

I. 要約

	日本	米国	英国	ドイツ	フランス	オランダ	オーストラリア
Early mandatory disclosure rule (早期開示義務)	個人が提出する国外財産調書制度等	<p><Reportable Transaction></p> <p>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 Adviser)は、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メリット等について四半期ごとに申告しなければならない。</p> <p>また、これとは別に、一定の要件を満たす場合(FIN 48)、不正確な税務ポジションに係る申告(Uncertain Tax Position Statement)の連邦法人税申告への添付が必要となる。</p>	<p><Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS)></p> <p>一定の租税回避スキームの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ている。</p>	N/A	N/A	N/A	N/A
Additional reporting obligations (特定の情報に関する追加報告義務)	N/A	<p><Reportable Transaction></p> <p>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。</p>	N/A	N/A	<p>移転価格税制に関連して相手国の税務当局によりルーリングが発行されたなら、それを移転価格の文書化に含めるべきとした。また、金融機関に対してのみ課される報告義務(子会社の名前、活動の性質、設立地、損益、従業員数その他)が定められている。</p>	<p>納税義務者は、その法人税申告書を提出する際に、その事業活動および申告書に関連する質問リストに回答しなければならない。これらのうち代表的なものとして、関連者からの借入に係る支払利子を損金算入した場合のそのポジションの妥当性を答える必要がある。</p>	<p>税務当局より、税務リスクが高いと評価・管理される一定の大規模企業に対し、その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)の報告を義務付けている。</p>
Co-operative compliance programs (協力的なタックスコンプライアンス)	<p><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></p> <p><書面添付制度></p>	<p><Compliance Assurance Program ("CAP"): 法令遵守保証制度></p> <p>実務上行われている取組みであり、主に大規模企業を対象に、その取引等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IRSと協議・解決することができる。</p> <p>ただし、2014年6月現在、185件しか適用されていない。</p>	<p><申告納税制度の一環: Business Risk Review></p> <p>申告納税制度の枠組み内で、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について、税務当局と納税者が協力して定期的に話し合われる。そして、税務当局は納税者をLow Riskか否かに分類をし、Low Riskでない納税者の租税回避行為に集中するようにすることを目的とする。</p>	<p><Real Time Tax Audit></p> <p>基本的に協力的なタックスコンプライアンスの制度はドイツにはないが、Real time tax audit (RTA)の制度が主に大規模企業やグループ企業に対して2012年度から導入されている。これは、納税者が通常の税務調査よりも早いサイクルで税務調査を行うことを税務当局に要請できるというものである(通常は3年から5年間隔での税務調査を、1年から2年の間隔にするものである)。その主たる目的は、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ことである。</p>	<p><"Relation de Confiance (Cooperationa protocol)"></p> <p>税務当局と納税者である法人との定期的なやりとりを促進する目的で、フランス財政総局(French Directorate-General of Public Finances)がウェブサイト上"Relation de Confiance (Cooperationa protocol)"を設けた制度。この制度により、納税者である法人は、税務に関する見解を税務当局に聞き、税務上の取扱いが正しいかを確認することができる。</p>	<p><水平的モニタリング></p> <p>オランダで導入された協力的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ものである。水平的モニタリングは、納税者と税務当局間の合意に基づき行われている。</p>	<p><Annual Compliance Arrangement></p> <p>税務当局と大規模企業との申告に係る自主的な行政的な取り決め(米国のCAPのようなもの)</p>
Ruling (事前ルーリング制度)	事前照会に対する文書回答手続き	<p>ルーリングとは法律上、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(条文的解釈・適用)について税務当局の見解を書面により発行したものであり税務当局に対する法的拘束力を有する。</p>	<p>ルーリングには、税法で特別にルーリングを申請できるとされる特定の項目に関するStatutory Clearanceと新たに定められた法律を含む法律につきその解釈に不確定な部分がある場合にはその明確化することを目的としたNon-Statutory Clearanceがある。</p>	<p>多額の税負担が生じることが想定される一定の状況について、これに係る税務上の取扱いにつき、納税者は税務当局に事前承認を申請することができる。照会する事実(前提等)が明確であること、またその事実が未だ現実に生じていないものであること等が要件である。</p>	<p>ルーリングには、税法で特別にルーリングを申請できるとされる"demande d'agrément (statutory clearance)"と一定の状況における条文的解釈及び適用に関する質問に対して回答を提供する"Rescrit fiscal (non-statutory clearance)"がある。後者については、税務当局がそれに回答するかは任意であるが、税務当局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)以内に返事をしない場合は申し入れを受け入れたこととなり、回答しなければならないこととなる。</p>	<p>事前に税法の適用関係や関連者間の移転価格について確認を得ることができる事前照会(non-statutory clearance)及び法定クリアランス制度(Statutory clearance)が設けられている。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)条項の運用の確実性を事前に得ることができる。事前照会は基本的に税法のどの条項についても適用することができるのに対し、法定クリアランス制度は特定の(一部の)条項にのみ適用することができる。</p>	<p><Public ruling></p> <p>税務当局が公表する税法の解釈に関する指針(通達)</p> <p><Private Ruling></p> <p>納税者が特定の取引又はスキームについて申請するルーリング</p> <p><Class ruling></p> <p>あるスキームについて、それに関連する全ての者に係るルーリングをまとめて請求することができる制度</p> <p><Product ruling></p> <p>投資商品に係る税務上の取扱いについて説明及び確約する制度</p>

