

# ヨーロッパ主要国における 税務調査の傾向とその対応【最終回】

～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 Czech Republic, s.r.o. 税務部門 パートナー

KPMG Czech Republic, s.r.o. (KPMGチェコ)GJP マネージャー

河崎 元孝

宮本 健一

Tomas Kroupa

斉藤 佳輔

## 第9回 チェコ共和国における税務調査の現状と動向

### 1 はじめに

税務調査は、納税者が納税義務の適切な履行を担保するための手段である。そのため、税務当局には、税務調査を適切に実施するための法的権限が与えられており、その実効性が担保されている。チェコでは、2019年に1万件を超える税務調査が実施され、70億チェココルナ<sup>(※)</sup>を超える税金が追徴されている。

COVID-19のパンデミックの影響を考慮すると、チェコ財務省は税務調査の件数を増やすことにより、将来の国家予算の不足を解消していくことが予想されている。したがって、納税者は申告した内容を裏付ける十分な証拠を税務当局に提出できるよう常に準備しておく必要がある。

本稿では、チェコの税務調査のステップと、昨今焦点が当てられている分野の情報を提供する。また、COVID-19に関する税務上の救済措置について説明する。

(※) 1チェココルナ=4.8円

### 2 チェコにおける税務調査

税務調査は、税務当局が納税者に対して厳格に申告内容を確認する手段であるため、軽微な誤謬については、税務調査前に、納税者が自主的に修正申告の手続を行うことが推奨されている。申告内容に関して疑義がある場合、税務当局は正式に納税者に連絡を行い、連絡を受けた納税者は、申告した内容を裏付ける証拠を提出する義務がある。

納税者が、十分な証拠を提供できない場合に、税務当局は、税務調査を実施する。このようなケースにおいては、納税者側が十分に証明できなかった領域に焦点が当てられる。

また、税務当局が特段の理由なしに税務調査を実施することも可能であり、このような税務調査も、税務当局の一般的な権限の範囲内で実行する。ただし、税務当局が各種分析を実施することによって、事前に特定の領域をターゲットにしていることを考慮すると、特段の理由なしに実施される税務調査の頻度は低く、リスク分析に基づいて選定された納税者が税務調査の対象となる可能性が高い。

チェコ税務当局による税務調査対応の経験

## 解 説

上、税務当局は以下の納税者に焦点を当てている状況が見て取れる。

- ・ 税務上の損失を認識した会社
- ・ 関連当事者との取引条件を変更した会社
- ・ 投資インセンティブや研究開発費等の重要な税額控除を申請、適用した会社
- ・ 付加価値税（VAT）申告について還付ポジションへ変更となった会社

2019年において、簡易調査（チェコ税務当

局からの電話、メールによる初期的な調査）として、約2万件が実施され、そのうち約1万1千件について税務調査（実地調査）が実施された。

表1は、税項目ごとの2019年と2018年の簡易調査と税務調査（実地調査）の件数の表である。

(表1)

件数	2018年		2019年	
	簡易調査	税務調査 (実地調査)	簡易調査	税務調査 (実地調査)
付加価値税	13 976	5 256	12 612	4 679
法人所得税	1 516	2 147	1 340	2 007
個人所得税	4 348	3 097	4 264	2 566
その他	n/a	1 215	1 449	1 156
合計	19 840	11 715	19 665	10 408

上記手続の結果として、2018年には130億チェココルナ、2019年には96億チェココルナ

が追徴された。

(表2)

単位：百万チェココルナ

追徴税額	2018年		2019年	
	簡易調査	税務調査 (実地調査)	簡易調査	税務調査 (実地調査)
付加価値税	2 422	7 764	2 053	4 803
法人所得税	381	2 024	287	2 067
個人所得税	61	283	79	206
その他	n/a	78	35	79
合計	2 864	10 149	2 454	7 155

さらに2019年と2018年に、税務上の欠損金は14億チェココルナを超える額が税務調査によって増差所得となり減少した。税務当局による指摘によって税務上の欠損金が減少した場合、減少した税務上の欠損金額の1%に相当す

る金額が罰金として科されることとなる。

## 2-1 税務調査

税務調査を実施する旨の通知は、通常、電話

またはメールにて納税者に対して行われる。税務調査は、納税者の居住地、又は税務調査に適した他の場所（納税者の税務アドバイザーの事務所、又は税務当局）にて実施される。税務調査官は、対象期間と対象税目を指定するが、税務調査官は税務調査中にその範囲を拡大することが可能である。税務調査官は、税務調査を実施するための書類の提出を納税者に要求するが、納税者が税務調査官に書類を提出する際は、以下の点を念頭に置くことが推奨される。また、チェコにおける法令上、必要な範囲で税務当局に協力することが義務付けられている点も認識しておく必要がある

