令８．１１．４
デ　６　－　２

説　明　資　料

〔租税回避等への対応〕

令和８年11月４日（水）

財　務　省　・　国　税　庁

前回会合での主な御意見 － 租税回避等への対応①

１　総論・租税回避の範囲等

- 租税回避は、課税の公平性や税に対する国民の信頼を損なう大きな問題。国民の納税意識そのものや企業の倫理観に関する問題でもある。それを取り締まるためのコストなど、社会的な損失ももたらしている。
- ＳＮＳなどを通じ「租税回避スキームは使わないと損」といった認識が広まり、社会として受け容れられているかのような雰囲気が醸成されることを強く懸念。そうはならないよう、「租税回避により社会を支える税に穴が空いていく」という問題意識を地道に伝えていくことが大事なのではないか。
- 租税回避について行為規制の対象として論じるためには、前提として「何をしてはいけないのか」あるいは「何をすべきか」という点について共通の了解を作っていくことが重要。
- 租税回避に該当しうる行為を行う前に、税務当局に○か×かを確認することができれば、結果として租税回避（×のもの）を抑止することもできるのではないか。例えばイタリアでは、税務上の問題点について税務当局と納税者が事前に話し合うことにより、訴訟となる前に問題を解決するという方向性が重要視されていると承知しており、こうしたアプローチも参考となる。
- 趣旨や目的に反した制度の利用は望ましくないが、趣旨目的がしっかり説明されていない部分が多いので、何らかの形で説明するという工夫が必要。法の趣旨や解釈に関する国税当局の考え方が広く公表されていれば、それに反する行為について、一定の抑止力が働くと考えられる。
- 組織再編や資産の取得を伴う租税回避の例が挙げられているが、組織再編等の行為そのものが悪いわけではない。円滑な事業承継、技術の伝承、インフラの維持等々、事業の目的に照らした適正な経営判断として組織再編等を行うケースが圧倒的に多く、それらの結果として税負担が減少するということもある。そうした行為が広く「租税回避」として判断されることのないよう、丁寧な議論が必要。

（注）順不同。複数の出席者による同旨の発言は、適宜まとめて記載している。以下同じ。

前回会合での主な御意見 － 租税回避等への対応②

２　企業や専門家の責任

- 悪質なプロモーター（指南役）については、個別の税務調査で課税処分を行うというより、指南や助言の行為そのものに対し適切な指導を行うことが必要なのではないか。例えば、金融機関であれば金融庁が指導を行うということが考えられる。監督官庁が指導するという姿勢を見せることも重要。

- 開発や営業のコストが上がればスキームも減る。実際に指導をしなくても、税務当局からペナルティに関する何らかのアナウンスメントを行い、社会に問題意識を持ってもらえれば、金融機関などに対する牽制力になると考えられる。

- 税理士でない者が個別具体的な額を示して税負担を減少させる方策を助言することは税理士法に抵触する可能性があるので、そのことを明確にするとともに、違反行為に対しては厳正に対処することが必要。

- いたちごっこを解消するためには元を断つことが必要であり、悪質な租税回避を指南する税理士については懲戒処分を行うべき。一納税者として見ると、資料で示されたような税理士が普通に業務を行っているという状況は看過しがたい。弁護士であれば信用失墜行為で処分される。税理士の懲戒処分は謙抑的すぎるという印象。

- 弁護士は自治の観点から弁護士会が懲戒処分を行うのに対し、税理士の処分権者は財務大臣なので、同列には論じにくい部分がある。また、「租税回避とは何か」という共通了解が必ずしもない中で、その勧奨行為を対象として懲戒という行政処分を行うことは難しい。まずは、日本税理士会連合会にも御協力をいただいて、租税回避ないしは税負担の軽減に関する税理士の行動規範のようなものを作っていくことが必要ではないか。公認会計士には、そうした規範があるものと承知している。