II. 協力的なタックスコンプライアンス

Co-operative compliance programs (協力的なタックスコンプライアンス)	日本	米国	英国	ドイツ	フランス	オランダ	オーストラリア
① 制度名	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	Compliance Assurance Program (CAP)	Business Risk Review (申告納税制度の一環として行われる取組み)	Real time tax audit (RTA)	Relation de Confiance (Cooperationa protocol)	水平的モニタリング (Horizontal Monitoring)	Annual Compliance Arrangement
② 制度概要	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、その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事前の信頼関係に基づき調査の間隔を延長する制度。	法定された制度ではなく実務上行われている取組みであり、主に上場企業を対象に、希望すれば、その取引等に係る税務上の取扱いについて事前にIRSと協議し、解決することができる制度である。	申告納税制度の枠組み内で、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について、税務当局と納税者が協力して定期的に話し合われる。 税務当局は納税者をLow Riskか否かに分類をし、Low Riskでない納税者の租税回避行為に集中するようにすることを目的とする。	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、問題を先送りしないための制度である。	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、フランス財政総局がウェブサイトに設けた制度。 この制度により、納税者は、税務に関する見解を税務当局に聞き、税務上の取扱いが正しいかを確認することができる。これより税務当局は納税者の事業内容や財務の状況について把握することができる。具体的には、一事業年度の納税者の税務ポジションについてアップストリームで税務レビューが行われる。	税務当局の税務監督の仕方は、過去の会計税務記録を調査する従来型の垂直モニタリングから、企業の自主的法令順守を促すことにより現在の会計税務内容を納めていくものにする水平モニタリングに重点をシフトさせている。 水平的モニタリングは、納税者と税務当局間の合意に基づき行われている。	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いる。大規模企業が正直な、透明性のある関係を税務当局と結ぶことにより、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。
③ 法的根拠 (法的拘束力)	法的拘束力はない。	法定されている制度ではなく、実務上希望する納税者に対して利用されている制度	N/A	納税者の希望により行われる。	法律上の制度ではなく、税務当局の指針によるものと考えられる。	法律上の制度ではなく、実務上の慣行として行われている。	納税者の希望により行われる。
④ 対象者 (中小企業に対する免除措置等あれば)	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)	原則として、対象者は以下の要件を満たす法人である。 ① 資産1千万ドル超であること ② 上場していること、またはSECレポート(10K,10Q,8K又は20F)を提出していること ③ 現在連邦政府より調査(又は訴訟)の最中でないこと。	大規模企業	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。) 納税者はRTAを受けたい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。	納税者の規模、事業内容を問わず、税務当局の承認を得れば、本制度を利用することができる。	全ての納税者。 税務当局は納税者を2つのグループ、高額納税者とそれ以外に区別して、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。	大規模企業
⑤ 対象税目	全ての税目	連邦法人所得税	すべての税目	賃金税とVAT以外の全ての税目	法人所得税、VAT、事業税などDGFP(課税庁)が徴収する税目の全てが対象となる。	水平的モニタリングは全ての一般的な税目に適用される。主な税目は、法人税、給与所得税および付加価値税である。	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 - 1 納税者及び税務当局におけるメリット	納税者 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。 税務当局 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。	納税者 ① 申告時には税務上の不明点が解決されていること。またこれにより決算書上の不確定な税務ポジションの検討(FIN 48)に要する時間とコストが不要となること。 ② 納税者が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問題を解決することができること。	納税者 ① 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ことができる。 ② 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。	納税者 ① 早い段階でその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、追加の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も少なくなる。 ② 担当者の退職により税務調査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。	納税者 税務レビュー完了後に、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。これより、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。	納税者 ① 税務ポジションについて早い段階で法的な安定性を確保することができる。 ② 税務調査時の調査内容が軽減される。 ③ 修正申告による追徴税額及びこれに係る罰金のリスクが軽減される。 税務当局 納税者に対する監督の一部を納税者自身に委ねることができる。	納税者 ① テクニカルな問題に対して早期解決が可能 ② コンプライアンス上の問題解決のための行政的な解決 ③ テクニカルな問題に対する継続的な意見の交換と税務当局の担当者の特定が可能 ④ ペナルティ・利子税の軽減 ⑤ 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 ① 税務申告書提出前に取引の即座のリスク評価が可能 ② 現状の問題、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 ③ 人材の有効利用が可能
⑥ - 2 納税者及び税務当局におけるデメリット	なし	納税者 税務当局とのやり取りに多くのリソースを要する。	納税者 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。	納税者 ① 異議申立期間が通常の税務調査よりも短くなる。 ② 短い周期での税務調査対応が必要となる。 ③ 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。	なし	納税者 ① 税務リスクの自発的開示。 ② 内部統制を改善する必要性。	なし
⑦ 税務調査への影響	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。	税務当局の税務調査サイクルが短くなるとともに、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。	上記のとおり	通常よりも早く税務調査を行い、これを迅速に完了させることを目的としているため、結果として納税者・税務当局とも少ない時間・労力で税務調査を行うことができる。	税務レビューされた項目に関しては税務調査の対象とならない。	水平的モニタリングは税務調査の調査内容の軽減につながると考えられる。また、税務調査が行われた場合であっても、個別の勘定科目に関する調査というよりも、納税者の内部のリスク管理について重点的に調査されることとなると考えられる。	上述のとおり、すべてを税務当局に開示しているかぎり、税務調査を受けなくすむ
⑧ 直近年度の実績	入手可能な情報なし	制度適用者(2014年6月時点):185社	入手可能な情報なし	入手可能な情報なし	制度適用者:24社	アンケート結果: ・大企業のうち62%が適用希望 ・同制度の適用を受けている大企業のうち86%が同制度の適用を受ける上で必要な税統制の設計、導入と運用が適切に行われていると評価	制度適用者(2013/2014年):24社

