

第11回・最終回 グローバルでの税務リスクマネジメントとガバナンスを両立する

税理士法人トーマツ やまかわ ひろき 山川 博樹
有限責任監査法人トーマツ 公認会計士 に き かずひこ 仁木 一彦

ファイナンス組織の変革アジェンダと高付加価値化に向けて論じてきたシリーズも、今回で最終回を迎えるが、本稿では税務に関するコーポレートガバナンスについて取り上げたい。

税務に関するコーポレートガバナンスは、近年、国際的な潮流に沿って国税庁が推進している取り組みだが、自らガバナンスを充実させて認められれば、税務調査の間隔を延長できる仕組みで、企業にとっても大いにメリットがあるものである。本稿では前半で国税庁の実際の動きや企業評価のポイントについて紹介し、後半では、タックスプランニングとガバナンスを両立する考え方について、海外事例も踏まえながら説明していきたい。

1. 税務コーポレートガバナンスを巡る最近の動向

近年、国際的な潮流として、税務に関するコーポレートガバナンスの充実を求める声が高まっている。実際、税務当局間の国際的な会議では、コーポレートガバナンスの仕組みを大企業の税務コンプライアンスの向上に活用していくことが重要であるとの認識が広がっている。こうした実践的な取り組みには、国税庁・財務省も高いレベルで関心を持っている。国税庁においてこの取り組みを勧めてきた経験などを踏まえ、その考え方について説明したい。コーポレートガバナンスの潮流として、アグレッシブなタックスプランニングの動きが欧米の多国籍企業を中心にある。このようにグローバル化の進展で経済取引が複雑化し、税務調査の難易度が上昇しているために、税務調査にあたっては高い専門性が必要になってきている。また大きな組織では、税務に関するコーポレートガバナンスが不十分である場合、支店や海外子会社など、目が届かない部分で、不適切な経理処理が行われるリスクもある。こうした実状を踏まえ、税務当局側にも、企業自らが税務に関するガバナンスを充実させることを促す方が効率的であるとの認識が生まれている。さらに当局の

財政事情が逼迫する中で、職員のリソースも厳しくなっているという事情もあり、しっかりと自主管理ができて、納税を行っている企業に調査コストをかけるより、企業との信頼関係を作り、効率的に調査を行う流れが強まっている。

これを受けて日本でも2011年頃から、全国国税局調査部の「特別国税調査官所掌法人」（資本金又は出資金が約40億円以上の法人のうち、特別に調査力を投入する必要があるとして国税局長が指定したもの）との間で、コーポレートガバナンス充実に向けた取り組みが行われるようになった。具体的には、「特別国税調査官所掌法人」に対する税務調査の際に、「確認票」を用いて、税務に関するコーポレートガバナンスの状況を確認し、企業をABC等にランク付けする。そのうえで、ガバナンスが優良と判定され、過去複数回の調査で大きな是正等が無い企業には、税務調査の間隔を延長している。例えば、毎年税務調査をしていた企業を隔年調査にしたり、隔年で調査していた企業を3年に1回にしたりと、調査サイクルを延ばしている。

「特別国税調査官所掌法人」は、会社法などにより内部統制システムの整備等が義務付けられており、規模も大きく基本的にはガバナンスが良いため、本取り組みの対象に位置付けられている。そのため、税務当局は主に大企業の方々とコミュニケーションしながら実践できる仕組みの構築に取り組んできたが、その結果、これまでの2年間では、約500社ある全国の「特別国税調査官所掌法人」のうち、10数社が調査サイクルを延ばされている。

一般に日本企業は、経営トップのコンプライアンスへの意識が高く、同業他社が調査を延長されたことが刺激となる場合や、A判定を受けることが企業内でのCFOへの評価につながることもあるようで、取り組みは定着してきていると考えられる。実際に、評価がA判定ではなかった場合、経理部の方が「どこが不足だったか」と熱心な問い合わせをするケースもあり、国税庁としても、真剣かつ客観的な判定に取り組んでいる。

国税庁は基準を公表していないが、ガバナンスが良好と判定されるために一番大切なのは、経理・税務部門と事業部門との関係である。常に連絡を取り合い、税務リスクがあればその都度報告が上がってきて判断する、もしくは国税庁に相談する体制がとられているかが、最も大きいポイントとなっている。税務ガバナンスを全体のコンプライアンス管理に組み入れている企業はかなり増えており、こうした各社の効果的な取り組み事例についても、国税庁で集約して講演などにおいて公表しているので、参考にできる。

