

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

河崎 元孝

Meijburg&Co. (KPMGオランダ) GJPシニアマネージャー

宮本 健一

執 筆：KPMG Abogados,SL (KPMGスペイン) コーポレートタックス・パートナー

Carlos Garcia del Cerro

第6回 スペインにおける税務調査の現状と動向

1 税務調査の現状

1-1 国家予算との関連

スペイン税務当局は国税・関税制度、その他の国内あるいはEUの公的行政機関の財源に関する制度を包括的に管理している。スペインの社会保険料、納税総額の50%がスペイン税務当局により徴収される¹。スペイン税務当局は2020年の初めに2020年度から2023年度における戦略プランを発表した。当該戦略プランは、2007年の金融危機以前の税収額水準まで回復することを可能とするものであり、国際経済及び予算環境の成長段階に沿って作成されたものである。

次頁の税収額の推移によると近年、2008年

の金融危機からの明らかな回復が見て取れる。

2020年上半期は、COVID-19による経済的・社会的インパクトのため、税務当局は税収の僅かな失速を予測し202,000百万ユーロへと減額提示を行っている。税務当局が発行した報告書によると、前半期の税収額は昨年同期に対し14,500百万ユーロ減収となっている。

税収額は2008年の金融危機から回復し、再び記録的水準にあったが、次頁のグラフが示すように収入の構成には本質的な変化が見られる。現状での税収は本質的に個人所得税及び付加価値税に集中している一方で、法人税の貢献は少なく、特別税と同額程度の水準にとどまっている。

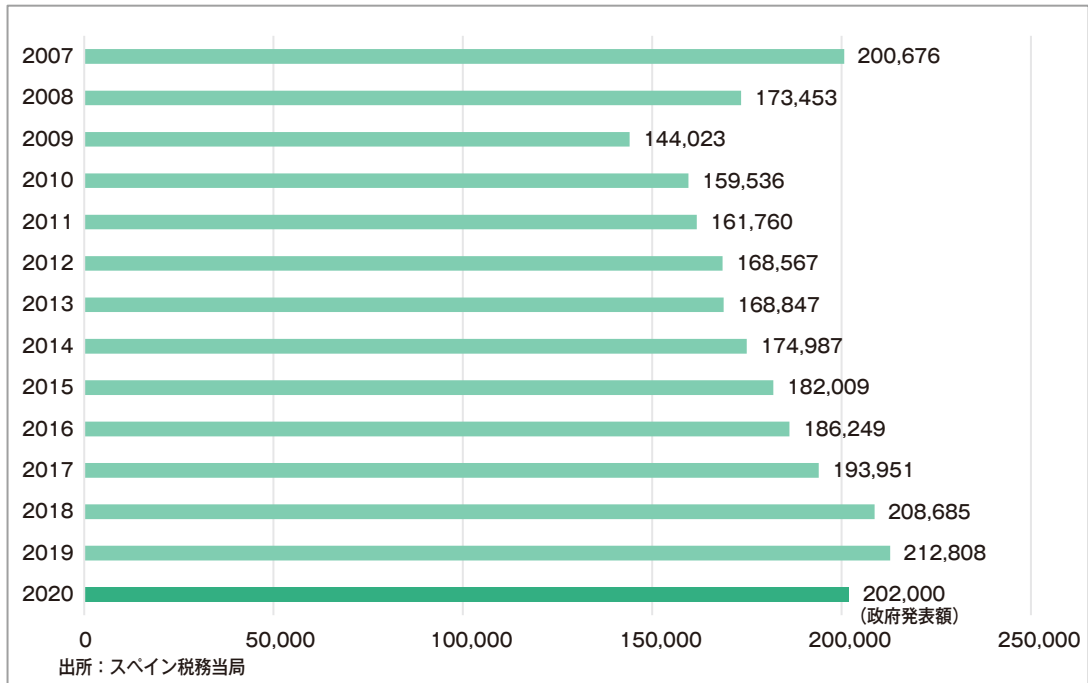
2007年から2019年の法人税の推移は、収益

1. スペインの徴税総額は、(a)社会保険料、(b)税務特区（バスク、ナバーラ州税務当局による徴税額）、(c)州政府の税務当局の徴収する州税、(d)公共料金、(e)その他税金が含まれる。国税（個人所得税、非居住者所得税、VAT、法人税、地方自治体による地方税、その他の特別税）についてスペイン税務当局が徴収した金額は、2017年度は193,951百万ユーロで、予算収入総額は402,060百万ユーロであった。

