

## 講演録

### 企業のタックスコンプライアンス向上のための方策

ーその目的、内容、期待される効果についてー

横浜国立大学法科大学院教授  
岩 崎 政 明

#### ◆SUMMARY◆

本稿は、平成 27 年 11 月 18 日（水）に税務大学校和光校舎で開催された「税に関する公開講座」での横浜国立大学法科大学院の岩崎政明教授による講演内容を取りまとめたものである。

本講演では、「企業のタックスコンプライアンス向上のための方策ーその目的、内容、期待される効果についてー」と題し、近年増加傾向にある優良多国籍大企業によるコーポレートガバナンスの脆弱さを利用した経理操作や租税回避等について、企業の社会的責任（Corporate Social Responsibility）を無視した経営方針や不正経理を防止するコーポレートガバナンスの強化と、これにタックスコンプライアンス（租税法令遵守義務）を取り込もうとする国際的動向を取り上げ、我が国の租税行政庁による「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」について説明されている。

なお、本講演録を取りまとめるに当たり、岩崎政明教授による必要に応じた若干の加筆等を行っていただいた。（平成 28 年 7 月 29 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、  
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式  
見解を示すものではありません。

目 次

|     |                               |    |
|-----|-------------------------------|----|
| I   | 問題の所在                         | 2  |
| II  | 我が国における租税行政の新しい試みとねらい         | 6  |
| III | 世界の課税当局の取組状況と動向               | 7  |
| IV  | 米国タックスコンプライアンス・プログラムの内容       | 9  |
| V   | 今後我が国において必要となる法律・会計に係る制度整備と課題 | 12 |
| VI  | おわりに                          | 13 |

I 問題の所在

本日お話させていただくテーマは、「企業のタックスコンプライアンス向上のための方策」です。最近5年ぐらいの間に、国税庁は新しい租税行政の試みをしておりまして、その内容が今日のお話の主体になります。

近年、よく目立つようになってきましたが、優良多国籍大企業により、コーポレートガバナンスの脆弱さを利用した経理操作や租税回避が行われ、これに対する株主代表訴訟、不買運動ないし多額の課税処分があったため、これに端を発してその企業のブランド価値、企業価値が損なわれたり、株主利益、企業利益、そして課税所得の毀損が生ずるといったことが多くなってまいりました。

「コーポレートガバナンス」というのは、「企業内部統制」と日本語で翻訳されることもあります。要するに、企業の経営者というのは、株主の利益を損なわないように経営をしなければいけない。会社債権者に迷惑をかけてはいけない。もちろん納税も適正に行われなければいけない。それら全てのことに配慮して、経営をしなければいけない。それが経営者の責任であるという、そういう考え方です。

それがうまく実行されていないために、後で様々な問題が生じて、会社の利益が損なわれたり、株価が急落して株主に多大な迷惑を

かけることになったり、課税処分を受けることになって、その結果として社会的信用を失ったり、多額の税金を納めなければならなくなると企業利益が少なくなり、株主にまた損害を与えるというような状況が生じてきているということです。

少し古くなるのですが、最も大きく話題になったのが、2001年(平成13年)にアメリカで発生したエンロン・ワールドコム事件です。

エンロンという会社はもともと石油系の会社だったのですが、金融取引を主として行うようになり、投資に失敗して、大赤字を出しました。

しかし、その大赤字を隠すような取引を様々行い、一種の粉飾決算をして、それであたかも経営がうまくいっているかのような外観を作り出して、株価を上げて、たかさんの出資者のお金を集めた段階で粉飾決算が明らかになって会社は破綻して、結果として、株主には持株の価値をゼロにするという意味で多大な損害を与えましたし、会社債権者にも多大な損害を与えるという結果になって、結局エンロンは破綻しました。

これは不正な経理操作、不正金融取引、より具体的にはデリバティブを使ったファイナンス取引がその内容だったわけですが、そういう不正な取引を行った結果、会社の破綻と株主に対する利益の損害を生じさせた事例で

す。

一番大きく有名だから例として引用したわけですが、こういう粉飾決算の例は、日本でもありまして、比較的最近明らかになったものだけでも、オリンパス、カネボウ、ライブドア、東芝の粉飾決算などが非常に大きなものであって、しかも、その粉飾決算には、取締役と経営者自体が関与していたわけでありまして、極めて大きな不祥事という形で取り上げられています。これは経理操作の不正によって、企業利益に大きな損害が生じた例です。

もう一つ、企業価値の損失をもたらしたもののとして、最近話題となったものにスターバックス、そしてアマゾンの行き過ぎた節税策に対する不買運動等の社会問題があります。スターバックスというのはコーヒー屋さんで、全世界展開をしているわけですが、ヨーロッパでの事業活動をするときに、経営統括会社をアイルランドに置いています。

ここはタックスヘイブン、非常に税金の軽い国です。もちろんイギリスにも、フランスにも、ドイツにも子会社があって、コーヒー屋さんをやって、人気があるから多額の利益を上げているわけです。

