

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

～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
Meijburg&Co. (KPMGオランダ) GJPシニアマネージャー
執 筆：KPMG イタリア GJPマネージャー

河崎 元孝
宮本 健一
青木 翔

第3回 イタリアにおける税務調査の現状

1 はじめに

近年、税務当局による税務調査は厳しさを増している。本稿は、イタリアにおける税務調査手続きの概要、税務調査に関する時効、税務調査の終結方法、税目ごとの税務調査における最近の傾向について説明し、実際の税務調査に備えて十分な準備を行うために必要な情報を提供することを目的としている。加えて、イタリアにおける税目ごとの徴収税額、調査実施件数についての情報も提供する。最後に、イタリアにおけるCOVID-19に関する税務上の救済措置について、その概要を説明する。

- ・小規模事業者（年間の収入が EUR 5,146,568を超えない事業者）
- ・中規模事業者（年間の収入が EUR 5,146,568以上、EUR 99,999,999を超えない事業者）
- ・大規模事業者（年間の収入が EUR 100,000,000以上の事業者）

税務調査の頻度は、大規模事業者の場合には、一般的に3年に一度のペースで行われ、大規模事業者以外の事業者については、会社の状況などにより異なるが、5年に一度のペースで税務調査が行われることが一般的である。

1-1 税務調査の概要

イタリアにおいて税務調査が実施される場合には、会社の規模により、調査対象会社が以下の3つに区分される。なお、規模が大きくなるにつれて税務調査は、より頻繁に、より厳しく実施される傾向にある。

税務調査は、原則として、税務調査開始前に定められた対象事業年度と対象税目について行われるが、対象ではない事業年度または対象ではない税目に関する問題点が税務調査中に発見された場合には、定められていない事業年度または税目まで、調査が及ぶ可能性がある。

以下に、参考までに主要な税務調査の種類、調査対象（税目）、調査対象期間、及び税務調査の実査頻度についてまとめた。

解 説

調査名称	調査対象	調査対象期間	税務調査の頻度
一般税務調査	法人税, 移転価格, VAT, 源泉税, 登録税	一般的には3年分	一般的には3年に1回
法人税務調査	法人税, 移転価格	一般的には3年分	一般的には3年に1回
VAT調査	VAT	一般的には3年分	一般的には3年に1回
源泉税調査	源泉税	一般的には3年分	一般的には3年に1回

なお、イタリアにおける2018年の税務調査実施数の規模別統計は、以下のとおりである。

合計で281,037件の税務調査が実施されており、税務調査の対象となった中規模事業者は約10,000社であり、大規模企業は約2,200社となっている。2019年の税務調査実施数に関しては、COVID-19の影響でまだ公表されてい

ない。なお、2017年の税務調査実施合計数は295,267件である。当該税務調査実施数は、法人税、VAT、源泉税、個人所得税などの主要な税目に対する税務調査の実施数であり、その他の税目に対する調査の実施数は含まれていない。

企業規模	2018年の調査実施数	
	企業数	(%)
大規模事業者	2,224	0.8
中規模事業者	9,986	3.6
小規模事業者（個人事業主を含む）	140,238	49.9
その他個人など	128,589	45.7
合計	281,037	100.0

出典：イタリア税務当局報告書

1-2 イタリアにおける税収

過去3年間のイタリアにおける税収額は以下のとおりである。

	2017		2018		2019	
	億ユーロ	%	億ユーロ	%	億ユーロ	%
個人所得税	1,828	40.08	1,875	40.46	1,916	40.62
法人税	352	7.73	327	7.05	336	7.11
源泉税（利息、配当、キャピタルゲインなど）	97	2.12	92	2.01	101	2.13
その他直接税	183	4.02	182	3.94	171	3.62
登録税	48	1.06	50	1.08	48	1.01
VAT	1,296	28.44	1,334	28.80	1,368	29.03
印紙税	63	1.40	70	1.51	65	1.39
その他間接税	670	15.15	702	15.15	711	15.09
税収合計	4,557	100.00	4,632	100.00	4,716	100.00

