

中央経済社『旬刊 経理情報』2016年6月20日号(No.1449)

業種別 税務調査の対策ポイント 【第1回】最新動向と業種共通の留意点

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1回目は税務調査の最近の動向を概括的に検討するとともに、業種に共通する指摘事項をいくつか取り上げることとする。

調査手続に関する国税通則法改正の影響

税務調査の歴史は手続をめぐる裁判の歴史であったともいえるほど、税務調査手続をめぐることは数多の裁判が提起され判決が出されてきた。

国税当局(以下、「当局」という)は、税務調査の日時場所の事前通知、調査の理由および必要性の個別的、具体的な告知も、質問検査を行ううえで法律上一律の要件とされているものではない、と判示した昭和48年7月10日の最高裁判決を拠り所として、当局の内部規定による調査手続が法律上も何の問題もないものとして税務調査を実施してきた。また、裁判所もその調査手法を追認していたところがある。

しかし、平成23年12月2日に国税通則法(以下、「通則法」という)が大幅に改正され、事前通知の制度化等を含む調査手続に関する諸規定が盛り込まれた。この規定は平成24年10月からの試行期間を経て、平成25年1月1日以降の税務調査から適用されている。

平成23年12月改正の主な内容は次のとおりである¹。

- 調査に先立って事前通知を行うこととする規定等、調査手続に関して、従来の運用上の取扱いを法制化し、法令上明確なものとなった。
- すべての不利益処分について理由附記を要することとなった。

¹ このほかに、従来1年間とされてきた更正の請求の期間を5年間に延長するという重要な改正もなされている。

一般法人税調査

最近の調査の動向

(1) 調査件数の減少

通則法は当局に丁寧な手続を踏むことを求めているため、当局内部の手続にかかる事務負担は相当大きくなったようである。

国税庁が発表している調査件数等のデータの推移(図表 1)からわかるように、通則法改正後の平成 24～26 事務年度の法人税の調査割合は 3% 台前半となっている。調査手続の効率化が図れない限り、調査割合はこの水準にとどまることが想定され、当局は調査割合よりも、調査の質に重点を置くようになるのではないかとと思われる。そう考えると、いったん税務調査が来ると入念な調査が行われる可能性も高くなり、調査を受ける側としては、十分な準備をしておく必要がある。

(図表 1) 法人税の調査実績

			21	22	23	24	25	26
			件数等	件数等	件数等	件数等	件数等	件数等
申告件数	1	千件	2,786	2,762	2,763	2,761	2,771	2,794
実地調査件数	2	千件	139	125	129	93	91	95
調査割合(2/1)			5.0%	4.5%	4.7%	3.4%	3.3%	3.4%
非違があった件数	3	千件	100	90	92	68	66	70
非違割合(3/2)			71.9%	72.0%	71.3%	73.1%	72.5%	73.7%
同上的うち不正計算のあった件数	4		29	26	25	17	17	19
不正発見割合			20.9%	20.8%	19.4%	18.3%	18.7%	20.0%
申告漏れ所得金額	5	億円	20,493	12,557	11,749	9,992	7,515	8,232
同上的うち不正脱漏所得金額	6	億円	4,047	3,475	3,052	2,758	2,184	2,547
調査1件当たりの申告漏れ所得金額(5/2)		千円	14,741	10,071	9,139	10,712	8,286	8,655
不正申告1件当たりの不正脱漏所得金額(6/4)		千円	13,847	13,520	12,120	16,125	12,978	13,734

(注) 26 事務年度は H26.7-H27.6 の 1 年間を指す

(出所) 国税庁公表資料をもとに筆者作成

また、調査終了に際して調査結果の説明も原則として面談で行うこととなっているため、その時間も従前の調査に加えて要している。なお、多くの場合、その前段階で納税者と当局が調査結果について合意済みであるため、この調査結果の説明は、いわば調査終了のセレモニーのようなものとなっているが、修正申告の効果等を記載した「修正申告等について」という文書を交付し、納税者の署名押印を求めることも含めて、必ず行われている。

