

No.3

December 2016
German Newsletter



Progress with Clients

2017 年税制改正の中の移転価格税制関連項目の可決 — BEPS 移転価格文書(報告書)のドイツ国内法への導入 —

2016 年の秋以降、2017 年に向けての各種の税制改正案が可決されている。その中でも、クリスマス直前の 2016 年 12 月 16 日には、連邦参議院(Bundesrat)において、一括改正法案:

- BEPS プログラム第一導入法 (Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen)

が、最終的に可決され、2016 年 12 月 21 日付で公布されている。

この BEPS プログラム第一導入法は、OECD の「BEPS 行動計画」の中の BEPS 移転価格文書の内容(マスターファイル・ローカルファイル・国別報告書)を、ドイツ国内の税法規定に導入するための税法一括改正法である。

BEPS 移転価格文書のドイツ国内法への導入

「BEPS 移転価格文書」の「BEPS」は、「**B**ase **E**rosion and **P**rofit **S**hifting」(英)の略称である。日本語では、「税源浸食と利益移転」という訳語が充てられている。その名称は、2013 年 2 月 13 日に公表されたこのテーマでの最初の OECD 報告書である「税源浸食と利益移転への対応(Addressing Base Erosion and Profit Shifting)」に端を発している。

各国の税務当局の緊密な協力関係のもとに、多国籍企業グループの過度なあるいはアグレッシブな租税回避行為を抑制・撲滅しようという「BEPS 行動計画」においては、15 のテーマが取り上げられ、2015 年 10 月に最終報告書が公表された。現在、OECD 加盟国を中心として、各国での国内税法への導入作業が進められている。「BEPS 移転価格文書」は、「BEPS 行動計画 13: 移転価格関連の文書化の再検討」の報告書の中に謳われているものである。マスターファイル・ローカルファイル・国別報告書(Country by Country Reports: CbCR)の 3 種類の移転価格文書(報告書)から構成されている。

今回可決・公布された「BEPS プログラム第一導入法」の正式な名称(日本語訳)は、「EU 情報交換協力指令の変更内容の導入ならびにその他の BEPS に対する施策の導入のための法律」となっている。連邦財務省ドラフト案が 2016 年 5 月 31 日に公表されて、2016 年 12 月 16 日に最終的議会手続きを終了した。「BEPS プログラム第一導入法」の「第一導入法」の表現からも分かるように、OECD の「BEPS 行動計画」のドイツ国内法への導入は、今後も継続されるが、この移転価格文書の導入が最初のものということになる。

BEPS 移転価格文書(ローカルファイル・マスターファイル・国別報告書)の概要

ドイツでの導入についての具体的な話の前に、BEPS 移転価格文書(報告書)の「マスターファイル」・「ローカルファイル」・「国別報告書(CbCR)」の概要をここで解説する。

国別報告書(CbCR)：

多国籍企業グループの各グループ企業の所在地国の国毎(現地法人・支店毎ではない！)の関連者取引額(売上高)と非関連者取引額(売上高)・税前利益・納付税額・納付予定税額・資本金・従業員数・有形資産額の一覧表、グループの構成企業名(子会社・支店)とその事業活動内容の一覧表、ならびに、それらに関連する付随情報をまとめた報告書である。グループ全体の年間売上 1,000 億円(750 百万ユーロ)以上の会社が作成を義務付けられる。2つの一覧表は、その書式が決められている。企業グループの最終連結親会社が作成し、その国の税務当局に提出する。通常、在独日系企業の場合は、日本の親会社が英文にて作成し、日本の税務当局に提出する。その意味で、在独日系企業の現地法人・支店は、必要な情報を親会社の担当者に送付する必要があるものの、自らが作成する義務は負わされていない。ドイツの税務当局は、日本の税務当局から、最終親会社が作成した国別報告書を入手することになる。

マスターファイル：

企業グループ全体に共通する、移転価格に関する基本情報をまとめた報告書である。企業グループの組織構成の概要(ビジネス拠点の所在地・資本関係)から始まり、企業グループの主要な事業内容・商流ならびにグループ全体の移転価格の基本方針、関連する主要な市場の動向、ビジネス拠点の機能の概要、グループの主要な無形資産の状況、ファイナンスの概要、財務状況(連結決算の概要の解説)が記載される。各国が個別に定めるグループ全体の一定の年間売上高を上回る場合に作成(提出)が義務付けられる。日本では、国別報告書の作成義務と同じく、グループ全体の年間売上高 1,000 億円以上となっているが、後述するように、ドイツの場合は、100 百万ユーロ(約 120 億円)以上となっている。在独日系企業の現地法人等は、直接的に作成する義務は負わされていないが、ドイツの税務調査官から要求された場合に、日本の親会社が作成したものを提出することになる。このような日独の閾値の極端な相違により、日本ではこのマスターファイルの作成義務は発生しないが、ドイツ側では作成(提出義務)が負わせられるということが起こり得る。