税務コーポレートガバナンスの取り組みは、「特別国税調査官所掌法人」だけを現状では対象としているが、それ以外の法人には、国税庁は別のガバナンス策を考えているとの情報がある。また近々、ガバナンスを判定する際の観点を公表する動きもあり、事務運営指針として公表される方針で検討が進められている。このように国税庁でも、国際的な議論を踏まえた、税務当局と納税者との信頼関係の構築に基づく新たな手法が進展しており、注目する必要がある。

2. 税務コーポレートガバナンス導入の背景とポイント

本章では、前述の動向を踏まえて、税務コーポレートガバナンス導入の背景とポイントについて説明したい。企業の方にご紹介したいポイントは、3つある。第一は、税務コーポレートガバナンスは、国税庁と企業双方にとって、メリットのある関係を目指すものだという点である。第二は、税務調査の間隔が延長されることは、企業にとって直接的なメリットがあるという点である。ガバナンスを充実させればそもそも税務当局から指摘を受けることがなくなるだけでなく、人件費や手間を含む調査コストが削減できる大きな効果が得られるという意味である。第三は、そうはいっても、ガバナンス構築だけに注力すれば良い訳ではなく、企業としてはきちんとしたタックスプランニングとガバナンスを両立すべきであるという点である。

まず導入の背景についてであるが、税務コーポレートガバナンスへの要請は、OECD税務長官会議の中でも繰り返し議論されており、国際的な潮流である。また米国・英国・オランダなど諸外国においても、各国の実情に応じた施策が導入されている。

例えば、米国ではCAP(Compliance Assurance Processの略称)という制度が2005年から試行され、2011年から導入されている。CAP制度は、税務当局と納税者(総資産1000万ドル以上)が基本合意書を締結し、納税者が税務リスクのある取引を自主開示の上、その適正な処理について申告前に合

意する仕組みである。その後合意された内容で申告書が出された場合には、税務当局は申告を認めることになっているため、事後に予想外の指摘を受けるリスクを減らすことができるようになっている。

オランダでも、HM(Horizontal Monitoring)制度という、それに近い制度を2010年から本格導入している。税務当局が管理体制を適切に維持している納税者と監督合意書を締結し、税務リスクに関して積極的に情報交換と疑問点の解消を行う仕組みであり、企業側にも課税関係の明確化が図られるメリットがある。

イギリスのSenior Accounting Officer制度は、若干色合いが違うが、2009年の財政法の改正で、大企業の財務責任者に対して、税務リスクに関する適切な管理体制を構築しなければならないという義務を課して、怠った場合の罰則も定めている。イギリスの仕組みは、各企業に細かい規則を示すというよりは適切に管理するという義務を課して、内容を企業に説明させる“Comply or explain”型である。

日本でも現在、税務コーポレートガバナンスが良好な大企業について、リスクを最小化する取り組みが検討されているが、こうした内容はイギリスの取り組みと近似していると言われている。つまり、事前の開示や細かい規則の遵守を求めるのではなく、目安となる基準を示したうえで、あとは企業の判断に任せる形を念頭においているのである。いずれにしても、各国ともそれぞれの税務の慣行や風土に沿った進展を見せているが、各国相互にベストプラクティスを共有していると考えられ、諸外国がどのような運用を行っているのか、関心を持って見守る必要があるといえる。

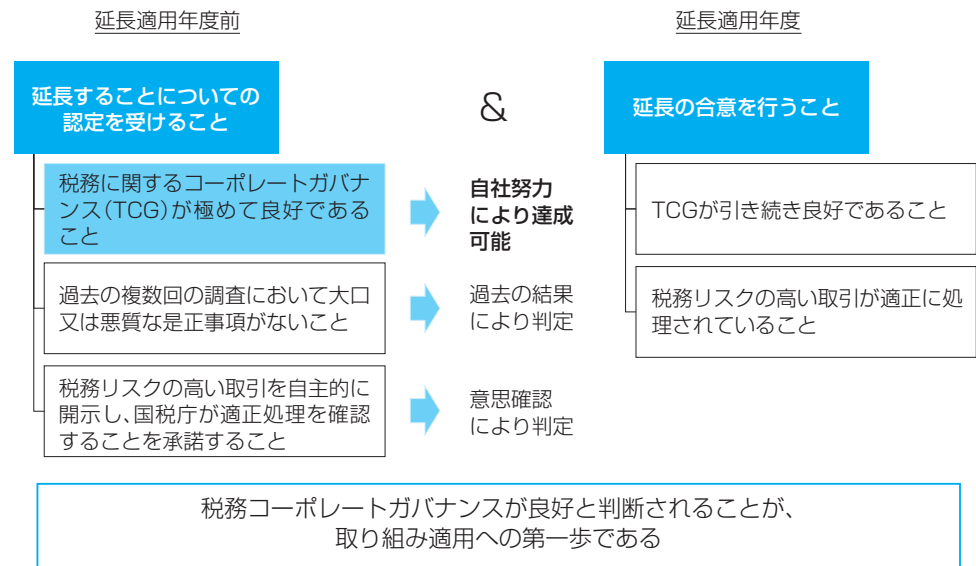
次に企業側から見た、本取り組みのポイントについてご説明したい。現時点で税務コーポレートガバナンスは法的義務ではなく、国税庁の推進する取り組みである。だが国税庁のガバナンス調査で良い評価が得られれば、税務調査の間隔を延長(毎年の調査が2年ごと、2年ごとの調査が3年ごとになる等、概ね直近の調査間隔から1年延長)できる大きなメリットが企業にはある。今後の取り組み促進で、適用社数は増えると考えられる。ただし、適用を受けるためには、国税庁の設定するいくつかの要件をクリアすることが求められる。

