

# 税務ガバナンスに関する国際的な議論と 多国籍企業における税務ガバナンスの在り方

～税務戦略とそれを支えるTax Control Framework～

Meijburg & Co (KPMGオランダ事務所) Vinod Kallou  
Meijburg & Co (KPMGオランダ事務所) 河崎 嘉人

## 1. はじめに

様々な要因を背景とし、日本企業は欧米企業と比較して税務ガバナンスに積極的でないとい評価されてきた。しかしながら、今日においてはROEなど税引後利益を基礎とする財務指標を重視する投資家の増加、複雑な課税関係や国際的二重課税リスクを生み出し得るクロスボーダー取引及び国外取引の増加、ガバナンスを効かしづらい海外企業の買収案件の増加、BEPSプロジェクトなどによる国際課税の枠組みのアップデートや税務に関する透明性の要求の増加、公平な税負担や透明性に関する世論や投資家の関心の高まりなどに伴い、日本企業においても税務を積極的に管理するための税務ガバナンスへの関心が高まってきている。その中で、そもそも税務ガバナンスとはどのような定義なのか、あるべき税務ガバナンスのレベルとはどのようなものか、どのように税務ガバナンスを構築していくべきのかなどといった議論が日本においてもなされているところであり、世界におけるベストプラクティスからの学びを求めて日本国外における多国籍企業の税務ガバナンスに関する関心も高まっているところである。

本稿においては、まず上述の背景を改めて俯瞰して様々な観点からの税務ガバナンスの重要性や今日的意義を確認した上で、OECDにおける協力的コンプライアンス・プログラムに関する議論を紹介し、OECDにおける税務ガバナ

スに関する関心の高まりの背景やOECDが考える税務ガバナンスを概観する。そして、協力的コンプライアンス・プログラムに関するフロントランナーであるオランダの状況を概観した上で、多国籍企業における税務ガバナンスに関して若干の考察を行う。

なお、本稿の筆者の一人であるVinod Kallouは、オランダ財務省のSenior policy advisor及び欧州委員会のSenior policy advisorを歴任した後、2009年よりKPMGオランダ事務所のInternational Tax Policyのヘッドを務めている。KPMGオランダ事務所においては、多国籍企業の税務ガバナンスを今日の税務環境に適応するように発展させるためのアドバイスを主に提供している。

本文中の意見に関する部分については筆者の私見であり、筆者の属する組織の見解ではないことを申し上げておく。

## 2. 税務ガバナンスへの関心の高まり の背景

次のような背景に基づき、近年、多くの多国籍企業が税務ガバナンスの重要性の高まりを認識し、税務ガバナンスの構築やアップデートに取り組んでいる。その結果、企業内部のみで用いる税務戦略や税務手続をアップデートするのみならず、自社ウェブサイトやアニュアルレポートなどにおいて一部の税務ガバナンス（税

務戦略や税務行動規範、地域ごとの納税額などを開示し、積極的に外部ステークホルダーとのコミュニケーションを行う多国籍企業が増加している。

### ▶ 複雑化する税務環境における課税の最適化と税引後利益の最大化

今日においてROEやROAなど税引後利益を基礎とした財務指標は重要であり、「税金とは管理すべきコストである」という姿勢や経営者によるコミットメントの下、税を効果的・効率的に管理・統制することが株主を含め様々なステークホルダーから求められている。特に、OECDやEUなどが主導する国際税務の枠組みのアップデートなどによる税制の複雑化、企業の組織構造や企業が行う取引の複雑化に伴い、税務の管理・統制の難易度がより上がるとともに、各国税務当局による監視が厳しさを増している点を鑑みると、税務ガバナンスの必要性が高まっていることが分かる。十分な税務ガバナンスが整備されていない場合、課税の最適化に係る機会を逸してしまったり、各国での税務紛争解決が非効率化して二重課税が生じることなどによって、実効税率の上昇が企業価値・国際的競争力を損ねるリスクや、税務業務の効率化が進まないリスクなどが想定される。

### ▶ 開示義務と税務当局間の情報交換に伴うリスクへの対応

BEPS Action 13に基づく移転価格文書化、二国間の租税条約や多国間の税務行政執行共助条約などに基づく税務当局間での情報交換、

EU行政協力指令（EU Directive on Administrative Co-operation）に基づくEU税務当局間の情報交換（財務情報・クロスボーダー取引に係る税務ルーリング・APA・各法人の受益者（Ultimate beneficial owner）・クロスボーダーアレンジメントなどの情報の交換）、OECDがリードする共通報告基準（Common Reporting Standard）に基づく非居住者金融口座に関する自動的情報交換などといった開示義務や税務当局間の情報交換に伴い、各国税務当局からチャレンジを受ける潜在的リスクが増加すると考えられる。多国籍企業グループの世界中の税務情報を持ち得る税務当局からのチャレンジへの効果的な対応のために、多国籍企業自身も能動的に自らの税務ポジションやリスクを把握して準備をする必要性が高まっている。

