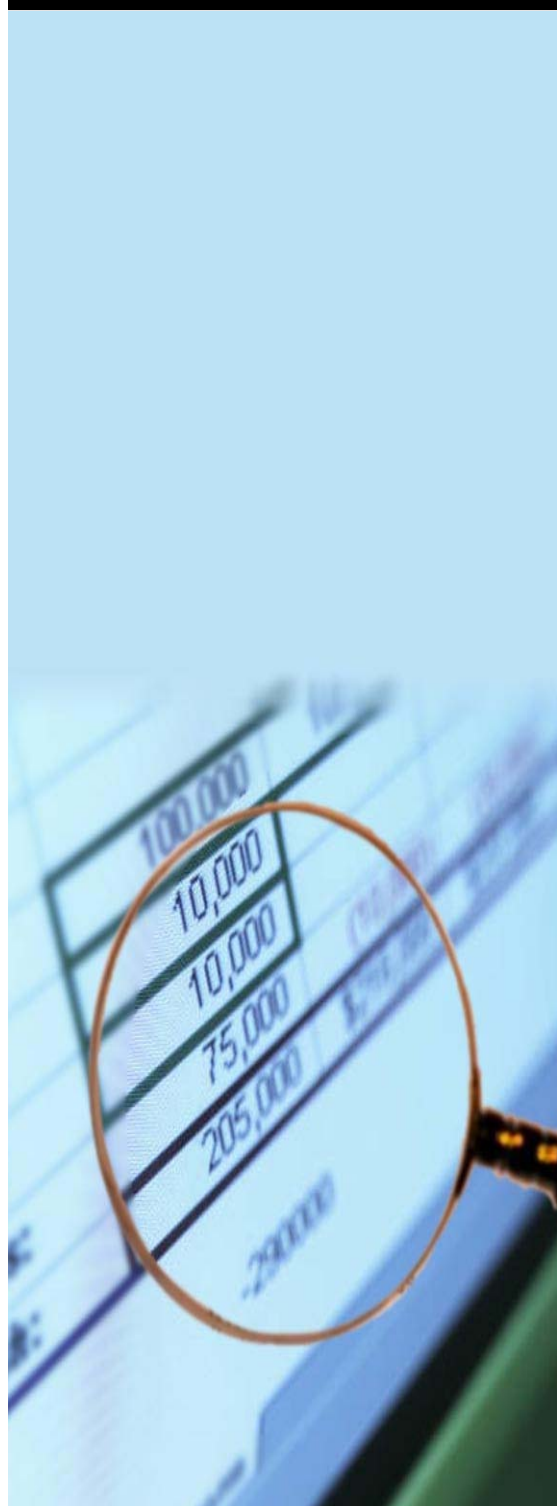


CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT



調査官のための **OECD** 贈賄ハンドブック



OECD Bribery Awareness Handbook for Tax Examiners
Language: Japanese

要 約

本ハンドブックは、1996年の「外国公務員への贈賄の税控除に関する勧告」のフォロー・アップである。

贈賄に係る支出の損金算入を認めない税制は、それだけでも外国公務員に対する贈賄を抑止する力を持っている。とは言っても、そのような法制が実際に規定どおりに執行されることも必要である。このような法規定による抑止の効果は、納税者の法遵守を確かなものとする施策の如何にかかっている。

外国公務員に対する贈賄の損金算入を認めない税制をとる国は多いことから、租税委員会はそのような税制の執行を追求すべく、贈賄と疑わしい支出の把握を助けるマニュアルの作成を意図したものである。本ハンドブックの目的は、外国公務員に対する贈賄を把握しようとしている国を支援することであり、外国公務員に対する支出だけでなく、国内において公務員が受け取るあらゆる類の贈賄を発見し、認識する手法及びテクニックを調査官に知らしめることにある。本ハンドブックには、贈賄の存在を示すインディケータ（指標）、インタビュー・テクニック、調査事例及び贈賄の状況・傾向を監視・分析するためのフィードバック用報告書の雛形といった具体的な情報のほか、有効な法的背景も含まれている。

各国は、本ハンドブックを実際の調査や調査官の研修に使用することができる。また自国の個別状況を勘案した独自のハンドブックを作成するために利用することもできる。そのため本ハンドブックは、その国の個別情報が記載できる箇所を明示している。本ハンドブックは調査の際のチェックリストとして使う事もできる。本ハンドブックは、租税委員会にとって 1996年の外国公務員に対する贈賄の損金算入に係る勧告を促進する有力なツールとなり得るものである。

目 次

承認手続き	2
要約	3
調査官のための OECD 贈賄ハンドブック	6
1. 贈賄対策の背景	6
2. 税務上の国内規定	7
3. 贈賄の定義	7
4. 司法当局への通報義務の有無	8
立証責任を負う場合の特例	8
5. 不正計算として贈賄の存在を指し示すインディケータ	8
贈賄支出の方法	8
5.1 インディケータ：経費または控除項目	9
5.2 インディケータ - - 架空人件費	11
5.3 インディケータ - - 帳簿及び記録	13
5.4 インディケータ - - 納税者の行動	13
5.5 インディケータ - - 隠ぺい的手段	14
5.6 インディケータ - - 支払いコミッションの報告義務	14
6. 調査計画及びコンプライアンス・チェック	15
7. 他国政府からの情報提供	15
8. 租税条約相手国から入手できる情報	16
双方同時調査	17
9. 調査技法	17
綿密に証拠を積み上げて贈賄を特定する方法	17
10. 聴取調査：目的	18
対象者	18
聴取書の作成	18
聴取テクニック	19
質問構成	19
11. 納税者の内部統制の評価	20
キー・ステップ	20
統制環境	20

会計システム	20
統制手続き	21
1 2. 特別調査の手順	21
不正資金	21
法人の不正支出に対する調査手順	23
調査票（国内法により可能な場合）	23
別表1：調査票	24
別表2：次回の調査における調査票使用に関するガイドライン	24
1 3. 贈賄の監視：標準報告様式	25
別紙3：標準報告様式	25