解説

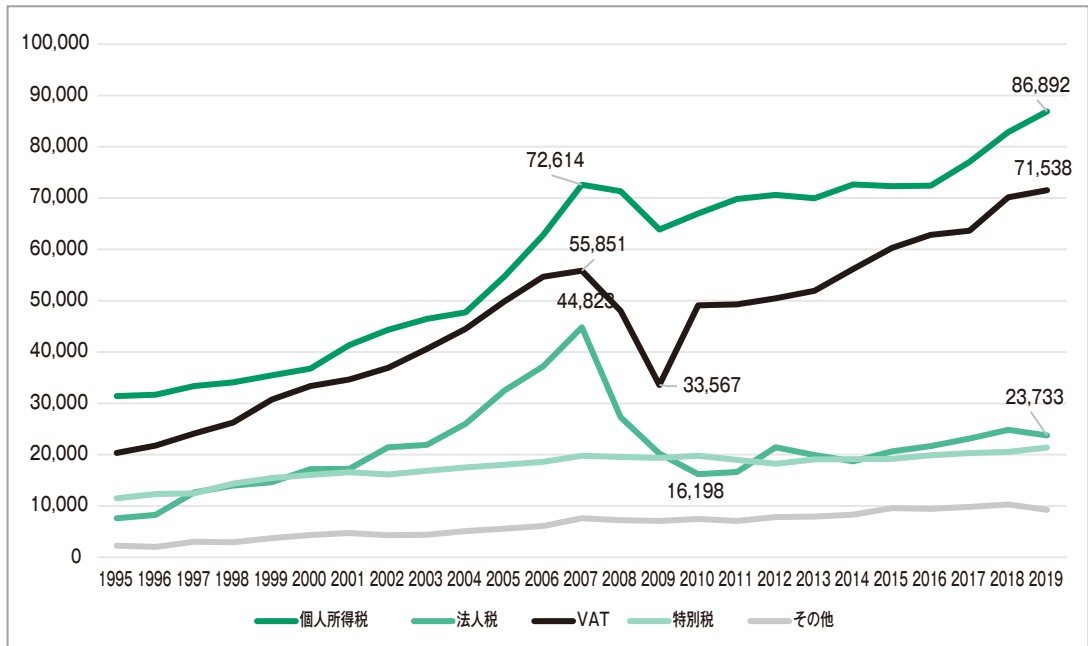
税収額の推移

単位：百万ユーロ



税収額の推移【内訳】

単位：百万ユーロ



と課税基礎額（課税対象金額）のギャップの増大を示している。具体的には、2007年以降の期間における企業の連結収益は、2007年及び2008年の金融危機以前の最高水準に達したが、

一方で、当該期間における課税基礎額は連結収益額の70%を下回っていた。この収益と課税基礎の間の差異が生じることとなった結果にはいくつか理由があり、例えば2015年に導入さ

れた税制改革（受取配当金に係る源泉所得税の税額控除制度から、受取配当金の免除制度への変更など）もその一つである。

1-2 税務当局の活動状況

税務当局は様々な活動を通して国税・関税制度を総合的に処理する。中でも重要な活動は次の通りである。

- (a) 納税処理の確認手続き、税務調査、税金の徴収
- (b) 特権領域及び州自治体との税務手続きの調整
- (c) EUからの財源収入と州政府統括局からのその他の収入の徴税
- (d) 税関手続き及び密輸の抑制
- (e) 特定の不法行為、特に国家財政当局に対する不法行為及び密輸犯罪の追跡

上記の活動を実施すると同時に、税務当局は、市民の納税義務の履行を促進することを主要な任務としている。この任務は具体的には次の2つの大きな柱からなっている。

- (a) 納税者の納税手続きを簡易にし、納税に関する間接的費用を最小限にするための情報提供とそのサポート
- (b) 様々な統制活動を通じての納税義務違反の検出及びその更正

スペイン税務当局は、課税対象となる活動・取引を実施した納税者に、自己申告を要請する一方で、納税者の調査統制活動を行っている。納税申告者数（2019年度）については次の通りである。

