

新連載 ヨーロッパ主要国における 税務調査の傾向とその対応

～COVID-19に関する税務上の救済措置移転価格税制・PE認定課税・VAT・その他税制～
【附】 COVID-19に関する税務上の救済措置等の概要

監修：KPMG税理士法人 パートナー 河崎 元孝
Meijburg&Co. GJPシニアマネージャー 宮本 健一
7月号：KPMGドイツ CTSシニアマネージャー 神山 健一

第1回 ドイツにおける税務調査の現状

連載を始めるにあたって

2020年に入り新型コロナウイルス(COVID-19)感染の急速な拡大により、全世界で未知のウイルスへの対応を余儀なくされており、日本においてもこれまでにない規模の影響が見込まれる。COVID-19による影響は、欧州の経済活動においても甚大な影響を与えており、欧州各国における雇用維持のための経済対策等をはじめ、税務の面においても様々な救済措置が講じられるところとなり、多くの変化を迫られている。

また、COVID-19による想定外の影響に加え、そもそも欧州における税務環境の変化は大きなものがある。具体的には、税源浸食と利益移転(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)プロジェクトによる行動計画への対応が各国で進められており、例えば、Action12における提案に沿った欧州連合(EU)における義務的開示ルール(MDR: Mandatory Disclosure Rules)の承認により、一定の要件を充足するクロスボーダーアレンジメントについて、その情報を開示させ、税務当局間で情報交換する仕組みが各国において法令化されているところである。また、英国のEU離脱が正式に

決定し、大小様々な加盟国が含まれるEU諸国への影響が懸念される中、2020年末までの移行期間が着々と進行している。

このような欧州における経済環境の変化が著しい中において、それに合わせてEU各国における税務実務対応も変わりつつあると考えられる。とりわけ、税務調査における対応については各国の方針、税制を踏まえた特色、傾向といったものが存在し、欧州各国に子会社を展開する国際企業グループにおいて、近年、税務ガバナンス体制構築への意識も徐々に高まっていることから、税務調査における各国の対応状況などの情報を把握しておくことは、非常に有意義であると思われる。

今回、上述のような状況を踏まえ、EU諸国、とりわけドイツ、オランダ、イタリア、UK、フランス、スペイン、ベルギー、ハンガリー、チェコにおける税務調査対応等について、KPMGグローバルネットワークを活用して、取り纏めることとした。主に、各国における法人税、恒久的施設(Permanent Establishment)、移転価格税制及びVATに関する税務調査手続きの概要、最新の税務調査に関する各国の動向に加えて、これまでにない経済影響を与えつつあるCOVID-19の影響に対処するた

めの各国における税制面での救済措置の概要を取り纏め、情報の提供を行う予定である。欧州主要国におけるこれらの税務情報が、今後の国際企業グループにおいて有益なものとなれば幸いである。

1. ドイツにおける税務調査に関する執行状況とその一般的概要

近年ドイツでは税務調査の厳しさが増してい

るが、本稿では、ドイツの税務調査の概要を解説し、対象となる税目や調査の頻度に関する理解をすすめる。各税目における、税務調査の手続や準備、実査の状況を紹介します。税務調査の現状をご理解いただきたい。

また、通常、税務調査以外にも税関による関税調査、年金当局による社会保険調査等も実施されているが、本稿では省略する。

1-1. 税務調査の執行状況

【代表的なドイツ税務調査】

調査名称	調査対象	調査対象期間	特徴
一般税務調査	法人税、営業税、売上税（ドイツVAT）、移転価格	一般的には3年分	一つの税金に絞った調査ではなく、様々な税金に対し一斉に行われる
賃金税調査	給与計算における所得税の源泉徴収	一般的には4年分	一般税務調査と並びもっとも幅広く行われてる調査
売上税特別調査	売上税（ドイツVAT）	1か月分から長期間まで	一般税務調査とは別に行われ、一般税務調査へ発展する可能性あり
賃金税無予告調査	給与計算における所得税の源泉徴収、および税関による不法労働管理	任意	事前通知なしの抜き打ち調査、賃金税調査へ発展する可能性あり
売上税無予告調査	売上税（ドイツVAT）	任意	事前通知なしの抜き打ち調査、一般税務調査へ発展する可能性あり