III. 事前ルーリング制度

Ruling (事前ルーリング制度)	日本	米国	英国	ドイツ	フランス	オランダ	オーストラリア
① 制度名	事前照会に対する文書回答手続	Letter ruling (i.e. Private Letter Rulings, PLRs)	Non-Statutory Clearance	Advance Ruling	Rescrit fiscal (non-statutory clearance)	事前照会 (Tax ruling)	Private Ruling
② 制度概要	納税者サービスの一環として、個別の取引等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、その内容を公表することにより、同様の取引等を行う他の納税者に対しても国税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。	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)について税務当局の見解を書面により発行する制度であり、発行されたルーリングは法的拘束力を有する。	納税者の一定の状況におけ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を申請することを認めた制度。	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承認を申請することができる。照会する事実(前提等)が明確であること、またその事実が未だ現実に生じていないものであること等が要件である。	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。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質問を受け入れたものとして回答しなければならない。	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税務当局に対して確認を得ることができる。	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。
③ 法的根拠 (法的拘束力)	文書回答の内容が事前照会者の申告内容等を法的に拘束する性格のものではない。 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く、また回答内容に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。	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)。法的拘束力がある。	ルーリングの効果は、納税者本人の、その申請に係る取引に対してのみ帰属する。法的拘束力がある。	法的拘束力がある。	税務当局の回答は法的拘束力を有する。	事前照会は、オランダ民法上、Determination agreementの中に規定されている。事前照会の結果は、納税者が事前照会の申請する際に、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。	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あり。
④ ルーリングの対象	事前照会を行う納税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、その取引等に係る国税の申告期限前の事前照会である等の要件に該当するもの	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は発行されない。 ルーリングの対象は以下に係る取引である。所得税及び贈与税、遺産税、世代間財産移転税、雇用税及び物品税、及び申告・納税・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	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。 <u>Non-statutory Clearance</u> について 税務当局はNon-statutory Clearanceについて、税務上の取扱いについて提供している種々のガイダンスを確認してもなお、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されることを想定している。	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。税務上の疑義が生じる全ての取引が事前承認の対象となる。	全ての税目(手続き関係及び罰則に係るものを除く)	事前照会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。なお、事前照会の効果は事前に税務ポジションの確実性を得ること限定される。事前照会の対象となる項目についてのリスト(事前照会の対象を限定するリスト)はないが、一定の制限はある。	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。
⑤ - 1 納税者及び税務当局におけるメリット	納税者 ① 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を事後的に否認され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。 ② 税務当局の見解を知ることで納税者は当該取引を完了させるか否かを決定できる等 税務当局 ① 税務当局による法律等の運用における高度の整合性が達成される。 ② 将来発生する可能性のある訴訟件数の減少効果が見込まれる等	納税者 ① 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 ② 税務当局との議論を通して、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	納税者 ① 税務上の取扱いの確実性の向上 ② 税務上の取扱いに対して効率的にリスクを排除できる方法 ③ 税務上の問題の早期解決 ④ 効果的な相談・対話による税務上の取扱いの解明	納税者 税務上の取扱いに関して法的安定性を得られること。(税務当局に対して法的拘束力を有する)	納税者 書面による回答は、税務当局に対して法的拘束力を有すること。	納税者 納税者の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。	納税者 ① 税務上のポジションを確保することができる。 ② ルーリングは税務当局に対して法的拘束力を有すること。 税務当局 課税機関としての透明性を世間にアピールすることができる。
⑤ - 2 納税者及び税務当局におけるデメリット	納税者 ① 文書回答には法的拘束力がないため事後的に否認される可能性がある。 ② 事前照会の申請により、事前照会者への税務当局の監視が強まる可能性があり、納税者にとって使い勝手が悪い。 ③ 照会内容及び回答内容が公表される。 税務当局 ① 手数料がかからないため、制度が濫用されるリスクがある。	納税者 ① 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。 ② 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といえる。 ③ 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についてこれを撤回した場合は、税務当局から注意を引くことになってしまう。 ④ 手数料がかかる。	納税者 ① 手続き等の手間・コストの問題はある。	納税者 ① 事前承認の取得にコストも時間もかかる。 ② ルーリング申請時に前提とした事実関係や関連する法律自体が、ルーリング取得後に変更された場合は、取得したルーリングが無効になるリスクがある。	納税者 質問に対して回答するか否かの決定権は税務当局にあるため、回答されないことがある。	納税者 大量の情報の開示が必要とされ、場合によっては一定の要件を課されることがある。	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。
⑥ 直近年度の実績	年間受付件数 2012年:147件 2013年:160件	2003年:1,330件 2009年:1,000件 ※その他の入手可能な情報なし	入手可能な情報なし	入手可能な情報なし	年間回答件数 2013年:20,256件	年間回答件数 2013年:669件	2012/2013年度:7,840件