調査官のためのOECD贈賄ハンドブック

本ハンドブックは、外国公務員に対する贈賄を把握しようとしている国の支援を目的としている。この場合の贈賄には、自国において公務員が受け取るあらゆる類のものを含んでいる。各国は、本ハンドブックを実際の調査や調査官の研修に活用したり、チェックリストとして使用したりしても良いし、また各国の状況を考慮に入れた独自のものを作るために利用することができる。

1. 贈賄対策の背景

1. 国際間取引における贈賄の支払いは、深刻な倫理上及び政治上の憂慮を引き起し、大きな経済的コストが必要となってくる。それは、取引コストの増加による国際的な貿易や投資発展の妨げとなり、競争市場の環境を捻じ曲げる。場合によっては贈賄に係る税務上の取り扱いがこの歪みを増大させかねない。
2. OECD加盟国及びいくつかの非加盟国で、「国際商取引における外国公務員に対する贈賄の防止に関する条約」について協議が行われた。当該条約は、1999年2月15日に発効した。すべてのOECD加盟国及びいくつかの非加盟国は、これに調印を行った。多くの国では、国内の公務員に対する贈賄が犯罪となっている。当該協定前、多くの国の法令上、外国公務員に対する贈賄は犯罪と扱われていなかった。したがって、本OECD協定では、世界経済上、贈賄を犯罪とし、かつ、汚職の蔓延を減らすため、協調した国際的努力を行う重要な一步を示している。それは、国際的な事業取引獲得のための贈賄利用の阻止及び、管理基準の提起及び民間団体参加の増加を目的とした国内の反汚職に係る努力の強化が狙いである。本協定は、調印国に対し、外国公務員への贈賄を犯罪とする法令の採用を義務づけている。本協定では、公務員について、公的な職務を行うすべての者を含むとする広い定義を示している。本協定は、自国の公務員に対して適用されるものと同様に、有効かつ公平で、抑止力のある刑事罰により、外国公務員に対する贈賄が、処罰されるべきである旨要求している。
3. 税務の分野においては、OECDの税務政策の中核であるCFAが、1994年6月に、間接的に外国公務員の贈賄を許してしまう可能性がある法制度とはどのようなものか明らかにするため、加盟国の法制度の見直しを行った。外国公務員の汚職抑制に効果的な法制度への変更を奨励すべきであるとして、CFAにおいて同意がなされた。
4. 1996年4月、租税委員会の提案に基づき、OECD理事会は、「外国公務員への贈賄の

税控除に関する勧告」を採択した。当該勧告は、贈賄の損金算入を認めている加盟国に対し、控除を禁じることを視野に入れながら本方針の再検討を行うことを求めている。理事会は、外国公務員に対する贈賄を違法なものとして取扱う傾向があることは、本勧告を促進させるものであるとの認識を示した。本勧告は、租税委員会がその履行を監視し、非加盟国との接触を行う中で促進するよう指示している。それは、1997年5月23日付で採用された「国際商取引における贈賄防止に関する改訂勧告」により補強された。当該改訂勧告は、1996年勧告の加盟国によって迅速に履行するよう促された。加盟国において外国公務員への贈賄が犯罪と扱われることは、これまで頻繁に、当該勧告の関係国において、贈賄支出の損金算入否認目的のため税法を改正する上での要件とされてきた。

5. 外国公務員への贈賄の損金控除を否認する法令がすべての関連国でうまく収まったように、1996年勧告により、租税委員会は、税務調査における贈賄の把握を支援するために、公務員への贈賄把握に係るOECD贈賄ハンドブックを作成するプロジェクトを立ち上げた。
6. 調査のハンドブック又は調査マニュアルは、税務当局にとって、控除できない贈賄支出を発見するための最高の手法及び把握すべき事実を、税務調査官により良く教育することを可能にする。それらはまた、贈賄に係る取引を抽出する中で、税務調査官の自覚を促すものでもある。多くの加盟国は、税務調査官のためのハンドブックを作成中、又は作成するかを検討しているところなので、ハンドブックに記載すべき事項について検討するには、いい頃合であると思われる。

2. 税務上の国内規定

各国はここに、外国公務員への贈賄が税務控除できないことに関連する各々の税務上の法令に関する参照項目を記載することができる。

3. 贈賄の定義

7. 汚職の形態が多様化しているように、汚職には多くの異なった定義がある。贈賄は汚職の特定の形態で、その地位の権限内においてできる何らかの不適切な作為又は不作為のいずれかによる、公的な義務の実行に積極的に影響を与えるための何らかの贈与として定義づけることができる。

4. 司法当局への報告義務の有無

8. 税務調査官が把握した贈賄を国内の刑事法令執行当局に報告する義務は、各国の法令体系によるものとされる。国によっては、税務当局が警察、検察及び裁判所(贈賄が税務上犯罪と疑わしい場合)に通報する義務がある。情報が刑事法令執行当局の所轄にある場合、相互司法救済上の国際的な協定に基づき彼らは、相手国に対し情報を提供することができる。

各国はここに、把握した贈賄の自国の司法当局に対する報告義務の有無に係る個別の法令を記載することができる。

立証義務を負う場合の特例

各国はここに、贈賄が想定される案件での立証責任の規則が、もし一般的な規則と異なる場合には、当該法令を記載することができる。

5. 不正計算として贈賄の存在を指し示すインディケータ

9. 通常、贈賄を隠ぺいするために納税者は、所得を隠蔽するやり口と同じ方法を利用する。したがって、税務調査官は、不正計算と同じ方法で贈賄の証拠を探さなければならぬ。意図的に各自の租税債務を過少申告する納税者は、しばしばある一定の特徴(もしくは痕跡)をもって、証拠を残している。
10. 不正計算のインディケータは、脱税という特定の目的を持つ納税者によるいくつかの意図的な不正行為からなることもあるし、明らかな徴候(インディケーション)と明らかな行為の2つのカテゴリーに分類することもできる。明らかな行為が存在しないかぎり、いかなる場合においても不正計算は見つけられない。明らかな徴候(インディケーション)は、仮装隠ぺいの目的でなされたであろう行為を示す痕跡や兆しとして現れる。徴候(インディケーション)だけでは、特定の処理が行われたことを証明できない。明らかな行為の存在が必要なのである。
11. 明らかな行為とは、特定の処理が、虚偽、ごまかし、カモフラージュ、隠ぺい、事実の脚色、不明瞭化及び歪曲等のために、故意に行われたことが立証される行為