しかし、この調査結果の説明は、当局内で調査の処理に必要な内部処理が終了してから行われるものであるということを認識しておかなければならない。すなわち、この段階に至ると当局の処理方針は確定しており、納税者と当局が調査結果に合意していない場合でももはや、調査官との折衝の機会はない、ということである。この段階で当局の処理になお不満があれば、不服申立てにより争うほかないということになる。ゆえに、調査官の指摘事項に対して反論したいことがある場合には、時機を失することのないように早めに反論を行うことが重要である。

(2) 審理チェックの厳格化

調査が終わった後、調査官はその調査結果を「決議書」という形でまとめ、審理担当のチェックに付しているようである。審理担当者は、その処理が法令に沿って行われているかの確認をするのだが、通則法改正後はこの審理が従前よりも厳しくなっているようである。そのため、納税者側が指摘に納得し修正申告を提出すると言っている、精緻な根拠資料を求める傾向があり、また、納税者に対して調査官が審理担当者を通すための確認書の提出を求めることも珍しくなくなった。また、審理担当者から否認の追加資料を求められたとして、資料請求があることも多い。

(3) メールチェックが必須

これは手続制度化と関係ないが、調査の過程で電子メールでのコレポンの提出を求められることが多くなってきている。

通常は、関連のメールを紙で打ち出したものを求めるレベルだが、少し入念な調査になると、担当者のパソコンを直接見に行き、関連メール一切を見ようとする傾向がある。さらに深度ある調査になると、サーバーから関連メールを抽出するように指示があることもある。

メールも業務として使っている以上、調査官の調査対象範囲に入ることは間違いなく、正当な理由なく見せることを拒絶するのは難しいが、時として、まずメールを見てから問題点を抽出しようとする調査が行われることがあり、このような場合には、普遍的なメール調査の必要性（社会通念上相当な範囲内の調査といえるか否か）について調査官に質問し、納得してから見せることでよいと考える。

業種に共通する指摘事項の例

(1) 経費の繰り上げ計上

1) 事案の概要

A 社では広告宣伝予算を上期と下期で計画的に使用するようになっている。

下期においては、500 万円で拡販物品を作成し期末までに配布を完了する予定であった。ところが、発注業者が作成に手間取り、期末までの納品が無理になった。A 社担当者は今期の予算を消化することがノルマと考え、発注業者に期末前の日付での納品書と 500 万円の請求書の作成を依頼した。A 社担当者は、拡販物品の配布状況表を添えて、期末までにその全量を消費したとする報告書を作成した。実際の納品は翌期に入って半月後であったが、調査日現在では配布は完了している。

2) 調査の展開

調査官は、期末 1~2 カ月の広告宣伝費の元帳から、金額の大きなものをピックアップして、翌期に認識すべき経費が入っていないか、貯蔵品とすべきものがないか、等のチェックを行った。500 万円の拡販物品について、請求書および納品書の提示があったが、手書きであったため不審に思い、実際の使用状況を確認するために、運送業者の送り状について提示を求めたが、保管がないとして提示がなかった。調査官は担当者にヒアリングを行い、実際の納品状況について説明を求めるも、具体的な説明がないため、納品先とのコレポンメールの提示を求めたが、これも消去しているとして提示がなかった。

調査官は発注業者に反面調査に行き、関連資料の提示を求めたところ、印字された納品書、請求書の提示があったが、これは日付が進行年度のものだった。発注業者の担当者に手書き納品書、請求書について問い質したところ、A 社の担当者に依頼されて期末に納品書、請求書を手書きで作成したことを認め、A 社担当者からの発行依頼メールの提示があった。

A 社担当者に反面調査で把握した事実を告げたところ、予算消化のために納品書、請求書の繰り上げ発行を

依頼した旨を認め、発行依頼メールの提示があった。

調査官は A 社に対し、請求書、納品書を仮装して広告宣伝費の過大計上を行ったとして、法人税および消費税を否認し、重加算税を課した。

3) 対応策

重加算税につながるような不正行為は、ほぼ 100% 経理担当者の知らないところで起こっている。経理担当者としてはそのような行為を行わないように社内研修会を開く等啓蒙するしかないが、本件のような期末の予算消化のための経費の繰り上げ請求等は期末の大きな経費をチェックすればわかることもあるので、可能な範囲で社内チェックを行い、不正行為を未然に防ぐことが肝要である。