それでは、次にドイツにおける税収の分布と税務調査による執行状況を紹介する。

過去3年間の税収は下記のとおりである。

【過去3年間の租税別税収】

単位：億ユーロ

	2017年		2018年		2019年	
	税収	割合	税収	割合	税収	割合
売上税（輸入売上税を含む）	2,263.55	30.8%	2,348.00	30.2%	2,432.56	30.4%
賃金税	1,955.24	26.6%	2,082.31	26.8%	2,196.60	27.5%
所得税（賃金税を含まない）	594.28	8.1%	604.15	7.8%	637.11	8.0%
法人税	292.59	4.0%	334.25	4.3%	320.13	4.0%
営業税	528.72	7.2%	558.52	7.2%	554.19	6.9%
その他	1,710.75	23.3%	1,835.40	23.6%	1,852.49	23.2%
税収合計	7,345.13	100.0%	7,762.63	100.0%	7,993.08	100.0%

出典：ドイツ連邦統計局

解 説

主な税務調査の執行状況

●一般税務調査 (Betriebsprüfung)

2019年10月に2018年度(暦年)の一般税務調査における結果が連邦財務省より公表されたが、のべ13,525人の調査官を投入し、139

億ユーロの追徴課税額の査定が行われた。

なお、税務調査の対象となった企業数は188,973社である。

2018年度の対象企業の規模別統計は下記のとおりである。

【企業規模別の調査実地数】

企業規模	総数	うち調査実地数	
	企業数	企業数	比率 (%)
大規模企業	186,339	40,173	21.6%
中規模企業	792,326	50,251	6.3%
小規模企業	1,191,438	38,429	3.2%
最小規模企業	5,646,198	60,120	1.1%
合計	7,816,301	188,973	2.4%

出典：ドイツ連邦財務省

なお、調査対象となる企業規模については、8つの異なる業種と3つの特別な企業形態ごとにその区分が定められている。2019年1月に新しい区分が公表され、例えば、一般商事事務の場合、小規模企業とは、売上高21万ユーロ

(または税務上の利益が4万4千ユーロ)超、中規模企業とは、売上高110万ユーロ(または税務上の利益が6万8千ユーロ)超、大規模企業とは売上高860万ユーロ(または税務上の利益が33万5千ユーロ)超と定められた。

また、租税別の追徴課税額は下記のとおり。

単位：億ユーロ

	2017年		2018年	
	企業数	比率 (%)	企業数	比率 (%)
営業税	38	21.7%	31	22.5%
所得税	26	15.1%	27	19.6%
法人税	45	25.7%	26	18.5%
売上税	19	10.7%	19	13.9%
その他	18	10.4%	13	9.4%
利息	29	16.4%	23	16.1%
合計	175	100%	139	100%

出典：ドイツ連邦財務省

上記調査統計には、輸入売上税、関税、一部の消費税(物品税等)などは含まれていない。

●賃金税調査

(Lohnsteuerau Benprüfung)

次に給与と所得に対する所得税の源泉徴収漏れについては、2019年度は延べ1,963人の調査官を投入し、8.1億ユーロの追徴課税額の査定が行われた。調査対象となった雇用主数は、89,905社であった。

●売上税特別調査

(Umsatzsteuer-Sonderprüfung)

売上税特別調査に関しては、2019年度において、15.5億ユーロの修正課税を行った。この調査結果は上記の一般税務調査で紹介した売上税の追徴課税額には含まれていない。

2019年度は1,770人の調査官を投入し、77,857件の特別調査を実施している。

1-2. 税法上の時効について

ドイツ税務調査を理解するうえで欠かせないのが、税法上の査定期間に対する時効(Festsetzungsverjährung)についてである。時効成立時期を正しく理解することで、税務調査の予想対象期間をある程度正しく把握する事が可能となる。

一般企業における租税(法人税、営業税、売上税など)に関する時効は、原則、その対象となる事業年度の税務申告書を提出した日の属する年の12月31日から4年後に時効となる。

例えば、2019年12月期の税務申告書を2020年中に申告した場合、2020年12月31日より4年後の、2024年12月31日で、2019年12月期の税務申告に関する時効が成立することになる。従って、税務当局は2024年末を迎える前に税務調査を開始しなければ、調査を実施する権利を喪失する。なお、税務調査が開始することで、時効は税務調査が終了するまで停止することになる。

脱税行為などが発覚した場合には、時効期間は4年から5年または10年に延長される。

1-3. 税務調査の概要

一般税務調査 (Betriebsprüfung)

