

適切な税務ガバナンス構築の必要性

—義務的開示制度導入の視点から—

The Necessity of appropriate Tax Governance

-From the point of introducing Mandatory Disclosure System

飯 田 哲 也

TETSUYA Iida

要 旨

欧米に本拠を置く多国籍企業による過度な節税行動や租税回避行為に対する世界的な関心の高まりに伴い、わが国多国籍企業を取り巻く税務環境が急激に変化している。代表的な変化に BEPS プロジェクトの執行がある。この執行によりわが国多国籍企業に税務戦略の開示が義務化される。

英国では 2016 年に財政法が改正され、大企業の財務責任者に税務に関する適切な管理体制を構築し、報告書を定期的に税務当局に提出することが義務化された。こうした動向は今後も続くと予想され、企業にとって適切な税務ガバナンスを構築することは喫緊の課題である。本論文では、わが国多国籍企業の適切な税務ガバナンス構築について義務的開示制度導入の視点より考察する。

1 問題の所在

多国籍企業にとって急激な税務環境の変化に起因する税務リスクへの対応が求められている。一般的に税務リスクとは、税務リスク管理と税金コスト管理を指す。税務リスク管理とは、企業が正確な税務申告と納税を行うことで税務調査発生時における更正処分等のリスクを最小限に抑えることをいう。税金コスト管理とは、各国間で差異がある実効税率を意識しながら実際に支払う税コストを最小限に抑えることをいう。従来日本企業の多くは、こうした税務リスクに対する対応を会計・経理部門といった担当部署に任せたままになっていた。

しかし、近年における一部の多国籍企業による過度な節税行為や租税回避行動

への批判、それによる企業のブランド価値や企業価値の毀損リスクの顕在化に端を発し、従来通りの税務リスクに対応していくだけでは不十分で、ステークホルダー¹⁾に対して、税務環境の変化に対応し同時に税務コストの透明性を確保しながら、税務行動を明確に説明していくことが重要になっている。こうした課題を解決するためには自社に適切な税務ガバナンスを構築していくことが重要となる。

税務ガバナンス議論は、コーポレート・ガバナンス議論に当然内在している。わが国では、従来よりコーポレート・ガバナンスを論ずる際に会社法の視点より議論を積み重ねてきた。しかし、税務環境の急激な変化が予想され、そしてそれに伴い発生が予測される税務リスクの増大に適切に対応していくため、会社法の視点だけではなく税務の視点からコーポレート・ガバナンスを議論していく必要が生じている。税務の視点からコーポレート・ガバナンスを議論している先行研究として①谷口和繁²⁾「コーポレート・ガバナンスと税務リスク」や②庄司一也³⁾「税務の面からコーポレート・ガバナンスガバナンスを確立することの利点と課題」などがある。しかしこの論点は、近時における多国籍企業による過度な節税や租税回避に端を発して社会の注目を集めたこと論点であるため、まだ研究の緒に就いたばかりである。

また、国際的な動向として税の透明性に対する重要性が高まっている。わが国では国内法において、税務情報の開示について法令上義務化されていないため税務情報の開示を実際に行っている企業は少ない。そのためコーポレート・ガバナンスを議論する際、論点であるアカウンタビリティの議論において税務情報の適切な開示という視点より研究を行っているものはまだまだ少ない。

本論文ではわが国多国籍企業に対して、世界的動向である税務情報の義務的開示制度導入の視点から、それを可能にするための適切な税務ガバナンス構築の要件について示唆を示すことを目的としている。方法は以下のとおりである。まず、義務的開示制度の具体例としてB E P S (Base Erosion and Profit Shifting)行動計画⁴⁾のうち義務的開示条項である行動計画12とB E P S行動計画執行に先んじて、数次にわたる財政法改正をおこない税務情報の開示要求を高めてきた英国税務政策の改正について取り上げる。そして、これらの内容を参考にしながら、適切な税務ガバナンスを構築するための課題について示唆を示すことを目的としている。

II 税務情報開示の重要性

1 コーポレート・ガバナンス議論の展開

コーポレート・ガバナンス⁵⁾は、長年にわたり世界各国で議論されているテーマである。欧米各国に目を向けると、1994年にアメリカ法律協会（ALI）によって報告されている「コーポレート・ガバナンスに関する州会社法及び判例の在り方を集大成した分析と勧告」⁶⁾は、わが国でもよく知られている。英国においても、1992年の「キャドバリー委員会報告」⁷⁾を皮切りに、一連の報告が示され、主として証券取引所規則などを通じて、取締役会制度の改革が行われている。ドイツでは、監査役会のあり方、及び銀行の議決権支配をめぐる議論が展開され、1998年に「企業における支配と透明性の確保に関する法律」が成立した。こうした一連の動きが世界のガバナンス議論の始まりとなり現在に至っている。

わが国においてコーポレート・ガバナンスとは、公開企業の経営を効果的にコントロールし、健全かつ効率的な経営を確保する法的問題の総称として解釈されている。

江頭は「コーポレート・ガバナンスの議論は結局のところ大企業（公開大会社）はだれの利益のためにどのような方法で運用されるべきかをめぐる議論であるとし、大会社の社会的役割（目的・機能）をめぐるものと運営・管理機能の在り方をめぐるものである。⁸⁾」としている。神田は、「コーポレート・ガバナンスの議論は第一は会社はだれのものかという問題であり会社の経営形態・統治システムはどのようにあるべきかという問題である。会社は株主のものであるという前提のもと、その利益保護のために会社の経営形態・統治システムはどのようにあるべきかという問題である。⁹⁾」としている。

