

【第2回】 実地調査資料

国税当局にはさまざまな資料情報が集積されており、それが調査対象選定を含む税務調査における強力な武器となっている。本連載では、国税当局の情報収集力とその活用方法について、その資料態様ごとに、具体的な事例を挙げて説明する。第2回目の今回は、実地調査資料を取り上げる。

《連載スケジュール予定》

	テーマ	掲載号
【第1回】	法定資料	2017年11月1日号(No.1494)
【第2回】	実地調査資料	2017年11月20日号(No.1496)
【第3回】	資料担当者による収集資料	2017年12月10日号(No.1498)
【第4回】	情報交換・新しい情報源	2018年1月1日号(No.1500)

デロイト トーマツ税理士法人
税理士・公認不正検査士

有安 寛次

実地調査資料とは

国税当局の持っている資料収集力に関して、前回は法定資料について説明した。第2回目の今回は実地調査資料について説明する。

税務調査を受けた経験のある方は、得意先の情報や仕入先の情報を、データで求められて提出した経験が
おありかと思う。

実地調査資料とは、文字どおり調査官が実地調査の際に収集する資料をいうのだが、この資料は大きく分けて一般資料せんと重要資料せんに区分される。

重要資料せんとは、調査対象法人の取引先で不正が想定される取引を発見した場合に作成される資料せんのことをいう。重要資料せんは不正取引把握につながる可能性が高い資料せんなので、当局内部では個別管理されていて、重要資料せんを受け取った部門では、必ずその活用結果（使用結果）を報告することとなっている。ゆえに、重要資料せんがある場合には調査対象として選定される可能性がぐんと高くなる。なお、調査官が重要資料せんを調査先で開示することは原則としてないため、調査を受ける側からみると、調査官が重要資料せんを持っているのかどう

かは調査終了まで（調査が終了しても）わからないことが多い。

重要資料せん以外の資料せんを一般資料せんと総称している。一般資料せんは種々のものがあるが、調査対象法人の売上、仕入等のデータをもとに資料化されることが多く、内部牽制がなされ、記帳がしっかりしている大規模法人の調査においてはあまり重要視されていないが、中小法人においては不正の端緒をつかむ有力な情報となることがある。事例1はそのようなケースである。

事例1（図表1）

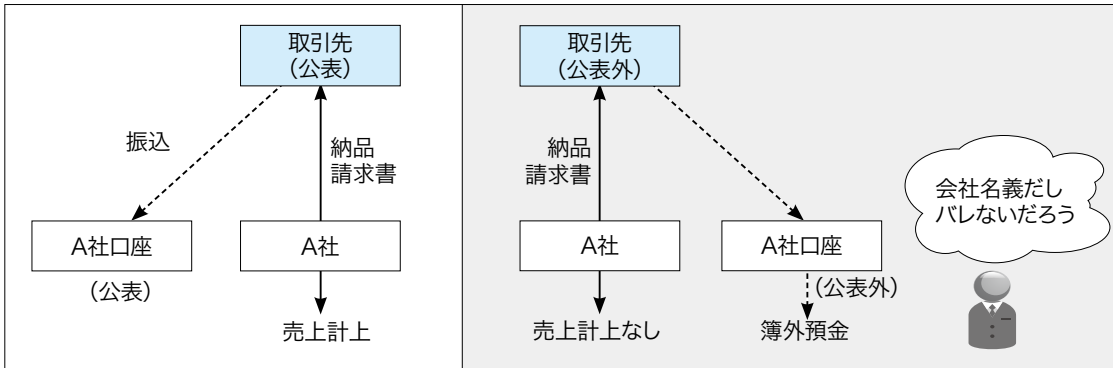
(1) 事案の概要

A社は、加工食品の製造および販売を営む同族法人である。

A社の代表者Bは、内部資金の留保を目的として、売上の一部を帳簿に計上しないで留保することを考えた。

その方法として正規の請求書とは別に、新たに作成した銀行口座（公表外）を振込先とした請求書を作成し、特定の取引先についてはその請求書を使用して、売上に計上することなく簿外としていた。入金された金額を留保していた。

