

令和4年度 経済産業省 委託事業

中堅・中小企業向け

『進出先国税制及び税務ガバナンスに係る情報提供セミナー』

第5回 ドイツ

2023年 1月

ドイツの税制概要・進出時の留意点

【目次】

税制概要	3
事業課税	4
納税要件・課税範囲	8
源泉税・雇用にかかる税金・付加価値税・その他の間接税	9
法人課税にかかる各種優遇税制措置	10
企業進出形態の比較	11
PE課税	12
税務調査および異議申立て・税務訴訟	13
ホットトピック	14

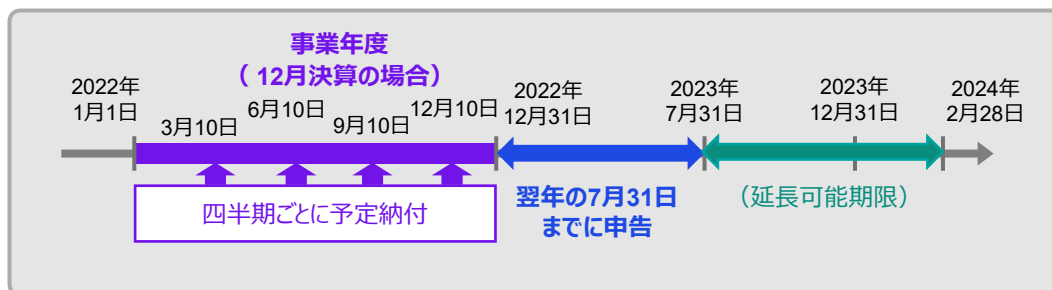
税制概要



- ・ドイツ連邦共和国は11の西側連邦国と5つの東側連邦国から成り立っている。ドイツの政治体制は連邦共和制で、大統領を国家元首としており、議会は連邦議会・連邦参議院の二院制である
- ・言語：ドイツ語
- ・通貨：ユーロ（EUR（€））
- ・居住法人：ドイツ国内で設立された法人もしくはドイツ国内に経営管理の拠点がある外国法人
- ・居住法人の課税所得の範囲：全世界所得
- ・日本との租税条約：あり
- ・日本との社保協定：あり
- ・中央政府税務当局の名称：連邦財務省（Bundesministerium der Finanzen；BMF）

法人税

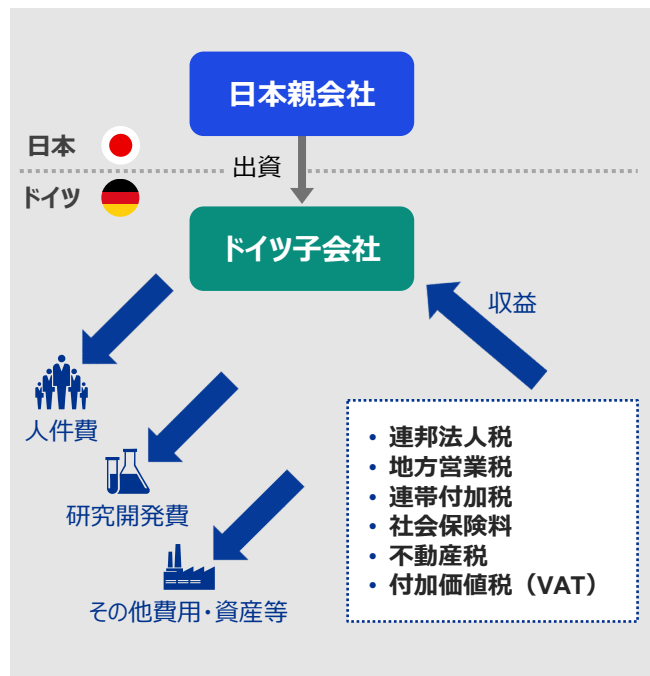
税率（含むキャピタルゲイン）	約30%（連邦法人税15.825%（5.5%の連帯付加税含む）のほか、地方税である営業税が7～約17%課税される）
課税年度	暦年（ただし法人の会計年度が暦年と異なる場合、課税所得は課税年度中に終了する会計年度の所得とする）
申告納付期限	翌年の7月31日まで（翌々年の2月末まで延長可能） 延長については税理士によって申告書が作成される場合は税務当局の自動承認。 納付は査定書の受領後1ヵ月以内



事業を展開する際に生じるその他の主な税、社会保険料

社会保険料	雇用者は社会保障掛金を支払わなければならない。
雇用税	存在しない。
不動産税	個人用または事業用不動産に対して地方自治体から毎年課される。 帳簿価額に対する最終的な実効税率は0.98%から2.84%の間となる（平均は約1.9%）。
付加価値税（VAT）	標準税率は19%である。 食品・医薬品等必需品は7%の軽減税率である。

