



KPMG Newsletter

KPMG Insight

Topic ①

税務調査最新動向 Ⅰ. 米国 Ⅱ. インド



Vol. **57**

November 2022

税務調査最新動向

I. 米国

KPMG 米国

Washington National Tax

アーロン・ヴォーン／マネージング・ディレクター

キャサリン・ペイトン／アソシエイト

KPMG インド

GJP

空谷 泰典／ディレクター

高木 航介／アソシエイト・ディレクター

荒川 瑞樹／マネジャー

米国では現在、アメリカ合衆国内国歳入庁（以下、「IRS」という）はより効果的な税務調査の体制を構築してタックス・ギャップ（本来納められるべき税金と実際に納められた税金の差）を縮小するための積極的な取組みを進めています。本稿では、IRSが優先事項として取り組んでいる3つの項目に関して重要なポイントを解説します。これらの取組みによってIRSはリソースを効果的に割り当て、連邦税の執行に注力することが可能になるとされています。

インドは、コロナ禍において40年振りのマイナス成長を経験しました。その後、インド経済の回復の兆しが見えるなか、2022年3月に岸田首相が訪印しました。今後5年のうちに官民合わせて5兆円の投資目標を掲げたことに象徴されるように、日本からインドへの投資機運が盛り上がり、企業の動きの活発化が期待されます。一方で、新興国特有のビジネス環境のなか、特にインドにおいては税務リスクが懸念材料となっています。本稿は、インドの直接税に関する税務調査の最新動向について解説します。

なお、本文中の意見に関する部分については、筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。

POINT 1

米国

- ・ パートナーシップに対する税務調査は大幅に拡大すると予想される。
- ・ 内国歳入法の第41条に基づく試験研究費に係る税額控除の申請に係る手続き要件が強化される。
- ・ IRS職員が大幅に増員される（2022年8月に成立したインフレ抑制法により、IRSの予算が今後10年間で800億ドル増額）。

POINT 2

インド

- ・ インドでは税務調査が頻繁に行われており、日系親会社も対象になる。
- ・ 税務調査の典型事例としては、恒久的施設、グループ内費用負担／管理費、ロイヤルティ、継続的な低利益水準／損失計上が挙げられる。
- ・ 税務調査対策としては、精度の高い書類を事前に作成し提出することが重要であり、税務訴訟を回避するうえでAPA、MAPの活用も有効である。



アーロン・ヴォーン
Aaron Vaughan



キャサリン・ペイトン
Kathryn Peyton



空谷 泰典
Taisuke Soratani



高木 航介
Kosuke Takagi



荒川 瑞樹
Mizuki Arakawa

① 米国

1. パートナーシップに対する税務調査

最近までIRSは、大規模パートナーシップに対する税務調査をそれほど多くは行っていませんでした。同等規模の法人が税務調査を受ける割合が平均25%超なのに対し、大規模パートナーシップは平均0.5~0.8%でした。このパートナーシップの税務調査および更正の割合の低さは、2017年以前のパートナーシップの税務調査手続きを規定していた、いわゆるTEFRA (Tax Equity and Fiscal Responsibility Act of 1982、1982年課税の公平と財政責任法)ルールにおいて、大規模かつ複数階層にわたるパートナーシップの取扱いが複雑であったことが主な要因でした。

IRSの税務調査担当官たちにとってTEFRAルールは難しく、機能しないものとして受け止められており、そのため大規模なパートナーシップに対する税務調査が避けられる傾向にあったのです。近年、米国政府はこの状況を改善しようとしています。以下で説明するとおり、現在IRSはパートナーシップの税務調査を行う体制を整えており、今後より多くの調査を実行することを優先事項の1つとしています。

パートナーシップに対する税務調査強化の一環として、IRSのLarge Business & International (以下、「LB&I」という) Division (IRSで大規模納税者を担当する部署)は、大規模パートナーシップ・コンプライアンス・プログラム(LPC:Large Partnership Compliance Program)を立ち上げました(2021年10月に公表)。このプログラムの導入により、すでにパートナーシップに対する税務調査の割合が大きく上昇しています。

このプログラムでは、最もリスクの高いエリアを特定し、それらにリソースを重点的に振り向けるために、大規模パートナーシップの税務調査の「対象の特定」、「対象

の選定」、「実施」の3つの個別のステップに焦点を当てたアプローチを採用しています。データ分析、機械学習、AIの活用に重点を置いている点も、このプログラムの特徴です。これらによりLB&Iによる調査対象の特定、コンプライアンス違反の特定などがより容易になるとされています。