(図表1) 事例1



(2) 調査展開

調査官が準備調査において仕入（調査対象法人の売上）に係る実地調査資料を確認したところ、資料せん

に記載されている代金の振込口座が、調査対象法人の申告書に添付されている「預貯金等の内訳書」に記載されていないものがあつた。そこで、売上除外、簿外預金を想定して、資料せんの解明を重点調査項目の1つとした。

調査官はA社に臨場後、売上先に対する請求書控えと得意先元帳の提出を求め、売上計上の適否の確認を行った。また預金通帳の提出も求めた。

その際、事前にメモしていた資料せんの内容とのチェックを行ったが、得意先元帳に資料せん収集先の名前はなく、売上にも計上されていなかった。また、提出された預金通帳には振込口座とされている口座のものとはなかった。

そこで調査官は、資料せんにある振込口座のある銀行に対して銀行調査を行うこととした。

調査官は銀行調査証（正しくは「金融機関の預金等の調査証」といい、国税庁と銀行協会の取決めににより、国税職員が金融機関に反面調査をする場合には必要事項を記載のうえ持参することとなっている）に、調査対象先としてA社名、代表取締役Bおよびその家族名義を記載し、銀行に臨場した。

銀行において、口座の照会をした

ところ、A社およびB名義の口座が確認でき、A社口座は資料せんの振込口座と一致した。A社口座を7年間復元したところ、資料せんに記載のあつた取引先以外にも数社からの入金を確認され、7年間の入金累積額は1億円を上回る額となつていた。

また、その預金から一部がB口座へ移されていることも確認できた。

A社に再度臨場し、代表者Bに対して銀行調査の結果を伝えたところ、Bは特定の得意先については、Bが直接管理し、請求書についても今回把握した口座名を記載した請求書を使用することにより、売上金額から除外して公表外口座に入金させていたことを認めた。また、一部B口座に移されていた金員については、Bが私的に費消していたことを認めた。

Bは「会社の口座（公表外）を使い、会社の請求書と同じ様式を使っていたので、バレることはないと思つていた。思つたよりお金が貯まつてきたので、ついつい自分の車の購入資金に使つてしまった」と話した。

調査官は売上除外を認定し、Bが私的に使用した部分についてはBに対する賞与と認定した⁽¹⁾。

(3) 実務への示唆

従前は明らかにしたくない金員を仮名口座で保有しているケースもみられたが、最近は仮名口座の開設が難しくなつたため、今回の事例のように堂々と本名で公表外口座を開設しているケースがままある。しかし、国税当局の資料収集ネットワークのなかで、どこかで網にかかるものである。

大企業の場合は想定しにくいのが、中小のオーナー企業の場合には、ややもすると代表者の私的利益のために不正な処理が行われることがある。また、法人において多額の簿外資産の存在が把握された場合には、査察調査のターゲットにもなり得るため、くれぐれもそのようなことのないようにしたいものである。

このように一般資料せんから不正取引が解明されるケースもあるが、やはり実地調査資料の活用効果が大きいのは重要資料せんであり、以下の2事例はそのケースである。

(1) 売上除外の処分を認定賞与とした場合で、法人税で重加算税を課したときには認定賞与の源泉所得税については重加算税は課さないこととされている（源泉所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）（国税庁））。

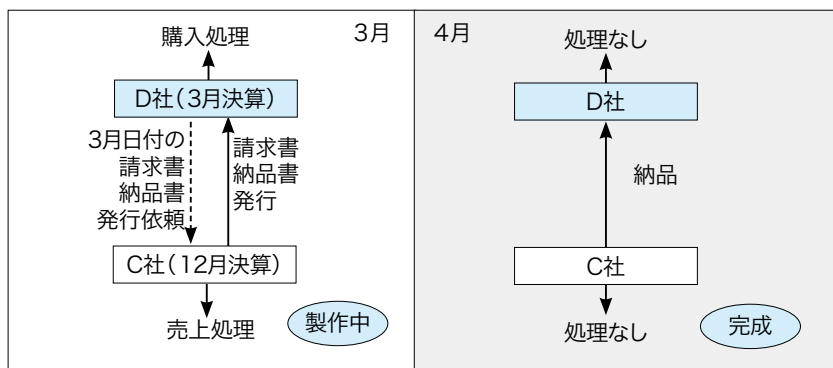
事例2(図表2)

