

欧州移転価格実務 シリーズ

第2号:ドイツ子会社の観点



目次

1. はじめに.....	5
2. ドイツにおける移転価格税制の概況.....	5
3. ドイツにおける税務調査.....	7
4. ドイツ特有の税制:機能移転税制.....	8
5. ドイツにおける事前確認制度の現状.....	8
6. おわりに.....	9

執筆者



PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Transfer Pricing
Susann van der Ham
スザン・ファン・ダ・ハム
パートナー
susann.van.der.ham@pwc.com

略歴:

PwC ドイツ・デュッセルドルフ事務所移転価格パートナー。PwC の EMEA 地域のリテール&コンシューマータックスリーダー。PwC ドイツ移転価格部門における日系ビジネスをリード。

25 年以上にわたり、多国籍企業に対する移転価格サービスを提供。移転価格の構築、バリューチェーントランスフォーメーション、システム導入、税務調査支援などに専門性を有する。

ドイツ国税理士 (Steuerberaterin)。

プロジェクト実績:

過去、2 国間 APA (バイラテラル APA)、相互協議、税務裁判、2 国間共同税務調査、多国間管理など、多様なプロジェクトを担当。リテールに限らず、さまざまな業界における業界特有の移転価格に関する深い知識を持つ。



PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Transfer Pricing
河野 由紀子
Yukiko Kono
マネージャー
yukiko.kono@pwc.com

略歴:

日系企業のドイツ子会社の監査で 7 年以上、付加価値税 (VAT) コンサルティングで 4 年以上の経験を持つ。

2021 年に PwC ドイツに入社し、デュッセルドルフ事務所移転価格税制を含む法人税務の観点から日系クライアントに税務サービスを提供。2022 年 10 月より正式に移転価格部門に所属し、移転価格サービスを提供。

ドイツ国税理士 (Steuerberaterin)。

プロジェクト実績:

一般的な移転価格に関するサポート、移転価格文書の作成、税務調査、移転価格モデルの構築・導入・文書化、機能移転税制、PE (恒久的施設) 課税、バイラテラル APA、など。



PwC 税理士法人
国際税務サービスグループ(移転価格)
水島 吾朗
Goro Mizushima
パートナー

[【お問い合わせフォーム】](#)

略歴:

PwC 税理士法人に入社以来 19 年以上にわたり、日系企業および外資系企業に対する移転価格コンサルティング業務に従事。2018 年から 2020 年までは、PwC ドイツのデュッセルドルフ事務所に出向し、移転価格チームのメンバーとして、日系企業だけでなく、欧米系企業を支援する案件に数多く関与。

プロジェクト実績:

自動車、自動車部品、産業機械、半導体、医療機器、消費財、航空、飲食、金融、エンターテインメントなど、さまざまな業界を担当。また、以下プロジェクトに関与。

移転価格調査

事前確認 (APA) ※日本と欧州(ドイツ、スイス、アイルランド)、米国、カナダ、メキシコ、シンガポール、タイ、韓国など各国との大型案件を含む。

移転価格文書化(マスターファイル、ローカルファイル)

移転価格ポリシー構築

移転価格リスクアセスメント



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

[【お問い合わせフォーム】](#)

略歴:

PwC 税理士法人入社以来、15 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。2020 年 8 月より 2022 年 12 月までの間、PwC ドイツのデュッセルドルフ事務所に出向し、移転価格チームのメンバーとして数多くの移転価格の案件に関与するほかにウェビナーやニュースレター、税務専門誌への寄稿を通じて日系企業を支援。

プロジェクト実績:

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において、BEPS 文書化対応、APA、移転価格ポリシー構築、金融移転価格(ローン、保証、キャッシュプーリングなど)、無形資産評価などの経験を豊富に有する。

1. はじめに

日系の多国籍企業は長年にわたり欧州で事業活動を行っており、特にドイツ、英国、オランダは、地域統括会社を設けて事業を展開するなど、重要な拠点となっています。欧州連合 (European Union: EU) では数多くの EU 指令が採択・発効されており、EU 加盟国はこれらを国内法に置き換える義務があります。そのため、EU 域内での税制調和の動きは進んでいますが、この置き換えの過程で加盟国間に税制の違いが生じることがあります。