#### 書類を提出する際の注意点

- 適切に税務調査に対応するためには、既存の税務リスクまたは税務処理の妥当性を実証するための文書/資料が不足しているのであれば、できるだけ早い段階でリスクに対して内部で議論・検討を行う必要がある
- 立証責任は納税者及び税務当局の双方に存在している。法令上、税務調査官は税額を正しく決定することが求められるため、税務調査官は、納税者にとって有利な証拠のみならず、不利な証拠も含めて検討する義務がある。ただし、税務調査官は全ての証拠を発見する責任を負わないため、納税者が自ら、裏付けとなる文書/資料を税務調査官に提出することが推奨される
- 提出する文書/資料は税務調査開始時に通知された税務調査の対象範囲に対応している必要がある。提出を求められた文書/資料が対象範囲を超える場合、納税者は税務調査官の手に異議を唱えることが可能である
- 税務調査官からの質問について、一貫性のない、または裏付けのない回答は、税務調査官の疑念を増大させる可能性がある

るため、尋ねられた質問にのみ、適切に回答する必要がある

- 口頭で行われた質問についても、書面で回答することが推奨される。税務調査官への回答の事後的な修正は、税務調査官の疑念を増大させる可能性がある
- 税務調査官は回答期限を設定する義務があるが、質問の内容や文書の範囲によって、回答期限は異なり、納税者は、期限の延長を申請することも可能である

実務上、税務調査に対しては税務アドバイザーのサポートが重要となるため、税務アドバイザーにも適宜連絡する必要がある。税務当局とのコミュニケーションは税務アドバイザーによってサポートされるものの、場合によっては税務訴訟に発展するケースもあるが、税務訴訟の準備においても税務アドバイザーのサポートが必要になるケースが多い。

税務調査の必要書類が収集されると、税務調査官は税務調査を開始する。特定の取引について相手方への確認（クロスチェック）を実施し、また、特定の情報を提供するよう他国の税務当局へ質問及び要求を行う場合がある。

税務調査の実施期間は、論点の複雑さによって異なるが、経験上、税務調査の開始から終了まで、最大2年程度要したケースも存在する。税務当局は、正確な納税額を評価するためのすべての証拠を収集したと判断すると、納税者に税務調査の結果を通知し、その後、税務当局は、税務調査に関する最終報告書を発行する。税務調査において申告額が過少であった場合、追徴課税のための納付命令が下されることとなる。

#### 2-2 クロージングミーティング、報告書、及び納付命令

税務調査の後、税務調査官は調査結果を説明する予備報告書を作成する。納税者は税務調

## 解説

査官と当該報告書について協議することが可能である。当該協議は、納税者が追加の証拠を提出し、納税者の税務ポジションを議論する最終的な機会となる。最終報告書に基づく追徴義務が確定した後、納付命令書が発行される。

### 2-3 税務調査終了後の手続き

税務調査によって追徴税額が課された場合でも、チェコの税法上、税務当局の納付命令に対して申立ての機会が提供される。納税者は税務当局の決定に対して不服審判所へ不服申立をすることが可能であり、その後、地方裁判所に対して法的に訴訟の手続きを取ることが可能である。

チェコにおいて、税務当局の不利な決定に対して法的手続きを選択することは合理的であり、場合によっては、税法の解釈が不明確であり、地方裁判所のみが拘束力のある解釈を提供できる場合もあり得る。したがって、不明確な解釈については、裁判にて議論されることが双方にとって有利な場合がある。

#### 2-3-1 不服申立手続

不服申立手続を開始するためには、納税者は不服審判所に対して不服申立の申請を行い、税務調査官の決定が正しくない理由を記述した書類を提出する必要がある。当該手続は、納税者に納付命令が下された日から30日以内に行う必要がある。不服申立は、不服審判所(Appellate Finance Directorate)によって決定が下され、税務当局が法律に従って税務調査を実施したかどうかについて意見を述べることができる。同局は査定額を決定すると、納付命令を確定、または無効とする最終決定を下す。

2019年においては、納税者による担当当局への不服申立の結果、税務調査官が査定した追徴税額は約25億チェココルナ減少することと

なっている。これは、2019年に査定された追徴税額の合計額の約1/4に相当する。

不服申立の結果、決定が下された後、最終決定が納税者に通知されてから15日以内に、追加納税を行う必要がある。

表3は、2019年に提出された不服申立の認定または棄却数である。

(表3)

税目	不服申立	認定*	棄却*
付加価値税	4 583	1 706	3 892
法人所得税	610	237	281
個人所得税	523	250	249
その他	481	287	643
合計	6 197	2 480	5 065