それぞれの国において金を儲けて、そしてその国のインフラストラクチャー、上下水道を使う、電気を使う、様々な利益を受けながら、そこで稼いだ所得の大半をアイルランドに移転する取引をして、イギリスにおいては所得をほとんどゼロにする取引をした。結果として所得ゼロだから、法人税はかからない。全然税金を払わないで、商売だけをやるといふ活動をしたわけです。

これは違法なことでも何でもなくて、イギリスの租税法規を適法に工夫して適用し、加えて経理を操作することによって適法に税金を払わないという成果を挙げたわけですが、適法であったとしても、一般消費者の反発を食らい、不買運動が起きました。それはなぜ

かということ、自分の国に来てさんざん稼いで、自分の国の資産をさんざん使っているながら、税金を一銭も払わないという経営は、これは要するにその国を搾取しているのと同じではないか、さんざんその国を利用して何も還元をしないで、ほかの国に所得を持って行って税金を払わないというのはけしからん、そんな会社の品物は買わないという運動が起こったわけです。

会社として税金を適法に払わないようにしただけですが、それに対する不買運動という大きな反発が生じたことから、最終的にイギリス政府に租税に相当するお金を支払って不買運動等を治めるといふ決着をするしか方法がなかった。国家社会に適正な負担をしない商売をやると、ひどい目に遭うということが明らかになった例であります。

同じようなことはアマゾンも行っていました、アマゾンはもともと通販の本屋さんだったのですが、その後いろいろなものを売ようになっていきます。全世界に倉庫を置いているのですが、事業活動はそれぞれの国で行っているわけではない。電子的に取引をしていますから、実際の事業活動はタックスヘイブン国のホストコンピューターで行っている。各国にあるのは単なる倉庫だけだといふ取引を考え出したわけです。

そうすると、稼いだお金は事業経営を行っているところに全部は支払われるわけで、結局はタックスヘイブン国にお金に移転する。お客さんはそんなことは知りません。コンピューターとネットを使って注文を出し、お金もクレジットカードやデビットカードを使って払い込んでいるだけで、そのお金がどこに払い込まれているかは目に見えるわけではないですから、分からないわけですが、そのホストコンピューターで商売をやっているのは、実はタックスヘイブン国、税金のない国で事業をしていて、お金もそこに支払われているという状態になる。

各国にあるのは倉庫だけですから、倉庫は課税地にならないという国際課税ルールがありまして、その関係で税金を払わないで商売をするということができる。だから安く売ることができるわけです。

お客さんにとってはメリットがないわけではない。税金を払わない分商品の値段を安くして売ってくれるわけですから、お客さんとしてはいいことがないわけではないけれども、結局はある国の資源というか、上下水道、電気、様々なインフラストラクチャーを使って、その国からお金を儲けていながら、一銭もその国に還元をしないでお金を儲けていくという商売をするわけです。それは商売されている国から見れば、搾取されているのと同じことであるとも考えることもできる。アメリカでも、不買運動がやはり起こったんですね。

ちゃんと税金を払え、悪い言葉で恐縮ですが、「ショバ代払って商売をしろ」ということになるわけですが、商売をするにはそれなりの社会貢献をした上でなければいけないということが国際的な常識になっている。

このように様々な経理操作や租税回避を行って会社は儲けるが、税金は払わないという活動をする、一時期は儲かるわけですが、粉飾決算や租税回避をすれば、やがて真実は明らかになるわけで、明らかになったときには飛躍的に大きな損失と制裁が行われ、経営ができなくなります。株主に対しても大きな損害を与えるということになりますし、租税回避についても簡単に知らんぷりしてられるような時代ではなくなったというわけです。

こうしたことを防止するために、企業の社会的責任を無視した経営方針や不正経理を防止するコーポレートガバナンスの強化が必要であると言われるようになってきました。

さらに、タックスコンプライアンス、これは「租税法令遵守義務」と日本語で訳されることもあります。ちゃんと租税法を守って税金を適正に払いましょうということもコー

ポレートガバナンスの一環として組み込むべきだと言われるようになってきました。会社経営者は適正に納税をするということも会社経営者の責任なのだとされるようになってきたというわけです。

こうした動きは何を意味しているかという、まず企業においては、従前は租税はコストだ、コストはぎりぎりまで削減せよという利益優先の発想というものが当然あった。外に出ていくものはなるべく少なくし、中に残るものを増やそう。税金も外に出ていくお金ですから、できるだけ減らすのが会社利益を確保するためには適正なのだと考えられていたわけです。

ところが、これに対して、納税は事業活動地域への社会還元なのだ、要するに、商売をやっているところへの配当なんだと考え、そして課税処分を受けるというリスクは、結局はその企業の価値、ブランド価値を損なうことになるのだ、だからそういうことは避けるべきだという、企業価値優先への発想の転換が行われてきているということができません。繰り返しますと、利益優先から、企業価値優先への発想の転換というのが行われ始めているということです。