事業課税（事業期間中）（1/2）



ドイツ法人所得税

税率	約30%（連邦法人税15.825% + 地方営業税が7～約17%）
課税所得計算	会計上の利益に、一時差異を考慮した税務上のバランスシートを作成し、法人税法上の調整項目を加減算することで算出する（一時差異の認識は法人税申告外で行う）。
欠損金	繰越期限 一定の場合を除き、無期限
	控除限度額 EUR 100万以下の課税所得 制限なし EUR 100万超の課税所得 60%までの金額
	繰戻し EUR 100万までの欠損金は、前年度に繰戻しできる（連邦法人税のみ、地方営業税は不可）。
キャピタルゲイン・ロス	一般的に、キャピタルゲインは課税所得に含まれる。 ただし、株式譲渡によるキャピタルゲインは、法人所得税と営業税の計算上、非課税とされているが、そのキャピタルゲインの5%は、損金算入できない事業費用として課税所得に加算される。すなわち、株式譲渡によるキャピタルゲインについてはその95%が非課税ということになる。 キャピタルロスは100%損金不算入である。
中間納付	四半期ごとに予定納付する必要がある。 （事業年度が暦年ベースの場合、法人税（連帯付加税を含む）は3月10日、6月10日、9月10日、そして12月10日がそれぞれ納付期日となる）
法人所得税債務の時効	原則4年、租税回避行為と考えられる場合は15年に延長される。
連結納税制度	連結納税制度あり。 対象となる子会社は親会社に議決権の50%超を保有されており、登記所在地または経営管理機能がドイツ国内またはEU・EEA加盟国であり、本社機能がドイツにある等の要件を満たす必要がある。
税制改正	通常、11月後半から12月中旬に法律が成立し、1月1日から適用される。

事業課税（事業期間中）（2/2）



課税所得の計算方法

一時差異考慮後の税引前当期利益

(+) 益金算入項目

(+) 損金不算入項目
例：監査役報酬の50%

(-) 益金不算入項目
例：適格受取配当金

(-) 損金算入項目

当期課税所得

(-) 税務上の繰越欠損金

課税所得

(×) 法人税率

法人税額

(-) 源泉税額

(-) 中間納付税額

差引法人税額

法人所得税の計算上注意を要する項目

一般原則

- 会社の事業目的を達成するためのみに生じた費用、固定資産の減価償却費、支払利子等は、原則として損金算入可能である

報酬

- 監査役会に支払われた報酬の50%は、損金算入ができない
- 役員報酬に関しては一般的に全額損金算入できる。出資者である役員への報酬支払は事前合意が前提であり、年度中の引上げや業績を背景とした一時金支給は損金算入が認められず『隠れた利益配当』とみなされる可能性がある

準備金および引当金

- 以下の特定の負債に対し、税務上繰入額が損金算入できる
将来従業員に支払われる年金、債務保証、保証金、損害賠償請求、訴訟費用、そして控除可能な税金に対するもの等

寄付金

- 非営利活動への寄付金は、所得金額の20%または、法人の選択により、売上高と給与の合計額の0.4%まで損金算入できる
- 損金算入限度額のうち未使用部分の金額の繰越しができる

固定資産の償却費

- 有形**
 - 定額法により損金算入される（定率法の利用は一定のものに限られる）
- 無形**
 - 取得した営業権・のれん（Goodwill）は、15年にわたり定額法で償却される
- その他**
 - 少額資産（VATを含まない取得価額がEUR 800未満）は、動産であり、かつ他資産から独立して使用できるという条件の下、取得年度に全額費用化できる。なお、個々に使用できる資産で、VATを含まないでEUR 250以上EUR 1,000以下の資産は、一つのグループ資産とし、5年間にわたって定額法（年償却率20%）で償却することもできる

受取配当

- 基本的に、受取配当の全額は、非課税となる（ただしうち5%は課税対象）
- 直接保有率10%未満の法人から受け取る配当については課税対象となる

損金不算入の費用

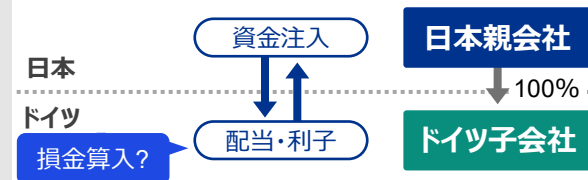
- 年間1人当たりEUR 35を超える贈答品（従業員以外の者に対するもの）
- 狩猟、釣り、ヨット、事業所所在地以外のゲストハウスに関する経費
- 接待飲食費の30%など

事業課税（資金注入、資金還流時）



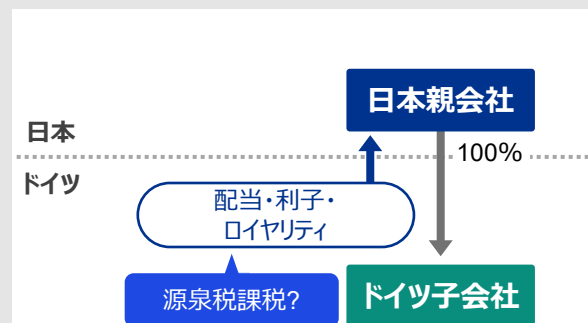
資金注入した場合の留意点

- 2008年1月より過少資本税制は下記の制度（利子控除制限）に変わった
- 支払利子のうち受取利子と同額までは損金に算入できるが、それを超える部分はEBITDA（償却費、支払利子前利益）の30%までに損金算入制限される。損金算入できなかった利子は無期限に繰越し可能
- なお、純支払利子がEUR 300万以下の場合は支払利子が全額損金算入できる



利益の送金および関連者取引

- 配当、利子（関係会社間貸付）およびロイヤリティの外国法人への支払いは通常、源泉税の対象となる
 - 配当**：25%（連帯付加税を含んだ場合 26.375%）
 - 利子**：0%（ただし、転換社債等の場合には 25%（連帯付加税を含んだ場合 26.375%））
 - ロイヤリティ**：15%（連帯付加税を含んだ場合 15.825%）
- 日本への支払い等については租税条約により下記のとおりとなる。（**特典制限条項（LOB）あり**）
 - 配当**：0%（議決権-直接25%以上18ヵ月以上保有の場合）
5%（議決権-直接10%以上6ヵ月以上保有の場合）
15%（その他の場合）
（日独租税条約の制限税率）
 - 利子**：0%（日独租税条約の制限税率）
 - ロイヤリティ**：0%（日独租税条約の制限税率）
- 非居住者への支店の利益送金は源泉税の対象とならない



