

ドイツ・会計税務ニュースレター

第3回 DAC7 実施法案の公表と移転価格文書作成義務

2022年9月

はじめに

2022年7月12日、ドイツ連邦財務省（BMF）は、2021年3月22日に採択されたEU理事会指令2021/514（DAC7）の実施法案（以下「本草案」とする）を公表しました。本草案には、税制の公平性をより高めるための様々な措置に加え、移転価格文書の提出期間を30日間に統一するという大きな変更点が盛り込まれています。

本ニュースレターでは、本草案の概要をご紹介するとともに、海外子会社を含む連結グループの経営において、常に論点となる移転価格税制と、関連文書の作成義務の概要についてご紹介します。

Contents

- ・ 本草案の目的
- ・ ドイツにおける移転価格文書の作成義務
- ・ 例外的な取引
- ・ 移転価格課税リスクが高い取引
- ・ ペナルティ
- ・ 結論

本草案の目的

本草案の目的は、税務当局の移転価格関連情報へのアクセスを改善し、税務当局間の協力を強化し、税務調査をより効率的にすることにあります。さらに、税務調査の手続も迅速化される予定です。

税務調査が行われた場合、移転価格文書は、調査の通知から遅くとも30日以内（現行：原則60日以内、例外的な取引の場合30日以内）に提出する必要性が生じ、税務当局が移転価格文書の提出を個別に要求する必要はなくなります。これは主に、税務調査のプロセスを迅速化する目的で、納税者の証拠提供義務を明示するものです。税務調査の以外の場合にも移転価格文書が要求されるようになるかどうかは、現時点では不明です。

ドイツにおける移転価格文書の作成義務

OECD モデル条約第 9 条に基づき、企業の国外関連者との国境を越えた取引が、独立企業間のものとは異なる条件で行われた場合、当該取引によって得られた利得と、独立企業間であれば得られたであろう利得との差額を、一方の企業の利得に算入して租税を課することができるとされています（独立企業原則）。独立企業原則を遵守しているか否かは企業に説明義務があり、企業は税務調査の過程で当局の要求に応じ、これを説明する文書を提示しなければなりません。

ドイツでは BEPS 行動計画 13「多国籍企業の企業情報の文書化」に関するガイダンスに従い、企業に下記 3 文書の作成を求めています。

① ローカルファイル

ローカルファイルには、国外関連取引の概要に加え、契約の経済的・法的根拠、取引価格が妥当と判断した根拠を記載する必要があります。さらには、取引価格の決定時期、使用した取引価格の算出方法、取引価格の妥当性検証のために使用した独立企業間データ（独立企業間分析）等の情報が必要です。

なお、ローカルファイル作成義務は、国外関連者との棚卸資産取引の総額が年間 6 百万ユーロを超えるか、棚卸資産取引以外のサービスに対する報酬の総額が年間 0.6 百万ユーロを超える場合に発生します。

② マスターファイル

マスターファイルには、多国籍企業グループの組織構造、各企業の事業概要、事業上の利益を創出するための重要なバリュードライバー、保有する無形資産や金融活動等の記載が求められます。年間売上高が 100 百万ユーロ以上の企業は、マスターファイルの作成が義務付けられています。

③ 国別報告書

国別報告（CbCR）には、事業活動を行っている国ごとの売上高、税引前利益、法人税額、従業員数等の情報を記載することが要求されます。連結グループの売上が年間 750 百万ユーロを超える場合、親会社は、毎年電子的方法により、所轄官庁へ CbCR を提出する必要があります。所轄官庁は当該報告書を、グループが事業所を有するすべての国の所轄官庁と共有することができます。

<ドイツにおける移転価格文書化要件>

	概要	作成義務	提出期限
ローカル ファイル	独立企業間価格を算定 するための詳細な情報	下記いずれかの場合 ・ 国外関連者との棚卸資産取引 の総額が6百万ユーロ超 ・ 国外関連者とのサービス取引 の総額が0.6百万ユーロ超	税務当局の要請後 60日以内（通常取引）/ 30日以内（例外取引）
マスター ファイル	グループの活動の全体 像に関する情報	売上高100百万ユーロ以上	
国別報告書	国別の活動状況に関する 情報	連結売上高750百万ユーロ超	該当年度終了後1 年以内

ローカルファイルとマスターファイルには法令上の作成時期は設けられておらず、税務当局からの要請を受けた場合に、所定の期限内に提出が必要となります。

なお、上記の通り各文書の作成義務が生じるのは一定規模以上の企業に限られますが、当該基準に該当しない場合でも、企業は税務当局の要求があった場合、自社の国外関連取引が独立第三者間取引価格によっていることを、文書により説明する必要があります。よって、作成義務の有無に関わらず、基準に従った移転価格文書を作成する方が理にかなっていることが多いと言えます。