出典：イタリア内閣公報

また、2016年、2017年、2018年の3年間の税務調査による追徴税額については、以下のと

	2016	2017	2018
	億ユーロ	億ユーロ	億ユーロ
法人税, 所得税, VAT, 源泉税	185	180	169
登録税	3	2	2
その他の税金	3	3	3
税収合計	191	185	174

おりである。なお、2019年の数字はCOVID-19の影響により、まだ公表されていない。

出典：イタリア税務当局報告書

2 税務上の時効について

原則的には、法人税、VATの更正・決定期限は、確定申告書の提出期限から5年を経過した日の属する12月31日までとなっている。例えば、2016年12月31日に終了する事業年度については、申告書の提出期限は2017年中となるため、税務当局が更正・決定できる期限は2017年から5年を経過した日の属する12月31日である2022年12月31日となる。確定申告書が提出されていない場合には、当該期限は2年間延長されることとなる。

なお、この時効の規定は2016年度以降にかかる事業年度に適用される新しい規定であり、2015年以前の事業年度については、確定申告書の提出期限から4年を経過した日の属する12月31日が期限となっている。2015年以前の事業年度については例外として、原則的な更正・決定の期限内で、刑法違反の可能性がある行為を発見し、一定の手続きをとった場合に、更正期限が8年（2倍）に延長される。例えば、2015年12月期について、通常の更正・決定期限となる2020年12月31日までに、刑法違反の可能性がある行為を発見し、一定の手続きを調査官がとった場合には、当該更正期限は2024年12月31日まで延長されることになる。

2016年以降の事業年度については上記の例外規定はないため、上述した期限（確定申告書

の提出期限から5年を経過した日の属する年の12月31日まで）が更正期限となる。

3 税務調査の流れ（主に終結手続き）

税務調査が開始される場合、税務調査の通知を行うため、調査官が調査対象会社に訪問し、税務調査を行う旨、その理由及び対象税目や対象年度を事前に提示する必要がある。この、調査官の訪問は予告なく行われる。

実際の税務調査は、税務当局内で実施される場合と納税者の施設内で実施される場合がある。調査官は原則として60日以内であれば納税者の施設内で調査を行うことができるものとされている。

税務調査の終了は、税務調査は調査官が予備査定通知書を発行し、終了となる。予備査定通知書の発行後、ただちに追加納税義務が発生するわけではなく、その後において、税務当局から発行される最終査定通知書に基づき、追徴税額及び罰金が決定し、追加納税義務が発生することとなる。

なお、最終査定通知書には納税者の見解を含める必要があるため、予備査定通知書の発行後60日以内は最終査定通知書を発行することはできない。したがって、最終査定通知書は、予備査定通知書の発行後60日以降から上述の更正・決定期限までに発行されることとなる。

解説

調査終結に向けて、納税者が取ることができると、以下の3つとなる。

1. 予備査定通知書の受け入れ

納税者が、最終査定通知書の発行前に調査官の指摘事項を受け入れ、追徴税額を支払う方法である。この場合、罰金は5分の1に減額される。なお、税務調査終了前（予備査定通知発行前）に自主的に修正を行った場合には、罰金は6分の1に減額となる。

2. 通知内容の減額交渉

最終査定通知書が発行される前または後において、納税者は税務当局へ減額の交渉をすることができる。当該手続きは裁判前に行うことができる和解交渉手続きである。減額交渉で和解することができた場合には、罰金は3分の1に減額される。

3. 最終査定通知書の受け入れ又は提訴

通知内容に合意できない場合には、最終査定通知書が発行された日から原則として60日以内に提訴の手続きを行うこととなる。提訴を行わずに最終査定通知書の指摘を受け入れる場合には、罰金は3分の1に減額される。

4 税務調査の最近の動向

イタリアの税務調査は厳しさを増してきており、最近の動向としては、例えば、国外に関連会社を有する企業に対する税務調査においては、PE（恒久的施設）、移転価格、クロスボーダーでの組織再編など、税額インパクトが大きく、また、議論となりやすい論点を指摘されることも多くなってきている。多くの外資系企業が税務調査の対象企業となっており、調査の結果、合理的な裏付けが乏しい状態で、多額の追徴課税を受けるケースが散見される。