ローカルファイル：

ドイツに即していうと、原則として、個々の現地法人・支店が、クロスボーダーで行われる関連者間取引について、個別(取引種類毎)に詳細に叙述した報告書である。現地法人・支店の事業内容・事業戦略の概要から始まり、各種のクロスボーダー関連者間取引を網羅的に列挙すると共に、そこでの移転価格決定方法とその客観的適正性の叙述まで記載する。このローカルファイルの作成を、個々のビジネス拠点(現地法人・支店)に実際に負わせるかは、各国の裁量で決定することになる。ドイツの場合、今回の立法措置には含まれていないが、2003 年からの従来の移転文書作成義務には、小規模企業の作成免除措置が講じられていて、関連会社との商品取引が 5 百万ユーロを上回らずに、かつ、関連会社間の商品取引以外のサービス提供等の報酬が 50 万ユーロを上回らない場合には、移転価格文書(報告書)の作成義務は免除されている。恐らく、今回のローカルファイルについても、同様の措置が講じられるものと考えられる。

「ローカルファイル」と「マスターファイル」の導入(租税通則法第 90 条第 3 項)

BEPS 移転価格文書(報告書)の 3 種類の文書(報告書)のうち、「マスターファイル」と「ローカルファイル」の導入は、租税通則法第 90 条第 3 項の改正により行われている。その日本語訳は以下になる。

第 90 条:関係者の協力義務の第 3 項の日本語訳

(3) ¹ 納税義務者は、外国税法第 1 条第 4 項にいう取引関係の種類と内容について、記録文書を作成しなければならない。² 記録文書作成義務には、取引内容の記述(事実関係記録文書)と並んで、独立企業原則に留意した取引条件の取決め、特に価格(移転価格)、ならびに、特に移転価格決定時点に関する情報、適用された移転価格決定方法に関する情報、そして、採用された独立企業比較データに関する情報についての経済的・法律的事実の記録文書(適正性記録文書)も含まれる。³ 納税義務者が、第 1 文の記録文書を、多国籍企業グループの一構成員として作成しなくてはならない場合、当該企業グループの世界規模でのビジネス活動ならびに適用された移転価格決定のシステムについての概観記述も、当該記録文書に含まれるが、当該企業の売上が、前事業年度において、100 百万ユーロ未満の場合には、この限りではない。⁴ 多国籍企業グループとは、異なる国を居住地国とし、外国税法第 1 条第 2 項にいう相互に近い関係にある 2 つ以上の企業から構成されているか、または、他の国に 1 つ以上の支店を有する企業から構成されているグループである。⁵ 税務当局は、原則として、税務調査の遂行時においてのみ、当該記録文書の提出を要求するものとする。⁶ 提出は、第 97 条に基づく。⁷ 提出要請後 60 日以内に提出されなければならない。⁸ 通常外取引の記録文書は、速やかに作成されると共に、税務当局からの提出要請後 30 日以内に提出されなければならない。⁹ 個別に正当な理由がある場合には、第 7 文と第 8 文の期限は延長されることがある。¹⁰ 記録文書は、要請に応じて、補足されなければならない。¹¹ 統一的な法の適用を確保するために、連邦財務省は、連邦参議院の同意に基づき、法令により、作成すべき記録文書の種類、内容、範囲を定める権限を付与される。

第 2 文がローカルファイルを規定したもので、第 3 文がマスターファイルを規定したものである。極めて簡単なものである。現在の移転価格文書(報告書)についてもそうだったのであるが、文書(報告書)の具体的な内容や言語等については、第 11 文にあるように、連邦財務省がこれから立案して議会手続きを経る「法令(Verordnung)」において定められることになる。そしてその後、この租税通則法第 90 条第 3 項ならびに法令に関する連邦財務省通達が公表され、実際の運用がなされるものと思われる。

