

確認項目や自主開示等に関する見直し

コーポレート・ガバナンス

税務CG事務実施要領の 改正と実務への影響

この記事の
エッセンス

- 本年6月3日、国税庁の「税務に関するコーポレートガバナンスの充実にに向けた取組の事務実施要領」が改正された。
- 本改正では、税務に関するコーポレート・ガバナンスの状況が良好かを判定するための確認項目の見直しや自主開示に関する見直し等が行われている。
- 税務ガバナンスの重要性を認識しその整備を進める日系企業が増加しているなか、今回の改正の内容を踏まえ、日系企業において税務ガバナンスの構築・強化および適切な運用に向けた取組みが拡大していくことが期待される。

PwC税理士法人
公認会計士・税理士

白崎 亨

PwC税理士法人
税理士

浅川 和仁

PwC税理士法人
税理士

中原 拓也

はじめに

本誌2019年6月1日号(No.1546)において、「グローバル日系企業の税務ガバナンス」と題する記事を寄稿したが、その後、2019年6月3日付けで、国税庁の「税務に関するコーポレートガバナンスの充実にに向けた取組の事務実施要領」(以下、「事務実施要領」という)の改正(以下、「本改正」という)が行われたことから、先述の記事の補足として、本稿では、本改正の内容および日系企業への影響について解説する。

国税庁による税務CGの充実に 向けた取組みの概要

国税庁による税務に関するコーポレート・ガバナンス(以下、「税務CG」という)の充実に向けた取組み(以下、「本取組み」という)は、税務コンプライアンスの維持・向上には、トップマネジメントの積極的な関与のもと、企業自ら税務に関するコーポレート・ガバナンスを充実させていくことが重要かつ効果的であるこ

とから、その充実を促進することを趣旨として、2011年より実施されている。

本取組みでは、国税局所管の特別国税調査官が所掌する法人(約500社。以下、「特官法人」という)を対象に、税務調査の機会において、税務CGの状況について確認および判定を行い、また、トップマネジメント(法人の業務に関する意思決定を行う経営責任者等)と面談を行い税務調査の結果、税務CGの状況および効果的な取組事例の紹介等の意見交換を行うことで、特官法人における税務CGのさらなる充実の促進を図っている。

税務CGの状況が良好であり調査必要度が低いと判定された法人は、重要性の高い取引等で金額が多額なものを自主的に開示すること等を条件に、次回の調査時期が延長されるまたは次回の調査期間が短縮されることになる。

2016年7月には、企業の自発的な税務CGの充実に向けた取組みを後押しするため、国税庁より本取組みに関する事務運営指針等が公表された。公表された資料には、本取組みの概要や効果的な取組事例に加え、税務当局における事務手続や税

確認項目	評価ポイント
3 内部牽制の働く税務・会計処理手続の整備・運用	
① 個々の業務における経理処理のチェック体制および税務処理誤りの防止策	<p>日々の経理(税務)処理の過程で生じる誤謬や不正を防止するため、業務分担等によるチェック体制の整備状況およびその運用状況を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・特定の取引について、税務上検討すべき事項を網羅したチェックシートの作成を義務付け、必要に応じ経理担当部署へ相談・協議する体制を構築 ・処理誤りが多い業務について、権限・職責に応じたチェック体制を構築(複数の担当によるチェック体制を構築) ・決算後各部門に予算消化目的や繰上げ(繰延べ)計上等がないか再確認させ、その結果を経理担当部署へ報告 ・税務を意識した取引を行うよう、決裁書に税務の取扱いを記載
② 税務処理手続の明確化	<p>継続的にルールに基づいた適正な事務処理を行うため、税務処理手続の策定状況およびその運用状況を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・過去の処理誤りや調査での是正事項を踏まえたマニュアルを作成(適時改定) ・作成したマニュアルを社内LANに掲載するなど社内でも共有
③ 会計処理の適否が事後においても検証可能となるしくみの整備	<p>会計処理の適否を事後においても検証可能とするため、事業部等に対する資料保存に関する指示状況およびその保存状況を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・請求事実を証する資料、施行検査の写真、廃棄に係る客観的な証ひょう等保存すべき資料を整理し、所定期間、所定の方法で保存するよう指示し、適時資料を確認できるよう目録を作成
④ 不正な会計処理などの情報に関する内部(外部)通報制度の整備と周知	<p>不正な会計処理、違法取引等を防止するため、内部(社員やグループ会社)や外部(取引先や一般消費者)からの情報提供の受付窓口の設置状況およびその周知状況を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・社内および社外(弁護士事務所等)に通報窓口を設置するとともに、研修、会議、社内LAN等によりその旨を周知し、その際不正な会計処理も通報対象となることを説明
4 税務に関する情報および再発防止策の社内への周知	
① 申告書の作成や日々の税務・経理処理に影響する税制改正等の情報提供	<p>税務に関する認識の向上を図るため、税務に関する情報(申告書の作成や日々の経理処理に影響する税制改正事項など)の提供状況について確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・経理担当部署から関係部署へ説明会・研修・社内LANへの掲載などにより、適時提供 ・税制改正事項や誤りの多い事例について、解説を付したものを社内LANへ掲載 ・説明会后、理解度チェックを行い、理解度が低い項目を再度個別に説明 ・会計や税務処理に関する社内ルールについて、eラーニングを実施(履修しないと起票できないこととするライセンス制を採用)
② 税務調査結果および再発防止策の社内周知	<p>税務調査による是正事項の再発防止を図るため、税務調査結果や再発防止策の社内への周知状況およびその運用(改善)状況を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・発生部署だけでなく、関係する全部署に対しても再発防止策の手順等を周知徹底し、その実施状況を適宜確認 ・不適切な取引が判明した場合、緊急に研修会等を実施 ・事務処理マニュアルを改訂し、改善状況を定期的に検査