- 資料で示された租税回避の事例は悪質。他方、同じ税理士や金融機関からの助言であっても、例えば、相続税の節税の観点から生前贈与を勧められるという場合であれば、それにより消費が増えるなどお互いにとってメリットがある。税理士や金融機関を含め、関係者が全員参加する形で、そうした助言のガイドラインを作っていくということも考えられる。

前回会合での主な御意見 － 租税回避等への対応③

２　企業や専門家の責任（続き）

- 制裁の発動に関する作法は、業法や士法の分野ごとに不文律のようなものがあるが、租税回避への対応については、横串的にコンバージョンを図っていくという視点も必要ではないか。
- 租税回避の手法を定型化して複数の納税者に推奨するという行為は、税務相談とは全く別のもの。諸外国の例を参考にしつつ、租税回避のプロモーター（指南役）に対するペナルティを導入することについても検討を進めるべき。その際、例えば課徴金など新たな手法についても検討を行うことが必要。

前回会合での主な御意見 － 租税回避等への対応④

３　税務当局による対応の強化等

- 租税回避スキームの把握や情報収集は重要。税制調査会では、諸外国におけるＭＤＲ（義務的開示制度）の例を参考にしようということをこれまでも言ってきており、そうしたことを考える時期に来ている。
- 国税通則法74条の７の２（特定事業者等への報告の求め）を参考に、税務当局がプロモーター（指南役）を把握したら、誰にスキームを利用させたか報告させるという制度が考えられないか。報告しない場合のペナルティについては、刑事罰のほか、課徴金など、より実効性のあるものをバックに報告を求めるというようなことも考えられる。
- ＡＩの時代なので、それを利用して考案された複雑なスキームが出てくると考えられる一方、逆に制度を作る際にもＡＩを活用して租税回避が生じないようにするなど、プロアクティブな対応についても考えていくことが必要ではないか。
- 租税回避は、国税だけではなく、地方税にも共通する課題。例えば、土地や家屋などの所有者が国内にいない場合、外国政府との交渉が必要となるなど執行のハードルは格段に高くなる。国税、地方税を問わず、特に海外に関連するものについては、一体的に適正課税を行うような対策をとるべき。また、それらの分野に関する人的能力や組織的能力を拡大する努力をしていくべき。
- 最終的には租税回避スキームがそもそも生じないような環境を整備することが必要。日本の課題としては、租税法律主義を非常に形式的に理解するということが伝統的にあるが、それがどこまで妥当なのか、引き続き考えていってもよいと思料。例えば、確認的な内容の個別的否認規定であれば遡及適用も許容する、あるいは、分野によってはルールではなくスタンダードを定める立法をするといったことも考えられる。
- 国際事案について、執行管轄権の壁を乗り越えるためには、執行共助条約や源泉徴収を活用するということが考えられる。源泉徴収は、執行管轄権が及ぶ国内のものに義務の履行を求める仕組みなので、基本的には、壁のことを考えなくてよく、非居住者の例が典型。
- 日本の法人から非居住者に支払う給与等の源泉課税について、国内勤務者との間で不均衡が生じており、公平性の観点から対応が必要であるという点について異存はない。現行制度は一律20%であり、企業の事務負担に配慮した制度と考えられる。その点には配慮いただき、実務に対応した折り合い点を検討して欲しい。

検討の方向性（案）

（問題意識）

租税回避は、課税の公平性や税に対する国民の信頼を損なう大きな問題であり、それを取り締まるためのコストなど、社会的な損失ももたらしている。また、租税回避を指南するプロモーターの存在により、その利用が拡大しているとみられる例も明らかとなっている。こうした状況は、中長期的に納税意識に大きな影響を及ぼすことも懸念される。

今後、租税回避問題に係る基本的な考え方について、共通理解の形成に努めつつ、租税回避の把握やプロモーター（指南役）に係る規制等の**制度面・執行面の対応について、**速やかに、**具体的な検討を進める**必要がある。