企業経営には、その企業が所在する国の文化により醸成される企業文化が大きな影響を与える。そのため、世界共通の普遍的なコーポレート・ガバナンスシステムを構築することは非常に困難である。

しかしながら、取締役会と監査役会の役割、アカウンタビリティ、実効性の有無の3点に関しては、共通に各国で議論している論点である。ここでは、アカウンタビリティに焦点を絞り議論の論点を概観する。

2 非財務情報の重要性

アカウンタビリティ¹⁰⁾をはたすための重要な要素に透明性を備えた情報開示がある。従業員、地域社会、取引先などの理解を得るために企業活動の情報開示をおこなうことをいう。会社とは、ステークホルダーである株主のものであるとの認識に立てば、その株主により選出される取締役は、経営者としての信認も受

ける一方、株主から委任された企業の資産を維持し保全をする責任がある。こうした視点から従来よりわが国企業は財務情報の適切な開示に主眼を置いてきた。

しかし、世界各国で企業が扱う商品の複雑化、オフバランスにおける取引、知的財産権など無形資産の重要性などから、財務諸表を示しただけでは取締役はアカウンタビリティを十分に果たしきれないとの認識が高まってきた。こうした動向をうけ、従来からの財務情報の開示だけにとどまらず、リスク情報に含まれる税務戦略・税務計画といった非財務情報¹¹⁾の開示について要求されるようになった。企業にとって株主や投資家など利害関係者に対して会社法や金融商品取引法に従い行われる財務情報開示の重要性はいうまでもない。それだけにとどまらず、経営戦略やリスクといった非財務情報を開示する必要があると考えられる。

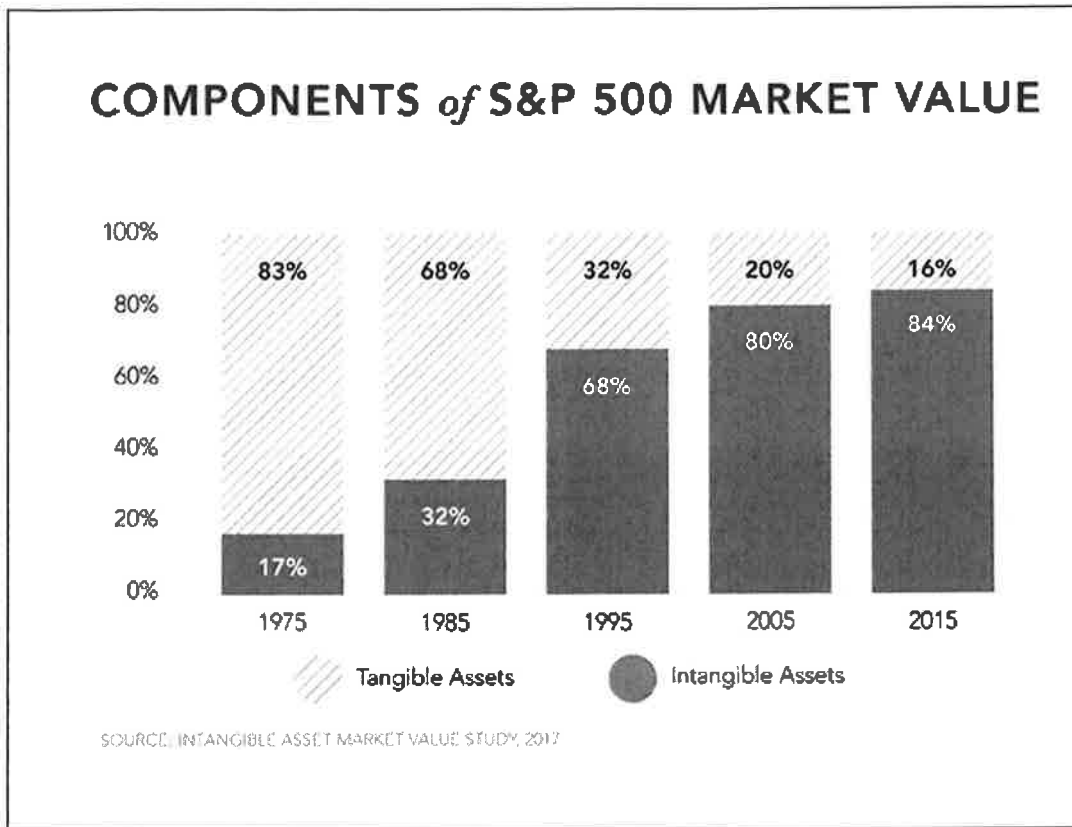
企業の資産に占める知的財産やブランドなどの価値が高まると同時に経済の中でソフトウェアやサービスなどの事業の比率が高まったことで企業価値に占める無形資産の価値が拡大していることも影響していると考えられる。その資料として図表1-1を提示する。米国のOceanTomoの調査によればS&P500企業の時価総額に占める無形資産(Intangible Assets)の比率は、1975年の17%から2015年の84%に大きく増加している(図表1-1参照)。このように無形資産(Intangible Assets)の占める割合が非常に大きくなってくると、有形資産(Tangible Assets)中心の財務諸表だけでは企業の真の競争力や将来性を見抜くには不十分であり非財務情報まで踏まえて判断する必要であるといえる。

さらに、経済産業省より2015年8月に発表された報告書には、アカウンタビリティをはたすには非財務情報を含んだ情報開示がステークホルダーとの高質な関係を構築するために必要であると明記されている。