(1) 事案の概要

C社は12月決算の精密機械器具のメーカーであり、顧客から注文を受けて設計を行い、生産に着手する受注生産が主力である。

3月に入り、大口得意先であるD社(3月決算)担当者から4月納品予定の機械について、3月末で請求書

(図表2) 事例2



と納品書を発行してもらいたいとの依頼があった。

C社営業部では対応を検討した結果、C社としては売上の繰上計上になるが、中間決算にも影響のない範囲であり、D社との今後の取引関係も勘案して受諾する方針とした。そして、稟議書を起案し、社長までの承認を受けたのち、3月中旬に請求書と納品書を発行し、売上処理も行った。実際の納品は4月中旬であった。

(2) 調査展開

調査官は、9月にC社に臨場し実地調査を開始した。調査に際しての準備資料として直近までの稟議書⁽²⁾も用意してもらっていたため、概況聴取後、稟議書をチェックすることから調査を開始した。

稟議書の目次に「D社協力要請について」という見出しがあり、その内容を確認したところ、4月納品予定のD社向け機械について、3月中旬に請求書および納品書を発行してもらいたいという要請に対する稟議であった。そこには、C社としてはD社との関係維持を図るため、また売上の繰上計上となるが決算には影響がないことから、協力要請を受諾して3月末に請求書と納品書を発行することを決定したとの記載があった。

調査官は稟議の起案者に説明を求

めたところ、稟議書記載のとおり説明があり、D社担当者からメールで協力要請があったとのことであった。そこで調査官は該当メールの提出を求め、D社担当者との一連のメールのやり取りの提出を受けた。

調査官は稟議書、D社からの依頼メール、3月末に発行した請求書および納品書の控え、そして4月に実際に製品を出荷した際の送り状をコピーし局内に持ち帰った。

D社について調べたところ、同じ調査部の○部門が担当部門であることが判明したため、調査官は○部門に資料を持って出向き、D社がC社に依頼して請求書および納品書を繰上発行させ、4月に納品された機械を3月に購入したように仮装している事実を伝え、重要資料せんは後日作成して回付することとした。

○部門ではD社は調査予定法人にはなっていないが、情報を受け、ただちに調査に着手することとした。

D社に臨場したところ、D社担当者はC社から税務調査の連絡を受けており、事実関係を認めた。D社では3月に機械を購入したとして、1カ月分の減価償却費を計上し、仮払消費税を控除していた。

○部門調査官は、納品の事実がないにもかかわらず、C社に依頼して

3月中旬に請求書および納品書を発行させ機械を購入したように処理していることは、事実を仮装した処理に該当するとして、法人税および消費税の重加算税を課した。

(3) 実務への示唆

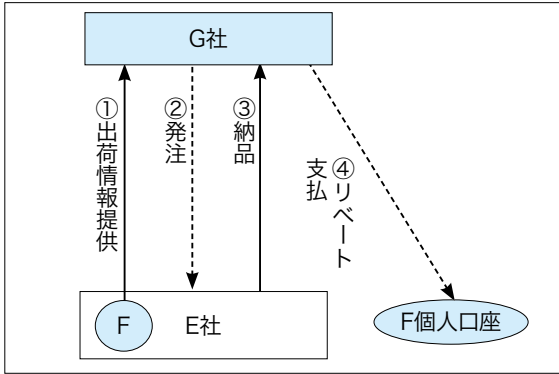
この事例は重要資料せんを収集したケースである。

本事例のように、資料活用先(D社)に対する速やかな調査が必要(期間損益不正のため次の申告が出る前に調査を行う必要がある)と考えられる場合には、調査官は直接担当部門に連絡を入れることがある。連絡を受けた部門では、事案の重要性、緊急性を勘案し、本事例のようにただちに調査に着手することも珍しくない。

C社はD社の不正に加担した法人ということになる。これは国税当局の記録に残ると思っておいたほうがよく、一度そのようなレッテルが貼られると調査官はどのような先入観をもって調査に臨むことになる。取引先との力関係等もあり、依頼されると拒絶することは難しいかもしれないが、ダメなものダメと、毅然とした態度で臨みたいものである。