また、LB&Iは税務調査において、レビューの対象となるパートナーシップ固有の税務マターの範囲を拡大しています。LB&Iは上記の取組みにおいて、TEFRAルールに代わり導入された、比較的新しい一元管理型のパートナーシップ調査制度(centralized partnership audit regime)の恩恵を受けています。本制度は2015年の超党派予算法(BBA:Bipartisan Budget Act of 2015)に基づいて設けられ、2018年から適用が開始されました。IRSの調査プロセスを合理化・簡略化し、IRSがパートナーシップの税務調査をより効率的に行うことができるように設計されています。

本BBAの制度においては、IRSによるパートナーシップの課税所得に対する更正は、パートナーシップのレベルで行われることになります。仕組みとしては、各パートナーに更正額をパススルーして追加の税を負担させるのではなく、その代わりにパートナーシップレベルにおいて「過少納付」があったものとみなして、「パートナーシップ自体に納税義務が生じる」というものです。これにより、更正に伴う追加の課税と税の徴収プロセスが大幅に簡素化されることになります。

パートナーシップレベルにおける更正に係る追加の税金は、たとえパートナーが同じ所得(更正額)に対してより低い税率で課税を受けていたであろうとしても、最高税率で計算されることになります。なお、更正額をパートナーに分配することを選択すれば、パートナーシップレベルでの課税を回避することも可能です。ただし、そのような選択を行うためには、パートナーシップおよびパートナーの双方が厳密かつ複雑なルールに従う必要があります。こ

れは手続き上、相当量の事務作業が発生することになります。それにもかかわらず本BBAの制度において、パートナーに更正額を分配する選択を行うか否かを、パートナーシップの税務の管理者の裁量に委ねているのは大変興味深い点です。

IRSが積極的にパートナーシップの税務調査を実施するようになってからまだ日が浅いため、調査に対応する準備ができていない、また、BBAに基づく新たな調査手続きについての知識が不足しているパートナーやパートナーシップは少なくありません。したがって、税務調査に備えてしっかりと準備することが大切であるといえるでしょう。BBAにおいては以前と比較して税務調査制度が合理化・簡略化されていること、コンプライアンス違反をしているリスクが高い大規模パートナーシップを特定するためにIRSがリソースへの投資を行っていることなどに鑑みると、BBA制度下では、パートナーシップの税務調査の件数は今後も増加するものと予想されます。

2. 試験研究費に係る税額控除の申請手続要件の強化

IRSは、納税者が試験研究費の税額控除に関連して税金の還付申請を行う場合に必要となる新たな手続きを導入しました。この手続きの変更により、納税者は関連する還付金の申請を行う際に、相当量の関連資料を申告書に添付することを求められることになります。

これはかなり大きな手続きの変更であり、納税者や専門家間で議論を呼んでいます。IRSは、この新たな手続き要件を満たしていない還付金の申請を無効とし、その場合、納税者はIRSのIndependent Office of Appeals (税務調査や税金の徴収を行う部門から独立したIRSの組織であり、納税者からの不服申立などに対応する部門)に不服申立を行う権利を与えられることなく、還付金の申請は即座に却下されるとしています。

なお、今回、IRSは通常の規則制定プロセスを経て新たな手続要件を公表したわけではありません。2021年10月に、IRSの首席顧問事務局が発行するIRSの内部資料であるChief Counsel Memorandum(以下、「CCM」という)を発行し、そのなかでIRSの法律の解釈を発表するという形をとりました。これは、通常とは大きく異なるルールの公表の方法です。

CCMは法的拘束力を持つ正式なガイダンスではなく、IRSの高官・専門家(弁護士)からIRSの職員に対して公表される、IRSの税務実務に関連するアドバイスに過ぎません。そのためIRSは、今回の新規の手続要件は「新しい」ものではなく、既存の法律の解釈の問題であると主張しています。新しい手続要件ではないとの主張にもかかわらず、IRSは2022年1月10日以降に提出された還付金の申請のみに、本CCMのアドバイスを適用しています。