- (a) 個人所得税…24.2百万人
- (b) 法人税…1.5百万社
- (c) VAT…3.6百万件

法人税申告数150万社のうち、40万社が活

動停止中であり、110万社が実際に事業活動を行っている企業となっている。また、そのうち約3万9千社が大企業とされ（年間取引高6百万ユーロ以上）、多額納税者監督部に管轄される3千社を除き、大企業監督部に管轄されている。

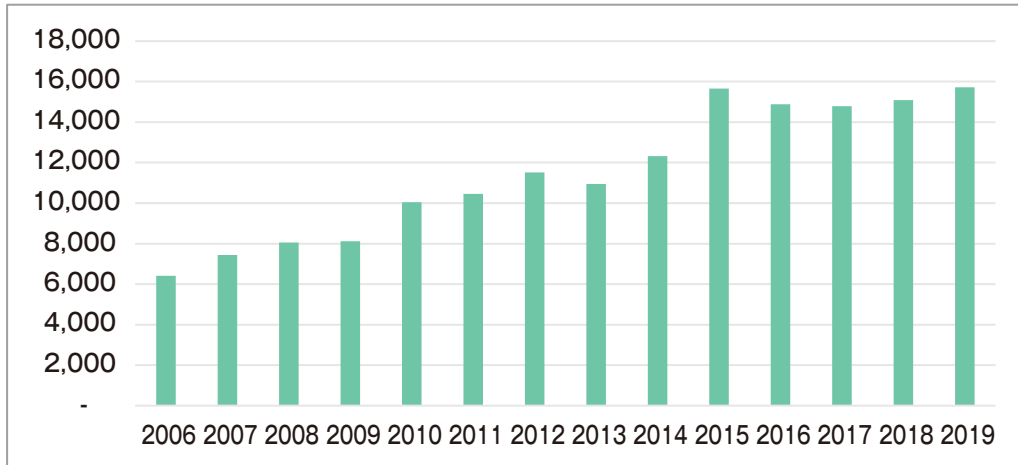
スペイン政府は、重要な懸念の一つとして不正行為・取引をあげており、不正取引が発生する国際的な背景から、政府はいわゆるタックス・ギャップの把握と算定を追及しており、複雑な不正を阻止するために政府間で情報を相互提供・共有し、透明性を向上させるための方策を実施するような戦略、国際的行動を主導するに至っている。Center for Social and Economic Researchが公表した、不正や租税回避、税法の解釈の相違、その他の理由の結果としての目標税収額と実質税収額の差を分析したVAT gapに関する研究（TAXUD/2015/CC/131）によれば、スペインのタックス・ギャップは、2015年度マイナス4%、2016年度マイナス3%、2017年度マイナス2%と結論付けられている。これらのパーセンテージは、EUの平均値を下回るものとなっていた。

このような状況の下、税務当局は不正取引の把握、所得・取引・資産の隠蔽を突き止めることに注力している。この対策における主な取り組みとしては、情報交換義務に関するEU指令（特に、国別報告書）、タックスルーリング及び税務プランニングのメカニズムに関する指令（DAC6）がある。加えて、BEPS行動計画における行動5（有害な租税慣行への対応）と13（移転価格文書化）についてのスペイン政府のコミットメントもあり、この分野で情報交換がOECD加盟国間でおこなわれることとなった。

税務当局は、不正対策として、大企業、多国

不正の回収金額の推移

単位：百万ユーロ



籍企業、税務グループによる財産・経済活動の隠蔽、売上の隠蔽及びその他の分野において監視を行っており、2019年度は回収金額が4.1%上昇した。

政府は、現在、国会の承認待ちである様々な対応策と監視措置の強化により、2021年には858百万ユーロの徴収額の増加を見込んでいる。当該対応策には複雑な租税回避及び不正取引対策を強化する措置が含まれており、いわゆる二重帳簿が可能となる会計ソフト・記帳内容を操作できるITプログラムの禁止、また特定の取引に対する現金支払いの上限を2,500ユーロから1,000ユーロに下げ、国際税務においては、現状に沿ってタックスヘイブン対策非協力国の範囲拡大や、仮想通貨やデジタル経済の統制の強化により不正取引に対抗することとしている。