他方、税金に関する租税行政においても、近年、納税申告件数の増加や、納税義務者の権利保護の観点からの租税手続の整備が図られ、厳格化が進んできたことや、あるいは経済取引が国際化、複雑化して、税務署の職員が調査に行っても、一体どういう事業が行われているのかを正確に把握するのが難しくなるというような事態が生ずるようになってきました。

結果として、最近では納税義務者総数に占める実地税務調査の割合、これを実調率といい、100人納税義務者がいたとした場合に、一体何人ぐらいのところに税務署の職員が調査に行くことができるのかという割合なのですが、この実調率が極めて低い水準に落ちて

きている。それだけ税務調査に手間暇かかるようになってきました。そして調査に行ったからといって、取引実態がすぐ分かるようなものではないことが多い。実態解明に時間がかかるとい状態が一般的になってきたというわけです。

そうすると、昔だったら、不正があったらどんどん調査に行って、課税処分をして、税金を徴収すればいいのだと単純に考えてきたわけですが、それがなかなか実際には難しくなってきた。税務職員の数は限られている。納税義務者の数は多い。そして、納税義務者が行っている経済取引は極めて複雑多岐にわたっている。そこで適正な所得額を把握するというのは極めて難しく、時間と労力がかかるものですから、発想を変えて、優良納税義務者を増やすという政策をとりながら、反面、租税回避行為に対しては厳格な税務調査を効率的に行うべきだと考えられるようになってきました。

「選択と集中」というのが小泉内閣以来、標語のように言われるようになりましたが、効率よく仕事をするためには、まんべんなくというのはなかなか難しくなってきたのであって、租税行政についても、問題がありそうな人に特に力を入れて調べに行きますと、選択と集中を図って税務調査を効率化しようというふうに変わってきているということができます。

つまり、租税行政においても、租税回避に対して課税強化を図るといハードな対応をするという従来の方法から、自主的な適正納税を促進するような環境を整備するというソフトな対応に、発想の転換が行われるようになってきていると言ってもよいというわけです。

このように、最近においてはコーポレートガバナンス・コードの実施など、企業におけるコーポレートガバナンスの強化に向けた取組が進められる一方で、企業における内部統

制の一環として、租税法令を遵守し、適正な税務処理を行うことを含めるという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が、租税行政庁において進められようとなっているわけです。

そして、ちゃんと租税法令を守って適正に納税をしてきている企業や個人の納税義務者には何らかの租税行政上の特典を付与して、インセンティブを強めようとしています。

ただし、何らかの特典を用意してあげるといっても、それが租税法主義や租税公平主義に違反するような結果をもたらしてはいけません。

租税法主義というのは憲法に定められている内容です。憲法 30 条に、「国民は法律の定めるところにより、納税の義務を負う」という規定がありまして、租税法令をちゃんと守って税金を払うというのは国民の義務なのです。当たり前のことなのです。当たりのことを当たり前に行っているだけで、何で特典が付与されるのだ、そんなのはおかしいじゃないかという反論が考えられる。

さらに、ちゃんと納税義務を履行している人全てに特典を付与するのであれば何の問題もないのですが、特に税務調査が難しいような大企業がきちんと納税を行っているときだけに特典を付与する、というようなことにした場合には、適正に税金を払っている納税義務者はほかにいっぱいいるわけですから、特定の人にだけ特典を付与するのは不公平ではないかという批判が生ずることが考えられる。

結局、適正な税金を払っている人に特典を付与することは一見良さそうに思える政策なのですが、それを実際に行おうとすると、やはり問題が起こるといことも考えられる。そこで、こういう租税法主義とか租税公平主義という憲法に根拠を有する租税法上の基本原則に抵触しない範囲で付与可能な租税法上の特典とは何なのだろうかといことを考えなければいけない。

こういったことを考えてみましょうというのが今日のお話の内容になるわけです。

## II 我が国における租税行政の新しい試みとねらい

先ほど説明した日本の租税行政が取り組んでいる新しい試みというのは、最近5年間くらいの間に進められてきました。

まず初めは、2011年(平成23年)頃からです。国税当局から日本経済団体連合会や法人会に対して税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた働きかけが実施されてきました。

国税庁や国税局の幹部といわれる人達が、実際に経団連や法人会との間で会合を開いて、コーポレートガバナンスの一環として適正な納税を行うことも含めてほしいというような働きかけを始めたというわけです。

これを受けて、翌年の2012年(平成24年)7月から、特官所掌法人のうち、税務に関するコーポレートガバナンスの状態が極めて良好で、調査必要度が低いと認められる法人には、一定の租税行政上の特典を与えるという試みがスタートしました。

特官所掌法人とは、全国の国税局の調査部に所属する特別国税調査官、すなわち特官部門が調査を担当する大法人です。日本全国で大体500社くらいと言われています。上場法人は3,500社程度ありますので、その中でも500社という法人というのは、極めて大法人ということもできます。

この特典を受けるには、そうした大法人の調査において、税務に関するコーポレートガバナンスの状況が極めて良好な法人であると認められることに加え、過去の複数回の調査において大口・悪質な是正事項がないこと、その他蓄積された情報等を総合勘案して、国税当局が調査必要度が低いと判断することが必要と言われています。

