

中小企業は

「書面添付制度」と

どう付き合えばよいか

日税連と 国税庁が 新指針を 策定

「書面添付制度」の新指針が策定された。書面添付すると税務調査が省略されるという話もあるが、実際どうなのか。制度のメリットとデメリットを整理し、中小企業にとっての活用の可能性を考える。

税理士
小出 絹 恵

税理士が法人税や消費税等の申告書を作成したときに、申告書に「ある書面」を添付すると、税務調査が省略される可能性があるのをご存じですか。

これは、「税理士(税理士法人)」が申告書の作成に関して「計算し、整理し、又は相談に応じた事項」について記載した書面を申告書に添付することができる」という税理士法三三三条の二に規定された書面添付と、同法三五条の意見聴取とがセットで運用される「書面添付制度」によるものです。通常、税務署は、日時や場所を

指定して調査を行いません。その申告書に税理士が書面添付をしている場合には、納税者への調査の連絡をする前に、税理士からの意見聴取を行ない、疑義が晴れば調査が省略される扱いになっています。意見聴取の結果、税務調査が省略された割合は、平成19年の実績で二九・三%になっています(図表1参照)。この数字は、一度は調査対象に選定されたものの、税理士に対する意見聴取によって、結果として、税務調査がなくなったという

調査対象企業が三割近くあったということの意味しています。

書面添付制度をめぐる最近の動き

書面添付制度は、以前からあった制度なのですが、あまり活用されてきませんでした。徐々に増えてきてはいますが、それでも書面添付されている申告書の割合は、税理士が関与している申告書の五・七%(平成19年)でしかありません。書面添付制度が普及しない理由

として、いくつかの原因が考えられますが、最大のものは、書面添付制度自体が「しなければならぬ」という義務規定ではなく「することができる」という任意規定になっているということが大きいと思われる。

任意制度でありながら、虚偽記載や法令違反等に対しては懲戒処分の対象になるという法制になっていることも、税理士の取組みをより慎重にさせている一因といえるでしょう。しかし、日本税理士会連合会(日税連)は国税庁に対して平成19年

図表1 法人税申告の税理士関与割合および書面添付割合等

項目	事務年度	17年度	18年度	19年度
		(平17.7 ~18.6)	(平18.7 ~19.6)	(平19.7 ~20.6)
申告件数	①	2,767千件	2,787千件	2,799千件
税理士関与件数	②	2,397千件	2,414千件	2,434千件
税理士関与割合	③(②/①)	86.6%	86.6%	87.0%
書面添付件数	④	118千件	130千件	139千件
書面添付割合	⑤(④/②)	4.9%	5.4%	5.7%
④のうち意見聴取を実施したものの割合	⑥	3.5%	3.5%	3.4%
⑥のうち実地調査に至らなかったものの割合	⑦	31.5%	31.5%	29.3%

資料出所) T K C タックスフォーラム2009「税務行政の現状と課題」

4月に「書面添付制度の普及・定着に関する協議会」の設置を求める要望書を提出しました。協議会成立後は、両者で協議を重ね、平成20年6月13日に具体的な取組事項の合意が成立、双方がそれぞれの取組みを受けて指針を出しています。

●日税連の新指針

日税連が平成21年4月1日に公表した「添付書面作成基準(指針)」は、国税庁の事務運営指針の内容を踏まえて、添付書面を作成するに当たっての基準(指針)を作成したものです。税理士に対して、この基準に沿った添付書面を作成するよう求め、税理士の使命、書面添付の位置づけ、添付書面作成上の留意点、書面添付の様式ごとに記載すべき内容等について、作成基準や確認事項を総論と各論に分けて具体的に示しています。

一般的な添付書面である第九号様式の記載の仕方については、「作成記入の基礎となった書類等」の欄には、「依頼者が作成している帳簿書類のうち、提示されたものについて記載する」としたうえで、「どのような帳簿書類に基づき申告書が作成されているかが明らかになるので、提示すべきものに洩れがないかどうか留意すること」としています。「計算し、整理した主な事項」欄には、勘定科目ごとに検討事項や確認すべき事項について、具体的に記載されています(図表2参照)。

これを読むと、税理士が、何をどのように確認すべきなのかがわかるでしょう。これは税務調査の勘所でもありますから、企業側からみても、常日頃、このような点に注意して会社の経理を行なっていれば、税務調査の心配もないと思われれます。