納税者は、個々の取引だけではなく、会社のストラクチャーや商流という俯瞰的な面からも、税務上、問題となる可能性の有無を事前に把握し、適切に対応することが重要になっている。

5 法人税、VAT、PE（恒久的施設）、及び移転価格に係る税務調査における注意点

税務調査時に指摘を受けやすい注意点を以下のとおり纏めた。なお、実際の税務調査内容は、会社の状況、調査官の状況などにより大きく異なる点に留意頂き、以下の注意点以外においても、税務上、問題とならないように対応しておくことが求められる。

●法人税

- － 接待交際費
- － 寄附金
- － グループ会社関連費用の負担の妥当性
- － 商品の購入や役務提供サービスに関する契約書、その他の書面
- － 税額控除関係

●VAT

- － 接待交際費関連のVAT
- － 商品の購入、役務提供がどの地域で行われたのかが分かる契約書、その他の書面
- － リバースチャージに関する書類
- － その他課税の対象となっていない取引

●外国関係者のイタリアPE

- － イタリアにいる従業員や代理人の活動全般について
- － イタリアにいる従業員や代理人が契約活動をしているかどうか
- － イタリアにいる従業員や代理人が積極的な交渉活動をしているかどうか

- － イタリアの会社が国外の会社のための活動を行っていないかどうか

● 移転価格

- － 移転価格文書が整備されているか
- － 移転価格算定法の妥当性
- － ベンチマーク分析の適格性
- － 利率

6 総括

本稿の記載内容は、税務調査において予想される事象に対しての一般的なガイドラインの位置づけである。

実際の税務調査においては、税務調査官に対して協力的な対応を行い、法律の規定に沿って情報を提供することが重要である。必要な情報が電子的情報や電子的データで保存されている場合には、調査官がシステムにアクセスし、情報を確認することも可能である。なお、納税者が必要な情報を提供しない場合には、非協力的な対応に対してよりアグレッシブな査定が行われる、または、訴訟となった際に不利となる、といったことなどが想定されるため、求められる情報を適時提供することが大切である。

一方で、課税リスクを軽減するためには、調査により生じるあらゆる結果を考慮しながら、調査対応を進めていくことも重要となる。したがって、調査に関して納税者を適切にサポートできる税務アドバイザーの支援を受けながら、税務アドバイザーと連携し、円滑に税務調査手続きを進めることが肝要である。

また、移転価格、PEなどの金額の重要性が高く、調査時に議論になりやすい論点に関しては、課税リスクを軽減するために、調査前の段階から税務アドバイザーと連携し、税務調査を

意識した文書を整備しておくことが極めて重要である。

7 COVID-19に関する税務上の救済措置等の概要について

最後に、イタリア政府はイタリアに所在する企業がCOVID-19の影響による経済的な危機を乗り切ることができるように、以下の特別な税務上の救済措置を導入している。

- 一定の業種、一定規模以下の会社、売上が著しく減少した会社などの要件を満たす事業者は、一定の源泉税、社会保険関連費用、VATの支払期限を9月16日まで延長することができる
- 労働者が安全に働くことができる環境とするために購入した一定のウイルス対策備品のうち、2020年12月31日までの購入費用は税額控除の適用が可能であり、税額控除額は費用の50%相当額、上限は2万ユーロとなる。
- 2020年度中に生じた一定の広告宣伝費用に対しては、費用の50%相当額の税額控除の適用が可能である。
- 90日以上支払いが遅延し、実質的に貸倒れているとみなされる債権については、税額控除の適用対象となり、実際に貸倒れによる債権放棄損が税務上、費用計上された場合と同程度の税務上の影響が生じることとなる。

なお、特別な税務上の救済措置は、事業の種類や事業の規模により、細かい要件や限度額などが設定されており、また、今後のCOVID-19の経済への影響の大きさにより、現在の救済措置が変更されることが想定されることから、特別措置を適用するにあたっては、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。