そういう正規の帳簿書類等を整備し、それ

に基づいて適正な納税を行っていると判断される法人については、調査間隔を1年延長し、また、調査間隔を延長した期間においては、税務リスクの高い取引について確認を行うという方法で納税義務者の負担を軽減するということを始めた。これが今考えられている特典というものです。

この確認は、税務リスクが高い、非常に難しい取引について、法人から自主的に開示してもらうことにより実施するものとされています。

特官調査が行われるような大法人は、一般的に調査頻度が高く、普通5人~6人くらいのチームを組んだ税務職員が、臨場調査といって会社に来て、それで3か月~5か月程度、長いときには半年くらいずっと調査をする。大法人の場合にはそのくらい時間がかかる。いろいろな取引を全世界展開でやっているわけですから、その会計資料というのは膨大な量に及ぶわけで、それが適正なものかどうかを判断するのは1件ずつその資料を見ていかなければいけないから、5人とか6人の税務調査官で調べようと思えば、当然数か月の期間がかかるということはやむを得ないということになるわけです。

これが、次回調査までの間隔が延長されるということになると、調査頻度が減少するということですから、納税義務者としては極めて負担が軽くなるということが出来ます。

逆に、租税行政庁も、人をそれだけ多く割かなくても済むわけですから、負担をかなり軽減することができるので、問題のありそうな納税義務者の調査に人を投入して厳格に調査することができる。そういう意味で、調査の集中と効率化を図ることができるわけです。

このような試みが2012年(平成24年)度から始められました。

特に、事業再編とか、特別損失があるとか、損失の繰越控除が大きいといった法人のように、課税処分リスクが高い法人の場合に、タッ

クスコンプライアンスの遵守に関わる自主開示を求める。税務調査でない形で自主的に納税者が帳簿書類等を租税行政庁に開示し、その処理が適正であるということの確認を受けるといえることが必要であると言われていました。

そして、国際課税についても、国税当局は、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を開始しました。

これについて、その翌年の 2013 年（平成 25 年）12 月に公表された国税庁の第 62 回事務年報（<https://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/jimunenpo/62/pdf/all.pdf>）には、もう少し詳しい情報が書き込まれています。

ここでは移転価格上の税務コンプライアンスの維持向上も働きかけているとされています。具体的には、「特官所掌法人の調査の機会を通じ、企業自身に移転価格に関する取組状況を確認してもらうとともに、移転価格上の税務コンプライアンスにかかる取組一般について意見交換を実施しているところである」と述べられています。

こうした試みの狙いは幾つかあるわけですが、1 番目に、企業にとっては税務調査に対する負担が軽減されるということです。

2 番目に、租税行政庁にとっても、調査必要度の高い法人に調査事務量を重点的に配分することができるということです。

このように、日本では 2011 年（平成 23 年）以降にこうした動き、納税義務者と租税行政庁とが相互に協力し合って適正な納税を確認し合う手続が行われるようになったということですが、こうした動きは日本だけがやっているわけではなくて、世界に目を向けると、国際的な動向としてはもっと前から始まっていたものです。

### Ⅲ 世界の課税当局の取組状況と動向

発端は先ほどお話しした、2001 年（平成 13 年）にアメリカで起こりましたエンロン・ワールドコム事件です。エンロンは、ファイ

ナンス取引を駆使して利益を上げていたわけですが、ファイナンス取引にはどうしても金融リスクというのが伴います。うまくいけば膨大な利益を上げることできるわけですが、失敗すると膨大な損失を受けるといえることも起こるわけです。

損をしたときに、それを株主に開示すれば問題はないわけですが、そうすると、会社が赤字になっているということを一般に開示することになるわけですから、当然株価は下がりますし、株価が下がるということは会社の信用力が落ちるということを意味するわけですから、会社が銀行等から融資を受けたいといった場合においても、そんなに簡単に融資を受けられなくなったり、あるいは金利が上乘せされてお金を有利には貸してくれないという状況が生ずるようになっていたり、様々な不利益を受けることになる。さらに株主総会では、赤字を出した経営陣は責任を追求されることになり、アメリカでは、株主等が取締役等の解任決議を求めてくることだってあり得る。

そこで、しばしば赤字を明らかにしたくないので、経営陣は赤字を隠す。粉飾決算をするわけですね。これも経済取引を様々駆使して、あたかも黒字になったかのような帳簿上の数字を出させて、それで黒字であるかのような外観を作り出して、株主に開示する。

あたかもいいような状況を見せておきながら、実際は大赤字なわけですから、ある日それが明らかになったときには、もう取り返しのつかないような状況になるということで、結局エンロンはこれで破綻するわけです。

このとき、エンロンには、アーサー・アンダーセンという極めて大きなアメリカの優良監査法人がついていた。その監査法人自体がこの不正経理に関与していた。監査法人が一緒に粉飾決算をする経理操作を行っていた。