事業課税（撤退時）



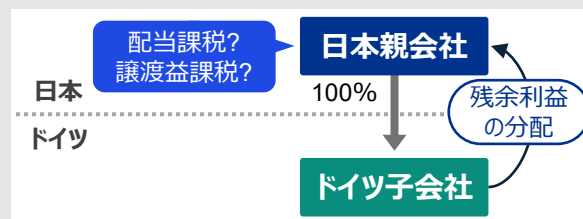
撤退時の キャピタルゲイン （譲渡益）課税

- ドイツ不動産保有法人以外のドイツ子会社の譲渡によるキャピタルゲインは、日独租税条約によりドイツで非課税となる
- ドイツ子会社がドイツ不動産を保有している場合、ドイツ不動産譲渡税（地方税）の課税に留意が必要



清算時の 残余利益 に対する課税

- 清算法人の株主においては、残余財産のうち、資本金相当を除いた部分（留保利益）の分配については、25%（連帯付加税を含めると26.375%）の配当源泉税が課税される（ただし、配当にかかる日独租税条約の適用関係については前ページ参照）
- また、残余財産のうち、資本金相当の分配については譲渡益とされ、当該譲渡益の5%に対して約30%（連邦法人税および営業税含む）の税率で課税される（日独租税条約によりドイツに課税権はない）



納税要件・課税範囲



				居住法人	非居住法人（外国法人）	
課税所得の範囲				全世界所得		ドイツ国内源泉所得のみが課税対象（事業所得はPEがある場合のみ課税の対象となる）
投資先	居住法人	配当等	配当支払法人に対する出資割合が、暦年の開始時点で支払法人の資本に対する出資割合が10%以上である場合には原則として受取配当の額の5%相当額に対して税率約30%で法人税が課税される。それ以外の場合は、配当の額の全額が税率約30%で法人税が課される。			- 原則26.375%（連帯付加税5.5%を含む）の源泉税 - 日本に対する支払いについては日独租税条約の適用により、0%（議決権25%以上、18ヵ月以上保有の場合）、5%（同10%以上、6ヵ月以上の保有の場合）または15%となる - 非居住者への支店の利益送金は源泉税の対象とならない
		株式等譲渡	譲渡利益	キャピタルゲインの5%のみが約30%の法人税の課税対象となる。		日独租税条約によりドイツ法人株式のキャピタルゲインには課税されない（日独租税条約の適用がない場合には、資本の1%以上を5年間の間に譲渡する場合または不動産保有法人である場合には、法人所得税率で課税される）。
			譲渡損失	損金算入できない。		
	非居住法人	配当等	配当支払法人の資本の10%以上に出資している場合で支払配当がその法人で損金算入されていなければ、ドイツ法人が受け取る配当の5%が約30%の税率で法人税が課税される。			
		株式等譲渡	譲渡利益	キャピタルゲインの5%のみが約30%の法人税の課税対象となる。		
			譲渡損失	損金算入できない。		
国外支店の所得の取扱い				租税条約により、国外支店の所得が免税になる。租税条約を締結していない国にある支店や、国外支店の所得を免税にしない租税条約を締結している国にある支店の所得は本店の所得に合算して約30%のドイツ法人税の課税を受ける。合算された支店の所得については、外国税額控除により二重課税を排除する。		
CFC税制				次のいずれにも該当する場合は、当該外国関係会社が稼得する受動的所得は、ドイツCFC税制の対象となり、株主である居住法人の出資割合に応じた所得がCFC合算対象所得となる。 ・居住法人／ドイツ居住者等が外国関係会社の株式、議決権、受益権または残余財産の分配権の50%超を有すること ・外国関係会社所在国における当該受動的所得に対する課税負担が25%未満であること		



源泉税・雇用にかかる税金・付加価値税・その他の間接税

国内向け払いにかかる源泉税	配当：26.375% 利子：26.375% ロイヤリティ：0%
従業員の雇用にかかる税務等	雇用主は社会保障掛金を支払わなければならない。（料率は2022年度の場合） - 年金：月額給与の9.3%（基準給与の上限はEUR 7,050） - 失業保険：月額給与の1.2%（上限はEUR 7,050） - 健康保険：月額給与の7.3%（上限はEUR 4,837.50） - 介護保険：月額給与の1.525%（上限はEUR 4,837.50）
付加価値税（VAT）	課税取引 課税事業者によるドイツ国内での物品・サービスの提供ならびにEU域内取得、輸入 税率 標準税率は19%である。 食品・医薬品等必需品：7% 輸出：0%（免税条件を満たしている前提） 申告期限および納付期限 原則として四半期ごと（または月次）に申告を行う。申告期限は申告期間の翌月の10日（納付期限も同様）。一定の要件を満たす場合、申告期限、納付期限ともに翌々月10日までの延長申請も可能。 年次申告は上記、四半期（月次）申告の集計をベースに行う。 課税期間 暦年単位で課税される。 インボイスの有無 事業者は付加価値税法上の規定に伴い定められて記載事項に基づいたインボイスを発行しなければならない。
印紙税	なし
デジタル課税	ドイツ連邦財務省およびドイツ各州の財務局はデジタル広告サービスへの支払いに対する源泉税の課税を見送った。

