

海外現地法人が抱える 移転価格の悩み (ドイツ)

第4号：ドイツ税務調査における納税者の調査協力義務、情報の取り扱い、税務当局間の情報交換



目次

1. はじめに.....	4
2. 税務調査における納税者の調査協力義務.....	4
3. 情報の取り扱い.....	5
4. 共同税務調査の概要.....	5
5. 共同税務調査の利点.....	6
6. おわりに — BAPA を見据えた、より効率的な移転価格調査対応へ	7

執筆者



**PwC 税理士法人
国際税務サービスグループ(移転価格)**

石神 則昭

Noriaki Ishigami

シニアマネージャー (PwC ドイツ出向中)

【お問い合わせフォーム】

略歴:

PwC ドイツ・デュッセルドルフ事務所の移転価格シニアマネージャーとして勤務(2020 年 8 月より PwC 税理士法人から出向中)。PwC 税理士法人入社以来、13 年以上にわたり多国籍企業への移転価格アドバイザリー業務に従事。BEPS 文書化対応、APA、移転価格ポリシー、移転価格文書化、金融移転価格、無形資産評価などを担当。

一橋大学法学部卒業。対応言語: 日本語(母国語)、英語(ビジネスレベル)。

経歴:

製造業、商社、リース、アセットマネジメント、保険、証券などさまざまな業界のクライアントに対しての、BEPS 文書化対応、APA、グローバル TP ポリシー、移転価格文書化対応、金融移転価格、無形資産評価などの支援経験を豊富に有する。

主な専門領域:

【移転価格】 棚卸資産取引、無形資産取引、役務提供取引

【移転価格(金融取引)】 親子ローン、保証取引、その他の金融取引(信用リスク移転取引、履行保証、キャッシュフーリングなど)

1. はじめに

事業を推進する際の主な経営資源としてヒト・モノ・カネ・情報が挙げられます。本シリーズ第1号ではこのうちの「ヒト」に着目して駐在員派遣に伴う移転価格上の論点について、第2号では「モノ」に着目して機能移転税制について、そして第3号では「カネ」に着目して親子ローンや保証取引、キャッシュフーリングといった金融取引を巡るドイツの事例や特徴について、それぞれ取り上げました。

本シリーズ最後となる第4号では、「情報」の観点から海外現地法人が抱える移転価格の悩みについて、ドイツ現地法人の観点から紹介いたします。具体的には、情報の取り扱い、特に税務調査における情報の取り扱いの他に、ドイツの税務調査における納税者の調査協力義務や、税務当局間における情報交換の枠組みを活用して行われるJoint Audit（共同税務調査）について紹介します。

本号ではドイツを念頭に話を進めますが、その他の国・地域の現地法人・支店の多くが抱えているであろう課題を認識するきっかけとしていただけますと幸甚です。

2. 税務調査における納税者の調査協力義務

ドイツの納税者には税務調査に協力する義務がドイツ租税通則法によって定められています。具体的には、ドイツの調査官が課税に関連する可能性のある事実の把握にあたって協力する義務を納税者は負っており、納税者は記録、会計、ビジネス文書およびその他の文書といった情報を検査や調査のために調査官に提出し、必要な説明を行わなければなりません。また、調査官がデータアクセス権を行使する際、納税者にはその協力が求められます。なお、調査官が納税者のオフィスに臨場して調査を行う場合、納税者は調査官の執務用に必要な部屋や作業スペースを無償で提供しなければなりません（ドイツ租税通則法第200条¹⁾）。

調査官がデータアクセス権を行使する際、調査官はデータへのアクセス手段を以下の3つから自らの裁量で選択できます。

- 直接データアクセス（Z1）
- 間接データアクセス（Z2）
- 記録媒体によるデータの提供（Z3）

「直接データアクセス」とは、納税者のデータ処理システムに閲覧（Read-Only）によりアクセスすることを指し、「間接データアクセス」とは調査官自らがデータの抽出や処理を行う代わりに、納税者あるいは納税者が委託した第三者がデータを収集することを言います。そして、「記録媒体によるデータの提供」とは納税者が機械読み取り可能な形式のデータを保存した記録媒体を調査官に提供することを指します（電子形式の帳簿・記録・文書の適切な保管・保存およびデータアクセスのための諸原則「GoBD」パラグラフ165 - 167）²⁾。

また、文書の記録・保存の義務の観点から、ローカルファイルの記載内容や提出期限などが、納税者の調査協力義務として位置付けられています（ドイツ租税通則法第90条第3項）³⁾。

¹ Bundesamt für Justiz. 'The Fiscal Code of Germany,' https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p1837

² Bundesministerium der Finanzen. 'Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD),' https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/2019-11-28-GoBD.pdf?blob=publicationFile&v=13

³ Bundesamt für Justiz. 'The Fiscal Code of Germany,' https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0773