経営当事者と監査法人が、グルになって赤字を隠したら、一般の人が会社の状況を正し

く判断することはできない。企業と監査法人とが一体となった不正は外部からはとても発見できない。

結果として、エンロンは先ほどお話ししたように破綻しましたし、アーサー・アンダーセンもそれに関与していたということが明らかになって、SEC から重い懲戒処分を受けることになりまして、アーサー・アンダーセンも解散することになりました。

これを契機にしまして、こういう不正経理をどうしたら防止できるのかということがアメリカで議論されまして、2002年（平成14年）に、サーベンス・オクスリー法という法律が制定されました。企業の内部統制を強化するために、SEC、これは証券取引監査局というアメリカの監査機関ですが、規則が整備され、罰則が強化されることになりました。

アメリカの大法人はほとんど国際取引をやっている多国籍企業ですから、アメリカの中だけでしっかり監査しても、関連する子会社、孫会社等の外国企業が不正経理をしていたら、結局は外国で生ずる不祥事が本国に飛び火して、本社の経理を圧迫するということが起こるわけです。アメリカだけ、SECの規制を強化しても意味がないという状況が生じますから、アメリカは直ちにその動きをOECDに持ちかけて、OECD加盟国にも同等のコーポレートガバナンス強化のための規制を要求したわけです。

この要求を受けて、2004年（平成16年）に「OECDコーポレートガバナンス原則」が改定されまして、アメリカのSEC原則にのっとった形で罰則強化、それから検査対象項目の拡張が行われました。企業財務の監査が強化されたわけです。

OECD加盟各国が企業実態を調査していた段階で、各国の大企業が様々な方法で不正経理や租税回避を図っていることが判明しました。

OECDでどうやって会社は不正経理をす

るのだろうかといういろいろ実態を調べていくと、その不正経理を生じさせる要素には、これは各国の租税法規の穴というか、違いを利用して、不正経理というか、所得移転をするというようなことがしばしば行われているということが発見されました。

そこで、コーポレートガバナンスの強化というのは、単に企業会計の適正化を図るだけでは不十分ではないか。税務会計、つまり租税法令の遵守も適正になされているかということも非常に重要な内容になっているのだということが明らかになりまして、コーポレートガバナンスの強化には、必ず租税法令の遵守ということも含まなければいけないと言われるようになりました。

これが2004年のOECDコーポレートガバナンス原則が改定されたときの一つの要因だったのですが、そこでこういう事実を前提にして、2004年頃から、OECD税務長官会議が定期的開催されるようになりました。

これはOECD加盟各国の課税当局が集まって、それぞれの取り組むべき問題を協議する会議なのですが、日本では国税庁長官と、それから国税幹部と言われる方々がずっと参加をして、ほかのOECD加盟各国も、同じように課税部門のトップが集まって議論をするという場です。

そこで、その協議事項の一つとして、租税行政庁、納税義務者、それから税務仲介者と原語では使われているのですが、具体的にいうと、租税に関する様々な業務を行っている公認会計士であるとか、税理士であるとか、弁護士といった専門士業の人々、それらの相互信頼関係を向上させることが、結局はコーポレートガバナンスを確実にするためには必要なのだ、こういう意味では、税務に関するコーポレートガバナンスを強化する必要があるということが合意され、そのためには各国どうしたらいいかということが協議事項に取り上げられるようになりました。

それからですが、アメリカは租税法令の遵守をコーポレートガバナンスの一環として取り組むための制度改革を、他国に先駆けて始めました。

#### Ⅳ 米国タックスコンプライアンス・プログラムの内容

税務会計原則を変える。そして、それに対応して IRS（内国歳入庁）は、新しい税務会計に対応する租税行政措置を実施することにした。その内容が「米国タックスコンプライアンス・プログラムの内容」というものになります。

最初は、税務会計基準の強化についてですが、先ほどお話しした 2004 年の OECD 税務長官会議の議題を踏まえて、まず制度化を図りました。2006 年（平成 18 年）7 月 15 日に、米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board : FASB）と言われる団体があるのですが、その税務会計に関する基準書解釈指針第 48 号が公表されました。Financial Accounting Standards Board Interpretation No. 48 というものです。長い名称ですので、これからは「FIN48」と呼ばせていただきます。FIN48 はものすごく厳しい内容です。表題は、「(企業) 所得税における不確実性に係る会計基準」です。

アメリカは個人所得も法人所得も全部併せて「所得税」と呼んでいます。日本では「所得税」というと、個人所得に対する租税だけを指して、法人所得については「法人税」という別の名前を使っています。所得税という直訳をすると、それは個人所得だけという誤解があるといけないと思いましたので、ここでは(企業) 所得税と訳しておきました。原語は単に所得税です。

ただ、個人、法人、その他の事業体を問わず、所得に関して、ここでいう FASB の税務会計基準に従って経理を行っている事業体であれば、全ての事業体に適用される会計基準

です。この FIN48 は、2006 年 7 月 15 日に公表されたのですが、その基準は、その年の 12 月 15 日以降に開始する会計年度から施行されることになりました。極めて短期間に実施されることになった異例な基準です。