この報告書は、「持続的成長への競争力とインセンティブー企業と投資家の望ましい関係構築」プロジェクト(伊藤レポート)¹²⁾である。この報告書の中には、以下のような企業と投資家による高質の対話の必要性が明示してある。「企業と投資家による『高質の対話』を追求する『対話先進国』へ」として、「持続的な企業価値創造が企業と投資家による『協創』によって実現されるとすればそれに必要な情報は財務情報にとどまらず非財務情報までも含むとして非財務情報開示の重要性を明示している。

これらの点から鑑みても、アカウンタビリティをはたしていくため財務情報だけにとどまらず非財務情報の開示まですることがますます重要性を増していくといえる。

図表 1-1³⁾ S&P 市場価値構成



出所：Ocean Tomo

Tangible Assets:有形固定資産 Intangible Assets: 無形固定資産

<http://www.oceantomo.com/intangible-asset-market-value-study/>

3 G20/OECDコーポレート・ガバナンス原則

1997年のアジア経済危機を背景に、1999年にOECDコーポレート・ガバナンス原則を公表した。市場経済の発展には企業の健全な運営が不可欠であり、透明性及び説明責任（アカウンタビリティ）を強化するためにガバナンスを改善し、投資家の信頼を高め金融市場の安定性を強めることが必要と考えられたためである。その後、2004年の改訂を経て2015年9月に新コーポレート・ガバナンス原則が公表された。OECDコーポレート・ガバナンス原則¹⁴⁾は、広く世界各国におけるコーポレート・ガバナンスの取り組みの基礎・指針としての役割を果たしている。2004年およびその後改訂された2015年新コーポレート・ガバナンス原則に

において、税務ガバナンス確立のために租税法が会社法等他法律とともに遵守すべき法律に該当するとその原則の中に明示され、その体制整備を確保することが適正なコーポレート・ガバナンスを確立するために、取締役会の責任 (responsibilities) であり主要な機能の1つであるとしている。

リーマンショックとして知られる世界的な金融危機金融情報インフラの進展などを背景に2011年より改訂作業が進められていたOECDコーポレート・ガバナンス原則は、2015年9月に新コーポレート・ガバナンス原則として公表された。この原則は同時期に制定された日本のコーポレート・ガバナンスコードにも大きな影響を与えるなど世界的な基準となっている。主たる改訂は以下のとおりである。

- ① 近年の動向を踏まえクロスボーダー上場企業に対する規制、非財務情報の開示、関連当事者間取引の適正な管理等を行う。
- ② 金融危機の教訓を踏まえリスク管理にかかわる取締役会の役割を拡充するとともに役員報酬の決定に対する株主関与を強化する。

また、改訂前よりも取締役の責任という原則に税務への言及が増加している。具体的に第1に、「A 取締役は十分に情報を与えられた上で、誠実に、相当な注意を払い、会社と株主の最善の利益において、行動すべきである。¹⁵⁾」という原則の注釈において、以下の文言が追加されている。「取締役会は、リスク管理体制及び、会社が税法、競争法、労働法、関税法、機会均等法、安全衛生法を含む適用を受ける法律を遵守していることを確保するために設計された体制を重要な責務を負っている。¹⁶⁾」

また、改訂草案では、「C 取締役会は高い倫理基準を適用すべきである。取締役会は利害関係者の利益を考慮に入れるべきである。¹⁷⁾」という原則の注釈には、以下の文章が追加されていた。すなわち、「同様に、取締役会が、経営者に実施を許されるタククスプランニング戦略を監視して、会社および株主の長期的利益に寄与せず、法的リスクやレピュテーション・リスクの原因となる実務を抑止することは、各法域において益々望まれている。¹⁸⁾」さらに、「G20/OECDコーポレート・ガバナンス原則」では、上述の原因となる実務の例として、「例えば、アグレッシブな租税回避を行うこと (for example the pursuit of aggressive tax avoidance)」という文言が上記の文章に加えられている。取締役会の監視によりアグレッシブな租税回避行為を抑止することがほとんどすべての法域で望まれていることに言及する、という内容となった。これは、アグレッシブな租税回避行為を抑止する方向性を指向したことに他ならないといえよう。

各国のコーポレート・ガバナンス原則の基準となっているOECDコーポレート・ガバナンス原則に明示されているということは、税務リスク管理を行うことは企業経営にとって喫緊の課題であり、そのために税務ガバナンスを構築することが非常に重要であると確認できたといえよう。

III 義務的開示制度導入が与える影響

ここでは英国財政法改正について先行研究として辻富久「英国における租税回避スキームの解税制度について¹⁹⁾」、辻富久「英国における一般的租税回避防止規定の検討について²⁰⁾」や岡直樹「英国アールソン報告書とGAAR²¹⁾」が行われているがこれら先行研究を参考にしてについて歴史的経緯をまとめる。

また、BEP S行動計画12について矢内一好「英国型一般否認規定(GAAR)の検証—GAARパラドックスについて²²⁾」ら先行研究を参考にしてその内容について解説をおこなう。

1 英国財政法改正の背景²³⁾

1996年頃から一般的租税回避防止規定の検討が開始された。その柱には以下の2つがある。まず1つ目は、税制の簡素化と歳入の確保である。これは、財務大臣が「教育・福祉をやるために財源は必要。財源調達には歳入の確保が必要。租税回避は、その支障となる」として歳入確保の必要性を訴えたこと、および個別的な租税回避防止規定で対処すると非常に複雑な税制となるため、できるだけ税制を簡素化しようとした背景のもとに検討がなされたものである。次に、もう1つの柱は、グローバル化のなか、英国の経済競争力を保つため、業界経済の発展を阻害しない形での租税回避防止規定を設けようというものである。そのため、通常取引には、それを阻害しないような租税回避防止規定を設けることが検討された。

