

Deloitte.

デロイト トーマツ



各国・地域の税制概要とホットトピックス ドイツ

令和5年度 経済産業省 委託事業

中堅・中小企業向け「進出先国税制および税務ガバナンスに係る情報提供オンラインセミナー」

デロイト トーマツ 税理士法人

2024年1月



目次

ドイツの税制概要

法人税コンプライアンス	4
課税所得計算	5
居住者による利子・配当・使用料の支払いに係る源泉所得税	8
進出・撤退時の留意すべき課税関係	9
進出形態の違いによる課税範囲・コンプライアンス手続き等の比較	11
雇用にかかるコスト・付加価値税・その他の間接税	12
法人課税にかかる各種優遇税制措置	13
PE課税-PE類型	14
税務調査及び異議申立て・税務訴訟	15

ホットトピックス	16
----------	----

Pillar2の法制化状況について	20
-------------------	----

ドイツの移転価格税制の概要、各国特有の事項、ホットトピックス

移転価格税制の概要	23
-----------	----

LF/MFの概要	24
----------	----

国別報告書の概要	25
----------	----

最近の移転価格調査におけるトピックス	26
--------------------	----

移転価格税制の動向（COVID-19の影響）	27
------------------------	----

EU指令の国内法への導入状況	28
----------------	----

ドイツの税制概要

法人税コンプライアンス

居住者については全世界所得課税となり、実効税率30%～33%で課税が生じる。
 なお、連結納税制度が導入されているが、最低5年間の損益移転契約の締結等その要件に留意が必要である。

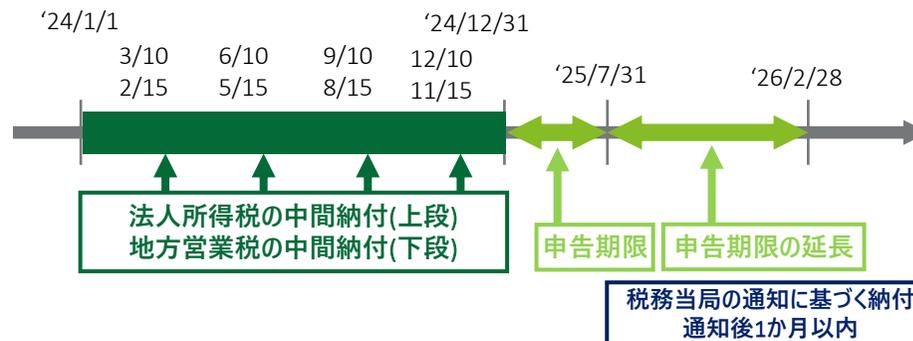
法人所得税

居住者	法人が、ドイツにおいて登記された事務所、又は実質的な管理の場所を有する場合（管理支配地主義）には、居住者となる。
居住者の課税範囲	全世界所得課税
税率	法人所得税（15.825%（5.5%の連帯付加税(*)含む））に加え、地方営業税（約7%～17%）が課される。 実効税率は30%～33%となる。
課税年度	暦年 ただし、暦年とは異なる会計年度を課税年度とすることもできる（税務署の承認が必要）。
申告納付期限	申告期限：翌年の7月31日（2023年度は2024年9月2日まで延長） 税理士等が代理する申告については一定の要件のもとに翌翌年の2月末まで延長が可能（コロナ関連支援税法により、2023年度の申告期限は2025年6月2日まで延長可能）。 納付期限：納税通知書の受領後1か月以内

(*)：税額控除後の法人税額を課税標準として課される連邦税

中間納付	税務当局の通知に基づき4回の中間納付がある。
時効	原則4年 ただし、租税回避が認められる場合は最長15年まで延長される。
連結納税制度	あり（法人所得税、地方営業税） 連結子会社はEU・EEA加盟国の法律に基づき設立された、議決権の50%超を保有された法人である、最低5年間の損益移転契約を締結している等の要件を満たす必要がある。 なお、VATにおいても、連結納税制度が存在するが、要件が異なる。

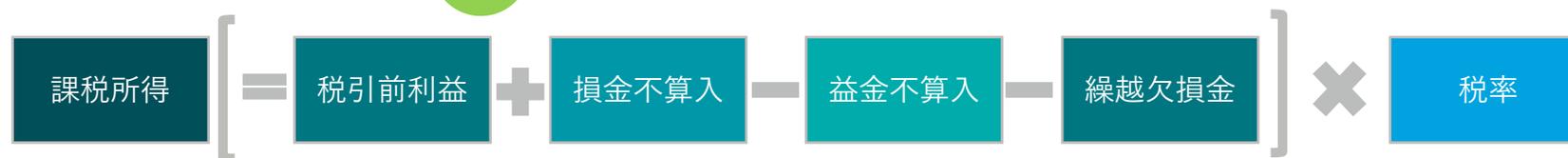
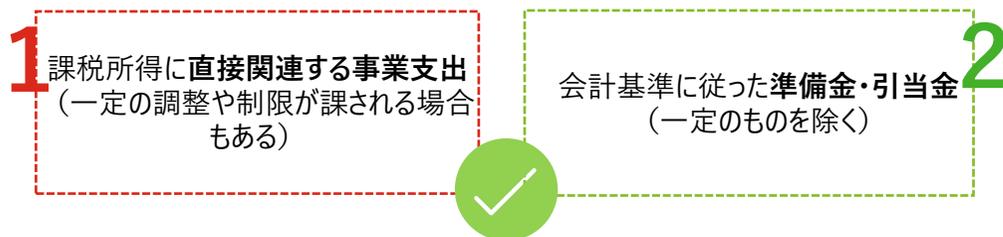
例：12月決算の場合（コロナ関連支援税法の影響は除く）



課税所得計算 (1/3)

