

インド税務

1961年所得税法における再調査に関する最高裁判決

2022年6月

1. はじめに

1961年所得税法では、過去の税務調査について再調査する権限を調査官に与えている。この再調査権限に関して、インド政府は2021年財政法に基づく所得税法の改正を行い、納税者に新たな手続保証を与える条項を設け、この改正は2021年4月1日に発効した。

ところが、改正前の2020年3月31日に到来するはずの再調査通知書の発行期限（定義は後述。）がコロナ禍の特例として2021年6月30日まで延長されたため、手続に混乱が生じた。具体的には、2021年4月1日以降に発行する再調査通知書については改正法の求める手続を遵守しなければならないはずであるにもかかわらず、かかる手続を遵守しないまま、改正前の条項を前提として再調査通知書が発行されてしまったのである。そこで、多数の納税者が改正法の手続を遵守していない再調査通知書の有効性を争って訴えを提起しており、最高裁で争われるに至ったが、2022年5月6日、最高裁判所がこの問題に対する判断を下した。

判決では、改正前の手続に基づく全ての再調査通知書は、改正法に定められた再調査手続を遵守することを条件に、改正後の手続の下で有効に発効されたものとみなされると判断された。

多くの高等裁判所では改正前の手続に基づく再調査手続が否認されていたため、最高裁判決はそれまでの高裁判決を覆すものとなった。

以上の問題に関して、本ニュースレターでは、最初に税務調査の種類について解説した上で、高裁と最高裁の判決について解説する。

2. 1961年所得税法における税務調査の種類

再調査に関する最高裁判決を説明する前に、1961年所得税法における税務調査の種類を簡単に解説する。税務調査の概要は以下の通り。

1) 税務調査の種類

A. 第143条(1) - Summary Assessment (略式調査)

- 本調査では所得税（法人税・個人所得税等）申告書を処理する。
- 以下の点に関する修正を行う。
 - － 計算・入力ミス
 - － 遅延申告の場合の損金算入の否認
 - － 税務監査報告書と整合性の取れない費用の損金否認
 - － Form 26AS（源泉徴収明細表）・Form 16（給与所得に関する源泉徴収証明書）・Form 16A（給与外の源泉徴収証明書）と申告書の間で不一致がある場合の課税所得の加算
- 所得税局による第143条(1)に関する通知書は、所得税（法人税・個人所得税等）申告書が提出された年度末から9か月以内に発行されなければならない。

B. 第 143 条(3) - Scrutiny Assessment (詳細調査)

- 本調査では、申告書の包括的な分析が行われ、納税者による課税所得の不適切な理解、過剰な損金計上、納税額の不足を詳細に調査する。
- 第 143 条(3)の下での詳細調査を実施するために、調査官は所得税法第 143(2) 条の下での通知書を発行する。所得税法第 143(2) 条の下での通知書の発行期限（調査官が調査権限に基づいて通知書を発行することのできる期間の終期のこと。以下同様。）は、申告書を提出した年が属する年度の末から 3 か月以内。
- 調査官は情報収集のために詳細な質問状を納税者に送付する。
- 納税者の申告書・主張、調査官の利用できる資料を分析した後に、調査官が Order（更正通知書）を発行する。
- 調査官は Assessment Year（評価年度）の末から 9 カ月以内に Order を発行しなければならない。なお、Assessment Year（評価年度）は、申告書を提出した年度であり、例えば申告書の対象財務年度が 2021-22 年度の場合、評価年度は 2022-23 年度となる。

C. 第 144 条 - Best Judgement Assessment (最適な判断による調査)

- 本調査は、申告書の未提出、申告書の遅延・修正申告、税務調査通知書の未遵守の場合に実施される。
- 調査官が利用可能な全ての情報を基に最適な判断により、本調査を行う。
- 本調査では、税務調査が適切でない理由を説明することを納税者に求める通知書（Show cause Notice）を発行し、かつ、納税者にヒアリングの機会を提供する。
- 調査官は、所得が税務調査の対象となった Assessment Year（評価年度）の末から 9 カ月以内に Order（更正通知書）を発行しなければならない。