### ▶ コーポレートガバナンスやサステナビリティに関する企業評価への影響

ESG（環境・社会・企業統治）を企業価値評価の尺度として取り入れようとする動きが急速に進んでおり<sup>1</sup>、役員や従業員の報酬にESG評価を取り入れる動きも世界的に広がりを見せてきているところ<sup>2</sup>、税務ガバナンスは企業統治の一部であると考えられている。また、2015年の国連サミットで採択された「持続可能な開発のための2030アジェンダ」にて記載された2016年から2030年までの国際目標であるSDGs（Sustainable Development Goals）の分野においても、公平な税負担や各課題解決のための財源の確保などという文脈で、税制や納税者の姿勢・行動が注目を浴びている<sup>3</sup>。

1 世界のESG投資額の統計を集計している国際団体のGSIA（Global Sustainable Investment Alliance）が発行したESG投資の統計報告書「Global Sustainable Investment Review」の2018年度版によると、2018年のESG投資額は世界で約31兆ドルと16年比で34%増加し、日本においては2兆ドルと16年比で360%増加した。[https://www.ussif.org/files/GSIR\\_Review2018\\_3\\_28\(2\).pdf](https://www.ussif.org/files/GSIR_Review2018_3_28(2).pdf)（2019年5月29日閲覧。以下、本稿中に記載のURLの全てにつき同じ。）

2 日本経済新聞電子版2019年4月28日

## 解 説

これらの社会的な動向も相まって、企業の税務に関する姿勢や行動が世論の関心を集め、適切な税務ガバナンスを有することがコーポレートガバナンスやサステナビリティに関する企業評価に影響するようになってきている。具体的には、たとえば、世界的に有名なESG投資インデックスの一つであり数十社の日本企業も構成銘柄に組み込まれているDow Jones Sustainability Index では、税務戦略、地域や国ごとの法人所得税の納税状況に関する情報、及び、実効税率に関する情報についての開示が評価の際の質問項目として取り上げられている<sup>4</sup>。また、英国における税務戦略の開示義務、現在欧州委員会において議論中である国別報告書の社会への開示（Public CbCR）対象の拡大など、開示義務は税務当局に対してのみならず一般社会に対しても要求されつつある。従って、今日の多国籍企業における税務とは、企業と税務当局の間という伝統的な限られた世界のものではなく、社会との幅広いコミュニケーションをも含むようになってきていると言え、さらに税務ガバナンスに関するコミュニケーションが機関投資家をはじめとする投資家の意思決定に影響を与えるようになってきている。

### ▶ 協力的コンプライアンス・プログラムやICAPの適用

国際税務に関する規制強化や開示義務が進む

一方で、協力的コンプライアンス・プログラムやICAPなど<sup>5</sup>、多国籍企業のベネフィットとなり得る制度も立ち上がってきている。これらを活用するためには、適切な税務ガバナンスが前提条件として要求されると考えられる。協力的コンプライアンス・プログラムについては次の3.を参照されたい。

## 3. OECDにおける税務ガバナンスの議論(協力的コンプライアンス・プログラム)

協力的コンプライアンス・プログラムに関連して、OECDはたとえば次のようなレポートを発行している。これらのレポートにおいては、協力的コンプライアンス・プログラムの確立に係る背景やその目的が示されているとともに、協力的コンプライアンス・プログラムの適用にあたって必要となる税務ガバナンスが議論されている。従って、OECDにおけるこれらの議論を理解することで、税務ガバナンスの重要性の高まりの理由の一つである協力的コンプライアンス・プログラムへの理解を深めることができるとともに、税務当局が期待する税務ガバナンスへの理解を深めることができ、ひいてはあるべき税務ガバナンスの構築についての検討の助けになり得ると考える。

3 たとえば、国際商業会議所は「Tax and the United Nations Sustainable Development Goals」と題したポジションペーパーを発行している。

4 Dow Jones Sustainability Indexに用いられているRobeco SAM社のCorporate Sustainability Assessmentに係る質問書の例が同社ウェブサイトにおいて公表されている。<https://www.robecosam.com/csa/csa-resources/sample-questionnaire.html>

5 ICAP (The International Compliance Assurance Programme) とは、多国籍企業における税務上の取り扱いについて国際的に保証を提供するという目的の下、納税者と複数国の税務当局が、納税者の税務リスクにつき、国別報告書をはじめとする情報に基づき透明性の高い方法により協議を行うものである。そして、税務上のリスクが低いと合意がなされた場合、その合意内容が記載された通知書が作成され、検討対象期間及びそれに続く2課税年度に重要な変更がない限りは、当該期間内において、関係する税務当局はこれ以上のコンプライアンスに関する指摘を行わないという保証が納税者グループに与えられる。2018年から試験導入されており、一般的に国際コンプライアンス保証プログラムなどと訳されている。

▶ OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries* (2008)

- 本レポートは、2006年に韓国で開催された税務長官会議におけるアグレッシブタックスプランニングに関する税務当局の懸念を起点としている<sup>6</sup>。本レポートにおいては、まず、一部の税務アドバイザーがアグレッシブタックスプランニングの供給側として当該プランニングの設計やプロモーションなどといった役割を担っている一方で、大企業はアグレッシブタックスプランニングの需要側として自身の税務リスクマネジメントに関する税務戦略に基づき当該プランニングを受け入れ、実行しているという点を確認している。
- そして、税務当局がアグレッシブタックスプランニングの需要側の問題に効果的に対応するためには、税務当局が各納税者の税務リスクレベルを適切に評価し、各リスクレベルに応じて税務当局のリソースを適切に割り当てることが重要であることを示している。そのためには、税務当局においてはビジネス感覚に基づく理解、不偏性、開示と透明性などを示し、これらを受けて納税者においては開示と透明性を提供して、協力と信頼に基づく「より高められた関係 (Enhanced relationship)」を両者の間で構築していくことが重要であると示している。そして、「より高められた関係」に基づけば、税務当局においては納税者からの税務リスクの自主的な早期開示などを通してリソースの適切な割り当てが可能となる一方、納税者においては税務リスク管理が効率化するとともに税務調査対応に