一般的な税務調査の形式で、法人税(営業税含む)、売上税、移転価格に関して、ほぼ3年おきに実施される。通常は、地域管轄の税務署が税務調査を担当し、所属する調査官を投入することになる。グループ企業に対しては、連邦中央税務局からも調査官が投入されるケース(例:移転価格に重点を置いた税務調査)や、グループの中心的企業の所在地を管轄する税務署が中心となりグループ全体に対し統一的な税務調査を実施することもある。

実務上は、どの税目・取引に重点を置いて税務調査を行うかは、担当調査官の方針次第であり、一般的な法人税の調査に重点が置かれたため、売上税や移転価格に触れずに税務調査が終了することもある。

調査期間は様々であり、会社規模や取扱案件次第で数か月から数年に及ぶことがある。

税務調査の終了に伴い対象期間の事業年度の査定が確定することになり、その後の更正などは例外を除いて不能となる(例外:脱税疑惑等に絡む強制調査)。

税目ごとに、一般税務調査における主な注意点は以下のとおりである。

●法人税(営業税を含む)

- 接待費における損金算入(ドイツでは条件を満たしている接待費の70%のみが損金算入可能。)及び、業務上の贈答品(年間一人当たり35ユーロまでの贈答品は損金算入が認められる。それ以上の贈答品はすべて損金算入できない。)
- 固定資産、在庫、債権債務に関する決算日再評価の必要性(基本は取得原価主義)、ユーロ以外の外国通貨の債権債務に関する再評価(決算日レートでの再評価)

解 説

- ・ 引当金計上（年金引当金、休暇引当金、書類保管義務に関する引当金、製品保証引当金など）
- ・ 商法と税法による評価方法の差異（一時差異）と財務諸表外での差異（永久差異）に関する確認（ドイツでは一時差異に基づく税務財務諸表を作成する）

●売上税

- ・ 免税取引における証明書類の完備（輸出証明や請求書への記載事項）
- ・ EU域内免税取引における証明書類の完備（EU域内運送証明や請求書への記載事項）
- ・ リバースチャージ取引の認識と正しい申告書への記載
- ・ 売上税の前段階控除のための請求書上の必要記載事項の確認と申告書への反映時期
- ・ 従業員へのFRINGE BENEFITに対する課税など

●移転価格

- ・ 移転価格文書の不備
- ・ 国外関連者間取引における不適切な取引条件、価格設定（サービス契約、マネジメント契約、ライセンス契約、財貨取引、クロスボーダー本支店取引など）
- ・ 駐在員の人件費負担など

賃金税調査と売上税特別調査 (Lohnsteuer-Außenprüfung, Umsatzsteuer-Sonderprüfung)

賃金税と売上税については、共に調査対象が限定されていることから特別調査に区分されるが、その税法上の取り扱いはやや異なる。

●賃金税調査

一般税務調査が企業の所得等に課された租税を対象に実施されるのに対し、賃金税の調査

は、源泉徴収義務者である雇用主に対し実施され、従業員へ支給した給与に係る所得税の源泉徴収が正しく行われているかが焦点となっている。つまり納税義務者は企業ではなく個人となるが、源泉徴収義務を負っているのは企業であるため、当該企業が雇用者として適正に源泉徴収を行っているかが問われる。調査対象期間は一般的には4年であり、一般税務調査同様に税務調査の終了に伴い対象期間の事業年度の査定が確定することになり、その後の更正などは例外を除いて不能となる。

賃金税調査における主な注意点は以下のとおりである。

- ・ フリンジベネフィット（社有車、食事手当、通勤費、社内イベント、従業員割引など）の課税
- ・ 非課税枠内での旅費精算（非課税枠内での食事手当、プライベート費用の除外）
- ・ パートタイマー、一時雇用、学生などの正しい課税処理
- ・ 駐在員のグロスアップ計算、日本給与への課税、ボーナスの課税などドイツ勤務分に対応する所得が正しく把握されているか
- ・ 業務上の贈答品に対する課税（贈答品を送った側が受け手に代わり課税が可能）
- ・ フリンジベネフィットは従業員への有償・無償のサービス提供とみられるため、給与計算における課税が正しくても売上税への反映が正しくない場合は売上税の修正にも発展する

