度は、事前ルーリング(rescrit fiscal : Non-Statutory Clearance) と 法定クリアランス (demande d'agrément : Statutory Clearance) があり、以下、その内容について記載する。

A) 事前ルーリング (rescrit fiscal)

① 制度概要

一定の状況における条文の解釈及び適用について、税務当局に質問をすることができる制度である。税務当局はこれに対して回答するかは任意であるが、質問を受領した日から 3 カ月 (質問の内容によっては 6 カ月) 以内に返答を返さない場合は、申請を受け入れたものとみなされる。

② 法的根拠（法的拘束力）

税務当局の回答は法的拘束力を有する（L80A、L80B）。

③ 導入経緯

1959年に導入されたが、後述の法令の適用に関する法定クリアランス以外の一般的な条文解釈等に対する事前照会制度として1987年に改正された。

④ 対象となる取引

全ての税目（手続き関係及び罰則に係るものを除く。）

⑤ 必要な手続き

書面による申請書を税務当局に提出しなければならない。一定の状況に対する条文の適用について書面による回答を希望する場合は、申請者の氏名、住所及び申請内容について明確に、かつ、必要な情報の全てを提供しなければならない。

⑥ 必要な書類

申請内容によるため、個別案件ごとに税務当局との協議による。

⑦ 回答の形式、回答期限

回答は書面により得ることができる。また回答期限は質問を受領した日から3ヵ月から6ヵ月である。

⑧ 手数料

手数料は発生しない。

⑨ 回答に対する異議申し立て制度の有無



回答に不満がある場合は、異議申し立てをすることができる。

⑩ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

(メリット)

【納税者】

書面によるルーリングは、税務当局に対して法的拘束力を有する。

(デメリット)

【納税者】

ルーリングを発行するか否かの決定権は税務当局にあるため、書面によるルーリングが発行されていない場合、納税者は保護されない。

⑪ 直近年度の実績

- ・ 特定の状況における税務上の取り扱いの確認の要請  
2013年に税務当局が申請を受けた件数：  
18,558件（2013年に回答した件数：18,078件）
- ・ 一般的な条文解釈に係る要請  
2013年に申請を受けた件数：  
2,165件（2013年に回答した件数：2,178件）

⑫ 実施当局の体制

申告書の提出等をする所轄税務当局又は中央税務当局（Central Tax authority）

B) 法定クリアランス（demande d'agrément）

① 制度概要

一定の税制について、その適用を受ける（また、その適用対象とならない）ことができるか確認するために事前に税務当局に事前照会を行う制度である。

② 法的根拠（法的拘束力）

- a. 組織再編の場合 (article 209-II of the French Tax Code)
- b. 恒久的施設の有無の場合 (article L80 B-6 of the French Tax Code できるか確認するた de)
- c. 濫用規定の場合 (article L64 B of the French Tax Procedure Code)

③ 導入経緯

特定の法令に関して事前照会をする制度であり、前述の事前ルーリングとは異なるものとして 1987 年に導入された。

④ 対象となる取引

例えば、以下の場合等がこれに該当する。

- a. 組織再編を行う場合に繰越欠損金を引き継ぐ場合
- b. 法人がフランスに恒久的施設又は固定的施設を有するか否かを確認する場合
- c. 検討している取引等が法の濫用と評価されるか否かを確認する場合

⑤ 必要な手続き

- a. 組織再編の場合  
合併前に、書面により税務当局に申請しなければならない。税務当局は申請内容につき、必要に応じて納税者に情報提供を依頼することができる。
- b. 恒久的施設の有無の場合  
書面による申請書で、詳細な事実関係及び申請者の法的な見解について記載されているもの
- c. 濫用規定の場合  
書面による申請書で、詳細な事実関係を記載したもの

⑥ 必要な書類

組織再編（合併）を行った場合の繰越欠損金の引き継ぎについての申請の場合は、以下の書類を準備する必要がある。

- a. 合併及び被合併法人の前 3 期分の申告書

- b. 合併契約書のコピー
- c. 合併法人の清算を証明する公的な書類のコピー
- d. 清算事業年度の申告書
- e. 経営者による、合併後に従業員を引き継ぐ旨を記載した公的な書類
- f. 連結納税を採用している場合は、連結納税グループの範囲及び連結納税申告書

⑦ 回答の形式、回答期限

回答は、書面によりされる。また回答期限は申請書を提出した日から 3 ヶ月（通常）から 6 ヶ月（濫用規定）である。

⑧ 手数料

手数料は発生しない。

⑨ 回答に対する異議申し立て制度の有無

租税裁判に訴えることができる。

⑩ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

(メリット)

**【納税者】**

- a. 納税者に有利なルーリングが発行された場合、税務当局はこれを見做すことはできない。
- b. 恒久的施設の有無の場合、申請後 3 ヶ月以内に税務当局より回答が提供されない場合は、フランス国内に恒久的施設を有しないものとみなされ、税務当局は税務調査においてもこれに対抗することができない。
- c. 濫用規定の場合、申請後 6 ヶ月以内に税務当局より回答が提供されない場合は、法の濫用はなかったものとみなされ、税務当局はこれに対して特別な手続きやペナルティを課すことができない。

⑪ 直近年度の実績

2013年

- ・ 恒久的施設の有無に関して： 26件
  - ・ 濫用規定に関して： 9件
- (組織再編の場合の実績については取得可能な情報なし。)

⑫ 実施当局の体制

主として中央税務当局 (Central Tax authority) により管理される。

## 4. 英国

(a) 概要

英国には以下に示すとおり、早期開示義務に関連して「プロモーター及びその使用者による租税回避スキームに関する事前開示義務 (Disclosure of Tax Avoidance Scheme)」、協力的タックスコンプライアンスに関連して申告納税制度の一環である「Business Risk Review」、事前ルーリング制度に関連して法的拘束力のある「事前ルーリング制度」がある。一方、特定の情報に関する追加報告義務は今のところ導入されていない。

(b) 早期開示義務

① 制度概要

英国で導入されている早期開示義務は Disclosure of Tax Avoidance Schemes (以下「DOTAS」租税回避スキームの開示制度) である。これは、一定の租税回避スキーム (以下、「アレンジメント」) の開発者又はそのアレンジメントを売却する者 (プロモーター) 及びその利用者に対し、そのスキームを税務当局に開示することを義務付ける制度である。

アレンジメントとは、税務上の便益を享受でき、その取引を行う主たる目的がその税務上の便益を享受することであり、かつ、DOTAS にあてはまる一定の基準のいずれかに該当するものである。

② 法的根拠 (法的拘束力)

## Part 7 of Finance Act 2004

### ③ 導入経緯

アレンジメントの利用者について早い段階で税務当局が把握するための制度が設けられた。2004年の導入当初は所得税、キャピタルゲイン税、法人税等の一定の税目に適用が限定されていたが、印紙土地税（Stamp Duty Land Tax）、相続税等まで適用範囲が拡大されている。定期的に制度のアップデート、適用範囲の拡張がされている。

### ④ 対象者

原則としてプロモーターに対して開示が義務付けられている。プロモーターとは、アレンジメントを作った者又はアレンジメントを売却した者である。

企業内の税務部門又は非居住者がアレンジメントを作成した場合は、そのアレンジメントの利用者に開示責任が転嫁される。中小企業<sup>4</sup>の企業内税務部門が作成した場合は開示義務を免除する制度が設けられている。

### ⑤ 開示内容、開示時期

税務上の便益に関する法令等の情報を含む以下の情報を開示しなければならない。

- a. プロモーターの名前、住所
- b. DOTAS の内、開示義務に至った個所
- c. アレンジメントの概要と可能であればその名称
- d. 税務上の便益を享受できるアレンジメントの各要素の説明（どのようにアレンジメントが構成されているかを含む）

プロモーターは、下記のうちいずれか早い日から 5 日以内に開示しなければならない。

- a. 実質完成しているアレンジメントについて潜在的購入者に販売のためコンタクトをとった日、

<sup>4</sup> 以下に該当する場合、一般に中小企業とみなされる。

- ① 250 人未満の従業員、かつ、
- ② €4,000 万以下の年間売上、又は、€2,700 万未満の総資産

- b. プロモーターによって顧客がアレンジメントを利用できるようになった日、又は、
- c. アレンジメントが実行された日

なお、アレンジメントの利用者に開示義務が転嫁された場合は、アレンジメントを開始した日から、プロモーターが非居住者の場合は 5 日以内、そのスキームがグループ組織内で考案された（つまり、プロモーターがない）場合は 30 日以内に開示しなければならない。

税務当局は開示されたアレンジメントに対し、アレンジメントの内容及びそのプロモーター毎に固有の番号（SRN）を付与する。プロモーターは、アレンジメントを利用している顧客に規定の書式にて SRN を提供しなければならない。

#### ⑥ 開示方法、必要書類

プロモーターは、四半期ごとに租税回避スキームの開示義務のあるアレンジメントを実行した顧客の詳細を電子申告しなければならない。

また、顧客は SRN とともにアレンジメントを利用しているということを税務当局に申告しなければならない。アレンジメントのタイプによって、税務申告書に含めるか別の規定の書式にて申告するか異なる。

#### ⑦ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

(メリット)

##### 【税務当局】

売買されている税務メリットのあるアレンジメントに関する情報を早い段階で把握することができ、これに対する立法措置をとることを可能にする。また SRN によりアレンジメントの使用者とアレンジメントの内容のトレースを容易にすることができる。

(デメリット)

##### 【納税者】

開示対象のスキームを利用していることを税務当局に申告しなければならなくなったことにより、税務当局の注目を受けることになる。

⑧ 非開示の場合のペナルティ等の影響

プロモーターは、アレンジメントを開示しなかった又は開示を適時に行わなかった場合£100万を上限としてペナルティが科される。

また、以下の場合も上記ペナルティの対象となる。

- a. プロモーターがアレンジメント使用者に SRN を提供しなかった場合（プロモーターのペナルティ）
- b. プロモーターの四半期ごとの申告が正しくなかった場合（プロモーターのペナルティ）
- c. 税務当局に対してアレンジメント使用者がアレンジメントを使用していることを開示しなかった場合（使用者のペナルティ）

⑨ 直近年度の実績

租税回避スキームの開示制度のもと、2013年10月1日～2014年9月30日の間に28件の開示が税務当局にされた。

⑩ 実施当局の体制

税務当局内における Counter Avoidance Group がモニターしている。

⑪ 電子申告や納税者番号の利用の有無

当該開示は電子申告にて開示することができる。

⑫ その他

英監査局 (National Audit Office)が Tax Avoidance: tackling marketed avoidance schemes というレポートで DOTAS の有効性を評価しているが、このレポートは売買されている租税回避スキームに焦点を当てており、DOTAS はもっと広範囲であり、売買されていなくても要件を満たしたスキームも開示の対象としている。

(c) 特定の情報に関する追加報告義務

該当する制度はない。

(d) 協力的なタックスコンプライアンス

① 制度概要

英国で導入されている協力的なタックスコンプライアンスは **Business Risk Review** である。これは納税者が自己の納税額を申告する申告納税制度の枠組みの中で、納税者が抱える税務申告リスクをどのように和らげるかを税務当局と納税者が協力して定期的に話し合われる制度である。

税務当局は納税者を **Low Risk** であるか否かを分類し、**Low Risk** でない納税者の租税回避行為の調査に集中することを目的としている。

② 法的根拠（法的拘束力）

**Taxes Management Act 1970 (TMA)**

③ 導入経緯

税務当局と納税者の協調的関係を構築するために導入された。

④ 対象者

大規模企業を対象としている。

⑤ 対象となる税目

所得税、法人税、VAT、印紙税、関税及びキャピタルゲイン税

⑥ 税務当局との年間ミーティング数

税務当局は、大規模企業のための税務コンプライアンスのリスクに対するアプローチについてガイダンスを出している。このアプローチの重要な要素として、納税者と効果的な関係を構築・維持し、納税者を **Low Risk** と **Low risk**



でない納税者に分けることにより税務当局の人材を **Low Risk** でない納税者に配置することを目的としている。

税務当局は納税者の税務コンプライアンスのリスクについて、まず納税者固有のリスク（事業規模、取引の複雑さ等）があるかの確認を行う。その後これらのリスクに対して納税者がどのような取組みをしているか確認する（租税回避に対する意識の確認や社内制度や手続き及び税務当局に対する協力的態度の有無等）。これは **Business Risk Review** として納税者と税務当局が協力しあうことにより定期的に行われる。納税者の適切な取組みは、事業規模や取引の複雑さ拘わらず、**Low risk** として税務当局によって認定される。

そのため、決まってミーティングを行うことはなく、**Business Risk Review** において定期的にコミュニケーションをしていくことになると考えられる。

⑦ 税務当局との契約の有無

ない

⑧ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

(メリット)

【納税者】

- a. 税務当局との信頼関係により、自己の税務ポジションに関して確実なものとするができる。
- b. **Low Risk** に分類されれば、3年間 **Business Risk Review** を通常されない。また、その間税務申告書を否認されることはない。

【税務当局】

納税者より提出された申告書の確認作業よりも、租税回避スキームに係る早期開示義務 (DOTAS) など租税回避防止に注力することができる。

(デメリット)

【納税者】

- a. 申告書作成の時間と費用といった管理の負担が増加する。
- b. 税務当局との協議等により、情報提供に時間とコストを要する。

⑨ 制度の効果

納税者との協力的関係と税務当局の人材の有効利用が図られる。

⑩ 税務調査に対する影響

Low Risk に分類されれば、3年間 Business Risk Review を通常実施されない。また、その間は一般的に税務申告書を否認されることはない。ただし、税務当局は納税者に対して密なコンタクトを継続する。

⑪ 直近年度の実績

公的な情報はない。

⑫ 実施当局の体制

税務当局の Customer Relation Managers が担当することになる。

(e) 事前ルーリング制度

① 制度概要

英国で導入されているルーリング制度は、Clearance であるが、法定クリアランス (Statutory Clearance) と事前ルーリング (Non-statutory Clearance) が含まれている。

法定クリアランスは特定の税法に対するもので、納税者の一定の状況に対して税法の特定の条項の適用があるか等について税務当局の事前承認を得る制度である。

また、事前ルーリングは、特定の税法に定め（つまり、法定クリアランス）に限らず、納税者の一定の状況に対する条文の適用の有無等が曖昧（不確定）な場合に、その明確化を目的として税務当局に事前承認申請する制度である。この制度は比較的新しい法律や不確実さの多い分野に関して、税務当局が見解を示す制度である。

② 法的根拠（法的拘束力）

Clearance の効果は、申請者本人（納税者の税務アドバイザーによって申請された場合も有効であるが、税務アドバイザーは他の類似ケースに適用することはできない）の Clearance の申請に係る特定の取引に対してのみ法的拘束力がある。

### ③ 導入経緯

英国では、新しい法律が提案された時に、提案された法律についてのコメントや曖昧な部分についてコメントする制度を確立した。

### ④ 対象となる取引

#### 法定クリアランスの場合

- a. 納税者は複雑な移転価格問題を事前確認制度によって、税務当局と事前に合意することができる。
- b. 法人が英国外に移転する場合、英国において清算すべき全ての租税債務について税務当局と事前に打ち合わせをしなければならない。この場合、税務当局が承認したことを確認するために、法定クリアランスを得る。
- c. 株式交換を行う場合の税務上の取扱いについて、税務上の取扱いが不明確であることが事業上の意思決定に支障をきたさないようにするために法定クリアランスを得る。

#### 事前ルーリングの場合

条文の解釈について疑義がある場合に申請することができるため、制限はないといえる。税務当局は税務上の取扱いについて様々なガイダンスを提供しているため、これらでもなお、納税者がその一定の状況に対する条文の適用が不明な場合に利用することが予定されるのが事前ルーリングである。以下、条文解釈の不明確に係る事前ルーリングを中心に述べることとする。

### ⑤ 必要な手続き

事前ルーリングの場合、種々のガイダンスがあっても法律の適用が不明の場合に申請する。申請をする際は一定の書類（チェックリスト）を作成する

のが推奨される。チェックリストの作成は義務ではないが、チェックリストの作成により申請者は必要な情報等を確認することができる。

また、チェックリストは申請用紙に添付することが求められるため、実質的には作成する必要があるといえる。申請用紙は、申請者が **Large Business Service Customer** に該当する場合は **Customer Relationship Manager (CRM)** に提出し、その他の場合は税務当局の **Clearance team** に提出しなければならない。

#### ⑥ 必要な書類

税務当局に提出するチェックリスト

#### ⑦ 回答の形式、回答期限

税務当局は申請書の受領時に、申請者に対して受領した旨を通知し、その後通常 28 日以内に申請者に以下のいずれかの回答をする。

- a. 申請者の解釈を認める。この場合、書面により説明がなされる。
- b. 申請者の解釈を拒否する。この場合、所定のフォーマットを使って拒否の詳細な説明がなされる。
- c. 申請を受理しない。この場合、受理しない旨の詳細な説明がなされるが、納税者は自らの適切な税務上の取扱いの見解に基づいて行動し、それに従って申告納税する権利がある。

申請の内容が複雑で税務当局内の多くの専門家にアドバイスを求める必要がある場合など、28 日以内に詳細な回答が難しい場合がある。この場合、なるべく早く回答できるよう担当者を申請者に割当てられることがある。

#### ⑧ 回答に対する異議申し立て制度の有無

回答には異議申し立ての権利を示すものとなないものがある。ない場合は、異議申し立ては受け付けられない。一般に、所得税に関しては異議申し立ての権利を有しないとのことである。ただし、納税者は当該ルーリングに従わず、税務申告をすることができる。

#### ⑨ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

(メリット)

**【納税者】**

- a. 税務上の取扱いについて確実性が向上できる。
- b. 税務に対するリスクを効果的に排除できる。
- c. 税務上の問題の早期解決を図ることができる。

⑩ 直近年度の実績

公的な情報はない。

⑪ 実施当局の体制

公的な情報はない。

## 5.オランダ

(a) 概要

オランダには以下に示すとおり、特定の情報に関する追加報告義務に関連して税務申告書に添付しなければならない「所定の質問リストへの回答」、協力的タックスコンプライアンスに関連して「水平モニタリング」、事前ルーリング制度に関連して法的拘束力のある「事前ルーリング制度」がある。一方、早期開示義務は今のところ導入されていない。

(b) 早期開示義務

該当する制度はない。

(c) 特定の情報に関する追加報告義務

① 制度概要

オランダでは、法人税申告書に記載された事業活動および申告書に関連する質問に回答を義務づけている。

これらの質問のうち代表的なものとして、オランダの税源を浸食するような支払利子の損金性は制限（法人税法第 10 条 a）されるため、納税者として支払利子を損金算入した理由を税務申告書上示す必要がある。

② 法的根拠（法的拘束力）

オランダ法人税制に含まれる上記支払利子等の規定に基づき、税務申告を行うとともに、必要とされる情報の税務申告書への添付が求められる。

③ 導入経緯

オランダ法人税法に基づき当該追加情報の添付義務を課している。

④ 対象者

この規則は法人税の申告義務のあるオランダ国内の全ての法人に適用される。

⑤ 開示内容、開示時期

上述の通り、納税者は申告書に記載された質問に対し、Yes/No で回答し、簡単な説明を記載しなければならない。なおこの質問は法人税申告書の中に含まれているので、開示時期は法人税申告書と同じである。

⑥ 必要書類

質問は Yes/No で答え、簡潔な説明を加える程度であり、法人税申告書提出時には特段追加の書類はない。

⑦ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

（メリット）

【納税者】

例えば、支払利子が控除できるというポジションに税務調査官が是認するであろうという可能性をある程度まで見込むことができる。

【税務当局】

否認する立場の法令を容易に特定できる。

⑧ 非開示の場合のペナルティ等の影響

開示しなかった場合、税務調査官は、納税者が間違っただ申告書を提出したもののみなし、申告書の間違いからくる不足税額の 100%まで罰金を科す可能性がある。ただし、実務的には最大 25% - 50%である。

⑨ 直近年度の実績

公的な情報はない。

⑩ 実施当局の体制

公的な情報はない。

⑪ 電子申告や納税者番号の利用の有無

オランダの法人納税者は電子申告が義務付けられている。また、オランダ当局は納税者に納税者番号を付与している。

(d) 協力的なタックスコンプライアンス

① 制度概要

オランダで導入されている協力的なコンプライアンスは水平的モニタリング (Horizontal Monitoring) である。これは納税者がコンプライアンスに関して堅実な管理体制を導入・維持している場合は、税務当局がその納税者に対する監督を緩和する制度であり、納税者と税務当局間の合意に基づき行われている。

② 法的根拠 (法的拘束力)

法的根拠はない。

③ 導入経緯

旧来の垂直モニタリングから企業の自主的法令遵守による税務当局と納税者の信頼関係を向上させることを目的とする。

④ 対象者

全ての納税者。税務当局は納税者を大規模企業と中小企業に区別していて、水平的モニタリングはそれぞれ異なる方法で適用されている。ただし、主に大規模企業に焦点があてられている。

⑤ 対象となる税目

水平的モニタリングは全ての一般的な税に適用される。主な税目は法人税、雇用税および付加価値税である。

⑥ 税務当局との年間ミーティング数

ミーティング回数は特別に規定されていないが、大規模企業の場合、通常、年に1回から4回のミーティングが実施される。その他、手紙、電話等で補足される。

⑦ 税務当局との契約の有無

大規模企業は、税務当局と個々のコンプライアンス協定を締結する。一方、中小企業は、基本的に個別のコンプライアンス協定を締結しない。

なお、税務当局は、会計・税理士事務所を含む金融サービスアドバイザーとコンプライアンス協定を締結している場合、サービスを受けている中小企業は間接的に税務当局と協定を結んでいるとみなされる。

⑧ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

(メリット)

【納税者】

- a. 税務ポジションに関する確実性を迅速に得ることができる。



- b. 過去の問題を速やかに解決することができる。
- c. 税務調査や申告書提出後の質問が軽減される。
- d. 更正、追徴、罰金のリスクが軽減される
- e. 税務リスクをコントロールすることができる。

**【税務当局】**

- a. 納税者に対する監督の一部は納税者自身によって行われる。

(デメリット)

**【納税者】**

- a. 自主的に税務リスクを開示しなければならない。
- b. 時間とコストを要する内部統制の整備を事前に行っておかなければならない。
- c. 積極的なタックスプランニングを行うことができない。

**【税務当局】**

- a. 人員を垂直型モニタリングから水平的モニタリングへの異動の必要する必要がある。
- b. 税務当局は納税者に早急に回答する義務を有する。

⑨ 制度の効果

適正な申告書の提出、不服申し立てや訴訟の減少、税務当局の納税者への態度の改善、納税者の内部統制の強化、管理コストの削減等

⑩ 税務調査に対する影響

水平的モニタリングは税務調査の軽減につながると考えられる。また、税務調査が行われる場合でも、追徴を目的としたものではなく、納税者の内部のリスク管理をより重点的に調査がなされる。

⑪ 直近年度の実績

2013年には、オランダの大規模企業のうちの62% (2,961社) で、水平的モニタリングの可能性が評価され、水平的モニタリングを適用している大企業のうち86%の大規模企業では、税統制の設計、導入と運用が適切に行われている。

なお、中小企業は 2013 年現在、89,000 社が水平的モニタリングの対象会社となっている。

## ⑫ 実施当局の体制

税務当局内には、水平的モニタリングに関与している独立した部署や部門はない。水平的モニタリングは、税務当局全体で導入されている。

## (e) 事前ルーリング制度

### ① 制度概要

納税者が、事前に税法の適用関係や関連者間の移転価格について自身の見解で間違いがないか確証を得ることができる制度である事前ルーリング (Advance Tax Rulings と Advance Pricing Agreements) 及び特定の条項に限定された法定クリアランス制度 (Statutory Clearance) がある。法定クリアランス制度に基づき、納税者は税法の特定の (一部の) 条項 (例えば、合併などの組織再編) の適用について事前に確証を得ることができる。一方、事前ルーリングは、基本的に税法のどの条項についても申請することができる。

また、Product Ruling も発行されるが、通常的事前ルーリングは納税者に発行されるのに対して、Product Ruling は特定の Product の売り手に対して発行される。