この領域で税務調査官は、移転価格取引の文書化義務への対応に特に注力している。スペイン税法においては、OECDガイドラインの行動計画13（移転価格文書化）に従っており、近年、移転価格文書化の要件充足に焦点を当てた検証が集中的に行われている。検証の結果、移転価格文書化への対応が十分に行われていない場合、罰則として罰金が賦課されるケースが増加している。スペインの移転価格文書化に係る罰則規定により、不履行の度合いが重大な場合、罰金が会社の売上高の1%にまで上るケースもある。

当局による検証の実施は、多国籍企業・グループの移転価格ポリシーの根本的な部分に焦点を置いており、最も議論されているのは、次のとおり。

- (i) 金融取引及び企業が行う事業活動に不相应な負債レベル
- (ii) 長期間、または、投資プロセスに紐付かない期間の損失計上
- (iii) ビジネスモデルの低リスク機能構造への再編や事業活動移転に係る移転損益の未計上
- (iv) グループ内サービスの実在性とサービスの受益者における有用性の証明
- (v) 無形資産の地元企業への譲渡に際し市場価格を超える対価が払われたもの

2 特定の税務項目における論点

2-1 法人税：移転価格及びその他の当局の統制が優先される分野

世界経済における域内経済の統合の拡大、企業組織モデルの複雑性、及び国際的企業グループにおける多国間取引の増加により、税務当局は移転価格ポリシーの統制を重要視している。

これらはいずれの場合も、厳密には目新しい調査領域ではないが、EUとOECDが推進する情報の透明性と情報交換の強化により、税務当局の調査対象に含まれるようになってきた。検証業務において得られた情報は、下記のような仕組みで収集された情報と合わせてスペイン税務当局に集約され、税務調査を実施する上での基礎情報として利用される。

- ・外国口座税務コンプライアンス法 (FATCA)
- ・税務当局間での金融口座情報の自動交換の多国間協定 (CRS-共通報告基準)
- ・EU域内で直接税の分野における行政協力指令 (2011年 2 月15日付の指令2011/16/UE) を改定した2014/107/UE (2014年12月9日付、通称DAC2)

また、法人税法上の連結納税グループは、税務当局が優先的に取り組む領域である。連結納税制度を適用するグループ法人の増加によって均一のポリシーで統制することが可能である。従来の大手法人グループの統制と併せて、より小規模の連結納税グループ及び連結納税グループ内の会社間での内部取引のない連結納税グループに焦点があたっている。法人税の連結納税制度においては、法人税に関する時効が10年である一方、繰越欠損金の繰越しが無期限に認められていることから、過年度に生じた繰越欠損金の取扱いが特に注目される。ここでは、繰越欠損金の連結納税グループへの統合による相殺限定規定、連結納税グループ内の会社の純売上額の合算額に基づく繰越欠損金の相殺額に係る一般・特別限度の適用、また組織再編成における繰延税金資産の移転についての規則などの規定が組み合わされる。

いわゆる“デジタル経済”を形成するテクノロジーを活用した新しいビジネスの形態は、企業の機能と無形資産をどのように組織すべきか、特定の地域においてこれまで行われてきたビジネスの形態にどのように組み込まれていく

か、という観点から根本的な変化をもたらしている。税務当局はこの新しいビジネス形態の重要性を認識し、これまでもデジタル経済ビジネスの調査キャンペーンを実施してきている。対象業種においては賃貸業や輸送業界などがある。経済のデジタル化に関するプロジェクトG20/OECDでの検討結果を踏まえて、スペインで高度にデジタル化された新しいビジネスモデルの税務統制が強化されることが期待される。

2-2 恒久的施設

(Permanent establishment)

国際的二重課税防止協定に定められる恒久的施設の概念は、スペイン国内で非居住者が行う活動に対して課税するために必要不可欠な要素である。スペイン税務当局は、スペインにおける機能のグローバル化とデジタル化の結果、スペインにおける恒久的施設の認定が複雑、かつ困難となっている現状を認識しているものの、2018年の多国間相互協定の発効により、二重課税と租税回避を解消しようとするBEPSの行動計画7 (PE認定の人為的回避の防止) に準ずる措置を適用することにより、恒久的施設の認定について整理が進められている。