確認項目	評価ポイント
5 不適切な行為の抑制策の整備・運用	
① 仮装・隠蔽等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	<p>仮装・隠蔽等の不適切行為(会計・税務面)を防止するため、処分対象となる行為を明記した懲戒規定等の整備状況および社員への周知状況を確認する。 また、不正行為が生じた場合の社員への周知状況を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・仮装・隠蔽等の不適切行為は、処分対象となる規定等を整備し、おおむね全社員に対し、研修や会議等で周知 ・不正な税務・会計処理を行った取引実行者および監督責任者を処分 ・会計・税務に関する不正行為の概要について、おおむね全社員に対して適時周知
【参考】直近の変更事項等	
① トップマネジメントの交代の有無およびその状況(交代者、時期)	
② 大規模な事業部再編、合併等組織再編の有無およびその概要	
確認事項には記載されていない確認項目	
確認項目	評価ポイント
1 税務調査への対応	
調査中の質問等に対する回答、証ひょう類の提出状況や事業部門担当者等へのヒアリングや現場確認等の対応状況を確認する。	税務調査の際の質問等に対する回答、証ひょう類の提出状況や事業部門担当者等へのヒアリングや現場確認等の対応状況を確認する。
2 帳簿書類等の保存	
帳簿書類、原始記録の保存	帳簿書類(総勘定元帳、補助簿等)および原始記録(海外支店等の分も含む)の保存状況(保存期間、保存方法、保存場所)を確認する。

(出所) 事務実施要領(令和元年6月3日)をもとに筆者作成

本改正の主要な内容は次の4つに

事務実施要領の改正の概要

務CGの状況が良好かどうかを判定するための確認項目およびその評価ポイント等を記載した事務実施要領がある。

国税庁の資料によれば、税務CGの状況が良好と判定され税務調査時期の延長等の対象となっている法人の数は、平成29事務年度で90社となっており、その数は増加傾向を示している。