法人課税にかかる各種優遇税制措置



項目	対象企業	優遇措置内容
追加減価償却 (Einkommensteuergesetz (EStG) § 7b)	2026年まで付与された建築許可に基づいて、賃貸住宅を建設した企業	• 通常の定額法の減価償却に加えて、取得または生産コストの5%の一時的な追加減価償却が利用可能である • 追加減価償却は、取得または生産コストが1平方メートル当たりEUR 3,000を超えず、建築された年からその後9年間賃貸される場合にのみ適用される
研究開発優遇税制 (Forschungszulagengesetz (FZuIG) – research incentives act)	居住法人およびドイツ国内で課税される事業所得のある非居住法人で、適格R&D（一定の基礎研究、応用研究および実験的研究）を行っている企業	• 助成金算定のベースは研究開発に従事している従業員の人件費となる。委託研究の場合は受託業者へ支払う費用の60%を適用人件費とみなす • さらに、上記費用の合計は最大でEUR 4百万が上限となる。グループ企業の場合も同金額がグループ企業全体での上限となる • 上記費用合計の25%が助成金となり（上限はEUR 1百万：1企業につき1営業年度当たり）、税務申告時に法人税納付額と相殺または納付額が助成金額に達していない場合は差額が支給される

企業進出形態の比較



	メリット	デメリット
子会社 (現地法人)	- 現地法人は、法的には日本の親会社から独立した主体になるため、ドイツでの事業活動に関して訴訟が提起された場合、訴訟当事者となるのは現地法人になる。日本の親会社が直接ドイツで裁判の当事者とされることは基本的にはない - 日本の親会社がドイツ税務当局の税務調査の対象となることは基本的にはなく、ドイツにおける税務申告の観点からは現地法人が当該法人の課税所得のみを申告納税するだけで済む	- 現地法人を設立する際に一定の登記手続きが必要となる - 税務上、現地法人において生じた欠損金を日本の親会社の課税所得と相殺不可（ただし、ドイツに現地法人がすでに存在し、新たに設立される会社が孫会社となる場合には、連結納税制度を適用することにより、ドイツ内において既存子会社の課税所得と孫会社の欠損金との相殺は可能）
支店	- 開業当初に損失が出た場合、日本本社の課税所得と相殺し、節税効果が期待できる - 本社経費を合理的な範囲で支店に配賦し、ドイツの課税所得から控除できる - 日本本社への支店の利益送金は源泉税の対象とならない	- 日本本社が、支店の債務について直接責任を負うこととなるため、連邦および州の裁判管轄に服することになる。その結果、提訴された場合には本社が被告となる - また支店の税務調査が本社まで及ぶ可能性があり、本社の帳簿・証憑書類等の提出を求められることがある
駐在員事務所	駐在員事務所設立にあたっては、登記の必要はなく、その活動が準備・補助的活動に限られていることを条件として、ドイツ法人税・営業税の納税対象とはならない	- ドイツでの活動が、情報収集や提供、市場調査などに限られる - 実際にドイツ国内の活動が準備的または補助的活動の範囲にとどまっているかどうかの判断は、事業目的、事業規模その他の事情を総合的に勘案して判定される。日独租税条約における恒久的施設（PE）と認定されると、ドイツ法人税・営業税が発生する
出張ベース	法人や事務所の設立がないため、コストと事務手続きを抑えて進出できる	- ドイツ進出の規模は相当程度限定される - 出張者のドイツでの活動によっては、日本本社がドイツにおいてPEを有していると認定される可能性がある - 日独租税条約上の183日ルールに注意（所得税法）

PE課税 - PEの種類



PEの種類

ドイツのPE類型は、日本と締結した租税条約においては次のとおり規定されている。

1 支店PE

- ①事業の管理の場所
- ②支店
- ③事務所
- ④工場
- ⑤作業場
- ⑥鉱山、石油または天然ガスの坑井、採石場、
その他天然資源を採取する場所



(日独租税条約第5条第2項)

2 代理人PE

外国企業が一定の要件に合致する従属
代理人を要している場合のその代理人
(常習代理人)



(日独租税条約第5条第5項)

3 建設PE

12ヵ月を超える期間存続する建築工事
現場、建設もしくは据付工事



(日独租税条約第5条第3項)

MLI条約の署名：わが国について2019年1月1日、ドイツについて2021年4月1日に発効。

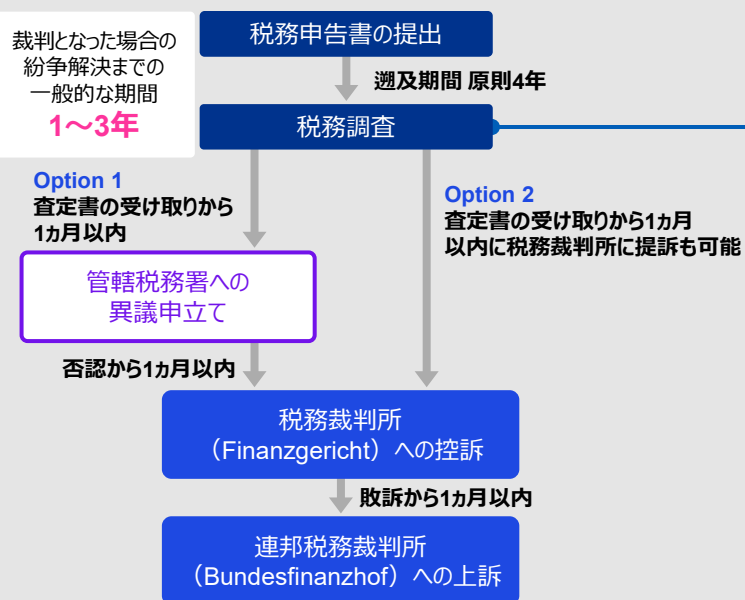
PEに関連するMLI条約の規定の適用：日独租税条約第5条第4項（準備的・補助的除外）は、下記に代わる。

