

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 Advisroy Ltd ディレクター

KPMG Hungary Ltd GJPシニアマネージャー

河崎 元孝

宮本 健一

Mihaly Godor

福山 祐介

第8回 ハンガリーにおける税務調査の現状と動向

1 はじめに

本稿は、ハンガリーの税務実務の概要、税務調査の流れについて説明し、税務調査対象項目としてよく取り上げられる移転価格について掘り下げることとする。移転価格については、COVID-19パンデミック以前の税務調査の動向、COVID-19に関する税務当局のガイダンスおよびパンデミック後の税務調査のアプローチに関しても説明する。最後に、ハンガリーでの事前確認制度・相互協議について説明することとする。

2 ハンガリーの税務実務の概要

ハンガリーにおいて、税務調査の手続きを定めた法律は、2018年に大幅に改正され、以下の3つの規則に改まった。

- 税に関する規則
- 税務行政に関する規則
- 税務当局の執行手続に関する規則

新法の目的は、税収を維持しながら、ハンガリー税務当局（以下、「税務当局」）に納税者中心の行政執行を促し、納税者の納税義務の履行

を支援することにある。

法人所得税の申告期限は、事業年度終了の日の翌日から5か月以内である。企業の裁量により、暦年と異なる事業年度を選択することが可能である。暦年を事業年度とする納税者の場合、法人所得税の申告期限は5月31日である。税務当局は、企業ごとに急激な収益性の低下や売上高の減少などの税務調査の対象となりやすい企業の変化を確認し、リスク評価を行い、その結果に基づいて、税務調査の対象となる企業を選定する。税務当局は、次回の税務調査に備えて調査の重点事項について定期的な事前確認を実施している。

税務行政における公用語は、ハンガリー語である。ただし、国外の税務当局が税務調査に参加する場合、ハンガリー語の知識がないことや国外の税務当局職員が使用している言語が相違することにより、調査対象者と国外の税務当局の職員が不利益を被らないように税務当局は留意することとされている。

更正・決定の期限は、申告・通知をすべき暦年の末日から5年間とされる。つまり、暦年を事業年度とする納税者の場合、2020年における確定申告は、2021年5月31日までに提出し

なければならないことから (COVID-19 の影響により延長されない場合)、2021年12月31日から期限が計算される結果、更正・決定期限は2026年12月31日となる。

3 税務調査の流れ

法人税及びVATに関する税務調査は、税務調査の事前通知から始まり、調査結果報告の受領を持って終了する。一般的に、税務調査期間は90日から120日であるが、場合によっては延長されることもある。

法令に別段の定めがない限り、指摘事項は調査結果報告に記載され、その引き渡しにより税務調査は終了する。納税者には、次の権利が認められている。

- 税務調査の過程で税務当局が作成した関連文書を閲覧する権利
- 指摘事項に関する情報を請求し、指摘事項に対する納税者の見解を述べる権利

調査結果報告の交付から30日以内であれば、税務調査を実施した初等税務当局に見解を提出することができるが、調査結果報告の交付から30日以内と提出期間に制限が設けられている点に留意が必要である。税務当局は、納税者より正式に提出された見解を受け取ると、その内容を検討したのち、第一次決定を出すことになる。

税務調査のプロセスにおける重要な点は、見解を提出した後に、納税者が、税務当局の第一次決定に対して異議を申し立てる場合、新たな事実・証拠を提示できない点である。ただし、状況によっては、この制限が適用されない場合がある。例えば、納税者が、調査結果報告に対する見解を提出するまでに認知していなかった事実・証拠がある場合である。

納税者が第一次決定に不服の場合、高等税務当局に対し、その決定に異議を申し立てること

ができる。高等税務当局は、初等税務当局側の決定を支持する場合もあるが、十分な調査がなされていないと判断した場合には、初等税務当局に税務調査のやり直しを命令することもある。

税務当局が第一次決定を下し、納税者が正式に当該決定を受領した後、見解の提出と同様に30日以内に、異議を申し立てることができる。異議申立ては、税務調査を実施し、第一次決定を出した税務調査官と同一の税務調査官に提出することになるが、当該申し立てを管轄するのは、上位機関である高等税務当局となる。高等税務当局では、異なる税務調査官により、法的拘束力のある第二次決定が出される。したがって、当該決定により未納税額が確定した場合には、これ以降のプロセスとは関係なく、未納税額を納付する必要がある。