恒久的施設の認定にあたり、税務当局の第一の懸念は、非居住者の活動で別の法人を通して部分的に申告された、あるいはまったく申告されていない活動をどのように把握するか、という点である。ここでは、多国籍企業グループにおいて、スペインでの事業活動の存在感を薄くし、低リスク事業活動へ変更する場合、あるいはいわゆるマキードーラ (委託製造業者) が優先的な調査対象となっている。近年、多国籍企業グループはその営業ストラクチャーの分散化を行い、スペイン居住法人である輸入販売会社を販売仲介者へ変更したり、製造工程をマキードーラに変更するケースがみられる。そ

解説

のためスペイン税務当局は、非居住者の活動のうち、明らかに物資や人材を有さないものの、代理人あるいは販売仲介人を通じて活動しており、形式的にはそれら代理・仲介者名で事業活動を行うにもかかわらず、最終的には非居住者が、契約に関連あるいは、非居住者が拘束される契約を締結しているような兆候が把握される活動に注目している。

また、スペインの非居住者となる法人が、スペイン国内で関与する活動を全体的にみて、その実施する活動が単に補助的又は準備的な性質を超え、商品や物資を納品するための保管場所、あるいは第三者による商品の加工・変換作業場所として限定されない場合、恒久的施設を有するとみなされる。

スペイン税務当局はまた、恒久的施設の税務申告において、自由競争の原則にそぐわない取引価格に基づき、最低限の納税を継続的に行う租税回避行為を防止するため、みなし利益を算出し、当該利益に基づき税額計算を行うことにも特に注目している。恒久的施設への帰属利益の算出は、スペイン税務当局の移転価格チームが特別に注意するところでもある。

2-3 付加価値税 (VAT)

2017年に制定された即時情報提供制度 (SII) とは、税務当局の電子本部を通じて請求書を作成することにより、付加価値税 (VAT) に関連する帳簿を作成すると同時に、当該帳簿を税務当局に提供することを可能とするシステムである。この制度によって、電子税務局における売上の記録または計上の時点と概ね同時に、不正な経済取引を実行時点で把握することが可能となっている。SIIの施行により税務当局は、納税者から質・量・即時性が伴った照合データを得ることが可能となり、その結果、付加価値税の新しい統制システムを展開できるようにな

った。

この付加価値税の統制システムは、供給されるデータと情報の継続的な評価プロセスの実行により税務リスクの早期検出を可能にしている。当該統制システムにより、経済活動が行われた明確な証拠があり、VAT申告書の提出が義務付けられているにも関わらず納税義務を履行していない納税者が検出されることとなる。そのような納税者が申告するデータと、SIIにより把握された定期的情報を対比することにより、潜在的な付加価値税不正スキームなどの状況を捕捉し、即時に税務調査を実施することが可能となっている。

VATグループ税制 (付加価値税の連結納税) の中でも、金融又は保険会社のような制限付きの付加価値税控除 (比例配分方式税率) が適用される高度徴税制度により納税する企業グループに属する納税者も優先的に税務調査の対象となり得る。当該納税者にはSIIが義務付けられており、税務調査が実施される際には必然的にSIIの情報が使用されることとなる。

ここでのEUの主な懸念の一つとして、付加価値税の納税を回避する目的で、他の加盟国に設立した特定機能法人を介在させ、クロスボーダー取引を利用することによる付加価値税の不正取引の防止への対応が挙げられる。この点に関しては、2010年10月7日付EU理事会規則904/2010の改正が承認され、諸加盟国の行政機関の協力、とりわけ他の税務当局との緊密な協力による結束した共同調査の実施が強化されている。

また、欧州委員会のVATアクションプランの中で、2018年末に“VAT Quick Fixes” (付加価値税緊急措置) と呼ばれる政策が承認された。この措置の目的は、全加盟国が域内商取引について統一された取扱いを行うことである。

スペインにおいては、具体的には委託在庫の納品、域内直送の対象となるチェーン販売、他の加盟国への物品の引き渡しについての免除の条件などについて、EU域内で同一の取扱いとなる措置を導入した。以上の措置に加え、他の加盟国への輸送事実の認定方法については以前より税務調査で問題となっていたため、EU内で実施される物品の引き渡しが、特定の証拠に基づき、VAT非課税と見做される枠組みも導入された。