英国は、コモン・ローに準拠しているため実質主義を否定する伝統がある。実質主義を否定、つまりは契約至上主義の時代が続いていた。2004年3月には、財務大臣が、一般的租税回避防止規定に変えて、租税回避スキームの開示制度の導入を提案した。この提案が2004年の財政法により導入され、当初は限定的な形のものであったが、その後適用範囲が拡大されることとなった。

英国の租税回避スキームの開示制度(The Tax Avoidance Disclosure Regime)は2004年財政法(Financial Act 2004)により導入された。その際、届け出

なければならない租税調整は以下の3点で担っていた。

- ① 租税面での優位性 (tax advantage) をいかなる人にであれもたらす、また、もたらす可能性がある調整。
- ② 当該調整から期待される主たる便益もしくは主たる便益の一つが租税面での優位性を得ることがある調整。
- ③ 規則に定められた「基準 (hallmarks) に該当する調整。

こうした租税調整の内容を、届出者として租税回避スキームのプロモーター (promoter) によって行われることが義務化された。

2 2007年改正²⁴⁾

2006年財政法で、資本利得税に関して、損失の売買などを防ぐための、特定分野について租税回避防止規定 (Targeted Anti-avoidance Rule) が導入された。このような特定分野に対する租税回避防止規定は、タックスシェルターと呼ばれる人為的な租税回避スキームに対抗するものであったが、2007年度改正前は、歳入・関税庁はプロモーターが届出義務を果たしているかどうかを調査する権限を持っていなかった。届出義務のあるスキームを届け出なかった場合に、歳入・関税庁はそれを立証するための手立てをほとんど有していなかったため、当該スキームが届出義務がある十分な根拠がある場合でも、それ以上調査を進めることが出来なかった。歳入・関税庁は、当該スキームを利用したことが判明した者の申告書を調査してから証拠を得るため、時間もかかり不確定になるとの弊害が問題視されていた。

こうした経緯をふまえて、歳入・関税庁は、従前届出義務を怠ったプロモーターに対して罰則を適用するように特別審査委員会 (Special Commissioners) に要請する権限を有していたが、このような罰則適用の手続きは、当該スキームが届け出でられるべきか否かについての争いを解決する方法としては不十分であったため、2007年度の改正で、歳入・関税庁に次のような権限を付与した。

- ① 特定のスキームを販売していると疑われるプロモーターに対しそのスキームが何ゆえ届出義務がないのかを説明させることを要求できる権限。
- ② そのスキームは届出義務がない旨の理由書を証する情報又は書類をプロモーターに提出させることを命ずる命令を特別審査委員会に申請する権限。
- ③ 特定のスキームが届出義務があるか又は届出義務があると取り扱うべきかを決定するように特別審査委員会に申請する権限。
- ④ プロモーターが届け出たと主張するがその情報が不十分な場合に情報又

は書類をプロモーターに提出させることを命ずる命令を特別審査委員会に申請する権限。

3 2016年財政法改正²⁵⁾

英国では2016年に財政法が改正され、平成28年9月15日以降に開始する会計年度において、大企業の財務責任者に税務に関する適切な管理体制を構築し、社内体制にかかる報告書を定期的に税務当局に提出することが義務化された。具体的には、大規模な法人に対して税務戦略を企業のホームページに開示することを義務づける制度が、2016年9月15日に議会で可決制定された。違反すると財務責任者や会社に対する罰則が適用されることとなった。

税務戦略の開示義務は、すでに導入されている Senior Accounting Officer (SAO) 規程のもとで「適格」(英国での売上高が2億ポンド以上、または、総資産合計が20億ポンド以上)とされた英国企業グループに適用される。また、この条件に満たない法人においても、英国の国別報告書の提出義務が課せられる英国法人(全世界売上高が7億5千万ユーロ以上)等、あるいは、親会社が英国法人以外の場合で、英国にその親会社があったと仮定したとき国別報告書の提出義務が課されることになるときは、その親会社を持つ英国法人も対象となる。わが国多国籍企業も英国に子会社や支店を有する場合当然この規制の対象になる。今後、英国で企業活動をおこなうわが国多国籍企業は、税務行動規範や税務戦略を策定し、それらと整合する税務戦略を検討し同時にその税務戦略を開示する必要がある。

開示される税務戦略には、次の4つの事項が記載されていることが求められている。

- ① 英国税務上の影響がある範囲において税務プランニングに対する企業グループの姿勢。
- ② リスクマネジメントおよびガバナンス体制について、企業グループはどのようなアプローチを取っているのか。適用法人の事業規模・法人特有の問題、ビジネス環境の変化に関連する税務リスク全般に対する適用法人の対応。想定している税務リスクに対して社内ガバナンス体制を構築しているか否か。
- ③ 企業グループが許容するとしている英国税務上のリスク水準。外部の税務アドバイザーを使用する場合にはその理由、さらに税務戦略を立てた場合は理由とその必要性。

④ 英国税務当局（HMRC：Her Majesty's Revenue and Customs）との協議に対する企業グループのアプローチ。

英国財政法において、HMRC（英国の歳入税関庁）²⁶⁾による税務戦略の開示に係る記載要件は詳細に記載してあるわけではない。それゆえ、それぞれの多国籍企業グループの裁量の余地が大きいと考えられる。税務戦略・ポリシーの透明性を高め、税務当局と企業間の関係を改善する必要がある。