(2) 交際費課税を免れるための科目仮装

1) 事案の概要

B 社の営業部では交際費予算圧縮のため、接待飲食費を極力 1 人当たり 5,000 円以内に抑えて会議費として処理するように指示していた²。このため、営業部内では飲食参加者の人数を水増しして 5,000 円以内に抑えることが常態化していた。

2) 調査の展開

会議費の金額が大きいことに着目した調査官は、会議費申請書、会議費清算書、請求書、領収書等をチェックし、不審点がないか検討した。具体的には、客単価が 5,000 円を超えているものはないか、5,000 円以内のものは店の格に照らして 5,000 円以下で行けそうなところか、等を確認した。

その後、B 社には告げることなく、20 店舗の飲食店に対して反面調査を実施し、店に保管された伝票等から実際の利用人数の確認を行った。その結果、複数の飲食店の会議費処理において人数の水増しを行っていた事実が判明した。

調査官は人数の水増しのあった清算書を起案した担当者にインタビューし、反面調査の結果を示して人数の確認を行ったところ、交際費課税を免れるために人数の水増し等を行った事実を認めた。また、上司もその事実を承知していることを認めた。

調査官は経理担当の責任者に当該事実を告げ、組織的に行われている可能性が高いとして、全社的な見直しを指示した。具体的には、期限を定めて経理責任者名で全社に見直し指示文書を発遣させ、全社的な見直しを行わせた(図表 2 参照)。その結果、多数の人数水増し事例等の報告があり、調査官は交際費課税を免れ

(図表2) 見直し指示書の文例

部長、支店長各位	常務取締役(CFO) XXXX
緊急依頼について	
ご案内しておりますとおり、現在〇〇国税局の税務調査が行われておりますが、調査段階で飲食代等の人数水増し、取引内容の書きかえ指示、白紙領収証の悪用及び領収証の分割による改ざんがある旨の指摘がありました。改ざんの指摘されたものは調査官によるサンプリングによるもので、約15%相当に上っております。	
従来の調査でも、改ざん事項が発覚した時に、経理部から悪質な改ざんはあってはならない旨の通達を発信しておりますが、今回の調査で相当数の改ざんを指摘され、会社のその他の取引すべての内容について、疑義が発生しております。ついては、別紙リスト(兼、回答用紙)を配布しますので、各部門において一件一件責任者が確認し、改ざんした伝票、領収証等の洗い出しを早急を実施し、責任ある回答をしていただくことをお願いいたします。	
回答内容が不十分な場合は、後日本社に来ていただき、個別に調査をすることになりますので、この点も踏まえ、正確な回答を重ねてお願いいたします。	
なお、各責任者から回答いただいた内容と税務当局の反面調査での内容との間に不一致の事実が判明した場合には、会社として厳しい対応を取らざるを得なくなることを申し添えておきます。	
また、上記内容以外に改ざん等のものがあれば、個別に経理部宛送付願います。	
回答期限 : 平成XX年X月X日必着	
回答送付先 : 経理部XXあて	
	以上

2 1 人当たり 5,000 円以下の飲食費等は交際費等の範囲から除かれている(措法 61 の 4④、措令 37 の 5①)

るために人数の改ざん等をしたとして否認し、重加算税を課した。

3) 対応策

これも経理の知らないところで起こっている不正であり、営業部等の意識改革をしてもらうしかない。その一例としては、(ア)税務調査結果の報告会を開き、経理以外の人にも何が税務上の問題かを十分認識してもらう、(イ)時期を見て社内で模擬税務調査を行い、調査での指摘事項が十分改善されているか確認する、(ウ)経理処理ハンドブックを作成し、経理担当者以外の者もハンドブックに沿った処理をするように心がけてもらう等が考えられる。

なお、前記のように会社に自主的な見直しを促すケースでは、調査官はいくつかの(水増しのある)反面調査結果を隠し玉として持っており、会社の見直し結果が悉皆的に行われたかどうかを検証するのが通例なので、留意が必要である。

(3) 出向者給与の親会社負担

1) 事案の概要

C社は海外に多くの子会社を持っており、多数の社員が出向している。出向者の給与については、現地支給分は現地子会社負担とし、日本での支給分はC社負担としている。現地支給額と日本支給額については、出向者が現地支給額として希望する額を現地で支給し、残額を日本支給としている。日本支給分はC社の人件費として損金処理されている。