係るコストを低減することが可能となる点を、当時既に「より高められた関係」に基づくプログラムを導入していた米国、オランダ及びアイルランドにおける経験を踏まえながら示している。

▶ OECD, *Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance* (2013)

- 本レポートにおいては、協力的コンプライアンスに基づくプログラムを導入している国を対象とした詳細な調査に基づき<sup>7</sup>、当該制度の価値が確立していること、及び、協力的コンプライアンス・プログラムにおける開示及び透明性を支えるためのコーポレートガバナンスの向上の重要性が飛躍的に高まっていることを確認している。そして、米国においていわゆるSOX法が導入され、導入初年度に「重要な欠点 (material weakness)」として報告された事項のうちの約3分の1が税務機能に関することであったこと、米国会計基準解釈指針第48号 (いわゆるFIN48) に基づく不確実な税務ポジションを採用する場合の財務諸表上の開示義務の導入なども相まって、税務は企業の取締役会レベルにおいても重要性を増してきていることを確認している。
- このような背景において、企業の内部統制の一部を構成し、企業における税務申告や開示の正確性や完全性を確保するための Tax Control Framework (以下、「TCF」という。)の重要性が確認されるとともに、ある

6 「OECD税務長官会議 (FTA: Forum on Tax Administration) は、税務行政の幅広い分野にわたって各国の知見・経験の共有やベストプラクティスの比較・検討を行う目的で、2002年に設置されたOECDのフォーラム」である。<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/fta/index.htm>

7 諸検討の結果、「より高められた関係 (Enhanced relationship)」から「協力的コンプライアンス (Co-operative compliance)」に用語が変更されている。

## 解 説

べきTCFについての初期的な議論が展開されている。そして、今後、TCFに関する議論をより発展させることなどを推奨している。

▶ OECD, *Co-operative Tax Compliance Building Better Tax Control Frameworks* (2016)

- 本レポートの目的は、企業がTCFをより良く構築・運用し、税務当局が協力的コンプライアンス・プログラムにおけるリスクマネジメントをより良く運用するためのガイダンスを提供することとされている。
- OECD, *Corporate Governance and Business Integrity* (2015)などで言及されているように、企業は自社の内部統制をCOSO (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission)などのフレームワークに基づいて構築している。しかしながら、内部統制の具体的な内容は各事業や各産業の様々な状況を反映していることから、全ての企業に適用可能で汎用的な内部統制を定義することは困難であると考えられている。同様の理由から、本レポートにおいては全ての企業に適用可能で汎用的なTCFを定義することはせず、TCFの重要な要素として、税務戦略の確立、包括性、責任の付与、文書化、モニタリング・メンテナンス、(上記要素の結果としての)保証の提供、を示している。

協力的コンプライアンス・プログラムはOECD及び税務当局において長年に渡ってアジェンダであり続けている。その背景として、クロスボーダーで行われる商取引・人材の移動・資本の移動や、事業形態・金融商品・ITについてのイノベーションなど、複雑な課税関係を引き起こす取引が増加することなどによ

り、税務当局においては有限のリソースを必要な箇所に効果的に割り当てる必要性が高まり、そのためには税務当局におけるコンプライアンスリスクマネジメントが重要であること、そして、BEPS Action 13による移転価格情報の開示やICAPなどと並び、協力的コンプライアンス・プログラムがコンプライアンスリスクマネジメントにおける重要な役割を果たすということがある。European Commission, *Compliance Risk Management Guide* (2010)において、コンプライアンスリスクマネジメントは「全ての納税者の行動に関する知識と税務当局におけるキャパシティに基づいて、納税者におけるコンプライアンスを促進し、また、コンプライアンス違反を防止するために、税務当局における納税者へのアプローチを合理的に選択するための体系的なプロセス」と定義されている。

協力的コンプライアンス・プログラムの内容は各国により異なるが、一般的には、税務当局においては上述のコンプライアンスリスクマネジメントに資するというメリットがある。そして納税者においては、過去のデータの精査などといった詳細な税務調査を受けることが少なくなったり税務調査の頻度が減るために税務調査対応に係るコストを軽減することができ、また、早いタイミングで税務当局から課税関係についての確認を受けることができ得ることから効率的な税務リスク管理に役立つとともに、不確定な税務ポジションに関する引当金の設定の要否に係る議論を回避することができ得るなどのメリットがある。

国際商業会議所は、協力的コンプライアンス・プログラムの普及・啓蒙を目的として、同プログラムに関するポリシーペーパーを2019年2月に発行している<sup>8</sup>。同ペーパーにおいては、協力的コンプライアンス・プログラムが納税者及び税務当局の双方にとって費用対効果の良い