である。以下に示した不正計算のインディケータは、贈賄にも当てはまるものである。

5.1 インディケータ：費用又は控除

12. 贈賄を指し示すインディケータは、控除額を実際より過大にしたり、架空の控除項目を計上したりすることがある。

支出の手段

13. 公務員への資金の流れについては、以下に示している。それは決して新しい方法でもなく、採用していた方法の断片を使用するもの以上のものでもないが、公務員の汚職の事例を摘発する想像的な調査手法のために必要なことを特に強調している。
14. 合法的な事業を通しての資金の交換：公務員が経営している会社は、いわゆるコンサルタント料の請求書に対して大きな額を非関連会社に支払う。当該会社は同様に、小切手を銀行の支援を得て現金化すべく同社の従業員に振出す。そして、当該現金は、公務員を含む、最初に支払った会社の従業員にバックされる。
15. 偽の事業を通しての資金の移転：小切手を現金化する抜け道として、架空名義の銀行口座の開設がある。架空の事業者名で印刷された請求書は、購入の証拠として準備される。架空の事業者に対して振出された小切手を口座に預け入れ、現金として引き出す。
16. 選挙運動費用の支払い：間接的に政治関連の寄付の一例として、選挙委員会や候補者が選挙運動に係る宣伝カーの借料やチラシの印刷代等未払いの費用を付け回してくることなどがある。
17. 公務員に対する間接的な支払い：公務員への間接的な支払方法として、法律事務所を経由するやり方が把握されている。この例の中で弁護士は、見せかけの法律業務に対して振出される小切手の受け渡し役として行動する。支払いは、弁護士の信託口座に入金され、公務員に対して当該口座から支払われる。この方法はまた、PR業者、広告代理店又は会計事務所を通じても行われる。
18. 間接的な贈賄支出について、当該公務員が非営利団体の役員であり、業務を行う目的が見つからない非営利団体への寄付要請に対して支払う手口が把握されて

いる。

19. 実際の市場価格からふくらませた額での顧客への請求：受け取った額と通常の価格との差は、企業が利益を得ることなく、仲介人にそのまま支払われる(困難とされるのは、会社の帳簿上からはめったに見分けることが出来ない仲介人の把握である)。
20. 会社によって発生し、商品管理、商品輸送の監視、又は市場が存在する国における設備に係るものとして請求される費用。
21. 企業の地方施設の設置や開発を行う建築事務所の介在。当該支払いはタックスヘイブンにある口座へ支払われる。
22. 受取ロイヤルティは、所得の代わりに会社の帳簿上債務として計上される。当該債務の支払いは、その課税年度の終了前に行われる。当該支払いは、タックスヘイブン所在の管理会社(ロイヤルティ収入を稼得しているものと言われている)になされる。会社の帳簿上、ロイヤルティを所得として計上しないことや管理会社への支払いを費用計上しないだけでなく、年度末に債務を残さないことについても、公務員への支払いの把握を困難にさせている。
23. 伝統的な調査手法が贈賄の支払いを発見するために使用される可能性がある。これは精査する際、あらゆる口座について、個々の支払いの妥当性を確認し、どの科目がごまかしの対象とされていたのか検討することを求めるものである。特定の支払いに対する実際の役務提供があったか、もしあったのであれば、当該役務はその支払いにふさわしいものであったか。重要なことは、支払いが必ずしも見かけとおりに行なわれるものではないということである。効果的な調査を行なうためには、支払いが妥当であり、現金化させたり、最終的な受取人である公務員へ支払う単なる導管やその手段ではなかったかについて判定するために、より多くの分析が必要となる。
24. 専門家による役務：専門家に対してチャージした金額に係るすべての証拠書類は、役務提供の記述及び説明が妥当であるかについて注意深く調査されるべきである。多くの専門家の事務所では、プロジェクト及び特定のケースにかかる手数料を、実際の業務にかかる通常の請求書に単純に上乘せし処理することと決められていた。当該超過請求分は、納税者の代わりに事務所が支払う予め調整された政治的な支払いや公務員への支払いに充てられた。

25. 旅費及び交際費：費用科目の調査は、非合法的な支払いが旅費や交際費を装って控除されるかもしれないことを明らかにしてきた。従業員の費用口座と往復文書は、選定された従業員の旅行日程を解明するのに利用された。役員の費用に係る伝票と同様に、往復文書は、政治的な寄付を行うためのイベント、機能、及び旅行があったかを把握するため、注意深く調査された。前述のすべての情報源は、納税者が非合法的な政治活動にかかわっていた日付、時間、場所を特定させるものとして利用された。それぞれの特定のイベントに係るすべての旅費は、納税者から提出された証拠書類から抽出された。以下のカテゴリーは、調整のために必要な有効な情報源となった。

- 幹部の旅費
- チャーター機による出張
- 納税者の従業員、又は政党候補者の出張のために直接支払われたものか
- 納税者が個人的に所有する飛行機のパイロットの費用
- 直接のクレジットカードの請求を含む、従業員の様々な費用

5.2 インディケータ：架空の社員

26. 人件費は、贈賄を含む多くの理由から、計上額が膨らんでいる可能性がある。その目的は大概同様であるが、受取人が通常所得税の納税を行うことなく、支出の形態で資金を捻出することにある。この方法は通常、支出をする企業が現金商売でなく、小切手で決済を行うビジネス形態を行っている場合に利用される。また、この方法は、納税者に贈賄、強請のために必要な資金の捻出、個人的な費用の支払い又はギャンブルの負けや高利貸しへの借金の返済をできるようにする脱税スキームとして利用される可能性がある。