第二次決定が下された場合、納税者において以下の対応が可能である。

- 税務当局の決定に対して、裁判所に提訴することができる。裁判所の判決は、税務当局側の決定を支持する場合もあれば、修正が必要、もしくは無効であると判断し、税務当局に新たな手続 (例えば、税務調査のやり直し) を命じることがある。
- 裁判の他、移転価格に関する争議の場合には、相互協議も選択肢の一つとなる。相互協議は、租税条約に従って納税者の権利を保護することを目的とした二国間の行政手続である。相互協議は、対象となった争点の第一次決定から3年以内に、税務当局に申請することができる。納税者が裁判所に提訴したか否かは、申請期限に影響を与えない¹。

また、既に裁判所の判決が下されている場合には、ハンガリーでは、相互協議を開始・実施できない点に留意する必要がある。

1 https://www.nav.gov.hu/nav/ado/egyeb/map_tajekoztato.html

4

税務調査における移転価格

続いて、税務調査における移転価格に関して説明する。

移転価格文書のうち、ローカルファイルの作成期限は、事業年度の終了日から起算して150日、または法人税申告書の提出日のいずれか早い日である。実務上、重要な点は、ハンガリーにおいては、移転価格文書を毎年作成することが法令により規定されていることである。税務当局への提出は不要だが、税務調査の際には、法人所得税申告書などの他の税務関係書類と同様に、移転価格文書はすでに作成されており、納税者は数営業日以内に提出可能であることが前提とされている。文書化の不備により、以下の不利益がある。

- 文書の不備による罰金（不備1件あたり、最高200万フォリント（70万円程度））
- 文書が不適切な場合や文書化されていない場合には、税務当局は、独自に文書を作成し、その文書を有効とする権利を有するため、これに基づき移転価格に対する指摘が行われる

適切な移転価格文書が納税者側において作成されている場合、立証責任が税務当局に転嫁されることとなるため、税務調査の際に納税者は有利な立場となる一方、納税者が適切な移転価格文書を適時開示できない場合には、納税者側に立証責任が転嫁されることとなる。

ハンガリーでの移転価格文書化義務とその内容は、OECD BEPS行動計画13²に概ね整合し、以下の文書により構成される。

- ローカルファイル（国、企業および取引に関する情報）
- マスターファイル（グループに関する情報）

両文書の作成及び保管が必須であり、OECDの一般的な推奨事項に加えて、税法³によりハンガリー独自の要件が定められている。

4-1 税務調査の着目点

移転価格は、以前から税務調査で重点が置かれる分野であり、税務調査の実施数と指摘数の増加に反映されている。2019年において、大規模納税者に対し、移転価格の税務調査は255件実施され、そのうち75%の割合で納税者側の処理に対して是正すべき旨の指摘が行われた⁴。これらの税務調査で得られた経験から、税務当局の移転価格文書のレビューの観点にいくつもの傾向が見て取れる。この傾向は、COVID-19のパンデミック後にやや変化があるが、まず、パンデミック以前の税務調査のポイントを紹介することとする。

4-2 COVID-19パンデミック以前の税務調査の動向

移転価格の税務調査は、通常の税務調査の一環として実施され、多くのケースにおいて、移転価格を専門とする税務調査官が、移転価格文書のレビューや、移転価格に関する発見事項の検証を専門的に実施する。指摘事項は、それぞれのケースで、グループ固有の情報や属する産業により異なるものの、一般的な傾向として以下の項目がある。

セグメント化された財務及び取引：

関連法規によると、企業間取引は取引レベルで検証・サポートされなければならないことになっている。第三者取引と関連者取引を分割できる場合や、複数の関連者間取引がある場合

2 <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241480-en.pdf?expires=1604951718&id=id&accname=guest&checksum=7B0742EF920E0D33B138317C699E5CE7>

3 the Ministry for National Economy decree no. 32/2017 on transfer pricing documentation