損金性が認められる費用について

- 以下の要件を満たす費用は損金の額に算入することができる。

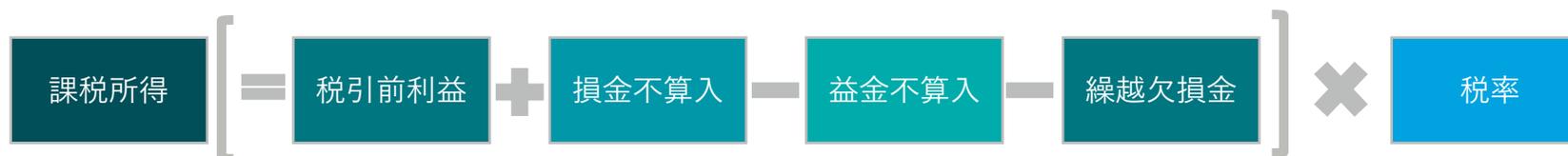


損金算入項目

- **損金不算入** として、留意すべき項目の代表例

キャピタルロス	株式の処分に係るものは全額損金不算入である。	減価償却費等	一般原則	定額法
役員報酬	第三者間取引価格である取締役報酬は損金算入される。ただし、監査役報酬は50%のみが損金算入される。		PC・ソフト	即時償却 (2021年1月より)
寄附金	認定を受けた団体への寄付金については、損金算入が認められるが、所得の20%又は売上と給与の合計額の0.4%を上限とする。		無形資産	商標権・のれん：定額法 (15年)
交際費	接待費の30%、35EURを超える贈答品、狩猟・釣り・ヨットに係る費用は損金不算入である。		少額資産	どちらかを任意で選択することができる。 ■ VATを含まない取得価額が1,000EUR*1まで：即時償却 (*1 2023年1月より800EURから引上げ) ■ VATを含まない取得価額が250-1,000EUR：5年均等償却 (2023年1月より廃止)
引当金・準備金	原則的に会計基準に従い損金算入される。ただし、税務上引当が認められない場合や異なる評価方法が適用される場合には一時差異が認識される。主な税会不一致の例としては、年金債務、未実現の為替差損益に対するものが挙げられる。		その他	独立企業原則に基づかない関連当事者への支払 (みなし配当と取り扱われる)、一定の利息やロイヤリティは損金不算入である。

課税所得計算 (2/3)

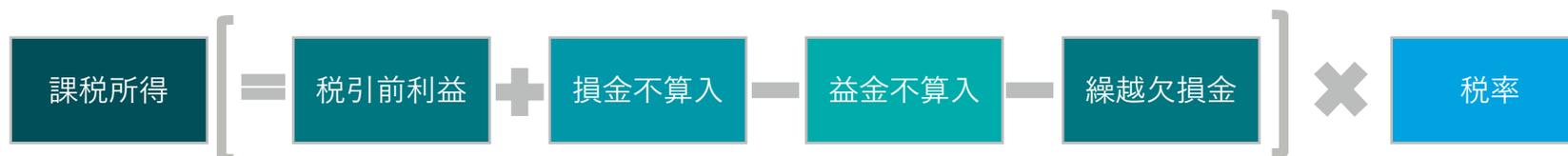


益金算入項目

- 益金不算入 として、留意すべき項目の代表例

受取配当	法人所得税では10%以上の持分を、地方営業税では15%以上の持分を直接保有する法人から受け取る配当の場合、95%が非課税となる。
引当金・準備金	未実現の為替差損が損金不算入であるのと同様に、未実現の為替差益は益金不算入となる。
キャピタルゲイン	キャピタルゲインは通常の課税所得に含まれる。 ただし、株式の処分によるキャピタルゲインは原則として非課税であるが、その5%は損金算入できない事業費として課税所得に加算される。

課税所得計算 (3/3)



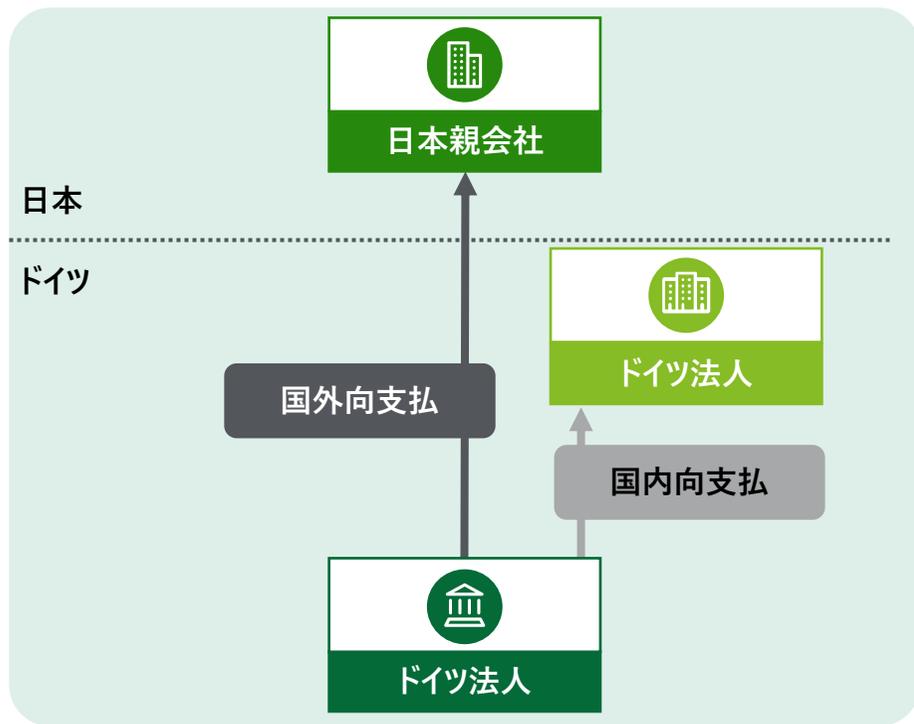
■ 繰越欠損金 について

欠損金等	繰越期限	原則、無期限に繰越可能
	控除限度額	所得のうち100万EUR以下の部分：100%控除可能 所得のうち100万EUR超の部分：60%のみ控除可能
	繰戻し	100万EURまで2年間（2021年12月31日までは1年間）のみ繰戻し可能 （法人所得税のみ対象であり、地方営業税は不可）