27. 人件費を水増しする別の方法として、会社に対して役務提供がない政党職員の人件費を計上することがある。同じ方法は公務員についても利用されている可能性がある。

28. 架空従業員の証拠を把握するためには、給与台帳に特別の注意を払う必要がある。

- ・ 架空従業員を使っているような疑いがある場合、小切手の流れを追うべきである。もし小切手が同じ銀行又は他の事業者を通して現金化されている場合、小切手の受取人はその銀行又は再裏書人から把握できるかもしれない。
- ・ 会社が退職年金プラン等を付与する保険を提供又は支援している場合は、雇用の終了について検討し、従業員が給与台帳から除かれているか確認すべきである。
- ・ 退職した従業員のために会社が引き続き小切手を振出し続けているかもしれない。ランダムに従業員を選定し、その年におけるいくつかの裏書を比較すべきである。
- ・ 鍵を握る従業員又は幹部職員は、会社から給与が支払われる間、あらゆる役務提供を行う政党に対して出向させられている可能性がある。問題となった期間における当該従業員の役務提供の有無について検討すべきである。費用の支払報告の調査は、特定の時期における従業員の勤務地の決定に役立つであろう。この情報は従業員からの聴取を行う際に役立つかもしれない。

29. 公務員の中には、合法的な収入源をほとんど持っていない者もいる。そのような公務員は、違法行為によって収入を得るという誘惑に駆られるかもしれない。彼らは、役務提供を行わなくても給与を支払い、定期的に小切手を振出してくれる企業を見つけようとするだろう。

30. 調査官は、会社へ戻された資金があるかどうか判定するために、疑いのある公務員にまで調査を広げ、給与小切手の処理を追うべきである。調査対象が公務員による給与の避難地 (Salary Haven) として使われている疑いがある場合、調査官は、その疑いを裏付ける証拠を捜すべきである。

- ・ 小切手が雇用者により現金化されるかを判定する。
- ・ 従業員が給与を受けただけの役割を果たす能力を持つかを確認する。
- ・ もし帳簿上、調査時も従業員が給与支払台帳に記載されている場合、その者が社内に実在するかを確認する。
- ・ もし、その従業員が外部のセールスマンとしての立場を有している場合、その者の顧客を特定し、実際その顧客にコンタクトをとっているかを確認する。

31. 調査官は、架空従業員が海外の公務員である場合、海外に情報を求めることが出来る(後述の情報交換に係るセクション参照)。いくつかの国々では、社会保険料及び源泉所得税が高水準であるため、架空従業員の利用は国内ではあまりないものと考ええる。

5.3 インディケータ：帳簿と記録

32. 贈賄を把握するために調査官は、以下のような伝統的な帳簿・記録の操作がないか検討することとなる。

- 二重帳簿の保管又は帳簿の不在
- 帳簿や記録の不正入力又は変更、日付を前後させた書類、不正な請求書、不正な承認書、陳述書、その他不正な書類又は承認書
- 適切な記録保管の失念、記録の隠蔽又は特定の記録入手に対する拒否等

5.4 インディケータ：納税者の行動

33. 以下のような納税者の行動も、特に贈賄の存在を判定するのに有効となるかもしれない。

- 調査を妨げようとする事。例えば適切な質問に対する間違った回答、アポイントメントの度重なるキャンセル、又は記録提出の拒絶
- 納税者によるイレギュラーな業務に関する従業員の証言
- 特に調査開始直後の帳簿・記録の破棄
- 公務員や受託者による、又はその者のための不適切な費用の支払い
- 承認書及び関連書類のバックデート
- 調査官への贈賄を試みる事

5.5 インディケーター：隠ぺい的手段

34. 贈賄を偽り隠すために、通常の業務以外において、秘密厳守の取引、譲渡人又は譲受人の帳簿への偽りのエントリー、収入用秘密銀行口座の利用、候補者名義銀行口座への保証金預け入れ、偽名取引等、多くの隠ぺいの手口が利用される可能性がある。

5.6 インディケーター：支払コミッション等の報告義務

35. ある国では、コミッション、手数料、同様の支払いについて、報告義務を居住者と非居住者に課している。またある国では、コミッションを含む個人の支払いについて、より広範な報告義務を課しており、当該情報は自動的に交換される。その他の国では、当該支払いに係る源泉徴収システムを保有することが可能で、それはまた、税務当局に当該支払いの受取人を特定する情報収集を可能にする。

36. 個人又は法的主体に対し、業務の遂行上、居住者及び非居住者へ支払ったコミッション、仲介手数料、払戻金、その他の手数料及び報酬につき、毎年税務当局に支払われたものを申告する報告義務を求めている国がある。当該義務は、目的又は業務内容にかかわらず、公的に管理されている機関と同様の中央及び地方レベルの行政機関を含む、すべての法的主体に適用することが出来る。当該情報を報告しない場合、たとえ実際に受取人側で課税されていても、支払った額についての控除の否認につながり、税務上の罰金も課される可能性がある。したがって税務当局は、コミッションについての情報を分析する手段が与えられており、それは汚職の端緒解明のために税務調査を開始する潜在的な基準とされる可能性がある。伝統的に、特に監視を要するものとしては以下のとおり。

- ・タックスヘイブン所在の受益者に発生したもの
- ・それまで少額の支払いしか受けていなかった受益者への高額支払いの発生
- ・支払い及び受益者の増加
- ・海外の弁護士への重要な支払い
- ・企業が活動していない地域に所在する受益者に発生したもの

37. 税務当局へのコミッション、手数料及び同様の支払いの報告義務又は居住者及び非居住者への同様の支払いに係る源泉徴収の適用は、控除できない贈賄支出に対する調査の端緒を与えるものと同様、そのような所得の受取人への課税を確保する手段となるかもしれない。それはまた、当該支払いに係る情報を条約相手国に提供し、かつ、特にコミッション、手数料及び同様の支払いについて、自発的又は自動的情報交換を促進させることに役立つものである(下記「7の条約相手国に有益な情報」参照)。