ツールとなり、租税システムに信頼と自信を与え、ビジネスにとって重要な予見可能性を与えられるものであること、ひいてはビジネスを促進し、雇用を生み出し、経済成長に繋がるものであるという国際商業会議所の見解が示されている。

OECD, *Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance* (2013)において、同レポートの調査に参加した26カ国のうち24カ国が既に何らかの形で協力的コンプライアンス・プログラムを導入していると示している。本稿執筆時現在の例として、オランダにおけるHorizontal Monitoring, 米国におけるCompliance Assurance Possess, 英国におけるFramework for Cooperative Compliance (Senior Accounting Officerなどを含む), オーストラリアにおけるAnnual Compliance Agreement (Risk differentiation frameworkを含む), シンガポールにおけるEnhanced Taxpayers Relationship Program, そして日本における「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」などがある<sup>9</sup>。なお、国税庁ウェブサイトによれば、平成29事務年度における「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」に関する「延長等対象法人数」は90社である<sup>10</sup>。

#### 4. オランダにおける税務ガバナンス (Horizontal Monitoring)

TCFを含む協力的コンプライアンス・プロ

グラムの理解を深めることを目的とし、本セクションにおいては、上述のOECDレポート中においても頻繁に取り上げられ、協力的コンプライアンス・プログラムに関するフロントランナーと見られているオランダにおける協力的コンプライアンス・プログラムであるHorizontal Monitoring (以下、「HM」という。)を概観する。

##### ● HMの概要

オランダ税務当局は、過去のデータの精査に基づく税務調査という伝統的なアプローチにおける様々な問題点（たとえば、過去の膨大なデータをつぶさに精査することのコスト、税務当局と納税者の間に十分な信頼関係がない場合において必要な情報が適時開示されず税務調査の進行が遅滞することによるコストなど）を解決するなどの目的で、2005年からHMを導入している。HMの導入に係る一般的なプロセスの概要は次の通りである。

- ステップ1：税務当局と納税者（経営者を含む）のミーティング
- ステップ2：Compliance scan（HM適用可能性に係る検証のための納税者へのインタビューなど）の実施
- ステップ3：未解決の税務リスクへの対応
- ステップ4：Compliance agreementの締結<sup>11</sup>
- ステップ5：TCFの評価と改善

HMにおいては、納税者は自身の税務に関する方針やTCFの内容をHM導入時にオランダ税務当局に説明した上で、不確実性のある税務上のポジションを適時に自主的に開示し、税務

8 ICC, *Policy Paper on Co-Operative Compliance* (2019)

9 <https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/shinkoku/hojin/sanko/cg.htm>

10 <https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/shinkoku/hojin/sanko/pdf/0018011-080.pdf>

11 Compliance agreementの雛形はオランダ税務当局のウェブサイト公表されている。 <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/themaoverstijgend/brochures-and-publications/individual-compliance-agreement>

## 解説

当局からの質問に対して包み隠さずオープンに  
応答していくこととなる。一方で、税務当局は  
自身から納税者への質問の背景や、税務当局の  
見解などをオープンに説明する。従って、税務  
当局においては申告書の受領を待たずして各納  
税者が潜在的に抱えるリスクを把握することが  
できるため効果的・効率的なモニタリングを行  
うことができ、税務当局における有限のリソ  
ースをより効果的・効率的に活用することができ  
る。なお、HMを適用する場合においても税務  
調査は行われ得るが、税務調査は特定のリス  
クエリアを対象を絞ったもの又はTCFが適切に  
機能していることを確認するためのものである  
ことが一般的である。

HMはオランダ税務当局におけるコンプライ  
アンスリスクマネジメントに基づく保証アプ  
ローチであると言える。透明性、相互の信頼と  
理解及びガバナンスを基礎とするHMは、様々  
なステークホルダーに対する企業の社会的責  
任、透明性及びガバナンスがより求められる今  
日の社会の動向とも整合的であると考えられて  
いる。

## ● TCF

これまでにオランダ税務当局はHMやTCF  
に関するいくつかのガイドラインを発行してい  
るが、それらにおいて首尾一貫して言及されて

いることは、TCFは正確かつ包括的な税務数  
値を適時に提供して適切な申告書を作成するた  
めのものであり、TCFは企業の内部統制の一  
部を構成するということである。そして、税務  
内部統制であるTCFが適切である場合には  
TCFに基づいて算出される税額は適切である  
という論理に基づき、HMにおけるオランダ税  
務当局のモニタリングは、申告書中の数値をは  
じめとする過去のデータではなく、納税者にお  
ける税務内部統制の枠組みであるTCFが中心  
となる。

一般的に、TCFはCOSOなどの一般に公正  
妥当と認められるリスクマネジメントアプ  
ローチに従って構築され、ITなどを含む一般的  
なリスクマネジメントにおいてカバーされる領域  
についてもTCFに包含される。それぞれの企  
業は、その事業の複雑さや規模、ガバナンスの  
あり方（中央集権化、分散化など）や成熟度そ  
の他様々な点で異なるため、それぞれの企業の  
TCFも異なり、テラーメイドであると考え  
られている。従って、オランダ税務当局は  
TCFの具体例や標準的なTCFなどは公表して  
いないものの、TCFにおける各領域とその留  
意点として次の内容を示しており<sup>12</sup>、これらは  
オランダ税務当局と納税者の間における議論  
の基礎となり得る。