■ 税率 について

税率	法人所得税（15.825%）に加え、地方営業税(約7%～17%)が課される。 実効税率は30%～33%となる。
----	--

居住者による利子・配当・使用料の支払いに係る源泉所得税



	税率		
	居住者	非居住者	
	国内法		租税条約
利子 ^(***)	0%	0%	0%
配当	26.375% ^(*)	26.375% ^(*)	0%/5%/15% ^(**)
使用料	0%	15.825% ^(*)	0%

(*) 5.5%の連帯付加税を含む

(**) 0%：議決権の25%以上直接を18か月以上保有する場合

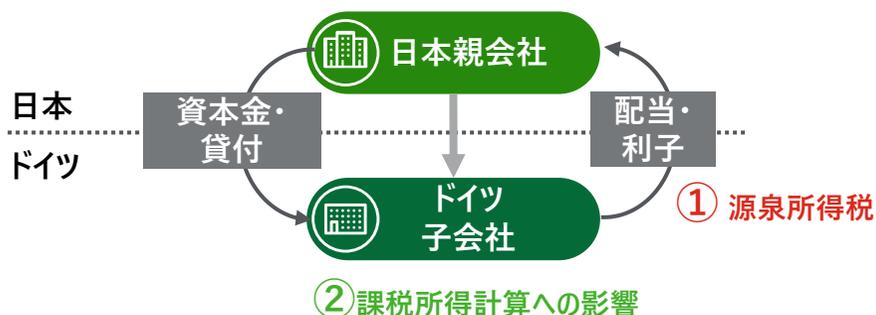
5%：議決権の10%以上直接を6か月以上保有する場合

15%：その他の場合

(***)源泉税は通常、利子には課税されないが、上場債の利子、ドイツの支払代理人（通常は銀行）を通じて受け取る利子、転換社債、特定の利益参加型貸付は例外である。

進出・撤退時の留意すべき課税関係 (1/2)

進出時の資金注入方法の比較に係る留意点



① 源泉所得税 日本親会社

ドイツ子会社が日本親会社に対して支払う配当に係る源泉税は租税条約により保有割合・保有期間に応じて**0/5/15%**（**免除証明書を提出しない場合は26.375%**）となる。ドイツ子会社が日本親会社に対して支払う利子に対しては一般に**源泉税は課されない**。

対価を受領する者	適用税率	
	配当	利子
非居住者	0%/5%/15%*	0%*

(*)租税条約の制限税率を記載。

② 課税所得計算への影響 ドイツ子会社

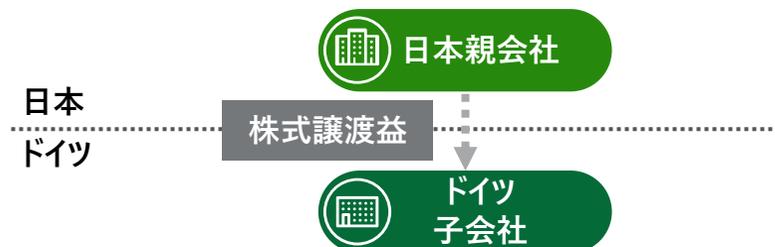
支払利子はその事業年度の**受取利子の額を限度**として損金算入することができる。受取利子超過額（純支払利子）は**EBITDA（利子・償却控除前所得）の30%まで**損金算入することができる。未控除純支払利子は一定の条件のもと無期限に繰り越すことができる。純支払利子がEBITDAの30%に満たない場合の控除枠は5年間に渡り繰り越すことができる。

なお、以下の場合には全額損金算入できる

- 純支払利子が300万EUR以下の場合
- 連結グループに属していない場合
- 連結グループに属しているものの、連結貸借対照表の総資産に占める自己資本の割合が2%以上である場合

進出・撤退時の留意すべき課税関係（2/2）

撤退時のキャピタルゲイン（譲渡益）課税



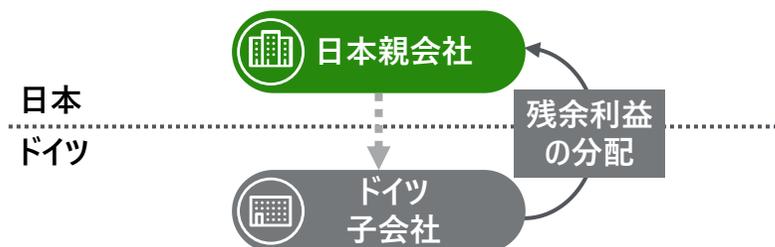
■ ドイツにおけるキャピタルゲイン課税

🏢 日本親会社

租税条約により、ドイツ不動産保有法人以外の株式の売却益はドイツでは**非課税**となる（国内法の規定により、売主が法人である場合には、ドイツ不動産保有法人の株式の売却益も**非課税**となる。）。ただし、以下のような取引はドイツで**不動産移転税**の課税対象となる可能性がある。

- 不動産保有会社の株式の90%（2021年6月30日までは95%）を取得後10年以内に譲渡する場合
- 不動産保有会社の株式の取得により、1人の株主又は株主グループによる90%（2021年6月30日までは95%）の株式保有が生じる場合