手数料の報告を要求する各国は、ここにその法規定への参照を挿入することができる。

6. 調査計画及びコンプライアンスチェック

38. すべての申告書の事前調査及び調査の間、調査官の監督者及び調査官は、贈賄のような不法かつ不適切な支払を生じさせることになる状況に注意を払う。適切かつ必要と認められた場合には、調査計画は以下のコンプライアンスチェックの検討を含むであろう。

- ・内部監査報告書及び関連書類が、企業の秘匿資金の秘密の生成に言及しているかどうかを調査すること。
- ・他の政府取締機関に提出された納税者の報告書を検査すること。
- ・国外の事業体、事業活動、契約もしくは価格条項、資金移動、タックスヘイブン地域の利用に対し適切な検討をすること。

7. 他の政府機関からの情報

39. 法人事案の事前調査計画及び調査の間、調査官の監督者及び調査官は、政府機関から要求される情報を検討すべきである。
40. 不正資金、贈賄、政治献金及びその他の税金関連の情報を入手するために、証券取引の監督機関や海外リスクを保証する政府機関などの他の政府機関に接触する。

各国にはハンドブックに追加例を記載するよう薦める。

8. 租税条約相手国から入手できる情報

41. 法人事案の調査の間、調査官の監督者及び調査官は、租税条約の相手国から得られる情報も考慮すべきである。情報交換を行うため様々な法的メカニズムが使われる。たとえば、OECDモデル租税条約第26条に基づく情報交換条項を持つ二国間租税条約、租税問題における相互扶助に関する多国間文書である。外国公務員の贈賄に關しては、2種類の情報の交換が最も適切なようである。すなわち、依頼に基づく情報交換及び自発的情報交換である。

- 依頼による交換は、一方の条約国が他方の条約国に対し特定の事案に関する特定の質問を提出するときに行われる。情報の依頼は、そのため、疑義のある支払の本質を見極めるのに有効であろう。また、海外で税務調査に着手することを依頼すること、さらには、もし依頼された国の国内法が調査に外国の税務職員が立ち会うことを許すのであれば、外国の税務調査官が立ち会うことを依頼することも可能であろう。
- 自発的情報交換もまた疑わしい支出をつきとめる手助けとなるであろう。この場合には、外国の税務職員によって調査や査察の間に見つけられた他国にとって税務目的のため関心があるであろう事柄が、事前の依頼なしに他国へ送付される。情報交換はそれぞれの国の権限ある当局を通して行われる。
- 自動的情報交換は特定の種類の所得に関する情報の系統的な送付により行なわれる（たとえば受動的所得、年金所得。モデル合意書 租税目的の自動的情報交換を理解するためのOECD覚書の使用に關して C(2001)28 のOECDの提案は、様々な種類の税務情報の自動的交換を取り扱っており、外国公務員の汚職と戦うために国際的な協力を高揚させる必要性を特に述べている。その第2条n項において）「権限ある当局は、手数料及びその他の類似する支払に關する情報の交換に努力すべきである」と述べている。さもなければ、権限ある当局は「次のカテゴリーの所得—手数料、仲介人費用及び自然人または法人に支払われるその他の報酬—の場合には、税務情報交換（自発的及び依頼に基づく）を強化すること」を合意するよう提案草稿は勧めている。

42. 情報交換は、税務情報を交換する法的根拠を持つ双方の国の権限ある当局によって取り扱われる。権限ある当局により権限の委任が特別に付与されなければ、外国

公務員への直接の接触は許されない。その上、情報が2国間租税条約の交換条項に基づいて、もしくは、情報交換のための特別規定に基づいて提供されるのであれば、情報は締約国のために課税された税金の査定または徴収、強制執行または告発、もしくは異議申立の決定に関係する者または当局に対してのみ開示されることとなるので、刑法上の違反が税務上の違反に該当する場合を除き、守秘義務規定により情報を提供することは妨げられるであろう。

双方同時税務調査

43. 同時税務調査は、外国公務員に対する贈賄を確認するもう一つの手段であろう。同時税務調査着手のための1992年OECDモデル合意書は、「同時税務調査の主目的は、特に、(. . .) 除外所得、マネーロンダリング、キックバック、贈賄、不法の支払等が確認された事案において、納税者の正しい債務を決定することである」と述べている。
44. 同時税務調査に着手することを合意した各国は、同時税務調査時に、上記43の1992年OECDモデル合意書を使用することを心にとどめておく必要がある。

各国はここに権限ある当局に接触するための国内手続を挿入し、また、情報交換に関するガイドラインの参照を含めることができる。

9. 調査技法

45. この項の目的は、有効な調査を行う場合に、とりわけ、贈賄を見つけるために使われるべき手続及び技法へのガイドラインを提供することである。贈賄の支出を確認するためには、コンピューターに基づく分析プログラムが有効であろう。

綿密に証拠を積み上げて贈賄を特定する方法

46. 例えば以下のような方法が含まれる。

分析テスト 多額、異常、疑問のある勘定を確認するために貸借対照表項目を分析する等。

証拠書類 内容、正確さを判断し、申告書に記載されている項目を実証するために納税者の帳簿や記録を調査する等。

質問 納税者または（法的に可能な場合には）第三者に聴き取りをする等。独立の第三者からの情報は、納税者から提供された情報の正確さを確認し、実証することができる。

検査 納税者が正しく帳簿や記録を記載してまとめているかどうか判断するために取引をトレースする等。

次の調査技法は、贈賄の証拠を積み上げるために調査官によって行なわれる。すなわち、聴き取り及び内部統制の評価である。

10. 聴き取り：目的

47. 調査中に法律が許す範囲内において、聴き取りは納税者の財務履歴、業態、帳簿及び記録に関する情報を提供する。聴き取りは調査範囲、深度に関して、また、問題事項の解決に関して判断を行うために必要な情報を得るために使われる。聴き取りは手掛かりを入手し、情報を増やし、証拠を確立するために使われる。