普通はこういう新しい基準をとりますというと、それが一般の企業にちゃんと実行できるように、ある程度の準備期間を置いた上で施行するのが普通でありまして、7 月 15 日に公表して、その年の 12 月 15 日、6 か月後にはもう実施するという動きは、ものすごく早く実施された基準ということになります。

この FIN48 は、個人、法人による企業が所得課税に係る不確実（すなわち、違法か適法かが不明確な）な租税法律関係について、どのようなタックスポジションをとって経理をしているかを開示するための基準を定めたものです。

FIN48 の目的は、企業が財務諸表に記載すべき事項に係るタックスポジションについて、租税行政庁から経理を否認されないで済むかもしれない確率、逆に言えば、課税処分されるかもしれない確率ともいうことなのですが、セーフな方の確率を数値化して検査をした結果、適正に処理されているということを経理に開示しなければいけないということを明らかにしています。

タックスポジションというのは何かというと、ある取引をするときに、どこの企業もこういう取引をやると課税処分が来るかもしれないし、来ないかもしれない、ぎりぎりの不明確な問題があるはずで、そのときに、我が社はどういう判断基準をもって、これをセーフだと、課税処分されないと判断したかを明らかにすることを、「タックスポジションを明らかにする」と言います。

これをどういうふうに行うかということ、FIN48 は、税務会計を次の 3 段階に分けて行うことを命じています。まず第 1 段階は「認識」です。自分のやっている取引のうち、安

全な取引、課税処分が来ないような普通の取引と、これは新しい取引だからどういう税務取扱いになるかわからないなという非常に問題を含んだ取引と、つまり、真っ白なものグレーなものを分けろというのです。

会社が独自に判断して区別する。そして、グレーだったとき、どのくらいのグレーなのか。白に近いグレーなのか、黒に近いグレーなのかを、それを測定しろというのが第2段階です。

その「測定」という第2段階は、企業における個々の取引や経理が租税行政庁によって否認されないかどうかを測定する作業なのですが、租税行政庁によって否認されない確率が50%超ということの数値化して明らかにしなければなりません。

企業は様々な取引をしていますので、その中には、白に近い安全数値が80%の取引、60%の取引、そして、安全数値が55%くらいかな、でも逆にいうと45%は危ないなという、課税処分されるかもしれないし、されないかもしれないぎりぎりなところかなというように、それぞれ企業が自分の行っている取引を個別にどのくらいの課税処分リスクがあるかということ測定し、それを数値化して分類しろと言っています。

分類した上で、あとは「開示」の段階ですが、これは財務諸表の注記に、「我が社の取引においては、課税処分されないで済むセーフの比率が50%超あることを確認しています」ということを記載することとなっています。そして、会社の代表取締役が署名する。この一連の会計処理を求めているのが、FIN48です。

しばしば粉飾決算や課税処分が行われたときに、これは経理担当者が悪いことをやったのです、会社ぐるみの不正ではありません、経営者は知りませんでした、というように言い逃れをすることがあると思うのですが、アメリカにおけるFIN48が施行されて以降、

それはできない。

なぜなら、最高経営者が我が社の経理は課税処分がなされないという確率が50%超ありますということを確認していると開示しているわけですから、にもかかわらず課税処分が来たら、その責任は会社が全部負うということになるというわけです。

これは会社経営者にとってはものすごく重い責任になります。なぜかという、もし、課税処分リスクがないという開示をしていたのに、実際には多額の課税処分を受けて会社の利益が減額の方向に修正せざるを得なくなった場合には、当然株価が落ちることがあります。

株価が落ちれば、株主から株主代表訴訟や損害賠償請求訴訟がアメリカでは起こされます。

アメリカは、株主や会社債権者は経営者に対して様々な訴訟を起こすというのが一般的でありますから、経理内容について課税処分をされるリスクはありませんという保証をしたという効果というのは、ものすごく重要な意味を持っている。それだけ会社経営者は負担が重くなる。

逆に、一般債権者であるとか、株主にとってみれば、ちゃんと保証してくれるのであれば、この会社の経理内容は安全でしょう、適正でしょうと分かるわけで、安心して取引をしましょう、株を購入しましょうということにもなるわけで、会社の企業価値を安全なものにするという観点から、税務会計について適正になされていることを会社経営者が保証するという制度が新たに導入されたわけです。

FIN48が実施されたのが2006年(平成18年)でした。税務会計基準が新しくなったのを踏まえて、アメリカの内国歳入庁(IRS)は新しい動きを起こします。正確には、FASBが新しい税務会計基準を検討していた2005年(平成17年)、新しい税務会計基準が公表される前の年になるのですが、その年から、IRS

は、パイロットプロジェクトとして、アメリカの上位 17 社の大企業を選んで、法令遵守確認手続というのを始めました。法令遵守確認手続というのは、「Compliance Assurance Process」というのですが、長たらしいので「CAP」と後は呼ばせていただきます。