長年にわたり、法律上、還付金の申請は定められた期限内に適切なフォームを用いて行わなければならないとされています。また、「税額控除または還付金が請求される理由およびIRS長官がその根拠を把握するに足る十分な事実関係を詳細に開示すること」と定めています。この後者の部分の要件は特定性要件(specificity requirement)と呼ばれ、試験研究費の税額控除の場合、従来はForm 6765(研究開発に係る税額控除を申請するための書式)を適切に作成し、提出することで満たされるとされてきました。

それに対して、上記のCCMでは、この特定性要件に関するIRSの解釈を大幅に拡大しています。納税者に対して、試験研究費の税額控除に関連するすべての事業コンポーネントごとの事業内容を特定すること、また、特定された各事業コンポーネントについて、実施されたすべての研究開発活動、各研究開発活動を行ったすべての個人および各個人が発見・開発を試みたすべての情報・資料を特定することも求めています。さらに、納税者は税額控除を申

請する年度におけるすべての適格給与、適格消耗品費用、ならびに適格委託研究費用も開示しなければなりません。

CCMは、上記の試験研究費に関連する事実関係は、納税者が詳細な説明を書面にまとめて提出しなければいけないとしています(IRISは提出された他の関連資料をレビューして事実関係を特定し、確認することはしない)。もし、納税者が試験研究費の税額控除を申請する根拠となるスタンディ式を提出する場合、納税者は関連する事実関係が記載されているページを開示しなければなりません。これらの情報は、試験研究費の税額控除の申請時に提出する必要があります。各々の申請を審査するにあたり、IRSは必要な内容・項目が含まれているかを確認します。CCMによると、これらの事実関係の記載が含まれていない申請は特定性要件を満たしていないということになり、IRSはそれのみを理由に申請を却下することができるとしています。

CCMにおける本措置の移行期間である2022年1月10日から2023年1月9日までの間に提出された試験研究費の税額控除に関連した還付申請については、IRSに不備を指摘されたとしても、申請を「完了させる」ために45日の猶予期間が納税者に与えられます。この45日の猶予期間内に不備が修正されず、そのため申請が完了しない場合、または、2023年1月10日以降に提出された申請で不備がある場合は、それらの申請はIRSの審査の対象となりません。その場合、納税者は上述のIndependent Office of Appealsに不服申立てを行うことができない点に注意が必要です。

関連する法律についてのIRSの解釈が正しいかどうか、あるいはIRSが今回のような方法で特定の手続要件を追加する権限を有しているのかどうかについては、大きな議論を呼んでいます。特定要件の不備に関連して不服申立てを行う権利をIRSは納税者に与えていないこと、また、多くの納税者はハードルの高い訴訟を起こすこ

とまでは望んでいないことから、不本意ながら本CCMに従っているというのが実情です。

3. IRSにおける各種税務関連申請の処理遅延と執行強化のための人員増強

IRSは業務を改善するために、人材の採用拡大とテクノロジーへの投資を行うとしてきましたが、予算不足と新型コロナウイルス感染症(以下、「COVID-19」という)のパンデミックの影響のため、ここ数年その取組みは足踏みしています。現在IRSでは、大量の税務申告書が未処理の状態になっています。また、納税者からの問合せやその他の各種申請についても、未回答のものが積みあがってきており、かねてから逼迫しつつあった人員の状況に追い打ちをかけています。

2022年3月、財務省とIRSは、COVID-19のパンデミックやそれに関連して実施された税務上の特別措置による業務量の大幅な増加の影響を受けて未処理の状態となっている業務に対応するための大胆な計画を公表しました。フィラデルフィアで行われた記者会見で、IRSのチャールズ・レティグ長官は、年内に1万人の職員を雇用する計画であり、その内5,000人を1ヵ月以内に採用することを明らかにしました。同記者会見で、レティグ長官は申告書などの処理の遅延を削減するために、納税者に対するサービスの拡充に取り組むことについても言及しました。これらの計画には、納税者への自動コールバック機能(IRISの電話回線が混雑している場合に使用される機能)の導入割合を、IRSの無料通話窓口の70%に引き上げることも含まれています。それにより、電話がつかがるまでの待ち時間をおよそ100万時間削減できるとしています。ただし、このような計画にもかかわらず、IRSの納税者に対するサービスは2022年8月に至るまで大きな改善はみられません。