12 Netherlands Tax and Customs Administration, *Supervision Large Business in the Netherlands* (2013)

領 域	留意点
税務チーム	事業上の目的と税務上の目的の一致 「事業部や子会社における事業及び税務プロセス」に関する理解 税務プロセスにおける権限や責任の定義 適切なレベルの人材の確保やトレーニング
タックスプランニング	タックスプランニングについての方針や検討手続き
タックスリスクマネジメント	税務責任者が税務リスクを生み出す取引を適時に認識し、検討することを可能にする仕組みの構築
コミュニケーション	税務戦略に関する経営者の姿勢（Tone at the top）を企業の中に浸透させ、実際の行動に反映させること
IT	ITチームによるサポート
モニタリング	定期的なモニタリング
財務諸表作成目的の税計算	適時の正確な税計算
税務申告	適時の正確な税務申告、適時の正確な納税

### ●HMの運用実態及び小括

筆者の経験上、多くの大手オランダ企業がHMを適用していると理解している。また、規模の大きい、あるいは、複雑な取引を行う日系オランダ子会社においてもHMを適用しているケースは少なくない。HMを適用しているオランダ企業の多くが既存の内部統制に基づいてTCFを構築しており、また、日系オランダ子会社も既存の内部統制に基づいてTCFを構築している。TCFの品質や文書の量は企業によって大きく異なり、数百頁にわたって文書化されたTCFもあれば、わずか数頁のTCF文書もある。日本においては海外多国籍企業の税務ガバナンスが（ともすると一律に）優れているという論調も耳にするが、HMを適用しているオランダ多国籍企業の全てのTCFが優れているというわけではない。

また、筆者の経験上、一般的に多くの企業がHMによるメリット（税務調査対応のコスト削減や早いタイミングでの税務当局に対する課税関係の確認など）に満足していると感じるが、最近では、上記2.でも述べたように開示義務が増加している今日の税務環境はHMにおける相

互の信頼と協力に基づく自主的な開示というモデルから乖離していつているのではないかという意見や、国外の税務当局の姿勢や見解を鑑みオランダ税務当局が事前確認の際に明確な見解を出すことが難しいケースも増えているなどといった懸念も大企業を中心に耳にする。このような動向から、HMの適用の有無に関わらず、企業グループの税務ガバナンスを最適化することが重要であるという認識が改めて広がっているところである。次のセクションでは、これまでの議論を踏まえた上で、筆者の税務ガバナンスに関する若干の考察を行う。

## 5. 多国籍企業の税務ガバナンスに関する若干の考察

### 5.1. 本稿における税務ガバナンスの定義

税務ガバナンスという用語は多義的であり、企業のウェブサイトやアニュアルレポートで開示する税務行動規範（Tax code of conduct）のようなものを想起することもあれば、内部のオペレーショナルガイドラインのような

## 解説

ものを想起することもあると思われる。税務ガバナンスという用語についての唯一絶対の定義はないが、本章においては、考察の便宜上、税務ガバナンスを「税務戦略と税務戦略を実務に落とし込むためのTCFの集合体」と定義する。また、各構成要素の定義については次の通りであり、税務ガバナンスのイメージ図については図1の通りである。

## ● 税務戦略

税務リスク管理 (Tax Risk Management)、税効率の最適化 (Tax Optimization)、税に関するコミュニケーション (Tax Communication) などの要素を含む税務に関する企業の戦略 (持続可能で競争優位性を達成するための方針や行動計画) をいい、例えば次のような観点のものをいう。

- 法令遵守の精神 (タックスヘイブン国の利用に関する方針、ストラクチャー検討における

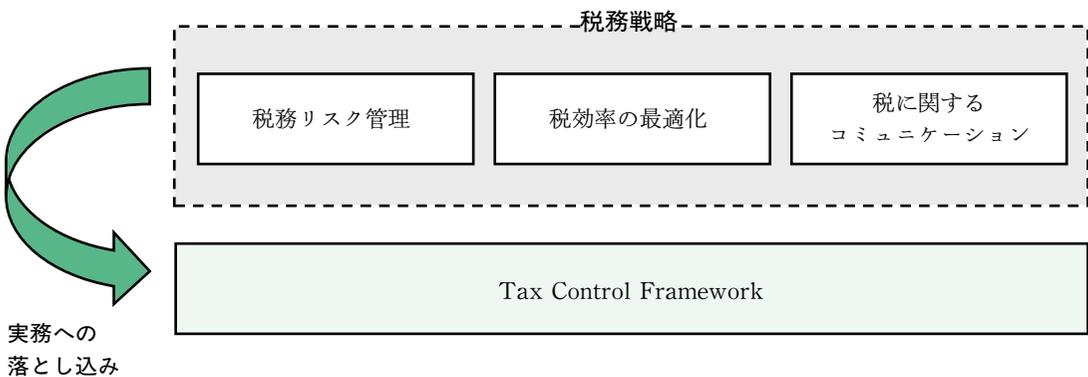
方針、移転価格上の方針などを含む)