### ② 法的根拠 (法的拘束力)

事前ルーリングは、オランダ民法上、確定合意書を締結することで成立し、事前ルーリングの結果は、納税者が事前ルーリングの申請する際に、明確かつ正確に事実と状況を記載していた場合に限り、税務当局に対して法的拘束力を有する。

また、法定クリアランスは特定の税法に規定されおり、法定クリアランスの結果は、法的拘束力を有する。

事前ルーリングに係る具体的な手続きに関しては、財務省副大臣(Deputy Minister of Finance) が公布する法令に規定されている。法定クリアランスに係る手続きに関しては個々の税法に規定されている。

### ③ 導入経緯

ルーリングは1960年代より導入され、1995年2月17日までは特定の事項にだけルーリングが提供されていた。しかし、その後、ルーリングは基本的に、後述の例外を除き、すべてに対して提供されるようになった。いくらかの改正はあったが、2001年に現在のルーリング制度となっている。

### ④ 対象となる取引

事前ルーリングの対象となる項目についてのリスト（事前ルーリングの対象を限定するリスト）はないが、事前ルーリングには一定の制限がある。たとえば、以下が対象となる。なお、節税を図ることはできる取引は対象外である。

- a. 資本参加免税の適用
- b. 国内外の恒久的施設の有・無
- c. 法人形態とは異なる Cooperative による配当は配当税の適用を受けるかの判断
- d. 国内外の事業体やパートナーシップがオランダ税務上、導管とみなされるか、又は、法人とみなされるかの判定
- e. 特定の債権が資本とみなされるか債務なのかのオランダ税制上の判断

法定クリアランスは、とりわけ、法的合併、資産合併、法的会社分割、清算損失規定、税務上の損失の相殺の乱用防止規定等の特定の分野に関連する取引に限定される。

### ⑤ 必要な手続き

事前ルーリングの申請は、税務当局に書面による申請書を提出するとともに、申請に関連する必要な情報および税務/移転価格に係る申請者の見解についてその結論に至った経緯を立証する資料等を提供しなければならない。

法定クリアランスの申請は、納税者が一定の権限を有する税務調査官に対して書面を提出することにより行う。法定クリアランスの申請に関して公的な要件は定められていない。

⑥ 必要な書類

事前ルーリングで移転価格に関するもの以外のもの（以下、「通常の事前ルーリング」）で最も重要な手続きは、事前ルーリングに係る全ての事実と納税者が申請する税務ポジションについて必要な情報が提供されることである。移転価格(APA)の事前ルーリングの場合は、前述の書類に加え移転価格報告書も提出する必要がある。

法定クリアランスの取得に関しては、申請書以外に公的に準備すべきとされている書類はない。

⑦ 回答の形式（口答 or 書面、公式 or 非公式）、回答期限の有無、有償 or 無償

事前ルーリングは、税務当局が正式に確認を行った旨を記載した書面により提供される。事前ルーリングを行うことについて正式に同意した旨を記載した契約書を締結することにより行われる。通常の事前ルーリングを得るためには、一般的には最長で8週間程度を要する。移転価格(APA)の事前ルーリングの場合は、一般的には2ヶ月から4ヶ月程度を要する。

法定クリアランスの場合は、書面により回答される。税務調査官が申請を受けてから8週間以内に回答することとされている。

⑧ 手数料

事前ルーリングも法定クリアランスもともに手数料は発生しない。

⑨ 回答に対する異議申し立て制度の有無

事前ルーリングについて、税務当局に納税者の見解が認められない場合は、納税者はこれに対して不服申し立てを行うことはできない。（なお、納税者がその後申告を行うにあたり、事前ルーリングを申請した内容について申請当時の納税者の見解に基づき申告することを妨げない。）

法定クリアランスの申請についての税務調査官の決定に対して、納税者は不服申し立てを行うことができる。

⑩ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

事前ルーリング

(メリット)

【納税者】

- a. 税務ポジションについて事前にその税務上の取扱いを把握することができる。
- b. a.の後、税務当局とのディスカッションは少なく済む。

【税務当局】

納税者とのコンフリクトを避けることができる。

(デメリット)

【納税者】

大量の情報の開示が必要とされる。

法定クリアランス： 事前ルーリングに同じ

⑪ 直近年度の実績

事前ルーリング (2013年)

Advance Tax Ruling

申請		552 件
うち、	認可	441 件
	却下	20 件
	引下げ	91 件

Advance Pricing Agreement

申請		300 件
うち、	認可	228 件
	却下	5 件
	引下げ	67 件

法定クリアランスについては、情報がない。

## ⑫ 実施当局の体制

事前ルーリングの申請は、権限のある税務調査官によって処理される。特定の分野に関する事前ルーリングについては、税務調査官は事前ルーリングの担当チームに拘束力のある決定を提供するように要請しなければならない。

事前ルーリングの担当チームは税務当局のロッテルダム事務所にいる。事前ルーリングの担当チームは、Advance Tax Ruling に専任する 10 人の職員と Advance Pricing Agreement の事前ルーリングに専任する 13 人の職員から成る。

法定クリアランスの申請は、権限のある税務調査官によって処理される。法的クリアランスの申請に関して税務調査官がどのくらいの時間を費やすかという情報や担当者的人数の情報については入手できていない。

## 6. オーストラリア

### (a) 概要

オーストラリアには以下に示すとおり、早期開示義務又は特定の情報に関連して「税務上の取り扱いが不明確な取引、又は金額的に重要な取引に係る情報 (Reportable Tax Position) の報告義務」、協力的タックスコンプライアンスに関連して「Annual Compliance Arrangement」、事前ルーリング制度に関連して法的拘束力のある「事前ルーリング制度」がある。

### (b) 早期開示義務

下記の Reportable Tax Position の報告義務は早期開示も可能である。

### (c) 特定の情報に関する追加報告義務

#### ① 制度概要

オーストラリアで導入されている追加報告義務は、法人所得税の申告と併せて（期中における早期報告も可）Reportable Tax Position Schedule（税務上の取扱いが不明確な取引、また金額が重要な取引に係る情報、以下「RTPS」）の報告を義務付けている。税務当局は、リスク評価に基づく一定のフレームワーク（Risk Differentiation Framework: RDF）を設け、一定の大企業について、これを重要な納税者（Key taxpayer）又は高いリスクを有する納税者（High risk taxpayer）の別に評価・管理している。

② 法的根拠（法的拘束力）

税法に基づく税務行政の一環として行われている。そのため、不履行の場合は罰則規定がある。

③ 導入経緯

税務当局が、大企業の税務ポジション等の状況について把握することを可能とし、これより、税法について改正が必要な部分を特定することの一助とするため。

④ 対象者

税務当局より、重要な納税者又は高いリスクを有する納税者と評価される法人に該当するものとして書面により指定された法人

⑤ 開示対象

開示の必要とされる税務ポジション（Reportable Tax Position : RTP）とは以下のいずれかをいう。

- a. More likely to be correct than incorrect（米国の More likely than not - 50%超の確率 - に類似）に満たない重大なポジション
- b. 未払税金・未収税金に関する不確実性が納税者又はその関連者の財務諸表上で認識され、開示されているようなポジション
- c. 十分に開示されていない開示対象取引（Reportable Transaction）に係るポジション

⑥ 必要書類

税務当局のウェブサイトより取得できる RTPS 関連の書類を提出しなければならない。その内容は以下のとおりである。

- a. そのポジションに係るすべての状況、契約、取引内容など、RTP の背景
- b. 関連条項、産業又は行政実務を含む、法人所得税に関するポジション

⑦ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

(メリット)

**【税務当局】**

- a. 大企業の税務ポジション等の状況をタイムリーに把握することができる。
- b. 税法について改正が必要な部分を特定することができる。

(デメリット)

**【納税者】**

追加でのコンプライアンスコストがかかる。

⑧ 非開示の場合のペナルティ等の影響

必要な書類の提出が適時に提出されない場合は行政罰が課される (Division 286 of the TAA 1953.)

⑨ 直近年度の実績

2012 年 : 56 社

2013 年 : 170 社

2014 年 : 93 社

⑩ 実施当局の体制

税務当局 (Australian Taxation Office) が行っており、同制度のために特別に設けられた部門等は存在しない。

⑪ 電子申告や納税者番号の利用の有無



なし

⑫ その他

任意で期中に早期報告をする場合は、ATO のウェブサイトより取得できる書類に必要事項を記載し、本来の提出期限（i.e.申告書の提出期限）の 28 日前までにこれを提出する必要がある。

(d) 協力的なタックスコンプライアンス

① 制度概要

オーストラリアで導入されている協力的なタックスコンプライアンスは Annual Compliance Arrangement（以下「ACA」）である。この制度は、大規模企業と税務当局との良好な関係を築くことを目的としており、税務調査で問題になりそうな点を事前に明らかにすることが可能である。

② 法的根拠（法的拘束力）

ACA は、良好な関係を築くことを目的として大規模企業と税務当局との間で締結される取決めであり、行政の一環として行われている。そのため、法令に反するような取決めを定めることはできず、法的な拘束力を有さず、税務当局と納税者の誠意に基づき行われている。

③ 導入経緯

類似の制度であった FCA（Forward Compliance Arrangement）の反省を生かし、税務ポジションについて突発的な課税関係が生じることがないことを希望する大企業の要望に応じるため、2008 年に導入された。

企業の税務に係るコーポレートガバナンスの評価において、FCA は厳格すぎてコストがかかりすぎるとの企業側からの批判があった。

④ 対象者

## 大規模企業

### ⑤ 対象となる税目

法人所得税、GST、物品税（Excise Tax）、石油資源使用税、鉱物資源使用税、FRINGE BENEFIT TAX（現物給与等に係る税）

### ⑥ 税務当局との年間ミーティング数

回数については不明である。

### ⑦ 税務当局との契約の有無

大規模企業と税務当局との間でオープン、かつ透明性のある環境でコンプライアンスに係る関係を運営していくため事務的な合意を行うが、法令に反するような合意を定めることはできず、法的な拘束力を有さない。

### ⑧ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

（メリット）

#### 【納税者】

- a. テクニカルな問題に対して早期解決が可能である。
- b. コンプライアンス上の問題解決のための行政的な指導を得ることができる。
- c. テクニカルな問題に対する継続的な意見交換と税務当局の担当者の特定が可能である。
- d. ペナルティ・利子税の軽減される。
- e. 税務調査・Reportable Tax Position Schedule の提出・事前コンプライアンスレビューの適用を受けない。

#### 【税務当局】

- a. 税務申告書提出前に取引の即座のリスク評価が可能となる。
- b. 現状の問題や、新しい税務プロダクトや問題をレビューすることによる知識の向上が図られる。
- c. 人材の有効利用が可能となる。

⑨ 制度の効果

税務当局に開示しているかぎり、税務調査を受けない。

⑩ 税務調査に対する影響

上記同様に、全てを開示している限り、税務調査を受けなくて済む。

⑪ 直近年度の実績

24 件（制度の適用を受けられると考えられる潜在的適用者 158 社中）

⑫ 実施当局の体制

同制度のために特別に設けられた部門等は存在しない。

(e) 事前ルーリング制度

オーストラリアで導入されている事前ルーリング制度は、Public ruling<sup>5</sup>、Private ruling、Class ruling<sup>6</sup>、Product ruling<sup>7</sup>があり、以下は Private ruling について記載する。

① 制度概要

Private Ruling は、納税者が特定の取引又はスキームに係る税務上の取扱いについて税務当局に申請する制度である。

② 法的根拠（法的拘束力）

ルーリングを申請した納税者に限り、税務当局に対する法的拘束力を有する。そのため、仮にルーリングの内容が誤っていた場合であっても、納税者

---

<sup>5</sup> Public ruling は税務当局が公表する税法の解釈に関する指針（通達）をいう。

<sup>6</sup> Class ruling はあるスキームについて、それに関連するすべての者に係るルーリングをまとめて申請する制度をいう。

<sup>7</sup> Product ruling は投資商品に係る税務上の取り扱いについて、その商品を販売する者が申請する制度をいう。

がそれに従った場合は、税務当局は追加での課税を行うことができないものとされている。

### ③ 導入経緯

1992年に申告納税制度の改良の一環として導入された。なお、2001年からプライベートルーリング集（検閲がされている）が刊行されている。

### ④ 対象となる取引

ルーリングの対象となる取引について制限はないが、具体的な取引でなければならないとされている。

### ⑤ 必要な手続き

一定の書類を作成し、これを税務当局のウェブサイトで申請又は税務当局へFax若しくは郵送しなければならない。

また、申請内容が下記に該当する場合は、優先的にルーリング手続きが行われる。

- a. 時間的な制約があること。
- b. 将来の取引についての申請であること。
- c. 重要な取引で、取締役会での承認等を必要とする規模のものであること。
- d. 税支出が多額になることが想定されること。
- e. 法的又は事実関係が複雑で分析を要すること。

### ⑥ 必要な書類

一定の形式の書類（納税者自身が提出するものや納税者の代理人が提出する場合のものなど複数あり）を税務当局に提出しなければならない。

上記書類には、一般的に下記の事項を記載しなければならない。申請内容によっては追加での書面の提出が要求される。

- a. 申請者の氏名又は社名、及び納税者番号（TFN）又は豪州事業番号（ABN）

- b. 申請内容に関する疑問、問題点
- c. 事実関係など

⑦ 回答の形式、回答期限

回答は書面により作成され、そのコピーが（往々にして電磁的方法により）ルーリングを申請した納税者に提供される。回答には、その申請者（回答の効果の適用を受ける者）、取引内容及び適用される税法について特定しなければならない。

また、ルーリングの申請をして 60 日間、ルーリングの発行又はルーリングを発行しないことの通知のいずれもない場合は、納税者は書面により通知することができ、その後 30 日間にルーリングが発行されない場合は税務当局に異議を申し立てることができる。

⑧ 手数料

手数料は発生しない。

⑨ 回答に対する異議申し立て制度の有無

納税者は、ルーリングの結果に不服がある場合は、異議申し立てをすることができる。税務当局は異議申し立てがあった場合は、これを受けるか否かについて当初に検討しなかった事実等があるときは、これを検討して、判断することができる。

異議申し立てに対する処分について、なお不服がある場合は、税務当局の決定について、独立した第三者機関である AAT (Administrative Appeals Tribunal) や連邦裁判所に提訴することができる。

⑩ 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

(メリット)

**【納税者】**

- a. 税務上のポジションを確保することができる。
- b. 税務当局に対して法的拘束力を有する。

(デメリット)

**【納税者】**

申請する問題が複雑になるほどコストと時間を要する。

⑪ 直近年度の実績

2012年7月から2013年6月までの年度： 7,840件

⑫ 実施当局の体制

税務当局。

なお、同制度のために特別に設けられた部門等は存在しない。

### (3) 日本の制度概要

#### (a) 概要

日本には以下に示すとおり、早期開示義務に関連して個人が提出する「国外財産調書制度」（及び平成 27 年税制改正に盛り込まれる「財産債務調書」）、協力的タックスコンプライアンスに関連して「コーポレートガバナンスの向上に基づく調査間隔の延長」及び「書面添付制度」、事前ルーリング制度に関連して「事前照会に対する文書回答手続」がある。一方、特定情報の追加報告義務は導入されていない。

#### (b) 早期開示義務

##### A) 国外財産調書制度

###### 1. 制度概要

国外財産の保有が増加傾向にある中で、国外財産に係る所得税や相続税の課税の適正化を図るため、納税者本人から国外財産の保有について申告を求める仕組みとして、平成24年度税制改正により、国外財産調書制度が創設された（平成26年1月1日施行）。

その年の12月31日において合計額が5,000万円を超える国外財産を有する居住者（非永住者<sup>8</sup>を除く）は、その年の翌年3月15日までに当該財産の種類、数量及び価額その他必要な事項を記載した「国外財産調書」を、税務署長に提出しなければならないとされている（内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律）。

###### 2. 法的根拠

内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律により法制化されている。

###### 3. 導入経緯

国外財産調書制度は、近年、国外財産の保有が増加傾向にある中で、国外財産に係る所得税や相続税の課税の適正化が喫緊の課題となっていることなどを背景として、その保有

---

<sup>8</sup> 非永住者とは、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去 10 年以内において国内に住所又は居所を有していた期間が 5 年以下である方をいう。

する国外財産について申告する仕組みとして、平成24年度の税制改正に導入された。

(参考)

2013年6月、英領バージン諸島やケイマン諸島など租税回避地（タックスヘイブン）にある企業やファンドの秘密ファイルを独自に入手して分析を進めていた非営利の報道機関「国際調査報道ジャーナリスト連合（ICIJ）」（米国ワシントン）は、ファイルの一部をデータベース化し、インターネットのICIJのホームページを通じて公開した。ICIJによると、「脱税や資金洗浄などの不正の温床の元となっている秘密のバールを取り払うため」と公益目的での公開だと説明している。国税庁は、上述の日本人のリストを大量に入手し、脱税が疑われるケースなどないか調査していくことを明らかにした。こうした情報を明らかにしたことについて、国税庁は、「積極的に公表することで国際的な税逃れに断固として対抗する姿勢を見せるためだ」とした。また、今後、国際的な課税逃れや、国外財産調書の提出義務者等の把握の端緒となるものと見込んでいる。

#### 4. 手法

納税者の保有する国外財産に係り、その種類、数量、価額その他必要な事項を開示する。

#### 5. 納税者及び税務当局におけるメリット

##### 5.1. 納税者のメリット

国外財産調書は、自主的に自己の情報を記載し提出するものであることから、適正な提出を確保するため、提出期限内に提出した場合には、国外財産調書に記載がある国外財産に関して所得税・相続税の申告漏れが生じたときであっても、その国外財産に係る過少申告加算税等が5%軽減されることとなっている。

##### 5.2. 税務当局のメリット

税務行政の効率化の達成

#### 6. 非開示の場合のペナルティ等の影響

##### ① 加算税の加重措置



国外財産調書の提出期限内に提出しなかった場合又は提出期限内に提出された国外財産調書に国外財産の記載がない場合に、その国外財産に関して所得税の申告漏れが生じたときは、その国外財産に係る過少申告加算税等が5%加重される。

## ② 罰則の適用

国外財産調書に偽りの記載をして提出した場合又は国外財産調書を正当な理由なく提出期限内に提出しなかった場合には、1年以下の懲役または50万円以下の罰金に処されることがある。

ただし、提出期限内に提出しなかった場合については、情状により、その刑を免除することができる（平成27年1月1日以後に提出すべき国外財産調書に係る違反行為について適用される）。

## 7. 直近年度の実績

平成25年分国外財産調書提出状況<sup>9</sup>は以下のとおりである。

### ① 総提出件数 5,539件

※東京局3,755件（67.8%）、大阪局638件（11.5%）、名古屋局457件（8.3%）、その他689件（12.4%）

### ② 総財産額 約2兆5,142億円

※東京局20,989億円（83.5%）、大阪局1,793億円（7.1%）、名古屋局931億円（3.7%）、その他1,429億円（5.7%）

### ③ 財産の種類別総額

有価証券	1兆5,603億円	62.1%
預貯金	3,770億円	15.0%
建物	1,852億円	7.4%
土地	821億円	3.3%
貸付金	699億円	2.8%
その他	2,396億円	9.5%

## 8. 実施当局の体制

<sup>9</sup> [http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2014/kokugai\\_zaisantuosyo/kokugai\\_zaisantuosyo.pdf](http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2014/kokugai_zaisantuosyo/kokugai_zaisantuosyo.pdf)

納税地等を所轄する税務署が担当をする。

B) 財産債務調書（2015年度改正：以下、概略のみ言及することとする。）

## 1. 制度概要

平成27年度税制改正大綱において、現行の「財産及び債務の明細書」から「財産債務調書」への変更が検討されている。これは国外財産調書を参考として、所得税・相続税の適正性を確保する観点及び出国時課税制度（出国時に未実現のキャピタルゲインに課税を行う措置）にも活用が可能となるためである。制度の見直しの概略は以下のとおりである。

- ① 対象者は以下のいずれも満たす場合に該当する。
  - (i) 出国直近の10年内で5年以上居住者であったこと
  - (ii) その年の所得金額が2,000万円を超えること
  - (iii) その年の12月31日現在、所有する財産の合計額が3億円以上であること、または、国外転出をする場合の譲渡所得の特例の対象資産の価値総額が1億円以上であること
- ② 対象資産は以下のとおりである。

株式、国債、社債など所得税法上の有価証券、匿名組合契約の出資持分、デリバティブ
- ③ 納税猶予  
出国時に担保を提供するとともに納税管理人の届出を行った場合に認められる。  
（出国期間中に資産売却を行わず5年以内に帰国すれば、納税猶予された所得税を免除）
- ④ 適用年度  
平成28年1月1日以降に提出される財産債務調書

## 2. 法的根拠（法的拘束力）

現行の「財産及び債務の明細書」については、所得税法232条で規定されているが、提出がなくとも罰則の対象とはなっていなかったが、「財産債務調書」の未提出に関しては、国外財産調書と同様、所得税又は相続税の過少申告加算税等の加減算の特例が創設される予定である。

(c) 特定の情報に関する追加報告義務

該当する制度はない。

(d) 協力的なタックスコンプライアンス

A) コーポレートガバナンスの向上に基づく調査間隔の延長<sup>1011</sup>

1. 制度概要（税務行政を取り巻く環境の変化）

大企業の税務コンプライアンスの維持・向上には、税務に関するコーポレートガバナンスの充実が重要であるため、経営責任者等と意見交換を行い、効果的な取組事例を紹介するなどの取組を一層推進するとともに、その充実が認められる法人に対しては事前の信頼関係に基づき調査の間隔を延長し、より調査必要度の高い法人へ調査事務量を振り向けていくこととしている。

2. 法的根拠（法的拘束力）

法的根拠はない。

3. 導入経緯

国税庁においては、従来から限られた人員等の中で適正かつ公平な課税を確保するため、事案に応じてメリハリを付けるなど効果的・効率的な事務運営を心掛けてきたとのものであるが、一方で課税逃れなどが生じやすい分野での取組を強化しつつ、他方で税務行政の効率化をさらに追求していく必要がある。

また、税務コンプライアンスの維持・向上の重要性やコーポレートガバナンスの充実に関する内外の動き（前述の各国調査における「協力的なタックスコンプライアンス」を参照のこと）といった国際的な潮流の観点からも税務行政の効率化について重要性が認識されたといえる。

4. 対象者

---

<sup>10</sup> 国税庁レポート2014 <http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2014.pdf>

<sup>11</sup> 山川博樹「大規模法人の税務の課題 - 国際課税を中心に」租税研究 2013.8, P228 - P232

調査課所管法人のうち、約資本金 40 億円以上である特別国税調査官所掌法人（全法人の 0.02%の約 500 社）

## 5. 対象税目

法人税を中心とする。

## 6. 契約の有無

契約は締結しない

## 7. 手法

調査課所管法人のうち、約資本金 40 億円以上である特別国税調査官所掌法人に記入依頼した「税務に関するコーポレートガバナンス確認票（添付資料 2）」をもとにして、企業のトップマネジメントと意見交換を行い、調査の必要性が低いと認められれば調査間隔が延長される。確認内容は以下の 5 分野で合計 27 項目の実施状況を記入することとしている。

### ① トップマネジメントの関与・指導状況

税務コンプライアンスの維持・向上に関する方針をどのように発信しているのか、税務調査で把握された問題事項の再発防止策を指示・徹底しているのか、税務調査への適切な対応を指示しているのかなど

### ② 経理・監査部門の体制・機能の整備状況

国外関連取引などを含め税務リスクのある取引について連絡・相談・検討体制を整備しているのか、税務精通者の養成・確保それらの者を社内監査へ活用しているのか、国内のグループ会社・海外の子会社等に対し税務面の指導や監査を実施しているのかなど

### ③ 内部牽制の働く税務・会計処理手続きの整備状況

個々の業務における税務リスクを把握しているのか、税務処理手続の明確化・マニュアル化を図っているのかなど

④ 税務に関する情報の社内への周知状況

税務に関する情報を社員へどのように提供しているのか、税務調査結果及び再発防止策をどのように社内周知しているのかなど

⑤ 不適切な行為に対するペナルティの適用状況

仮装・隠ぺいを行った社員に対する懲戒処分などのペナルティ制度を整備しているのかなど

8. 納税者及び税務当局におけるメリット

8.1. 納税者のメリット

① 事務負担等の軽減

納税者側にとっては調査に対応する事務量、心理的ないし時間的な負担の軽減、ひいては経費の削減が図られる。

② 税務リスクの軽減

税務リスクの高い取引を自主的に開示することなどにより、追徴課税を受けるという税務リスクを軽減できる。

③ 加算税の取扱い

自主的に開示した取引の処理に誤りがあった場合、税務当局は納税者に対して自発的に見直しを要請したうえで、修正申告等を依頼することになるが、当該修正申告は行政指導の一環として提出されたものであるため加算税の対象とはならない（ただし、見解の相違等で修正申告に応じなかった場合は、このかぎりではない。）。