直近では、連邦議会はインフレ抑制法

にIRS予算の大幅な増額を盛り込み、今後10年でIRSの予算が800億ドル増えることになりました。増額される800億ドルのうち456億ドルは、税額の決定および徴収、法務および訴訟の手続きを担当する部署への支援、税に関わる犯罪調査の実施、デジタル資産に対する監視、金融犯罪の調査などの税務執行に直接関連する業務の予算として配分されます。

政府は、上述のIRSへの追加予算の効果により、実施される税務調査の数が増加するため、今後10年で2,037億ドルの税収増加を見込んでいます。これは予算の増加額である800億ドルを優に上回る額です。この税務調査の拡大および徴収の強化のメインのターゲットは、大規模なパートナーシップおよび法人であるとみられています。

レティグIRS長官に宛てた書簡のなかで、ジャネット・イエレン財務長官はIRSの職員および税務調査官の増員は、所得40万ドル以下の世帯や小規模事業者に対する課税強化に向けられるべきではないこと、また、このような納税者については税務調査のリスクが増加すべきではないという考えを明らかにしていました。

IRSに対する追加予算の目的は、適切なスキルを持った人材の採用などによりリソースを補強し、より多くの税務調査を実施して追加の徴税を行ってタックス・ギャップを解消することであるのは明らかです。このことから、今後、大規模な多国籍企業に対して実施されるIRSの税務調査の数が増えることが見込まれます。

II インド

1. インドにおける税務調査の概要

インドでは、税務調査が頻繁に行われています。在インド日系企業はもちろん、ロイヤルティや技術支援料などインド源泉徴収対象の所得を、インド子会社から受領

する日系親会社も対象になります。調査の多くは書面(データ)の提出と質問対応によって進められます。

税務調査の結果、税務当局より更正通知を受領した場合、納税者は異議を税務当局に申し立てることができます。最初から裁判所に審理を求めることはできないため、更正通知の内容に不服がある納税者は図表1のいずれかの税務当局下にある

組織に不服申立てを行います。

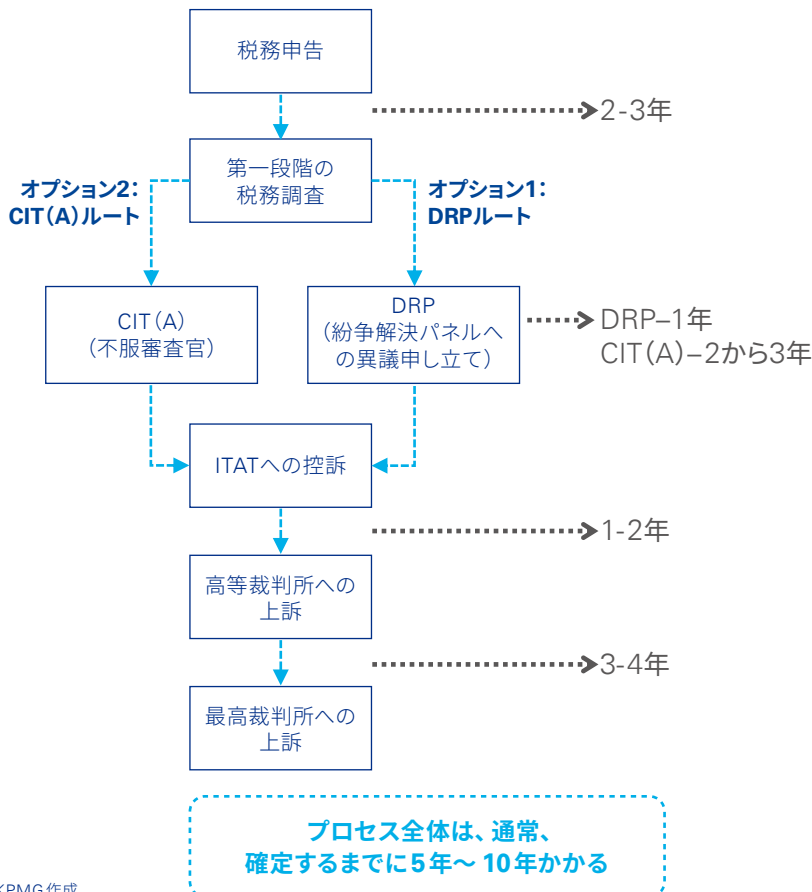
CIT (A) およびDRPの判決内容に不服がある場合、Income Tax Appellate Tribunal (以下、「ITAT」という)に進みます。ただし、それ以前のプロセスが税務当局管轄下であるのと異なり、ITATは税務当局とは独立した司法機関です。担当官も司法省に所属することから、税務当局から独立した立