●売上税特別調査

売上税特別調査については、一定期間の売上税に関して不定期に実施される。例えば、毎月申告している月次売上税仮申告の申告額が他の月に比べて大きく変動しているだけでも特別調査が実施されることが多々ある。そのため、企業によっては年に数回の特別調査が行われることも珍しくない。ただし、1回の特別調査にお

ける対象期間は1か月から数か月分であり、内容的にも限定的である。

また、特別調査は、他の税務調査と同様に、事前に税務署側から書面による通知（対象期間とおおよその調査開始時期）があり、それに合わせて具体的な日付が決定する。必ずしも調査官が企業を訪問するとは限らず、請求書の原本等といった特定の資料を提出し税務署内で調査が行われることもある。特別調査の結果は通常、月次仮申告（四半期仮申告）の修正として取り扱われる。

時効成立前の未調査期間に対してのみ実施される調査であるものの、一般税務調査や賃金税調査が調査終了後にはその調査対象期間に対するさらなる調査や更正は原則認められないのに対し、特別調査の結果により修正したとしても依然として未調査期間として取り扱われ、引き続き一般税務調査の調査対象とされる。また、売上税特別調査の状況次第では一般税務調査へ発展することもありえる。

主な調査上の留意事項としては、一般税務調査で挙げた項目と同様だが、売上税特別調査では、月次申告（または四半期申告）で他の月・期間と比べ顕著に差が出ている部分に着目して調査が実施される。例示としては、以下のとおりである。

- 他の月と比較し、見本市出展の請求書が発生したために売上税還付額が著しく大きくなった
- 高額な取引がEU内で一時的に発生し、EU域内免税取引額が大幅に上昇した
- 上記の取引に関連し、商品輸入額が増え、輸入売上税の還付額が大きく上昇した

賃金税無予告調査と売上税無予告調査 (Lohnsteuer nachschau, Umsatzsteuernachschau)

一般的な税務調査の範疇ではないが、下記の調査は、事前通告なしで実施することが認められている。

●賃金税無予告調査

(Lohnsteuer nachschau)

賃金税無予告調査とは、調査官による企業の業務時間内に行われる事前通告無しの立ち入り調査である。月次の給与計算における所得税の源泉徴収が正しく行われているかや、不法労働者の雇用により源泉徴収が損なわれていないかなど、予備的な調査が行われる。調査結果次第では賃金税調査へ発展する可能性もある。

●売上税無予告調査

(Umsatzsteuer nachschau)

売上税無予告調査とは、調査官による企業の業務時間内に行われる事前通告無しの立ち入り調査である。調査の結果に基づき月次仮申告の修正などが行われる。調査官はその際、調査に必要な書類の提示を要求できる（必要なデータへのアクセスも可能である）。

実務上は、新設企業へ取引内容の確認といったインタビューもあわせて行うことがある。

2. 税務調査のプロセス

本項では、上記で説明してきた一般税務調査と賃金税調査での一般的なプロセスについて解説する。

2-1. 税務調査通知

税務調査は必ず書面により通知されなければならない。当該通知において、時効期限の凍結、査定書への変更申請の停止、さらに自己告

解説

発の停止状態となる。さらに予定される調査開始時期、調査官名、調査場所、さらに調査対象期間と調査対象となる租税（ただし、調査内容次第では他の租税にも調査が及ぶ）が通知される。

実務上は、上記に加え、電話等で具体的な調査開始時期を決めると共に、準備すべき書類の内容を指示される。

2-2. 調査実施

納税者は調査官と合意した場所（一般的には納税者の事務所内の一室）で調査官を迎え、要求された証憑を提示することになる。要求された証憑が電子データである場合は調査官へのデータの提供または調査官のシステムへのアクセスを拒否することができない。

実務上は、調査開始前に、調査官と、企業側の担当者や会計事務所の担当者が簡単なブリーフィングを実施した後に、税務調査が開始される。税務調査中に調査官より随時追加の質問も受けることになる。調査期間は当初予定した期間を調査官から告げられるが、あくまでも目安であり、調査の進捗状況によって変更される。また、必要に応じて調査期間中に、中間報告が行われることがある。現地調査が終了すると、未確認事項をまとめた質問書を納税者に提示し、追加で必要な証憑やデータ等、または納税者側における意見書を指示された期限までに調査官へ提出する必要がある（指定の期限は合理的な理由がある場合には期限を延長することができる）。さらに調査官との面談が必要な事項に関しては面談の機会を得られる。調査期間については、数か月から数年に及ぶこともあり、合理的に見積もることはできない。