税務調査の間隔が延長される対象となるには、3つの要件を満たすことが必要である。(図表1参照)第一の要件は、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認められることである。言い換えると、先ほどの国税庁の確認票による調査で、A判定を受けるための自社努力は必須である。第二の要件は、過去の複数回の調査で、大口又は悪質な

是正事項が無い事である。これは1つでもミスがあったら不適ということではなく、隠蔽するような悪質な行為が無ければ認められるため、過去からの実績の積み重ねが大切である。第三の要件は、税務リスクの高い取引を自主的に開示し、国税庁が適正処理を確認することを承諾することである。ここは自主的に何を開示するのか、という点が曖昧であり、実務でより詰めていくべき部分であるが、国税庁が

らも一定の指針は示されている。それによると、リスクの高い取引とは、国税庁と企業の間で見解が相違する可能性が高く、取引額が多額のもの指すとのことである。その他、国税庁の過去の経験から、適格組織再編や特別損失の計上時期・計上額等で揉めることが多いため、こうした点も例示されている。企業としては、求められる点に留意しながら、先の3つの要件をクリアすることを目指すべきである。

図表1：税務調査間隔延長適用の要件



税務コーポレートガバナンスは、税務調査への対応コスト削減という直接的なメリットがあるだけでなく、経営の安定化という間接的なメリットも生む取り組みである。税務コーポレートガバナンスが良好な状態をつくり出すことで、不正や増差を減らす効果はすぐに出るため、それだけでも取り組む価値はあると言える。しかし国税庁の調査間隔延長に向けた取り組みは、こうした税務コーポレートガバナンス構築の取り組みをさらに発展させて、ガバナンスを向上させて認められることで、調査対応コストの削減というベネフィットが得られるものであり、効果がわかりやすい。

そもそも税務業務に携わると、目標設定が難しい面がある。国税庁から指摘を受けない事は前提であるが、それならとアグレッシブに、実効税率を半分にするというような数値目標も立て辛いのが普通である。それに比べて、税務コーポレートガバナンスの取り組みで認められ、調査を1年延長できるというのは明確な目標となり得る。

例えば昨年、調査間隔の延長を勝ち取ったある大手企業は、経営トップが「必ず達成するように」と、

意思的な目標として掲げていた。そのため全社でガバナンス向上に努めることはもちろん、税務においても増差が発生しないよう徹底的に確認するなど、一丸となって努力をしたようである。このように経営者にとっても意識しやすく、優良企業として認められるための品格向上にも繋がるため、税務コーポレートガバナンスの対象企業を目指すことは、取り組む価値がある目標であると言える。

3. 税務コーポレートガバナンス充実に向けた施策

それでは、国税庁による調査で、税務コーポレートガバナンスが良好と認められるには、企業はどのような努力をすればよいのだろうか。本章では、税務コーポレートガバナンス充実に向けて実際に行うべき施策について考えたい。国税庁の調査における質問事項は、確認票が公表されていないため、事前に詳細を把握することはできないが、大きな項目としては、同庁が租税研究協会の「会員懇談会（平成25年6月28日に開催）」で発表した図の説明があ

るので参考にすることができる（図表2参照）。

それによると、①**トップマネジメントの適切な関与・指導**②**経理・監査部門の体制・機能の整備**③**内部牽制の働く税務・会計処理手続きの整備**④**税務に関する情報の社員への周知**⑤**不適切な行為に対するペナルティの適用**、以上5つを中心に、国税庁の税務コーポレートガバナンスに関する調査では、確認しているとみられる。