清算時の残余利益に対する課税



■ ドイツにおける配当課税の有無

🏢 日本親会社

会社の清算時に株主が受取る収益は留保利益の分配と株主資本の払戻しに区分され、前者は原則として**配当**として課税される。ただし、**租税条約の適用**を受けることができる。後者は源泉税の対象外であり、ドイツでは**課税されない**。

進出形態の違いによる課税範囲・コンプライアンス手続き等の比較

子会社は全世界所得に課税される一方で、支店はドイツ国内源泉所得に課税される。また、子会社からの配当については源泉税が課される（租税条約の適用により免税となる可能性がある）一方で、支店からの利益送金には源泉税は課されない。

	 子会社 (現地法人)	 支店
課税所得の範囲	全世界所得課税	ドイツ国内源泉所得
法人所得税適用税率	15.825%（連帯加算税を含む）	15.825%（連帯加算税を含む）
申告手続き	翌年の7月31日までに申告 （2023年度は2024年9月2日まで延長） （税理士等が代理する申告については一定の要件のもとに翌年の2月末まで延長が可能（コロナ関連支援税法により、2023年度の申告期限は2025年6月2日まで延長可能）。）	翌年の7月31日までに申告 （2023年度は2024年9月2日まで延長） （税理士等が代理する申告については一定の要件のもとに翌年の2月末まで延長が可能（コロナ関連支援税法により、2023年度の申告期限は2025年6月2日まで延長可能）。）
利益の還流	配当に係る源泉税の税率は、租税条約により、議決権の保有割合及び保有期間に応じて0%/5%/15%	利益送金に源泉税は課されない

雇用にかかるコスト・付加価値税・その他の間接税

社会保険料は一般に雇用者が50%、従業者が50%を負担する。一方、賃金税は雇用者により源泉徴収される。VATについては、一定の事業者は免税事業者となることが選択可能である。

従業員の雇用に係るコスト等	<p>社会保険</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 社会保険料は一般に雇用者が50%、従業者が50%を負担し、雇用者は従業者負担分を給与から源泉徴収する。月次の会社負担は以下の通りである（2023年度） <ul style="list-style-type: none"> ➢ 年金：9.3%（給与上限：西ドイツ7,300EUR、東ドイツ7,100EUR） ➢ 失業保険：1.3%（給与上限：西ドイツ7,300EUR、東ドイツ7,100EUR） ➢ 健康保険：7.3%（給与上限4,987.5EUR） ➢ 障害・老齢保険：1.7%（給与上限4,987.5EUR） 		
	<p>税金</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 賃金税：従業者給与に課され、雇用者により源泉徴収される。 		
印紙税	該当なし		
不動産税	<ul style="list-style-type: none"> ■ 不動産（農林業用建物を含む。また、商業利用、個人的利用を問わない）に対する地方税として課される。 ■ 法人の場合、会計上の帳簿価額に対する平均的な実効税率は1.34%である。 		
国境をまたぐデジタルサービスへの課税	該当なし		
付加価値税（VAT）	<table border="1"> <tr> <td>税率</td> <td> 標準税率は19% 軽減税率は7%（飲食物、医薬品、新聞等の必需品の提供等） </td> </tr> </table>	税率	標準税率は 19% 軽減税率は 7% （飲食物、医薬品、新聞等の必需品の提供等）
税率	標準税率は 19% 軽減税率は 7% （飲食物、医薬品、新聞等の必需品の提供等）		

付加価値税（VAT）	課税対象取引	ドイツ国内における物品及びサービスの提供、EU域内取得、輸入等
	納税義務者	独立して事業活動を行う者（持株会社を除く）が課税事業者となるが、前年の売上が 2万2000EUR 以下で当年の売上見込が 5万EUR 以下である場合は免税事業者となることが選択可能。
	課税期間	暦年
	申告期限及び納付期限	前期の納税額により 月次又は四半期 で申告を行う必要がある。（例えば前年度の納税額が7,500EURを超える場合、または事業を開始して間もない場合は月次で中間申告をする必要がある。）申告期限は申告期間の 翌月10日 であるが、一定額の予定納税を条件に 翌々月10日まで延長 が認められている。年次申告は原則翌年7月31日（2023年度は2024年9月2日まで延長）であるが、税理士等が代理する申告については 翌々年の2月28日まで延長 が可能（コロナ関連支援税法により、2023年度の申告期限は2025年6月2日まで延長可能）。
	インボイス制度	あり

法人税にかかる各種優遇税制措置

項目	対象	優遇措置内容
追加減価償却	課税所得が20万EUR以下の特定の中小企業	■ 特定の事業や地域で一定の固定資産を取得し条件を充足する場合には、通常の減価償却に加えて5年間は20%の追加減価償却を行うことができる。
	2020年1月1日から2030年12月31日までに取得した電気自動車	■ 2020年1月1日から2030年12月31日までに取得した電気自動車については、取得年度において50%の追加減価償却を行うことができる。
投資控除	課税所得が20万EUR以下の特定の中小企業	■ 一定の場合に取得前の事業用資産の50%まで損金算入することができる。
研究開発税制	ドイツ国内源泉所得を有する納税者で、適格研究開発を行う企業	<ul style="list-style-type: none">■ 適格研究開発には、基礎研究、応用研究、実験開発活動等が挙げられる。■ 助成金算定の基礎は研究開発に従事する人件費、委託費の60%である。■ 上記費用の合計は最大で400万EUR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。■ これら人件費等の合計の25%が税額控除の対象となる。（上限は100万EUR：1企業につき1営業年度当たり）

PE課税—PE類型

PEの種類

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、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所