（具体的な検討課題）

- 業務独占の対象となる税理士行為の範囲の明確化
- 税理士や金融機関等の、タックス・プランニングに関する行動規範
- 租税回避行為に対する国税当局の注意喚起や、当局が問題視しているスキームの公表など、国税当局による租税回避に関する情報発信の強化
- 税務当局が租税回避スキームやその利用者を早期かつ網羅的に把握する仕組み（義務的開示制度など）の整備
- 租税回避スキームの組成・販売等を行うプロモーター（指南役）に対する規制・ペナルティ（上記の開示制度などに関連した義務を含む）

等

参 考 資 料

租税回避の定義・考え方

○「国税通則法の制定に関する答申」（昭和36年7月 政府税制調査会）（抜粋）

税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、・・・

⇒ （引用注）「私法上許された形式を濫用」「不当に」は、形式上は法令の文言に従っていることを含意。

○ 金子宏『租税法』第24版（弘文堂、2021年）133～134頁

租税法の定める課税要件は、各種の私的経済取引ないし私的経済活動を定型化したものであるが、私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配している私法の世界では、人は、一定の経済的目的ないし成果を達成しようとする場合に、強行規定に反しない限り自己に最も有利になるように、法的形成を行うことができる。租税回避（tax avoidance, Steuerumgehung）とは、このような、私法上の形成可能性を異常または変則的な（「不自然」という言葉は、主観的判断の幅が広く、不明確度が大きいため、避けておきたい）態様で利用すること（濫用）によって、税負担の軽減または排除を図る行為のことである。

○ 最高裁判所平成27年７月17日判決（抜粋）

憲法は，国民は法律の定めるところにより納税の義務を負うことを定め（３０条），新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには，法律又は法律の定める条件によることを必要としており（８４条），それゆえ，課税要件及び租税の賦課徴収の手続は，法律で明確に定めることが必要である（・・・）。そして，このような租税法律主義の原則に照らすと，租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないというべきであり・・・

○ 令和6年4月12日衆議院・財務金融委員会における鈴木財務大臣（当時）答弁（抜粋）

一般論として申し上げますと、大企業が、複雑な取引スキームを利用することによりまして、法人税の負担を不当に減少させるケースはあり得ると考えておりまして、こうした租税回避行為は課税の公平性を損なう大きな問題であると認識いたします。

政府といたしましては、こうした複雑な取引スキームにつながり得る措置については、より適切な仕組みとなるよう不断の見直しを行うとともに、執行面におきましても、様々な機会を捉えて、課税上有効な資料情報の収集、分析を行う中で、税負担を不当に減少させているなど課税上の問題が認められる場合には税務調査を行うなど、適正、公平な課税の実現に努めているものと承知しているところであります。

「税負担の不当な減少」に関する法令・判決①

○ **法人税法132条第１項**

税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。
一・二　（略）

○ **最高裁判所令和４年４月21日判決（抜粋）**

（１）法人税法132条1項は、同項各号に掲げる法人である同族会社等においては、その意思決定が少数の株主等の意図により左右され、法人税の負担を不当に減少させる結果となる行為又は計算が行われやすいことから、税負担の公平を維持するため、そのような行為又は計算が行われた場合に、これを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定をする権限を税務署長に認めたものである。このような同項の趣旨及び内容に鑑みると、同項にいう「これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、同族会社等の行為又は計算のうち、経済的かつ実質的な見地において不自然、不合理なもの、すなわち**経済的合理性を欠くもの**であって、法人税の負担を減少させる結果となるものをいうと解するのが相当である。

（２）同族会社等による金銭の借入れが上記の経済的合理性を欠くものか否かについては、当該借入れの目的や融資条件等の諸事情を総合的に考慮して判断すべきものであるところ、本件借入れのように、ある企業グループにおける組織再編成に係る一連の取引の一環として、当該企業グループに属する同族会社等が当該企業グループに属する他の会社等から金銭の借入れを行った場合において、当該一連の取引全体が経済的合理性を欠くときは、当該借入れは、上記諸事情のうち、その目的、すなわち当該借入れによって資金需要が満たされることで達せられる目的において不合理と評価されることとなる。そして、当該一連の取引全体が経済的合理性を欠くものか否かの検討に当たっては、〔１〕当該一連の取引が、通常は想定されない手順や方法に基づいたり、実態とはかい離した形式を作出したりするなど、**不自然なものであるかどうか**、〔２〕税負担の減少以外にそのような組織再編成を行うことの合理的な理由となる**事業目的その他の事由が存在するかどうか**等の事情を考慮するのが相当である。