特にドイツは、自動車、機械、化学といった製造業が経済の中核を成しており、日系多国籍企業にとっても安定した投資先としての地位を維持してきました。日系多国籍企業はドイツ市場に主に以下の 3 つの形態で進出し、事業を展開しています：

- リスク限定型の販売会社 (Limited Risk Distributor、以下、LRD) を設立し、主に販売活動を展開。
- 欧州地域統括会社を設立し、これを通して欧州各国にある製造会社や販売会社等に対しマネジメントサービスを提供。
- 既存の生産・販売活動を行う現地の企業グループを買収。

さらに、ドイツには特有の機能移転税制があり、クロスボーダーの事業再編の際にはいわゆる出国税が課されます。そのため、ドイツ子会社と日本本社、またはドイツ子会社と他のグループ会社との間の取引における移転価格対応には、十分な注意が必要です。

本シリーズの [第 1 号](#) では、日本本社の観点から、移転価格における実務上の留意点などを中心に解説しました。第 2 号では、ドイツにおける移転価格実務について、ドイツ子会社の観点から解説します。

2. ドイツにおける移転価格税制の概況

ドイツでは、直接または間接に 25% 以上の出資関係がある場合や実質的な支配関係がある場合の国外関連者との取引が、移転価格税制の適用対象となります。これは、日本における国外関連者の判断基準 (出資比率 50% 以上) とは異なるため、例えば、本社作成の移転価格ポリシーのベンチマーキング分析において国外関連者の判断基準に 50% が適用されている場合、このベンチマーキング分析の内容をそのままドイツの移転価格文書 (ローカルファイル) に取り込むことはできないため、注意が必要です。

ドイツの移転価格税制では、独立企業間価格の算定方法として 5 つの方法 ¹ が規定されており、その中から「最も適切な算定方法」を選んで独立企業間価格を算定する必要があります。以前は基本三法 ² が優先されるとみなされていましたが、欧州租税回避防止指令 (Anti-Tax Avoidance Directive: ATAD) の国内法化により、各算定方法間の優位性はなくなりました。

国外関連者との取引においては、機能とリスクの類似性に基づいて取引を集約することが可能です。ただし、集約は体系的に行われることが重要です。

ドイツにおけるローカルファイルの作成義務は、以下のいずれかの条件を満たす場合に発生します：

- 国外関連者との棚卸資産取引が年間 600 万ユーロ超の場合
- 棚卸資産取引以外の取引が年間 60 万ユーロ超の場合 ³

¹ Administrative Principles on Transfer Pricing 2023 (“VWG 2023”), Sec. B., para 3.9 具体的には独立価格比準法 (CUP 法)、再販売価格基準法 (RP 法)、原価基準法 (CP 法)、取引単位営業利益法 (TNMM)、利益分割法 (PS 法)。

² 独立価格比準法 (CUP 法)、再販売価格基準法 (RP 法)、原価基準法 (CP 法)

³ Ordinance on the documentation of profit allocations (“GAufzV”), § 6 (2)

ローカルファイルには、一般的情報、取引関係、機能リスク分析、移転価格分析、そしてその他の情報(例:機能移転)を記載する必要があります⁴。

ローカルファイル作成の法的根拠は、租税通則法(Abgabenordnung: AO)第90条第3項にあります。2024年10月29日に発効した「第4次官僚主義軽減法」(Viertes Bürokratieentlastungsgesetz)の改正により、以下の内容を含むことが求められるようになりました:

- 取引マトリックス(Transaktionsmatrix)⁵
- 事実関係の文書(Sachverhaltsdokumentation)
- (移転価格の)適正性の文書(Angemessenheitsdokumentation)

これにより、取引マトリックスは正式にローカルファイルの重要な構成要素として位置づけられることとなります。

また、これまでは、ローカルファイルは税務調査が開始され、税務調査官から明確な提出要請があった後、60日以内に提出する義務がありました。しかし、2025年1月1日に開始される税務調査からは、税務調査の告知がなされてから30日以内にローカルファイルを税務調査官に提出する義務が課される見込みでした。