代理人PE

独立した地位を持つ者を除き、企業を代表して活動し、企業の名において契約する権限を有する者で、当該権限を反復して行使する代理人



ドイツのPE類型は、日本と締結した租税条約において規定されている。

建設PE

12カ月を超える期間存続する建設工事現場、建設もしくは据付工事



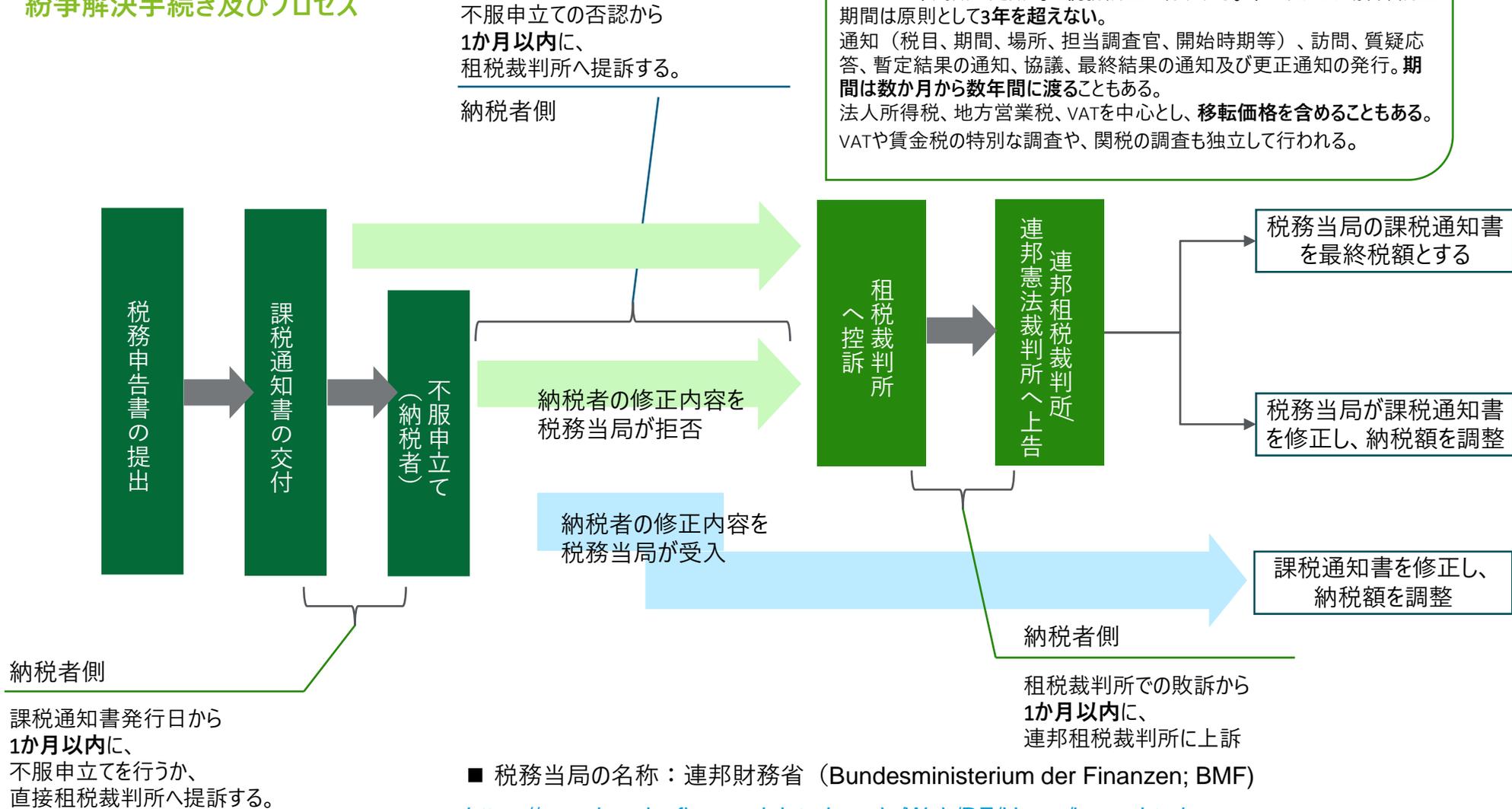
MLI条約の署名：

日本：2019年1月1日に発効
ドイツ：2021年4月1日に発効

PEに関連するMLI条約（第13条）の規定の適用：
第13条 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

税務調査及び異議申立て・税務訴訟

紛争解決手続き及びプロセス



ホットトピックス（1/3）

成長機会法の修正案が2023年8月30日に発表され、2023年中の成立が見込まれている。

01

成長機会法の改正

論点

- 成長機会を増やし、ビジネス拠点としてのドイツの競争力強化を目的とした成長機会法の修正案が、2023年8月30日、政府により可決および発表された。今後、法案は正式な立法手続きに入り、上下両院の承認を経て、2023年中の成立が見込まれる。

項目	改正内容
国内タックス・プランニングに関する開示・報告義務	<ul style="list-style-type: none">■ DAC6と同様の報告義務。■ 所得税、固定資産税、地方営業税、相続税、贈与税、不動産移転税に適用。■ 報告期限は2か月。■ 法律の施行日から4年目の12月31日より発効。財務省は少なくとも12ヶ月前に発効日を発表する予定。
研究開発税制優遇措置の拡大	<ul style="list-style-type: none">■ 対象となる年間の研究費が現行の400万EURから1200万EURへ引き上げ（優遇税額は現行法上の25%の優遇において現行の100万EURから300万EURへ引き上げ）。■ 中小企業に対する優遇率の10%の引き上げ。
気候投資助成金	<ul style="list-style-type: none">■ 環境保護対策に関する費用の15%の助成金を現金支給。■ 申請者1名あたり最大3000万EURが投資期間中（法律施行日から2029年12月31日までの間）に支払われる。■ 対象外：熱電併給、遠距離冷暖房、化石燃料エネルギーシステムなど一定のものを除く
動産の定率減価償却	<ul style="list-style-type: none">■ 2023年10月1日から2025年1月1日の間に取得された動産に関して、定率法による減価償却を再導入。■ 定率法による減価償却額は定額法による償却率の2.5倍を上限とする（ただし、年25%を上限）。