8.2. 税務当局のメリット

調査事務量を軽減しつつ、適正な申告納税を促進することができる。

## 9. 調査との関係

### ① 調査間隔の延長

税務に関するコーポレートガバナンスの状況が良好と認められる法人については、調査間隔を延長していくこととし、例えば、連年調査していた法人（極めて少数）を隔年調査に、隔年調査していた法人を3年に1回というように調査サイクルを延長することとしている。

### ② 調査間隔を延長する法人の選定方法

税務に関するコーポレートガバナンス確認票によって税務に関するコーポレートガバナンスが極めて良好であると把握された法人について、過去の複数回の調査において大口・悪質な是正事項がないこと（増差所得金額が、直近事業年度の売上の対比僅少であり、かつ、そのうち翌期認容等で構成される部分が大半のものは基準を満たすものとし、また、不正所得があったとしても、僅少額であることに加え翌期認容となる非違のみで構成されており実行部署が一箇所に限定（複数箇所に及んだ場合であっても同一実行者によるものは一つとしてカウントする。）されるものは基準を満たすものとされる）、その他蓄積された情報を総合的に勘案して、調査間隔の延長の可否が判定されることとしている。そして、調査間隔の延長が可能と判断された法人については、事業再編や特別損失など税務リスクの高い取引を自主的に開示<sup>12</sup>し、当局がその適正処理を確認することを承諾したことを条件に、調査間隔が延長される。

なお、連結法人である場合の調査間隔の延長は、グループ全体で判断することとしている。その判断は単体法人と同様に、税務に関するコーポレートガバナンスが極めて良好な法人について、過去の複数回の調査において大口・悪質な是正事項がないこと、その他蓄

---

<sup>12</sup> 自主的に開示する取引とは、次に掲げる取引等について、納税者が、国税当局と見解が相違する可能性が高いと想定し、かつ、取引等の額が多額（概ね売上金額の0.1%以上）のもの。

- ① 適格組織再編の適格要件の判定：従業員引継ぎ要件の概ね100分の80以上の判断の適否など
- ② 特別損失の計上時期及び計上額：子会社支援損の計上の適否、貸倒損失の計上の適否、非上場有価証券の評価損計上の適否、有姿除却の適否など。
- ③ 過少資本税制及び過大支払利子税制の適用要件の判定：外国子会社又は外国孫会社に対する負債利子に対する過大支払利子税制、及び過少資本税制の適用の適否（国外株主、資金提供者判定）など。
- ④ 租税回避と指摘される可能性のある取引
- ⑤ 損失取引：赤字工事など赤字取引計上の適否など
- ⑥ その他一時の損金：繰延資産の該当性の判断など
- ⑦ 仮受金又は仮払金の処理：収益費用の計上時期の適否など

積された情報を総合的に勘案し、税務に関するコーポレートガバナンスは原則として連結親法人を対象に判定し、大口・悪質な是正事項及びその他蓄積された情報はグループ全体を対象に判断することとしている。また、税務リスクの高い取引の確認は、グループ全体の取引を対象に、原則として連結親法人と全ての連結子法人の税務リスクの高い取引を把握した上、自主開示をし、連結親法人を通じて確認されることとなっている。

## 10. 直近年度の実績

公表されている実績はない。

## 11. 実施当局の体制

国税局の調査部所管法人のうち、特別国税調査官所掌法人に対する制度であり、特別国税調査官が対応している。一般部門所掌法人に対する適用は現在のところない。

## 12. その他

### 12.1. これからのコンプライアンス確保策（国税庁レポート2014より）

国税庁では、悪質な課税逃れ等への取組を強化しつつ、税務行政の効率化を図るため、既に、前述した大企業の税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組を行っている。今後は、さらに、諸外国の取組も参考とし、引き続き実地による税務調査を適切に実施しつつ、実地による税務調査以外のコンプライアンス確保のための手法も積極的に取り入れた税務行政への転換を進めていくこととしている。

具体的には、次の3つの取組を柱として、全体としてのコンプライアンスの向上を目指していくとしている。

#### ① 実地調査の重点化

実地調査は、納税者の申告における不正や誤りを正し、納税者の適正な申告に導くための高い効果を持つ反面、その実施に当たっては大きな事務量が必要となる。そのため、不正などが発生しやすい分野やそれらを見逃した場合に全体のコンプライアンスに与える影響が大きい分野（例えば海外取引等を利用した課税逃れや消費税の不正還付など）に調査事務量を重点的に配分する。また、実地調査に際しては、投下する事務量に見合ったコンプライアンスの向上効果が得られるよう、その波及・牽制効果の向上に努めるとしてい

る。

## ② 情報収集・分析機能の充実

納税者のコンプライアンス・リスクを的確に分析するとともに、課税逃れ等を効果的・効率的に発見できるよう、国税庁の情報収集・分析機能のより一層の充実を目指す。そのため、租税条約などに基づく国際的な情報交換の枠組みを強化するとともに、社会保障・税番号制度の導入を見据え、法定資料などの課税上有効な資料情報をより適正かつ効率的に活用することができるよう、システム整備等を進めていくとしている。

## ③ 自発的な適正申告を確保するための多様な手法の活用

納税者の申告前の自己点検の支援や、多数の申告漏れが予想される事項の公表、書面でのお尋ねなどによる申告についての自主的見直しの呼びかけ、税理士会や関係民間団体との協調関係の強化など、実地調査以外の多様な手法を用いて、幅広い納税者に自発的な適正申告を促す取組を充実させていくとしている。

## 12.2. 今後の展望

現在は一部の大企業を対象に、国税局調査部において実施している「税務コーポレートガバナンスへの取組み」であるが、税務署においても、同様に限られた人員で調査必要度の高い企業に対し、重点的にかつ効果的に税務調査を行う必要がある。ここ数年のスパンでこの取組みが税務署所管企業にも波及・拡大していくものと見ている。「税務コーポレートガバナンスへの取組み」は税務調査の新潮流であり、近い将来税務調査の事務運営の柱になっていくものと予測される。

### (参考) 優良申告法人制度

優良申告法人とは、税務署が5年に一度の税務調査で、適正な申告と納税がされ、かつ経営内容が優良で問題ないとして表敬する法人のことである。以前から税務署では、優良申告法人であれば税務調査をあまり行わない、もしくは税務調査に入っても、短い日程で終わるといった慣習があったが、決まった基準がなく、近年は見直しがされ、このような恩典がなくなっている方向にあると思われる。当該制度は、上述の税務に関するコーポレートガバナンスの充実している大企業とは異なる。以下は、平成12年に公表された具体的な優良申告法人の選定基準である。



原則として、過去の申告実績および調査事項に基づき机上審査に掲げる基準のすべてに該当する法人（過去5年以内に表敬を行った法人を除く）から深度ある調査の対象に選定したもので、この深度ある調査の結果及び資料情報に基づき基準のすべてに該当する法人が表敬基準となる。

#### 1) 机上審査

- ① 所得金額が過去5年間の国税局管内の有所得法人の平均申告所得金額以上
- ② 表敬対象年度前5年間継続して青色申告
- ③ 継続的な期限内申告、完納
- ④ 5年以内の調査により法人の事業実態が的確に把握され、かつ法人税について不正計算がなく、各年度の申告漏れ割合が10%以下

#### 2) 深度のある調査

- ① 法人税について調査年度における申告漏れ割合が過去5年間に調査した申告漏れ割合の1/2以下（6.5%）、かつ、増差所得金額の1/2以下
- ② 消費税、源泉所得税について各調査課税期間の追徴税額が過去年間に調査した1件当たりの追徴税額の1/2以下
- ③ 上記以外の国税についても不正計算及び多額な更生等がない。
- ④ 追徴税額が期限内完納
- ⑤ すべての取引が整然かつ明瞭に記録され、帳簿および証拠書類が適切に整理・保存され、事実関係や会計処理が速やかに確認できる。
- ⑥ 経理責任体制が確立されて内部牽制が機能しているなど経理組織が整備されている。
- ⑦ 企業会計と家計が明確に区分されており、いわゆる公私混同がない。
- ⑧ 不明朗な金融機関取引がない。
- ⑨ 取引先など他の者の不正計算に加担または援助していない。
- ⑩ 使途不明金がない。

### B) 書面添付制度

#### 1. 制度概要

書面添付制度は、税理士又は税理士法人（以下「税理士等」）が作成した申告書について、それが税務の専門家の立場からどのように調製されたかを明らかにする（書面添付）ことにより正確な申告書の作成及び提出に資するとともに、税務当局が税務の専門家であ

る税理士等の立場をより尊重し、税務執行の一層の円滑化・簡素化に資するとの趣旨によるものである。そのポイントは以下の2つである。

- ① 書面添付制度は、税理士の立場をより尊重し、税務執行の一層の円滑化等を図るために従来の制度が拡充されたものである。
- ② 書面添付制度は、税務の専門家である税理士に対して付与された権利の一つである。

## 2. 法的根拠

書面添付制度は税理士法第33条の2<sup>13</sup>において法制化されている。

## 3. 導入経緯

書面添付制度は、税理士法のもと、昭和31年に創設され、税務書類について税理士が関与した度合を明らかにし、税務行政の簡素化と税理士の責任の明確化を目的としたものである。ただし、創設当初は税務調査に資するために、企業会計を基盤とした税理士による税務の監査証明という性格はなかった。

昭和55年に税理士法が改正され、税理士の地位向上に伴い、納税者が作成した申告書を審査し、その適法性の表明もできることになった。ただし、これは従来通り、「更正をすべき場合において意見を述べる機会」を与えたにすぎなかった

平成13年度の税理士法の改正により、従来の更正前の意見陳述に加えて、添付書面が申告書に添付されている場合において、納税者に税務調査の日時、場所をあらかじめ通知するときには、その通知前に「税務代理権限証書」を提出している「税理士等に対して、添付書面の記載事項に関する意見陳述の機会を与えることとなった。

しかし、その後においてもこの制度の普及・定着には至らなかったため、税理士・税務官公署においてこの制度の趣旨の統一的な理解が必要であるとの共通認識のもと、日本税

---

<sup>13</sup> 税理士法第33条の2（計算書類、審査事項等を記載した書面の添付）

1. 税理士又は税理士法人は、国税通則法第16条第1項第1号に掲げる申告納税方式又は地方税法第1条第1項第8号若しくは第11号に掲げる申告納付若しくは申告納入の方法による租税の課税標準等を記載した申告書を作成したときは、当該申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。
2. 税理士又は税理士法人は、前項に規定する租税の課税標準等を記載した申告書で他人の作成したものにつき相談を受けてこれを審査した場合において、当該申告書が当該租税に関する法令の規定に従って作成されていると認めるときは、その審査した事項及び当該申告書が当該法令の規定に従って作成されている旨を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。
3. 税理士又は税理士法人が前2項の書面を作成したときは、当該書面の作成に係る税理士は、当該書面に税理士である旨その他財務省令で定める事項を付記して署名押印しなければならない。

理士連合会（以下「日税連」）・国税庁において協議が重ねられ、平成 20 年 6 月 13 日に「書面添付制度の普及・定着」に関する合意がされた。その合意を受けて、平成 21 年 4 月 1 日に、日税連は「添付書面作成基準（指針）<sup>14</sup>」を制定し、国税庁は「書面添付制度の運用に当たっての事務運営指針<sup>15</sup>」を発遣し、書面添付制度は、その運用面において大きく変わり、現在に至っている。

#### 4. 手法

申告書の作成（審査）等に当たり、計算し、整理し又は相談に応じた事項や審査等した事項について、どのような帳簿や書類等を基に、どのように計算、整理等を行ったかを具体的に記載し、事前通知前の意見聴取においては、それらの内容をより詳細に述べる必要がある。具体的には以下を中心に記載することになる。

- ① 計算し、整理した主な事項について、具体的に、どのような書類や帳票に基づき、どのように確認したのか
- ② 審査した主な事項について、具体的に、どのような書類や帳票に基づき、どのように確認（審査）したのか
- ③ 前年（度）と比較して顕著な増減が見受けられる事項について、具体的に、どのような理由から増減したのか
- ④ 会計処理方法に変更等があった事項について、具体的に、どのような理由から、どのように変更したのか
- ⑤ 相談に応じた事項について、具体的に、どのような相談があり、それに対してどのような指導又は確認をしたのか
- ⑥ 審査した事項について、その結果に至るまでに、具体的に、どのような確認作業等を行ったのか

#### 5. 納税者及び税務当局におけるメリット

##### 5.1. 納税者のメリット

納税者への効果としては、通常、税務調査の事前通知の前に税務当局が担当税理士に対して添付書面の記載事項について意見聴取を行うことにより、税務調査が回避、または、簡素化されることにつながる可能性があり、納税者の負担の軽減となることが期待される。

---

<sup>14</sup> <http://www.kzei.or.jp/documents/manual/tenpukijyun.pdf>

<sup>15</sup> <https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/090401/01.htm>

また、意見聴取が行われ、その後に修正申告書を提出したとしても、原則として、加算税は賦課されない（ただし、当該修正申告書を意見聴取の際の個別具体的な非違事項の指摘に基づいて提出するなど、「更正の予知」があったと認められる場合には、加算税が賦課されることになる）。

ただし、後述の本制度の活用実態が示すように、目に見えたインセンティブ及びメリットがないため、普及はしていないと考えられる。そのため、今後、PR を含めた対応が求められる。

## 5.2. 税務当局のメリット

税務当局においても法第 33 条の 2 の書面は、申告審理や準備調査に積極的に活用することとされているとともに、後の調査の要否の判断において積極的に活用し、調査事務の効率的な運営を図ることとされており、税務執行の円滑化が図られている。

## 6. 直近年度の実績

本制度の執行に当たっては、制度の理解を更に深め、その趣旨を踏まえた適正・円滑な運用を行い、制度の普及・定着を図るとしているとしているが、活用実態<sup>16</sup>は以下のとおりであり、本制度の普及率は低い。

会計年度	平成21年度	22年度	23年度	24年度	25年度
書面添付割合	6.5%	7.0%	7.4%	7.8%	8.1%

（出所）課税部法人課税課調

（注）各年4月から翌年3月末までに法人税の事業年度が終了し、翌年7月末までに申告書の提出があったものを対象としている。

## 7. 実施当局の体制

所轄の税務署及び国税局が対応することになる。

### (e) 事前ルーリング制度

事前照会に対する文書回答手続

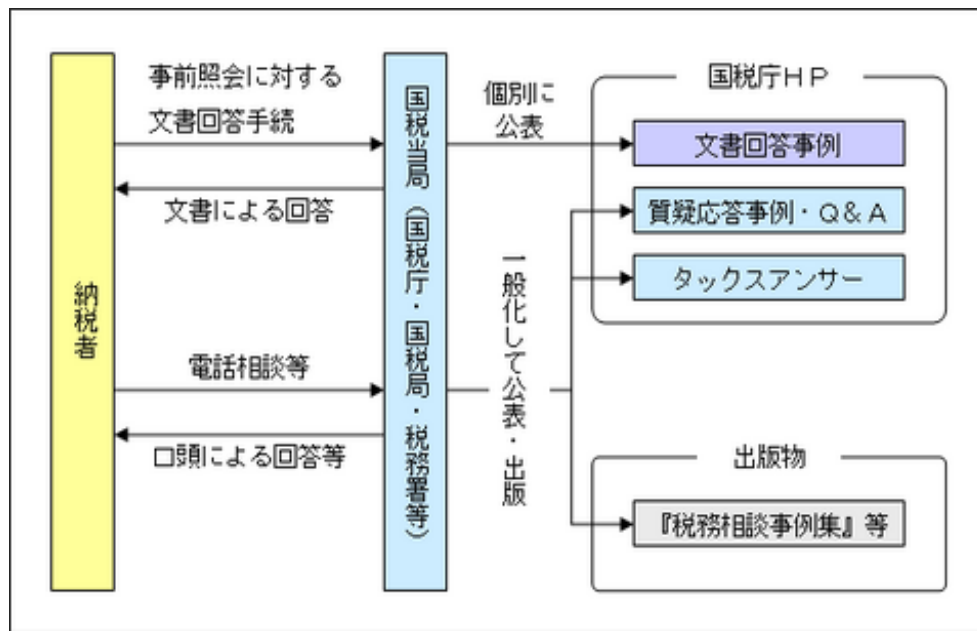
#### 1. 制度概要

<sup>16</sup> 平成 25 事務年度 国税庁実績評価書より

税務相談は、納税者が自ら正しい申告と納税が行えるよう、税に関する情報を提供したり、税務一般に関する質問に答えたりするもので、納税者サービスの一環として行われている。国税庁は、納税者の税に関する質問・相談に答えるため、国税局ごとに電話相談センターを設置し、一般的な税務相談について集中的に受け付けている。具体的に書類や事実関係を確認するなど、面接による相談が必要な場合には、所轄税務署において予約制で受け付けることにより、税務署における待ち時間の解消を図るなど、相談内容に応じた効果的・効率的な運営に努めている。

一方、事前照会に対する文書回答は、① 納税者サービスの一環として、個別の取引、事実等（以下「取引等」という。）に係る税務上の取扱い等に関する事前照会に対する回答を文書により行うとともに、② その内容を公表することにより、事前照会を利用する納税者及び同様の取引等を行う他の納税者に対して国税（関税、とん税及び特別とん税を除く。以下同じ。）に関する法令の適用等について予測可能性を与えることを目的として実施している。

税務相談と事前照会に対する文書回答手続の関係は下図のとおりである。



## 2. 法的根拠（法的拘束力）

文書回答手続は、納税者サービスの一環として実施しているものであり、根拠規定は存在しない。その回答は事前照会者の申告内容等を拘束する性格のものではなく、また、事前照会に対する回答がないことを理由に国税の申告期限等が延長されることはない。

回答内容に不服がある場合や国税の申告期限等までに回答が行われないことなどに対して不服がある場合であっても、不服申立ての対象とはならない。

### 3. 導入経緯<sup>17</sup>

#### 3.1. 文書回答手続の導入までの経緯

以前より、行政の透明性及び予測可能性等の確保の観点から、事前照会に対する文書回答手続の整備・拡充が要請されてきた。たとえば、昭和 43 年の政府税制調査会「税制簡素化についての第三次答申」においては、国税庁において慣行として行われている照会回答制度の育成が指摘されている。

そもそも国税庁は、納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現することを使命とし、申告・納税に関する法令解釈や事務手続などについて、分かりやすく的確に周知・広報を行うとともに、納税者からの問い合わせや相談に対して、迅速かつ的確に対応することなどを具体的な任務としていることから、かねてより国税庁においては、移転価格税制における取引価格の決定についての事前確認制度（APA: Advance Pricing Arrangement）や国等に対する寄附金等の事前確認制度などを実施してきたが、その他の事前照会への回答については、従来は一部文書による回答を行ってはきたものの、その事務手続は明らかではなかった。

平成 12 年の行政監察においては、「質疑応答及び裁決の内容の公表を拡充するとともに、将来的には納税者が帳簿等の具体的な資料を提示してあらかじめ国税当局の見解を確認できる仕組みを整備するよう、その検討に着手すること。」と勧告された。このような中で、国税庁では、申告納税制度のもとにおける適正公平な課税の実現に資する手段として、平成 13 年 6 月に文書回答手続を整備した。<sup>18</sup>

#### 3.2. 文書回答手続の導入後からこれまでの改正の経緯

文書による回答の対象とする事前照会案件の範囲、具体的手続き等について事務運営指

<sup>17</sup> 酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」P511 – P512 P528 P531 他

<sup>18</sup> 鈴木孝直「事前照会手続の整備の現状と今後の方向性」経営と経済 第 83 巻第 1 号 2003 年 6 月から抜粋

針を定め、平成 13 年 9 月 3 日より全国統一的に「税務上の取扱いに関する事前照会に対する文書回答」を実施することとした。税務上の取扱いに関する事前相談の内容が千差万別であり、その件数も大変に多いこと、文書回答を行うには事実関係について詳しく確認する必要があるため、これらすべてを対象として文書回答手続きを導入することは現状では十分な対応が困難であるという理由から、特に公平性に配慮して、当初は個別の取引等に関する照会が多数の納税者にも関係するような場合のみ文書で回答することになっていた。しかし平成 16 年 3 月 29 日からは、特定の納税者の個別事情に係る事前照会についても、一定の要件に該当しないかぎり、文書回答手続の対象とした。また、納税者の予測可能性を一層高めるという観点から、「実際に行われた、又は、確実に行われる取引等」で国税局が適当と考えるような場合、文書で回答するとともに、その照会及び回答の内容を公表することとした。また、同業者団体からの照会に対する文書回答に関しても、多数の納税者の予測可能性の向上等に役立つと認められたときは、文書による一般的な回答を行うとともに、その照会及び回答の内容等を公表するという手続きを設けた。

平成 20 年 4 月 1 日以後に行われる事前照会に対する文書回答手続きについて、主に以下の点が改正された。

- ① 将来行う予定の取引で資料の提出が可能なものも、一定の要件に該当しないかぎり文書回答を行う対象となる事前照会の範囲となった。
- ② 照会・回答内容の公表に関して、事前照会者名などの事前照会者を特定する情報は原則非公表とされた。
- ③ 文書回答は、照会文書が到達した日から原則 3 か月以内に行うよう努めることとしていたが、原則 3 か月以内の極力早期に行うよう努めることとされた。
- ④ 回答文書等は、原則として、その回答後 60 日以内に公表することとしていたが、事前照会者の申出があり、その申出に相当の理由がある場合には、180 日以内（以前は 120 日以内）の期間、公表を延期できることとされた。

平成 23 年度税制改正により、平成 23 年 4 月 1 日以後に行われる事前照会に対する文書回答手続きについて、以下の点が改正された。

- ① 照会文書を受付窓口で受け付けた日からおおむね 1 月（審査に必要な追加的資料の提出や、照会文書の補正に要した期間を除く。）以内に、それまでの検討状況から見た文書回答の可能性、処理の時期の見通し等を口頭で説明することとされた。
- ② 照会内容等の公表は、原則として、回答後 60 日以内に行うこととしていたが、事前照会者からの申出があり、その申出に相当な理由がある場合には、1 年以内（改正前 180 日以内）の期間、公表を延期できることとした。

そして、現在に至っている。

## 4. 対象取引

### 4.1. 事前照会の対象となる取引の範囲

事前照会を行う納税者（以下「事前照会者」）が自ら実際に行った取引等又は将来行う予定の取引等で、個別具体的な資料の提出が可能な場合において、これまでに法令解釈通達などにより、その取扱いが明らかにされていないもので、以下に該当するとき、事前照会の対象となる。

- ① 取引等に係る国税の申告期限前（源泉徴収等の場合は納期限前）の事前照会であること
- ② 事前照会者本人が行う取引等に係る国税に関する法令の解釈・適用その他税務上の取扱いに関する事前照会であること
- ③ 次のことに同意すること
  - 照会内容の審査の際に、審査に必要な追加的な資料の提出に応じること
  - 照会内容及び回答内容の公表等に伴って発生した不利益や問題については、事前照会者の責任において、関係者間で解決すること
  - 照会内容及び回答内容が公表されること、公表に関して取引等関係者の了解を得ること

### 4.2. 文書回答手続の対象とならない主なもの

- ① 仮定の事実関係や複数の選択肢がある事実関係に基づくもの（実際に行われた取引等又は将来行う予定の取引等で個別具体的な資料の提出が可能なものに係る事前照会であることが必要）