整理できるものと考えられる。

以下、各主要な改正内容について解説する。

① 確認項目への「税務方針等の公表」の新規追加

(1) 確認項目の見直し

② 確認項目の見直し

(2) 自主開示に関する見直し

(3) 調査時期の延長期間に関する見直し

(4) 確認項目における評価ポイントの明確化

(図表) 税務に関するコーポレートガバナンスの確認項目および評価ポイント

確認項目	評価ポイント	確認項目	評価ポイント
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・運用	
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	<p>税務コンプライアンスに関する意識の醸成を図るため、社訓や指針等への税務に関する事項の記載状況を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・コンプライアンスに関する社訓や指針等に税法遵守、原始記録の適正保存、不正な会計処理の禁止などの事項を明記 ・税務に特化した指針等を策定 	① 税務上の処理(解釈)に関し	<p>日々の経理(税務)処理を適正に行うため、国内事業部・事業所と本社経理担当部署との連絡・相談体制の整備状況および経理担当部署における、各事業部の事業活動に係る情報の入手状況を確認する。なお、海外支店・現地事業所(所得金額の計算に影響する外国子会社等を含む)を有する場合には、当該支店等との状況についても別途確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・各事業部と経理担当部署が、毎月、情報交換を目的とした会議を実施 ・各事業部に経理担当を設置するとともに、本社経理担当部署に経理(税務)処理に関する相談窓口を設置(全社員に周知) ・稟議書や取締役会資料が本社経理担当部署に回付されるしくみを構築し、税務上検討を要する取引を早期に把握 ・例外的な取引が発生した場合、各事業部から本社経理担当部署へ報告を義務化 ・税務上問題が生じる可能性が高い取引について、関係部署と多角的に検討する体制を構築
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	<p>上記①の社訓や指針等の社内周知・浸透を図るため、トップマネジメントからの発信状況及びその浸透度を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・社内LANへの掲載、研修、コンプライアンス・ハンドブックの配布等により全社員に周知 ・社内LAN等を利用した研修等の機会に、指針等の理解度チェックを実施 ・企業グループとしてコンプライアンス指針を策定し、グループ内企業で共有 	② 税務精通者の配置状況、税務精通者の確保のために実施している事項	<p>各事業部からの相談に対する回答や税務調査に適切に対応するため、税務精通者の配置状況(人材育成面、人員)を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・人材育成を考慮した人事ローテーション、外部研修の受講 ・多面的な検討を行うため、税務精通者(税理士資格を有する者など)を複数人配置
③ 税務方針等の公表	<p>企業(グループ)としての税務に対する取組方針を明確化するため、税務方針やタックスポリシー等の公表状況を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・税法遵守、適正納税に向けた体制整備、適正なグループ内取引の実施などを明記した税務方針を社訓等とは別に策定し、その内容をホームページに掲載 	③ 経理担当部署等による税務に関する社内監査の実施	<p>経理処理の適正性を検証するため、日常のチェックとは別に経理担当部署や監査部門等が税務の観点から行っている監査の実施状況を確認する。また、処理誤り等を把握した場合は是正状況及び再発防止策等の対応状況を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・会計(税務)監査専任チームを設置し、定期的に監査を実施 ・過去に税務調査で質問等された事項を参考に取引を抽出し、各事業部と処理の適否を検討 ・税務調査では正事項があった部署の監査を実施 ・税務調査で質問等が少なかった事業部の監査を重点的に実施 ・グループ会社との取引に係る経理処理や保存書類の整合性を確認
④ 税務調査の経過や結果のトップマネジメントへの報告	<p>トップマネジメントが適切な関与・指導を行うため、税務調査の経過や結果の報告状況を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・税務調査の結果だけでなく、適時調査状況を報告 	④ 税務コンプライアンスの維持・向上に関する経理部署と監査役・監査法人との連携	<p>税務コンプライアンスの充実を図るため、監査役や監査法人との意見交換の実施状況を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・税務調査の結果や内部統制の整備状況等について適時報告・相談し、意見交換やアドバイス等を受けている
⑤ 税務に関する社内監査結果のトップマネジメントへの報告	<p>トップマネジメントが適切な関与・指導を行うため、税務の観点から実施した社内監査の結果報告状況を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・適時社内監査の結果を報告 	⑤ 国内のグループ会社への税務に関する情報提供	<p>【全法人】グループ全体の経理レベル向上を図るため、グループ会社との税務に関する情報交換の実施状況を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・申告書作成や経理処理の参考となるマニュアルやチェックリストをグループ会社と共有 ・税制改正の内容等について、グループ会社経理担当に周知
⑥ 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	<p>再発防止策の実効性を高めるため、トップマネジメントの関与(指示・指導)状況を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・トップマネジメントの指示・指導のもと、経理担当部署等が再発防止策を策定・運用状況を管理 ・徹底した再発防止を社長メッセージとして電子メールや社内LAN等により指示 	⑤ 連結子法人に対する申告指導などの説明会等の実施	<p>【連結納税制度適用法人】申告書作成に必要な情報が報告されるよう、連結子法人との税務に関する情報交換等の実施状況を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・税制改正等の情報提供を行うとともに決算前に連結納税に係る説明会を実施
⑦ トップマネジメントへの再発防止策の運用状況の報告	<p>再発防止策の実効性を高めるため、その運用に関する報告状況を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・再発防止策の内容や重要度に応じ、その運用状況(マニュアル改定、改善状況等)を適時報告 	⑥ 海外の主要な子会社に対する税務に関する監査・モニタリングの実施	<p>グループ内取引等の適正性を確認するため、海外の主要な子会社に対する税務面での監査等の実施状況(経理担当部署への結果報告を含む)を確認する。また、監査等により処理誤り等を把握した場合は是正状況および再発防止策等の対応状況を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・自社または監査法人により税務面での監査を定期的実施 ・一定の取引について、原始記録を添付したうえで、定期的に本社へ報告するしくみを構築
⑧ 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	<p>国税当局との信頼関係を構築していくうえでは、トップマネジメントが税務に対して協力的であることが重要であるため、税務調査への対応に関する指示状況を確認する。 (取組事例)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・税務調査開始前に、調査対応を優先するよう、指示文書を発信 ・税務調査中に指摘された是正すべき事項に類似する取引の有無について、全社に徹底調査を指示 		