この内容を見ると、2010年代に導入の機運があったJ-SOXの議論を思い出すかもしれないが、いわゆる財務報告に係る内部統制で求められるガバナンスの項目と、税務コーポレートガバナンスで求め

られる項目はほぼ同じである。J-SOXはあくまで、連結財務諸表等の財務報告に係る内部統制が適切に整備・運用されていることを表明する目的であるので、税務コーポレートガバナンスと対象は少し違うものの、根本にある整備しなければならないポイントは非常に近いと考えてよい。違う言い方をすれば、税務コーポレートガバナンスで求められる項目は、日本の上場企業であれば既に取り組んでいる項目が大部分のはずであるため、企業はその基本的な部分に少し税務という観点を足して整備していくことで、膨大なコストや時間をかけることなく、達成できると考えられる。

図表2：税務コーポレートガバナンス確認事項～国税庁の5項目～

確認する事項	
1. トップマネジメントの適切な関与・指導	<ul style="list-style-type: none"> ■ 税務コンプライアンスの維持・向上に関する方針の発信 ■ 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 ■ 税務調査への適切な対応の指示 など
2. 経理・監査部門の体制・機能の整備	<ul style="list-style-type: none"> ■ 国外関連取引等を含む税務リスクのある取引の連絡・相談・検討体制 ■ 税務精通者の養成・確保、それらの者の社内監査への活用 ■ 国内グループ会社、海外子会社等への税務面の指導や監査 など
3. 内部牽制の働く税務・会計処理手続きの整備	<ul style="list-style-type: none"> ■ 個々の業務における税務リスクの把握 ■ 税務処理手続きの明確化・マニュアル化 など
4. 税務に関する情報の社員への周知	<ul style="list-style-type: none"> ■ 税務に関する情報の社員への提供 ■ 税務調査結果及び再発防止策の社内周知 など
5. 不適切な行為に対するペナルティの適用	<ul style="list-style-type: none"> ■ 仮装・隠ぺいを行った社員に対する懲戒処分等のペナルティ制度 など

出所：「租税研究」（日本租税研究協会発行）2013年8月号掲載記事「大規模法人の税務の課題-国際課税を中心に」より別紙7（P355）

企業がガバナンスを向上させるうえで、よく言われるのが、トップが高い関心を持っているかどうかで、組織への浸透度が変わるということである。日頃からガバナンスの大切さや、粉飾防止に向けた呼びかけをトップ自らが行うことが大切である。また税務リスクの集約が社内でも可能なことも大切である。日系企業では、事業部の方が強い傾向にあったため、従来から様々なリスク情報が税務チームに上がってこない状況が見られていたが、こうした状況も改めなければならないというのが、国税庁側の認識である。さらに海外子会社の税務リスクに関する状況が本社で把握できずブラックボックス化しているケース等もよく見られるものであり、こうした国税庁側の懸念材料を把握して対応しておくべきである。

一方で、国税庁の確認事項には、まだ曖昧な部分がある。海外では税務コーポレートガバナンスの取り組みが制度化されているため、デロイトでは先ほどの英・米・オランダ等、導入済みの国で、コンサルティング業務を数多く実施している。その中で、ガバナンス状況を評価するツールも開発している。図表3がそのツールのイメージである。「ガバナンス」「人材」「プロセス」「情報システム」の4つの観点から税務リスクを判定している。国税庁の確認票の項目とは切り分け方が若干違うものの、こうした項目を参照したり、実際にツールを使ったりすることで、組織における問題の所在を把握し、ガバナンス向上へのアクションについて優先順位を知ることができる。

図表3：Tax cubeの概要・効果とイメージ

概要	<ul style="list-style-type: none"> ■ Tax Cubeは、貴社の税務ガバナンス状況を評価するためのツールです
評価方法	<ul style="list-style-type: none"> ■ Tax Cubeでは「ガバナンス」、「人材」、「プロセス」、「情報システム」の4つの観点から税務全般及び各税のリスクをスコアリングします
効果	<ul style="list-style-type: none"> ■ 税務責任者やCFOが税務ガバナンス向上のための必要なアクションを行うための優先順位を理解、識別できます

	税務全般	法人税	所得税	その他税制
ガバナンス	38%	58%	18%	28%
人材	66%	33%	61%	59%
プロセス	45%	88%	53%	75%
情報システム	78%	41%	38%	71%

High Priority Risk	全体スコア 63%
Medium Priority Risk	
Low Priority Risk	

総評：
 貴社では「プロセス」や「情報システム」において適切なガバナンスを有しています。しかしXXについてはガバナンス面に課題を有しているため、●●を優先して対応すべきと見受けられます。