(注) 「複数の選択肢がある事実関係に基づくもの」とは、一つの照会文書において前提としている事実関係が複数のものをいう。
- ② 調査等の手続、徴収手続、酒類等の製造免許若しくは酒類の販売業免許又は酒類行政に係るもの
- ③ 個々の財産の評価や取引等価額の算定・妥当性の判断に関するもの（例えば、法人税法上の役員の大報酬等の判定や個々の相続財産の評価に関するものなど）
- ④ 取引等に係る税務上の取扱い等が、法令、法令解釈通達あるいは過去に公表された質疑事例等において明らかになっているもの
- ⑤ 以上のほか、次に掲げるような性質のもの



イ 提出された資料だけでは事実関係の判断ができず、実地確認や取引等関係者等への照会等による事実関係の認定を必要とするもの  
ロ 国税に関する法令以外の法令等に係る解釈等を必要とするもの  
ハ 事前照会に係る取引等が、法令等に抵触し、又は抵触するおそれがあるもの  
ニ 事前照会に係る取引等と同様の事案について、税務調査中・不服申立て中・税務訴訟中である等、税務上の紛争等が生じているもの  
ホ 事前照会に係る取引等について、取引等関係者間で紛争中又は紛争のおそれが極めて高いもの  
ヘ 同族会社等の行為又は計算の否認等に関わる取引等、通常の経済取引としては不合理と認められるもの  
ト 税の軽減を主要な目的とするもの  
チ 一連の組み合わされた取引等の一部のみを照会しているもの  
リ 事前照会者や事前照会に係る取引等関係者が、租税条約における明確な情報交換協定がない等、我が国の国税当局による情報収集や事実確認が困難な国や地域の居住者等（当該国、地域に住所又は居所を有する個人及び当該国、地域に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。）であるもの  
又 上記イからリまでのほか、本手続による文書回答が適切でない認められるもの（例示）

- (i) 回答内容が歪曲して宣伝される等、文書回答が、国税に関する法令の適用等についての予測可能性を与えるという本来の目的に反する形で利用されるおそれがある場合
- (ii) 事前照会の前提となる国税に関する法令以外の法令等により決定されるべき事項が未解決である場合
- (iii) 法令の改正過程にあるものであり、現状における文書回答が困難である場合

⑥ その他、以下のように、別途手続が定められているもの（例示）

イ 国税に関する法令に定める承認申請等に関するもの（国等に対する財産の寄附についての譲渡所得等の非課税承認に関する事前確認など）  
ロ 譲渡所得等に係る取用等の特例の適用に関する事前協議  
ハ 国等に対する寄附金の事前確認  
ニ 独立企業間価格の算定方法等の確認

## 5. 照会・申請方法

以下の照会文書の提出をすることにより、事前照会の申請をすることができる。

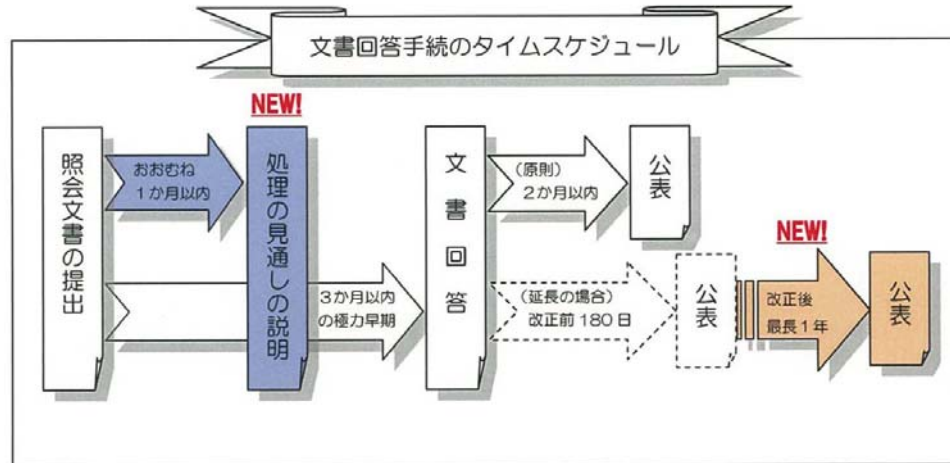
- ① 法令解釈・適用上の疑義の要約及びこれに対する事前照会者の求める見解の内容

- ② 照会事項に係る取引等関係者の名称（すべて実名とする。）、取引等における権利・義務関係などの具体的な事実関係
- ③ 上記②の事実関係に対して法令の適用又は先例の適用等からなる事前照会者の求める見解となることの理由（具体的な根拠となる事例、裁判例、学説及び既に公表されている弁護士、税理士、公認会計士等の見解を含む。）
- ④ 取引等に係る申告期限又は納期限
- ⑤ 関係する法令条項等
- ⑥ 審査に必要な資料の提出に事前照会者が同意する旨
- ⑦ 照会内容及び回答内容が公表されること、公表に関して取引等関係者の了解を得ること、並びに仮に公表について取引等関係者間で紛争が起こった場合には、事前照会者の責任において処理することについて、事前照会者が同意する旨
- ⑧ 照会文書のうちに、日本語以外の言語で記述されているものが含まれている場合には、国税局の審理課又は酒税課の求めに応じて、照会文書に加え、その内容を網羅的に日本語に翻訳した資料（当該翻訳の責任者名の記述を含む。）を提出することに事前照会者が同意する旨
- ⑨ 事前照会に係る取引等に関するすべての契約書及び審査に必要と思われる資料等の写し等関係書類
- ⑩ チェックシート（取引等に係る税務上の取扱い等に関する事前照会用）

## 6. 回答方法

- ① 受付窓口で受け付けた日から（審査に必要な追加的資料の提出や、照会文書の補正に要した期間を除く）おおむね1か月以内に、それまでの検討状況から見た文書回答の可能性、処理の時期の見通し等について、口頭で説明することとする。
- ② 回答は、受付窓口で受け付けた日から（審査に必要な追加的資料の提出や、照会文書の補正に要した期間を除く）原則3か月以内の極力早期に行うよう努める。ただし、例えば、照会内容が複雑であるもの等、照会の内容によっては、その期間内で回答できない場合もある。
- ③ 文書回答が行われるかどうかについては、国税局等の審査の結果によるため、場合によっては、税務署等で受け付けた後でも、文書回答の対象とならない旨の連絡をすることもある。
- ④ 文書回答が行われる場合には、照会内容及び回答内容が、原則として回答後2か月以内に公表されることになる。ただし、事前照会者からの申出により、最長1年間は公表しないこともできる。また、事前照会者からの申し出がないかぎり、事前照会者名は公表されない。ただし、同業者団体等からの事前照会については、照会者名も公表される。

文書回答手続のスケジュールは下図<sup>19</sup>のとおりである。



注)① 事前照会の対象となった取引等に係る国税の申告期限等が経過した場合には、(口頭回答を含め)回答は行われないので、審査に必要な追加的資料を用意する期間や審査に要する期間などの考慮が必要である。

②事前照会に際して提出した書類、資料については、文書回答の有無を問わず、返却されない。

## 7. 納税者及び税務当局におけるメリット・デメリット

### 7.1. 納税者におけるメリット

事前照会に対する文書回答は法的拘束力がないが、基本的に信義則にもとづき、通常税務当局は文書回答内容を事後的に否認することはないと考えられるため、一定の予測可能性を確保できる。

### 7.2. 納税者におけるデメリット (問題点)

文書回答手続による事前照会の年間受付件数<sup>20</sup>は以下のとおりわずかであり、納税者にとって使い勝手の悪いものであることを表しているように思われる。

	24年度	25年度
受付件数	147 件	160 件

<sup>19</sup> 国税庁リーフレット「事前照会に対する文書回答手続の一部改正について ～より使いやすく、文書回答制度を見直しました～」平成23年4月より抜粋

<sup>20</sup> 同上

(参考) 処理件数割合

文書回答手続による事前照会に対する3ヵ月以内の処理件数割合<sup>21</sup>は以下のとおりとしている。

	22年度	23年度	24年度	25年度	26年度目標値
処理件数割合	98.1%	95.7%	95.8%	98.8%	95%

(出所) 課税部審理室調

(注) 処理期間の計算にあたっては、審査に必要な追加的資料の提出や照会文書の補正に要した期間を除く

### ① 法制化の必要性

当該文書回答手続は納税者サービスの一環として位置づけられており特段の法的拘束力がないため、事前照会者に対して回答したことが事後的に否認されることも可能性としてはあり得る。そのため、法的安定性を確保すべきとする要請にどう応えていくべきかについて検討を加える必要がある。

法律による文書回答手続の制度化は、同手続に拘束性を付与するための前提であるのみならず、通達行政への批判がある中において、行政の透明性確保に資する重要な課題であると考えられる。

### ② 事前照会者の税務当局に対する匿名性

事前照会の申請をすることにより、事前照会者への税務当局の監視が強まることを危惧しているためとも想像される。そのため、事前照会者の匿名性を確保するため、税理士や弁護士などの代理人のみが税務当局との協議の窓口になることができれば、納税者にとって利便性のある制度となると思われる<sup>22</sup>。たとえば、初期段階では、税理士や弁護士から **No Name** での質問を税務当局に行い、一定の方向性が確保された段階で、回答を要望している納税者の名前を税務当局に通知することにより、納税者にとって不利とならないようにすることも検討する必要があると思われる(ただし、代理人と当局との関係の透明性を確保するため、その場合にも手続きの透明性を確保する必要がある)。

事前照会者の税務当局への名前の通知、は上述のとおり、照会における大きな障壁ともなり得るし、プライバシー保護の観点からの問題も生じると考えられる。

<sup>21</sup> 平成25 事務年度 国税庁実績評価書より

<sup>22</sup> 神山 弘行「事前照会制度に関する制度的課題《研究ノート》」 独立行政法人経済産業研究所 2010年6月

### ③ 照会内容及び回答内容が公表されること

事前照会は照会内容及び回答内容が公表されることが前提となっている。公表には、他の納税者の予測可能性を高めることや行政情報の独占を排除するとう異議が認められる。また公表すること自体が文書回答手続の濫用防止に資するとも考えられるし、その反射的利益として、執行の均一性を図ることもできる。一方、照会者氏名の公表は照会における障壁ともなり得るし、プライバシー保護の観点からの問題も惹起される。

公表にあたってはチェックシートの活用等により申請者の意思を確認する仕組みが採用されるとともに、説明書や申請書にその旨の記載がなされており、公表に対しては慎重な仕組みが構築されていると評価はし得るが、照会者氏名の公表については再考の余地もあり得ると思われる。<sup>23</sup>

### ④ 回答に不服がある場合の再照会手続き等

国税庁のホームページにある「税務上の取扱いに関する事前照会に対する文書回答について」<sup>24</sup>の中で、ご留意いただきたい事項として「回答内容に不服がある場合や国税の申告期限等までに回答が行われないことなどに対して不服がある場合であっても、不服申立ての対象とはならない。」と明記されているため、回答内容に不服がある場合であっても、不服申立ができない。そのため、再照会手続きや、第三者機関による審査について検討する必要があると思われる。

### ⑤ 申告期限の経過した文書回答

今後、さまざまな事業活動から生じる取引は複雑化していくことが想定されるが、申告期限が経過した場合には回答がされないことになる、納税者としてのポジションも確定できず、不安定なままの税務申告の作成、税務調査の対応となってしまうことになる。少なくとも、文書回答にもとづいた自主的に修正申告をすることができる環境を作ることも必要と思われる。

(参考)

---

<sup>23</sup> 酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」P469

<sup>24</sup> <http://www.nta.go.jp/shiraberu/sodan/jizenshokai/bunsho/leaflet/03.pdf>

過去の調査報告書<sup>25</sup>では納税者からの改善要望として「回答を義務づける」「対象範囲を（個別の取引に対する税法の解釈から）課税額の合意まで広げる」「対象範囲に取引等の主要な目的が国税の軽減等であるものを含める」が挙げられている。

### 7.3. 税務当局のメリット

- 事前照会手続は貴重な情報源となる。

### 7.4. 税務当局のデメリット

事前照会に対する文書回答手続きの濫用が懸念されるが、濫用防止のため、税の軽減を主要な目的とする取引に係る照会等については、文書回答手続の対象から排除された。なお米国などで導入されている手数料制は濫用防止の観点からも有用であるが、その前提として文書回答手続の法律による制度化が必要になると思われる。<sup>26</sup>ただし、現状は濫用されるほどの受付件数ではない。

## 8. 直近年度の実績

上記 7.2 で示した通りである。

## 9. 実施当局の体制

### 9.1. 照会文書の受付窓口

事前照会は、原則として、事前照会者の照会内容に係る税目の納税地の所轄税務署において受け付ける。ただし、次に掲げる事前照会は、それぞれ次に定める税務署又は国税局（沖縄国税事務所を含む。）の部署において受け付ける。

① 調査課所管法人の法人税及び消費税の事前照会

当該法人を所管する国税局の調査管理課（関東信越、東京、名古屋及び大阪国税局にあっては調査審理課、沖縄国税事務所にあっては調査課をいう。以下同じ。）

② 酒税の事前照会

<sup>25</sup> 三菱UFJリサーチ&コンサルティング株式会社「グローバル企業からみた対日直接投資環境に関する調査」

<sup>26</sup> 酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」P467

その酒類等の製造場等又は酒類の販売場の所在地の所轄税務署。ただし、その酒類の製造場等が国税局所管酒類製造場等である場合は、当該製造場等の所在地の所轄国税局の酒税課（沖縄国税事務所にあつては間税課をいう。以下同じ。）

③ 間接諸税（印紙税を除く。）の事前照会

その製造場等の所在地の所轄国税局の消費税課（沖縄国税事務所にあつては間税課をいう。以下同じ。）

## 9.2. 国税局における審査事務の体制

税務署又は国税局の部署で受け付けた事前照会は、国税局の審理課（審理課が設置されていない国税局にあつては審理官、沖縄国税事務所にあつては課税総括課をいう。以下同じ。）で審査を担当するが、この場合、国税局の課税総括課、個人課税課、資産課税課、資産評価官、法人課税課、消費税課及び調査管理課（以下「主務課等」という。）と必要に応じて協議を行うこととする。ただし、酒税に関する審査等は、国税局の酒税課において行う。

## 9.3. 国税庁への上申又は進達

国税局は、9.2.の事前照会のうち重要な先例となるような事案については国税庁の審理室又は酒税課へ上申するほか、当該事案のうち国税庁において審査すべきと判断されるものについては国税庁へ進達する。

（注）

① 重要な先例となる事案とは、例えば、次のようなものをいう。

イ 新たに創設された税制に関連した取引等に関する照会で、その取扱いが明らかにされていないもの

ロ 新たな金融商品に関する課税関係の照会で、多数の法律関係が絡む等のため、国税局における判断が困難と認められるもの

✓ 国税庁において審査すべきものとは、例えば、その内容が全国的に波及し、解釈や取扱いを統一する必要があるものをいう。

#### (4) 日本と各国制度との比較

本件に関して、BEPS 行動計画 12 における、納税者によるアグレッシブ又は濫用的な取引、取決め、構造に関する義務的な開示ルールを踏まえ、納税環境全体の適切な制度整備の観点から、その在り方を検討する必要がある。個別の開示プログラムについて議論する前に有識者から以下のような議論の前提となるべきコメントを得た。

##### (BEPS)

- BEPS 行動計画 13 とのバランスにおいて、ローカルファイル、Country-by-Country レポートで既に相当の情報提供義務が検討されているため、これ以上の情報提供義務を課すのは如何なものか。
- BEPS 行動計画 12 (アグレッシブタックスプランニングの開示)、行動計画 13 (CbC レポート) については、守秘義務に関する各政府への信頼の問題もあり、提出先の限定と情報の配給方法についても、日本企業等がアウトバウンド課税において新興国で過度なコンプライアンス負担を課されないように、ルールを設計すべきである。
- BEPS のターゲットとされた一部の企業に対する規制が、多くの日本企業のような善意の存在にとって過度な負担になりかねないことが懸念される。
- 租税回避を再定義する必要がある。租税回避の定義に含まれている異常性は、もはや現実のビジネスでは常識化してしまっている。定義を練り直して、現代のビジネス概念に合わせる必要がある。
- アグレッシブとアビューシブの違いが曖昧になってしまっているなど、英語のレポート等を日本語に和訳したときのニュアンスの違いが生じないようにしなければ、日本国内において適切な議論ができない。
- 租税回避も税務上許容できるもの (Permissible) とそうでないもの (Non-permissible) に分ける取組みが必要ではないか。日本の通説では立証責任は調査権・情報収集権のない外国事実についてさえ税務当局に負担させる理不尽な立場をとるため、税法の課税要件として「租税回避の目的」など主観的要素を含めることを避けているが、OECD BEPS プロジェクトでは、英国 CFC ルールなどにみられるように、「租税回避が主目的または主目的の一つである場合」などの規定を勧告する。

##### (バランス)

- 納税環境整備を個々のテーマごとにディスカッションするのではなく、全体としてのバランスを考えた上で検討すべき。
- 日本は税制改正があるたびに、事務負担が増える。過度の事務負担は、そのための人件費負担が生じる等のことから企業の競争力が低下することにつながりかねない。

日本は税務調査の負担が世界で非常に重いと認識している。欧州では 4～5 年に一回、か



つ移転価格については見る場合もあれば見ない場合もあるところ、日本では2年に一回、期間は最低でも4カ月程度ほぼ毎日であり、そのために人と会議室を用意しなければならないのは、負担が重すぎる。

(その他)

- そもそも規制しようとしている租税回避の範囲を広げすぎているのではないか。多国籍企業はみんな租税回避をしているという発想になっている。
- 制度の対象は脱税なのか、それとも一般の納税者なのかを分けないといけない。
- 海外の制度のどこが日本の制度になじまないかの分析が必要ではないか。
- 税務当局と協力的に情報提供を行うことにより、その情報が海外に自動的情報交換として流出することが懸念される。

<まとめ>

以上の有識者のインタビューにより、納税環境の整備につき、今後議論を深めていく際に、以下のような意見に注意していくこととなる。

- OECDのBEPSの議論があるからといって、海外と日本の税に関する諸々の状況の差異やそこから見えてくる必要な対策の有無を分析しないまま、BEPSで導入すべきとされている制度をそのまま入れようとする、不合理な結果を招く恐れがある。
- 納税環境を個々のテーマごとに議論するのではなく、全体としてのバランスを考えた上で議論すべきである。実務を担当する企業としては、納税者にとっての有利・不利、事務負担の増減の観点から今後の納税環境の整備を評価することになる。
- 日本の税務調査に対する企業負担は他国に比べて大きいという意見もある。過度な事務負担はビジネスを阻害し、ひいては競争力を損なわせるため、各種制度の目的・効果を踏まえ過不足感を精査した上で、必要十分な対策を講じることが必要である。

以下、日本と各国制度の比較をする。

## 1. 早期開示義務

ドイツ・フランス・オランダ・日本において早期開示義務は今のところ導入されていない。米国・英国・オーストラリアにおいては、租税回避行為を行う行為については事前に税務当局へ報告する義務を課しており、未然に問題を回避することとしている。

米英では租税回避スキームを売るプロモーター及びその使用者による報告義務を課している。米国ではその使用者は自己の税務申告で開示する義務（特定の情報に関する追加

報告義務)がある。米国においては、当該スキームを個人に対して\$50,000以上、法人やパートナーシップを含むその他の事業体に対して\$250,000以上の報酬をプロモーターが稼得するような場合にこのような開示義務が生じることになる。また、オーストラリアでは、大規模企業に対して、税務上の取り扱いが不明確な取引、また金額が重要な取引に係る情報(Reportable Tax Position Schedule)の早期又は税務申告時の申告を義務化している。

また、米国では、財務会計基準審議会解釈指針第48号(FIN48、現ASC740)において、50%超(つまり、More Likely Than Not)の確率で税務当局によって認められると考えられない税務上の取り扱いについては引当をすることを義務付けている。一方、不確定な税務上の取り扱いがある場合、税務申告においても、監査済財務諸表を作成し、\$1,000万(2014年中に開始する事業年度以降について)以上の総資産を有している法人はSchedule UTP(Uncertain Tax Position)の添付が必要になる。このように、米国ではリスクのある税務上の取り扱いについて厳しく取り締まっている。

このような義務は日本にはないため、これらの制度を導入する場合、追加の会計・税務のコンプライアンスのための時間とコストを要することになると考えられる。また、日本法人が租税回避スキームを購入するとは今のところ思えないが、外資とジョイントベンチャーを設立するなどにより、このようなリスクが生じないか、ジョイントベンチャーの設立前に検討しておく必要があると考えられる。

本件に関して有識者にインタビューを行ったところ、以下のようなコメントを得た。

(米英の制度)

- 英米のように一定の租税回避スキームを販売するアドバイザー、プロモーター(及びその利用者)に対し事前に税務当局に開示する制度を日本に導入してもよいと考える。日本で入れるとすると英国型がよい。一部の国税局では国税局長の指示で、一部の部署が国税局内の資料収集に対応する部局となっているが、米国や英国のように組織的にそのような専門の担当部局を新設して、租税回避スキームに係る情報を収集させた方がよい。
- 英米の開示義務について、どのようなものが開示の対象となるかイメージできない。租税回避スキームを考えたことすらないし、日本にはなじまない制度と感じる。日本企業では、仮に条文上読めることでも結果、租税回避につながるような場合は敬遠しがちである。制度として導入されれば粛々と従うが、積極的に会社の情報を開示していくことは考えていない。
- 米国では、極めてハイリスクなものについて、その該当する納税者(及びそのスキーマ)

ムを売る者) に対してコンプライアンスコストないし法的義務を課してもいいという判断のもと制度が設けられていると考えられる。

- 早期開示義務を検討する前提として早期開示義務などの報告義務と税法の課税要件とは分けて考えなければならない。例えば、FIN48 で”more likely than not”に該当するものと判断されても、それが即税務上の否認につながるわけではない。開示義務はあくまでも情報の提供についての義務であり、税法の適用の結果、課税関係がどうなるかとは直接の関係がない。
- 英国のように租税回避スキームに番号を付して管理する制度は、租税回避スキームの作成者に対する勲章制度になり下がっているのではないか。英国の制度から何を学ぶべきかの検討が必要である。
- 制度が主に英米に設けられているのは、これらの国における租税回避スキームの利用が多いからと言えるのではないか。そうであれば、OECD が集团的・国際的な枠組みとして、これらの制度に基づき一定の基準を設けるのは意味をなさないと言える。そのような意味をなさない基準から生じるコンプライアンスコストは、日本の納税者にとっては到底耐えられないものであろう。BEPS 対策として、有効に機能する制度が重要である。
- 取引又は要件を限定した早期開示義務を非協力的な納税者（とプロモーター）にだけに課すのか、それとも広い要件の下で一般的に納税者を義務的開示の対象として非協力的な者を協力的納税者に引き込んでいくような制度とするのか、制度の基本的な組み立てと狙いを考える必要がある。前者は、新手のスキームへ対応に限界があり、工夫を重ねて結局は当該義務を回避し又は履行しない可能性も残る。後者において、非協力的な納税者が協力的な納税者へと促される仕組み、仕掛けがつけられるのが理想的であるが、開示対象・要件の不明確化と過剰な情報提供が懸念される。

#### (BEPS)

- そもそも租税回避の定義が依然として曖昧であるため、OECD (BEPS) に対応できない部分がある。
- OECD の報告書から、Action 12 に関しては、共通のミニマムスタンダードを設けることを目的としている他の Action とは異なり、国別の特徴を踏まえた制度設計が広く許容されているように読める。
- OECD が懸念しているのが、国際取引の網の中でどのようなタックスプランニングを行っているかであるとすると、国内法からのタックスヘイブン対策税制のアプローチとは異なる角度により検討する必要があるのではないだろうか。

#### (その他)

- 米国と日本の納税環境の違い

米国では節税は権利であると判例においても明記されるくらいであり、日本とは考え方が大きく異なる。

- 今回の調査のように早期開示義務などを課すのであれば、税務調査時の負担が減るということにならなければ納税者、また当局においても事務負担が増えすぎるのではないかと。
- 米国の学説では、協力的な納税者に対しては税務調査と納税不足に係る制裁をゆるやかにいき、非協力的な納税者には厳しく、人もお金もかけて税務調査を行いペナルティも厳しくとるという2元論が有力に主張されている。納税者が協力的かどうか、その属性を見分ける手法として、積極的な情報提供・開示をしているかどうかを一つの判断基準としている。
- 法的報告義務を課す場合は、それによって判明した租税回避行為への課税対応を別途否認規定として立法する必要がある。ほとんどの国では包括的否認規定が設けられており、タイムリーな対応が可能となっている。納税環境の整備として報告義務だけをレベルアップしても、(課税するツールである)それに対応する個別的否認規定或いは包括的否認規定が整備されていない場合、効果は少ない。
- 国外財産調査制度については、秩序罰があるので、紹介事例等から見る限り非常に有効な制度となっているのではないかと印象である。