その他、以下の取引について、税務調査時における特定の対象取引への統制措置がある。

- a) 域内事業者登録（ROI）制度における予防措置で、実際の経済活動を行う事業者のみ限定でEU域内のVAT規則にアクセスできる認可制度。事業者が登録される所在地で調査が行われる
 - b) EU域内仕入れ取引、又はリバースチャージ適用対象外である電子製品・部品の輸入直後の最初の納品取引時において行われる付加価値税不正スキームの防止策。同様に、譲渡可能な電話通話時間売買サービスについても注目・管理される
- この分野に関しては、EUの規定にある情報交換手続きと情報・ツールの分析を用いて不正の疑似事業者の早期検出が行われる。この統制においては、不審なネットワークの早期検出を可能にし、付加価値税不正対策に役立つ新しいTNA（Transactions Network Analysis）ツールが2020年より各加盟国において使用可能になる予定である。
- c) 自動車業界でよくみられる域内VAT不正の防止
 - d) 消費財、繊維製品及びその他のアジア産製品の輸入の検証と調査の共同執行。調査活動はスペイン税務当局（関税、輸入VAT部門）により、その他予防策、法規遵守の導入などと調整しながら行われる。地下経済で販売される過小評価された大量の消費財の輸入品に

よる不正を制限することを目的としている

2-4 貿易取引関連

スペイン税務当局は輸入について関税調査を実施している。商品が一旦EU関税区域に持ち込まれると、税関当局内で行われるコントロールを補足する形で、その輸入時に申告された原産地、関税分類、通関時価額について、関税法、反ダンピング法、輸入に適用されるVATなどの観点から、租税回避阻止の目的で検査が行われる。

ここでの税務調査では、次の税務リスクに特に注意を払う必要がある。

- a) 申告された関税評価額の調査、特に移転価格について、一般的に同一グループ内での全ての取引について商品の関税評価額の決定で問題が生じうる。例えば、無形資産価額の関税評価額への加算の問題（ブランドロイヤルティの加算等）などである
- b) 申告された原産地と税務行政機関のために用意された情報との相関関係の調査、特に優先適用関税、反ダンピング法の回避リスクに注目する
- c) 商品の関税分類（HSコード）の調査
- d) 特別関税率の適正な適用の調査
- e) 通関代理人である輸入業者の間接的代表者の集中的な調査
- f) 簡易申告手続きを認可されている輸入業者（Authorized Economic Operator）が提出する追加補助申告について調査を実施する。全てのデータが揃い、取引が認可規定に準じているか、適正な課税がされているか、を調査する

3 税務調査の今後の動向

スペイン税務当局は納税者との新しい協力関係の形や、不正防止対策のため、データの収集、管理の上で透明性の高い処理を推進すると

解 説

いう課題に直面している。また、今日の税務当局はテクノロジーを積極的に活用し税務調査を実施するようになっており、企業や他国からのデータ収集、情報管理の必要性を優先している。

税務当局における不正防止の目標の一つとして、協力的な法令遵守の推進と納税者の意識向上がある。2009年、税務当局とスペインの大企業27社の協力関係組織として大企業フォーラム(Foro de Grandes Empresas)が設立された。このフォーラムのもと、最初の模範行動規範が発表され、のちにプロフェッショナルの協会、税務アドバイザーの事務所などの他の税務関連事業者にも参加者が広がった。さらに中小企業・自営業の代表者組織が同様の規範の作成を進めている。

これらの行動規範は、自由参加ではあるが、税制適用のための知識やその際生じうる問題を共有できる仕組みとなっており、それによって法規適用の確実性を高め、納税活動遂行のコストの削減及び税務調査での紛争回避といったメリットを享受できる。この協力的な仕組みは、未だ様々な事業者によるコンテンツ補強と調整の段階にあるが、大企業フォーラムにおいては顕著な進展がみられる。

このような協力的、自主的な規則遵守を背景に、スペイン標準化協会(Asociación Española de Normalización)²のもと、UNE19602という規定(税務コンプライアンスの管理制度)が生まれた。この規定は、刑法の分野で同様の規定があり、認定対象となる標準規格として、UNE19600及びUNE19601という規定がある。刑法上、この規格の導入により、納税者側の種々の責任のうち、税法違反の刑事責任の免除又は減刑が可能となっている。UNE19602(税務コンプライアンス制度)の導入から納税者にとって有利となる罰則等の減免措置については現時点では規定が設けられて

いない。この点に関しては、前述のUNE19602が模範行動規範と同様に税法違反の防止を目的とするものと考え、将来的にそれらの採用・税務の領域でも重要性が認識され、有効な防止モデルの導入で責任免除又は罰則の軽減ができることが期待される。