わが国多国籍企業においても英国支店と本社との間に円滑な連携を図ることが必須である。すでに自社にグローバルの税務戦略が設定されている場合は、英国内におけるそれと整合性を持たせることが重要といえる。税務戦略の対外公表にあたっては、取組の意思を文字情報とすることで税務管理水準の高い企業に対しては、その結果として税務コンプライアンスに係る負担を軽減する等のメリットがもたらされると考えられる。

さらに重要なことは、策定した税務戦略に実効性を伴わせるため、自社におけるコンプライアンス・税務リスクの管理・当局との信頼関係構築・アドバイザーの活用・税コントロールのためのフレームワーク作り等の方針を明確化することである。

4 BEPS 行動計画 12²⁷⁾

(1) 概要

2015年に計画実施された経済協力開発機構（OECD）の租税委員会によるBEP S (Base Erosion and Profit Shifting)プロジェクトにおいて、多国籍企業の活動や納税実態に関する透明性向上が重要な1つの課題とされ、最終的に行動企画12として「タックス・プランニングの義務的開示制度（MDR：Mandatory Disclosure Rules）」が制定された。この義務的開示制度は、課税庁がタックス・プランニングに関する包括的な情報収集が困難であるという問題意識より制定されたものであり課税庁の執行対応に役立つ手段として位置づけられている。

わが国では、この義務的開示制度については数年前から税制改正項目になっているが、現状では法制化されていない。しかし今後は、わが国をはじめ他国にも拡散していくと思われるため、わが国多国籍企業は、企業競争力維持の観点から、このような開示制度に対してどのような対応を図るべきか検討が必要になる。ここでは、喫緊の課題である義務的開示制度についてBEP S行動計画12の内容を参考にしながらわが国多国籍企業に対する影響を考えていきたい。

(2) 内容

B E P S 行動計画は4つの柱で整理することができる。一貫性、実体性と透明性と確実性である。透明性と確実性は、企業の事業活動、タックス・プランニングについての情報公開（透明性）と企業にとっての二重課税排除のメカニズムの確実性を確保することを勧告している。各国が守るべき最低限の基準を示したのではなく、MDR導入の可否は各国の自由な判断である。

MDRの目的は、透明性の向上と、スキームが公表されることでそれに加入することを望む納税義務者への抑止力になることと、プロモーター及び利用者が、租税回避スキームを実行することをためらうことから租税回避市場に圧力をかけることである。開示義務者は、タックスプロモーターと呼ばれる専門家である。

開示の時期はプロモーターが開示する場合はスキームが利用可能になった時点で開示としている。納税義務者が開示する場合は勧告による実施の時期であるが、納税義務者のみが開示義務者の場合、課税当局がスキームに速やかに行動できるように短期間とすべきであるとしている。

開示すべき情報は、

- ① プロモーターとユーザーに関する情報
- ② スキームを開示とする法令の詳細
- ③ 仕組取引及びその名称の詳細、
- ④ 税務上の利益の根拠規定
- ⑤ 税務上の便益の詳細
- ⑥ 顧客のリスト（プロモーターのみ）
- ⑦ 予測される税務上の便益の金額である。

義務的開示制度にしたがって報告することは、必ずしもその取引が租税回避であることを意味するものではない。また、その一方で課税当局から何ら反応がなかったからといって取引の有効性を認めたものではない。この点について企業は注意する必要がある。また、義務的開示制度を遵守しない場合は、その遵守しなかったことに対して企業に対して罰則が科されることになる。

(3) わが国企業への影響および留意点

B E P S 行動計画 12、義務的開示制度を導入することで、課税庁の情報把握が容易になりリスク評価が向上するというメリットがある。しかし、一方で課税庁が情報を得ることで立法措置や執行上の措置を講じると想定される取引は、利用者にとって課税リスクとなり開発・販売者にとってはスキームが短命化するリス

クをはらんでいる。

義務的開示制度を導入することが、過度な租税回避行為の最終的な抑止力につながるとも考えられるため、今後この制度化への傾向は加速していくと考えられる。税務戦略は企業秘密に係る事項である。わが国多国籍企業にとって相応の事務負担を要することになるが、企業の競争力維持の観点からもこの義務的開示制度導入の傾向に対しどのような対応を図るべきか検討が必要になろう。

IV 税務ガバナンス構築の課題

1 税務行動規範の果たす役割²⁸⁾

日本企業が、ステークホルダーに対して説明可能な税務行動を企業グループ全体で一貫して実践していくためには、企業グループ内と税務行動に関する判断のよりどころとなる行動規範が明確に示されてなければならない。こうした企業グループの税務に関する行動規範は、トップマネジメントの発信により行われることが重要である。従来まで、わが国企業は企業グループ内の税務部門だけで税務リスクに対応する場面が多かった。今後は事業部門や内部監査部門など他の部門も含めて全社的に税務リスクの対応にあたりることが必要となる。例えば、義務的開示制度の導入された英国における自社の部署や子会社にだけ対応をまかせたままにするのではなく企業グループ全体での対応が必要になる。そのために行動規範を周知していく必要がある。

さらに、グローバル税務ポリシーや税務管理に係るプロセスを見直した上で、必要に応じて新たに設定を行うこと。また随時修正を行う等の対応が望ましいと考えられる。それとともに、また、従来から制定している自社の企業理念や他項目に関する企業行動規範やリスク管理方針などの諸規定との整合性にも考度が求められる。策定した行動規範を企業内に周知することで、税務に対する姿勢を明確にすることが、税務ガバナンスの整備の第一歩となる。