<まとめ>

以上の有識者のインタビューにより、早期開示義務及び追加報告義務にき、今後議論を進めていく際の方向性及び重点的に議論すべき論点に関しては、意見が拡散してしまい、残念ながら集約することはなかった。これは、現状の日本において導入されていない制度であるためであろうと考えられる。従って、今後本制度について議論を進める際には、有識者インタビューにおいて指摘された論点(事務負担、対策が必要とされる蓋然性、重点化等)につき、一つ一つ検討を加える必要があると考えられる。

まずは、どのようなものにつき開示対象とし、それにつき本当に開示すべきなのかを議論すべきであろうと考えられる。

## 2. 特定の情報に関する追加報告義務

米国では、租税回避スキームを買った納税者や不正確な税務ポジションをとっている納税者は自己の税務申告でそれらについて添付する義務がある。また、フランスでは金融機関や保険会社に対して特定の情報提供を要請する。オランダでも税務申告時に一定の質問リストに対する回答を税務申告書に添付して提出しなければならない。

このような義務は日本にはないため、これらの制度を導入する場合、追加の会計・税務のコンプライアンスのための時間とコストを要することになると考えられる。

なお、ほぼ全ての有識者より、この追加報告義務については早期開示義務と相互に関連しているためセットで議論すべき、との意見があったため、上記 1.の早期開示義務に記載したコメントが本制度にも当てはまると考えられる。

### 3. 協力的なタックスコンプライアンス

日本では、コーポレートガバナンスの向上に基づく調査間隔の延長に関して、特定の大企業に対してのみ適用される。この考えとは真逆な制度に、ドイツの「納税者の希望による調査間隔の短縮（Real Time Tax Audit）」がある。これは問題を先送りしないように早いサイクルでの税務調査を納税者の希望で行うといったものである。当該ドイツの制度は 2012 年に導入されたばかりで、まだ試用期間中である。

これとは別に、後述の法的拘束力のある事前ルーリング制度の前段階として、米国・ドイツ・フランス・英国・オランダ・オーストラリアの各国では税務ポジションの不明確な点を税務当局とコミュニケーションをよくして、実際の税務調査を待たずに、事前に問題解決をする制度を有している。このような制度は各国においてまだ歴史が浅く、また、現在は大規模企業に限定する国も多く、今後の活用の増大が期待される。

そのような中で、米国の法令遵守保障制度（Compliance Assurance Program）、オーストラリアの Annual Compliance Arrangement、フランスの Cooperation Protocol はともに、納税者の希望により、税務当局と相談のうえ、問題を解決していく制度であり、納税者にとって予見可能性を高めることができる。

また、英国及びオランダにおいては通常の税務申告の一環として、納税者を Low Risk か否かに分けて、Low Risk に分類された納税者には、税務調査を軽減又は免除するといった恩典を与え、他のリスクの高い納税者の調査に税務当局の人員を充てることとしている。オランダでは当該水平モニタリング制度は大規模企業には好評なようである。

このように早期に問題を解決できる制度により、ペナルティなどの加算税のリスクを軽減することが可能となる。また、これらの制度を使うことにより、税務当局はある程度合意について拘束されることになる。

このような制度と後述の事前ルーリング制度と比較されるのが、日本の事前照会に対する文書回答であると考えられる。

日本の事前照会制度は法的拘束力がないことから、各国の事前ルーリング制度とは比較対象にならないと言えるのかもしれない。

日本も法的拘束力のある制度を目指すのか、気軽に聞ける事前照会制度を目指すのか検討が必要になる。

本件に関して有識者にインタビューを行ったところ、以下のようなコメントを得た。

(税務調査)

- 日本の調査間隔の延長に関する制度
  - ✓ 制度の運用について曖昧、かつ恣意的になってしまうとまずい。内部的に制度を適正に運用される取組みがされているのだろうが、そもそもどれだけ調査間隔が延長できるかなどについて不明確な部分が多い。
  - ✓ お互いにローコストですむのであれば、運用状況をモニターすることができれば良い制度だろうが、法的に曖昧な状況で進んで行くのはどうかと思う。米国では、色々な文書で内部の手続き（詳細な **Internal Revenue Manual** 等）についての情報が公開されている現状がある。
- 調査間隔が延長されることには、納税者側としては功罪いずれもあるが、総合的に考えると調査省略年には調査対応の業務量をグループ全体の税務 CG や税務コンプライアンスに振り分けられる意義は大きい。また、事前質疑の延長と考えられれば、調査のない年に自主開示したものについて一定の回答を得て、それを踏まえて必要に応じ事後修正をすれば過少申告加算税の適用とならないため、その点は良いと思う。
- 税務調査対応を主に担う経理部局の各チームは、ローテーションで回っているため、調査間隔があまり長いとチームに所属している時に税務調査が行われなかった場合に調査対応ノウハウの散逸を招く恐れがあるため良くないと考えている。また社内へ（税務関連事項について）周知するときにも（税務調査を根拠としなければ）効果が弱くなってしまったり、税務部門の人員数の減少を抑えるためにも、一定期間での調査は必要。調査間隔が開いていくというのはあるべき方向と考えるが、税務調査が全くなくなってしまうのは問題であると考えられる。
- 税務調査の間隔が長い方がよいか、それとも短い方がよいかというのは、議論があるところだと思う。
- 税務に関するコーポレートガバナンスの調査間隔の短縮の適用に関して、適用期間中に報告すべき重要事項の基準が不明。また、報告した重要事項は更正されないという

くらいのメリットがなければ、やる意味がない。

(その他)

- 協力的なタックスコンプライアンスの向上は、紛争の予備的な防止のメカニズムについての税務行政の執行に関する問題であり、法的な枠組みとは直接の関係がないため、事前ルーリング制度など法的な枠組みが必要とされる制度とは異なり、手続き的には比較的容易に日本で実施できると期待される。
- 各国の制度では大企業を中心としているところが多いが、何を基準とするのか。日本のように資本金で判断するのではなく、総資産や売上から判断する方法もあるのではないか。
- 各国のように税務リスクのある法人か否かの判定をするなど、事前に税務上の問題点を確認できるような制度を日本も考える必要があるのではないか。
- 日本には書面添付制度があるが、これを有効利用して、税務当局と信頼関係のある税理士等をランク付けして、関与企業の調査の比重の軽減を図るなど検討してもよいと思われる。

<まとめ>

以上の有識者のインタビューにおいて、日本には既にコーポレートガバナンス向上に基づく調査間隔の延長制度が税務当局の内部的な運営として導入されているため、それについては活発な意見交換が行われた。

先にも述べた通り、日本における税務調査に対応する企業側の負担は非常に重いとの認識があるため、一般的には当該制度を評価する意見が多かった。特に、調査間隔が延長された期間につき、自主開示し修正申告したものについては、過少申告加算税の対象とならないことにつき評価するものがあった。

ただし、制度運営の透明性については疑義を呈する者が複数おり、調査間隔を延長する法人の選定基準が不透明でそれに該当するか否かにつき、税務当局からの通知すらされないとの指摘があった。また、調査間隔が延長されている期間につき、報告をすべき重要事項の基準が曖昧であるとの指摘もあった。これに対しては、米国では色々な内部手続き (Internal Revenue Manual 等) につき情報が公開されているので、それを参考に運営の透明性を確保するのがよいとの意見があった。

納税者と税務当局の協力関係につき、意見は分かれるところであるが、複数の有識者からかなり協力的との見解が述べられた。さらに、複数の有識者から日本における税理士が仲介者として有効に納税者と税務当局との橋渡しをしているとの指摘もあった。

海外との制度比較では、特に目立った意見はなく、従って意見の集約もなかった。

#### 4. 事前ルーリング制度

##### a. 法的拘束力と書面による回答

調査対象国はすべて事前ルーリング制度を導入している。フランス・英国・オランダにおいて、ルーリング制度は、特定の法令に対するルーリングとしての法定クリアランスと一般の法令解釈に対するルーリングとしての事前ルーリングを有している。ただし、いずれも税務当局に対して法的拘束力があり、税務当局は書面による回答をする。米国・ドイツ・オーストラリアにおいても法的拘束力のある書面による回答を税務当局はルーリングの申請者に提供する。

一方、日本における事前照会に対する文書回答は納税者サービスの一環として書面による回答を行う。そのため、信義則に基づき、税務調査においてその文書回答の内容が通常否認されることはないと期待されるが、実際に根拠規定は存在せず、税務調査において当該回答は税務当局を拘束するものではない。また、回答がないことを理由に申告期限が延長されるものでもない。

##### b. 手数料

米国及びドイツはルーリング申請に対して手数料を要求する。その他の国は基本的に手数料がかからない。

##### c. 加算税

調査対象国においては、事前ルーリングは税務当局を拘束するため、事前ルーリング申請時に提供した事実と実際とが異なる場合を除き、事前ルーリングが否認されることはない。そのため、ペナルティや利子税が発生しないとされる。

一方、日本の事前照会制度においては、文書回答が税務当局を拘束するものではなく、税務調査において文書回答が否認された場合、加算税が課されることになる。そのため、事前照会のために事前に税務当局に必要とされる資料提供しなければならず、事前照会に消極的にならざるを得ない状況もあると思われる。



#### d. 回答件数

米国の情報は古いが 2009 年には 1,000 件となっている。また、その他の国においては、フランスでは特定の法令に係る法定クリアランスは 35 件にとどまるが、一般の条文解釈に係る事前ルーリングは 20,256 件、オランダは 669 件、オーストラリアにおいては 7,840 件となっている。

フランスの事前ルーリングの件数が多いのは単なる条文の解釈に係るルーリング以外に、事実を含む特別の状況における税務上の取り扱いに対してもルーリングを提供するためである。

本件に関して有識者にインタビューを行ったところ、以下のようなコメントを得た。

##### (法的拘束力)

- 我が国の租税法主義の下では現行法上、裁判所まで拘束する法的拘束力をもったルーリングを税務当局と納税者が個別に同意することは認められていないと考える。事前照会の当事者間における拘束力は、信義則によるものである。
- BEPS に対応しなければならないため、大企業に対する特別な課税措置を設けることは一定程度許容されることとなるだろう。透明性のある事前確認を拡充することが第 1 と考えるが、事前確認制度に法的拘束力を持たせようとするならば、新たな立法措置が必要。
- 事前照会の回答に拘束力を持たせる法令の手当ては非常に難しいが、国税の内部通達で事前照会の回答を尊重するなどの記載をするだけでも、かなりの実効性が期待できる。
- 信義則や禁反言の原則を踏まえ、信頼される制度にすべきであろう。

##### (加算税の免除)

- 現状判例もあって加算税を免除するというのはハードルが高く、個々の納税者の水準に応じて柔軟な対応がされていない。事前照会の誠実な利用者を含めコンプライアンスに誠実に取り組む納税者に対する加算税の明示的な免除の仕組みは、取り入れていく余地があるのではないか。
- 調査省略年度における自主開示の枠組みとの整合からも、事前照会で申告前に回答が得られず、後々の税務調査で否認された場合は過少申告加算税について免除する措置があってもよいと思われる。
- どのような事前照会をすれば過少申告加算税が免除・軽減になるのかの選定基準がフ

フェアであることが担保されれば良いと思う。納税者にとっては予見可能性が担保されるかが重要ということについて理解してほしい。

(照会内容の公表)

- 自社の事案が照会事案として公表されることは望まないが、事例として公表されることは構わない。
- ルーリングの内容をある程度他の納税者にも示すべく公表をすべきかどうか、議論が必要。欧米では、公表の是非についてパブリケーション及び守秘義務の観点から議論されている。

(その他)

- 税務上検討したという痕跡が残っていたことが納税者の不利になるというのはおかしい。真つ当な納税者が正当に評価される制度作りが必要。一旦提供された回答は、後でひっくり返されないような仕組み作りが必要なのではないかと考える。
- 事前に相談/確認に行くということは、疑わしい目で見られるリスクを負うに等しいと認識しており、どうしても税務調査の延長として考えてしまう。事前ルーリングなどの事前確認制度の利用は、事前に税務調査を受けるに等しい。そうであれば事前確認制度を利用するメリットはないと考える。現行の事前照会制度ではメリットが感じられないため、あまり利用していない。
- 事前照会は、一見、制度化されて増えたように見えるが、現実には、以前よりも利用しにくくなって、数も減っているように思われる。
- 事後（申告後）においては、照会を受けることはできず、どうしても税務調査での対応ということになるのは致し方ないところがある。
- 事前照会を行っても、事実認定については税務調査で確認すると言われ、事前照会内容を税務調査時に再度時間をかけて調査される。また、税務調査において（事実認定で）否認されることがあると聞いたことがある。
- 仮に事前照会制度が有償とされる場合でも、書面による回答を得ることができるのであれば、対価を支払うことに抵抗はない。
- 米国では特定納税者のためにサービスの提供を行い、これに対する対価を受け取ることが認められている。日本は事前照会への回答を行政サービスの範囲内で行っており、対価は収受しない。

<まとめ>

以上の有識者のインタビューにおいて、日本には既に行政サービスとしての事前照会制度が導入されているため、それについて活発な意見交換が行われた。主な論点は以下の通り

である。以下当該論点に従ってその概要をまとめる。

(法的に拘束力を持たすべきか)

事前照会に法的拘束力を持たす必要があるか、との論点については、意見が分かれた。現行の租税法律主義の下では法的に拘束力のある事前照会制度はなじまないとの意見もある一方、効果を担保するため、手続法を整備して法的に拘束力のある事前照会制度とすべきとの意見も複数あった。

(加算税の免除)

加算税の免除については、多数の有識者が事実の開示がしっかり行われている事前照会においては、過少申告加算税は免除すべきという意見であった。

(照会内容の公表)

照会内容の公表については、主として企業側の有識者において公表を望まない声が多く、事例としての公開が許容限度との意見があった。一方、コンプライアンス向上を目的として執行上の施策として対応している現状については、あらゆる場合に公表を不可にすべきと主張することはできないのではないか、との意見もあった。

(事実認定まで確認の対象とするか)

事実の認定までを含めて事前照会の対象とすべきかとの論点については、複数の有識者から対象とすべきであるとの意見があった。さらに、その場合には何らかの(調査ではない)事前ヒアリングを行うことが必要となろうとの指摘があった。

(使い勝手)

使い勝手の問題においては、複数の有識者から、調査担当部署を通してインフォーマルな照会を行った方がより効率的との指摘があった。これは、主として事前照会制度と比べた場合のスピード感の違いと、照会内容の公表の有無が原因となっていると思われる。納税者が事前に確認をしたい事項のうち、事前照会制度を通して確認しているものは、全体の約3割程度であろうとの指摘もあった。さらに事実認定を含まない法令解釈についても回答がなされず、回答がなされない理由も説明されなかった事例があるとのことであった。

加算税の免除については、多数の有識者が事実の開示がしっかり行われている事前照会においては、過少申告加算税は免除すべきという意見であった。

事実の認定までを含めて事前照会の対象とすべきかとの論点については、複数の有識者から対象とすべきであるとの意見があった。さらに、その場合には何らかの(調査ではな

い) 事前ヒアリングを行うことが必要となろうとの指摘があった。

事前照会に法的拘束力を持たす必要があるか、との論点については、意見が分かれた。現行の租税法主義の下では法的に拘束力のある事前照会制度はなじまないとの意見もある一方、効果を担保するため、手続法を整備して法的に拘束力のある事前照会制度とすべきとの意見も複数あった。

照会内容の公表については、主として企業側の有識者において公表を望まない声が多く、事例としての公開が許容限度との意見があった。一方、コンプライアンス向上を目的として執行上の施策として対応している現状については、あらゆる場合に公表を不可にすべきと主張することはできないのではないか、との意見もあった。

事前照会制度が行政的な観点から効率的かとの論点については、事前照会は、ある程度の事前ヒアリングを行うことを前提とすれば、事後の調査が前倒しになったと捉えることができるため、事務負担という意味では増減はないのではないか、との意見があり、また、情報開示制度が深度あるものになってくれば、情報収集に費消されている労力を振り向ければ、将来的には（現状の人員で）事前照会制度に係る体制の拡充も十分可能ではないかとの意見もあった。事前照会に関するコスト負担、すなわち事前照会を有料とするか否かについては、有料もありえるとの意見が多かったが、反対の意見もあった。

## (5) 全体総括

日本においては、申告納税制度の下、納税者が申告により第一義的に納税額を確定させ、事後的に税務当局が調査等により納税申告により計算された所得又は税額等に誤りがある場合に更正又は修正申告の懲憑が行われて申告した所得又は納税額等が変更される。この一連の手続き以外において、納税者が課税の安定性を求める場合、行政サービスの一環として、その回答につき税務当局を拘束しない事前照会制度を利用することとなる。また、新たな試みとして、コーポレートガバナンスの向上に基づく調査間隔の延長制度が始まり、ガバナンスが高いと判断された国税局の特別国税調査官所管法人については、調査間隔が延長され、調査間隔が延長された期間において自主的に開示した取引につき、税務当局が修正を要請し、納税者がその修正に応じたときは、加算税の対象にはならないものとされている。

一方、海外に眼を転じると、米国、英国、オーストラリアにおいては租税回避行為を伴う取引については早期開示義務が、米国、フランス、オランダにおいて特定の事項につき報告義務があり、これらは見方によっては、納税者が一定の不明確な課税ポジションを税務当局に開示することにより、早期にそのポジションを安定させることができる制度であるとも評価できよう。さらに、調査対象国すべて（米国、英国、フランス、オランダ、ドイツ、オーストラリア）において事前ルーリング制度があり、その回答については税務当局を法的に拘束することとなる。これらのルーリング制度は、有料のものもあれば、無料のものもある。

以上、日本と調査対象国を比較すると、調査対象国の方が、納税者が早期に不安定な課税ポジションを確定させる方法がより整備されている、又は課税ポジションを確定されるのにより多くの選択肢があると考えられる。また、有識者に対するインタビューにおいても、日本においては依然として事前照会制度に基づかない税務当局へのインフォーマルな照会に頼る部分が多いことが伺い知れ、事前照会制度そのものも、その利用件数は諸外国と比して少ないと評価できよう。したがって、より一層の納税環境の充実が望まれるところであり、当面の課題としては、より利用しやすい事前確認制度を目指して、制度の法制化の要否、税務当局に対する法的拘束力の要否等の論点につき検討をする必要があると思われる。

## 2. CFC 税制に関する調査

### (1) 各国の制度概要<sup>27</sup>

#### 1. 米国

##### (a) 対象納税者

米国 CFC 税制の対象となる納税者は、米国居住株主であり、米国居住株主とは、米国の者で外国法人の議決権を直接又は間接に 10%以上所有している者である。米国の者とは、以下の者である。

- － 米国市民
- － 米国パートナーシップ
- － 米国法人
- － 米国財団・信託

##### (b) 対象外国子会社

上述の 10%以上の当該外国法人の議決権を所有する米国居住株主が、合計で 50%超の当該外国法人の議決権又は株式価値を所有している場合のその外国法人は対象外国子会社（CFC）である。

後述のとおり、CFC 設立国以外のリスクからの保険料総収益が 75%超を占める外国保険会社は上記 50%超テストが 25%超に引き下げられる。また、外国法人がキャプティブ保険会社（キャプティブ保険が全体の 20%以上を占めている）の場合は、上記米国居住株主の定義となる 10%以上の要件はなくなり、広く米国居住株主が対象となる。

##### (c) トリガー税率

CFC の保険所得及び外国ベース法人所得の実効税率が、米国最高（連邦）法人税率の 90%（つまり、 $35\% \times 90\% = 31.5\%$ ）超のとき、米国居住株主の選択により、高税率国として CFC 税制の適用を受けないことができる。

<sup>27</sup> CFC 税制に関する調査における各国の制度概要については、2013 年 3 月付の「平成 24 年度アジア拠点化立地推進調査等事業（国際租税問題に関する調査（タックスヘイブン対策税制及び無形資産の取り扱いについて）」の調査報告書を参考とする。

(d) 完全算入規定

CFC の総所得の 70%超が保険所得又は外国ベース法人所得の場合、すべてを合算対象所得とみなす。

(e) 合算対象所得（サブパート F 所得）

合算対象所得は低課税国への移転が容易であるとされる典型的な所得である。この合算対象所得はその年度に生じた税務上の調整後利益剰余金を限度とする。当該年度に生じた税務上の調整後利益剰余金を超える合算対象所得は、以下に示す「外国ベース法人所得」を減額させることとなる。そしてその超過分は翌年に繰越されることとなる。合算対象所得の種類は以下の通りである。

① 保険所得/キャプティブ保険所得

米国の生命保険会社が海外で自己の所有する保険を再保険したり、自己が支配する外国保険会社において保険を所有したりすることによる保険業の所得移転を防ぐことを目的としている。

その外国保険会社の保険料総収益の 75%超が CFC 設立国以外の被保険者の再保険、又は、年金契約の発行から生じている場合において、以下の要件を満たすとき当該外国保険会社は CFC であるとみなされる：

- a. 対象納税者の要件(a)の 10%株主テスト、かつ、
- b. 対象外国子会社の要件(b)の 50%超の代わりに、25%超所有テスト

キャプティブ保険所得は関連者保険所得として合算対象所得に含まれる。これは数社の米国法人が共同してキャプティブ保険会社を設立し、各社のキャプティブ保険会社の議決権所有割合を 10%未満とすることにより、CFC 税制の適用を回避していたことがあった。これを避けるために、キャプティブ保険会社に関しては、10%株主テストの適用をせず、25%又は 50%超所有テストだけとし、広く米国居住者が CFC 税制の対象となった。

② 外国ベース法人所得

外国ベース法人所得は次の i)から iv)に分類したいずれかに該当する所得を

いう。

i) 外国同族会社所得

外国同族会社所得（内国歳入法第 954 条(c)）とは、一般に以下に示す所得をいい、一定の要件を満たさないかぎり、合算課税の対象となる。

- a. 配当・利子・ロイヤルティ・賃貸料・保険年金
- b. a.の所得を生むような資産（例えば、投資資産、株式、パートナーシップ持分）の売却・交換による純利益
- c. 商品（Commodity）取引による純利益
- d. 外貨の為替差益
- e. 利子相当とみなされる所得
- f. 想定元本契約（Notional Principal Contract）からの純所得
- g. 配当相当とみなされる所得
- h. 個人役務提供契約（Personal Service Contract）から受取る所得

ii) 外国ベース法人販売所得

CFC の設立国以外で製造・生産・発掘され、CFC の設立国以外における使用のため、50%超の議決権株式又は株式総価値を直接・間接に所有している、又は所有されている関連者へ売却、又は関連者から購入される動産の売買から生じる利益や手数料（フィー、コミッション）をいう。つまり、CFC の設立国内での製造活動から生じる所得は、合算対象所得である外国ベース法人販売所得とはならない。当該外国ベース法人販売所得は、以下の取引をいう。

- a. 国外関連者から購入して、国外へ販売  
（国外関連者のための国外への製品の販売を含む）
- b. 国外から購入して、国外関連者に販売  
（国外関連者のための国外から製品の購入を含む）

iii) 外国ベース法人役務所得

CFC の設立国以外で、50%超の議決権株式又は株式総価値を直接・間接に所有している、又は所有されている関連者のために、技術・経営・工学・建築・科学・熟練・工業・商業・その他類似の役務を提供することに対して受け取る所得（報酬や手数料等）をいう。つまり、CFC の設立国内の役務提供



は合算対象所得である外国ベース法人役務所得とはならない。

iv) 外国ベース法人石油関連所得

鉱物の輸送・流通・売却からのように、石油・ガス井から抽出される主産物である鉱物の精製から生じる米国及びその属領外の所得をいう。

- ③ 国際ボイコット国との取引から生ずる所得
- ④ 政府高官へ自己のために直接・間接に支払った非合法的な賄賂
- ⑤ 米国政府が承認しない・国交を断絶している/国交のない・国際テロリズム支援国との指定を受けた状態になってから 6 ヶ月後以降、上記の状態でなくなったと認められる日までの間に当該国から発生した所得