税務当局は税務統制における情報テクノロジー(IT)と人工知能(AI)の利用の強化を目標としており、納税者支援と課税回避防止に関しても税務当局は様々なシステム、たとえば電子媒体及び電話による納税者への援助サービスに携わる電子アシスタント(ADI)サービスの提供、SIIシステムを利用する(VAT)納税者のためにVAT申告書のドラフトを提供するための試験プロジェクトや、法人税申告書の提出の簡易化などを実施している。

税務当局のデジタル化のもう一つの柱は、納税者及び税務アドバイザーとの電子的な関係構築の方法を導入するための新しい情報処理システムの促進である。2020年度中に、ビデオによる税務調査訪問を実現するための接続システムや、情報交換、データ認証、納税者が税務署に出向くことなく確実に調査が実行でき、納税者の権利を保護するなど、様々なモジュールを導入しつつある。

統制の領域ではまた、当局の内部手続きのIT化の進展がみられる。税務調査計画に含まれる納税者の選定や、税務調査の結果に基づく税務更正理由をデジタル化し、調査対象のリスクプロフィール選定や納税者の税務申告内容が更正されるべきものか否かの判断基準として利用し、IT技術を活用した税務行政の品質管理を目指している。この方法はまた、先に述べた国内(例えば、申告の様々な書式、SII、情報の検証要請)及び国際的な情報(Global Forum on Transparency, Proyecto OCDE/

2. UNEは国際組織ISO/IEC 欧州のCEN/GENELECでのスペイン代表であり、同時にETS標準化の組織である。

G20 y UE, DAC4 y 6) の全てのリソースから要素が取り込まれ、2022年の導入を目指している。

4 COVID-19に関する税務上の救済措置等の概要について

スペインにおけるCOVID-19に関する救済措置の多くは雇用保険、社会保険料の免除、失業手当の支給など個人、自営業者及び中小企業者向けの仕組みが手厚くなっており、法人税上の救済措置としては、法人税確定申告書の提出期限の延長制度、当該申告期限の延長に伴う納付遅延に係る利息の免除制度などが設けられている。こちらも多くは自営業者、又は中小企業者向けの制度となっている。2020年11月時点におけるCOVID-19の再拡大の状況を踏まえ、大法人を含めた追加措置が講じられる可能性もあるが、現状、具体的な内容などは明らかでは

ない。今後のスペイン税務当局の対応状況を注視していく必要がある。

【編集部より】

以下の参考WEBサイトは、国際税務データベースでご覧いただけます。

- スペイン税務当局
- スペイン国税戦略計画20-23
- 税収報告書
- COVID-19関連税法
- Royal Decree-Law 8/2020 on urgent measures to address COVID-19
- Royal Decree-Law 15/2020: new COVID-19-related economic measures
- Royal Decree-Law 19/2020 on supplementary measures to mitigate the effects of COVID-19
- 税務調査、税関調査2020年度計画
- 大企業フォーラムと模範行動規範

----- 専門家必携!国際取引の税務の基本書! -----

国際取引と海外進出の税務

仲谷栄一郎・井上康一・梅辻雅春・藍原滋 共著 A5判・792頁 定価 5,940円(税込)



- 国際的な取引の増加、企業の海外進出の進展により、国際課税の重要性は高まる一方です。しかし、国際課税に関する法律の条文はそもそも難解であることに加え、総合主義から帰属主義への移行や恒久的施設関連規定など、近年の相次ぐ改正によって複雑さを増しています。
- その上、租税条約の新規締結や改正も頻繁に行われ、多国間条約である BEPS の動きもあるため、実務においてそれらを理解するのは困難です。
- 本書は、国際課税について、平易かつ実用的に説明することを目的としており、まずは総論において国内税法と租税条約の大枠の考え方をみた上で、各論においては取引類型ごとに、日常的に生じる取引について整理して検討を行っています。
- 参考となる文献や判例について随所で取り上げているほか、本書中の相互に関連する項目の参照箇所も可能な限り表示し、項目を探しやすいよう配慮しました。巻末には事項索引、裁判例・裁決例索引を収録。
- 企業の税務担当者や税理士等の専門家の方々等、国際税務に携わるすべての方におすすめます。

税務研究会出版局