2) 調査の概要

調査官は海外出向者のリスト、出向契約書、出向者の給与台帳等から現地負担分と日本負担分の確認をし、出向者は現地子会社の仕事を行っているのに日本負担分があることの原因を確認した。C社人事担当者は「各出向者個別の事情があるため、従来から出向者の意向を尊重して現地払い給与を決定している。過去の税務調査で調査官と議論にはなったが否認されていないので問題ないと思っている」と答えた。調査官は「海外出向者の給与について、税務上、親会社の負担が損金として認められるのは、現法と親会社の給与格差による格差補てん部分だけである。御社の説明では格差補てんとしての親会社負担ではなく、親会社が負担する合理的な理由はないため、子会社に対する寄附と考えられる」としてC社負担額全額を海外子会社に対する寄附金として課税した。

3) 対応策

出向者の給与については100%出向先が負担することが原則であり、出向元が損金として負担できるのは、給与格差分のみとされている。そこで会社としては現地負担分が適正であることを証する資料を用意することが必要である。望ましいのは、現地の給与テーブルを作成し、そのテーブルに出向者も当てはめ、現地の同レベルの人と同様な給与を現地で支給し現地子会社に負担させている、といえることである。

(4) 売上の計上時期(期間損益)

1) 事案の概要

D社は売上計上基準として出荷基準を採用しているが、期末までに出荷したもののなかに、売上に計上されおらず、棚卸資産に含まれているものがあつた。

2) 調査の概要

調査官は売上の計上基準を確認したのち、進行年度の売上となっているものの納品書の控えを確認したところ、調査対象年度に出荷しているものが含まれており、調査対象期の売上として法人税および消費税の否認をし、棚卸資産として計上されていた、売上に係る資産を売上原価として認容した。

3) 対応策

調査の否認項目として圧倒的に多いのが、売上の期ずれを中心とした期間損益の否認である。

会社としては、担当者が気を付けて売上計上を行うように周知することが重要であり、決算後に見直すとなれば、調査官が行ったように翌期の売上の納品書の日付チェックをすることであろうが、現実問題としてどこまでできるかは疑問ではある。

移転価格調査

移転価格調査の概要

(1) 移転価格調査と一般法人税調査の違い

1) 専門チームによる調査

移転価格調査は、関連者間の取引価格が独立企業間価格と比べて適正な水準にあるか否かを調査するという特殊な内容であり、一般法人税調査とは内容が大きく異なるため、原則として、移転価格調査のエキスパートを含む専門チームが担当している。国税局調査部のなかの「国際情報」という呼称がつく部署は移転価格専門チームである。

2) 文書化の存在が前提

移転価格調査においては、移転価格文書(正式には「独立企業間価格の算定に必要な書類」)の提出を要求することから調査が始まる。この文書に記載すべき事項は租税特別措置法施行規則 22 条の 10 で法定されている。この文書が提出されれば、移転価格調査は記載された事項の検証を中心に行われる。提出されない場合には、調査官は取引の内容を初めとする独立企業間価格の算定を自ら行う必要がある。移転価格文書がある場合には、それがなかった場合に比べて調査はかなり効率的なものになるはずであり、当局も納税者も無駄な時間を費消せずに済む。わが国においては、平成 28 年度税制改正で移転価格文書化の作成保存義務が初めて本格導入された。

(2) 移転価格調査の種類

移転価格調査には、本格的な移転価格調査のほかに「簡易事案」という種類がある。子会社へのローン金利の適否を調査する「金利事案」、および子会社との役員提供取引の対価の適否を調査する「役員提供事案」がこれに該当する。いずれも調査が比較的容易であり、短期間で調査が終結する可能性の高い案件である。簡易事案は、当局内部の取扱いとして、移転価格専門部門以外の国税局調査部の一般部門や、税務署の国際税務専門官部門でも調査ができることとされている。

(3) 移転価格調査の特徴

1) 当局と納税者との間で見解の相違が起きやすい

移転価格課税の特徴として、一般法人税調査が課税所得の計上漏れや所得の隠ぺいを掘り起こそうとするものであるのに対して、すでに帳簿に計上された取引の価格そのものの適否を問題にするものであるという点がある。