上記以外に、米国資産に投資された留保利益も合算対象の所得となる。これは例えば、CFC がその米国関連会社に貸付をしたり、CFC の資産を担保として米国関連会社が借入をしたりする場合などは、CFC から米国関連会社へのみなし配当とされ、合算対象となる。本件に関しては、各国との比較に馴染まないため割愛することとする。

(f) 適用除外項目

① 米国実質関連所得 (US Effectively Connected Income)

CFC が稼得する米国実質関連所得は、通常、CFC が米国に申告納税する所得であるため、合算対象所得にはならない。

② 能動的事業活動基準

i) 賃貸料

能動的な事業活動において、非関係者から受け取る賃貸料（航空機リースも含む）は合算対象所得にはならない。詳細は以下のとおりである。

a. CFC が製造・生産する資産の賃貸

CFC が製造又は生産する、及び、CFC が取得して多大な付加価値を追加する資産の賃貸であり、当該活動を定期的に行っていることを要件とする。

b. 不動産の賃貸

CFC が所有する不動産で、その役員又は従業員を使って能動的及び実質的な管理、運営を行うことを要件とする。

c. 動産の賃貸

CFC が、通常、能動的な事業活動のために使用する動産で、一時的に使用されない間にリースされることを要件とする。

d. マーケティング活動に係る資産の賃貸

CFC がマーケティング活動を行う上で賃貸する資産で、マーケティング事業等に従事し、それらを行う国に駐在する役員又は従業員を通じて、CFC が当該国マーケティング事業等に定期的に従事する組織を維持及び運営することを要件とする。

また、マーケティング組織も賃貸料と比較しても実質的なものである必要がある。賃貸料に係る費用が賃貸料の 25%以上であれば、実質的なものとみなされる。この適用除外規定は基本的にリースする資産を売り込む CFC を対象としている。

ii) 使用料

能動的な事業活動において、非関連者から受け取る使用料（ロイヤルティ）は合算対象所得にはならない。詳細は以下のとおりである。

a. CFC が開発・創作・生産する資産の使用料（ロイヤルティ）

CFC が開発又は創作する、及び CFC が取得して多大な付加価値を追加する資産の提供であり、当該活動を定期的に行っていることを要件と

する。

b. マーケティング活動に係る資産の使用料

CFC がマーケティング活動を行う上で使用許諾される資産で、マーケティング事業等に従事し、それらを行う国に駐在する役員又は従業員を通じて、CFC が当該国マーケティング事業等に定期的に従事する組織を維持及び運営することを要件とする。

また、マーケティング組織も使用料と比較しても実質的なものである必要がある。使用料に係る費用が使用料利益の 25%以上であれば、実質的なものとみなされる。

iii) 金融活動

能動的な金融活動から稼得する金融所得（例えば、CFC の総所得の 70%超が、CFC 設立国の非関連者との日常的・能動的金融活動から稼得される場合）は合算対象所得にはならない。ここで、金融活動とは、貸付、債権の購入・割引、リース、信用状の発行、クレジットカードサービス、その他関連サービスをいう。

また、銀行業又は証券業については、CFC が米国での銀行業又は証券業の登録（または、米国財務省規則案に準拠した一定の要件を満たす CFC 設立国での銀行業の登録）をして能動的な事業活動を営む場合は、当該所得は合算対象とはならない。ただし、当該規定の適用にあたり、ハードルは高いものと考えられる。

iv) 保険業

保険業に関しては、CFC 設立国のリスクから生じる所得は能動的所得として合算対象とはならない。また、一定の要件を満たす保険活動から生じる所得は免除対象保険所得として合算対象にはならない。

③ 所在地国基準の認定（同一国取引）

所在地国基準は、CFC 設立の同一国の関連者から受け取る配当、利子、賃

貸料、使用料に適用される。

④ ルックスルールール

他国の関連者からの配当・利子・賃貸料・使用料は免除される。ただし、当該関連者においては、能動的所得を原資とした配当・利子・賃貸料・使用料の支払いであること、及び、租税回避行為ではないことが前提である。

⑤ デミニマス規定

保険所得と外国ベース法人所得の合計が CFC の総所得の 5% 又は \$1 百万のいずれか少ない方の金額に満たない場合は、これらの合算対象所得はないものとみなす。

(g) 現行における CFC 税制上、明確になっていない点に対する取り組み

① ルーリングの取得

曖昧さを有する CFC 税制の多くの場合、その質問内容は法解釈ではなく事実認定に関するものである。わずかであるが、過去においてはこのような場合でもルーリングを取得できることもあったが、通常、米国税務当局は事実認定に関するルーリングを発行しない。また、事実認定に対するルーリング発行の申請を拒否する裁量がある。

ただし、質問の内容が健全な税務行政のうえで適切である場合はいつでも米国税務当局は個人及び法人等の組織の質問に応じる、と規定しているため、基本的には法解釈に関してはルーリングの取得が考えられる。

② ルーリングが発行されない場合

税務専門家からの意見書の入手が一般的である。または、米国税務当局は大企業に対して **Compliance Assurance Program** を提供しており、納税者は税務申告前に米国税務当局のチームと協力して潜在的な税務リスクを解決することが可能である。

## 2. ドイツ

### (a) 対象納税者

CFC の持分を 1%以上（もっぱら受動的所得を稼得する CFC の場合は 1%未満も含む）保有するドイツ居住者が対象となる。

### (b) 対象外国子会社

ドイツ居住者全体が直接・間接の 50%超（議決権又は持分）を所有する外国法人は対象外国子会社（CFC）である。

### (c) トリガー税率

CFC の実効税率が、25%以上の場合は、高税率国として CFC 税制の適用を受けない。

租税負担割合の算定は、外国法人が実際に課せられた所得税とドイツ税制に従って算定された所得との比較によって算定される。

### (d) 合算対象所得

事業活動を、農林業、製造加工業・鉱業、銀行・保険業、販売業、サービス業、賃貸・リース業、外国資本の調達・融資、利益の分配、他法人株式の譲渡・清算・減資に分類し、基本的にその活動を能動的活動とみなしたうえで、ある一定の事業に関して、適用除外を満たさない場合は、受動的所得として合算課税の対象としている。

合算課税の対象となる所得は、以下のようなものがある。

#### ① 銀行・保険業

商業的施設を有している銀行・保険業から稼得される所得は原則的に能動的所得である。しかし、その取引の主たる相手が、ドイツ居住株主又はその関連者である場合は、受動的所得とみなされる。

② 販売業

販売業から稼得される所得は原則的に能動的所得である。ただし、以下の場合は受動的所得とみなされる。

- a. ドイツ居住株主が販売のための商製品に対する処分権を CFC に提供する場合、又は、
- b. CFC が当該商製品に対する処分権をドイツ居住株主に提供する場合

③ サービス業

サービスから稼得される所得は原則的に能動的所得である。ただし、以下の場合は受動的所得とみなされる。

- a. サービスを提供する CFC がドイツ居住株主の協力を得ている場合
- b. CFC がドイツ居住株主にサービスを提供している場合

④ 賃貸業・リース業

賃貸・リース所得は原則的に能動的所得である。ただし、以下の場合は受動的所得とみなされる。

- a. 権利、計画、手続、経験、知識の使用のライセンス
- b. 土地の区画の賃貸・リース
- c. 動産の賃貸・リース

⑤ 外国資本の調達・融資

外国資本の調達・融資から生じる所得は下記の適用除外項目を満たさない場合は、受動的所得とみなされる。

(e) 適用除外項目

<EU 域外>

以下のとおり、能動的事業基準・実体基準（施設と人員等）・関連者からの独

立基準を満たすことにより、適用除外要件を満たすことになる。

① 銀行・保険業

適用除外の適用を受けるためには、商業上施設を備えるとともに、その取引の主たる相手がドイツ居住株主又はその関連者でないことを証明しなければならない。

② 販売業

適用除外の適用を受けるためには、ドイツ居住株主は CFC が商取引において商業上施設を有した組織を維持していること、通常の商取引をしていること、ドイツ居住株主の協力なしに取引の準備・締結・実行するための活動を営んでいることを証明しなければならない。

③ サービス業

適用除外の適用を受けるためには、ドイツ居住株主は CFC が商取引において商業上施設を有した組織を維持していること、通常の商取引をしていること、ドイツ居住株主の協力なしに取引の準備・締結・実行するための活動を営んでいることを証明しなければならない。

④ 賃貸業・リース業

a. 権利、計画、手続、経験、知識の使用のライセンス

適用除外の適用を受けるためには、ドイツ居住株主は CFC がドイツ居住株主の協力なしに自己の研究開発の成果を活用していることを証明しなければならない。

b. 土地の区画の賃貸・リース

適用除外の適用を受けるためには、ドイツ居住株主はドイツ居住株主が直接に当該所得を稼得していたなら租税条約の二重課税排除のもと免税になったであろうことを証明しなければならない。

c. 動産の賃貸・リース

適用除外の適用を受けるためには、ドイツ居住株主は CFC が商業的な賃貸・リースの組織を維持していること、通常の商取引をしていること、ドイツ居住株主の協力なしに商業上の賃貸・リースに係るすべての活動を営んでいることを証明しなければならない。

⑤ 外国資本の調達・融資

適用除外の適用を受けるためには、以下の要件を満たさなければならない。

- a. その資本がもっぱら外国資本市場で調達したものであり、ドイツ居住株主又は関連者から調達したものではないこと、
- b. その資本が (i) 能動的な事業所得から総収益の全部又はほとんど全部を稼得するドイツ国外の事業体又は恒久的施設へ提供されていること、または (ii) ドイツ国内の事業体又は恒久的施設に提供されていること

<EU 域内>

EU 域内の CFC においては、上記の要件を満たさない場合でも、動機テストを満たすとき、適用除外の適用を受けることができるとした。当該動機テストの要件に係るガイダンスによると、CFC の真正な経済活動 (genuine economic activity) を証明するためには、以下を満たさなければならない。これらを満たさない場合は、その所得は合算対象所得となる。

- a. CFC は通常の事業において設立国、又は、管理支配の場所で市場活動に能動的、継続的、永続的に参加していること
- b. CFC は継続的に事業活動を営むためその国で経営陣及びその他従業員を雇っていること
- c. CFC の従業員は自己の責任で、独立して割り当てられた機能を達成するために必要な技能を有していること
- d. CFC は自身の活動から所得を稼得していること
- e. CFC が関連者と主に取引をしている場合、CFC によって提供される商品や役務は受益者にとって付加価値のある重要性があり、その資本は付加された価値に合理的に関連していること

- 上記以外の適用除外としてのデミニマス規定



受動的所得が全所得の 10%以下なら、CFC 税制の適用を受けない。ただし、受動的所得が 8 万ユーロを超える場合等、当該規定は適用されない。

(f) 現行における CFC 税制上、明確になっていない点に対する取り組み

① ルーリングの取得

ドイツ税法上、まだ実現していない事項に対して、正確に定義づけられるようにするため、ドイツ税務当局による事前ルーリング制度の適用が規定されている。CFC 税制に関連する税務ストラクチャリングに係る不明確な点は事前ルーリング制度の適用を受けることができる。ただし、外国法人の実体などの事実認定に関して事前ルーリングは発行されない。

② ルーリングが発行されない場合

税務専門家からの意見書の入手が一般的である。それ以外は、ドイツ居住株主は計画しているストラクチャーを中止するか、リスクを負って税務調査を待つことになる。

3. フランス

(a) 対象納税者

原則：単独保有の場合、外国法人の議決権、持分、又は財産上の権利の 50%超を直接・間接に所有するフランス居住法人が対象となる。

例外：① 外国法人が上場している場合、複数のフランス居住法人が外国法人を共同所有して、その持分割合が 5%以上であるフランス居住法人が対象となる。

② 外国法人が非上場である場合、共同所有しているか否かに係らず、その持分割合が 5%以上であるフランス居住法人が対象となる。

(b) 対象外国子会社

上述の対象納税者の要件を満たすフランス居住法人全体で 50%超の持分を所有している場合のその外国法人は対象外国子会社（CFC）である。

注： フランスでは、国外所得免税制度が採用されているため、CFC 税制は国外支店（又は、恒久的施設）に対しても適用される。

(c) トリガー税率

フランス法人実効税率の 50%（現行、原則 16.67%、ただし売上高が 763 万ユーロを超える大会社は 17.22%、売上高が 2.5 億ユーロを超える大企業は 19%）以上の場合は、高税率国として CFC 税制の適用を受けない。

租税負担割合の算定は、外国法人が実際に課せられた所得税とフランス税制に従って算定された所得から算定される所得税との比較によって算定される。

このとき、フランスの法人税課税ルールにおいて、選択適用される優遇措置（例えば配当に係る資本参加免税）又は自動的に適用される優遇措置（例えば特定のキャピタルゲインに係る資本参加免税）等の一般的な法人課税制度における優遇措置は考慮される<sup>28</sup>。

(d) 合算対象所得

フランスの CFC 税制はエンティティアプローチが採用されているため、すべての所得が適用除外基準の要件を満たさない場合、合算対象所得になる。

(e) 適用除外項目

<EU 域外>

CFC の事業の① 効果 (Effect) と② 目的 (Purpose) が所得を軽課税国に移転することではないことを証明しなければならない。

第 1 の要件である CFC の事業の効果に関して、CFC の設立国で得られた税務上のメリットと税務以外のメリットの定量的比較を行い、CFC をその国に設立したことが税務目的ではなく、主たる目的が他にあることをフランス税務当局に示さなければならない。しかし、このような定量的比較の仕方に係る規定やフラン

<sup>28</sup> 2013 年 3 月付の「平成 24 年度アジア拠点化立地推進調査等事業（国際租税問題に関する調査（タックスヘイブン対策税制及び無形資産の取り扱いについて）」の調査報告書 P. 98

ス税務当局からのガイドラインはない。

第2の要件であるCFCがその国に設立された目的に関して、その設立目的が主に節税ではなく、また、現地での事業は受動的所得を稼得することではないと証明しなければならない。<sup>29</sup>

つまり、CFCが実際に設立されており、商工業活動を、施設、人的資源等を用いて、完全な商業サイクル活動のもと、実質的に営んでいることを説明することにより、節税を主たる目的としたものではないことが証明されることになる。

フランス税務当局のガイドラインによれば、商工業活動とは製品の生産及び加工等であるとし、商業活動は以下がリストされている。

- ① 再販売又はレンタルのための商品の購入
- ② 金融・保険を含む役務の提供。ただし、農業、知的活動、鉱業、不動産賃貸業などの現地を土着とする活動や弁護士、公認会計士、設計士、医者などの専門的なサービスを除く。

また、商工業活動が実質的に営まれているか否かに関しては、その事業ごとに、個々の状況に応じて判断される。商工業活動が「実質的」であるためには、CFCが所在する国において管理支配されていることを証明しなければならない。

例えば、具体的な基準として以下が挙げられる。

施設や装置： 住所があり、経営陣と従業員を繋ぐ電話等の通信手段を有していること

従業員： 会社の方針の実行のための有能な従業員を有していること

銀行口座： CFCが所在する国で、少なくとも1つの銀行口座を有していること

会計： CFCが所在する国で、会計帳簿が保管されていること

<EU域外>

CFCはフランスの法を回避するために人為的に設立されたものでないことの証

<sup>29</sup> CFC設立国での実質的な商工業活動が営まれている要件は209条IIIBの旧条項に言及されているが、2012年財政法の改正により、現在は現地市場で事業を営まなければならないとの要件は不要となっている。旧条項においては、①所得の20%超が受動的な所得、または、②50%超が金融サービスを含む関連サービス提供である場合、CFC税制の適用を受けることになっていた。一方、現在においては、他の適切な書類による証明に基づき、CFCの設立国において実質的な商工業活動を営んでいることが要件となっている。

明が必要である。つまり、設立の実体（施設、設備、従業員の存在）と実質的な経済活動の有無の証明ができる場合は、適用除外となる。

(f) 現行における CFC 税制上、明確になっていない点に対する取り組み

① ルーリング取得の可否

基本的に事前ルーリングはすべての税項目に関して発行されるが、実務的に、CFC 税制に関してフランス税務当局により発行されたルーリングはないようである。そのため、CFC 税制の適用の正否については税務調査を待つことになる。

② ルーリングが発行されない場合

税務専門家からの意見書の入手が一般的である。または、フランス税務当局は試験段階ではあるが Cooperation Protocol を提供しており、納税者は税務申告前に潜在的な税務リスクを解決することが可能である。ただし、Cooperation Protocol の今後の運用状況に注意が必要である。

4. 英国

(a) 対象納税者

課税対象利益の 25%以上が割り当てられた英国居住法人

(b) 対象外国子会社

外国法人に対して、以下のいずれかの支配を満たす場合、当該外国法人は対象外国子会社となる。

- ① 法的支配（株式持分・議決権・定款等による権利）
- ② 経済的支配（50%超の持分譲渡・配当可能利益・清算時の残余財産分配に関する権利）
- ③ 40%テスト（2 者で CFC を所有する場合の英国居住法人が 40%以上の持分・権利・権限を保有、かつ、もう一方の英国非居住者が 40%以上 55%未満を保有）

- ④ 会計上の支配テスト（財務報告基準（Financial Reporting Standard）に照らした 50%規定）

(c) トリガー税率

CFC の現地での税額が英国での税負担の 75%超の場合は、高税率国として CFC 税制の適用を受けない。

(d) 合算対象所得

以下 1) ～3)のいずれかの基準に該当する所得が合算対象所得となる。

- 1) 「英国の重要な人的機能（Significant People Functions）に帰属する利益」

合算対象所得金額

非事業金融利益及び不動産事業利益を除く、英国の重要な人的機能（CFC の資産・リスクに関する能動的な意思決定に関与する機能であり、価値を創出する活動）に帰属する CFC のみなし総利益

以下の条件 A～D のいずれにも該当しない所得は、「英国の重要な人的機能（Significant People Functions）に帰属する利益」として合算対象となる。

条件 A — 主目的

CFC が以下のような取り決めで資産又はリスクを有していないこと

- a. 英国での租税を回避することであり、その結果、CFC の事業利益が高まることが期待されること、かつ
- b. ある国や地域の法令のもと、租税債務の軽減・免除がされることが期待されており、それ以外の目的で当該取り決めは行われなかった合理的理由があること

条件 B — 非英国管理資産/リスク

資産の取得・製作・開発又はリスクの引受・負担の相当部分が CFC 又はその関係会社の英国での活動によって管理支配されていないこと

条件 C — 能力及び商業的有効性

CFC の英国での資産・リスク管理を必要とせず、商業的に有効であること

条件 D — 非事業金融利益及び不動産事業利益であること

2) 「非事業金融利益」

合算対象所得金額

主たる目的が租税の軽減である配当・リース取引等で、英国での活動及び英国からの投下資本から稼得される金融所得

非事業金融利益の概要は以下のとおりである。

- a. 融資契約、外国為替及びデリバティブによる非事業利益
- b. 会社配当
- c. ファイナンスリースによる非事業利益

注：投資ファンドからの一定の利益は除外される。

- 3) その他は、一般的に金融サービスセクターの企業グループに適用される。（うち、選択により、事業金融利益を非事業金融利益とすることができる。）

合算対象所得金額

必要資金を超える超過資本・純資産（保険事業の場合）の投資・活用から生じる利益

(e) 適用除外項目

- ① 法人レベルでの適用除外 — 上記ゲートウェイテスト<sup>30</sup>の代替とされる方法

i) はじめて CFC となる場合の 12 か月適用猶予による適用除外

ii) 適用除外地域による適用除外 — 以下のすべてを満たすことを要件とす

---

<sup>30</sup> ゲートウェイテストとは、CFC 税制において、英国から国外に人為的に移転される所得を定義することを目的とし、「英国の重要な人的機能（Significant People Functions）に帰属する利益」を CFC 税制の対象とするためのテストである。

る。

- a. 適用除外地域： 英国と概ね同じ法人税率の国
- b. 所得条件： CFC の居住地国での課税免除等の適用を受ける所得が CFC の会計利益の 10%又は 5 万ポンドのいずれか大きいほうを下回っていること
- c. 知的財産条件： 過去 6 年間、知的財産が英国から流出していないこと
- d. 租税回避防止： 租税回避を目的としたスキームではないこと

注： 豪州・カナダ・フランス・ドイツ・米国・日本を居住国とする CFC については、適用除外地域基準の簡便法として設けられている。

- iii) 低利益率による適用除外 — CFC の会計上の利益が営業費用の 10%以下
- iv) トリガー税率による適用除外 — CFC の現地での税額が英国での税負担の 75%超
- v) 少額利益免除 — CFC 利益が 500,000 ポンド以下及び営業外所得が 50,000 ポンド以下

## ② 非事業金融利益に係る適用除外

- i) 当該規定を受ける状況は以下のとおりである。
  - a. CFC は非事業金融利益を有している。
  - b. CFC の非事業金融利益は英国外のグループ会社への適格融資契約から稼得する利益を含んでいる。
  - c. 事業上の施設の要件を満たしている。
  - d. 法人レベルでの適用除外の申請はしていない。
- ii) 当該規定の適用を受けるための要件（一部）は、以下のとおりである。
  - a. CFC は債権者であること
  - b. 究極の債務者が CFC を支配する英国居住法人によって支配されていること
- iii) 適用されるケースは以下のとおりである。

- 適格な原資から拠出された融資  
CFC の同地域の債務者への融資その他の活動から生じた利益
- 75%免税  
適格な原資から拠出された融資の免税規定の適用ができない場合

(f) 現行における CFC 税制上、明確になっていない点に対する取り組み

曖昧さを有する CFC 税制の多くの場合、条文解釈ではなく、事実認定であり、ルーリングの取得が難しい。しかし、条文解釈に関して不明確な点がある場合には、事前ルーリング (Non-Statutory Clearance) を税務当局に申請することになる。また、大規模企業の場合、Business Risk Review のもと Low Risk 納税者であれば、申告納税の一環として、税務当局に確認が可能となると考えられる。

なお、現行の CFC 税制は 2013 年 1 月 1 日以降に開始する CFC の会計年度から適用されるが、現時点では、2013 年度の税務申告が終了したばかりであり、不明確とみなされる状況には至っていない。

英国税務当局は現行の CFC 税制を導入するにあたり広く意見を求め、実際に施行する前に問題を明らかにした。また英国税務当局は不明確な点を最小限とするために広くガイダンス<sup>31</sup>を提供し、CFC 税制の意図や意味を明らかにした。

---

<sup>31</sup> <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hmrc.gov.uk/drafts/cfc.htm> を参照のこと。



## (2)各国の CFC 税制の規定上明確になっていない点

### 1. 米国

米国の CFC 税制は、インカムアプローチを採用しており、どの所得が合算課税の対象となるか判断が必要であるため、CFC で発生する所得の分類が大切になる。その分類において、下記に示すような定義が明確ではないことから納税者にとって不安定な税務ポジションになってしまうケースがある。

また、他国とは異なり、CFC が留保利益を原資に米国関連会社等に係る米国資産を取得した場合（例えば、米国居住株主又はその米国関連会社への貸付、米国居住株主又はその米国関連会社への外部借入のための担保資産の提供、米国関連会社株式の取得）には米国居住株主（米国親会社）へのみなし配当とされる。この取り扱いについても不明確な点があるが、ここでは各国（特に、日本）との比較に馴染まないため省略するものとする。

#### 1) 外国ベース法人所得 — 外国ベース法人販売所得と外国ベース法人役務所得の区分

##### (a) 米国における論点

###### ① 関連規定

CFC 設立国以外の関連者の物品の売買のために CFC が稼得するコミッションや手数料が外国ベース法人販売所得とみなされる場合は、その物品が第三国に譲渡されたとき、合算対象所得とみなされる。一方、外国ベース法人役務所得とみなされる場合は、その役務が CFC の設立国で行うかぎり、合算対象とみなされない。