- 法令を遵守した上で、優遇税制などの措置を適切に活用して実効税率 (Book tax) や納税時期 (Cash tax) を最適化し、持続可能かつ競争力のある税務ポジションを指向する方針
- 社会やステークホルダーに対する税務の観点からの説明責任に関する方針 (税務当局への対応姿勢、開示についての方針 (事業実態に基づいた納税状況 (Fair share)、税務行動規範など))

## ● T C F

税務戦略と整合性のある業務を行うために、税務上の手続き・報告・権限と責任、税務担当者のトレーニング方法、外部専門家の活用方法、ITの活用方法などに関する詳細を定めた税務内部統制をいう。

図1



## 5.2. 多国籍企業の税務ガバナンス

上述の本稿における税務ガバナンスの定義に従い、その構成要素である税務戦略とTCFについて若干の考察を行う。

## ● 税務戦略

税務戦略を税務実務に反映させるためのものがTCFであることなどから、企業の税務ガバナンス構築にあたり、原則として、最初に取り組むべきものは税務戦略の策定である。税務戦略の策定とは、企業の使命 (Mission) や目指

す姿 (Vision), 価値観・行動指針 (Value) を、上述の持続可能で競争優位性を達成するための税務に関する方針や行動計画に落とし込むことである。税務戦略は事業戦略ほど多種多様ではなく、また、税務戦略を公表している多国籍企業が相当数存在し、それらが参考になる部分も少なくないことなどから、税務戦略の叩き台をドラフトすること自体は難しくないかもしれない。しかしながら、最も重要（かつ、場合によっては困難）なことは、経営者の明示的なコミットメントを得ることであると思われる。そのためには、関連する社内外のステークホルダーを特定し、可能な限りそれらのステークホルダーとの対話を重ねて彼らの考えを理解するとともに、既に述べた様々な観点からの税務ガバナンスへの関心の高まりの背景（自社グループの具体的な税務リスクや税務上の機会損失などを含む）を基に議論を進めていくという、ともすると地道なステップが必要になると考える。筆者の経験上、税務戦略を重要視せず、実務的なガイドラインを重視しすぎる企業が少なくないと感じているが、税務が事業部とのコンフリクトを生みがちな領域であることなども踏まえると、経営者がコミットする税務戦略の重要性を強調したい。

## ● T C F

TCFが存在しなければ一定水準の税務申告書を作成することができないことからすると、全ての企業は何らかの形でTCFを有していると言える。従って、TCFは一から構築する必要はなく、現状の内部統制における税務に関する部分や税務に関する社内手続を確認・特定し、それらに基づいてTCFを（再）構築することが効率的であり、また、現実的に企業内で受け入れられ易いと考える。OECDやオランダ

税務当局はCOSOに基づいてTCFを構築していくことを一つの方法として提案している。COSOのフレームワークは1992年に公表されたフレームワークから始まり、2004年に公表されたCOSO ERMフレームワーク、2013年に公表された1992年フレームワークの改訂版、2017年に改訂されたCOSO ERMフレームワークなどがあるが、本稿においては、一例として、日系企業に最も馴染みのあるいわゆる日本版内部統制（以下、「J-SOX」という。）に係るフレームワークに基づく場合のTCFの考え方について概観する。

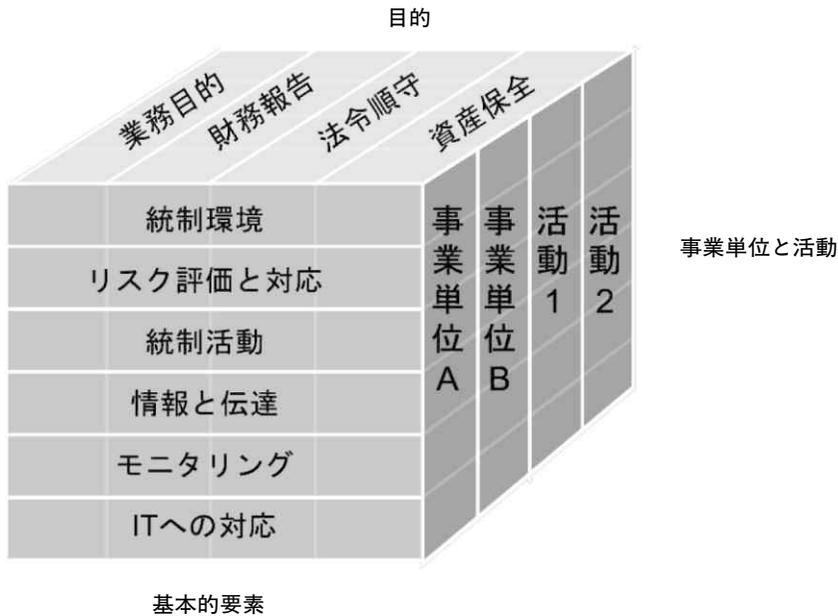
企業会計審議会が2007年2月に公表した「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」（以下、「意見書」という。）によれば<sup>13</sup>、J-SOXは、「業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守並びに資産の保全の4つの目的が達成されているとの合理的な保証を得るために、業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスをいい、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング（監視活動）及びIT（情報技術）への対応の6つの基本的要素から構成される」と定義されている。企業が達成しようとする目的、目的を達成するために必要とされるものを示す基本的要素および事業体の組織構造（業務単位、法人組織およびその他）の間には相互に直接的な関係が存在しており、この関係は図2における立方体で表現されている。