⁽²⁾ 稟議書は、法人がどのような意思決定を行ったかを問い知ることができるとは限らない。調査の初期段階において調査項目を洗い出す際の重要な要素となっている。

(図表3) 事例3



事例3(図表3)

(1) 事案の概要

E社は親会社が製造した製品の卸売業を行う法人である。取引業者にとっては、必要な製品の出荷情報をいち早くつかむことが非常に重要であるが、その情報は極秘とされており、G社はその情報を知り得る立場にあるE社の営業担当役員Fとの関係を密にし、出荷情報を手しようと考えた。

G社担当者はFに対して頻繁な接待攻勢をかけ個人的な関係を築いたのち、Fに対して出荷情報の見返りに謝礼を支払う旨の申し出をし、F

は何度も断ったが最終的に受諾した。G社は、リベートとして購入価格の1%をFに振り込むこととし、Fもこれを了承した。

Fの個人口座には年間数千円円の振込がなされている。

(2) 調査の展開

E社の調査官は「E社の営業担当役員Fの個人口座へG社からのリベートの支払が多額にある」という重要資料せんの解明を指示された。

E社の税務調査に着手したが、帳簿調査からはG社が大口取引先であること以外、重要資料せんにつながる情報は入手できなかった。

調査官は、F個人口座について銀行照会を行い、過去7年分の預金元帳を入手した。預金元帳には3年前からG社からの入金が不定期にあり、総額は2億円に上るものであった。

調査官は役員Fに面談を求め、預金口座へのG社からの入金について質したところ、「個人的なアルバイト報酬だ」としてそれ以上の説明はなかった。

調査官はG社に反面調査を行い、G社担当者からFへの送金は出荷情報提供の謝礼であること、送金額はE社からの購入額の1%であることを聞き取り、「質問応答記録書」を作

成した。

E社において調査官は「G社からの入金は出荷情報提供に対するリベートであり、役員であるFの行為は法人の行為とみなせるため、リベートはE社の雑収入と認定し、処分は役員Fに対する賞与と認定する」と告げたところ、E社は「これはF個人の行為であり、会社は関与していないものであるから会社の所得とするのは承知できない」旨強く反発したが、最終的には了解して法人税の修正申告と重加算税の賦課決定処分に応じた。処分については、E社がFとの間で金銭消費貸借契約を締結して回収する旨、Fと連名で申し立てたため、Fに対する貸付金とした。

(3) 実務への示唆

この事例もそうであったように、調査官は資料せんを持っていてもそれを明らかにしないことが多い。それは、1つには収集先を秘する必要がある場合があるからであり、また1つは、明らかにしたとしても課税根拠となる証拠資料の収集のために収集先等に反面調査を行う必要がある場合が多いため、事前に収集先を明らかにすることにより、反面調査が困難になることを懸念してのことでもある。

また、本事例のような役員(使用人)の個人的な不正を会社の行為と認定できるかどうかも疑義があるところであるが、役員および権限を有している一定の職制以上の使用人の行為は会社の行為とみなされ、その不正利得を会社に帰属させる処分がなされることが多いようである。

もっとも、権限のない使用人の横領行為について重加算税を賦課した処分を取り消した判決、裁判例も散見される(平成24年2月29日仙台地判、平成23年7月6日裁決等)ため、本事例においても、行為者が、たとえば発注となら関係のない総務課の一使用人で、偶然入手した情報をもとにリベートを收受していた場合などであれば、会社の行為と認定するのは難しいかもしれない。

有安 寛次(ありやす・かんじ)
デロイト トーマツ税理士法人
税理士・公認不正検査士
国税当局に二十余年勤務のち2005年8月より税理士法人トーマツ(現デロイト トーマツ税理士法人)に移り、現在ビジネス タックスサービスユニットの一員として、内外の企業に対して国税の実務経験を踏まえた幅広いアドバイスを行っている。
主な著書に『税務調査のすべてQ&A』(共著、清文社)があるほか、本誌に「税務調査の基礎のキソ」を26回にわたって、「業種別 税務調査の対策ポイント」を7回にわたって連載、その他寄稿記事が多数ある。