例外的な取引

ローカルファイルの作成において、現行制度上、通常の実績と例外的な取引は区別されています。以下のものは例外的な取引として例示されています。

1. 納税者の課税所得に重要な影響を与える長期契約の締結および変更
2. 事業再編の過程における資産の譲渡
3. 企業における重要な機能およびリスクの変化に伴う資産の譲渡および譲受
4. 移転価格にとって重要な影響を及ぼす事業戦略の変更
5. 原価配分契約の締結

例外的な取引に関する文書は、当該取引と同時期に作成されなければなりません。当該取引が行われた事業年度終了の日から6ヶ月以内に作成されたものは、同時期に作成されたものとみなされます。

独立企業間取引の分析と文書化に関するドイツのルールは、OECD 移転価格ガイドラインとほぼ一致していますが、個々のケースにおいては、より広範で詳細な内容になっているものもあります。そのため、クロスボーダー取引にドイツのグループ企業も関与する場合は、ドイツの移転価格専門家の関与を検討する必要があります。

移転価格課税リスクが高い取引

私たちの経験上、以下の様な企業や取引は、比較的移転価格課税リスクが高いと考えられます。

- 連続して損失を計上している企業
- 事業再編に関与している企業
- 低税率国に所在する関連当事者と取引を行っている企業
- ロイヤリティ及びブランドライセンス料
- 金融取引
- 経営管理手数料

税務当局への移転価格文書の提出において納税者がドイツ税法の要件を満たさない場合、国外関連取引価格が独立企業原則に従って設定されておらず、その結果、ドイツにおける納税者の課税ベースが不当に減少しているという、反証可能な推定が適用されます。したがって、納税者がその仮定に反証しない限り、税務当局は納税者の課税ベースを当該仮定に応じて調整することができます。

納税者が税務当局への協力義務に違反し、移転価格に関する文書を提出しないか、または提出しても不十分である場合、あるいは特別な取引が規定された方法と期限内に文書化されていない場合にも、税務当局は課税額を見積もることができます。納税者の関連当事者が税務当局との協力義務に違反した場合、あるいは開示義務に違反した場合も同様です。税務当局が一定の範囲内でしか課税額を推定できない場合、その範囲を利用して納税者に不利になるようにすることが許されます。

ペナルティ

納税者が移転価格文書を提出しない場合、または提出された移転価格文書が実質的に利用不可能と判断される場合、税務調査における更正所得調整額の 5%~10%（最低 5,000 ユーロ）のペナルティが課されることとされています。また、移転価格文書が遅延した場合には、遅延 1 日ごとに最低 100 ユーロ（上限 100 万ユーロ）のペナルティが課される可能性があります。また、納税者が CbCR を税務当局に提出しない場合、別途 10,000 ユーロのペナルティが課される可能性があります。

結論

本草案が施行されると、ドイツの納税者の文書化要件がさらに強化されることになります。ドイツの税務当局は移転価格への関心を高めており、この動きに終わりはないと思われます。移転価格の税務調査官は、金融取引などの分野に特化する傾向が強まっているほか、経済分析だけでなく、それを証する法的な根拠資料（契約書等）がきちんと具備されているかも重要視しています。

本草案は、タイムリーな文書化の重要性と、グループ間取引価格の設定に早い段階で対処することの重要性を強調しています。

以上

お問い合わせ先

Grant Thornton AG（グラントソントン・ドイツ）では、ドイツに進出する日系企業のために、デュッセルドルフ・オフィスにジャパンデスクを設けております。監査・保証業務、移転価格、グローバルタックスマネジメントを含む税制サポート、内部統制、事業戦略コンサルティングなど、貴社のドイツへの進出の程度や事業規模に応じたサービスのご提供が可能です。

ドイツでのビジネスサポートをお探しの日系企業様がありましたら、是非グラントソントン・ドイツ ジャパンデスクにご相談ください。

担当者



Julia Bollermann

Grant Thornton AG | Tax Advisor for international tax law | Senior Manager
E julia.bollermann@de.gt.com



井上 広志 Hiroshi Inoue

Grant Thornton AG | Head of Japan Desk | Partner
公認会計士（日本）
E hiroshi.inoue@de.gt.com

Disclaimer

本文書の正確性、適切性には慎重を期しておりますが、いかなる保証も与えるものではありません。本文書は情報提供のみを目的として作成されています。本文書で提供している情報は、利用者の判断・責任においてご使用ください。本文書は専門的、技術的、法律的なアドバイスを提供するものではありません。本文書で提供した内容に関連して、利用者が不利益等を被る事態が生じたとしても、グラントソントン及びグラントソントン加盟事務所は一切の責任を負いかねますので、ご了承下さい。