しかしながら、「第4次官僚主義軽減法」による租税通則法第90条第4項の改正により、納税者は税務調査の告知後30日以内に完全なローカルファイルを提出する義務がなくなりました。改正後(2025年1月1日以降)は、以下の文書のみを税務調査の告知後30日以内に提出することが求められます:

- 取引マトリックス
- グループのマスタファイル(納税者の売上が1億ユーロ以上の場合)
- 通常外取引に関するローカルファイル

なお、取引マトリックスが提出されない場合、租税通則法第162条4項第1文に基づき、原則として少なくとも5,000ユーロのペナルティが科されることとなります。また、税務調査官は税務調査の一環として、いつでも完全なローカルファイルの提出を要請することができます。税務調査官からの要請があった場合、納税者は30日以内にローカルファイルを提出しなければなりません⁶。

また、年間売上が1億ユーロ以上の会社には、マスタファイルの作成が義務付けられています⁷。

さらに、連結グループの年間売上が7億5,000万ユーロを超える場合、国別報告書(Country-by-Country Reporting: CbCR)⁸をドイツ連邦中央税務局(Bundeszentralamt für Steuern: 以下、BZSt)に提出する必要があります。ただし、日系多国籍企業の場合には、実務上、国別報告書は通常、日本の最終親会社が作成し、日本の税務当局に提出します。ドイツのBZStは自動的情報交換システムを通じて、ドイツに所在する企業の情報を入手しています。

また、2024年6月22日以降に開始する事業年度から、最終親会社が第三国に所在する企業グループの連結売上が2年連続で年間7億5,000万ユーロを超える場合で、以下のいずれかの条件を満たす場合には、国別報告書を会社登記簿(Unternehmensregister)にて開示する必要があります⁹:

- ドイツの子会社が中規模か大規模会社であること(2年以上連続)¹⁰。

⁴ Ordinance on the documentation of profit allocations (“GAufzV”), § 4 (1), (2)

⁵ 取引マトリックスには、取引の種類、取引の当事者、取引量、取引金額、契約根拠、適用される移転価格算定方法、税務管轄などの情報を記載する必要があります。

⁶ Federal Law Gazette (“BGBl”) 2024 I No. 323 of 29 October 2024

⁷ German Fiscal Code (“AO”), § 90 (3)

⁸ German Fiscal Code (“AO”), § 138a

⁹ 自社のウェブサイトでも国別報告書が会社登記簿にて開示されている旨言及する必要がある。

¹⁰ ドイツでは、以下の閾値のうち2つを超える場合、中規模会社に分類される: 総資産750万ユーロ、売上高1,500万ユーロ、従業員数50名(平均)、Commercial Code (“HGB”), Sec. 267 (2)

- ドイツ支店の売上高が過去 2 年間にわたり 1,200 万ユーロを超えること¹¹。

3. ドイツにおける税務調査

ドイツの税務当局は、税務調査の際に移転価格の調査を積極的に行っています。税務調査の頻度は、ドイツ子会社の規模、過去の税務調査実績、リスクの程度などに左右される傾向がありますが、課税年度が通常の時効を迎える直前に税務調査の告知が行われるケースも見受けられます。

日独の税務調査の大きな違いとして、税務調査対象年度の違いがあります。日本では、例えば、2024 年 12 月に税務調査が開始されると、直近に終了した 2024 年 3 月期を起点として 2023 年 3 月期、2022 年 3 月期という様に古い年度に遡って対象年度が設定されることが一般的です。ところがドイツでは、例えば、2024 年 12 月に税務調査が開始されても、直近に終了した 2024 年 3 月期が対象にならないことが一般的です。時効の対象となっていない最も古い年度である 2019 年 3 月期を起点として 2020 年 3 月期、2021 年 3 月期という様に新しい年度が対象年度に追加されます。