実務上、J-SOXは意見書に従って設計されている。つまり、内部統制を全社的な内部統制（以下、Entity Level Controlの頭文字である「ELC」という。）と業務プロセスに係る内部

13 [https://www.fsa.go.jp/singi/singi\\_kigyou/tosin/20070215.pdf](https://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyou/tosin/20070215.pdf)

## 解 説

図2



統制（以下、Process Level Controlの頭文字である「PLC」という。）の2つに区分し、PLCに係る内部統制が有効に整備・運用されることを確実にするための基盤がELCであるという整理である。例えば、PLCの一つの「責任者の承認を得る」という統制手続きが有効に機能することを、ルールを重視する社風や行動規範、決裁権限規程などのルールの存在と社内への周知徹底、内部監査や統制自己評価によるチェックといったELCが支えているという関係である。そして、実務上、ELCは意見書中の実施基準の（参考1）に列举されている42の項目を参考に実務的なチェックシートを作成することで対応し、また、PLCについては意見書中の実施基準の（参考2）及び（参考3）を参考に企業の実態に即した業務プロセスに係るフローチャート及びリスクコントロールマトリクスを作成して対応している。従って、TCFをJ-SOXの整理に基づいて設計する場合には、既存のELC及びPLCにおける整理に基づいて税務の観点から必要な要素を構築してい

くことになる。ELCにおいては、J-SOXのフレームワークにおける次の基本的要素に従い、たとえば、それぞれ次のような税務要素などを構築していくことが考えられる。

▶ 統制環境

- 経営者は税務戦略にコミットし、さらに経営者の税務戦略へのコミットメントが全社レベルで浸透するための活動を行っているか。

▶ リスクの評価と対応

- 信頼性のある財務報告・税務申告などのため、適切な階層の経営者、管理者、外部専門家を関与させる有効なリスク評価の仕組みが存在しているか。

▶ 統制活動

- 経営者は、信頼性のある財務報告・税務申告などのために、権限や職責、説明義務を担当者に適切に分担・帰属させているか。

### ▶ 情報と伝達

- 税務業務に関する情報が、関連する業務プロセスから適切に情報システムに伝達され、適切に利用可能となるような体制が整備されているか。

### ▶ モニタリング

- TCFが企業の業務活動の一環として日常的にモニタリングされているか。

### ▶ ITへの対応

- 経営者は、税務業務（税務申告手続の進捗管理、主要税務文書の共有、税務ポジションの把握など）に関するITシステムについての戦略策定を適切に行っているか。

PLCにおいては、たとえば、事前検討・財務諸表作成目的の税計算・税務申告・税務調査対応などといった一連の税務手続きのサイクルなどに手続きを整理した上で、適宜必要な手続きを定めていくことが考えられる。

多国籍企業グループ内の管理構造は往々にして複雑であり、画一的なチェックリストのみではTCFによる統制の有効性に限界があるため、企業グループ内の管理構造を十分に整理・把握し、「グループ共通で遵守すべきことは何か」「各事業部門や子会社に任せるべきことは何か」などをできるだけ明確にしたうえで、チェックリストなどの配布および回答単位を設定すること、及びそれぞれの単位にふさわしい具体的なチェック事項を検討することが重要である。TCFを評価する際の最も単純かつ本質的な質問とは、「どのようにして税務上の統制を実現しており、そしてそれをどのように客観的に立証できるか?」というものであると考える。あらゆるステークホルダーに対する説明責任を果たすために、実効性のある形で、かつ、費用対効果も考慮しながら進めていくことが求められる。

### ● 小 括

前述の通り、企業毎に税務ガバナンスの在り方は異なる。企業によって税務に対する考えが異なり得るため、税務戦略も異なり得る。税務戦略が異なれば税務戦略を実務に落とし込むためのTCFの在り方は異なり、既存の企業風土や事業の複雑性・規模などによってもTCFは異なり得る。TCFの構築方法についても、必ずしも既存の内部統制のフレームワークと整合的な整理に基づきTCFを構築する必要はなく、別の整理に基づきシンプルな税務統制マニュアルのようなものを作成することの方が費用対効果の観点などから望ましいケースもあり得る。一方で、既存の内部統制のフレームワークに倣うのみならず、TCFを既存の内部統制に包含して外部監査の対象とすることでTCFに強力な実効性を持たせるという考え方もある。また、本稿で一例として紹介した税務ガバナンスフレームワークとは別のフレームワークに基づき税務ガバナンスを構築しているケースもある。しかしながら、いかなる場合においても、次のような点は重要であると考えられる。

- 上記2.で触れたように様々な観点から重要性が高まってきている税務ガバナンスにつき、経営者及び取締役からのサポートを得て、経営者の税務に関する考え方や姿勢（税務戦略）を明確にすること
- 経営者による税務戦略へのコミットメントが重要であるため、トップダウンアプローチに基づき税務ガバナンスの構築を進めること
- 必ずしも税務ガバナンスにおける全ての要素を一度に構築する必要は無く、リスクの高いエリアから段階的に取り組むことなどが良いケースもあり得る点を理解すること
- 税務ガバナンス構築は税務チームのみでできるものではなく、事業部、経理、財務、法務、リスクマネジメント、ITをはじめ様々