「税負担の不当な減少」に関する法令・判決②

○ **法人税法132条の2**

税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配（第二条第十二号の五の二（定義）に規定する現物分配をいう。）又は株式交換等若しくは株式移転（以下この条において「合併等」という。）に係る次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、合併等により移転する資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、第一号又は第二号に掲げる法人の株式（出資を含む。第二号において同じ。）の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額（第二十四条第一項（配当等の額とみなす金額）の規定により第二十三条第一項第一号又は第二号（受取配当等の益金不算入）に掲げる金額とみなされる金額をいう。）の減少その他の事由により法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

一　合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人
二　合併等により交付された株式を発行した法人（前号に掲げる法人を除く。）
三　前二号に掲げる法人の株主等である法人（前二号に掲げる法人を除く。）

○ **最高裁判所平成28年２月29日判決（抜粋）**

（１）法132条の２は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。このような同条の趣旨及び目的からすれば、同条にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（以下「組織再編税制」という）に係る**各規定を租税回避の手段として濫用**することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、**不自然なものであるかどうか**、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる**事業目的その他の事由が存在するかどうか**等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る**各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱**する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。

英国における「濫用」の判断基準等①

- 英国では、税務上の利益（tax advantage）を得ることを主たる目的（の一つ）とする取決め（arrangement）を「租税取決め（tax arrangement）」と定義。そのうち、「濫用（abusive）」に該当するものを否認規定の対象としている。
- 「濫用」の判断基準（考慮要素）は法律で規定。歳入関税庁の運用指針（guidance）では、何が「濫用」で何が「濫用」でないかに関する７つの類型を提示。32件の具体的な事例について、「濫用」に該当するか否かの結論とその理由を説明している。

○ 英国2013年財政法Part5（GENERAL ANTI-ABUSE RULE）207条（抄）

原文	要約
(1) Arrangements are “tax arrangements” if, having regard to all the circumstances, it would be reasonable to conclude that the obtaining of a tax advantage was the main purpose, or one of the main purposes, of the arrangements.	あらゆる事情を考慮したとき、税務上の利益を得ることが、その取決めの主たる目的、又は主たる目的の一つであったと結論付けることが合理的である場合、その取決めは「租税取決め」。
(2) Tax arrangements are “abusive” if they are arrangements the entering into or carrying out of which cannot reasonably be regarded as a reasonable course of action in relation to the relevant tax provisions, having regard to all the circumstances including— (a) whether the substantive results of the arrangements are consistent with any principles on which those provisions are based (whether express or implied) and the policy objectives of those provisions, (b) whether the means of achieving those results involves one or more contrived or abnormal steps, and (c) whether the arrangements are intended to exploit any shortcomings in those provisions.	以下を含むあらゆる事情を考慮したとき、 関連する法規定との関係で、合理的な行動方針と合理的に考えられない場合、租税取決めは「濫用」。（いわゆる「二重の合理性基準」） ・ 取決めの実質的な結果が、法規定の原則や趣旨と整合するか。 ・ 当該結果をもたらすための手段に人為的又は異常なステップが含まれているか。 ・ 取決めが、法の不備を悪用することを意図しているか。