納税者の調査協力義務に関する通達(以下、「2005年手続通達」)⁴は文言の解釈に曖昧さが残るものであり、また昨今のOECD移転価格ガイドライン⁵に対応していない状況であったため、2020年12月、納税者の調査協力義務と推定課税に焦点をあてた通達(以下、「2020年通達」)が公表されました⁶⁷。2020年通達において、納税者と税務代理人は調査協力を拒否できない旨が明記されました⁸。また、ドイツ税務当局の活動範囲はドイツ国内に制限されているため、移転価格を対象に調査する際に必要となる国外関連者や国外関連取引に関する情報について、必要な証憑を収集する義務が納税者にある旨も明記されました⁹。

3. 情報の取り扱い

この調査協力義務は、ローカルファイルをはじめ各電子データへのアクセスや書類の提出にも適用され、税務当局が要求する証憑類には、専門家による移転価格関連の意見書の他、eメールやショートメッセージなどの電子通信手段も含まれる旨が2020年通達にて明確になりました¹⁰。なお、税務当局は税務調査を通じてさまざまな情報を納税者から入手しますが、入手したこれらの情報については、守秘義務が調査官に課せられています(ドイツ租税通則法第30条¹¹)。

調査官に守秘義務が課せられているとはいっても、税務調査の過程で納税者が提出する資料が調査官にどのように解釈され、そして調査官のポジション構築に利用されるかは別の問題です。調査官から言われたとおりに資料を提出するのではなく、提出する資料を精査および取捨選択し、見せ方を工夫する必要があります。直接関係のない資料も提出してしまったために不必要的議論を招き、結果として調査対応の工数が増えてしまった(そして追徴課税に至る)というような事例もあるので、資料を提出する前の段階から税務アドバイザーに助言を求めることが重要です。

4. 共同税務調査の概要

OECD Joint Audit Report 2010年版のパラグラフ7¹²、および同2019年版のパラグラフ29¹³によると、「共同税務調査とは、2つ以上の国が共同で1つの調査チームを結成し、(中略)国外関連者が関与する国境を越えた取引

⁴ Bundesministerium der Finanzen. 'Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren),' https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2005-04-12-Verwaltungsgrundsaetze-Verfahren.pdf?blob=publicationFile&v=4

⁵ 本通達公表時点においてOECD移転価格ガイドライン2017年版が最新でしたが、本号執筆時点では2022年版が公開されています。

⁶ Bundesministerium der Finanzen. '2020 Administrative Principles,' <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Downloads/Taxation/External-Tax-Relations/2020-Administrative-Principles.pdf?blob=publicationFile&v=2>

⁷ 2020年通達は2005年手続通達を全面的に差し替えるものではなく、2020年通達公表当時においても2005年手続通達の一部は引き続き有効でしたが、2021年に公表された移転価格通達によって2005年手続通達は廃止されました。

⁸ 2020年通達 パラグラフ7

⁹ 2020年通達 パラグラフ9

¹⁰ 2020年通達 パラグラフ13

¹¹ Bundesamt für Justiz. 'The Fiscal Code of Germany,' https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0209

¹² OECD. 'Joint Audit Report,' <https://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf>

¹³ OECD. 'Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-Operation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration,' https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/joint-audit-2019-enhancing-tax-co-operation-and-improving-tax-certainty_17bfa30d-en#page23

(中略)について調査することであり、共同税務調査において納税者は各国外関連者と共同して調査チームに説明します」と記されています。なお、調査チームには各国の権限ある当局も含まれます。

一方、ドイツ連邦中央税務局(以下、「BZSt」)は共同税務調査について、「今後、中小企業もグローバルに活動するようになるため共同税務調査の数は増え続けると考えられ、この中にはEU加盟国以外の国との共同税務調査も含まれます。共同税務調査は、コストの削減、手続きの迅速化、早い段階での法的確実性の確保において重要な役割を果たします」とウェブサイト¹⁴にて見解を示しており、共同税務調査は大企業に限った話ではなく、ドイツに展開する多くの日系企業程度の規模であっても、共同税務調査の対象になる可能性があると読み取ることができます。

複数の国の税務当局が合同で臨場するという場面は課税権の観点から日本では考えにくいですが、EU加盟国、例えばドイツにおいては、EU相互援助法(EU-Amtshilfegesetz)により、ドイツの納税者が同意し、ドイツの調査官の立会いの下であれば、他のEU加盟国の調査官がヒアリングや記録の調査を行うことができる旨が規定されています(EU相互援助法第10条第3項¹⁵)。なお、BZStは共同税務調査に関するガイダンスノート¹⁶を通じて、共同税務調査の目的や、実施にあたっての法的根拠などを紹介しています。