###### ② 問題点

物品の売買に関連する特定の活動から生じるコミッションや手数料は販売所得と役務所得のいずれに分類されるのか認定が必要となる。

###### ③ 解釈に資する情報、実務上の判断等

CFC 設立国以外の関連者によって販売される産業用機械の設置及び保守から生じる所得は販売所得ではなく、役務所得に分類される。また、その保証サービス

からの所得も役務所得に分類される。しかし、販売のどの部分までが販売所得で、その他が役務所得なのか公表されたルールがない。

## (b) 日本の関連条文

日本の関連条文として、主たる事業の判定（措法 66 の 6③、措通 66 の 6-8、措通 66 の 6-17）が挙げられる。

米国はインカムアプローチを採用しているため、日本のようなどちらが主たる事業とみなされるかという問題は生じない。しかし、どの事業所得に分類されるかの判定が必要になるため、事業の判定は重要になる。

日本では収入金額又は所得金額の状況、使用人の数、固定施設の状況等を総合勘案して主たる事業の判定をしているが、事実認定に基づかなければならない。この点、日米の納税者は同様の問題を抱えていると思われる。

## 2) 外国ベース法人所得 — 製造所得と販売所得の区分

### (a) 米国における論点

#### ① 関連規定

製造活動から生じる所得は合算対象所得にはならない。そのため、CFC によって製造・加工された物品の販売から生じる所得は外国ベース法人販売所得の定義から除かれる。

#### ② 問題点

物品の純粋な売買からの所得だけを外国ベース法人販売所得の定義とすると暗黙に認めているだけで、この適用除外規定は明確に規定されていない。

この製造に係る適用除外の適用の本質的な問題は、購入された物品の変化が、単純な物品の購入及び販売と比較して、CFC が別途、製品に製造・加工・組立をしたとみなすのに充分であるかどうかということである。

#### ③ 解釈に資する情報、実務上の判断等

米国税法の解釈等を示す財務省規則のもと、一般的規定として、CFCによって販売される物品は購入した物品とは根本的に異なっている場合、物品は製造されたとみなされるとしている。以下の3つのうち、1つでも満たされる場合、この一般的規定を満たしているとされる。

- a. 購入された物品が販売前に本質的な変化をしている。
- b. 物品の購入・販売に関してCFCの製造活動に実体があり、一般に物品の製造を行っているといなされる。
- c. 物品の購入・販売に関してCFCによって行われる製造活動において、売上原価の20%以上の製造費用が発生している。

米国では一応、上記指針を出しているところは評価されるところではあるが、判断が必要となるところである。

#### (b) 日本の関連条文

上記1)と同様、「主たる事業の判定」（措法66の6③、措通66の6-8、措通66の6-17）が挙げられる。

なお、米国では上記のように財務省規則において一定の指針を有している点が、日本とは異なると思われる。

### 3) 外国同族会社所得と外国ベース法人所得 — ロイヤルティと譲渡所得と役務所得の区分

#### (a) 米国における論点

##### ① 関連規定

CFCが無形資産に対して受け取る所得の分類については、無形資産が提供される方法により、様々な取り扱いがある。

##### ② 問題点

無形資産の係り受け取る所得の分類には、以下の点を検討する必要がある。

- a. 外国同族会社所得に該当するロイヤルティか

- b. 外国ベース販売所得に該当する販売所得か
- c. 外国ベース役務所得に該当する役務所得か

このような所得の分類の判断は難しく、そのことは、上述の米国 CFC 税制の制度概要で説明したとおり、適用除外の基準に影響を及ぼす。

### ③ 解釈に資する情報、実務上の判断等

財務省規則によると、以下のような指針（一例）を提供している。

- a. 役務を提供することによって製造・創作されるものに価値を生み、その価値に対して役務提供者が権利を有するか否かにより、ロイヤルティか役務の対価かの判断をする、としている。つまり、権利が役務提供者に帰属するならばロイヤルティとみなすことになる。ただし、これらの判断は、実質課税の原則に基づく事実認定によるとしている。
- b. 無形資産を使用することの独占権を与えるのか、また、無形資産の残存期間を超えて権利を提供するか否かにより、ロイヤルティか無形資産の譲渡に分類されるとしている。つまり、独占権の譲渡や残存期間を超えて権利を提供すれば、無形資産を譲渡したとみなされる。
- c. 著作権の実質的すべての権利を譲渡するか否かにより、著作権の使用許諾なのか、著作物の譲渡なのか分類される。つまり、著作権の使用許諾なら、ロイヤルティとみなすことになる。

上述のとおり、米国では一応、このような指針を出しているところは評価されるところではあるが、判断が必要となるところである。

### (b) 日本の関連条文

上記 1)及び 2)と同様、日本の関連条文として、「主たる事業の判定」(措法 66 の 6③、措通 66 の 6-8、措通 66 の 6-17) が挙げられる。

米国では上記の通り、財務省規則において一定の指針を有している点が、日本とは異なると思われる。

## 2. ドイツ

ドイツも同様、米国のようにインカムアプローチを採用しているが、一定のガイダンスはあるものの、以下の点においては、納税者の税務ポジションが不安定になるおそれがある。

## 1) 租税負担割合の計算

### (a) ドイツにおける論点

#### ① 関連規定

租税負担割合が 25%未満の場合、適用除外基準を満たさないかぎり、CFC 税制の適用を受けることとなっている。このとき、他のカテゴリーの所得と相殺されて 25%未満になる場合は除くとされているが、その計算方法に詳細な指針がない。

#### ② 問題点

計算方法に詳細な指針がないことにより、以下のような問題点が生じている。

- a. 租税負担割合の計算を受動的所得ごとに算定するのか、一括で算定するのか明確ではない。
- b. 能動的事業活動と受動的事業活動から生じる雑所得を有する CFC の場合、受動的所得だけが関連するのか、能動的所得の雑所得も含めて考慮されるのか不明確である。
- c. CFC が連結納税制度等のグループメンバーである場合、当該 CFC に課せられる所得税だけが考慮されるのか、その取り扱いがどのようになるのか不明確である。
- d. 「他のカテゴリーの所得と相殺されて 25%未満になる場合は除く。」とする目的は、例えば、CFC が稼得する受動的事業活動からのプラスの所得と能動的事業活動からのマイナスの所得を有する場合、全体としての税額が少なくなることにより受動的事業が軽課税とみなされることを避けることにある。しかし、その文言には以下のような不明確な点がある。
  - i) その年度の欠損金及び繰り越された欠損金がどのように考慮されているのか。その場合、欠損金や繰越欠損金はドイツ税法に基づくものか、現地税法に基づくものか。
  - ii) 能動的事業活動からのマイナスの所得だけを考慮するのか、受動的事業活動からのものも考慮するのか。その場合、能動的事業活動からのマイナスの所得はドイツ税法に基づくものか、現地税法に基づくものか。

③ 解釈に資する情報、実務上の判断等

一定のガイドラインがあるものの曖昧であり、納税者は、いずれの方法も合理的である場合、一般にいずれかよい方を選択して、後の税務調査に備える。また、マイナスの能動的所得がある場合は、一般に、受動的所得だけで租税負担割合を検討する。

(b) 日本の関連条文

日本の関連条文として措令 39 の 14②が挙げられる。

日本は資産性所得を除いて、エンティティアプローチを採用するが、現地税制の特定の所得に対するインセンティブ等により租税負担割合が 20%以下(2015 年 4 月 1 日より 20%未満)となる場合、適用除外を満たさないかぎり、全体の事業の所得が合算課税の対象となる。また、全体としての租税負担割合が 20%以下の場合、適用除外を満たしていても資産性所得の現地実効税率が 20%超になっていても合算対象となる。

2) 適用除外

<EU 域外>

(a) ドイツにおける論点

i) 製造加工業・鉱業

① 関連規定

物品の製造・加工・仕上・組立、エネルギー産出、探鉱・採取は能動的事業とされ、購入製品の追加加工も原則的にはこの範疇に含まれるが、追加加工とされる最低限度について定義されていない。

② 問題点

この追加加工は、その最低限を満たしていない場合、別の範疇である販売業に

も分類されうる。このような分類の違いは、販売業の場合は受動的事業となり、製造加工業・鉱業の場合は能動的事業となる。

③ 解釈に資する情報、実務上の判断等

一定のガイドラインがあるものの曖昧であり、納税者は、いずれの方法も合理的である場合、一般にいずれかよい方を選択して、後の税務調査に備える。

ii) 銀行業・保険業

① 関連規定

商業上施設を有した組織を維持している銀行や保険会社の活動は、主にドイツ居住株主との取引ではないかぎり、原則的に能動的事業とみなされる。

② 問題点

税法上、銀行業や保険業とみなされるための、以下の明確な基準がない。

- a. 銀行業や保険業の定義やその主及び従たる活動
- b. 主にドイツ居住株主との取引
- c. その他関連のある量的基準（例えば、利益、収益、取引数、総資産）

また、商業上組織された事業に関する定義はない。特に、銀行業・保険業はそれ自身で商業上組織された事業を営まなければならないのか、他の法人にその事業を委託することが可能なかどうか曖昧である。

注： 現地で保険業の登録をしていること、及び、経営判断については適正な人員配置とその活動のための業務委託先による相応の施設の提供があるが、その業務のほとんどをアウト・ソーシングしているものにつき、実体がある旨の裁判所の判決事例がある。

③ 解釈に資する情報、実務上の判断等

解釈に資するような公表情報としては、後述のドイツにおける裁判事例（アイerland子会社に関する判例<sup>32</sup> - 2010 年の連邦税務裁判所）がある。

---

<sup>32</sup> 2013 年 3 付の「平成 24 年度アジア拠点化立地推進調査等事業（国際租税問題に関する調査（タックスヘイブン対策税制及び無形資産の取り扱いについて）」の調査報告書 P. 92

実務上の判断としては、ii)から iv)の事業に関して以下の要件を満たしているかが重要なポイントとなる。

- a. その事業においてドイツ居住者又はその関連者からの協力があるか
- b. 商業上施設を有した組織を維持しているか（委託は認められるか）

また、納税者からの質問が多い場合は、ガイドライン等を公布するが、それは税務調査官を拘束するが、納税者を拘束するものではない。そのため、いずれの方法も合理的である場合、一般にいずれかよい方を選択して、後の税務調査に備える。

### iii) 販売業

#### ① 関連規定

販売業から稼得される所得は原則的に能動的所得である。しかし、以下の場合は受動的所得とみなされる。

- a. ドイツ居住株主が販売のための商製品に対する処分権を CFC に提供する場合、又は
- b. CFC が当該商製品に対する処分権をドイツ居住株主に提供する場合

この適用を受けないためには、ドイツ居住株主は CFC が商取引において商業上施設を有した組織を維持していること、通常の商取引をしていること、ドイツ居住株主の協力なしに取引の準備・締結・実行するための活動を営んでいることを証明しなければならない。

#### ② 問題点

- a. CFC 税制上悪影響を及ぼすドイツ居住株主の協力の定義は、多方面での係りがあるため主たるトピックの1つである。ドイツ財務省とドイツの産業界のトップはすでに一連のサンプルケースについて議論している。1978年にドイツ財務省は法令を發布しているが、1978年以降の経済の発展のため、問題はそのままである。
- b. 商製品の販売は権利や不動産の販売も含むのか明確ではない。
- c. 商業上施設を有する組織となるための最低限の定義もされていない。
- d. CFC 自身が通常の商取引をしなければならないのか、他の法人に代理とし



て委託をすることでもよいのか明確ではない。

iv) サービス業

① 関連規定

サービスから稼得される所得は原則的に能動的所得である。しかし、以下の場合は受動的所得とみなされる。

- a. サービスを提供する CFC がドイツ居住株主の協力を得ている場合
- b. CFC がドイツ居住株主にサービスを提供している場合

この適用を受けないためには、ドイツ居住株主は CFC が商取引において商業上施設を有した組織を維持していること、通常の商取引をしていること、ドイツ居住株主の協力なしに取引の準備・締結・実行するための活動を営んでいることを証明しなければならない。

② 問題点

販売業と同様に、CFC 税制上影響を及ぼすドイツ居住株主の協力の定義、商業上施設を有する組織となるための最低限の定義、委託も認められるのかなど明確ではない。

v) 賃貸業・リース業

① 関連規定

賃貸・リース所得は原則的に能動的所得である。ただし、以下を除く。

- a. 権利、計画、手続、経験、知識の使用のライセンス

この適用を受けないためには、ドイツ居住株主は CFC がドイツ居住株主の協力なしに自己の研究開発の成果を活用していることを証明しなければならない。

- b. 土地の区画の賃貸・リース

この適用を受けないためには、ドイツ居住株主はドイツ居住株主が直接に当該所得を稼得していたなら租税条約の二重課税排除のもと免税になったであろうことを証明しなければならない。(ドイツでは国外不動産の収入は租税条約の二重課税排除規定のもと、現地で課税されていればドイツでは課税しないとの規則がある。その規則に準拠して、そのような租税条約を締結する国の CFC の当該賃貸・リース所得を合算課税しないことになる。)

c. 動産の賃貸・リース

この適用を受けないためには、ドイツ居住株主は CFC が商業的な賃貸・リースの組織を維持していること、通常の商取引をしていること、ドイツ居住株主の協力なしに商業上の賃貸・リースに係るすべての活動を営んでいることを証明しなければならない。

② 問題点

他の事業と同様、CFC 税制上影響を及ぼすドイツ居住株主の協力の定義、商業的な賃貸・リースの組織となるための最低限の定義、通常の商取引をしていることの定義が明確ではない。

③ 解釈に資する情報、実務上の判断等 (以下、vi ~ viii についても同様である。)

一定のガイドラインがあるものの曖昧であり、納税者は、いずれの方法も合理的である場合、一般にいずれかよい方を選択して、後の税務調査に備える。

vi) 外国資本の調達・融資

① 関連規定

資本の調達・融資から稼得される所得は、ドイツ居住株主が以下の点を証明できる場合、能動的所得である。

- a. その資本がもっぱら外国資本市場で調達したものであり、ドイツ居住株主又は CFC の関連者から調達したものではないこと、
- b. その資本が：
  - (i) 能動的な事業所得から総収益の全部又はほとんど全部を稼得するドイツ国外の事業体又は恒久的施設へ提供されていること、または、

(ii) ドイツ国内の事業体又は恒久的施設に提供されていること

② 問題点

CFC によって資本を提供されたドイツ国外の事業体が能動的な事業所得から総収益の全部又はほとんど全部をどのように稼得しているのかを納税者がどのように証明できるのかが明確ではない。

vii) 利益の分配

① 関連規定

利益分配は能動的所得である。ドイツでは国内外からの配当に関して資本参加免税制度の適用を受けており、その制度に関連して二重課税の排除の観点から、CFC の配当所得は能動的所得として合算課税から除外される。

② 問題点

法は利益の分配の定義を提供していない。ドイツ所得税法によると、利益分配とは配当だけでなく、その他の受取やみなし配当を含むとしている。この定義が CFC 税制に適用されているのか明確ではない。

viii) 株式の譲渡、法人の清算、他の法人の資本の減資

① 関連規定

他の法人の株式の譲渡、他の法人の清算、他の法人の資本の減資から生じる所得は能動的所得である。

② 問題点

法は譲渡の定義を提供していない。それゆえ、所得税法上株式のみなし譲渡と扱われる特定の取引（みなし配当など）が能動的所得であるのか不明確である。

(b) i) ~ viii) に関連した日本の関連条文

日本の関連条文として主たる事業の判定（措法 66 の 6③、措通 66 の 6-8、措通 66 の 6-17）が挙げられる。ドイツはインカムアプローチを採用しているため、日本のようなどちらが主たる事業とみなされるかという問題は生じない。しかし、どの事業所得に分類されるかの判定が必要になるため、事業の判定は重要になる。

また、主たる事業の判定以外にも、実体基準・管理支配基準・非関連者基準（措法 66 の 6③）が挙げられる。

#### <EU 域内>

- 動機テスト（制度の詳細は上述参照のこと）

- (a) ドイツにおける論点

- ① 関連規定

- 上記 EU 域外に示す要件を満たさない場合でも、動機テストを満たすとき、適用除外を受けることができる。そのためには、CFC の真正な経済活動を証明する必要がある。

- ② 問題点

- 動機テストの要件に係るガイダンスには多くの特定ができないような要件が含まれているため、証拠を提出するにあたり不確実が生じる。CFC 設立国での活動と実体の要件を満たす最低限のレベルについて不明確である。その他、以下のような不明確な点がある。

- a. 真正な経済活動の解釈が明確ではない。
      - b. 市場活動に参加の解釈が、以下の点で不明確である。
        - (i). CFC は設立国の市場における販売業者と消費者のいずれか又は両方である必要があるのか
        - (ii) 市場活動を証明するためにグループ内の他の法人との取引しかない場合でも問題がないのか
      - c. CFC の所有権を有するドイツ居住株主がそれぞれその真正な経済活動を証明しなければならないが、1 社が証明すれば足りるのか不明確である。

- ③ 解釈に資する情報、実務上の判断等

一定のガイドラインがあるものの曖昧であり、納税者は、いずれの方法も合理的である場合、一般にいずれかよい方を選択して、後の税務調査に備える。

(b) 日本の関連条文

日本の関連条文として、実体基準・管理支配基準（措法 66 の 6③）が挙げられる。

3. フランス

フランスは、エンティティアプローチを採用している。そのため、事業所得の分類は不要である。ただし、適用除外の要件において不明確な点が多いようである。

● 適用除外

<EU 域外>

(a) フランスにおける論点

① 関連規定

a. 主たる効果（Main effect）の証明の必要性

税務メリットとその他のメリットとの重要性の定量的比較が必要となる。

b. 目的（Object）の証明の必要性

CFC が設立された国で実行される活動は、実際の商工業活動でなければならない。その判断基準となる実体は以下のとおりである

- ・ 施設等の有無、従業員の有無、銀行口座の有無、会計帳簿等の保管の有無、管理支配の有無など

② 問題点

a. CFC 設立（外国支店も対象）の主たる効果が利益の軽課税国への移転ではなかったことを証明しなければならないが、その要件が不明確である。ガイドライ

ンがない。

- b. CFC 設立（外国支店も対象）の目的が租税回避ではなく、現地での活動は受動的な事業でないことの証明が必要である。
- c. このような判断基準は法律の観点からの分析が必要であり、その判断の是非について議論のあるところである。

③ 解釈に資する情報、実務上の判断等

ガイドラインのない主たる効果の証明については、税務専門家の意見や裁判事例などを参考にして納税者は判断することになる。また、後の裁判に備えることになると考えられる。

(b) 日本の関連条文

日本の関連条文として、実体基準・管理支配基準（措法 66 の 6③）が挙げられる。

<EU 域内>

(a) フランスにおける論点

① 関連規定

CFC はフランスの法を回避するために人為的に設立されたものでないことの証明が必要である。つまり、設立の実体と実質的な経済活動の有無の証明が必要である。

② 問題点

「人為的に」という概念について、フランスの法・税務当局のガイダンスには明示されていない。

③ 解釈に資する情報、実務上の判断等

欧州裁判事例では、主たる目的が法の潜脱ではないこととしており、フランス税務当局もこれに倣っている。以下は一定の基準を示している。

- a. 所得に貢献する経済的、商業的理由が不十分であり、それゆえに経済的

実体を反映していない。

- b. 法人の設立が、経済活動を実施する意図と対応していない。
- c. CFC による表向き行われている活動と、施設、設備、従業員の物理的な存在との間に相関関係がない。
- d. 事業活動に比して、必要以上に資本金が大きい。

経済合理性や事業上の必要性に欠けるなど、通常の事業利益に反して、租税回避目的がなければ締結しないような契約を締結している。

#### (b) 日本の関連条文

日本の関連条文として、実体基準・管理支配基準（措法 66 の 6③）が挙げられる。

#### 4. 英国

現行 CFC 税制は 2013 年 1 月 1 日以降に開始する CFC の会計年度から適用されているため、現時点では、まだ不明確な論点が顕著となっていない。

### (3)我が国の外国子会社合算税制の規定上明確になっていない、又は安定性に欠ける論点

種々の業界団体、書籍等より得られる事例研究、当事務所が経験した事例等より、我が国の外国子会社合算課税制度の適用上不明確、或いは安定性に欠けると考えられる論点について検討したところ、以下のような論点が抽出された。ただし、これらの論点については、取扱が不明確な論点をすべて抽出されている訳ではないことに留意されたい。

#### 1. 外国関係会社の範囲・外国関係会社の判定

##### (a) 不明確な論点等

外国関係会社の判定（50%超）を行う際に、外国法人の親会社が上場しているような場合には、その外国法人の株主に内国法人又は居住者が含まれている可能性があるが、これらの者の有無ないし出資割合を確認することは、現実的に極めて困難であると考えられる。例えば、内国法人が50%保有するJV外国法人の投資パートナーが上場している場合で、その株主に内国法人又は居住者が一社又は一名でも含まれているときは、条文上は外国関係会社に該当することになるとされる。

##### (b) 各国の取り扱い

各国の外国子会社合算制度において類似する論点を整理すると以下のようなものが挙げられる。

- 米国ではキャプティブ保険を除き、議決権を（直接又は間接に）10%以上所有する米国居住株主により50%テストを行う。
- フランスにおいてもフランス法人が単独で直接・間接に50%超を所有していない場合、5%以上所有するフランス法人により50%テストを行う。

##### (c) 想定される対応策

本件に関して有識者にインタビューを行ったところ、以下のようなコメントを得た。

- 米国のように10%以上を保有する法人に判定対象を限定すると、タックスプランニングが容易となる。ただし、一定の小口の持分を外国関係会社の判定上無視するという考え方もありうる。
- ある一定の株主は判定上加味しないなど、現実的に対応可能な措置が設けられること



を期待する。今は資金調達の方法が複雑になってきているため、相手方の資金調達方法（株式の発行を含む）が見えにくくなっていると認識している。

- 移転価格のように実質支配関係（取締役の人数の割合など）で判定すればよい。そのため、条文の手直しが必要になると考えられる。

以上の有識者のコメント及び諸外国の取扱も参考にして検討すると、以下のような対応が考えられる。

- 実務的な対応としては、所轄税務当局へのインフォーマルな（法的拘束力のない）事前相談を行う、又は税務調査時に所轄税務当局と協議し、指導を受けることが挙げられる。
- 米国のように一定の持分割合（米国では 10%以上であるが、どの程度の割合にするかは議論を尽くす必要がある。）を有し得る株主のみを対象として外国関係会社を判定するような法令の改正を行うことにより、軽微な割合の株主を判定から除外することが考えられる。
- 開示情報からだけでは少数株主持分の有無及び出資比率を確認することは極めて困難であり、納税者の負担と不確実性があるため、開示情報のみで判定するような法令改正を行う。
- すべての問題を解決する訳ではないが、納税者の負担を軽くするため、直接又は間接の外国法人株主が一定の上場会社である場合、その上場会社の株主については判定の対象にしない旨の法令改正を行う。

## 2. 適用除外 - 主たる事業（日本標準産業分類）

### (a) 不明確な論点等

特定外国子会社等の事業の判定は、措置法通達 66 の 6-17 において「原則として日本標準産業分類(総務省)の分類を基準として判定する。」とされており、その事業の該当性についての見解が納税者と課税庁で相違することがあり、事実認定に基づく判定がされることとなる。

- a. 日本法人の香港子会社が中国・広東省の法人に対して原材料を無償支給して加工を委託する「来料加工」取引<sup>33</sup>について、香港子会社は卸売業と製造業とのいず

<sup>33</sup> 東京国税不服審判所 H26 第 17 号 平成 26 年 8 月 6 日

特定外国子会社等である香港子会社が「卸売業」に該当するものと判断された初の事案である。

【審判所が示した判断基準】審判所は、製造業と卸売業は、販売する製品を自ら製造しているか否かで区別されるものとし、自ら製造しているか否かの判断をするに当たっては、製造行為に基づく損益が誰

れの事業を行っているかという点については、第一義的には税務当局の事実認定に基づく判定がなされることとなる。

- b. 英国・ロイズにおける保険事業など事業を行うにあたり採用すべき会社組織形態が法的に限定されている場合において、事業者にとり租税回避的意図がないにも係らず、その法規制に基づいて設立された法人の性質（保険会社に対して管理サービスを行う）上適用除外基準（実体基準、管理支配基準、非関連者基準）を満たさないケースがあると考えられている。<sup>34</sup>