次に経営戦略の視点から税務戦略を考える。税務戦略は、外部環境や企業グループの状況を踏まえ、重要性や緊急性を考慮しながら、税務ガバナンスのあり方や許容する税務リスクの水準を定め、それを達成する税務ガバナンス、税務マネジメント、及び税務コンプライアンスへのアプローチや税務当局への対応方針など、税務行動規範を実践するための企業グループ全体の基本的方針となるものである。税務戦略を定期的に見直し外部環境や企業グループの状況の変化を的確に反映することが重要になる。

さらに、税務戦略の目的が、税務コンプライアンスの確保から税務リスク管理、税務コスト管理と発展していくにつれて企業全体として最適化を図ることが求められる。そのために税務ガバナンスも高度化し複雑化する。現状の体制等を十分に考慮し実効性のある税務戦略を策定することで実効性を確保していく必要がある。

2 組織整備²⁹⁾

税務戦略の策定とともに、企業内で税務戦略の実効性を確保するためには、それを可能にする人材を含めた組織整備が課題となる。これまでわが国企業では、その特色である組織の縦割りの弊害から税務管理の対応を税務部門や会計部門に任せきりにしてきた。またこれら部門の重要な役割は、税務申告書の作成や税務調査への対応が中心となっていた。多くの日本企業における税務部門が経営の視点から期待される役割は他部門に比べて大きくはなかったのである。

しかし今後は、本論文で確認した財政法の改正や BEPS プロジェクトをふまえた税務戦略の構築という重要な部門になると思われる。企業内の税務業務の実施状況等について定期的に情報収集して監視を行い、問題がある場合には改善の指示や支援等を行うことが求められる。各部門における必要な税務情報を誰がいつ本社税務部門に報告するのかを業務プロセスを明確にして文書化するなどといった体制を整え、税務情報の報告体制の整備が必要となる。そのために風通しのよい企業風土をつくり部門間の情報共有を図ることが重要である。

また、業務状況を記録し取締役会等に対して報告する等、税務ガバナンスの整備・運用において重責を担うことが期待されている。そのために、こうした重責を担うために必要な人材を集め、彼らに権限移譲を行っていく必要がある。

また従業員を評価する際の評価方法も見直していく必要がある。従来は、自社の総額としての税額軽減を継続していくことが税務戦略にとって重要であり評価されてきた。しかし今後は、ステークホルダーである投資家からの信頼を得るため自社の適切な税務ガバナンス構築を達成するという業績に対する評価、また投資家に対し透明性を備えた税務情報を作成し開示するという業績を評価内容に加えていく必要がある。そしてそれを達成していくには、税務ガバナンス構築の重要性を経営陣が率先して範を示し、会社全体に浸透させていく必要があるだろう。

3 専門家との協働³⁰⁾

税務ガバナンスの構築のためもう一つ重要な役割を果たす専門家がいる。それ

はタックスプロモーターと呼ばれる外部アドバイザー、弁護士、公認会計士や税理士といった専門家である。彼らと定期的なミーティングを行い効率的な議論や専門的な助言等を受けながらすすめることガバナンス構築に非常に効果的と考えられる。

税理士法第1条³¹⁾に「税理士は、税務に関する専門家として独立した公平な立場において申告納税制度の理念に沿って納税義務者の信頼にこたえ租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることとする。」と規定されている。

この条文は①まず税務の専門家として独立した公正な立場にあること、②納税義務者の信頼の応えること、③租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることという解釈ができる。①については、税理士は、独立公正という立場であるため、たとえ納税者の依頼であっても中立な立場で税務を行うことが義務付けられている。②については、納税者の信頼にこたえることを意味する。しかしながら、条文から判断して当然脱法行為に加担してはならない。③については、税法を遵守し納税者の税務に関することを適切に行うということの意味する。

このように税理士には、申告納税制度その理念に沿い納税者の税知識の普及、モラルおよび税法遵守水準の向上、効率的な税務行政と税収確保に協力することが期待されている。国家の歳入の基礎となる税に携わる税理士には、国家政策に大きく寄与できうるという高い使命、強い使命があり、税理士法にも記載されている。経営者は自らの財務情報や税務情報を真摯に開示して、彼らの助言を受けながら税務コンプライアンスに準じた適切な税務ガバナンスを構築していく必要がある。また、企業が適正な税務ガバナンスを構築するためには、税理士に代表される専門家との協働作業をしていくことが不可欠であるといえよう。

V 結語

本論文では、義務的開示制度導入の視点からその導入に企業が適切に対応するために自社に適切な税務ガバナンスを構築する必要があることを確認した。従来よりわが国では、財務情報を適正な開示することに主眼を置いてきた。しかし税務環境の変化にともない、今後は財務情報だけでなく非財務情報、その中で企業にとって甚大なレピュテーションリスク³²⁾につながる可能性のある税務情報を適切に開示していく必要性を確認した。そのために自社の税務ガバナンスを構築することが重要であるとし、構築するための課題について検討した。税務ガバナンスを構築し、会社全体として実践していくには、企業グループ内と税務行動に関

する判断のよりどころとなる行動規範が明確に示すこと、税務部門が財政法の改正や BEPS プロジェクトをふまえた税務戦略の構築という重要な部門になり、企業内の税務業務の実施状況等について定期的に情報収集して監視を行い、問題がある場合には改善の指示や支援等をおこなっていくこと、企業が適切な税務ガバナンスを構築するためには、税理士に代表される専門家との協働作業をしていくことが不可欠であることを確認した。