日系企業にとっての留意点は、まずは、マスターファイルの作成(提出)義務は、グループ全体の前年度の年間売上高が 100 百万ユーロ(約 120 億円)以上であり、日本の 1,000 億円(750 百万ユーロ)以上と大きな隔たりがあることである。また、ローカルファイルもマスターファイルも、法人税一般税務調査の中で調査官からの提出要求後 60 日以内(場合によっては 30 日以内)である。現行の移転価格文書(報告書)の提出と同じであり、変更は加えられていない。

マスターファイルとローカルファイルの適用開始年度

BEPS 移転価格文書にもとづくマスターファイルとローカルファイルの作成は、2017 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度からとされている(租税通則法導入法第 22 条)

「国別報告書」の導入(租税通則法第 138a 条)

国別報告書は、ドイツの従来の移転価格文書(報告書)の観点から見て、まったくそれに対応するものがそれまで存在していなかったものである。これは、租税通則法第 138a 条として、新たに導入された。

第 138a 条 多国籍企業グループの国別報告書

- (1) 国内に登録所在地または管理地を有する企業(国内企業)で、連結決算書を作成するか、または、税法以外の法律でそれを作成しなければならない企業(国内上位連結会社)は、
1. 当該連結決算書が、外国に登録所在地と管理地を有する 1 つ以上の企業、または、1 つ以上の外国支店を包摂している場合で、

2. 当該連結決算書に計上された前事業年度の連結売上が750百万ユーロ以上の場合、事業年度終了後に、その事業年度について、この連結グループについての国別報告書を作成し、連邦中央税務局に送付しなければならない。第3項と第4項は留保しつつ、第1文の国内企業が他の企業の連結決算書に包摂されている場合には、第1文にいう義務は、発生しない。

(2) 第1項の国別報告書は、

1. 企業グループの構成企業または支店が、活動しているそれぞれの居住地国において、企業グループのビジネス活動がどのように配置されているかが分かる居住地国毎の一覧表; この目的のために、一覧表は、企業グループの連結決算書に基づき、以下の項目が含まれるものとする:

- a) 関連者との取引からの売上ならびにその他の収益、
- b) 非関連者との取引からの売上ならびにその他の収益、
- c) 上のaとbの売上ならびにその他の収益額の合計、
- d) 当該事業年度に支払われた収益税額、
- e) 当該事業年度において当該事業年度について納付されたか、引当て計上された収益税額、
- f) 税引前利益、
- g) 資本金、
- h) 留保利益、
- i) 従業員数、
- j) 有形資産額、

2. 上で捕捉されている居住地国毎の所在する構成企業ならびに支店すべての一覧表で、その構成企業ならびに支店の最も重要なビジネス活動の記載を含むもの、そして、

3. 国内上位連結会社の観点から、上記の1ならびに2の一覧表の理解に必要となる追加情報を含む。

(3) 国内に登録所在地または管理地を有していたとしたら、第1項に基づき国別報告書の提出の義務を負うであろう外国企業(外国上位連結会社)の連結決算書が、国内企業(包摂された国内連結会社)を包摂していて、そして、外国上位連結会社が、包摂された国内連結会社に、当該企業グループの国別報告書の提出を委託した場合(委託先会社)、委託先会社は、国別報告書を連邦中央税務局に送付する。

(4) 連邦中央税務局が国別報告書を入手していない場合、包摂された国内連結会社は、国内に登録所在地または管理地を有していたとしたら、第1項に基づき国別報告書の送付の義務を負うであろう外国上位連結会社と共に、連邦中央税務局に当該企業グループの国別報告書を送付する義務を負う。包摂された国内連結会社の1社が国別報告書を送付した場合、他のすべての包摂された国内連結会社の送付義務は免除される。包摂された国内連結会社の1社が、第6項第1文の期限内に国別報告書を送付できない場合、特に、国別報告書の入手も作成もできないという理由から、送付できない場合、第6項第1文の期限内に、連邦中央税務局に対してその旨を連絡し、その際、保有しているか入手できる第2項の事項すべても連絡しなければならない。包摂された国内連結会社は、国別報告書が期限内に送付されることが想定できた場合で、事後的に、これが包摂された国内連結会社の非なしに起こらなかったことが明らかになる場合、包摂された国内連結会社は、未送付の判明後1ヵ月以内に、第1文または第3文の義務を果たさなくてはならない。第1文か