これは、最初は 17 社で始めたのですが、その実績を踏まえて、2011 年（平成 23 年）12 月 31 日以降に開始する課税年度から、この CAP を希望する大企業全てに恒常的制度として実施するようになっていて、現在に至っています。

日本で新しい取組が始まったのは、2011 年でした。

つまり、アメリカの CAP が、恒常的制度として実施された年なのですね。アメリカが完全に制度化して動かし始めたのを受けて、日本の国税当局は、それと同様の制度、整備を図ろうと動き始めたということが言えます。

この CAP というのは、納税申告をする前に、租税確証を得たいと希望する納税義務者のために、納税義務者と租税行政庁との間で、納税義務者が採用しているタックスポジションが租税法令に適合するかどうかを確認するための点検の取組であると定義されています。

租税確証というのは何かというと、納税義務者と税務署との間で、課税処分しないということを相互に確認し合う行為でありまして、行政契約の一種です。その確証を得るためには、納税義務者である大法人は、「自分はこういう取引をしています。こういう取引をしていて、この点についてはアメリカの内国歳入法典の何条が適用されない、したがって、課税対象とされない」と判断していますが、それでいいでしょうね」ということを、取引ごとに個別に租税行政庁との間で確認し合う手続を行うわけです。

全ての取引内容について、全部個別に検証作業するのが CAP というものです。極めて手間と時間がかかります。いわば、普通の

税務調査が行われるのと全く同じ内容の事前調査になります。

ただ、税務調査が行われるというときは、納税義務者は望まない調査です。税務職員が調査に来ることは望んでもいない。しかも何か月もずっと居座られるなんてことはいやだ。協力しようとは思わない。あるいは最低限度は協力するけれども、自己に不利な内容は明らかにほしくない。こういうのが、税務調査の場合の納税義務者の対応かもしれないですが、CAP の場合はそうではない。納税義務者が希望する税務調査です。当方は課税処分を受けるような違法な取引等はしていないと事前に確認を受けるために、自己の保有する取引資料や租税資料をあらかじめ全部開示して、確認し合う調査なのです。

やっている取引全部について確認し合うのですから、大企業になれば、全世界との間でいろいろな取引をやっていますので、ものすごく時間と労力がかかる。大企業、監査法人も、これは一緒に絡んで検査を受けますので、実際には、会社の会計担当者や監査法人と弁護士と、それから IRS（内国歳入庁）の職員とが、全部集まって個別の取引、資料を確認し合うという作業をしていくということになります。

そこで手間暇かかりますので、CAP はその実施を希望する納税義務者を、当面は総資産額 1,000 万ドル以上の大法人に限定しています。まず希望する法人はフォーム 14234 のリストに該当するかどうかを全部チェックしてもらって、それを内国歳入庁に提出してもらって、その希望があった場合に、CAP 手続を実施するということになっています。

CAP の手続は三つの段階からなっています。前段階法令遵守確認手続（プレ CAP）というのと、それから先ほどお話しした法令遵守確認手続（CAP）、最後に、法令遵守保全措置（コンプライアンスメンテナンス）というのがあります。この三つを全部やるとい

うことになります。

プレ CAP というのは簡易な確認作業、まずざっと見て、適正かどうかを簡単に審査する。大丈夫ということになると、正規の CAP 手続をして、全部の取引内容について検査をします。これは時間がかかります。

第一審査をクリアすると、今度は全部の取引について、悉皆調査といいますが、全部の取引内容が適正かどうかを検査し始めて、それが適正ということになると、後の課税年度については簡単な調査だけで済ますことにする。新しい取引が加わらない限り、今までと同じ経理をやっていますねということを確認すれば、それでも調査に入りませんというふうにする。

ただ、企業は日々新しい取引をするということはあるわけで、去年と今年はやっていることが違うということもあるわけです。新しいことが始まったときにはその新しいことについてだけ、どういうリスクがあるかどうかを検査するという必要がありますので、それをコンプライアンスメンテナンスといって、新しいことだけ検査をして、よければ、調査を簡単にするということになっています。

こういった CAP 手続を経てこない企業についてはがっちり調査をするということで、調査の効率化を図るとするのがこの CAP 手続の目的ということになります。

CAP 手続をクリアした法人というのは、ちょうどマル適マークを受けている建物と同じでありまして、安全です。安全というのは、税務上、違法な行為をやっていないという意味でも安全なのですが、それだけではなく、経理内容自体が適正になされているということの確認を得ているということになりますから、株式投資をするときの指標にもなります。後で課税処分を受けることはない、それから、後で不正経理が明らかになって、大変な状況になることもないことが分かるわけですから、株主にしても、マル適マーク付きの法人に対

しては安心して投資をすることができるということになります。そこで、厄介ではあるのですが、CAP 手続を経た法人というのはそれなりのメリットもある。だから、その審査を受けるだけの価値がある。