一方、今回の論文の中では十分な示唆を示せなかったが、社内の適正な内部統制制度を構築することも非常に重要な課題である。この視点から示唆を提示していくことは、今後の課題にしていきたい。

わが国企業の国際化が進み、経営陣は、世界中のさまざまなステークホルダーから企業を持続的発展させていくことが期待されている。本論文で確認したが、今後も税務環境の急激な変化が予想され、企業経営における税務リスクへの対応は重要性を増していくだろう。そのためにも経営陣は、自ら率先して自社の税務戦略への関心をもち、全社内にその重要性を認識させながら税務ガバナンスの構築を進めていく必要がある。そうすることが永続的に社会的責任³³⁾をはたしていくことになるのである。

-
- 1) 企業・行政・NPO等の利害と行動に直接・間接的に利害関係を有する者をいう。具体的には消費者、従業員、株主、債権者、仕入先、得意先等のことをさす。
 - 2) 谷口和繁「コーポレート・ガバナンスと税務リスク」『租税研究』2007年8月号、110-121頁。
 - 3) 庄司一也「税務の面からコーポレート・ガバナンスを確立することの利点と課題」『サイバー大学論集』2009年2月、88-104頁。
 - 4) Base Erosion and Profit Shiftingの頭文字の略語のことをいう。日本語では、「税源侵食と利益移転」という。経済協力開発機構(OECD)により行き過ぎた節税を防ぐためBEPS対策としてのBEPSプロジェクトが計画され15の行動計画を発表した。
 - 5) 本論文においては、コーポレート・ガバナンスを論ずる便宜上、企業・会社とは大衆投資家(分散した不特定多数の投資家)がいる公開株式会社を指すものとする。
 - 6) 1992年に、アメリカ法律協会(American Law Institute)の10年にわたるプロジェクトの成果である。「コーポレートガバナンス原理:分析と勧告」もモニタリングを中心とした経営管理・監督機構を推奨している。
 - 7) Ardian Cadbully, Report of the Committee aspects of Corporate Governance (1992)
 - 8) 江頭憲治郎「コーポレート・ガバナンスを論ずる意義」『商事法務』第1364号、1994年8月、2-3頁。
森本滋「コーポレート・ガバナンスと商法改正」『ジュリスト』第1121号、1997年10月、63頁。
 - 9) 神田秀樹『コーポレート・ガバナンスにおける商法の役割』中央経済社、2003年4月、33-40頁。
 - 10) 関孝哉『コーポレートガバナンスとアカウンタビリティ』株式会社商事法務、2006年8月、33-41頁。
 - 11) 有価証券報告書に記載してある企業に関する情報のうちバランスシート、損益計算書、キャッシュフロー計算書の財務以外の情報のことをいう。たとえば、従業員に関する情報、リスク情報のことである。税に関する情報も非財務情報に該当する。
 - 12) 経済産業省「持続的成長への競争力とインセンティブ～企業と投資家の望ましい関係構築～」プロジェクト(伊藤レポート)、2014年8月、18-23頁。
 - 13) <http://www.oceantomo.com/intangible-asset-market-value-study/>2018年12月13日最終アクセス。
 - 14) OECDは2004年に「OECDコーポレートガバナンス原則改訂版」以下、OECDを公表した。このOECD原則は1999年版を改訂したものであるが、①OECD加盟国・非加盟国にとってそれぞれの国のコーポレートガバナンスにかかる法的・制度的枠組みおよび規制の枠組みの見直しを評価・改善する助けになること、および②証券取引所投資家、企業及びその他の関係者に対して指針と示唆を提供することを意図している。日本コーポレート・ガバナンスフォーラム編『OECDコーポレート・ガバナンス改訂OECD原則の分析と評価』明石書店、2006年2月、11-33頁。
 - 15) 同上書、59頁。

-
- 16) 同上書、60 頁。
 - 17) 同上書、96 頁。
 - 18) 同上書、96 頁
 - 19) 参考までに英国は、多国籍企業による非課税国や低課税国への所得移転を懸念して 2015 年 4 月に迂回利益税 (Diverted Profits Tax) という新しい税法を導入した。本論文では財政法の改正のみを取り上げる。
 - 20) 辻富久「英国における租税回避スキームの開示制度について」『国士舘大学政経論業』第 19 巻、2007 年 4 月、21-45 頁。
 - 21) 辻富久「英国における一般的租税回避防止規定の検討について」『国士舘大学政経論業』第 21 巻、2009 年 4 月、1-36 頁。
 - 22) 岡直樹「英国アールソン報告書と GAAR」『ファイナンシャル・レビュー』2016 年 3 月、136-140 頁。
 - 23) 矢内一好「国際課税英国型一般否認規定 (GAAR) の検証: GAAR パラドックスについて」『租税研究』2015 年 7 月、332-336 頁。
 - 24) 辻富久、前掲稿、21-30 頁。
 - 25) 同上稿、32-36 頁。
 - 26) Her Majesty Revenue and Customs, 英国歳入税関庁のことをいう。2005 年、ゴードン・ブラウン財務大臣による税務行政の大がかりな見直しにより、関税消費税庁 (HM Customs and Excise) と内国歳入庁 (Inland Revenue Office) との合併により設立された。
 - 27) 義務の開示制度は課税当局が租税スキームを速やかに把握するためにプロモーターやそれを利用する納税者に対してそのスキームの内容等一定の課税譲歩を当局に報告することを義務付ける制度である。
 - 28) 白坂亨・中原拓也「英国では税務戦略の開示が義務化 税務情報開示をめぐる国内外の動向」『旬刊経理情報』2016 年 10 月、14-17 頁。
 - 29) 白坂亨・中原拓也「行動規範、戦略、組織、情報収集体制 税務ガバナンス整備の進め方」『旬刊経理情報』2016 年 10 月、17-18 頁。
 - 30) 白坂・中原「同上稿」、19-21 頁。
 - 31) 日本税理士連合会『税理士法逐条解説』(7 訂版) 日本税理士連合会、2016 年 7 月、17-18 頁。
 - 32) 企業に対する否定的な評価や評判が広まることにより、企業の信用やブランド価値が低下し、損失を被る危険度。
 - 33) 企業の社会的責任のことをいう。企業本来の生産活動における責任のほか自らの活動が社会に多大な影響を及ぼすことに配慮して果たすべき責任のことをいう。