図表1 不服申立て先

	Commissioner of Income Tax (Appeals) (以下「CIT (A)」)	Dispute Resolution Panel (以下「DRP」)
対象案件	すべての税務案件	国際税務に関連する案件のみ
判決期限	設定なし (概ね2年)	更正通知受領月末から9ヵ月後

出所:KPMG作成

図表2 インド税務訴訟プロセス



出所:KPMG作成

場での審議が期待できます。

ITATは非常に多くの税務訴訟案件を抱えているため、判決までに数年を要する状況です。ITATの判決後は、高等裁判所、最高裁判所に上告が可能ですが、更正通知受領後、最裁判所の判決を得るまでに10年以上の歳月を要する状況です。インドの税務訴訟プロセスについては、図表2をご参照ください。

インド税務当局は、過去から税務調査のオンライン化を進めてきており、2021年4月1日よりFaceless Assessment Scheme（非対面形式の税務調査）が適用されています。現時点では、国際税務案件へは適用されておらず、税務訴訟プロセスのFaceless SchemeはDRP・CIT (A) まで適用されています。特徴としては、非接触、税務調査の迅速化・効率化、税務調査の透明性強化が挙げられます。

2. インド税務調査の典型事例

(1) 恒久的施設

インドにおける恒久的施設(Permanent Establishment、以下「PE」という)問題に税務当局は積極的です。また、出向契約についても、長年にわたって税務論争が続いています。

マーケットサポートサービスや技術提携・支援の契約については、出向者が存在するかしないかにかかわらず、外国企業のPEがインドに存在するか否かの税務当局の検討のきっかけとなることが多く見受けられます。

契約において、役割と責任とを明確に規定し文書化することは、外国企業のインドにおける税務リスクを軽減するために全般的に有効な手段です。移転価格の観点でみた場合には、インドでの委託販売や純粋な商品売買など、現状のビジネスモデルから別のビジネスモデルへの変更を検討することや、税務上の確実性を高めるために事前裁定(AR: Advance Ruling)の取得を検討することも有効な手段として挙げ

られます。

また、日系企業が参加する、もしくはコンソーシアム形態で行われる海外供給、監督、サービスからなる複合契約は、税務当局によって租税回避が生じていないか綿密に調査される傾向があります。

(2) グループ間での費用負担、管理サービスの取扱い

グループでの費用負担の取決めや管理サービスに対する支払いも、多くの論争や税務上の争いに直面する分野になっており、インドにおいて移転価格の問題を生じさせる一般的な分野です。

この問題を軽減するためには、そのようなサービスを受ける必要があることを裏付けること、インドで得られると予想される利益を立証することです。さらに、サービスの種類、提供方法、受取方法に関する詳細な議論と、それを裏付ける文書が、当該サービスの受取りの証拠として保持される必要があります。また、サービス料のベンチマークを徹底的に行い、インドにおける収益性水準に与える影響を分析し、裏付けをとる必要があります。

(3) ロイヤルティ

ロイヤルティについては、どのような目的に基づき支払いがなされているかが問題となり、サービスや支払いの重複の有無、損失が発生した場合の合理的な正当性などが争点となります。また、日本本社の従業員のインドにおける技術支援が含まれる場合、その従業員のインド訪問がPE問題に発展する可能性もあります。

ロイヤルティの取決めに関する移転価格訴訟を軽減するためには、ロイヤルティレートを正当化するための必要性と利益に関する文書、徹底したベンチマークとしての強力な文書化が唯一の鍵となっています。さらに、そのような支払いによる将来の利益を証明するために、赤字の状況でも将来の予測／予算を維持する必要があります。

(4) 低利益水準および損失状況

インド会社の低い利益水準または損失は、税務当局による調査の引き金となります。移転価格訴訟に発展するような問題では、納税者の低利益または損失は、税務当局によって選ばれた高利益率の類似企業と比較され、指摘されるケースが多く見受けられます。