ドイツにある日系子会社の税務調査でよく指摘される事項は、下記の通りです。

- **低い営業利益率・長年にわたる営業損失:** ドイツ子会社は、LRD や委託製造者 (Contract Manufacturer) など、限定した機能のみを持つ場合が多く、これらの会社は低いが安定した利益を稼得すべきとされています。このため、ベンチマーク分析の (下方) 四分位レンジに収まらない場合、移転価格が独立企業原則に則っていることを信頼できる形で立証できないときは、税務調査官は利益率を四分位レンジの中位値まで調整することがあります¹²。また、アントレプレナーではない独立企業であれば、見通しが可能な期間 (5 年) 以内に妥当な利益が見込めない場合、損失をもたらす事業活動を停止するであろうとの考え方¹³から、長期にわたって営業損失が続く場合には、移転価格が不適切であるとして調整が行われることが多々見られます。
- **機能・リスクの分担:** 日系多国籍企業がドイツの製造販売会社等を買収した場合、無形資産 (特許や商標) の配分や、機能・リスクの分担に関する理解の違いから、納税者が選んだ移転価格の算定方法が否認されることがあります。M&A によって既存のドイツ企業を買収し、これを企業グループ内で組織再編する際には、グループ全体での機能・リスクの分担を明確にし、それに見合った移転価格の算定方法を採用することが重要です。また、移転価格ポリシーなどでこれを徹底することが求められます。
- **駐在員派遣:** 近年の税務調査では指摘されることは少なくなりましたが、駐在員派遣費用は、ドイツ子会社での負担が、比較対象となる現地採用の従業員 (同職能・同職階) の雇用にかかる費用の範囲内に制限されることがあります。ただし、駐在員受け入れのメリットを主張・立証することにより、ドイツ子会社での駐在員派遣費用の負担が認められるケースもあります。
- **機能移転 (Transfer of Function: ToF):** サプライチェーンや事業ポートフォリオの見直し・最適化の一環として事業再編、事業移管や事業集約が行われる際には、機能移転税制における機能の移転に該当するか否かを確認することが必須です。また、該当する場合には、その対価を適切に算定する必要があります。適切な分析を行わないまま税務調査に臨むと、税務当局から機能移転を指摘され、非常に高額なキャピタルゲインを認識されるリスクがあります。

¹¹ Commercial Code ("HGB") Sec. 342,

¹² External Tax Relations Act ("ASTG"), Sec. 1 (3a)

¹³ Administrative Principles on Transfer Pricing 2023 ("VWG 2023"), Sec. C.5, Para 3.33

4. ドイツ特有の税制：機能移転税制

ドイツの移転価格税制において特に注意が必要なのは、機能移転税制(Transfer of Function: ToF)です。ドイツの機能移転税制は、2008年の1月の税制改正に伴い導入されました。日本においても、2020年4月1日以降に開始する事業年度より適用されている「所得相応性基準」と同様の考え方が採用されています¹⁴。

欧州に拠点を置く日系多国籍企業は、事業をより合理的かつ効率的に推進するため、クロスボーダーの事業再編を通じて欧州各地に点在する拠点を集約したり、製造コストが低い国へ移転したりしています。このような動きに対してドイツ当局は、ドイツ国内からドイツ国外に何かしらの機能が移転する場合、ドイツ国内企業が将来得であろう潜在的な利益、すなわち将来の課税所得、課税ポテンシャルが減少するとみなします。これに基づき、ドイツ当局はその機能に関連する将来の課税所得を、機能移転する時点で課税の対象とします。したがって、本社の税務担当者は、欧州に所在する子会社同士で本社の関知しない取引が行われることを防ぐために、子会社の税務担当者と綿密にコミュニケーションを取り、状況を確認する必要があります。

課税対象額は、移転元であるドイツ国内企業が売ってもいいと考える最低売却価格と、移転先であるドイツ国外企業が買ってもいいと考える最高購入価格の範囲(レンジ)の中間値として算出されます。

機能移転税制における「機能」とは、企業の特定の部門や部署で行われる、一連の業務から構成される事業活動です¹⁵。「機能」の例としては、経営管理、研究開発、調達、倉庫保管、製造、販売、製品加工(精製)、品質管理、資金供給、輸送、管理、マーケティングまたは顧客管理などの事業活動があげられます。リスク管理や DEMPE 機能も、「機能」に該当します¹⁶。

また、特定機能の移転のみならず、機能分割(一部機能の移転)、機能拡大(一部機能の拡大)、機能縮小(機能の減少)、および機能複製(同様の機能を国外に複製)の場合も、機能移転税制の対象となる可能性があることに注意が必要です。