●国税庁の事務運営指針

国税庁が公布した新しい事務運営指針は、意見聴取後の調査省略通知を、原則書面で行なうことを明確にし、そのための手続きを整備したもので、ことしの7月10日から実施されます(平成21年4月1日、課法4・11ほか)。

これまでは、意見聴取の結果、調査省略となった場合に、口頭で行なわれていた通知が、書面で行なわれることとなります。

税務当局が、税務の専門家である税理士等の立場をより尊重し、税務執行の一層の円滑化・簡素化に資する趣旨で行なわれるものであるとの国税庁の考え方が示されています。

通知先は税理士(税理士法人)ですが、書面には意見聴取の対象となった納税者名、納税地が記載されています。

図表2 日税連「添付書面作成基準」(指針)で求められている内容

「計算し、整理した主な事項」

- ・売上(収入) 計算基準・決済基準・入金管理状況により、売上計上の漏れがないか検討・確認しているか。
- ・仕入(原価) 仕入・売上原価について、帳簿等からだけでなく、請求書・領収書等からも確認しているか。期間損益計算が適正かどうか検討確認しているか。売上・売上原価について、決算後の売上入金等の検討は行っているか。売上・仕入・棚卸との整合性についてチェックしているか。
- ・給与(報酬) 各人別の支給一覧を確認しているか(源泉所得税含む)。支払についてはどのようなチェック体制になっているか。役員報酬について過大と認められるものはないか検討を行っているか。
- ・消耗品費 消耗品費について、固定資産の取得に該当するものの有無を請求書等から検討しているか。
- ・福利厚生費 福利厚生費について、給与に該当するものはないか。
- ・交際費 交際費等の隣接科目につき、取引内容を確認・検討しているか。
- ・固定資産・修繕費 現場を確認し、適正に資本的支出と修繕費に区分して処理しているか。

取引が把握しやすい 中小企業に適した制度

事務運営指針によれば、書面添付がされている法人については、法人管理簿等を活用して、過去の申告実績や調査実績、資料情報に加えて、添付書面の記載事項や税理士等の関与の程度に基づいて的確な管理を行なうものとされています。その際や調査選定段階で添

付書面の記載事項等を積極的に活用し、調査事務の効率的な運営を図るとされています。

このように書くと、添付書面が税務調査の参考資料になり、調査を呼び込むのではないかとの疑念を抱くかもしれません。しかし、そもそも書面添付制度は、税務の専門家である税理士等の立場をより尊重し、税務執行の一層の円滑化・簡素化に資するとの趣旨によるものですから、書面添付があれ

ば、税務調査の必要性がないと判断される可能性は高くなるはずではありません。

書面添付制度のメリット・デメリットを図表3にまとめました。税の専門家として、税理士はわからないこと、確認していないことを書くことはできません。

確認できないことのほうが多い状況であるならば、書面添付ができる申告書ではないと判断するでしょう。

図表3 書面添付制度のメリットとデメリット

	メリット	デメリット
企業	実施調査が省略されることがある。 申告書に対する税務署・金融機関等の信用度が増す。 税務調査に対する心理的・時間的・経済的負担が軽減される。	必ず調査が省略されるわけではない。 税理士からの確認事項が増える。 税理士に伝えにくいことも聞かれる可能性が高くなる。
顧問税理士	関与先企業に対する税務調査が減少する。 税の専門家としての信頼を得られ、社会的地位の向上につながる。 事務所に対する、税務署からの信用が増す。 税務調査の可能性を減らすことによって、お客様の心理的・経済的負担の軽減に役立つ。 正確な申告書の作成に役立つ。	必ず調査が省略されるわけではない。 書面添付には十分な資料整理、確認、業務品質の向上が不可欠であり、「決算時のみ」といった関与ができない。 調査立会報酬、修正申告報酬が減少する。 添付書面への虚偽記載、法令違反等には懲戒がある。
国税当局	税務行政の円滑化・簡素化に資する。 悪質・複雑案件に調査を集中できる。 日税連と協調して書面添付の普及等に取り組むことができる。 税理士による正確な申告書の作成に役立つ。	予告調査の場合、税理士に対して意見聴取をしなければならない。 いわゆる調査省略通知を出さなければならない。 不適切な書面添付も混在する。

賃貸契約書を見なければ、敷金や保証金の償却計算はできません。リース契約の前払い分が短期前払費用の対象になるとは限りません。

消費税の簡易課税制度を選択している納税者であれば、売上と仕入の相殺取引や手数料の控除に注意しな

ければなりません。

五〇万円の備品を分割払いで購入し、毎月の仕入代金に上乘せられていくことに気づかないで仕入勘定で処理しているといった納税者の間違いも、請求書を確認しなければわからないことです。