納税者にとってみれば、子会社との間の取引とはいえ、その価格の決定は市場の諸条件をみながら適切に行っているとの意識が強く、移転価格税制があるために値段を変えなければならないことに強い抵抗感がある。移転価格税制というのはそのようなものと説明しても、納得を得ることは難しい。その要因の 1 つは、独立企業

間価格の算定基準が明確でないことにもある。独立企業間価格の算定に関する指針としては、移転価格通達および移転価格事務運営要領のほか、OECD 移転価格ガイドラインが存在するが、現実の経済取引は個々の取引ごとに条件がさまざまであり、100%比較可能な独立企業間価格を見出すことは困難である。このため、比較可能性の有無に関して主観が入り込むことは避けられない。その結果、判断に主観的な要素が入り込む可能性が大きく、移転価格調査は紛争が起きやすい。

2) 国際的な経済的二重課税を伴う

移転価格課税は必ず国際的な経済的二重課税を伴うため、それを排除するための条約上のしくみとして条約相手国当局との相互協議による解決手段が用意されていることも特徴の1つである。

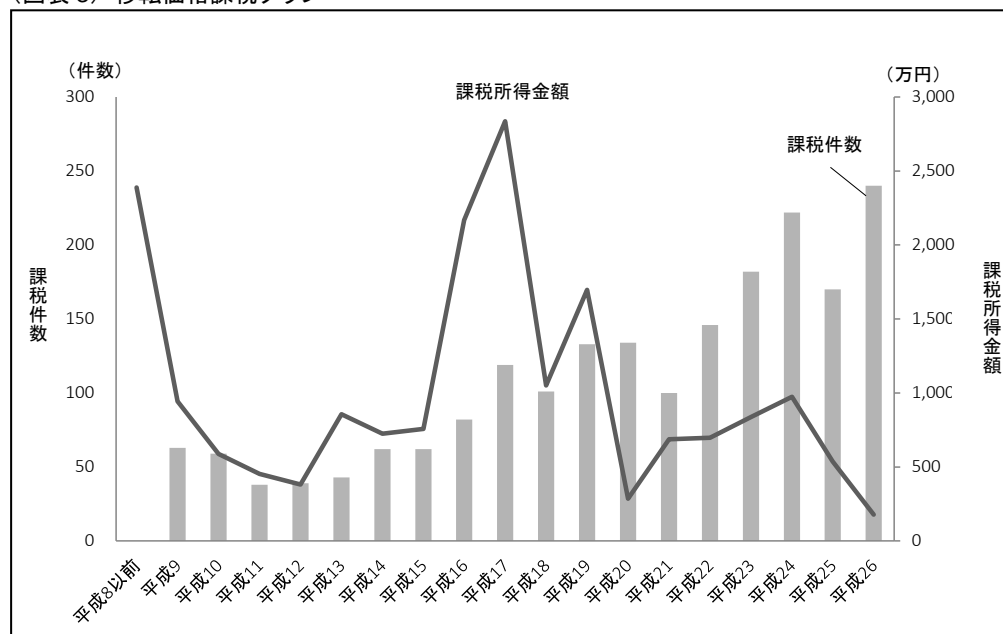
移転価格調査の動向

(1) 近年の動向

移転価格課税に関する統計によると、課税件数はほぼ一貫して増加している一方、増差所得金額は、平成16年から平成19年に多額になった時期を除き、おおむね500億円から1,000億円の間に安定した後、ここ2年間は大幅に縮小している(図表3参照)。

件数が一貫して増加している背景には、移転価格担当部署の調査官を継続的に増員していることが挙げられる。また、移転価格調査の対象が、かつての大規模法人中心から中小規模法人に裾野を広げつつあることも要因であろう。税務署所管法人でも移転価格調査が行われるようになってきている。増差所得金額がここ数年低水準となっている要因として、移転価格課税事案の裁判における何件かの国税敗訴事件がきっかけになって、当局が移転価格課税に係る更正処分を行うにあたって慎重になっていること、および平成23年度通則法の改正による調査手続の厳正化への対応のために、調査に対する稼働日数が減少していることが考えられる。