\*認定された不服申立数又は棄却数には、前年度から引き継がれた未決定のケースが含まれるため、2019年に新たに提訴された不服申立総数を超過している。

#### 2-3-2 行政上の法的手続

税務当局による納付命令が法的に執行された場合でも、地方裁判所、または最高裁判所の判断によって、無効とされる可能性がある。

訴訟は、不服申立手続の決定から2か月以内に行う必要があるが、不服申立手続とは異なり、訴訟においてはすべての税務調査上の論点について議論する必要がある。したがって、地方裁判所および最高裁判所での訴訟手続は、各段階で平均2年を要することとなる。

表4は、2019年の訴訟の認定及び棄却の概要である。

(表4)

法的手続	認定	棄却
地方裁判所	278	553
最高裁判所	40	44
合計	318	597

表4からわかるように、2019年の訴訟の総数の1/3以上が、裁判所によって認定されている。この結果、裁判所の判決に基づき、過年度に税務調査官が徴収した62億チェココルナ超の金額が納税者に返還されることとなった。結論として、不服申立または裁判所での訴訟手続で救済される可能性があるため、納付命令が発行された場合でも追加手続の検討を行うことが推奨される。

### 3 税務調整の遡及期間（時効）

チェコでは、税務調査の遡及期間（時効）は一般的に3年であり、納税義務の申告が行われるべき日（税務申告書の提出期限）から起算される。一方で、税務上の繰越欠損金を、発生年度後の5課税期間の課税所得と相殺している場合は、税務調査の遡及期間（時効）も最大5年まで延長される。

その他、税務調査の期間が延長されるケースがあるが、典型的な例としては、投資インセンティブの権利を有しているケース（例えば、10年間の法人税免除の恩典を受けているケース）、及び税務上、欠損金が生じるケース（例えば、移転価格設定が妥当ではなく、損失が発生している事業年度のケース）が含まれる。このような場合、遡及期間は最大10年間となる。

なお、チェコの税法において、納税者は固定資産の減価償却を停止することが可能である。税務上の欠損金が発生する場合において、減価償却を停止することにより、課税所得を発生させ、税務調査の期間の延長を防ぐことが可能となる。

## 4 個別トピック

### 4-1 付加価値税（VAT）

統計によると、付加価値税（VAT）は税務調査の実施件数が最も多い。申告額に懸念があ

る場合、税務当局はVATの調査を開始し、VAT還付を差し控えることもある。このような手続は、税務当局が、納税者が不正取引に関与していると疑う場合に実施される。

ただし、最新の判例によれば、税務調査官は納税者へのVAT還付の全額を差し控える権利はなく、税務調査において審査中の部分のみ還付を差し控える権利があるとされている。

### 4-2 移転価格税制

移転価格税制上、製造業者は一般的に以下のように区分される。

- 本格的製造会社  
マーケティング、研究開発、生産計画の策定等の重要な機能を果たしており、価格リスク、マーケットリスク、研究開発リスク等の多岐に渡るリスクを負っている
- 受託製造会社（コントラクトマニュファクチャラー）  
グループ企業の指示に基づいて生産等のルーチン機能のみ実行しており、限定的なリスクのみを負っている

多くの日系企業がチェコの子会社を受託製造子会社と位置付けている。受託製造子会社の場合、あらゆる状況下で、僅少ではあるが、有する機能とリスクに応じて安定的に利益を生み出すことが求められる。これは、COVID-19のパンデミックの状況下においても同様である。そのため、COVID-19に起因する損失を製造子会社へ負担させることは、移転価格税制上は許容されないと考えられており、製造子会社で発生した不稼働固定費等については、グループ会社から補填されるべきと考えられている。

納税者は、国外関連者取引との移転価格の設定が独立企業間価格であることを立証するために、移転価格文書を整備することが推奨される。他のEU諸国とは異なり、チェコでは移転価格の文書化（ローカルファイルの作成）は強



## 解説

制ではないものの、税務調査時に移転価格文書の提出を求められる可能性が高く、移転価格文書又は資料の提出を求められた場合、15日～30日以内に移転価格文書又は資料を税務調査官に提出する必要がある。移転価格文書又は資料を提出した場合、納税者の移転価格設定を反証する責任は税務調査官に移転するものの、移転価格文書又は資料を提出できなかった場合は、税務調査官が納税者の状況に鑑みて、国外関連者との移転価格を設定し、その結果として課税所得が調整され、追徴課税が行われる可能性がある。そのため税務調査に備えて、事前に移転価格文書又は資料を整備することが非常に重要となる。