3. インドの税務調査対策

前述のとおり、近年、税務当局による税務調査や不服申立のプロセスが対面形式ではなく、書面(データ)を介して非対面形式で行われる傾向にあるため、納税者に税務上不利な帰結を避けるためにも、書面調査に向けて事前に精度の高い書類を作成し提出することが非常に重要になります。現在の非対面形式の税務調査に上手く対応し、税務訴訟を防ぐための主なポイントは以下のとおりです。

- ・ 税務当局からの重要な連絡を見落とさないようにするために、所得税ログインポータルや税務当局のメールIDを常にチェックする
- ・ 細心の注意を払って提出書類を作成し、書類間の整合性、体系立て、全体の流れの適正化を図り、関連する税務上の論点に対する見解の網羅性に注意する
- ・ 提出書類を戦略的に作成し、税務当局から不服申立の段階で要求される追加証拠の提出量が最小限になるように注意する
- ・ 業界特有の税務上の論点に対して、納税者自身のケースの当てはめをし、税務当局による将来の精査に対する専門的な準備を確実に行う

また、長期にわたる税務調査、税務訴訟を回避するための手法としてAPA(Advance Pricing Agreement、事前確認制度)やMAP(Mutual Agreement Procedure、相互協議)の活用も非常に有効です。

APA (Unilateral、インド国内のみで合意)、(Bilateral、2国間で合意)では、税務当局との間で事前に透明かつ論理的な議論を行うことで、理にかなった実務的な結論を導くことが可能となります。税務当局と合意に至った場合は、9年間(申請年度の翌年から5年間と過年度のロールバック4年間)にわたり、対象取引の税務上の確実性を担保することが可能となります。

また、APAは通常の訴訟プロセスよりも低コストかつ早期の合意が可能で、そのため、APAはインドでの潜在的な税務リスクの軽減と訴訟コストの削減を同時に達成できる手法として、近年、申請事例が増加傾向にあります。さらに、APAで得られた合意は、過去の税務訴訟に対しても説得力のある価値をもたらすため、長期にわたる税務訴訟を解決する手法としても有効です。

MAPは、インド税法に基づく追加的な救済措置であり、日本とインドの税務当局間の相互協議を通じて2国間の税務訴訟の解決を図ることを目的としています。たとえば、日本とインドの2国間で二重課税が生じた場合に、MAPにより日系企業にいずれかの国での所得控除を認めることで二重課税の防止を図ることができます。このことから、税務訴訟を解決する手法として有効です。

関連情報

KPMGは、日本企業の海外事業展開をこまやかに支援するため、世界の主要34カ国88都市に、約760名の日本人および日本語対応が可能なプロフェッショナルを配しています。

各国の最新情報については、下記をご覧ください。

海外進出支援窓口

<https://home.kpmg/jp/ja/home/services/global-support.html>

米国

<https://home.kpmg/jp/ja/home/services/global-support/usa.html>

インド

<https://home.kpmg/jp/ja/home/services/global-support/india.html>

本稿に関するご質問等は、以下の担当者までお願いいたします。

KPMG 米国

木村泰 / パートナー

✉ tkimura@kpmg.com

所隆行 / マネージング・ディレクター

✉ ttokoro@kpmg.com

KPMG インド

空谷泰典 / ディレクター

✉ soratani@kpmg.com

KPMGジャパン

home.kpmg/jp

home.kpmg/jp/socialmedia



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供できるよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降における正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

コピーライト©IFRS®Foundation すべての権利は保護されています。有限責任 あずさ監査法人は IFRS 財団の許可を得て複製しています。複製および使用の権利は厳しく制限されています。IFRS 財団およびその出版物の使用に係る権利に関する事項は、www.ifrs.org でご確認ください。

免責事項：適用可能な法律の範囲で、国際会計基準審議会と IFRS 財団は契約、不法行為その他を問わず、この冊子ないしあらゆる翻訳物から生じる一切の責任を負いません(過失行為または不作為による不利益を含むがそれに限定されない)。これは、直接的、間接的、偶発的または重要な損失、懲罰的損害賠償、罰則または罰金を含むあらゆる性質の請求または損失に関してすべての人に適用されず、この冊子に記載されている情報はアドバイスを構成するものではなく、適切な資格のあるプロフェッショナルによるサービスに代替されるものではありません。

「IFRS®」、「IAS®」および「IASB®」は IFRS 財団の登録商標であり、有限責任 あずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この登録商標が使用中および(または)登録されている国の詳細については IFRS 財団にお問い合わせください。