ホットトピックス（1/3）

成長機会法の修正案が2023年8月30日に発表され、2023年中の成立が見込まれている。

項目	改正内容
繰越欠損金の当期利益との相殺に関する制限	<ul style="list-style-type: none">■ 2024年から2027年までの間、100万EURを超える当期利益の80%が損金相殺が可能（現法では60%）。■ 2027年以後は現行法から変更なし。■ 法人税および地方営業税に適用される。
利息の損金算入制限規定に関する変更	<ul style="list-style-type: none">■ 規定の変更<ul style="list-style-type: none">• 独立条項の適用条件の厳格化。• 例外条項に関し、税務当局の見解に基づいた「有害な株主からの資金調達基準」の導入。• 新法は下院による法律案承認後に開始し、2024年1月1日以後に終了する会計年度に生じた費用から適用される。■ 変更内容<ul style="list-style-type: none">• 一定の上限利率を超える、一定の関係者への支払利息が損金不算入となる。• 上限利率は、民法247条に規定される基準利率に2%のマージンを足して算出される（現在の基準利率は3.12%であり、上限利率は5.12%となる）。基準利率は半年ごとに更新される。• 例外規定<ul style="list-style-type: none">➢ 債権者および究極の親会社が、上限利率を超える利率でのみ借入が可能であったという証拠を提出する場合➢ 債権者が居住国において十分な実体および活動を行っている場合• 2024年1月1日以後に生じる支払利息に適用。

ホットトピックス（2/3）

PEに関する拡大解釈、電子請求書に関する税制改正が行われており、留意が必要である。

02

恒久的施設の概念拡大

論点

■ ドイツ連邦租税裁判所（BFH）により恒久的施設の概念が拡大解釈された。

- 内容：BFHによれば、個人用ロッカーが事業目的に使用できるという事実だけでPEを設立するには十分。
- 背景：2023年6月7日、BFHは、英国居住者である個人が、ドイツの空港における航空機整備サービスの提供に関連して、個人的な衣服や物品を保管するために指定されたロッカーを使用することは、たとえ工具やその他の業務用備品を保管するために使用されないとしても、国内法および独英租税条約に基づき恒久的施設を創設するのに十分な関連性があると判断した。BFHは、個人に特別に指定された個人用ロッカーは、固定された場所との十分な関連性を提供すると指摘している。

03

国内B2B 電子請求書の義務化

論点

■ 2023年末までに採択され、2025年1月1日に施行予定

- ドイツ国内に所在する課税対象者は、ドイツ国内に所在する他の課税対象者に対して、事業目的で提供される物品またはサービスの供給について、EUのCEN規格16931に準拠した電子請求書を発行する義務が生じる。（海外に設立された課税対象者や個人顧客への供給は影響を受けない。）
- 2027年末までは、受取人は請求書がCEN規格16931に適合しないことに事前同意することができる。
- 例外として、250EURまでの金額および国内課税対象者の旅行券について、他の形式（紙など）による請求書の発行を認めている。

ホットトピックス（3/3）

EUの国別報告規則が新たにドイツ法に導入されるため、留意が必要である。

04

国別報告書作成規則の導入

論点

- EUの国別報告（Public CbCR）規則のドイツ法への導入が2023年6月19日に公表。
 - 内容：2024年6月22日以後に開始する事業年度について、特定の多国籍企業が国ごとに特定の所得税情報を一般に開示することを義務付ける。
 - 対象：Public CbCR規則は、EUおよびEUの「ブラックリスト」に掲載された子会社および支店に限定される。
EU域外の多国籍企業にとって、Public CbCRは、少なくとも1つのEU加盟国で満たさなければならないEUの新たな報告・開示要件を誘発する。しかし国内法では、すでに存在するドイツの（非公開の）国別報告書をPublic CbCRとすることが可能である。
 - 当初の提案に比べて大幅に強化された内容
 - 開示した場合に著しい不利益を被る可能性のある秘密情報をPublic CbCRで開示しなくてもよい期間の上限が5年から4年に短縮された。
 - Public CbCRが未作成、不正確、または適時に開示されていない場合の罰金の上限が25万EURに引き上げられた。

Pillar 2 の法制化状況について

ドイツではPillar2に係る国内法が2023年中に導入され、IIRとQDMTTは2023年12月31日以後に開始する事業年度から適用予定であり、UTPRは2024年12月31日以後に開始する事業年度から適用予定である