参 考 文 献

- 青山慶二「巻頭論文 富裕層や海外取引企業に対する税務行政の取組と課題」『税理』第160号、2017年2月。
- 荒井優美子「税務コンプライアンス向上のための日本の取組み」『旬刊経理情報』第1460号、2016年10月。
- 池田賢志「税務のコーポレートガバナンスと税務コンプライアンスの向上 第4回OECD税務長官会議（FTA）ケープタウン会合について」『ファイナンス通巻509号』、2008年4月号、9-18頁。
- 井口譲二『別冊商事法務 財務・日財務情報の実行的な開示—ESG投資に対応した企業報告—』株式会社商事法務、2018年。
- 今村隆「英国におけるGeneral Anti-Abuse Rule立法の背景と意義」『税大ジャーナル』22号、2013年11月、89-103頁。
- 岩崎政明「税務コーポレートガバナンス導入の現状と課題」『租税研究』、2016年7月号。
- 江頭憲治郎『株式会社法 第6版』有斐閣、2015年。
- 江頭憲治郎「コーポレート・ガバナンスを論ずる意義」『旬刊商事法務』第1364号、1994年8月。
- 江川雅子『現代コーポレートガバナンス 戦略、制度、市場』日本経済新聞社、2018年。
- 岡直樹「英国アロンソン報告書とGAAR」『ファイナンシャル・レビュー』平成28年第1号、107-140頁。
- OECD『G20/OECDコーポレート・ガバナンス原則』OECD Publishing、2016年。
- 岡直樹「GAAR STUDY：包括的租税回避対抗規定が英国税制に導入されるべきか否かについての検討 アロンソン報告書」『租税研究』、2013年8月。
- 加藤康之『ESG投資の研究 理論と実践の最前線』一灯舎、2018年。
- 神田秀樹『コーポレート・ガバナンスにおける商法の役割』中央経済社、2005年。
- 神田秀樹「コーポレート・ガバナンスコードについて」『月刊監査役』第642号、2015年5月。
- 神田秀樹『特集 コーポレート・ガバナンスコード』『ジュリスト』第1484号、2015年9月号。
- 経済産業省「持続的成長への競争力とインセンティブ～企業と投資家の望ましい関係構築～」プロジェクト（伊藤レポート）、2014年8月。
- 川口幸美『社外取締役とコーポレート・ガバナンス』弘文堂、2003年。
- 白坂亨・中原拓也「英国では税務戦略の開示が義務化 税務情報開示をめぐる国内外の動向」『旬刊経理情報』第1460号、2016年10月20日号。
- 白坂亨・中原拓也「行動規範、戦略、素地き、情報収集体制 税務ガバナンスの整備の進め方」『旬刊経理情報』第1460号、2016年10月20日号。
- 関孝哉『コーポレートガバナンスとアカウンタビリティ』株式会社商事法務、2006年。
- 谷口和繁「コーポレートガバナンスと税務リスク」『租税研究』、2007年8月号。
- 日本コーポレート・ガバナンスフォーラム編『OECD コーポレート・ガバナンス 改定OECD原則の分析と評価』明石書店、2006年。
- 辻富正「英国における租税回避スキームの開示制度について」『国土館大學論業』2007年4月、19号、21-45頁。

日本税理士連合会『税理士法逐条解説』（7訂版）日本税理士連合会、2016年。

桃尾・松尾・難波堀津事務所『コーポレートガバナンスから見る会社法-平成26年改正をふまえて』株式会社商事法務、2014年。

森本滋「コーポレート・ガバナンスと商法改正」『ジュリスト』第1121号、1997年10月。

矢内一好『一般否認規定と租税回避凡例の各国比較 GAARパッケージの視点からの分析』財經詳報社、2015年。

矢内一好「英国型一般否認規定（GAAR）の検証 - GAARパラドックスについて-」『租税研究』、2015年7月。

山川博樹「欧州委員会における税情報の一般開示提案の概要と日本企業の対応—英国における税務戦略の一般開示に係る新たな立案にも言及して—」『租税研究』、2016年7月。

吉村政穂「特集国際的租税回避への法的対抗 国際的脱税・租税回避への対抗—パナマ文書の影響」『ジュリスト』1496号、2016年8月。

Holland, Kevin, Lindop, Sarah and Zainudin, Fatimath (2016) "tax avoidance : a threat to Corporate Legitimacy?" British tax review 3. pp.310-338.

Slemrod, J, (2004) "The Corporate Tax Selfishness" National Tax review, pp.877-899.
<http://www.oceantomo.com/intangible-asset-market-value-study/>2018年12月13日最終閲覧。

UK Financial Act: <http://www.legislation.gov.uk> 。平成30年12月13日最終閲覧。