ら第4文は、外国上位連結会社としてか、または、包摂された外国連結会社として連結決算書に包摂されている外国企業の国内の支店に対しても同様に適用される。

(5)国内企業は、その税務申告書において、

1. 第1項にいう国内上位連結会社であるのか、

2. 委託先会社であるのか、または、

3. 外国上位連結会社を有する、包摂された国内連結会社であるのか

を記載しなくてはならない。第1文第3号の場合、どの税務当局にどの企業により、国別報告書が提出されるのかについても、記載がなされなければならない。これらの記載がない場合、包摂された国内連結会社自体が、国別報告書の期限内の送付の義務を負う。第1文から第3文は、外国上位連結会社としてか、または、包摂された外国連結会社として連結決算書に包摂されている外国企業の国内の支店に対しても同様に適用される。

(6)連邦中央税務局への国別報告書の送付は、当該国別報告書が作成されるべき事業年度の終了後遅くとも1年以内に、なされなければならない。第1文とは異なり、第4項第4文の場合、国別報告書の送付期限はそこに記載の期限が適用される。送付は、所定のデータ送付フォーマットに基づき電送されなければならない。

(7)連邦中央税務局は、同局に送付された国別報告書をすべて、各々の管轄税務当局に送付する。国別報告書に第2項にいう国際法上の取決めの条約締結国の記載が含まれている場合、連邦中央税務局は、当該国際法上の取決めにに基づき、同局に送付された国別報告書を、各々の条約締結国の管轄当局に送付する。連邦中央税務局が第2文にいう条約締結国から同局に送付されてきた国別報告書を受け取り、それを各々の管轄当局に送付する。連邦中央税務局は、同局に法律に基づき付与された権限内で、国別報告書を分析することができる。連邦中央税務局は、国別報告書を記憶保存し、そして、送付の年度に続く15年間が経過後にそれを消去する。

第1項から分かるように、前年の連結ベースでの売上が750百万ユーロ以上のドイツ国内の連結親会社(最終親会社)については、第2項に規定された事項を記載した、新たな「国別報告書(CBCR)」の作成義務が負わせられる。この750百万ユーロ以上という閾値は、1,000億円以上という日本の閾値に対応している。作成・提出期限は、該当事業年度終了後1年以内とされ(第6項)、ボンの連邦中央税務局宛に送付する。

在独日系企業の現地法人・支店は、ドイツの税法に基づく国別報告書の作成義務を負わないが、年度の法人税申告書の中で、日本の最終親会社の国別報告書に包摂されていること、ならびに、(日本の)提出先の税務当局を明記しなくてはならない。

国別報告書の作成義務の適用開始年度

国別報告書の作成義務は、原則として、2016年1月1日以降に開始する事業年度からとされている(租税通則法導入法第31条)。

国別報告書交換協定の批准

国別報告書は、各国の税務当局が多国間協定に基づいて、相互に送付し合うものである。この多国間協定は、2016年1月27日にパリの会議で32カ国の代表者により調印された。この多国間協定のドイツの批准法案(正式名称:2016年1月27日付国別報告書多国間交換協定について批准法案)も、2016年6月20日付で閣議決定案が公表されて、連邦議会・連邦参議院の審議・可決を経て、2016年10月19日付で公布されている。

BEPS 移転価格文書とドイツの従来の移転価格文書(報告書)の比較

BEPS 移転価格文書(報告書)の中のローカルファイルは、ドイツにおける従来の移転価格文書(報告書)の内容に概ね対応するものと考えられている。また、マスターファイルについても、在独日系企業の現地法人等では、内容的にそれに対応するものまでは要求されていなかったが、ドイツの大手企業等の場合、マスターファイルの内容のかなりの部分が、従来の移転価格文書(報告書)の中で言及されていたものである。その意味で、ローカルファイルとマスターファイルは、ドイツ側から見ると、まったく目新しいものではない。それに対して、国別報告書はまったく新奇なものである。

ドイツの BEPS 移転価格文書の今後の立法化と在独日系企業の対応

ドイツにおける BEPS 移転価格文書(報告書)の国内法への導入は、今回の租税通則法第 90 条第 3 項の改正と租税通則法第 138a 条の新規導入で完結したわけではない。在独日系企業に直接的に関わってくるローカルファイルの具体的な内容は、これから立法手続きが行われる法令(Verordnung)により、その詳細が明らかにされる。また、その法令が可決・公表された後、連邦財務省の内部指針ではあるものの、税務当局側のより具体的な執行方法を明らかにした連邦財務省通達が出されるものと考えられる。