英国における「濫用」の判断基準等②

○ 英国歳入関税庁「GAAR guidance Part D – Examples」の概要

・何が「濫用」で何が「濫用」でないかに関し、以下７つの類型を提示。それぞれ右欄のとおり、「濫用」に該当するか否かを説明。

・ また、税目ごとに各３～７件（計32件）の事例を掲載。それぞれについて、「濫用」に該当するか否かの結論とその理由（どの類型に該当するか）を説明している。

類型	「濫用」に該当するか否か
D2.2 立法上意図された選択肢（Intended legislative choice）	非該当
D2.3 確立された慣行（Established practice）	非該当
D2.4 明確なルールや境界線が法定されている状況 （Situations where the law deliberately sets precise rules or boundaries）	非該当
D2.5 標準的なタックス・プランニングに人為的な要素が組み合わさったもの （Standard tax planning combined with some element of artificiality）	ケースバイケース
D2.6 法律の精神（又は趣旨や原則）に明らかに違反している取引（Transactions that demonstrably go against the spirit (or policy and wider principles) of the law）	該当
D2.7 一定の行為を塞ぐための法規定（対象を限定した租税回避防止規定を含む）の不備を悪用するもの（Exploiting a shortcoming in legislation whose purpose is to close down a form of activity （including for example, therefore, a recent TAAR））	該当
D2.8 人為的又は異常であり、基礎となる取引の法的効果および経済的実体とは全く整合しない税務上のポジションを生み出すもの（Arrangements that are contrived or abnormal and produce a tax position which is in no way consistent with the legal effect and economic substance of the underlying transaction）	該当

（注）D＋番号は、原文の見出しに付されているもの。

タックス・プランニングに関する行動規範（公認会計士の例）①

○ **日本公認会計士協会「倫理規則」（抜粋）**

R380.8 会員は、特定のタックス・プランニングを制限又は禁止する法令等（租税回避否認規定と呼ばれる場合がある法令等を含む。）が制定されている場合、タックス・プランニング業務を提供する際に、これらの法令等を理解し、依頼人がそれらを遵守するよう助言しなければならない。

R380.12 会員は、タックス・プランニングについて法令等に照らして信頼できる根拠があると判断できなければ、当該タックス・プランニングについて依頼人に提言又は助言をしてはならない。

380.12 A4 特定のタックス・プランニングについて、信頼できる根拠があると判断するために会員が取り得る対応策の例には、次のものが含まれる。

(1) 当該タックス・プランニングの経済的な目的及び実態を含む、関連する事実及び状況をレビューすること。

(2) 仮定の合理性を評価すること。

(3) 関連する税法をレビューすること。

(4) 関連する税法の趣旨について議論している立法手続をレビューすること。

(5) 判例、専門誌又は業界誌及び税務当局の裁定又はガイダンス等の関連文献をレビューすること。

(6) 当該タックス・プランニングに用いられる根拠が、関連する税務当局によって異議を唱えられずに確立した実務であるかどうかを検討すること。

(7) 関連する全ての事実及び状況を税務当局に報告した場合、当該タックス・プランニングが、関連する税務当局によって承認される可能性はどの程度あるかを検討すること。

(8) 会員が所属する会計事務所等の内外の法律専門家又は他の専門家に、関連する税務関連の法令等をどのように解釈することが合理的と考えられるかについて相談すること。

(9) 該当する場合、関連する税務当局に相談すること。

（出典）「倫理規則」 日本公認会計士協会.

タックス・プランニングに関する行動規範（公認会計士の例）②

○ **日本公認会計士協会「倫理規則」（抜粋）（続き）**

R380.14 会員は、タックス・プランニングに信頼できる根拠があると判断することに加え、職業的専門家としての判断を行使し、利害関係者の当該タックス・プランニングに対する見方次第で生じる可能性がある風評、ビジネス上の影響及びより広範な経済的影響について検討しなければならない。

380.14 A1 風評及びビジネス上の影響は、関連する税務当局又はその他の当局との長期にわたる訴訟等による、依頼人に対する個人若しくは事業上の影響、又は当該依頼人若しくは職業的専門家の評判に影響する可能性がある。この依頼人に対する影響には、悪評、費用、罰金又は罰則、長期にわたる管理時間の浪費及び依頼人の事業に対する潜在的な悪影響を含む可能性がある。

380.14 A2 より広範な経済的影響を認識するには、現在の経済環境に関する会員の一般的な理解とともに、タックス・プランニングが当該法域の課税標準に与える影響、又は当該タックス・プランニングが、依頼人が事業活動を行う複数の法域の課税標準に与える相対的な影響を考慮することが考えられる。

（出典）「倫理規則」 日本公認会計士協会.