5. 共同税務調査の利点

クロスボーダー取引について、一方の国の税務当局による事実認定とその国の国内法の適用のみに基づいて課税が行われた際、相互協議手続きを通じて相手国の権限ある当局が対応的調整を行わない限り二重課税になる可能性がありますし、対応的調整が完全に行われないと部分的に二重課税が残ってしまいます。

共同税務調査の主な目的は、税務当局間の情報の透明性を高め、参加国全ての税務当局が共同で事実関係を判断することによって事実関係の矛盾を解消し、ひいては二重課税や二重非課税を回避することにあります。したがって、移転価格課税事業を対象とする相互協議手続きの回避が期待されています。

共同税務調査を通じて、関係する税務当局が直接情報を交換することによって、各税務当局は関連する事実を相互かつ包括的に判断できます。例えば、納税者に対する質問書の送付やインタビューが共同で可能になります。この点について、各国で行われる税務調査に個々に対応する(必要書類や情報を提供する)場合と比較すると、共同税務調査において納税者は、必要な書類や情報を一度だけ準備すればよいという見方もできます。また、個別に行われる通常の移転価格税務調査の場合、移転価格課税に端を発する二重課税を解消するために相互協議手続きに進みますが、移転価格調査および相互協議手続きと、共同税務調査を比較すると、共同税務調査は時間の節約につながり、効果的であることが証明されています¹⁷。

また、当該共同税務調査に関与した各国の権限ある当局は、共同税務調査を通じて事実関係について共通の認識を持つので、共同税務調査後に納税者が Bilateral Advance Pricing Agreement(以下、「BAPA」)を申請する際、BAPAの審査手続きおよび相互協議手続きに要する期間の短縮が期待されています。

¹⁴ Bundeszentralamt für Steuern. 'Joint Audit (Direct Taxes),' https://www.bzst.de/EN/Businesses/Joint_Audit/joint_audit.html#js-toc-entry9

¹⁵ Bundesamt für Justiz. 'Gesetz über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU-Amtshilfegesetz - EUAHIG),' https://www.gesetze-im-internet.de/euahig/_10.html

¹⁶ Bundesministerium der Finanzen. 'Guidance Note on Coordinated External Tax Audits with Tax Administrations of Other States and Jurisdictions,' <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Downloads/Taxation/External-Tax-Relations/Guidance-note-on-coordinated-external-tax.pdf?blob=publicationFile&v=3>

¹⁷ Bundeszentralamt für Steuern. 'Joint Audit (Direct Taxes),' https://www.bzst.de/EN/Businesses/Joint_Audit/joint_audit.html#js-toc-entry8

では、どのように共同税務調査が始まるのかというと、移転価格税制に関する事前確認(Advance Pricing Agreement: APA)と異なり、納税者には共同税務調査を申請する法的権利がないことに留意が必要です¹⁸。納税者は共同税務調査を希望する旨を所轄税務署に提案できますが、必ずしも共同税務調査が実施されるとは限りません。依頼を受けた所轄税務署は BZSt を通じて、対象となる相手国の権限ある当局に連絡し、相手国の権限ある当局が共同税務調査の実施を受け入れることによってはじめて共同税務調査が開始されます。

6. おわりに — BAPA を見据えた、より効率的な移転価格調査対応へ

多くの事業会社において、税務調査対応は受け身になりがちかと思います。

それぞれの国で散発的に行われる移転価格調査を後から振り返ってみると、結果として各国で「同じ、あるいは同様の資料を提出していた」「同様の質問に回答していた」というケースもあろうかと思います。納税者の中には、BAPA の申請を将来的に視野に入れているものの、目下の税務調査対応に追われているケースもあろうかと思います。このような場合、共同税務調査の実施を希望したとしても税務当局が必ずしも受け入れるとは限りませんが、限られたリソースの中で効果的かつ効率的に税務調査に対応する、そしてその後の BAPA を効率よく進めるという意味において、共同税務調査は納税者にとって有用なアプローチかと思います。

共同税務調査は EU 加盟国間に限った話ではありませんが、EU 加盟国間における共同税務調査のプラクティスが増えているという現状を踏まえると、特に EU 加盟各国において国外関連者が事業を行い、EU 加盟国間における関連者間取引の移転価格リスクが高いと考えているようでしたら、共同税務調査の余地を税務アドバイザーと事前に検討しておくことも一案です。

¹⁸ なお、納税者には法的権利がないため、税務当局が共同税務調査を認めなかったとしても納税者に法的な救済措置はありません。

お問い合わせ先

〒100-0004 東京都千代田区大手町1丁目2番1号 Otemachi One タワー
www.pwc.com/jp/tax

PwC 税理士法人
国際税務サービスグループ(移転価格)
シニアマネージャー (PwC ドイツ出向中)
石神 則昭

【お問い合わせフォーム】

PwC 税理士法人は、企業税務、インターナショナルタックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を構築し、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 152 国に及ぶグローバルネットワークに約 328,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

© 2022 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.