D. 第 147 条 - Reassessment (再調査)

- 納税者が税務調査を回避していたと信ずるに足る理由を調査官が有する場合に実施する。
- 調査官は再調査を実施するために第 148 条に基づく通知書を発行する。
- （2021 年 4 月の法改正以降は、新しい第 148A 条に従い、）再調査通知書を発行する前に、納税者に質問し、かつヒアリングの機会を提供する必要がある。
- 再調査の対象期間は対象評価年度末から 3 年又は 10 年以内。
- 調査官は再調査通知書の発行された年度末から 12 カ月以内に Order を発行する。

3. 1961 年所得税法における再調査制度

1) 背景

所得税法第 148 条では、所得税局の調査官が、納税者が税務調査を回避していたと信ずるに足る理由がある場合に、過去の税務調査を再度調査する権限を調査官に付与している。

これに対して、2021 年財政法において、インド政府は再調査手続を修正する第 148A 条を導入し、同制度は 2021 年 4 月 1 日より適用開始した。第 148A 条には、納税者に対する手続保証として、新たに、再調査通知書を発行する前に pre-notice inquiry(所得税局による再調査開始前の質問状の納税者への送付)及び納税者に対するヒアリングの機会の提供が要求されている。

ところが、2020 年、Covid-19 のパンデミックの影響を受けて、インド政府は再調査に関する通知書のうち 2020 年 3 月 31 日に発行期限が到来するものについて、発行期限を 2021 年 6 月 30 日まで延長した。この結果、2021 年 4 月 1 日から再調査手続が変更していたにもかかわらず、所得税局は、法改正後の再調査規定第 148A 条を遵守することなく、改正前の第 148 条に基づいて合計約 90,000 件の通知書を発行した。

これに対し、納税者は 2021 年 4 月 1 日より発効した第 148A 条を遵守していない再調査通知は無効であると抗議し、約 9,000 件の事案が高等裁判所に持ち込まれた。

多くの高等裁判所は、納税者に有利な判決を下し、法改正後の再調査規定第 148A 条を遵守していない再調査通知書を無効とした。しかし、所得税局は、納税者に有利な高裁判決に対して最高裁に上告した。

2) 高等裁判所の判決の例（アラーハーバード高裁）

所得税局の実施した改正前の手続に基づく再調査手続の有効性に関する高裁の判断の例として、ここでは、アラーハーバード高裁の判決を紹介する。

アラーハーバード高裁は、2021 年財政法により改正された条文に基づき、2021 年 4 月 1 日以降は新たな再調査手続が導入されており、その改正法には **saving clause**（改正前の条文の一部の適用を容認する規定）は定められていない点を指摘した。また、同高裁は、2021 年 4 月以後に 2021 年財政法に基づく再調査規定が法定されているため、中央政府・直接税中央委員会が通達によってこの上位の法令（一次法：**principal legislation**）を覆すことはできないと述べた。

一方、所得税局は、発行期限を延長した大統領令（**Ordinance**）に関する法律には **non-obstante clause**（他の条文より当該条文を優先させる規定）が存在するため、改正前の法律は、大統領令の発行時に施行されていない改正後の法律の条文に優先すると反論していた。しかし、アラーハーバード高裁の判決では、**non-obstante clause** はコロナ禍のロックダウンにより税務調査の期限が失効されることを防ぐためのものであり、国会で承認された法改正の適用を免除する趣旨のものではないと判断した。

なお、同高裁判決では **Mischief Rule** の適用可否に関しても議論されている。**Mischief Rule** とは、法解釈の方法の 1 つであり、条文の文字に忠実に法律を解釈するのではなく、法律の目的・趣旨を考慮に入れ、法解釈を行う方法である。アラーハーバード高裁は、**Mischief Rule** は法律の条文解釈に齟齬がある場合に適用されるものであるところ、本件において改正前の条文が 2021 年財政法により改正されたことは明らかであるため、本件において **Mischief Rule** の適用は認められないと判断した。

3) 最高裁判所の判決（2022 年 5 月 6 日付の最高裁判決）

最高裁は高裁判決を破棄し、2021 年 4 月 1 日以降に発行された改正前の規定に基づく再調査通知の有効性を認めた。この判決はインド全土及び高裁に控訴された全ての関連事案に適用されることとなる。