判定するための確認項目において、トップマネジメントの関与・指導の区分のなかに「税務方針等の公表」が追加された(図表確認項目1③参照)。これまでも確認項目には挙げられていなかったものの税務方針等が策定され公表されている場合には評価の対象とするような運用が行われているといわれていたが、この点に関して今回の改正により明確化が図られたものと考えられる。

また、税務方針等に何が記載されている必要があるかといった記載内容までは言及されていないが、これは、日系企業において、形式的に税務方針等を策定し公表するのではなく、自社グループの実態に沿った適切な税務CGを十分に検討するなかで、その最上位に位置する税務方針等を策定し公表することが求められているのではないかと考えられる。

② 税務CGの状況に影響を与える可能性のある事項の把握

企業の税務CGの状況に影響を与える可能性のある事項を把握するため、確認表の最後に「直近の変更事項等」として、「トップマネジメントの交代の有無及びその状況(交代者、時期)」や「大規模な事業部再編、合併等組織再編の有無及びその概要」を記

載する欄が新たに追加されている(図表【参考】直近の変更事項等参照)。

③ その他

図表確認項目2⑤では、「連結子法人や国内グループ会社への税務面の情報交換の実施状況」が「国内のグループ会社への税務に関する情報提供 連結子会社に対する申告指導などの説明会等の実施」と改正されている。これは、改正前では、連結子法人と国内グループ会社をまとめて記載していたが、本改正により、これを2つに分けて記載しており、特に、連結納税の場合における確認すべき取組内容の明確化を図ったものと考えられる。

また、図表確認項目2⑥では、「海外の主要な子会社への会計監査・モニタリングの実施」が「海外の主要な子会社に対する税務に関する監査・モニタリングの実施」と改正されている。これは、会計監査という文言が監査法人等により行われる会計監査と解釈される可能性があったことから、税務CGの状況を判定するにあたり確認すべき取組内容を明確にするため改正が行われたものと考えられる。ここでは、日本の税務コンプライアンスにおいて海外子会社が関係するものとして、移転価格税制

や外国子会社合算税制等に関する監査・モニタリングが想定されているものと考えられる。

その他、確認項目においていくつかが改正が行われているが、いずれも従来の内容を明確化するための改正と考えられる。

(2) 自主開示に関する修正

本改正により、自主開示の対象となる取引等が組織再編と損失計上取引に限定されている(事務実施要領II5(4)ロ)。これは、改正前において例示されていた、自主開示の対象とする取引等がどの範囲までを自主開示の対象とするかわかりづらい部分があったことから、自主開示の対象となる取引等を限定し明確化を図ったものと考えられる。なお、事務負担を考慮し、組織再編については完全支配関係にある法人間で行われたものが、損失計上取引については第三者間で行われたものが、それぞれ対象外とされている。

また、自主開示の対象として、国税当局から提出を要請する資料が追加されている。自主開示は、税務調査の時期を延長した結果、1回の税務調査の事務負担が法人および国税当局の双方にとって過重にならない

ために設けられている。本改正で、一般的に税務調査の開始時に提出が求められるような基礎資料が国税当局より提出要請されるものと考えられる。

さらに、本改正により、提出する資料として、会計処理、証憑類(契約書、請求書、納品書、領収書等)や社内検討過程が確認できる資料(稟議書等)が明示されている(事務実施要領II5(4)イ)。これは、自主開示として国税当局に提出する資料について明確化を図るためのもものと考えられる。