米国における税務専門家の行動規範

- 米国では、税務専門家の行動規範が財務省規則（Circular 230）で定められている。
- 同規則に違反した場合や、能力不足又は品行不良が判明した場合等は、懲戒処分の対象となる。

○ 米国における税務専門家に対する懲戒処分の種類

処分	内容
・除名（Disbarment）	内国歳入庁に関連する業務を行う資格の剥奪（最低５年は資格回復の申請は不可）
・業務停止（Suspension）	内国歳入庁に関連する業務の禁止（通常一定の期間）
・戒告（Censure）	厳重注意
・金銭制裁（Monetary Penalty）	制裁対象の行為により得られた利益の額を上限とする制裁金（他処分との併科もあり）
・鑑定人資格剥奪（Disqualification）	鑑定人に対する鑑定書の提出禁止

※ いずれも対象者の氏名等及び処分内容が公表される。

○ 米国Circular 230で禁止されている事項（租税回避に関係しうる主なもの）

- 申告書の作成や内国歳入庁に対する陳述等において正当な注意（due diligence）を払わないこと（§10.22）
- 申告書の作成に関し、以下のような立場（position）を採るよう助言すること（§10.34(a)(1)(ii)）
  - 合理的な根拠（reasonable basis）を欠くもの
  - タックスシェルター及び指定取引に関し、税務上の利益が維持される可能性が50%超（more likely than not）に至らないもの
- 書面による助言に関し、合理的でない他者の見解に依拠したり、税務調査が行われない可能性を考慮したりすること（§10.37）
- 内国歳入庁等に対し、虚偽または誤解を招く情報を提供すること（§10.51(a)(4)）
- 依頼人の税法違反を意図的に幇助すること、違法であることを知りながら違法なプランを提案すること等（§10.51(a)(7)）

英国における「銀行の税務に関する行動規範」

- 英国の「銀行の税務に関する行動規範（The Code of Practice on Taxation for Banks）」は、英国で事業を行う銀行に対し、税法の文言だけでなくその趣旨にも従い、議会の意図を踏まえて行動することを求める、任意の行動規範。
- 本規範は、銀行が租税回避の利用者・推進者・資金提供者になり得る特有の立場にあることを踏まえ、2009年に導入された。2014年財政法により、英国歳入関税庁（HMRC）に年次報告書の公表を義務付け、採択銀行・非採択銀行の一覧を掲載することとし、違反した銀行の名称を公表できることとした。 ※採択銀行は315行、非採択銀行は６行（2026年３月末時点）。

○「銀行の税務に関する行動規範」の主な内容

➢ 適切なガバナンスの整備

- ✓ 税務に関する戦略及びガバナンス手続を正式な方針として文書化し、その方針について取締役会が責任を負う。
- ✓ 商品承認委員会の活用その他の方法により、税務の方針が事業上の意思決定に反映されるようにする。
- ✓ 税務部門に重要な役割を担わせ、その見解が事業部門によって無視されないようにする。

➢ 議会の意図に反するタックス・プランニングの不実施

- ✓ 銀行は、真正な商業活動を支えるもの以外のタックスプランニングを行わず、取引の税務上の結果が、その基礎となる経済的効果と整合しない取引を組成しない。ただし、当該税務上の結果を与えるための特定の法令があり、かつ、議会の意図に反しないと合理的に判断できる場合を除く。
- ✓ 他者への取引等の推奨については、取引等で生じる税務上の結果が議会の意図に反しないと合理的に判断できない限り、当該取引等の推奨を行わない。