なお、機能移転が行われた場合には、通常外取引を対象とするローカルファイルの作成が必要となります。このローカルファイルは、該当する通常外取引が発生した事業年度の終了後6カ月以内に作成が義務付けられています。さらに、税務調査において税務当局から通常外取引に関するローカルファイルの提出を求められた場合には、その要請から30日以内に提出できなければ、遅延ペナルティ¹⁷の対象となります。

さらに、DAC6と呼ばれるEUの義務的開示制度(Mandatory Disclosure Rules: MDR)にも注意が必要です。特に、「評価困難な無形資産の移転」や「EBITが50%減少するような移転価格上の変更」といった開示基準は、機能移転が行われた際に該当する可能性があります。開示義務が発生する場合には、仲介者(アドバイザー)が報告を行う必要がありますが、仲介者が不在の場合には納税者自身が30日以内に加盟各国の税務当局に報告する必要があります。

5. ドイツにおける事前確認制度の現状

納税者は、事前確認制度(Advance Pricing Arrangement: APA)を利用することで、移転価格に起因する二重課税のリスクを完全に排除することができます。

APAでは、特定の関連者間取引に関して、移転価格の算定方法およびその独立企業間価格や利益率を事前に決定します。この事前決定の過程では、税務当局との打合せや審査が行われ、その中で独立企業間価格やAPAの

¹⁴ スザン・ファン・ダ・ハム、水島吾朗、「令和元年度税制改正における所得相応性基準・DCF法の導入について(3)」
<https://www.pwc.com/jp/ja/tax-articles/assets/it-2020-01-tp.pdf>

¹⁵ Transfer of Functions Order (“FVerIV”), Sec. 1 (1)

¹⁶ Administrative Principles on Transfer Pricing 2023 (“VWG 2023”), Sec. I, Para. 3.88 - 3.89

¹⁷ 原則として、調整額の5-10%、少なくとも5,000ユーロのペナルティが科される。

対象期間などが議論されます。APA が合意に達すれば、対象となる関連者間取引について移転価格調査は実施されません。

ドイツの税務当局は 2 国間 APA(バイラテラル APA)と多国間 APA(マルチラテラル APA)を認めており、ユニラテラル APA は認めていません。

また、2021 年の税制改正により、APA が法制化され、申請手続きや提出必要書類などが明確に規定されました。申請対象期間は最長で 5 年とされており、ロールバックの適用も可能です。APA は将来の事業年度に対して合意されますが、ロールバックにより、その合意内容を過去の事業年度、まだ税務調査が行われていない期間にも適用することができます。

ドイツでは APA の申請には手数料が必要で、3 万ユーロを税務当局に支払う必要があります¹⁸。また、APA の申請を行う前に、税務当局と事前相談(Prefiling Meeting)を非公式に行い、申請要件や申請内容について話し合うことができます¹⁹。

APA は多くの企業から、長期的で労働集約的なプロセスと認識されています。実際、過去には APA の合意締結までに数年を要したケースもあります。しかし、私たちの日独 APA プロジェクトの経験から、APA プロセスを初期段階から綿密に計画し、関係税務当局と緊密な関係を維持することで、プロセスを迅速化させ、スムーズな合意を導くことができることが分かっています。

APA が合意されると、移転価格文書の作成といったコンプライアンス義務が軽減され、法的確実性が向上し、税務調査時の負担も大幅に軽減されます。そのため、多くのメリットや節約効果が期待されます。特に、グループ内の移転価格システムが長期的に安定している場合、取引金額が小さい場合でも APA は有効です。

6. おわりに

欧州移転価格実務シリーズの第 2 号では、ドイツ子会社の観点から、移転価格税制の概況、税務調査の特徴やドイツ特有の機能移転税制、事前確認制度の現状などを紹介しました。ドイツ子会社や日本親会社の担当者が関連者間取引を検討する際の参考となれば幸いです。

¹⁸ German Fiscal Code (“AO”), Sec. 89a

¹⁹ Application Decree for German Fiscal Code (“AEAO”), Para. 1.18

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)
パートナー シニアマネージャー
水島 吾朗 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、国際税務、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 149 カ国に及ぶグローバルネットワークに 370,000 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。

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になるものではありません。

© 2024 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.