- MLI条約第13条2：特定の活動に関する除外を利用した恒久的施設の地位の人為的な回避（準備的・補助的除外についてそれぞれが準備的・補助的でないダメ）

税務調査および異議申立て・税務訴訟



紛争解決手続きおよびプロセス



当局の執行体制

一般的には地域の管轄税務署が担当であるが、大規模会社の場合は連邦税務局の担当官が同席する場合もある。

財務省、州税務当局、地域統括税務当局、地域税務署
調査数150,440件、調査官人数12,895人（2021年度統計）

税務調査の執行上の特徴

- ① 調査対象法人の抽出方法
大規模会社は定期的に、中小規模会社へは一定期間周期（3~4年）で継続的に行われる。
- ② 税務調査の大まかな流れ、通常のお知らせから終了までの期間
調査の通知、電子データの提供、調査官の訪問、質問事項への対応、暫定的調査結果の知らせ、交渉、最終面談、調査報告書および査定書の発行：3ヵ月から数年（調査範囲や会社の規模、指摘事項などで大きく異なる）
- ③ 対象税目
法人税（移転価格を含む）・営業税・付加価値税（VAT）は同時に調査される（移転価格だけの独立調査は一般的にはない。一般的な調査対象期間は3~4年。付加価値税はさらに特別調査（対象期間1ヵ月から）が頻繁に行われる。事前通知なしの立ち入り調査も可能。給与計算における所得税の源泉徴収義務に対する調査が行われる。調査対象期間は4年が一般的。また、関税調査なども独立して行われる。

紛争解決手続き

- ① 税務紛争解決の概要
査定書の受け取りから1ヵ月以内に管轄税務署への異議申立てまたは、異議申立てを経ず、直接税務裁判所に提訴が可能
- ② 税務裁判所への提訴
異議申立ての否認から1ヵ月以内に税務裁判所に提訴
- ③ 控訴先、控訴申立ての期限等
税務裁判所での敗訴から1ヵ月以内に連邦税務裁判所に上訴

ホットトピック（税務調査の論点も含む）（1／2）



01

DAC6への対応

論点：DAC6（The sixth version of the EU Directive on administrative cooperation；クロスボーダー税務アレンジメントに関連する税務領域における自動情報交換義務に関する行政協力指令）に基づく税務アレンジメントの届け出は税務申告書へも記載義務がある。それにより今後の調査では届け出られた税務アレンジメントに対してより深く調査が行われる可能性がある。

対応策：届け出を怠った場合はペナルティが生じるため、適宜スクリーニングを行い、さらに調査時に租税回避行為と受け取られぬよう事前に十分な調査と文書を作成する。

02

自己申告による税務申告書の訂正

論点：調査開始前に行われる自己申告に基づく税務申告書の修正は可能であるが、状況によっては取締役に対するペナルティへ発展する。

対応策：Tax CMS（Compliance Management System）の導入により税務ガバナンスの向上を図り、取締役へのペナルティのリスクを引き下げる。

03

駐在員の給与にかかる課税漏れ

論点：日本から出向している駐在員の給与計算における源泉徴収漏れ（主に日本払いの所得や帰国後に発生するドイツ勤務期間中の所得）が発生している。件数も多く、追徴課税を受けると役員1人当たりEUR 20,000を超えるケースもある。

対応策：日本払い給与については、集計または報告の徹底、帰国後に、ドイツ勤務分の給与の支払いが生じないような仕組みづくりを行う。

04

特定の費用に関する損金算入否認

論点：顧客へのプレゼントや接待費、エクスカージョン費用は部分的または全額損金不算入となる。例えば、顧客や販売代理店を集めて大規模なパーティー・イベントや訪日旅行を開催した場合にも、部分的にしか損金として認められない場合もあるので業務的理由を説明できるよう、注意が必要。また個人的要素が含まれている場合（特にインセンティブ／旅行）は所得税の問題にも発展する可能性あり。

対応策：これらの費用の把握を徹底する。

05

所得税の課税漏れ

論点：ドイツ税法においては会議費という名目はそもそも存在しないことから、社員（役員、使用人）に支払ったフリンジベネフィットや飲食費用の所得税における課税漏れが発生している。