4 https://www.nav.gov.hu/data/cms526975/2019_NAV_evkonyv_egyben_vegleges.pdf

(すなわち、製造活動の他、サービスの提供や販売活動が行われている場合)、複数の取引をカバーするために、全体的なアプローチ(企業としての収益性のテスト)を用いることは認められていない。ある事例では、企業全体の収益性はマーケット水準と同程度であったが、取引を分割した場合(パズスルー製品と製造品の区別だけでなく、第三者への売上や関連者への売上も個別に考慮した場合)、特定のセグメントで損失が確認されたため、税務当局は、分割した関連者間取引の収益性をそのセグメントのマーケット水準に合わせて所得を更正し、全体的なアプローチによる帰属所得計算を認めなかった。したがって、適切なセグメンテーションを行ったうえで、個々の関連者取引を検討するとともに、取引を集約する場合にはその合理性を個別に検討することが不可欠である。

企業の機能的特徴：

最近の事例として、製造業である赤字会社が税務調査対象として選定され、移転価格に焦点を当てて調査されたケースを紹介する。税務当局は、OECD ガイドラインに基づき、独立企業は長期にわたって損失が続くものではないとし、特に事業上のリスクが低い企業については、長期にわたって損失が生じることがないと強調していた。税務当局は、企業の経営構造とグループ内の意思決定プロセスに着目し、意思決定権限を有する役員が調査対象会社に不在であり、特定の業務機能は他の関連者に委託されていることを考慮し、同社をリスク限定企業とし、本格的な製造業と異なると同社を特徴づけた。一方、調査対象会社は、自社のリスク管理のもとに、関連者に業務を委託していると主張したものの、税務調査における最終的な結論として、調査対象会社は、リスク限定的な企業と認定され、製造活動の収益性は低いものの、一

定の利益が生じる形に帰属所得計算の更正が行われた。したがって、移転価格の算定方法を選択する際には、リスクおよび意思決定プロセスを勘案し、詳細な機能分析が必要な点に留意しなければならない。

関連者の定義：

ハンガリーでは、発行済株式の50%以上の株式を直接または間接的に所有されている場合に関連者に該当する。そのため、50%未満の直接・間接の相互所有がなされており、グループ全体で目標収益を設定して、取引が行われている場合は、ハンガリーの観点からは、非関連者間取引として扱われ、個別に分析される場合がある。

一般論として、税務当局は、主に、委託製造子会社や事業リスクが限定された販売子会社を調査し、これらの企業は、取引単位レベルでは低収益であるものの利益が安定しているものと想定している。この想定から逸脱する場合(損失が生じている場合)には、指摘される可能性がある。

4-3 COVID-19パンデミック後の 税務調査⁵

COVID-19のパンデミックは世界経済に深刻な打撃を与え、各国政府や国際機関は、経済支援策を講じて対応している。この混乱により、これまでの市場環境は根本的に変化し、グループ内取引の価格設定、グループ戦略、サプライチェーンにおけるグループ企業の収益性に影響を与えることとなる。これらに対する事前対応として、税務当局は、ハンガリーの移転価格税制へ予想される影響についてのガイダンスを公開している⁶。

主なポイントは、以下のとおりである。

5 <https://home.kpmg/hu/hu/home/tanulmanyok/2020/10/taxalert-2020-10-22.html>

6 https://nav.gov.hu/nav/segitseg_rendkivuli_helyzetben/gyakori_kerdesek_valaszok/xii_transzferar#faq_5424240

解説

- 今後の税務調査において、企業の収益性に、特別な注意を払うことを強調している。これは、不利な経済環境だけを業績悪化の理由とすることを、認めないとするを指しており、特にリスク限定企業や過年度に利益調整を行った企業は、発生損失の裏付けが求められる。そのため、関連者間取引を個別に評価、分析、文書化したうえで経済状況を文書化することがこれまで以上に重要であり、数値により裏付けなければならない。
- 損失が COVID-19 のみに起因すると主張した場合、税務当局より経済環境や個別の事業の状況など詳細な確認が行われることが予想される。実際には、パンデミックの影響を受けた業界やセグメントであっても、その影響は様々であるため、COVID-19の影響が全てでない場合があり、また、たとえ損失発生に合理的な理由があったとしても、企業の機能分析に基づいた数値の裏付け、収益性を低下する可能性があることを裏付ける文書を示せない、税務当局がそれを認容することはない。収益性、市場環境、契約条件が変化した場合、その変化の原因と経済分析を提示することが重要である。機能分析・事業戦略・移転価格算定方法の変更は、パンデミックが特定の業界に及ぼす影響を考慮した上で、正当化されなければならない。
- 本ガイダンスでは、事前確認制度や税務調査は現在の状況を踏まえ、限られた人員のもと、オンラインコミュニケーションツールを用いて実施することについても確認が行われている。