指摘事項については、内容につき納税者との間である程度合意できた時点で、追徴税額等の試算情報が調査官より提示される。

2-3. 最終調整

納税者は最終合意をするにあたり、調査官と面談を要求することができる。調査官から提示されている指摘事項に対し不服が無い場合は、最終面談を行う権利を放棄することも可能である。

2-4. 調査報告書・更正査定書

最終的に合意に至った、または、さらなる議論・交渉の余地がなくなった場合、調査報告書が作成され、調査結果に基づく更正査定書が発行されることになる。更正査定書に対し不服がある場合、1か月以内に異議申し立てを行える（つまり、この1か月の間に調査報告書と更正査定書を確認し、事前に合意した内容と相違ないか、税務アドバイザーを交えて確認・検討する必要がある）。内容につき合意できる場合は、追徴税額及び延滞税（利息）を納税する。更正査定書を受け入れる場合、異議申し立て期間が終了した時点で、調査期間に対する査定は確定となる。

また、この時点で調査報告書の内容の詳細を理解し、今後の税務調査の対応や社内体制の見直しを行う必要がある。特に移転価格に関する指摘に関しては、関係するグループ内企業との調整を検討する必要がある。

なお、異議申し立てを行った結果に関しても不服な場合には提訴することも可能である。

3. まとめ

ドイツに進出している日系企業に焦点を合わせると、賃金税調査は、どの企業も4年ごとに実施されている。一般税務調査に関しては会社規模に応じて3年ごとに実施されている企業がある一方で、設立以来、一度も調査を受けてない会社まで様々である。また、ドイツ内に複数のグループ会社がある場合にはグループ会社全体に税務調査が実施されるケースもある。

年々厳しさを増す税務調査に加え、適正な納税に対する取締役の義務も増している。上述のように、税務調査後の事後対策は必ず実施する必要があり、再び同様の指摘を税務署から受けた場合、取締役個人へのペナルティへと発展するケースも近年多くみられるため注意が必要である。

調査期間中だけでなく、日々のビジネスの中で社内管理体制の整備と必要に応じて税務専門家によるサポートが非常に重要になっているのは明らかである。

緊急情報 COVID-19に関する税務上の救済措置等の概要について

コロナウイルス蔓延に起因する経済的状況に対し、ドイツでは税務上の緊急措置として下記の取り扱いを実行している（2020年5月31日時点）。

- 所得税、法人税、営業税、売上税などの納付期限に影響を受けた納税者の申請に基づき2020年12月31日まで利息無しで支払猶予を与える。
- 所得税、法人税、営業税などに対する前納額の引下げに影響を受けた納税者の申請に基づき認める。
- 所得税、法人税、賃金税、売上税などに関して強制執行による差し押さえ等を2020年12月31日まで一時停止する。
- 賃金税（給与からの源泉徴収）に関して申告期限を申請により延長することができる。
- 2018年度の税務申告期限を申請により2020年5月31日まで延長することができる。
- 税務上の欠損金の繰戻しを申請により2020年度の申告を待たず行うことができる。

- 自宅勤務の際の越境通勤者の税務上の取り扱いに一時的特別ルールを設ける（本来、勤務国＝課税地であるが、自宅勤務の場合も勤務国にて勤務しているものとみなす）。
- 雇用者は従業員に対し、コロナウイルス蔓延に関連し、臨時で追加的な現金または現物支給であれば一人1500ユーロまで非課税で支給可能となる（2020年12月31日まで）。
- その他寄附金の取り扱いなどに関しても特別措置が取られている。

また、2020年5月末時点で、下記の法案が連保議会及び連邦参議院を通過している。

- レストランなどの飲食業のサービスに関して一律7%の売上税を適用する（店舗内での食事の場合は通常は19%）。
- 組織再編税法における遡及的効果の期間を特定のケースにおいて8か月から一時的に12か月に延長する。
- 時短労働手当の引き上げ。
- DAC6に基づく報告義務の期限延長。

以上となるが、追加的に取り扱いが追加される、または、変更される可能性があるため、上記の特別措置を適用する場合には、事前に詳細を税務アドバイザーに確認することに留意されたい。

編集部 次回8月号では「オランダにおける税務調査の現状」を掲載する予定です。