➢ すべての税務上の義務の完全な履行

- ✓ すべての税務上の義務を完全に履行する。また、税務の方針に、税務上の義務を遵守することへのコミットメントを含める。

➢ HMRCとの透明な関係の維持

- ✓ HMRCとの間で、透明かつ建設的な関係を維持し、重要な税務上の不確実性を十分に開示するとともに、可能な場合には申告書の提出前に問題の解決を図る。
- ✓ HMRCとのすべてのやり取りにおいて協力的、支援的かつ専門的に対応し、早期の問題解決と税務上の確実性を実現するために共同して取り組む。また、予定する取引の税務上の結果が議会の意図に反するか疑義がある場合には、合理的な判断を形成するため、事前にHMRCと協議することができる。

諸外国におけるスキーム情報等の報告義務（義務的開示制度）①

- 諸外国（米英ほか）では、
  - ➢ 適法か違法かを問わず、一定の要件に該当する税負担軽減スキームに関し、
  - ➢ その組成・販売等を行うプロモーター（指南役）等に対し、
  - ➢ 税務当局へのスキーム情報や顧客リストの報告を求める

  義務的開示制度（MDR: Mandatory Disclosure Rule）が導入されている。

1　米英における義務的開示制度

	対象スキーム（主なもの）	プロモーターの義務	義務違反に対する罰則
米国	・当局が違法として指定したスキーム ・違法か否かを判断するため情報が必要なものとして、当局が指定したスキーム ・利用者に秘密保持義務が課されており、一定額以上の報酬が支払われるスキーム ・一定額以上の損失が創出されるスキーム　等	スキーム情報の報告 [期限]対象四半期の翌月末	違法指定スキームは最低10万ドル、その他は15,000ドルの制裁金
		顧客へのスキーム番号の通知＊1	250ドルの制裁金
		顧客リストの作成・維持 （内国歳入庁から求められれば提出）	不提出の場合、１万ドル／日の制裁金
英国	※ 主要な利益（の一つ）が、税務上の利益であると期待されるスキームのうち、以下の特徴を有するもの ・利用者の秘密保持義務 ・税軽減額に連動した報酬 ・複数の者が利用できるよう標準化 ・一定額以上の損失が創出　等	スキーム情報の報告＊2 [期限]具体的助言をした日等から５日	最大600ポンド／日の制裁金 （額は審判で決定。以下同じ。）
		顧客へのスキーム番号の通知＊1	最大5,000ポンド ＋最大600ポンド／日
		顧客リストの定期的な提出 [期限]対象四半期の翌月末	最大5,000ポンド ＋最大600ポンド／日

＊１ 顧客である納税者は申告時におけるスキーム番号の記載が義務付けられている。
＊２ 英国では、プロモーターが国外にいる場合や秘匿特権を有している場合には、スキーム利用者（納税者）にスキーム情報の報告が義務付けられている。

諸外国におけるスキーム情報等の報告義務（義務的開示制度）②

2　EUにおける義務的開示制度及び情報交換（DAC６）

- 欧州委員会は、「税務行政協力に関する理事会指令」（DAC: Directive of Administrative Cooperation）において、EU加盟国間の税に関する自動的情報交換のルールを制定。2018年の改正（DAC6）により、租税回避スキームの義務的開示制度に相当する規定が盛り込まれた。
- 具体的には、一定の要件を満たす「報告対象越境取決め（reportable cross-border arrangement）」に関し、プロモーターに対して税務当局への報告を義務付けるという内容（加盟各国は同指令の趣旨に従い国内法を整備）。
- 報告対象越境取決めの基準としては、以下の５類型が定められている。

  A 主要利益テストに関する一般基準：主要な利益（の一つ）が、税務上の利益＋契約上の特徴（秘密保持、成功報酬、標準化）

  B 主要利益テストに関する一般基準：同上＋取引内容の特徴（損失利用、所得区分の変更、循環取引）

  C 越境取引に関する特定基準：対価の受領者がいずれの国でも非居住者、複数国で同一資産の減価償却が可能etc.