対応策：個人所得税の課税対象となるフリンジベネフィットや飲食費用を適切に把握する。

ホットトピック（税務調査の論点も含む）（2／2）



06

VATにおける追徴課税または仕入税額控除の否認

論点：VATにおける免税取引の際のドキュメンテーション不足による追徴課税、および受取請求書の内容不備による前段階控除（仕入税額控除）の否認が発生している。

対応策：ドキュメントの入手、保管の徹底、受取請求書の内容確認を徹底する。

07

国外支店の取扱い

論点：国外支店の損益分離に関して支店側での会計処理、税務申告処理の不十分により租税条約に基づく所得免除に障害が出る。

対応策：国外支店の会計処理、税務申告に関しての本店による管理強化。

08

記録および計算の不備による損金算入の否認

論点：用途不明金、不適格寄付金、請求書の不備、引当金計算の不備によっては損金不算入とされる。

対応策：記録の徹底、請求書の保存の徹底、請求書受取時の内容確認を徹底する。

09

ドイツで登録されたライセンスに係る取引に対する源泉税規定の撤廃

論点：ライセンス取引に関してライセンシー（ライセンス利用者）やライセンサー（ライセンス保有者）がドイツ非居住者であっても、そのライセンスがドイツで登録されている場合には、その対価の支払者に対しドイツでの源泉徴収を義務づけていた。2022年度の税制改正法案においては撤廃が予定されている。

対応策：全廃ではなく、特に関係会社間取引に関しては2022年12月31日までに生じたライセンス使用料および売却益についてはこれまでのルールが適用されるが、2023年1月1日以降支払われるケースにおいては今回の撤廃案が適用される。なお、第三者との取引においては過去も含め、すべてのオープンケースに今回の撤廃案が適用される。

また、新規制として『租税回避・不公正な租税競争防止法StAbwG』に基づく非協力国に所在する会社がライセンサー（ライセンス保有者）であり、そのライセンスがドイツで登録されている場合には、2022年1月1日以降の取引を対象として、関係会社・第三者との取引に関わらず、非居住者であるライセンス利用者によるライセンス料の支払いにつき、ドイツにおける源泉徴収義務の対象となる。

ドイツの移転価格税制の概要、各国特有の事項、ホットトピック

【目次】

ドイツにおける移転価格税制の概要

移転価格税制の概要	17
LF／MFの概要	18
国別報告書の概要	19
ドイツにおける特有の事項およびホットトピック	
移転価格税制に係る改正	20
最近の移転価格調査におけるトピック	21
EU指令の国内法への導入	22
ドイツの課税事例	24

移転価格税制の概要



1. 移転価格税制導入時期	・クロス・ボーダーの機能移転・事業再編に係る詳細な移転価格税制に関する規定は2008年1月1日に導入された。（外国税法（ドイツ語名：Außensteuergesetz）のSection 1）ドイツの移転価格税制は営利企業、パートナーシップ、恒久的施設に適用される ・マスターファイルおよびローカルファイルは租税基本法（ドイツ語：Abgabenordnung）のSection 3 paragraph 90に規定されている ・2016年、2016年1月1日以降に開始する事業年度を適用初年度とする国別報告書の作成が法制化された（租税基本法 paragraph 138a） ・2021年、外国税法のSection 1が改正され、“best method rule” が導入された		
2. 関連者の定義	・ドイツにおける関連者の定義は以下のとおりである（外国税法のSection 1paragraph 2） ・ほかの法人の資本の25%以上を直接的または間接的に保有している法人 ・ほかの法人に支配的な影響を及ぼす法人 ・ほかの法人の資本の25%以上を直接的または間接的に保有している、またはほかの間接的なかたちで法人に支配的な影響を及ぼすことのできる第三者		
3. 移転価格調査の時効	・一般的に、調査対象期間は4年である（租税基本法のSection 169） ・重過失が認められる租税回避または脱税の場合、調査対象機関は長くなる（脱税の調査対象期間は最長10年）。調査対象期間は暦年で計算される。ただし、国外関連取引に係る調査については、調査対象期間について特段の規定は設けられていない。なお、関税の調査では4年より短い期間が対象となる ・税務調査の結果は、相互協議またはEU仲裁手続きの結果によって、当該結果の有効日から1年以内であれば、前述の時効が過ぎた後であっても修正が認められる（租税基本法のSection 175a）		
4. 独立企業間価格の算定方法	OECDガイドラインに沿った5つの移転価格算定方法が認められている。 ①CUP法 ②RP法 ③CP法 ④TNMM ⑤PS法		
5. APA／MAPの適用可能性	<table border="0"> <tr> <td data-bbox="575 1053 1155 1189"> 日本との租税条約の有無 有り </td><td data-bbox="1184 1053 1760 1189"> 実務上の適用可能性 有り 日本 - ドイツ間の相互協議は通常年2回程度実施される </td></tr> </table>	日本との租税条約の有無 有り	実務上の適用可能性 有り 日本 - ドイツ間の相互協議は通常年2回程度実施される
日本との租税条約の有無 有り	実務上の適用可能性 有り 日本 - ドイツ間の相互協議は通常年2回程度実施される		