(3) 調査時期の延長

改正前では、調査時期の延長について、「(省略)次回調査までの間隔を前回調査と今回調査の間隔より1年延長する(省略)」と規定されていたが、本改正で「(省略)次回の調査時期は、前回調査と今回調査の間隔より1年以上延長する(省略)」とされている(事務実施要領II5(3))。これは、税務CGの状況が良好と判定された場合、改正前の規定では、調査時期の延長が1年に固定されていたことになっていたが、状況等によつては1年以上延長する場合があります。これを想定した改正と考えら

れる。

なお、「調査間隔」という文言は、本改正で事務実施要領の全体にわたる「調査時期」等の文言への修正が図られている。

(4) 確認項目の評価ポイントの明確化

税務CGの状況が良好であるかどうかを判定するための確認項目の評価ポイント(事務実施要領別紙1)について、確認項目ごとに、その項目を確認する趣旨やポイント、望ましい取組事例が追記されている。これにより、国税当局の担当者による判定基準がより明確になったものと考えられる。

また、確認項目の評価ポイントの最後に「※取組事例には、各項目において効果的と考えられる事例を記載している。」という注が新たに設けられている。これは、記載された取組事例をすべて行っていないと税務CGの状況が良好と判定されないということではなく、法人が各確認項目に関連する取組みとして実際に行っているものを総合的に判断するものであることを明確化したものと考えられる。

日系企業への影響

今回の事務実施要領の改正項目のなかで、日系企業に大きな影響を及ぼすものと考えられるのは、税務CGの確認項目に税務方針等の公表が新しく追加された点である。近年、税務方針等を策定してホームページに掲載する日系企業が増加傾向を示しているが、まだ税務方針等を策定していない日系企業や税務方針等は策定しているものの公表していない日系企業が多数を占めているのが現状である。

海外税務リスクの増大、BEP Sプロジェクトによる国際課税ルールの大転換、ROE経営および世界各国での税務ガバナンス構築・税務情報の開示要請等を背景に、日系企業においてグループ全体にわたる税務ガバナンスの重要性への認識が高まっている。そのようななか、今回の事務実施要領の改正で、税務方針等の公表が確認項目に追加されたことにより、国税庁の税務CGの対象となる特官法人に限らず多くの日系企業において、税務ガバナンスの整備への取組みの1つとして、その基盤となる税務方針等を策定し公表す

る動きが拡大していくのではないかと考えられる。

税務方針等を策定して公表する場合、公表した税務方針等の内容をどのような体制および運用によって確保していくのか、国税当局や投資家・株主等の外部ステークホルダーに対して説明できることが必要となる。このため、税務方針等の策定および公表とあわせ、トップマネジメントがイニシアティブをとり日本親会社を中心としたグループの税務を包括的に管理する体制を整備し、適切に運用していくことが重要になる。

今回の国税庁による税務CGにおいて税務方針等の公表が確認項目に追加されたことを契機に、自社グループの税務ガバナンスのあり方が検討され、その整備が促進されることが期待される。

コメント

本稿の内容はすべて筆者の個人的見解である。本稿が国税庁における税務CGの充実に向けた取組みに対する理解の促進につながり、日系企業における税務ガバナンスの構築・強化および適切な運用にあたり、少しでも役立つようであれば幸いである。

中原 拓也(なかはら・たくや)
PwC税理士法人
シニアマネージャー
税理士

税務ガバナンス整備支援チームのコアメンバーとして、日系企業における税務ガバナンスの構築・運用に関するコンサルティングサービスに従事。

浅川 和仁(あさかわ・かずひと)
PwC税理士法人
ディレクター
税理士

税務ガバナンス整備支援チームのコアメンバー。国際税務分野を中心とした長年にわたる国税当局での勤務経験を活かし、日系企業における税務ガバナンスの構築・運用に関する税務アドバイスを提供。

白崎 亨(しらすき・とおる)
PwC税理士法人
パートナー
公認会計士・税理士

税務ガバナンス整備支援チームのリーダーの1人。多くの日系企業に対して税務アドバイスを提供してきた知見を活かし、日系企業における税務ガバナンスの構築・運用に関するコンサルティングサービスに従事。