項目	詳細
全体的な法制化の状況	<ul style="list-style-type: none">■ ドイツ政府は2023年8月16日、EUのPillar2指令の実施に関する法律案を承認した。同法案は現在、立法過程に導入されている。上院は2023年9月29日にコメントを提出し、下院での承認が期待されている。他のEU加盟国と同様、ドイツは2023年中にEUのPillar2指令に係る法律案を国内法に導入しなければならず、その規則は2023年12月31日以後に始まる会計年度に適用される。
ドイツの一般的なPillar2に係る規則（2023年8月11日付草案に基づく）	<ul style="list-style-type: none">■ 法案には、IIR（Primärer ergänzungssteuer）、UTPR（Sekundärer ergänzungssteuer）、QDMTT（nationale Ergänzungssteuer）が含まれている。IIRとQDMTTは2023年12月31日以後に開始する事業年度から適用予定であり、UTPRは2024年12月31日以後に開始する事業年度から適用予定である。■ 法案には、2022年12月20日付けのOECDガイダンス（適用免除基準（セーフハーバー）と罰則等の免除に関するガイダンス）に記載されている経過的なセーフハーバーに加え、外国適格QDMTTに対するセーフハーバーが含まれている。2023年2月2日付のOECDガイダンスは、ドイツのQDMTTの計算において被支配外国法人（CFC）の税金が考慮されないという点で反映されている。■ 情報申告書 法律案は、コンプライアンス要件に関してPillar2指令に従っている。情報申告書（下記参照）は通常、事業年度終了後15ヶ月以内に提出する必要がある。両者とも、最初の事業年度については18ヶ月の期間が適用される。確定申告については、一般税法の規定が適用される。税金は自己申告制となり、遅くとも申告書の提出から1ヶ月後に納付期限となる。グループ内のドイツ企業は、最終的な親会社の法域との情報交換がない場合、広範なグループ情報（詳細なグループ構造、企業の資格、法域ごとのETR、IIRとUTPRの適用など）を開示する情報申告書を提出する必要がある。インクルーシブ・フレームワークの国・地域では、このような情報を交換することが予想されるが、段階的に実施されるため、即座には完全にカバーされない可能性がある。その結果、そのようなドイツ企業には個別の提出義務が生じる可能性がある。■ 経過措置 EUのPillar2指令とモデルルールが規定する経過措置は、法律案に含まれている。つまり、2021年11月30日から、企業がこの法律の適用を受ける最初の会計年度までの間に行われるグループ内の資産移転は、この規則の影響を受ける可能性がある。

Pillar 2 の法制化状況について

項目	詳細
その他Pillar2以外の変更	<ul style="list-style-type: none">■ ドイツにおける被支配外国法人（CFC）税制では、ドイツ居住株主が、直接又は間接に50%超を保有するドイツ国外に所在する法人（外国法人）より受領する受動的所得が、低税率（25%未満）での課税を受けている場合には、そのドイツ株主の課税所得に合算される。しかし、更新された草案では、グローバルミニマム課税に合わせて、被支配外国法人（CFC）税制にかかる低税率基準を現行の25%から15%に引き下げることが提案されている。■ いわゆるロイヤリティ・バリアールール（低税率でネクサスに準拠しない優遇税制の恩恵を受けている関連当事者に支払ったロイヤリティ費用の（部分的な）損金不算入を規定するもの）については、適用される低税率の閾値が25%から15%に引き下げられる。

ドイツの移転価格税制の概要、 各国特有の事項、ホットトピックス

移転価格税制の概要

01

移転価格税制導入時期

- 2013年に国外関連取引に関する価格設定方法に係る法令が大幅に改正され、グループ間の利益配分に関する規則が明確になった（外国税法 Section 1）。
- クロス・ボーダーの機能移転・事業再編に焦点を当てた移転価格税制の規定は2008年に導入され、2021年以後に改訂されている。
- 2021年6月に外国税法 Section 1が改正され、Best Method Ruleが導入された。
- 2022年12月の財政法の改訂により、2024年12月31日以後に始まる税務調査における移転価格文書の期限が大幅に変更された。
- 2020年12月から2023年6月までの間に、連邦財務省によって発行された新しい管理原則が、移転価格に関する多くの歴史的な管理原則に取って代わった。注目すべき点は、機能移転規則のより厳格な適用と、税務当局がいつでも、また税務調査開始の通知に応じて移転価格に関する文書を要求できることである。

02

関連者の定義

- 他の法人の資本の25%以上（もしくは利益の少なくとも25%に対する権利）を直接的または間接的に保有している法人
- 他の法人に**支配的な影響**を及ぼす法人
- 他の法人の資本の25%以上を直接的または間接的に保有しているまたは他の間接的な方法で法人に**支配的な影響**を及ぼすことのできる第三者

03

移転価格調査の時効

- 一般的に、調査対象期間は**3~4年**である。ただし、国外関連取引に係る調査については特段の規定は設けられていない。
- 通常時効は4年であるが、重過失が認められる租税回避または脱税の場合は延長される（**最長10年**）。
- 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り、当該調査終了後から3年以内（関連する条約規定による）であれば、時効後であっても修正の申請をする事が認められる。

04

独立企業間価格の算定方法（棚卸資産取引・無形資産取引・役務提供取引・資金貸借取引）

- OECDガイドラインに沿った5つの移転価格算定方法（CUP, RP法, CP法, TNMM, PS法）が認められている。その他の方法も検討可能である。
- 加えて、機能移転に関してはhypothetical arm's length methodという方法が認められている。

05

日本とのAPA/MAPの適用可能性

- 日本との租税条約の有無：**あり**（発行日：2016年10月28日）
- 実務上の適用可能性：**あり**（日本・ドイツ間の相互協議は通常、年に約2回開催される）

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

- 原則として全ての納税者に作成義務がある。
- ただし、棚卸資産取引の取引高が**60万EUR未満**、または棚卸資産取引以外の取引が**60万EUR未満**の場合は免除規定がある。
- 免除規定に該当する場合であっても、移転価格に関連する情報は税務当局に対して提出しなければならない。

②作成期限

- LF作成期限は法令上設けられていない。ただし、通常取引であれば税務当局からの要請を受けた場合に**60日以内**にLFを提出する必要があるため、あらかじめ作成しておくことが推奨される。
- なお、例外的取引（契約書の締結または変更、企業の重要な機能及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）の場合は、該当事業年度末から6か月以内に作成が求められ、当局の要請から**30日以内**にLFを提出する必要がある。

③提出期限

- 上記のとおり、通常取引であれば税務当局からの要請を受けた場合に**60日以内**にLFを提出する必要がある。
- 例外的取引の場合は、税務当局の要請から**30日以内**にLFを提出する必要がある。