最高裁は、アラーハーバード高裁の判決が述べる通り、2021 年 4 月 1 日以降に発行された全ての再調査通知書に対して改正法の規定が適用されるのが原則であることは認めている。しかし、全ての再調査通知書を無効にすると、所得税局による再調査が全く実施されないことになってしまう。そうなると、所得税局を救済することはできず、再調査の目的を妨げる結果となる。こうした状況を避けるため、最高裁は、改正法に基づく調査手続を遵守することを条件に、改正前の規定に基づいて発行された再調査通知書の有効性を認める判断を行った。なお、旧法第 148 条に基づき発行された通知書は、改正法の第 148A 条の下で発効されたとみなすと判断した。

そして、最高裁は、所得税局に対して、最高裁の判決から 30 日以内に再調査手続を進める根拠となる情報・資料を納税者に提供すること、及び、納税者から回答を受領した時から、又は、納税者の回答提出期限の属する月の月末から 1 か月以内に **Order** を発行するように命じている。

なお、納税者及び所得税局は、それぞれ、改正法の再調査規定において納税者及び所得税局に与えられた弁護・権利・主張を利用することができるかと判断された。

4) 直接税中央委員会による **Instruction**

最高裁判決の後、再調査手続に関する最高裁判決を制度として取り込むために、直接税中央委員会が以下の **Instruction** を発行した。

- 最高裁判決の内容は、納税者が税務調査の通知書に対して異議を申し立てたか否かに関わらず、2021年4月1日以降に再調査通知書が発行された全ての事案に適用される。
- 税務調査を回避した所得が500万ルピー未満の場合、評価年度2013-14, 2014-15, 2015-16に関する再調査通知書は発行できない。
- 再調査通知の対象期間は対象評価年度末から3年以上10年以内であり、かつ、調査対象となる所得は500万ルピー超であり、さらに、調査官が再調査に関する証拠を保持しなければならない。
- 改正前の再調査通知書は、第148A条の show cause notice（所得申告内容と所得税局の課税所得の計算の際に対する抗弁又はヒアリングの機会を納税者に与える通知書）とみなされ、改正法の全ての条文の要件を遵守しているとみなされる。
- 調査官は、再調査通知書の発行の根拠となる情報及び資料を最高裁判決から30日以内（つまり、2022年6月2日まで）に納税者に提示しなければならない。
- 納税者は、第148条に基づく通知書が発行されるべきではない理由（再調査が実施されるべきではない理由）を2週間以内に調査官に説明しなければならない。調査官は、納税者からの求めがある場合には左記の期限を延長することができる。
- 納税者から回答を受領後、調査官は利用可能な資料に基づき、第148条の通知書を発行する事案に該当するか否かを判断する。

4. 終わりに

2021年4月1日以降、改正前の条項に基づいて約90,000件の再調査通知書が発行され、これに抗議する約9,000件の案件が高裁に持ち込まれていた。最高裁は、再調査の目的を果たすべく、所得税局と納税者の双方の権利を保護する妥協案を選択したことになる。

高裁で有利な判決を受けた納税者の立場からすると、今回の最高裁判決によって、改めて調査官による再調査に対応しなければならなくなる。そこで、最初の対応としては、再調査手続の猶予が受けられないかを検討するのが適切と考えられる。

執筆

荒木 基晃（あらかき もとあき）

MBA、USCPA

2018年、太陽有限責任監査法人よりグラントソントン・インディアに出向、ジャパンデスクを担当。

愛知県田原市出身。

Motoaki.araki@in.gt.com

グラントソントン・インディア

グラントソントン・インターナショナル加盟事務所。監査・保証業務、税務業務、アドバイザー業務のフルライン専門サービスを提供。金融・自動車・メディア・ヘルスケア・不動産・消費財に強みを持つ。インド国内 13 都市 15 事務所、約 5,600 名の専門家を有する。

URL : <https://www.grantthornton.in/ja/services/growth/global-expansion/india-japan/>

◆◇ 発行情報 ◇◆

インド愛知デスク

■発行元

2022年度インド愛知デスク運營業務受託者：松田綜合法律事務所（担当：弁護士 久保達弘）

〒100-0004 東京都千代田区大手町二丁目 1 番 1 号 大手町野村ビル 10 階

TEL: 03-3272-0101（代表） FAX: 03-3272-0102

URL: www.jmatsuda-law.com

■配信停止またはご送付先アドレスの変更・お名前の変更は下記アドレスにご連絡下さい。

aichidesk@jmatsuda-law.com