なお、移転価格文書は、OECDガイドラインおよびGeneral Financial Directorateのガイドラインに準拠している必要がある。両ガイドラインともに、企業の機能とリスクのプロファイルに焦点を当てており、当該機能・リスクプロファイルはグループ内の関連者間の十分な分析に基づいて実施されるべきである。

また、投資インセンティブの権利（10年間の法人税免除）を有する企業は、移転価格税制に関しても細心の注意を払う必要がある。最高行政裁判所の判例によると、グループ企業との関連者間取引の価格設定が独立企業間価格で実施されていることが立証できなかったために、投資インセンティブの権利そのものを奪われてしまった事例がある。そのため、投資インセンティブの権利を有する企業は、十分な機能とリスクプロファイルを通じて、適切に移転価格を設定し、移転価格リスクを軽減する必要がある。また、昨今は事前確認制度（APA）を通じて、税務リスクの軽減を図る企業が増加傾向にある。

### 4-3 法人所得税の免除

法人所得税の免除という投資インセンティブ

の権利を有する納税者は、税法で規定されている税務調査の対象となる。法人税免除期間中、特に10年の法人税免除期間が経過すると、税務調査官は、主に移転価格と固定資産に関連する一般のおよび特別な条件の充足状況を確認する。例えば、固定資産の減価償却計算は停止することはできず、また、固定資産は規則的に償却する必要がある。法人税免除期間は10年間にわたって請求できるため、税務調査の対象期間は大幅に延長されることとなる。

## 4-4 法人所得税

### 4-4-1 ベネフィットテスト

親会社へのマネジメントフィーやロイヤリティフィーの支払いについて、税務当局は、実際に当該サービスが提供されているかの証明だけでなく、納税者が当該サービスによってどれだけの利益が創出されたか、いわゆる利益テストが要求されることがある。会社は、サービスの内容や費用の算定方法、独立企業間価格で実施されているか、また、受け取ったサービスが利益の創出にどのように貢献したかを文書化する必要がある。作成された文書又は資料に矛盾が生じていた場合、当該費用を損金算入できないリスクがある。

### 4-4-2 恒久的施設

新しい生産ラインの導入支援や技術支援等、他のグループ会社（非居住者）によるチェコ子会社へのサービス提供は、恒久的施設（PE）に該当する可能性がある。サービス提供者であるグループ会社は、チェコにて支店を設置し、法人所得税、VAT、個人所得税、保険料を支払う必要があり、その対応のためのコストが多額となる可能性がある。

### 4-4-3 研究開発費控除

チェコの税法の下では、納税者は研究開発費の税額控除制度を適用することができ、これにより納税者は法人税負担を軽減することが可能である。ただし、税額控除の恩恵を受けるためには、正式な移転価格文書の作成や内部評価プロセスの構築などの条件があり、これらは、税務調査時に税務当局によって調査される。したがって、税務当局に資料を提出する前に、内部文書を詳細に検証しておく必要がある。

## 5 COVID-19に関する施策

他の欧州諸国と同様に、チェコにおいてもCOVID-19のパンデミックの状況下で経済を支援するために、いくつかのプログラムが設けられている。税務の分野においては、手数料の免除、利子や罰金の免除によって、納税者が納税を延期するための有用な手段が提供されており、法人税務に関しては以下のような措置が講じられている。

### 5-1 欠損金の繰戻還付

COVID-19の影響で損失が発生した場合には、税務上、欠損金が認識された事業年度の直前の2事業年度の課税所得と相殺し、繰戻し還付を受けることが可能である。また、2020年6月30日以降に終了する最初の事業年度における「見込損失」についても、直前の事業年度の所得と相殺が可能であり、当該直前の事業年度の法人所得の確定申告、または追加の確定申

告を実施することにより、当該見込損失を控除し、繰戻し還付を受けることが可能となっている。

### 5-2 固定資産の加速償却

納税者による投資を促進するために、2021年1月1日より、特定の資産に対して加速償却が可能となった。これにより、特定資産の取得価額を一時に費用処理し、または減価償却を短期間で実施することが可能となる。

### 5-3 投資インセンティブの要件充足の期間延長

投資インセンティブの要件は、投資優遇措置法により権利付与決定から3年以内に充足する必要があるが、COVID-19の影響により当該要件が充足できない場合は、2年の延長申請が可能となった。ただし、延長申請は、投資インセンティブの権利付与決定から3年の期限が到来する30日前までに実施する必要がある。COVID-19による影響であることを証明する必要がある。なお、チェコの投資インセンティブの詳細は以下のURLより閲覧が可能である。

●コロナ禍におけるチェコ、ハンガリー、ポーランドの最新投資環境 (assets.kpmg)

<https://home.kpmg/jp/ja/home/insights/2020/09/czech-hungary-poland-investment-20200901.html>

(編注)URLはデータベースをご利用ください。