税の有利不利の選択の問題も、設備投資計画や事業の特性を知ったうえでなければ、納税者の判断に役立つような試算データを提供することもできません。

添付書面を書くためには、年間を通して、様々な確認作業が必要になります。

現金出納帳や預金通帳だけではなく、領収書や請求書によって、取引内容を確認することなしに、正しい仕訳であるかどうかの判断はできません。

消費税込事業者選択届（同選択不適用届）や簡易課税制度選択届（同選択不適用届）に関しては、常に決算終了までに、翌期の意思決定を行ない、届出をしなければ選択することができないのですが、年一回の決算時の関与だけで、このような業務や相談に対応することは困難です。

税理士が確認できる規模には必ずと限界があると思われま

す。よって、書面添付は取引の全容が把握しやすい中小企業に適した制度だと思えます。

一方、税理士が取引の内容を把握しにくい（脱税の多い）業種や、脱税志向のある経営者については、書面添付は不向きな制度といえるでしょう。

**書面添付を活用したいときの
実務上の留意点**

添付書面の様式が納税者の押印を必要とせず、作成した税理士の署名押印欄のみの様式となっていることからわかるように、書面添付を行なうか否かや、添付書面の記載内容については、税理士の

判断に委ねられています。

しかし、様式が納税者の承認を必要とするものではないとしても、書面添付は納税者と税理士との委嘱契約を基本とし、両者の信頼関係を拠り所とした制度です。毎月の税務監査や経理指導によって、税理士は納税者の適正申告をサポートするとともに、様々な相談にも対応していますが、これ

ら税理士の、納税者に対する日常業務の集大成が書面添付なのです。添付書面に、税理士の関与の程度や税理士が確認した事項を開示することによって、申告書の適正性を表明するものなのです。ですから、信頼関係ができていない段階で、いきなり次の決算から書面添付してほしいといっても税理士としては受けられません。

また、書面添付は月次顧問契約を前提とした制度ともいえます。書面添付を、手間のかかる余分な作業」と考えると、そのための報酬が必要となるという発想になるかもしれません。しかし、「毎月の巡回監査、経理指導、税務・経営相談」その結果としての書面添付」と考え、書面添付を通常業務と捉えれば、特別な報酬をいただくという考えは出ないはずで

す。書面添付は申告書の内容を全面的に保証するものではありませんし、書面添付をすれば税務調査がないと約束されたものでもありません。それでも税理士が書面添付に取り組むのはなぜかといえば、書面添付を通常業務にすることにによって、事務所の業務品質が向上し、申告書の質が向上するからです。書面添付に取り組むと、本当に税務調査が減少するのです。

書面添付をすることによって、金融機関からの評価も高まります。書面添付は適正申告に対する意思表示だといえます。納税者は、法令遵守の意識をもち、税理士を信頼して、毎月の巡回監査で税理士が求める証憑書や契約書をすべて開示するとの態度で、税理士に依頼することが大切です。

参考) 添付書面の記載例

		※整理番号	
3 計算し、整理した主な事項			
区分	事項	備考	
役員報酬	期首3か月目より、前期比で月額50万円増額されている。決定経緯、個人別増加額、増額率、増額後期末まで変更がないこと等、備考欄の資料に基づき検討した結果、適正な役員報酬であることを確認した。	株主総会議事録、取締役会議事録、給与台帳	
(1) 従業員賞与	決算賞与500万円の計上があるが、従業員のみに対して、全額期末までに支給されていることを確認した。	給与台帳、源泉徴収簿、徴収高計算書、預金通帳	
貸倒損失	会社が損金経理した貸倒損失について、全額回収不能であるか検討した結果、税務加算の必要がないことを確認した。	債権者集会招集通知、債権放棄通知書控	
(1)のうち顕著な増減事項		増減理由	
売上高の増加	前期末より重要な新規顧客の獲得ができたため。		
(2) 人件費の増加	①役員報酬の増額②決算賞与の支給および③役員退職金の支給による。		
雑収入の増加	生命保険金収入の計上による。		
租税公課の減少	消費税等の経理処理変更による。		
(1)のうち会計処理方法に変更等があった事項		変更等の理由	
(3) 消費税等について税込処理から税抜処理に変更した	損益計算書上の各勘定項目が税込ではなく実質的な数値を表示することにより、正確な財務データを得るため。		