公表されたガイダンスの内容及びこれまでの経験に基づくと、COVID-19を損失発生要因とする主張は、利用可能な情報に基づき文書化

が合理的に実施されており、かつ、企業の特徴に沿った正確な内容となっている場合には、一定程度受け入れられる可能性がある。

5

事前確認制度・相互協議

このような激動の時代にあって、特に移転価格の分野では、将来の確実性を確保する需要が高まっている。事前確認制度（APA）は、比較的頻繁に申請されており、取引量の多い新規取引の場合や事業構造の変更の場合には、特に推奨される。2018年には、EU域内で44件の事前確認が発効されており、EU非加盟国との間では10件の事前確認が発効された。同年には、EU域内との間では18件、非EU諸国との間で9件の新規申請が提出されている⁷。国内APA、二国間APA、多国間APAの3類型があり、統計上、国内APAが圧倒的に多い。

税務調査において、クロスボーダー取引に関する税務上の取り扱いについて税務当局との合意できなかった場合、訴訟手続きを選択しない場合には、相互協議手続きを利用することができる。相互協議は、租税条約に従い、納税者の権利を保護することを目的とする二国間の行政手続きである。相互協議は、第一次決定（ハンガリーまたは他国）が出されてから3年以内に税務当局に申請することができる。納税者が裁判所に提訴したか否かは、申請期限に影響を与えない⁸。2018年には、ハンガリーでは12件が協議中であり、8件が完了した⁹。

税務当局の想定どおり、事前確認と相互協議のいずれの手続きも、納税者に利用されている。特に、これらの手続きにおける税務調査官とのやり取りは、一定の遅れが生じることが予想されるが、関連部署は依然として稼働を継続していることから、現在も利用可能である。

7 https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-3.pdf

8 https://www.nav.gov.hu/nav/ado/egyeb/map_tajekoztato.html

9 https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-1.pdf

6 COVID-19に関する税務上の救済措置等の概要について

2020年3月にハンガリー国内において発令された緊急事態宣言を踏まえ、同月以降、救済措置が公表されたものの、その多くは2020年中に適用期限を迎える時限立法措置であった。現状、ハンガリー政府は、COVID-19の影響を踏まえ、以下のような救済措置を導入している。

- COVID19パンデミック以前から、開発準備金の計上による課税所得の減算が認められていたが、2021年1月1日より当該準備金繰入限度額が引き上げられ、税引前利益の金額まで課税所得を減算することができることになった。

なお、ハンガリーにおけるCOVID-19関連救済措置の適用にあたっては、事前に詳細を税務アドバイザーに確認すべき点、留意されたい。

7 補足：恒久的施設 (Permanent Establishment)

ハンガリーの法人税法上、恒久的施設は、

「納税者の部分的または全体的な事業活動が行われる事業所・設備とされ、当該事業所・設備の使用権の有無に関わらない。」と定義される。恒久的施設には、主に次のものが含まれる。

- 支店PE（事業管理の場所、事業所、工場、鉱山、石油または天然ガスの坑井、天然資源の採取施設）
- 建設PE（3か月間を超える建設もしくは据付）
- 代理人PE（外国法人の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使する代理人、または、外国法人の商品在庫を恒常的に保存し、かつ代わ反復して当該在庫の引き渡しを行う代理人）

なお、税制改正により、2021年1月1日から、外国法人が、従業員またはその他の個人を通じて、任意の12か月間において183日を超えてサービス提供をする場合には、恒久的施設を保有するとみなされることになった。また、外国法人の活動が、その所在国とハンガリー間で締結された租税条約で定義される恒久的施設に該当する場合には、国内法上の取り扱いに関わらず、例外なく恒久的施設として取り扱われることになった。