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LF作成することも認められる場合がある。

⑤罰則

- LFの提出遅延、提出しない場合または不十分である場合、罰則がある。十分な情報が記載されたLFの提出遅延の場合は**最大100万EUR**、提出期限を過ぎてもLFを提出しない場合は超過した日一日あたり**最低100EUR**の罰金が科される。不十分なLFを提出した場合は5,000EURを最低金額とし、調整金額の5%～10%の罰金が科される。

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、ドイツ法人の前年度の売上高が**1億EUR以上**の法人

②作成／提出期限

- 作成期限はないが税務当局の要請から**60日以内**に提出しなければならない（2025年1月1日からは30日以内）

国別報告書の概要

国別報告書 (CbCR) の概要

①作成義務対象者

- CbCRは前年度のグループ売上高が**7億5000万EUR以上**の最終親会社に対して提出義務が課される。
- 最終親会社がドイツ国外の場合、当該国でCbCRの提出義務がない場合または提出義務があっても親会社のCbCRを自動交換規定によってドイツ税務当局が入手できない場合には、ドイツ所在の子会社がCbCRをドイツ税務当局に提出する必要がある。

②提出期限／作成期限

- 会計年度終了から**1年以内**に作成・提出する義務がある。

③罰則

- CbCR提出義務及びCbCRに係る通知義務に従わなかった場合は、**最大1万EUR**の罰金が科される。

④国別報告書に係る通知書（Notification）の要否

- ドイツ法人は法人税申告時にCbCRの提出者をドイツ税務当局に通知する必要がある。

最近の移転価格調査におけるトピックス

01

現地側課税事例の傾向

論点

- ドイツにおいては移転価格単独での税務調査は行われず、**一般税務調査において移転価格も調査**が行われる。
- 税務調査が実施されると、調査官は移転価格についても確認を行った旨を内部用チェックリストに記載しなければならない。
- 近年、税務調査は移転価格について厳しくなっている傾向にあり、税務当局に指摘を受けるケースが増加している。
- また、税務調査官も移転価格に関する**専門知識を有する調査官が増加傾向**にある。
- 近年、税務当局が関心を持っている領域は以下である。
 - **連続赤字**を計上している法人
 - **事業再編**を行った法人
 - **低税率国**に所在する国外関連者と取引を行っている法人
 - 国外に支払われた**ロイヤルティ及び役務提供の対価**

02

文書化の提出期限に関する改正案

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。
 - 提出期限は従来当局の要請を受けてから60日だったが、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日以後
- 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ことが必要である。

移転価格税制の動向（新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の影響）

<p>税務当局における税務調査の状況の変化</p>	<ul style="list-style-type: none">■ 全般的に、コロナ禍以後税務当局の税務調査は厳しくなっている傾向にある。■ 現時点では重点的な業界への調査など特定のトレンドは見受けられないが、事業再編、無形資産取引、グループ内金融取引など特定のトピックに係る調査は増加している。
<p>APA審査・協議対応の変化</p>	<ul style="list-style-type: none">■ APAの進行はCOVID-19の影響で大幅に遅れていたが、その後回答傾向にある。■ APAは納税者にとって移転価格に関して確実性を得る貴重かつ実用的な方法である事に変わりはない。■ 税務当局とのオープンで透明性のあるコミュニケーションがAPAの効率的な進行かつ成功（納得できる合意）には不可欠である。
<p>現地当局が容認するCOVID-19への対応措置（比較可能性の検討、特殊要因の検討、その他の取扱いの検討等）</p>	<ul style="list-style-type: none">■ パンデミック期間中の税務調査はまだ一般的ではないが、一部の納税者においては調査が始まってきている。■ 移転価格税制については、COVID-19に関する措置について公式見解や施策は発表されていないが、2020年12月発行のOECDガイドラインの様な内容（比較可能性、損失/特定の費用、公的支援など）について検討しようとはしている。

EU指令の国内法への導入状況

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EUR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）

国内法への導入

- EU指令に従い、2023年6月19日新たな規定が公表され、2024年6月22日以後開始する事業年度を初年度として適用される。
- なお、作成されていない、不正確または不完全に作成されている、または適時に開示されていない場合は、最大で25万EURの罰則が科される。

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、他社との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、競合他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。

お問い合わせ

運営受託：デロイトトーマツ税理士法人

email : info@i-tax-seminar.go.jp

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての2023年10月時点における一般的な解釈について述べたものです。経済産業省及びデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関係法人（デロイト トーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します）は、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う際は、必ず資格のある専門家の適切なアドバイスをもとにご判断ください。

また本資料中および講演中の発言における、意見にわたる部分は講演者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。経済産業省及びデロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

無断転載を禁じます。

本テキストをコピー等で複製することは、社内用、社外用を問わず、執筆者の承諾なしには出来ません。

デロイト トーマツグループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ グループ 合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約30都市に約1万7千名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト（www.deloitte.com/jp）をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド（“DTTL”）、そのグローバル ネットワーク 組織を構成するメンバー ファームおよびそれらの関係法人（総称して“デロイト ネットワーク”）のひとつまたは複数 を指します。DTTL（または“Deloitte Global”）ならびに各メンバー ファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバー ファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドはDTTLのメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における100を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ベンガルール、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、ムンバイ、ニューデリー、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte（デロイト）は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、リスク アドバイザリー、税務、法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500®の約9割の企業や多数のプライベート（非公開）企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来175年余りの歴史を有し、150を超える国・地域にわたって活動を展開しています。“Making an impact that matters”をパーパス（存在理由）として標榜するデロイトの約415,000名の人材の活動の詳細については、（www.deloitte.com）をご覧ください。



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301