LF／MFの概要



ローカルファイル（LF）の概要	
1. 作成義務対象者	- ローカルファイルの作成義務対象者：グループ内棚卸資産取引の取引高がEUR6,000,000（2016年まではEUR5,000,000）を超える、または役務提供取引がEUR600,000（2016年まではEUR500,000）を超える法人（German Profit Determination Documentation Regulationsの（ドイツ語名：Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung）Section 6 paragraph 2） - 小規模事業者（small enterprises）に対しては文書化の免除規定がある。しかし、税務当局からの要請を受けた場合は60日以内に提出しなければならない（租税基本法の Section 90 paragraph 3 Sentinel 8）
2. 作成期限	法令上、ローカルファイルの作成期限は設けられていないが、通常の取引であれば60日以内、例外的取引（extraordinary transaction：契約の締結または変更、企業の重要な機能およびリスクの変更に関連する資産の譲渡または提供、移転価格に重大な影響を及ぼす事業戦略の変更、再編活動に関連する資産の譲渡等に係る取引）であれば30日以内に、税務当局から要請があった場合にローカルファイルを提出する必要があるため、ローカルファイルをあらかじめ作成しておくことが推奨される。
3. 提出期限	税務当局から要請を受けた日から、通常のローカルファイルであれば60日、例外的取引に関するローカルファイルは30日以内に、それぞれ提出する。（租税基本法のSection 90 paragraph 3）
4. 作成言語	通常はドイツ語であるが、税務当局の許可があればドイツ語以外の言語（英語等）で文書化を作成することが認められる場合がある。この場合、遅くとも、税務当局から文書化の提出を求められた場合にはただちに文書化を作成する必要がある。（German Profit Determination Documentation RegulationsのSection 2 paragraph 5）
5. 罰則	- 文書化の提出が遅れた場合、提出しなかった場合、または不十分な文書化を提出した場合には罰則が科される。十分な情報が記載された文書化の提出が遅れた場合の罰金は最大でEUR1,000,000であり、税務当局の依頼から60日を過ぎても文書化を提出していない場合は、超過した日1日当たり最低EUR100の罰金が科される（租税基本法のSection 162 paragraph 3）。不十分な文書化を提出した場合はEUR5,000を最低金額とし、調整金額に対して5%から10%の罰金が科される（租税基本法のSection 162 paragraph 4） - 文書化が提供されない、または内容が不十分な文書化が提供された場合、税務当局は加算調整を実施する（租税基本法のSection 162 paragraph 3）
マスターファイル（MF）の概要	
1. 作成義務対象者	多国籍企業グループに属し、前年度の売上高がEUR100百万以上の法人（租税基本法の Section 90 paragraph 3）
2. 作成／提出期限	マスターファイルに関して年次での更新義務はないが、同時文書化においてマスターファイルを作成することが推奨される。税務当局にマスターファイルの提出を要請された場合、法人は60日以内の税務当局が指定する期日以内にマスターファイルを提出しなければならない。（租税基本法のSection 90 paragraph 3）

国別報告書の概要



国別報告書（CbCR）の概要（セカンダリーファイリングの場合のみ）

1. 作成義務対象者	ドイツにおいて、国別報告書は、前年度のグループ売上高がEUR750百万以上の法人に提出義務が課される。（租税基本法のSection 138a） 国別報告書の提出義務があっても、親会社の国別報告書を自動交換によってドイツ税務当局が入手できない場合は、ドイツ所在の子会社が国別報告書をドイツ税務当局に提出する必要がある。（租税基本法の Section 138 paragraph 1）
2. 提出期限／作成期限	会計年度終了から1年以内に作成・提出（租税基本法のSection 138a paragraph 6）
3. 罰則	国別報告書および通知義務に従わなかった場合は、最大EUR10,000の罰金が科される。
4. 国別報告書に係る通知書（Notification）の要否	ドイツの法人は、法人税の申告時に、国別報告書の提出者をドイツ税務当局に通知する必要がある。通知はドイツ語で行う（租税基本法のSection 138a paragraph 5）

※ セカンダリーファイリングとは最終親会社の所在する国において国別報告書に関する法整備がされていない等の理由により、最終親会社以外の構成会社が当該構成会社の所轄税務当局に提出することである。

移転価格税制に係る改正



文書化の提出期限に関する改正案

改正内容 (案)	税務調査時に当局からの要求がなくとも移転価格文書の提出を義務付ける。 また、提出期限は従来当局の要請を受けてから60日であったが、当局の要請がなくとも調査開始から30日以内に提出が義務付けられる。
適用時期	2025年1月1日以降
対応方法に ついての助言	期限内に提出を行うことができるよう、移転価格文書を準備しておく必要がある。

最近の移転価格調査におけるトピック



調査の動向について

直近において移
転価格調査・
課税が重点的
に行われている
取引、業界

- 近年の移転価格税制に関するドイツ税務当局の主な関心は以下のとおりである
 - ・ 恒常的に赤字の法人
 - ・ 事業再編を行っている法人
 - ・ 低税率国に所在する国外関連者との取引を行っている法人
 - ・ 国外に送金されるロイヤリティおよび役務提供対価
- 国外関連取引を行っている会社に対する税務調査において、移転価格の調査は毎回行われる。現在、ドイツ税務当局が最も関心を持っているのが移転価格調査である

対応方法に
ついての助言

- ・ 通常、赤字の場合には要因分析を行い移転価格文書等で当局への説明資料を具備するなどの対応、事業再編を行っている場合には再編前後の機能リスクの位置づけと価格設定方法について整合的な説明準備

EU指令の国内法への導入（1／2）



公開CbCR（EU Public CbCR）

制度概要

当該会計年度および前会計年度の2会計年度において（連結）総収益が7億5000万ユーロを超える場合、EU域内で活動するEUに最終親会社を置く多国籍企業ならびにEU域外に最終親会社を置く多国籍企業に対して、EU域内での活動に係る税務情報等を記した公開CbCRを、所定機関（商業登記所）へ報告・開示するよう義務付ける制度