(図表3) 移転価格課税グラフ



(出所) 国税庁公表資料をもとに筆者作成

(2) 移転価格調査手続

1) 移転価格調査の切離しの同意

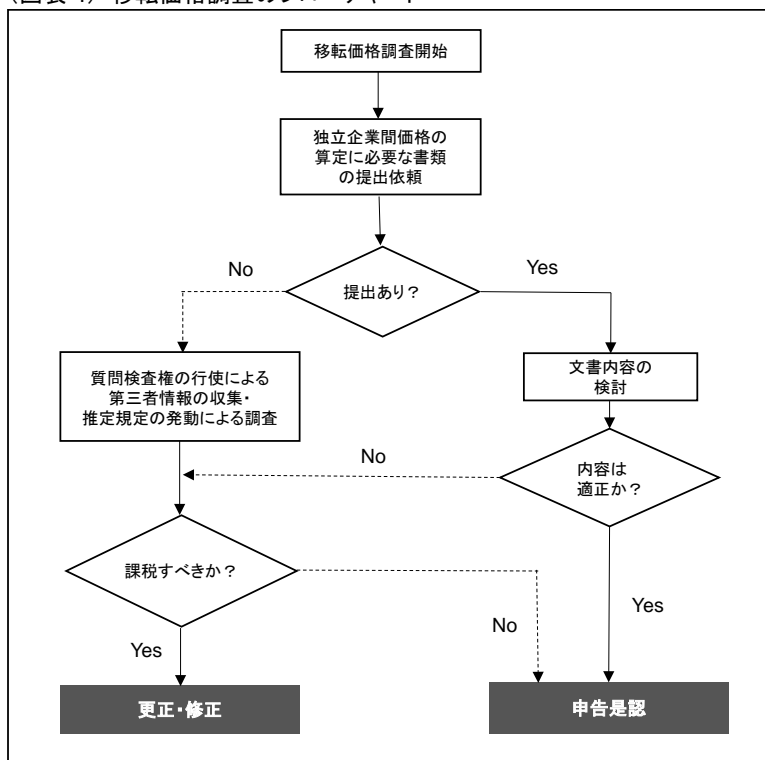
当局が納税者に対して本格的な移転価格調査を行う予定がある場合には、法人税調査開始の前に、「移転価

格調査の区分」について同意を求める。これは、特定の課税年度について、特定の税目について実地の調査を行った場合には、当該税目については原則として再調査はできないとの規定が通則法にあるからである（通則法74の11⑥）。移転価格調査も法人税調査であるため、法人税調査が終われば、移転価格にはまったく触れていなくても別途移転価格調査を行うことはできない。この原則に対して、納税者の同意がある場合には別途移転価格調査ができるとの取扱いを通達に置いている。この趣旨について、国税庁は、一般の法人税調査と移転価格調査を同時に対応する場合の会社の負担が重くなることに配慮したものであるとしている。同意するかしないかは会社の任意である。

2) 移転価格調査の流れ

移転価格調査が開始された後の手続の流れは、図表4のフローチャートのとおりである。調査官はまず独立企業間価格を算定するために必要な書類の提出を求める。これが提出された場合は、基本的にその文書の内容の適否の確認を中心に調査が行われる。提出されなかった場合には、調査官が自ら独立企業間価格を算定する必要があるため、質問検査権を行使して比較対象企業に対する情報収集が行われる。文書化が適切に行われていれば、調査は円滑・迅速に終了することも期待できる。

(図表4) 移転価格調査のフローチャート



3) 新たな移転価格文書化義務導入と移転価格調査への影響

平成28年度税制改正で、移転価格文書化がOECD勧告に沿った形で諸外国並みに義務化され、基準に該当する企業は、CBCレポート、マスターファイル、ローカルファイルの3種類の文書を期日までに作成・保存・提出しなければならなくなった。これにより、移転価格調査がこれまで以上に移転価格文書に基づいて行われるようになることは容易に想像できる。

移転価格文書作成保存が義務化されたことにより、今後は調査にあたって文書がすでに作成されていることが当然の前提となり、作成されていない場合には、調査が今までよりも厳しくなることが想定される。

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。