このツールはTax cubeと呼ばれ、実際に使う場合、我々から企業に投げかける質問は、約250項目ある。イメージとしては、国税庁が用いている確認票を大項目にして、それがどのような意味づけを持つかを、個々の質問に落として確認しているような形である。ツールを使用する場合、回答を1つ1つ記入すると時間を要するため、プルダウン形式で選ぶようになっており、半日ほどで作業完了できるようになっている。

仮に企業で税務コーポレートガバナンス構築に取り組むとすると、こうしたツールを活用しながら、まず現状のルールや組織体制を検討し、どこに問題があるのかを突き止めなければならない。そして問題点を把握したうえで、継続的にPDCAサイクルを回すことになるが、その際もあるべき税務コーポレートガバナンスの姿と企業の現状とのギャップを解消する方向で、きちんと仕組みが機能していることを確認しつつ、モニタリング結果を踏まえて改善することが求められている。このサイクルは一度回して終わりではなく、毎年継続的に見直していくことが重要である。

税務コーポレートガバナンスの構築に取り組む際には、先進企業の優れた事例を参考にすることも役に立つ。取り組みのポイントについて、特徴的なものを紹介すると、例えばある日系の優良企業では、税務方針・戦略についてコンプライアンス部署が行動規範を定め、組織面では、税務の責任者が各種会

議体に参画する権利を持ち、意思決定に関与するようにしている。また人材面では、税務を扱う人材に意識的に経理業務を経験させる方針を持ち、業務面では税務システムに関わる限られた担当者に強い権限を与えるなどして、ガバナンスを効かせる工夫を行っている。デロイトでも、現在、日本企業の税務コーポレートガバナンスに関するサーベイを実施しているの、関心ある企業には是非ご活用頂きたい。

4. まとめ

最後に、税務面から企業価値の向上を図るためには、コーポレートガバナンスとタックスプランニングを両立させることが必要であることを述べたい。アグレッシブである必要はないが、タックスプランニングもやはり重要である。日本企業は従来から、税務リスクを減らすことを重視し、タックスプランニングには保守的であると言われてきた。今後は、国税庁の税務コーポレートガバナンス対象企業を目指すとともに、適正なタックスプランニングとの両立を見据えたガバナンス体制の構築を目指してほしい。

デロイトトーマツグループでは、税務コーポレートガバナンスに関する海外事例も含めた諸情報を豊富に有しているの、タックスプランニングとガバナンスの両立を目指す体制の構築をリードするビジネスパートナーとしての支援を、オールファンクションで推進している。

5. さいごに

2014年6月より、開始したファイナンス組織変革（ファイナンストランスフォーメーション）シリーズの連載は、本稿で最後となるが、グローバル競争に企業が勝ち残るために、また経営者や事業部門の期待に応える価値を提供していくために、ファイナンス組織の変革意識は確実に高まりつつあると実感している。実際、本連載と同時期に開催したファイナンストランスフォーメーションセミナー（全6回）には、のべ1000名強の方から御申込を頂き、毎回多くの方にご出席頂いた。

デロイトトーマツグループとしては、今後もファイナンス組織が、自らの意思でその役割を再定義し、ファイナンス組織に求められる変革を起こしていく企業のサポートをするため、各種のベンチマーク情報の提供等に加え、変革を共に推進していくビジネスパートナーとしての支援をオールファンクションでしていきたいと考えている。

以 上

やまかわ ひろき
山川 博樹

略歴

国税庁調査査察部調査課長を退官後、2014年9月に税理士法人トーマツに入社。1982年慶應義塾大学卒業後、国税庁入庁。32年間の国税勤務の中で国際課税の要職を歴任。主な著書に「移転価格税制」（税務研究会）、「我が国における移転価格税制の執行」（税務研究会）ほか、共著書多数。その他専門誌への寄稿や日経新聞社主催フォーラム2011の基調講演などの講演活動も行っている。

に き かずひこ
仁木 一彦

略歴

2000年公認会計士登録。コーポレートガバナンス強化支援、内部統制（J-SOX）対応支援業務、内部監査支援業務、リスクマネジメント・コンプライアンス支援等の幅広い分野でアドバイザー業務に従事。著書に「図解 ひとめでわかる内部統制 第2版」（東洋経済新報社）、「図解 ひとめでわかるリスクマネジメント 第2版」（東洋経済新報社）、「図解 一番はじめて読む内部監査の本 第2版」（共著、東洋経済新報社）など多数。

この記事に関するお問い合わせ先
ファイナンストランスフォーメーション事務局
email : ftjapan@tohatsu.co.jp