- ・EU域内に最終親会社が所在する多国籍企業およびEU域内単独企業
→国ごとに所定の項目を公開CbCRに記載する

- ・EU域外に最終親会社がある多国籍企業のうち、EU非協力国リスト掲載国に拠点（子会社および支店）を有する企業
→EU非協力国リスト掲載国に所在する拠点については国ごとに所定の項目を公開CbCRに記載しなければならない、それ以外の国に所在する拠点については一定の規模を持つ拠点に関して公開CbCRに記載しなければならない（国ごとの情報ではなく、項目ごとの総計額を記載すればよい）

EU非協力国リスト

税務面で非協力的な国・地域リスト（List of Non-cooperative Jurisdictions for Tax Purposes）のAnnex IおよびAnnex IIにおいて指定され、年2回（2月、10月）見直しが行われる。

導入時期

EU加盟各国は、2023年6月までに各国国内法における法制化を行うことが求められ、2024年6月以降に各国で施行されることとなっている。企業にとっては、拠点所在国における国内法の施行後に開始する事業年度（通常は2024年6月以降に開始する事業年度）が、初回の公開対象報告対象年度となる。

EU指令の国内法への導入 (2/2)



公開CbCR (EU Public CbCR)

開示対象事項

以下の事項が公開CbCRにおける開示対象とされており、原則としてOECDが定めるCbCRの内容と同様である

- ・最終親会社または単体企業の名称、関係する年度、使用通貨
- ・事業内容
- ・従業員数
- ・正味売上高
- ・税引前利益
- ・当該国における当期利益について当該国で納付すべき法人税額
- ・当該年度に実際に納付した税額
- ・利益剰余金

なお、開示により事業の商業的地位に重大な不利益をもたらす場合、その情報を一時的に省略できるセーフガード条項が採用された。ただし省略された情報は5年以内の公開が求められる。また、EU非協力リスト掲載国に係る情報については、省略は不可とされた。

国内法への導入

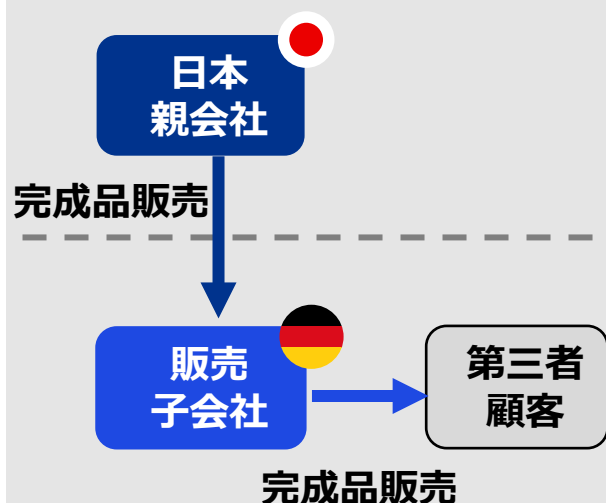
ドイツ政府は2022年9月30日、EU Public CbCRを導入するための法律案を公表した。

EU指令に従い、2023年6月までに法制化される見込みである。

企業の留意点

税務当局から細かい数値について照会される可能性があるほか、公開情報となるため、ほか社比較が容易になることから投資家からの問い合わせが増える可能性もある。そのため、税額等の情報について、競合ほか社との比較や法定税率からの大幅な乖離などについては、その理由を確認しておくことが推奨される。

ドイツの課税事例（市場環境の悪化）



①取引の概要

- 日本親会社はドイツ販売子会社に完成品を供給している
- ドイツ販売子会社は当該完成品を欧州市場向けに再販売する

②課税の状況

- ドイツ販売子会社が一定の利益率を得るよう価格設定を行っていたが、市場環境の悪化に価格の調整が追い付かず、ドイツ販売子会社は赤字となっていた
- ドイツ当局から、子会社の機能・リスクは限定的であるため、損失を負担するべきではないとの指摘を受けた
- 納税者は市場環境の悪化という特殊な要因により損失が発生したことを主張し、当該主張について一部は認められたものの、最低限黒字とする必要があるとして課税が行われた

③対応状況

- 納税者は課税金額も小さかったことから、課税を受け入れ納税を行った
- 課税を受け入れた場合、ドイツ税制上あるべき利益と実際の利益の差額については、実際に送金を行い補填されない限りみなし配当として源泉課税が行われるため、送金を行った
- 当該送金に対して、売買契約書上、移転価格調整金について記載されていなかったため、日本当局から寄付金であるとして課税を受けた

企業の留意点

- 機能・リスクが限定的な拠点については、赤字となっていると当局からの指摘を受けるリスクが生じるため、黒字を確保することができるように価格を調整していくことが望ましい
- ドイツでは、あるべき利益と実際の利益の差額については、みなし配当として源泉課税が行われることについても留意が必要である

Thank you



本テキストを利用する場合には、経済産業省HPに記載の「利用規約」に準じてご利用ください。

<https://www.meti.go.jp/main/rules.html>

特段に記載がない限り、講演および講演資料（以下、合わせて「本資料」）の一部に記載されている各国税制に関する内容は2022年12月時点の各国の税務情報に基づくものであり、その後の法改正などによって変わる可能性がある旨は、ご注意ください。

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するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点およびそれ以降においての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。

経済産業省およびKPMG（KPMG International Cooperativeに加盟するメンバーファームを全て含む）は、本資料に関して生じた一切の損害（間接的、派生的、特別、または付随的損害も含む）および現実化していない損失（逸失利益や事業機会の喪失も含む）について、それがいかなる法的根拠に基づき生じたか否かにかかわらず、またはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、何ら責任及び義務を負いません。

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