48. 口頭の証言は、事案の解決において、特に贈賄の確認において重要な要素となる。実際の文書からでは入手できない情報を提供し、申告書に反映されていない関連情報を提供することがある。

対象者

49. 贈賄だけでなく不正を見つけるための聴き取りは、常に、調査される者または企業の財政状況、歴史のすべてに関係する知識を最も持っている者に対して行うべきである。つまり、最高経営責任者、最高財務責任者、海外事業担当役員、政府活動担当役員、法人の役員ではないが監査委員会、または、類似の責任を持つ役員、その他のしかるべき者である。

聴取書の作成

50. 聴き取りの後、調査官は日付、時間、場所、立ち会った人物、聴き取り明らかになった事項を記載した聴取書を作成する。調査官は聴取書にサインをして日付を入れるべきである。聴取書はファイルに入れておくべきである。これは税務調査にとって有効であり、また、調査官が汚職事件において、法律上、検察当局に報告しなければならない場合にも有効であろう。

聴き取りのテクニック

51. 聞き取りのテクニックには特別の注意が払われるべきである。税務調査官は、常に、贈賄の疑いがあるときにはなおさら、聴き取りをコントロールすることが重要である。調査官はペースと方向性を確立すべきである。納税者の回答が適切な情報へ向いているか、あるいは横道にそれているかを常に判断すべきである。

質問構成

52. 納税者に聴き取りするために、オープンエンド型、クローズドエンド型、追及型、導出型の4タイプの質問が使われる。どのタイプの質問が不法な支払を見つけ出すために最も適切かを判断するのは税務調査官次第であろう。

種類	説明
オープンエンド型質問	質問は物語形式の回答を求めるように組み立てられる。これらは、経緯、一連の出来事、または、説明を得ることを目的としている。納税者の業務についてオープンエンド型の質問をすること。この形式の質問の利点は、納税者の過去の経緯の側面を知ることである。欠点は横道にそれる可能性があることである。
クローズドエンド型質問	質問は日付、名前、金額等の確定的な情報を確認するために適している。これらの質問は具体的で直接的である。 <u>公務員に対する支払のような背景的情報のためにクローズドエンド型の質問をすること。</u> クローズドエンド型の質問は納税者が正しい答をしにくい時に有効である。また、オープンエンド型の質問の答を明確にするためにも有効である。クローズドエンド型の質問の欠点は、回答が尋ねた事だけに限定されてしまうこと、納税者に不快感を与えることがあることである。
追及型質問	質問はオープンエンド型とクローズドエンド型の要素を兼ね備える。これらは問題点をもっと深く追及するために使われる。例えば、納税者のコンサルティング費用を尋ねるときに、「この費用の業務上の目的は何ですか」と尋ねること。このタイプの質問の利点は、納税者の回答は直接的であるが、限定されないことである。
導出型質問	導出型の質問は、面接者が既に結論を出していることを示し、または、面接者が聴きたいこと示唆するものである。導出型の質問の使用は限定すること。回答は質問の形式を取って述べられるので、確認を求めるときに使用しなさい。例えば、「それではあなたはコンサルティング費用のインボイスを保存していないのですね」。

各国はここに、税務調査における納税者の聴き取りに関する国内の規則の参照を挿入することができる。

11. 納税者の内部統制の評価

53. 内部統制は、「営業活動を確認、測定、保護し、財務情報の重大な虚偽記載を避けるための納税者の政策及び手続」と定義される。納税者の内部統制を評価することは、特に不正の疑いや疑わしい支払がある場合には、関連する帳簿や記録の信頼性を判断するのに欠くことができない。調査において使われるべき適正な調査テクニックを決定するには、内部統制を評価することは極めて重要である。

キー・ステップ

54. 内部統制の評価は、営業活動の全体を理解し、記録するために調査官が行った分析であると言うことができる。評価過程の重要なステップは統制環境、会計システム及び統制手続を理解することである。

統制環境

55. 調査官が理解しなければならない最初の分野は、業務の統制環境である。統制環境は、業務の政策や手続に影響を及ぼす多くの要素から成り立っている。経営哲学、経営運営形態、組織構造、人事政策、また、潜在的汚職を示唆することにもなりうる業務に影響を及ぼす外的影響力といった要素である。統制環境を査定するために、調査官は如何に業務が行われているかを詳細に理解しなければならない。

会計システム

56. 調査官が理解しなければならない内部統制の2番目の重要な分野は会計システムである。会計システムの知識を得ることは、多くの納税者の取引情報をもたらすことになる。

57. 調査官は、顧客、仕入先、経営者、売上、業務実績、価格、場所、従業員、利用資産、製品及び帳簿に関する日々の業務がいかに行われているかを理解しなければならない。

統制手続

58. 統制手続は、経営者によって確立された業務の目標を達成するための政策及び手続である。統制手続は、業務が意図したとおりに行われていることを確かめるために確立された方式である。職務の分業は調査官が関心を持つ基礎的な統制手続である。もし適正に行われているならば、分業は、すべての人に悪事を行ったり、ミスや、例えば、通常の職務において贈賄を支払うために行った不正を隠匿したりする機会を減らすことになるであろう。

12. 特別調査手続

59. 深度のある調査を行うことを選択し、執るべき手続を特定するときには、調査官の監督者は、調査の目的、達成すべき調査深度、また、いかに調査をコントロールするかについて留意すべきである。
60. 深度ある調査の具体的な目的は、特別調査条項に含めるときに十分に定義されるべきである。例えば、ある深度ある調査の目的は公務員に対する支出を確認することであるかもしれない。深度ある調査は、過去の経験から贈賄支出の可能性が高いと想定される口座に対して向けられるべきである。

贈賄はあらゆる業界において見受けられる。しかしながら、贈賄が発見された業種においてみられる共通した特徴は、専門的知識が重要な要素となっている業界であるということである。もう一つの共通する特徴は、営業するために行政の許可を得る必要があるということである。これらの産業には石油探査業、建設業、製造業があげられる。通信設備、発電所の建設におけるインフラ投資に関係する例もある。以下は石油探査における贈賄の支払の一例である。