税務に関するコーポレートガバナンス確認票

1 トップマネジメントの関与・指導	実施状況
① 税務コンプライアンスの維持・向上に関する事項の社訓、コンプライアンス指針等への掲載	
② 税務コンプライアンスの維持・向上に関する方針のトップマネジメントによる発信 (例：社内LANに掲載、研修で伝達など)	
③ 税務に関する社内監査結果や税務調査結果のトップマネジメントへの報告	
④ 社内監査や税務調査等で税務上の問題事項が把握された場合における、その再発防止策に対するトップマネジメントの指示・指導	
⑤ トップマネジメントから社内に対する再発防止の徹底の指示	
⑥ トップマネジメントへの再発防止策の運用状況の報告	
⑦ トップマネジメントから社内に対する税務調査への適切な対応についての指示	
⑧ その他有効な取組	
2 経理・監査部門の体制・機能の整備	
① 税務リスクのある取引に関して、事業部門や国内外の事業所から経理担当部署への情報の連絡・相談体制の整備 (例：一定の取引については経理担当部署へ決裁文書が回付されるなど)	
② 国外関連取引に係る取引価格の設定や事業再編など大きな税務リスクのある取引に関する社内検討の実施	
③ 税務精通者の養成・確保 (例：外部研修を受講させている、経理事務に長く従事させる、税理士の中途採用など)	
④ 経理担当部署等による税務に関する社内監査の実施	
⑤ 税務コンプライアンスの維持・向上に関する経理部門と監査役・監査法人との連携	
⑥ 連結子法人や国内のグループ会社への税務面の指導や監査の実施	

⑦ 海外の主要な支店・子会社への会計監査・モニタリングの実施	
⑧ その他有効な取組	
3 内部牽制の働く税務・会計処理手続の整備	
① 個々の業務における税務リスクの把握	
② 税務処理手続の明確化（例：マニュアルの作成など）	
③ 会計処理の適否が事後においても検証可能となる仕組みの整備（例：修繕工事の施工検査において写真を撮影・保存など）	
④ 不正な会計処理などの情報に関する内部通報制度の整備	
⑤ その他有効な取組	
4 税務に関する情報の社内への周知	
① 税務に関する情報の社員への提供（社内LAN等への掲載など）	
② 税務研修の実施	
③ 税務調査結果及び再発防止策の社内周知	
④ その他有効な取組	
5 不適切な行為に対するペナルティの適用	
① 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の整備と運用	
② その他有効な取組	