以上、事実認定に基づく判定がされることとなるため、主たる事業の判定につき納税者と課税庁とで見解の相違が生じる可能性があると考えられている。

#### (b) 各国の取り扱い

各国の外国子会社合算制度において類似する論点を整理すると以下のようなものが挙げられる。

- インカムアプローチを採用する米国及びドイツにおいても、所得の分類をするために同様の問題を有している。
- 米国においては、製造所得になるのか販売所得になるのか、又は、販売所得になるのか役務所得になるのか、すなわち、販売業かサービス業かの判断が難しい状況があるが、一定のガイドライン（規則）を納税者に提供して予測可能性の便宜を図っている。

#### (c) 想定される対応策

本件に関して有識者にインタビューを行ったところ、以下のようなコメントを得た。

- 措置法通達で「原則とし日本標準産業分類（総務省）の分類を基準として判定する。」

---

に帰属しているかといった点に加え、①人員の確保・管理、②施設や設備の確保・管理、③原材料の確保・管理、④製品の品質管理、⑤製品の工程・納期の管理、⑥原価管理等を自らの責任と判断において主体的に行っているかについて検討し、それらを総合して社会通念に照らして実質的に判断する必要があると述べた。

【結論】香港子会社は、中国子会社が製造行為を行うために必要な資金を提供し、その結果損益が帰属していたものの、製造行為に係る前述の①③④⑤⑥については、香港子会社が自らの責任と判断の下でこれらの管理行為を主体的に行っていたと認めることはできず、これらを総合的に勘案すると、香港子会社は来料工場において自ら製造行為を行っていたとは認められず「卸売業」を営んでいたと認めるのが相当であるとした。

(出典：週刊税務通信 No.3334(平成 26 年 11 月 3 日))

<sup>34</sup> ロイズ保険組合においては、現地法令により保険引受会社と管理会社を分けて設立しなければならないこととされている。

となっているところにつき、但し書きを付ける等もう少し緩和すればよい。

- 主たる事業に関する事前照会事例を公表することが、予測可能性の向上に有効ではないかと考えられる。
- 制度が今のビジネスを捉えられていない。産業分類で判断するのはおかしい。ビジネスを製造業と販売業に分けること自体がナンセンスである。例えば、受託者には加工をお願いしているだけであり、彼らはなんのリスクも負っていない。リスクをとってビジネスをしているのは誰なのかで判断すべきである。製造を自身でやっているかどうかはビジネスの本質ではない。
- 来料加工取引については、判断基準の明確化が必要と考えられる。

以上の論点につき、有識者のコメント及び諸外国の取扱も参考に検討すると、以下のような対応が考えられる。

- 実務的な対応としては、所轄税務当局へのインフォーマルな（法的拘束力のない）事前相談を行う、又は税務調査時に所轄税務当局と協議し、指導を受けることが挙げられる。
- 日本産業標準分類を基礎としつつも、弊害のある場合には、通達で手当てを行うこととする。例えば、「原則として日本標準産業分類(総務省)の分類を基準として判定する。ただし、外国子会社合算税制の趣旨により、判定すべき場合があることに留意されたい。例えば、主としてグループ会社に対して管理業務の提供を行う法人については、日本標準産業分類によれば、管理業務が提供される法人において行っている主要な経済活動によって判定することとされているが、その法人単体では管理サービスの提供を主たる事業と判断するのが適当であるため、サービス業として判定する等、適切な運営を行うこととされたい。」のような改正がされることを検討すべきと考えられる。
- 日本産業標準分類によることは意味がないとの意見もあり、当面は日本産業標準分類によることになるが、将来的には大幅な見直しをすることも視野に入れて引き続き検討する必要があると考えられる。

### 3. 適用除外 - 主たる事業（株式等の保有）

#### (a) 不明確な論点等

特定外国子会社等が2以上の事業を営んでいるときに、そのいずれが主たる事業かの判定については、それぞれの事業に属する収入金額又は所得金額の状況、使用人の数、固定施設の状況等を総合勘案して判定することとされているため、主たる事業についての見解が納税者と税務当局で相違することがあり、事実認定に基づく判定がされることとなると

される。

例えば、特定外国子会社等がその保有する株式を売却し多額の売却益が生じた場合は、仮にその特定外国子会社等がその本店所在地国において製造業等の通常の事業を行っていたとしても、その主たる事業を上記の総合勘案により判定した結果、主たる事業が事業基準を満たさないものとされている「株式の保有」とされる可能性があるものと考えられる<sup>35</sup>。本来、事業基準を含む適用除外要件が、外国子会社が外国に所在することの経済合理性の有無を判定するために定められている趣旨からすると、主たる事業を総合勘案により判定したことによりその趣旨に反した結果となる可能性もあると考えられる。(措法 66 の 6③)

事実認定に基づく判定がされることとなるため、主たる事業の判定につき納税者と課税庁とで見解の相違が生じる可能性があると考えられる。

#### (b) 各国の取り扱い

各国の外国子会社合算制度において類似する論点を整理すると以下のようなものが挙げられる。

- 日本と同じエンティティアプローチを採用するフランスでは、全体としての事業の能動性・実体（施設と人員）・管理支配等によって適用除外について判断をしている。

#### (c) 想定される対応策

---

<sup>35</sup> 名古屋地裁判決 平成 26 年 9 月 4 日

自動車部品メーカーの特定外国子会社等で地域統括事業と株式保有業を営んでいる地域統括会社について、税務当局は、収入や所得金額に占める割合により、その主たる事業を株式保有業に該当すると認定した。自動車部品メーカーはこれを不服とし審査請求を行ったが、国税不服裁判所は税務当局による課税処分を維持したため、訴訟となった事案である。(2015 年 3 月現在高裁で係争中)。

【名古屋地裁が示した判断要素】

名古屋地裁は、複数の事業を行う特定外国子会社等の「主たる事業」の判定方法について、「それぞれの事業活動によって得られた収入金額又は所得金額、それぞれの事業活動に要する使用人の数、事務所、店舗、工場その他の固定施設の状況等の具体的かつ客観的な事業活動の内容を総合的に勘案して判定するのが相当」との考えを示した上で、地域統括会社の従業員の状況等の事実から、「主たる事業」は株式保有業ではなく地域統括事業であったことは明らかであるとした。

また、税務当局が主張する「収入金額や所得金額」という金額的な規模のみを重視して主たる事業を判断した場合について、「株式保有以外の実体的な事業活動が現実に行われており、当該事業活動に相応の経営資源が投入されている場合は事業基準を満たすと解することがタックスヘイブン対策税制の制度趣旨にかなう」ものであり、また事業活動の収益状況が芳しくない状況の下では、当該特定外国子会社等の主たる事業が株式保有業を判定されるという不合理な結果になりかねない旨を指摘している。

(出典：週刊 T&A master No.586(2015.3.16))

本件に関して有識者にインタビューを行ったところ、以下のようなコメントを得た。

- 一過性の取引により、主たる事業が変更とならないように、複数年度で判定するのがよい。通達でできないのであれば、法令に落とし込むこともできるはずである。例えば、事業持株会社が、傘下の株式を組織再編のため譲渡して非課税所得を発生させた場合に、複数年度で判定することがよい。
- 将来事業年度の状況を加味して主たる事業を判断することは、法人税法が単年度の決算を原則としていることから難しいとされている。
- 組織再編に関しては、ほとんどの国で非課税としている。メーカーや事業持株会社等による組織再編については、外国子会社合算税制の適用除外とすることが望ましい。

(複数年度での判定)

- 事業年度ごとに判断するのは条文の趣旨ではないと思われる。さらに、株式を譲渡した時などは（収益の割合等が）事業の実態を表さないことがある。会社設立の趣旨を勘案することも重要であることを踏まえれば、単年ではなく複数年でみるのが正しいのではないかと考えられる。
- 外国子会社合算税制は完全なペナルティ課税になってしまったと認識している。通常のビジネスをやっているにも関わらず、単年度の数値だけで、ペナルティを課すのか、単年度だけで、その事業性を判断ができるのか、という疑問がある。通常は事業を行っているが、たまたま組織再編を行ったという理由でペナルティを課すというのは本来の制度趣旨にそぐわないのではないかと考えられる。そもそも、ペナルティを課するような脱税、節税行為ではないはずである。

(事前照会手続きの活用)

- ここは事前照会にほぼ応じてくれないところであるため、事前照会制度を事実認定も含めて回答する制度に改めない限り、納税者の予見可能性は担保されないと考えられる。また事業は単年度で判断するものでなく、複数年で判断すべきではないのかと考える。また、運営要領など事例的なケースが明らかにされれば、どのように総合勘案されるかについて納税者も理解を深めることができるのではないかと考えられる。
- 判断できない場合は事前照会をかけている。事前照会を出した際に会社のスタンスを求められ、会社としての現状認識及び今後の道行きを含め意見することとなる。税務当局のスタンスはここ数年で明確化が進んできたように思っている。主たる事業を判断する際の必要要素についても明確化されることを期待する。

以上の論点につき、有識者のコメント及び諸外国の取扱も参考に検討すると、以下のような対応が考えられる。

- 実務的な対応としては、所轄税務当局へのインフォーマルな（法的拘束力のない）事

前相談を行う、又は税務調査時に所轄税務当局と協議し、指導を受けることが挙げられる。

- 主たる事業を単年度で判定するのではなく、複数年度で判定するよう法令を改正するのがよいとする意見がある一方、わが国の法人税法は単年度主義が基本であるので、複数年度による判定は難しいという意見もあった。複数年度による判定については、見解が統一されていない論点であるが、事業持株会社が、傘下の株式を組織再編のため譲渡して非課税所得が発生するというケースはよく起こる事象であり、その場合に複数年度で判定して欲しいという要望は強くあるため、当面の検討課題として議論すべきであると考えられる。
- 主たる事業の判断については、事実認定を含んでいるため、現行の事前確認制度では対応してくれないことが多いため、事前確認制度が事実認定もある程度対応する必要があるとの指摘もあり、CFC 税制を含めた諸制度との関係性も踏まえ、事前確認制度の見直しを検討すべきであろう。

#### 4. 適用除外 – 統括会社

##### (a) 不明確な論点等

統括会社の定義にいう「統括業務」とは、2以上の被統括会社との契約に基づき、その事業方針の決定又は調整を一括して行うことによりこれらの被統括会社の収益性の向上に資することとなる業務と定められているところ、国税庁から公表されている通達及びその趣旨説明を加味しても、統括業務の内容は抽象的であり、何をもって統括業務とするか必ずしも明らかでないと考えられるため、事実認定により統括業務の範囲が変動する可能性があると思われる。(措令 39 の 17①) 従って、統括業務に該当するか否かにつき納税者と課税庁とで見解の相違が生じる可能性があると考えられる。

##### (b) 各国の取り扱い

各国の外国子会社合算制度において類似する論点を整理すると以下のようなものが挙げられる。

- いずれの国においても日本のように適用除外の一要件を満たさないだけで適用除外の適用を受けることができないというのではなく、その事業の能動性、実体（施設と人員）、管理支配等によって総合的な判断をしている。

##### (c) 想定される対応策

本件に関して有識者にインタビューを行ったところ、以下のようなコメントを得た。

- 統括業務の定義がはっきりしないのは、事例が積み上がっていないからであろうと思われる。
- 通達で十分かどうかは検討する必要があるが、経営指導料の対価をサービスフィーとしてやりとりするのが難しい場合（現地で損金算入できない場合など）に、配当で回収していたときに、これを、統括業務を行っているものと認める余地はあるかもしれない。但し、現行制度では税務当局に、配当を統括業務の対価と認めさせるのは難しいと考えられる。
- 統括業務の意義については、抽象論か明確化かの問題がある。実質的な理論が必要であり、なければ制度としてワークしない。
- 統括会社の定義について、文理解釈上、対価をとることが要件、ということまでは読めない。統括業務の内容は不明確だが、主には、現地の中間的な主要株主にふさわしいグループ経営上の重要な意思決定のようなものが含まれると認識していた。
- 制度を定めたことは評価するが、少なくとも「契約に基づき」という文言はいらぬのではないかと考える。この文言があることにより、一般的にサービスフィーとしての対価をとることが要件とされてしまうように思われる。国によっては支払側で損金算入されないことがあるため支払うことができず、この場合は寄附金認定の議論になることがある。また、統括会社が統括業務を提供した場合のフィーの回収方法は複数想定される（サービスフィー、物流もしている場合は移転価格、配当等）ことを考えると、そもそも対価をとるか否かは要件として適切ではないのではないかと考えられる。また、そもそも「契約に基づき」しているかどうかと、対価をとるか否かというのは別問題ではないかという議論もあるだろうことを考えると、この文言があることにより無用な混乱を招いていると考えられる。
- 感覚的には、OECD 移転価格ガイドラインの IGS (Intra-Group Services) に近いと考える。いわゆるコーポレート費用（本来子会社が自分で意思決定すべき経営に係る事項を、親会社が代わりに費用をかけて人を雇って決定し、子会社はその決定に基づき事業活動を行う。この場合にこの経営に係る事項についての決定につき、子会社から親会社に対して支払われる費用をいう）が、子会社が親会社に支払うべき統括業務の対価として妥当なのではないかと考える。

以上の論点につき、有識者のコメント及び諸外国の取扱も参考に検討すると、以下のような対応が考えられる。

- 実務的な対応としては、所轄税務当局へのインフォーマルな（法的拘束力のない）事

前相談を行う、又は税務調査時に所轄当等と協議し、指導を受けることが挙げられる。

- 英国のゲートウェイテストのような租税回避目的の有無により、適用除外を判定するよう法令を整備する。
- 事例をなるべく積上げ、事例集として税務当局が公表する。
- 統括業務の定義が不明確という意見が圧倒的であったことを考えると、法令により、統括業務の定義自体を見直すことも検討し得る。その際、統括業務に係る対価の徴収方法が様々であるという有識者の意見に配慮することが必要であろう。

## 5. 適用除外 – 管理支配基準

### (a) 不明確な論点等

管理支配基準の要件の一つである「事業の運営を自ら行っていること」について、ここで言う事業の運営が、事業組織としての運営（経営に関する意思決定）を指すのか、又は実態としての業務の運営（事務的な管理業務、又は販売若しくは営業活動、その他）を指すか、文意が不明確であると考えられる。（措法 66 の 6③）

管理支配基準の要件として求められているものがいずれかによって結論が大きく異なることとなると考えられる。例えば、本店所在地国にて経営の意思決定が行われ、本店所在地外にて販売や営業活動等を行っている法人の場合、事業組織としての運営が管理支配基準の要件として求められる場合はこれを満たし、逆に業務の運営が管理支配基準の要件として求められる場合はこれを満たさないこととなる。

さらに、事務的な管理業務についても、自ら行っていることを求めるものとする、業務のアウト・ソーシングができないこととなり、不合理な結果となる。

### (b) 各国の取り扱い

各国の外国子会社合算制度において類似する論点を整理すると以下のようなものが挙げられる。

- ドイツでも実務上、施設を有して自ら事業を営む必要があるのか、委託も認められるのか、又、最低限の要件が明確ではないとの指摘がある。ただし、経営判断については取締役等の適正な人員配置とその活動のための業務委託先から事務所等の相応の施設の提供があるが、その業務のほとんどを業務委託先にアウト・ソーシングしているものにつき、実体がある旨の裁判所の判決事例がある。



(c) 想定される対応策

本件に関して有識者にインタビューを行ったところ、以下のようなコメントを得た。

- 事業の運営についての解釈がはっきりしていない。内容については、通達で規定していけばよい。又は、事前照会の事例の積上げを公開することで対応できるのではないかと考えられる。
- 管理支配基準の概念がはっきりしない。自らやる必要があるのか、委託でもよいのかははっきりしない。裁判でしか明らかにできる術がないというのはおかしい。
- 条文上は管理支配基準の要件として、日常のオペレーションが所在地国で行われていることに傾斜した判断が求められているようにも読める。管理支配要件として求められている要件が、株主総会、取締役会、執行責任者等による組織全体としての運営であることを踏まえた具体的なガイダンスが必要であろう。
- 今は所在地国に行かなくてもビジネスを行うことができる。今の基準は、今のビジネスの実態を汲めていないと考える。

以上の論点につき、有識者のコメント及び諸外国の取扱も参考に検討すると、以下のような対応が考えられる。

- 実務的な対応としては、所轄税務当局へのインフォーマルな（法的拘束力のない）事前相談を行う、又は税務調査時に所轄税務当局と協議し、指導を受けることが挙げられる。
- 税務当局が事例の積上げを公開することにより明確化する、又は、文意を法令解釈通達により明らかにする。例えば、措置法通達 66 の 6-16 に、「また、事業の運営を自ら行っていることとは、株主総会、取締役会、執行責任者等による組織全体としての事業の運営であることに留意する。」等の文言を挿入することにより、文意がより明確になると考えられる<sup>36</sup>。

<sup>36</sup> 租税特別措置法通達 66 の 6-16(自ら事業の管理、支配等を行っていることの意義)

「措置法第 66 条の 6 第 3 項の規定の適用上、内国法人に係る特定外国子会社等がその本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において、事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること（以下 66 の 6-16 の 2 までにおいて「管理支配基準」という。）の判定は、当該特定外国子会社等の株主総会及び取締役会等の開催、役員としての職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所並びにその他の状況を勘案の上行うものとする。この場合において、例えば、当該特定外国子会社等の株主総会の開催が本店所在地国等以外の場所で行われていること、当該特定外国子会社等が、現地における事業計画の策定等に当たり、当該内国法人と協議し、その意見を求めていること等の事実があるとしても、そのことだけでは、当該特定外国子会社等が管理支配基準を満たさないことにはならないことに留意する。」

## 6. 適用除外 – 所在地国基準

### (a) 不明確な論点等

所在地国基準は、その主たる事業を主としてその本店等の所在する国において行っているかどうかを判定する基準であるが、主として行っているかどうかの判定につき明確な取扱いのガイドラインはないため、事実認定に基づく判定がされることとなる。(措令 39 の 17<sup>⑫</sup>)

- a. 所在地国基準は、特定外国子会社等がその事業を主としてその本店所在地国において行っていることを要件とするものであり、過去の裁判例等より、具体的にはその本店所在地国等において資本の投下を行い、その地の経済と密接に関連して事業活動を行っている場合にはその地において事業を行う経済合理性が推認されるものとされているところ、サービスの提供先が国外にあるため、そのサービスを提供するに必要な機能がその国にあるにも関わらず、合算課税の対象となる可能性がある等、所在地国基準の取扱いが不明確であると考えられる。
- b. 一般事業会社のグループ内金融会社（貸金業）の場合の所在地国基準の判定について、上記「資本の投下を行い、その地の経済と密接に関連して事業活動を行っている」の判断は、資金の調達先やファイナンス先が本店所在地国に存在しているか等を加味すべきとも考えられているが不明確な点が多いとされる。

以上の例からも判る通り、特定外国子会社等がその主たる事業を主としてその本店所在地国等において行っているか否かにつき納税者と税務当局とで見解の相違が生じる可能性があると考えられる。

### (b) 各国の取り扱い

各国の外国子会社合算課税制度において類似する論点を整理すると以下のようなものが挙げられる。

- 日本と同じエンティティアプローチを採用するフランスでは、全体としての事業の能動性・実体（施設と人員）・管理支配等によって適用除外について判断をしている。

### (c) 想定される対応策

本件に関して有識者にインタビューを行ったところ、以下のようなコメントを得た。

- サービス会社のサービス提供先が国外である場合、金融会社の融資先が国外である場合等、どのように取り扱うのかは、余り明確ではない。事前照会の回答を積み上げて公開することにより、ある程度の予測可能性を持つことができるであろう。
- 我が国の所在地国基準（及び非関連者）は、国際的なスタンダードにも適合しており、適切であると考えられる。なお、英国 CFC 税制におけるファイナンス子会社や、グループ内トレジャリー会社の優遇取扱いはかなり緩和されたものであり、BEPS 防止の観点からは、批判の余地もあると考えられる。
- 役務取引のクロスボーダー化が進んでいる中、顧客の所在地とは異なる国に拠点を置いて事業を行う場合でも、そのような拠点の選択に経済的な合理性が十分に認められれば、本来租税回避とは評価しがたいのであり、立法上は、適用を除外する配慮があっても良いのではないかと考えられる。また、所在地を国単位でのみ判定するのではなく、当該国に隣接する一定の地域における立地の合理性を問うような所在地判定の仕方が検討されてよいのではないかと考えられる。
- 最近回答の事前照会事案で、（金融インフラの整った）某国におけるグループファイナンス業を行う子会社について、非関連者基準ではなく、所在地国により判断すると聞いたことがある。仕入（借入）・売上（貸付）とも国外との取引が過半を占めていても、為替の予約、資金繰りなど管理サービス業務を所在地国でやっている場合は問題ないようである。

以上の論点につき、有識者のコメント及び諸外国の取扱も参考に検討すると、以下のよう  
な対応が考えられる。

- 実務的な対応としては、所轄税務当局へのインフォーマルな（法的拘束力のない）事前相談を行う、又は税務調査時に所轄当等と協議し、指導を受けることが挙げられる。
- 事業を行うに必要な人員配置及び機能がその国にある場合、所在地基準を満たすことを明らかにする通達を整備する。通達に記載することが難しい場合には、事前照会の回答を積み上げて公開することにより、ある程度の予測可能性を持つことができると考えられる。ただし、この場合でも、BEPS により議論されているグループファイナンス所得等につき、課税上著しい弊害が生じないように注意すべきであろう。
- 所在地を国単位でのみ判定するのではなく、当該国に隣接する一定の地域における立地の合理性を問うような所在地判定の仕方につき、立法措置により検討されてよいのではないかと考えられる。

## 7. 全般的な論点

我が国の外国子会社合算税制について、上記の論点について、有識者にインタビューを行ったところ、全般的に以下のようなコメントを得た。

(インカムアプローチ)

- 真っ当にビジネスを行っている会社は適用除外基準で除かれることが妥当であるはずが、不適切な基準のために外国子会社合算税制に巻き込まれている。さらに、外国子会社合算税制は事務負担が重く、また徒労感がある。インカムアプローチの導入など、事務負担を考えると、今の制度を全部変更することは企業の実務対応として難しいだろう。
- 経済活動が非常に複雑化しているため、所得を切り分けるというような制度を導入するのは適切でない。

(その他)

- CFC 税制 (外国子会社合算税制も含む) については、何を目的にしているのか、何を防止したいのかを明確にしなければならないのではないかと。単に「租税回避」を防止するというだけでは、どのような種類の租税回避をターゲットにしているのか明らかでなく、裁判事例でも明確にされていない。
- OECD の議論や結論を見て税制の在り方を考えるのではなく、納税者の実態を見て税制の在り方を考えるべきである。
- 各国にはいろいろなインセンティブ (英国のпатентボックス等) があるため、非課税所得の範囲をもっと明確にしなければ、機能しない。これは、納税者にとっても、税務当局にとっても同じである。それができないのなら、ホワイトリストか、ブラックリストを導入すべきである。
- OECD の BEPS の議論中で、(統括会社がターゲットになっているようだが、) なんでもかんでも蓋をすればよい、何重にも課税を強化すればするだけよいというスタンスに立つのは避けるべきである。

以上の有識者のコメントを考慮すると、以下のような議論となろう。

- 外国子会社合算税制はどのような形態又は種類の租税回避行為を防止するのかを明確にして制度設計すべきであるのが本来の姿であるが、我が国の外国子会社合算税制については、現状においてはこの点が明確でない。
- 経済が非常に複雑化しているため、企業はより不確実な事象に多くの時間を割かなければならない状況となっている。このような状況において、我が国の外国子会社合算税制を含む CFC 税制は、どのような租税回避行為を否認するかをはっきりさせるべきで、企業にとってより予見可能性が担保された制度設計にすべきである。
- 制度の明確化と租税回避行為の防止は、場合によっては相反するものであるが、(日系)

企業のグローバルな活動を可能な限り阻害しないようにすることが肝要であると考えられる。

以上、我が国の外国子会社合算税制の問題について、わずか6つの具体的論点を有識者にインタビューした訳であるが、非常に活発な意見交換を行うことができた。少なくとも各有識者とも現行の外国子会社合算税制については不明確な点が多く、改善が必要であると認識しているということが確認できた。本件インタビューによる議論が、我が国の外国子会社合算税制における不明確とされる論点について、明確化の議論に少しでも役立てば幸いである。

以上