61. 原油と天然ガスの探査と生産に関係する法人の役員が、その外国子会社にとって好ましい政治的決定をしてもらうために、外国公務員に対して子会社の業務代理人が金銭を支払うことを認めた。これらの支払は、設備の購入費及び修理費として記録し、計上することによって偽装されていた。

不正資金

62. この項では、法人の「不正資金」またはその他のスキームを確認し、調査の際に役立つ調査テクニック及びコンプライアンスチェックについて取り扱う。これらの

不正資金やスキームは税法を回避し、公務員に対し贈賄を支払うために使われるであろう。秘密の不正資金を生成し、意図的に法人の課税所得を偽装するこれらのスキームは国家の税法にとって重大な懸案事項である。

定義

63. 法人の不正資金は、政治献金、贈賄、キックバック、役員の個人的費用及びその他の違法行為をなすことを目的として、通常の内統制の外側で、一般的に複雑なスキームを通して作り出された口座または一連の口座である。法人のトップレベルの役員が通常関与しており、スキームは国内外の子会社を利用した様々な取引によって実行される。

例

— 海外地域でのスキームの実行は、通常、国内の親会社が海外子会社、海外のコンサルタント、または、海外預金口座を資金洗浄のために使うことである。その結果、国内の公務員に支払うための不正資金に備えて、現金を生み出し、国内の親会社に還流することができる。もちろん、外国の公務員に支払うのであれば、資金は本国に還流しないだろう。

— 海外の法律コンサルタントからのリポートによって不正資金を生成する。海外の法律コンサルタントは、国内法人の正規のコンサルタントサービスも行うが、会社に上乘せして請求し、現金で金銭を返還する。

— 役員及び（または）主要な従業員は、ボーナスまたは正味金額（所得税引き後金額）の一定割合を政治献金や贈賄の支払として寄付するという約束の下、追加の報酬が支払われる。

— 法人の上乗せ資産計上。不動産や動産が適正時価以上で企業によって取得される。超過額はリポートまたはキックバックとして、スキームのプロモーターによって政治団体への献金または公務員への支払に使われる。

— 受託者口座に資金を預かることによってトンネル会社の役割をする法律事務所、出資金が支払われる。当該口座より出資会社の役員によって指定された政治運動団体や公務員に対して分配される。

法人の不正支出に対する調査手順

64. 税務調査担当者は、贈賄を認定するために直接的な質問をすることもできる。その場合、調査担当者の管理者は、特定の法人役員、主要な従業員及びその他の者に対して、別紙1の質問事項1から5を行うか否かを決定する。前回調査において、これらの質問に対する回答が得られている場合、次の調査における質問事項の決定に関して別紙2のガイドラインを検討しなければならない。
65. 質問に対する回答又は特定の事例の事実や状況によっては、追加の質問が行われる場合もあるが、その場合は、税務顧問官(Tax Counsel)の補助が必要であるかについて検討しなければならない。
66. 質問の対象となる者は、法人の資金の悪用可能性について認識しており、法人の企業活動について十分な権限、管理能力又は知識を有した若しくは有していた現・前従業員か役員でなければならない。例えば、CEO、CFO、国際業務担当役員、政府活動担当役員、法人役員以外で監査委員会又は同様の責務に従事する役員及びその他適切な者である。
67. 質問の対象となる者は、「法人」という用語には、調査対象納税者、子会社、親会社、系列会社を含み、当該法人の関連する合弁事業、パートナーシップ、トラスト又は組合を含むことを明確に理解していなければならない。質問の対象となる者に対して、質問する年分に関してアドバイスしなければならない。
68. 質問する年分は、ケースバイケースで決定する。
69. 調査担当者の管理者は、質問の提示方法、口頭での回答及び回答書受領の時期を決定する。
70. 調査担当者の質問に対する回答又は申述書の確認を拒否した場合は、法律上可能であれば、当該個人及び入手した証拠に対して履行命令が発せられる。
71. これらの質問の回答がすべて肯定された場合、取引に関連する詳細事項を確認しなければならない。すべての質問に対する回答を、その他の利用可能な情報とともに再検討する。さらに明確にする必要がある場合は、再度インタビューを行う。

調査時に使用する調査票 (国内法で規定可能である場合)

72. 法人税調査に関連して、最初に以下の質問事項を提示する。
 - あなたの法人におけるポジションと責任の範囲を述べて結構ですが、質問はあなたの職責の範囲における知識に限定されず、あらゆる情報源からの知識、意見及び記憶に基づいて回答してください。
 - 偽証罪の刑罰¹の下、あなたはすべての重要な事項に関して真実で正確と信じる回答をしなければなりません。あなたは、回答に際して詳細に補足説明をすることができます。特定の取引が、質問の対象となるか不明であれば、調査担当者に相談してください。その上で、回答に条件が必要と判断した場合は、条件の内容を明確に説明してください。

(注) 調査担当者がその条件を不明瞭で不相当と判断した場合又は質問に対する回答にさらに情報が必要と判断した場合は、担当者は、追加の質問を提示することもできる。

¹ 偽証罪の刑罰は、すべての法制度が整備された状況では存在しないとも言える。

73. ここで言う法人に関しては、言及する特定の法人はもとより、子会社、親会社又は系列会社を含み、当該法人の関連する合弁事業、パートナーシップ、トラスト又は組合を含む。