  D 金融口座情報の自動的情報交換及び実質的所有者に関する特定基準

  E 移転価格に関する特定基準
- 2026年６月、欧州委員会はDACの見直し案を公表。上記基準のうちAについては、税務当局にとって価値の低い情報である一方、義務者に過大な報告コストを生じさせているものとして、削除が提案されている。

英国におけるプロモーター（指南役）規制

- 英国では、租税回避スキームのプロモーターに関する厳格な規制が存在。
- 悪質なスキームについては、歳入関税庁により販売差止命令が発出され、同命令を受けたプロモーターは実名が公表される。

○ 英国の租税回避スキームのプロモーター規制（POTAS: Promoters of Tax Avoidance Scheme）の概要

・ 歳入関税庁は、所定の法令違反等があったプロモーターに対し、①業務改善命令、②監視命令及び③販売差止命令を段階的に発出する。

命令	対象者等	内容
・業務改善命令 （Conduct Notice）	・スキーム情報の報告義務に違反した者 ・自主的な税務行動規範に違反した銀行 ・ deliberate tax defaulter（25,000ポンド超の脱税者等）として公表された者 ・GAARパネルに否認されたスキームのプロモーター　等	・ 左記各種違反の改善を求めるもの（改善状況等につき歳入関税庁への定期的な報告が必要）
・監視命令 （Monitoring Notice）	・業務改善命令に従わない者 ※ 命令発出には裁判所（tribunal）の承認が必要	・プロモーターを歳入関税庁の監視下におき、顧客リストやスキームの詳細の定期的な報告を求めるもの
・販売差止命令 （Stop Notice）	・以下のA及び(B又はC)を満たすこと等が条件 A 対象スキームは義務的開示制度の指定取引 B 税務上の利益が認められる可能性が50%以下 C プロモーターが情報提供命令に応じない	・特定のスキームの販売を禁止するもの

・販売差止命令が発出される場合、同命令を受けたプロモーターは実名が公表される。

・各種義務違反には制裁金が課される。例えば、監視命令に基づく報告義務に対する違反は最大100万ポンド。

諸外国におけるプロモーターに対するペナルティ

- 諸外国では、納税者に対する加算税とは別に、虚偽の説明により違法な（租税上の利益が認められない）スキームを広めるプロモーター等を対象としたペナルティ（民事罰）を設けている例がある。

○ 諸外国における租税回避の不正な指南等に対するペナルティの例

	対象	ペナルティ（民事罰）
米国 内国歳入法6700条	スキームの組成・販売等を行う者が	
	虚偽又は詐欺的（false or fraudulent）であることを知りながら、又は、知る理由がありながら、当該スキームによる税務上の利益に関する説明・表示（statement）を行った場合	当該行為から得た総収入の50%
	著しい評価額の過大表示を行った場合	1,000ドル又は当該行為から得た総収入の100%のいずれか小さい額
カナダ 所得税法163.2条(2)	所得税法上の目的で他の者が使用し得る説明・表示（statement）＊に関し、虚偽であることを知りながら、又は、知り得ながら、当該虚偽説明をした場合	・ スキームの組成等に関する場合、1,000カナダドル又は当該行為から得た総収入100%のいずれか大きい額 ・ その他の場合、1,000カナダドル
オーストラリア 税務行政法 付表1・290条	租税濫用スキーム（主張される利益が税法上認められないにも関わらず、税額を減少させ、又は還付額を増加させるよう設計されたスキーム）の販売促進	最大約９億豪ドル（2026年10月時点）

＊ カナダ歳入庁の通達（Information Circular）では、「説明・表示（statement）」には、「プレゼン、講演、セミナー、SNS、申告書、税額控除・選択様式、書簡、請求書、寄附領収書、明細書、評価報告、証明、専門家意見、財務諸表、契約、目論見書、売買文書、ウェブサイト、電子メール等を含む」旨が示されている。