他方で、これまでの議論の中で、在独日系企業にとっても重要なローカルファイルの具体的な内容は、従来の移転価格文書(報告書)の具体的な内容と大きな相違はない、と言われてきている。適用開始年度は、2017 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度からということで、暦年決算の場合は、2017 年 1 月 1 日～12 月 31 日の事業年度、3 月決算の会社の場合は、2017 年 4 月 1 日～2018 年 3 月 31 日の事業年度となる。向こう 1 年程の間で、法令の草案公表・議会審議、連邦財務省通達の公表が行われると考えられるが、これまでの移転価格文書(報告書)とどこがどう変わるのかの観点から注視しておく必要はあろう。

ドイツ PricewaterhouseCoopers グループJapanese Business NetworkDÜSSELDORF

PricewaterhouseCoopers AG

Moskauer Strasse 19
40227 Düsseldorf

Tel:0211-981 0 (代)

直通電話番号<0211-981 xxxx>

N. Thöns <7345>
F. Pattusch <2836>
T. Riedl <7323>池田 良一 (R. Ikeda) <7375>
宗雪 賢二 (K. Muneyuki) <2267>
岩田 哲靖 (N. Iwata) <4856>
ディーデリッヒス サンドラ
(S. Diederichs) <1320>
坂田 めぐみ (M. Sakata) <7379>
Fax:0211 - 981 7390 (上記 5 人)岡崎 邦昭 (K. Okazaki) <7495>
Fax: 0211 - 981 7412 (上記 2 人)池田 ひろみ (H. Ikeda) <2768>
Fax:0211 - 981 7787 (上記 2 人)鈴木 雅勝 (M. Suzuki) <7180>
早乙女 知 (T. Saotome)
Fax: 0211 - 981 7390 (上記 2 人)

PricewaterhouseCoopers Legal

Moskauer Strasse 19
40227 Düsseldorf

直通電話番号<0211-981 xxxx>

コバルスキー 朝子 (A. Kowalsky)
<2386>レンツ マクシミリアン
(M. Lentz) <4088>FRANKFURT

PricewaterhouseCoopers AG

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37
60327 Frankfurt/MainTel:069 -9585 0 (代)
Fax:069-9585 6724 (日本企業部)J. Peter-Otto
K. Engelmayer<069 - 9585 1023>HAMBURG

PricewaterhouseCoopers AG

Alsterufer 1
20354 HamburgTel:040-6378 0 (代)
Fax:040-6378 1035 (日本企業部)C. Besch
M. Soltau
宗雪 賢二 (K. Muneyuki)BERLIN

PricewaterhouseCoopers AG

Lise-Meitner-Strasse 1
10589 BerlinTel:030-2636 0 (代)
Fax:030-2636 3798 (代)

宗雪 賢二 (K. Muneyuki)

STUTT GART

PricewaterhouseCoopers AG

Friedrichstrasse 14
70174 StuttgartTel:0711-25034 0 (代)
Fax:0711-25034 3111 (日本企業部)H. Welbers
R. KunzMÜNCHEN

PricewaterhouseCoopers AG

Bernhard-Wicki-Strasse 8
80636 MünchenTel:089-57 905 0 (代)
Fax:089-57 906 222 (日本企業部)ロイター ウルリッヒ (U. Reuter)
<089 - 5790 6561>
植木 美奈 (M. Ueki)
<089 - 5790 6377>A. Eigl
臼杵 大樹 (T. Usuki)
<089 - 5790 6132>

発 行

プライスウォーターハウスクーパース
PricewaterhouseCoopers AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Friedrich-Ebert-Anlage 35–37
60327 Frankfurt am Main
www.pwc.de

編集・執筆責任

池 田 良 一
Tel.: +49 211 981-7375
Fax: +49 211 981-7390
E-Mail: ryoichi.ikeda@de.pwc.com

お問合せ窓口

坂 田 めぐみ
Tel.: +49 211 981-7379
Fax: +49 211 981-7390
E-Mail: megumi.sakata-roggelin@de.pwc.com

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© December 2016 PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. 無断複写・転載を禁じます。

PwC とは、PwC のネットワーク、および(または)PwC のメンバーファームを指しています。各メンバーファームは、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。