別紙 1: 調査票

_____ から _____ の期間中、法人、法人役員、従業員又は法人の企業活動を行うその他の者は、形態を問わず私的・公的、国内・国外の個人又は団体に対して、事業獲得の際の便宜又は特別な権利を得るため若しくは獲得した事業又は既得の特別な権利に関する便宜の対価として、直接又は間接的に、適法又は違法な贈賄、キックバック又はこれと同様又は類似の支払いを行いましたか。
_____ から _____ の期間中、法人の資金又は法人の何らかの資産を国内・国外の政府、政府関係機関、政治団体、議員候補者又は政治委員会に対して、協力又は反対する目的で直接又は間接的に、寄付、貸付又は提供を行いましたか。
_____ から _____ の期間中、法人役員、従業員、契約者又は代理人は、国内・国外の政府、政府関係機関、政治団体、議員候補者又は政治委員会に対して、協力又は反対する目的でサービスを提供した際に要した時間又は費用を法人から直接又は間接的に補償されましたか。
_____ から _____ の期間中、法人は、国内・国外の政府、政府関係機関、政治団体、議員候補者又は政治委員会に対して、協力又は反対する目的で直接・間接的に行った又は行う供与に関連し、法人役員、従業員又はその他の者に対して貸付、寄付又はその他の支払いを行いましたか。
_____ から _____ の期間中、法人若しくは当該法人の企業活動を行う個人又は団体は、法人の帳簿書類に公表されていない若しくは法人名義で計上又は確認されていない銀行口座又はその他の口座を保有していますか。

別紙 2: 次回の調査における調査票使用に関するガイドライン

前回の調査における質問事項は、国外で重要な事業を行う多国籍企業に関するケースを想定して作成されたものである。次回の調査において質問を行う事項を決定するに際しては、以下の要素を検討しなければならない。

過去に、法人が不正支出を行った又は不正資金行為に関与していたか否か

不正支出又は不正資金行為を行っている若しくはその可能性が高いことを示す現在の情報
ライバル会社又は同業他社が不正支出又は不正資金行為を行っているか認められるか否か
法人の不正支出又は不正資金の防止に関する管理機能の程度
不正支出又は不正資金に関する法人の内部監査又は外部監査の検証の程度
不正支出又は不正資金に関する有効な法人の方針
法人の取扱う製品が非常に競合する市場にあるか否か、特に、政府の厳格な管理下で製品を生産しているか否か
法人は、国内・国外を問わず、あらゆるレベルで政府と重要な取引を行っているか又は外国の準政府機関と事業を行っているか否か
法人は、国内の親会社に直接管理されない独立した方法で事業を行う国外子会社を有しているか否か
法人は、実質的企業買収を行ったか若しくは所有権、経営者又は業種の実質的変更があったか否か
調査によって、明らかな不正行為の隠ぺいが発見されるか又は通常のルートを逸脱する異例の承認を伴う状況を把握できるか否か
調査担当者の管理者が、質問に相当すると認めるその他の項目
質問する内容を考慮する場合、複数の項目にするか又は複合項目にするかを決定する。質問するかどうかは、ガイドライン全体を考慮し、調査担当者の適切な行動を管理する管理者が判断しなければならない。質問を行う理由又は行わない理由については、調査担当者の調査書に詳細に記述しておく必要がある。

1 3. 贈賄の監視：贈賄と認定された場合の本部への標準報告様式

74. 税務当局が、税務調査中に贈賄の監視システムを調査本部に設置した場合、贈賄の傾向の把握及び調査計画の補助に役立つとともに、統計目的で利用可能なデータベースを構築するため、税務調査担当者は、認定された贈賄に関して収集した情報を本部に送付することが可能となる。この様式は、報告システム用に提案する報告様式である。様式は、それぞれの国の必要性和特性に従って改訂可能である。

贈賄と認定された場合の本部への報告書

(適宜資料を添付)

I ケース管理:

1a.	行為:	新規	<input type="checkbox"/>	更新	<input type="checkbox"/>
1b.	種類:	支払者	<input type="checkbox"/>	受領者	<input type="checkbox"/>
1c.	支払者又は受領者の氏名、納税者番号及び住所:				
<hr/>					
<hr/>					
<hr/>					
1d.	ケース番号: _____				
1e.	作成日 (年月日): _____				

II 報告先: (贈賄を監視する政府の税務当局が記入)

2a.	担当者:
<hr/>	
2b.	住所:
<hr/>	
<hr/>	
2c.	電話番号:
<hr/>	
2d.	ファックス:
<hr/>	
2e.	電子メール:
<hr/>	

III 報告元:

3a. 担当者:

3b. 住所:

3c. 電話番号:

3d. ファックス:

3e. 電子メール:

IV ケース内容:

	支払者:	受領者:
4a. 国名:		
4b. 業種: 製造業、建設業、その他		
4c. 事業規模 (資産):		
4d. 役職 (役員、職員、その他):		
4e. 対象年分:		
4f. 調査中の違反行為:	一般 <input type="checkbox"/>	査察 <input type="checkbox"/>
	未判定 <input type="checkbox"/>	
4g. 違反行為の概要	_____	

4h. 贈賄の支払方法: (現金、資産、商品又はサービスの適正市場価値を超えた支払い、その他)	_____	

4i. 贈賄の金額 (通貨単位):	_____	
4j. 違反行為対象税額 (通貨単位): 一般	_____	
査察	_____	

贈賄行為に関する報告

V 検出方法:

	支払者:	受領者
5a. 収入除外:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5b. 架空経費:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5c. 架空の計算書、文書、請求書又はこれらの改ざん:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5d. 架空記帳、二重帳簿:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5e. 分析テスト、インタビュー他:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5f. 銀行預金、ファンド:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5g. 架空従業員:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5h. マネーロンダリング、為替違反:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5i. 支払報告書: (手数料、コンサルタント料、ロイヤルティ他)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5j. その他の政府機関からの情報:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5k. 条約締結国からの情報: (VIIを参照)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5l. その他: _____		
5m. タックス・ヘイブン: (該当/非該当) _____ 国名 _____		
検出方法の概要 _____		

VI ケースの状態:

現在の状態:	支払者:	受領者
	6a. 未決 <input type="checkbox"/>	6c. 未決 <input type="checkbox"/>
	6b. 既決 <input type="checkbox"/>	6d. 既決 <input type="checkbox"/>

概要 _____

VII 条約締結国との情報交換:

情報交換の有無 7a.有 7b.無

7c. 「有」の場合、提供された情報は、

7d. 情報提供依頼:

7e. 自発的情報提供:

7f. 自動的情報交換:

7g. 情報提供国: