

中央経済社『旬刊 経理情報』2016年7月10日号(No.1451)

業種別 税務調査の対策ポイント 【第2回】製造業

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

デロイト トーマツ税理士法人 税理士 小林 正彦

本連載では、税務調査において指摘されやすい項目を業種別にみていく。税務調査手法そのものは業種が違えど変わるものではないが、やはり、業種固有の論点があり、調査において指摘されやすい項目がある。本連載では、業種ごとによくある否認事例を取り上げていくことにより、その対処法を考えていきたい。あわせて、年々重要度が増している移転価格調査についても同様に、対処法を考える材料を提供できればと考えている。

第2回目は製造業を取り上げ、一般調査で重点的に調査されるポイントを検討するとともに、移転価格調査の視点から取引形態ごとのポイントを紹介する。

製造業に対する一般法人税調査

製造業の特徴としては、工場、研究所を保有していること、また海外展開を積極的に行っていることが挙げられる¹。調査も必然的にこれらの点に重点が置かれることになる。

工場、研究所の調査

製造業の調査では、工場、研究所の実地調査を行うことが通常であると考えておいたほうがよい。本社と離れた工場、研究所は経理の眼も届きにくく、経理マニュアルはあるにしても、経理処理は現場の判断に委ねられている部分が多くなりがちである。

工場実査で調査官が一般的に関心を持つのは、次のような点である。

1. 予備部品等の貯蔵品管理がきちんとされているか(資産計上されているか)
2. 除却済みの資産が保管されていないか
3. 未稼働機械が償却されていないか
4. 作業層、自動販売機収入等の雑収入は適正に計上されているか 等

また、研究所実査では、次のような点が主な調査ポイントとなる。

¹「第45回海外事業活動基本調査概要(2014年度実績/2015年7月1日調査)」(経済産業省)によれば、2014年度の製造業の海外生産比率は24.3%で過去最高水準となっている。特に、輸送機械(46.9%)、はん用機械(34.2%)、情報通信機械(30.7%)などの海外生産比率が高くなっている。

- | |
|--|
| <ol style="list-style-type: none">1. 資産計上すべき器具が試験研究費で経費処理されていないか2. 税額控除の対象となる試験研究費の範囲は適正か 等 |
|--|

以上のような点に留意して、工場や研究所の経理担当者とも密に連絡を取っていくことが肝要である。

海外子会社関連の調査

部品メーカーなどでは、完成品メーカーの海外工場にあわせて、海外に工場を展開し、また、販社も海外に広がっていている例が多い。

これに伴い、ヒト、モノ、カネが海外に出ていくことになるため、調査官の関心を引くことになりやすい。これは国外関連者に対する寄附金は全額損金不算入とする特別な規定があるからでもある²。(製造拠点の海外進出は移転価格調査のターゲットにもなりやすいが、これは後半の移転価格のパートで詳述する)。

具体的には、次のような点が調査ターゲットになりやすい。

- | |
|--|
| <ol style="list-style-type: none">1. 海外子会社立上げ時に親会社が負担する費用(特に、子会社登記後)2. 海外外向者給与の親会社負担(本連載第1回に事例を紹介した)3. 海外子会社が負担すべき親会社からの支援出張費用の回収4. 海外子会社が負担すべき広告宣伝費等の親会社負担5. 軽課税国の子会社に対するタックスヘイブン対策税制の適用除外の適否 等 |
|--|

海外子会社は赤字にしてはならないと考える会社も多く、ややもすると海外子会社に利益をつけようとする傾向があり、調査官に指摘されることが多い箇所となっている。

海外事業部等を中心として、あるべき取引関係を理解し、それに従って親子間の負担関係を検討していくことが求められると考える。

製造業によくみられる指摘事項の例

(1) 作業屑等の雑収入除外

1) 事案の概要

A社はアルミ加工業を行っており、大量の切削屑が発生する。アルミ屑は工場内の切削屑プールに集め、月に1回程度スクラップ回収業者に回収に来てもらっている。A社工場では、長年にわたりアルミ屑の売却収入を工場で管理し、従業員の懇親会、お祝い金等に充てている(経理部で会計上の処理がなされていない)。

2) 調査の概要

調査官は工場の実地確認調査を行い、その際、アルミニウムの切削屑が大量に保管されていることに気づいた。工場の担当者に確認したところ、アルミ屑が一定量溜まるとスクラップ回収業者に連絡して回収に来てもらい、アルミ屑の売却代金は検量後現金でもらっている、と説明があった。担当者から現金の管理方法について確認したところ、金庫内にある専用の缶に保管しており、そこには現金、現金出納帳と業者からの伝票が数枚保管されていた。

現金出納帳をみると、スクラップ回収業者からの収入以外に、自動販売機の手数料収入の記載があり、保管されていた伝票を確認すると、スクラップ回収業者の伝票だけでなく、自動販売機業者の伝票もあった。また、現金出納帳では、その出金欄に懇親会補助金、祝い金等の適用があり、工場内の福利厚生補助として使

² 租税特別措置法 66 条の 4 第 3 項

用しているとのことであった。現金出納帳の残高と現金残高は一致した。

調査官は現金出納帳記載の収入が会計帳簿に計上されていないことを確認し、スクラップ回収業者および自動販売機業者に反面調査を行うことにより収入金額を確定した。A社の担当者によれば、従前からこのような処理を行っており、特に問題があるとも認識していなかった。調査官は、過去7年間のスクラップ売却収入および自動販売機手数料収入を雑収入除外として課税し重加算税を課した。処分は現金残高は「現金」として留保し、それ以外は「その他流出」処分とした。

3) 対応策

スクラップ売却収入や自動販売機手数料収入等の雑収入は調査官の重点調査項目と考えておいたほうがよく、全社の管理体制について確認しておく必要がある。税務調査において、本社では現金監査をすることはあまりないかもしれないが、工場調査や研究所調査では金庫内の保管物について確認することも珍しくない。事例のような簿外現金の存在があってはならないが、現金でなくともビール券等の金券が簿外の状態で保管されていることもままあるので、注意が必要である。

また、管理体制が甘いと、特定の従業員が私的に流用するおそれもあり、そのようなリスクを回避するためにも、内部チェック体制の充実が必要である。

(2) 業務委託費に仮装した海外子会社支援

1) 事案の概要

B社は製品の海外販売に注力しており、代理店経由で販売していたC国に販売子会社を設立した。販売子会社では既存代理店以外の新規取引先獲得に注力しているが、なかなか売上が伸びない状態である。

販売子会社の欠損を回避し活動経費を賄うため、B社は販売子会社との間で業務委託契約を締結し、C国の市場動向等の調査を委託した。委託金額は販売子会社の欠損を補える範囲で毎年改定しており、直近の調査年度は年額1,800万円であった。

2) 調査の概要

調査官は、業務委託費収入によって、海外子会社が少額の黒字になっていることから、業務委託費は海外子会社への寄附ではないかと着目し、その成果物の提出を求めたところ、「月次報告レポート」が提出されたが、1枚紙の簡単なものであった。月額150万円の対価としては非常にお粗末なものという印象を受けたため、B社海外営業部のC国担当者に業務委託の内容について、現地とのやり取り等を再三ヒアリングするも、「電話でのやり取りが中心」、「たまにメールが来たかもしれないが、成果物としてはこれだけ」というのみで具体的な説明がなかった。

調査官は、B社海外営業部のC国担当者にメールの確認を求め、席に同行しメールの確認をしたが、C国子会社とのやり取りのメールは何もなかった。「月次報告レポートはメールで来るのでは？」と調査官が聞いたところ、担当者は「いや、それは郵送で」と回答した。

不審に思った調査官が担当者の了解を得て机の引出しの中を見たところ、「C国子会社」というファイルがあった。このファイルのなかにC国駐在員とのやり取りのメールが含まれており(図表1参照)、すべての月次報告レポートが調査直前に作成されたものであることが判明した。

B社海外営業部のC国担当者を追及したところ、業務委託契約はC国子会社の欠損填補のために締結したものであり、業務委託の実態はなく、月次報告レポートは税務調査の連絡を受けてから急ぎ作成したものであることを認めた。

調査官は海外子会社支援のために実体のない架空委託費を計上して、国外子会社寄附金課税を免れていた

として、損金を否認し重加算税を課した。

(図表 1) 子会社とのやり取りのメール(例)

C国駐在員殿
「来週月曜日から水曜日来社依頼の件」
表題の件、TEL済みですが以下の通りご連絡いたします。
三週間後に税務調査が入ることになりました。
懸案の業務委託契約書の実行状態を国税局に説明する資料については、現状手つかずの状態です。
つきましては、来週の月曜日から水曜の間で本社にて下記の要領にて資料作成をすることとします。
貴殿につきましては、万難を排して、必要な資料を持参のうえ、本社に来社願います。

(1) 作成スケジュール
月曜日～火曜日 資料作成
水曜日 経理課監査及び手直し

(2) 作成者
C国駐在員、海外営業本部員XX、YY、ZZ

(3) 当日持参願いたいもの
①調査対象期間中の貴殿の行動実績がわかるもの(手帳、レポート、日報等)
②同期間の月次営業概況(こちらで偽造するので、あればデータで)
③同期間の日系金融機関発行の経済レポート
④月額150万円の根拠案及び実績資料

(追記)特に①が重要です。
これを基に調査対象期間の貴殿の
①資材調達に関わった実績
②市場調査、営業活動に関わった実績
③本社へのサポート業務に関わった実績
を検証し、必要資料を「手分け」してカンヅメになって「作成」するのがポイントです。

以上
海外営業部 XX

3) 対応策

海外子会社を支援するためには、海外子会社に販売する棚卸資産の価格を下げることによって行う場合が多かったが、近年移転価格調査を懸念してそのような調整は少なくなっているようである。その対策として業務委託契約を締結して業務委託費を支払うケースが増えてきたが、(当然のことではあるが)実際に委託された業務を行い、対価に見合う役務提供を行っていることが必要である。少なくとも毎月の作業報告書のようなものは入手しておく必要があり、そのなかで、現地の営業活動と委託調査との区分を明確にしておき、対価に見合った役務提供をしていることを主張できるようにしておくことが重要である。

(3) 子会社出張費用の対価請求漏れ

1) 事案の概要

D社は海外子会社の要請に応じて海外子会社に技術職員を派遣し、トラブルサポート等を行っている。D社はこのような出張は製品の品質維持のために必要なサポートであるので、本社が負担すべき費用であるとして、海外子会社には費用の請求はしていない。

2) 調査の概要

調査官は海外出張に着目し、海外子会社から出張費用の回収はしていないことを確認した後、出張申請書から出張事由の検討を行い、出張当事者への聞き取り、海外子会社からの支援要請メール等の確認をし、海外子会社のトラブルサポート、新規採用職員の研修等は海外子会社に請求すべき費用であるとした。

D 社は海外子会社の製造トラブル等に対処するのは技術供与をしている本社の責任であり、製造ロイヤルティも収受しており、このような出張費用は本社が負担すべきものであると主張した。しかし調査官は、製造ロイヤルティはあくまでも技術供与に係るものであり、本件のような工場のトラブル対応等は含まれていないとして、出張に係る役務提供費用を請求していないことは海外子会社に対する寄附に当たるとして課税した。

3) 対応策

海外子会社に対する役務提供の対価の収受も調査の重点項目である。子会社都合の出張は、移転価格税制と整合的な移転価格ポリシーを構築したうえで、基本的には請求すべきものと考えられる必要がある。子会社都合かどうかは微妙な点もあるので、子会社から「支援依頼票」のようなものを出してもらって、その出張に対しては対価を請求するというやり方もよいかもしれない。もちろん、この場合でも請求していない出張について、請求すべきかどうかは調査官の関心にはなるので、そのあたりの線引きははっきりさせておく必要がある。

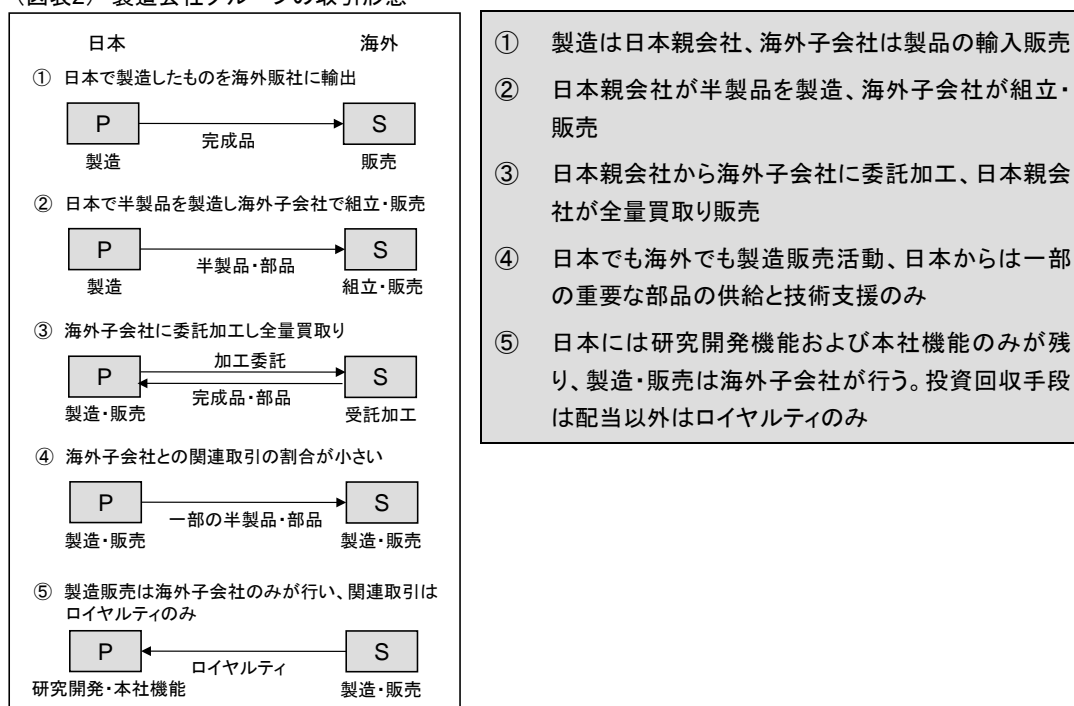
なお、請求する対価の額は、出張者の人件費、出張旅費に加えて、間接経費も加算して請求すべきこととされているので、留意が必要である。

製造業に対する移転価格調査

取引形態と移転価格算定方法

製造業のグループ内取引の形態は多様であり、それぞれの取引形態に応じて調査における着眼点も異なる。わが国の製造会社グループの取引形態には次のようなものがある。(図表 2 参照)

(図表2) 製造会社グループの取引形態



前記 5 つの取引形態に応じて通常採用されるであろう移転価格算定方法と調査のポイントは以下のとおりである。

(1) 形態①

算定方法としては、果たす機能が比較的少ない海外販社に取引単位営業利益法(TNMM)を適用するのが一般的である。

公開財務データベースを用いて海外版社の比較対象会社（通常は所在地国・地域において類似の販売機能を果たしている独立会社）の利益率の幅を算出し、海外版社の利益率を検証する。調査においては比較対象会社の抽出過程の合理性や客観性がチェックされる。比較対象会社の抽出基準が合理的であれば、抽出の結果残った比較可能会社が実際に絶対的な基準では似ていなくても実務上は比較可能であるとして扱われる。

(2) 形態②

算定方法としては、果たす機能が比較的少ない海外製造販売子会社に TNMM を適用するのが一般的である。

算定方法の考え方は形態①と同じであるが、比較対象会社として組立・販売機能のみを果たす独立の製造会社のデータが入手できるかどうかという問題がある。組立以外のさまざまな製造機能をもつ会社のデータしか取れないときには、文書化の際に何らかの機能の差異の調整を施す必要も出てくる。そうした調整は調査の際に合理性についてチェックを受けることになる。

(3) 形態③

算定方法としては、形態①、②と同様海外子会社の営業利益率を現地の比較対象会社の営業利益率と比較して検証するのが通常である。

ここで問題になるのは、受託加工のみを行う独立の比較可能会社のデータは現実にはまったく取れないことである。実際の対応としては、通常の製造会社のなかで研究開発費の対売上高比率の低いものを中心に抽出することにより、機能の低い会社を選定するといった工夫をすることが考えられる。結果として、本来の受託加工機能のあるべき利益率よりも高い利益率が算出されるおそれがあり、この問題に対する根本的な解決策は見出されていない。そうした実務的な問題を踏まえたうえで移転価格を設定する必要がある。また、TNMM でコストマークアップ率を適用する場合に、日本親会社から支給した部品のコストを含めるか否かも問題となる。国税当局は含めるべきではないという考え方だが、国によって考え方が異なることがある。

このように移転価格は税務当局によって考え方が異なる場合に通常の法人税にはないリスクがあるので、取引の両サイドの取扱いに目配りする必要がある。

(4) 形態④

海外製造販売子会社の機能が比較的小さければ、通常は海外子会社の営業利益率を TNMM で検証する方法がベストメソッドである。ただし、海外子会社が研究開発活動を行っている場合や、独自の努力により現地における販売網を確立しており、そのことが重要な利益の源泉である場合には、単純に TNMM の適用でよいのか、あるいは、利益分割法 (PS) によるべきなのかを慎重に検討する必要がある。

また、このケースのように関連取引の割合が小さい場合、単純に全社利益に TNMM を適用するのではなく、関連取引に係る営業利益の額を全体の利益のなかから切り出したうえで適用しなければならない。しかし、日本親会社の供与する技術無形資産の貢献が海外子会社の利益に貢献しているような場合には、切出し計算を的確に行うことが困難になる（どこまでが日本親会社の無形資産の貢献なのか判断できない）。こうした場合には PS の適用がベストメソッドになる可能性がある。

調査においては、何がベストメソッドなのかという点からチェックされることになるので、文書化において理論武装をしておく必要がある。

(5) 形態⑤

このような取引形態では、ロイヤルティ率をどのように設定するかが問題になる。ロイヤルティの算定方法とし

ては、独立価格比準法(CUP)か残余利益分割法(RPSM)のいずれかによることになるが、どちらを採るかにより結果に大きな違いが出るため、慎重に判断する必要がある。

調査事例と対応策

形態④と形態⑤の複合的なケースでの調査事例と対応について紹介する。

日本親会社はタイ製造子会社に技術支援をしており、3%のロイヤルティを収受している。同子会社は調査対象期において30%を超える営業利益率を出し続けているが、ロイヤルティは3%のままである。調査官は高い利益率は日本親会社の所有する技術という重要な無形資産の貢献によるものであるから、3%では低すぎると主張する。具体的には、タイ子会社の比較対象会社の利益率の平均値6%を超える部分はすべて日本親会社の貢献部分として日本親会社の課税所得に加算するという。

事例への対応としては、タイ子会社の高い利益率の要因についての分析を行い、文書化すべきである。文書化においては、高利益率の要因が、たとえばタイ国内市場固有の要因である、または一時的な景気変動その他の移転価格以外の要因であることといった分析を行うことが考えられる。いずれにせよ、調査が開始してから分析を開始したのでは十分な分析ができない可能性があるため、調査で指摘されそうな取引がある場合には每期継続して文書化を行い、調査に備える必要がある。

有安 寛次(ありやす・かんじ)

デロイト トーマツ税理士法人

ディレクター

税理士・公認不正検査士

二十数年の国税勤務を経て2005年に税理士法人トーマツ(現デロイト トーマツ税理士法人)に入社。国税不服審判所、国税庁本庁勤務のほか、国税局における豊富な調査実務の経験を有する。ビジネススタックスサービスに所属するとともに、税務争訟支援サービスチームのメンバーも務めている。

著書に、『税務調査のすべて Q&A』(共著、清文社)がある。

小林 正彦(こばやし・まさひこ)

デロイト トーマツ税理士法人

ディレクター

税理士

26年間の国税勤務を経て2006年に税理士法人トーマツ(現デロイト トーマツ税理士法人)に入社。現在移転価格関連サービスに所属。国税勤務および現職を通じて多数の移転価格課税・相互協議案件を経験。著書に『税務調査のすべて Q&A』(共著、清文社)、『移転価格税制と税務マネジメント』(共著、清文社)がある。

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ税理士法人および DT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約40都市に約8,700名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループWebサイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界150を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の8割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約225,000名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。