## 解説

な分野のチームの協力が要求される点を理解すること

- 税務ガバナンスは単なるシステムやテクニックではなく、企業を支え動かす人についてのものであるため、企業内の関係者とのコミュニケーションが極めて重要である点を理解すること

税務戦略やTCFに含められる個別論点の具体例（マネジメントの関与、個別の事業意思決定時における税務部門の関与、税務指標のKPI化、税制・税務ポジションの把握など）については、紙面の都合上、本稿において紹介・考察することはできないが、日本においても既に参考になる情報や議論が存在している。たとえば、国税庁はウェブサイト上において前述の「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」に関する取組事例や事務運営指針などを公表している他、「移転価格ガイドブック～自発的な税務コンプライアンスの維持・向上に向けて～」や「移転価格に関する取組状況確認のためのチェックシート」などを公表している。また、筆者が所属するKPMGにおける日本の税務ファームであるKPMG税理士法人においてもグローバルタックスマネジメントを実現するための「10 Things to Do」を紹介しているなど<sup>14</sup>、税務アドバイザーファームにおいても情報発信を進めているところである。上記3.や4.で紹介したTCFにおける議論と併せて、これらが参考になるものと考えられる。具体的には、これらで紹介されている個別論点を自社の税務ガバナンスに係るフレームワーク（税務戦略とTCFなど）における各要素にマッピングしていき、対応できていない個別論点への対応方法を検討する等といった利用方法があり得る。

## 6. おわりに

税務戦略の構成要素や内部統制に基づくTCFなど、本稿で紹介した税務ガバナンスに関するフレームワークの一例はこれまで日本において広く議論されていなかったように思われる。フレームワークは思考を助けるためのツールであり、本稿で紹介したフレームワークは、自社の既存の税務実務についての評価や、関係者との目線合わせ、上述の「10 Things to Do」などの具体的な税務ガバナンスの要素の検討の際などに利用できるものと考えられる。

昨今では日本においても税務ガバナンスの重要性を積極的に否定する声をあまり聞かなくなったものの、日本における税務ガバナンスに関する議論が十分に深化していないため税務ガバナンス構築方法の見通しが立たないという理由の他、税務ガバナンス構築のための人的リソースが十分でないことを理由に、実際の取り組み開始に二の足を踏んでいるケースも多いと感じる。前者については上記5.において一例として触れており、後者については、特に海外多国籍企業においては自社グループ内での税務シェアードサービスや会計事務所へのアウトソースなどで対応しているケースも多い（上記5.のフレームワークにおけるTCFに係るELCのうちの「統制活動」などの論点）点を指摘したい。税制が複雑化し、かつ、国際的に企業グループの税務ポジションが透明化される中、適切な税務ガバナンスを整備できておらず、様々な国・取引における税務リスクについての対応が後手に回る場合の人的リソースへの負担増加は、税負担の増加と併せて軽視できない。適切な税務ガバナンスに基づけば、事業部をはじめとする税務以外のチームとの深化した連携や海外を含む企業グループ全体の税務ポジションの

14 <https://home.kpmg/jp/ja/home/insights/2016/05/global-tax-management.html>

可視化などを通じ、税務担当者はより洗練された業務プロセスに従って税務業務を遂行でき、より高付加価値の税務業務にフォーカスすることができると思う。本稿が日本における税務

ガバナンスの議論に貢献し、ひいては日本企業が税務の観点から国際的競争力をより高めることを期待する。

## 国際税務の英単語

### *A Glossary of International Tax Terms in English*

佐和公認会計士事務所  
佐和 周

本連載は、国際税務でよく使う英語をピックアップして解説していくものですが、今回は主要な税制のうち、移転価格税制に関する用語です。

#### intra-group service (IGS) (企業グループ内における役務提供)

IGSという用語自体は、企業グループ内における役務提供を指すときに日本語でも使われるので、特に解説は必要ないと思います。2018年の移転価格事務運営要領の改正により、低付加価値IGS (low value-adding intra-group services) に簡易な対価の算定方法(5%マークアップ)が認められたことでも、記憶に新しいのではないのでしょうか。

まずintra-groupのintra-は「～の内部」という意味の接頭辞なので、groupを付けて「グループの内部」という意味合いになります。また、serviceは税務の世界では「役務」と訳すことが多く、これらを組み合わせて、intra-group service (企業グループ内における役務提供)です。

ちなみに、service (役務) と相性の良い動詞がrenderであり、to render servicesで、「役務を提供する」という意味になります。IGSともよくセットで使われる動詞なので、覚えておく役立ちかもしれません。renderの代わりにprovideを使うことも可能です。

もう1つ、intra-によく似た接頭辞として、inter-があります。これは「～(2つ以上)の間」という意味なので、intercompany (またはinter-company) とすれば、「会社間」という意味合いになります。intercompany transactionsは、実務上は単なる「会社間」取引ではなく、「関係会社間」取引という意味で使うことも多いので、intra-groupとintercompanyとは同じようニュアンスで使えると思います。グループ「内部」の取引なのか、グループ企業「間」の取引なのか、という見方の違いだけということです。