単に、適正に税金を払うということだけではなくて、それ以外にも、一般企業の経営として意味があると考えられるということで、こういう制度が実施されたわけです。

## V 今後我が国において必要となる法律・会計に係る制度整備と課題

さて、最後に日本は、今後、どうすればいいかということをお話いたします。

アメリカにおいては、個別具体的取引について、事前に租税行政庁の公定解釈の表示を求めるアドヴァンス・ルーリングという手続が古くからあったわけです。個々の取引について、こういう取引をしたときには課税処分はなされますか、なされませんかというのを個別に公定解釈を求める手続がアドヴァンス・ルーリングだったのですが、これに対して、個別の取引ごとにやるのではなくて、企業全体について、取引内容全部についての公定解釈、これでいいかどうかの確認を求めるという手続が、いわば CAP という手続だということができます。

これは納税者と租税行政庁との行政契約として取り決めるという、とてもアメリカ的な制度です。合理的と言えば合理的ですが、司法取引と同じで、悪いこともある。

企業取引の中には黒に近いグレーもあれば、白に近いグレーもあるかもしれない。それを全部明らかにした上で、租税法上適法といえるかどうかを決めるわけですから、これは白に近いグレーねと判定してくれた以上は、それ以上調査に来ないということになるというのは、逆に言えば、その取引の中には黒に近いグレーな部分があったかもしれないけれども、それは不問に付すということの確認を受

けるということで、メリットもある。

日本ではこういう考え方は従来とられてこなかった。日本では、法令遵守というのは当たり前。国民の義務。法令に従って真面目に納税するというのとは当たり前のことであって、当たり前のことを当たり前にやっていますと言ったからって、それは普通である。違法なことをやっている場合に、課税処分を行うのだ。こういう発想を転換しなければならない。そうするためには、やっぱり制度をいろいろと改正しなければいけないのではないかと思われま。日本においても、2004年（平成16年）から、ようやく個別の取引内容についてアドヴァンス・ルーリングに相当する事前照会制度というのが実施されるようになりました。結果として、ある取引をやるときに、課税当局の見解を事前に開示してもらおうということができるようになった。

ただ、それは契約をしているわけではなく、法律の根拠に基づいて法的効果が生ずるわけでもないで、もしアドヴァンス・ルーリングを発したとしても、後で違う事実が発見された場合には、課税庁側は、課税処分することもできます。

ところが、CAP 手続はもう契約ですから、納税義務者側と租税行政庁側とで、取引の内容をすべて精査した上で適正と認めた以上、当該契約内容とは異なる課税処分はできなくなります。租税行政庁としてもリスクを負うわけで、そういう新しい制度というのを日本に導入することができるかどうかについては十分な検討が必要となります。

アメリカは、アメリカの国内法や議論を前提にして制度をつくって実際に実施しているわけですが、日本はそれとは異なる制度や解釈をとってききましたので、アメリカでやっているから、それと同じことをそのまま日本ですぐできるかということ、やはりそうではない。クリアしなければいけない問題点が残されているというのが、今後の課題ということにな

ります。

現在、国税庁が行っているのは試験的な取組であって、これを本格化するという場合には、ある程度制度化する必要があるだろうというのが、今後の課題ということになります。

## VI おわりに

最近スターバックス事件が起こり、適法に節税していても、不買運動とかいうのを起こされて、本来租税法令によれば、税金を払わなくてもよかったのに、それに対応する税金に相当するお金を国に支払わないと、その国で商売できなくなるというような事態に追い込まれるというようなことが出てきました。これを受けて、今や、世界の多国籍企業は自分がどの国にどれだけ税金を納めているかというのを積極的に開示するようになってきました。

例えば、ボーダフォンという電話会社がありますが、これは国別納税額を全部開示しています。どの国に幾ら税金を払っていますということを全部開示している。それから、BP (British Petroleum)、ネスレ、カールスバーグなどの会社は国別納税額については明らかにしていないのですが、全世界トータルで、どれだけ法人税を我が社は払っていますということを開示しています。

それから、シーメンスというドイツの商社がありますが、これは、我が社はある取引をするときに、どういう理由により課税処分リスクがないと判断しているかというその法令遵守の判断基準を公開しています。

これらの会社は、従来であれば法律上の義務ではないこれらの開示をしてこなかったと思いますが、それを積極的に自分から開示をし始めている。そうしないと、コーポレートソーシャルリスポンシビリティ (Corporate Social Responsibility)、企業の社会的責任が果たせないと判断される事態になったからなのです。

結局、正しい処理をしているところは、私は何も悪いことをしていませんということを積極的に開示することによって、むしろ経営の潔白さを図り、全世界の投資家から投資マネーを引き寄せることができる。そのほうが、全世界的な企業戦略として有効だと考えられるようになってきた。

そういうことを考えますと、税務処理の基準を明らかにしていくというのは、単に租税行政庁との関係だけではなくて、国際的な経営の観点からも、やはり重要な意味を持ってきているということができるといわけです。今回お話した内容は、今後もっと拡充されていくであろうと思われますので、今日は最新の租税行政の動向をお話しさせていただきました。ご清聴ありがとうございました。