

ミュンヘン日本人会セミナー

税務調査の実務

2020年12月10日(木)

アーンスト・アンド・ヤング会計事務所

目次

I. 税務調査の実務

1. 概要
2. 税務調査の種類
3. 税務調査の流れ
4. 最近の動向

II. 税務調査に関する規定

1. 査定の時効
2. 協力義務
3. 移転価格
4. プロセスドキュメンテーション
5. 脱税
6. 利息
7. 相互協議

III. 日系企業における更正事例

1. 法人税
2. 営業税
3. 移転価格
4. VAT
5. 賃金税

I. 税務調査の実務



I. 税務調査の実務

1. 概要

日系企業ビジネスにおける税務調査のリスク

- ▶ 税金リスク
- ▶ 利息リスク
- ▶ 税務調査対応コスト(従業員への負担、会計事務所フィー、事務所スペース等)
- ▶ 脱税に関わる刑事リスク
- ▶ 申告プロセスに関わる組織運営の見直し
- ▶ ITシステムの見直し

I. 税務調査の実務

1. 概要

税務調査とは何か？

- ▶ 税務当局が納税者の申告内容を確認する調査手続
- ▶ ドイツの所得税、法人税、VATを始めとする租税の多くでは、納税者自身が税申告を行うことにより、管轄税務署より査定される。しかし、自ら申告する以上、その内容や税額に誤りが生じたり、虚偽の申告により不当に納税を免れられる恐れがために行われる。

税務調査の目的（租税通則法第199条）

- ▶ 納税義務および租税の査定に関して基準となる事実的および法的関係について納税者にとっての利益ならびに不利益の両面から調査すること

I. 税務調査の実務

1. 概要

税務調査を担当する税務署

- ▶ 原則として会社の課税を担当する税務署（法人税、賃金税、VAT等） 例外：規模の大きな会社、グループ会社の場合は大規模事業者/グループ会社税務調査税務署が税務調査を担当する

税務調査の対象

- ▶ 税目の種類、対象期間は税務当局の裁量により決定（通常は3年以下）。課税関係の重要な変更が予想される場合は対象期間が4年以上になることもある

1. 税務調査の実務

2. 税務調査の種類

主な税務調査の種類

- ▶ 一般税務調査 (Betriebsprüfung)
法人税、営業税、源泉税、VAT等対象、一般的に3年間対象
- ▶ 給与源泉税調査 (Lohnsteuer-Außenprüfung)
給与源泉税対象、3～4年間対象
- ▶ VAT特別調査 (Umsatzsteuer-Sonderprüfung)
特定期間のVAT対象、1か月から長期間まで対象
- ▶ VAT抜き打ち調査 (Umsatzsteuer-Nachschau)
- ▶ 関税調査 (Zollprüfung)

1. 税務調査の実務

2. 税務調査の種類

一般税務調査

- ▶ 最も一般的な税務調査の形式
- ▶ 原則3年間で調査対象となる
- ▶ 法人税、営業税、VAT、移転価格が対象
- ▶ 移転価格専門調査官が投入される場合は移転価格も厳しく調査される
- ▶ VATに関しては厳しく調査されるケースはさほど多くない
- ▶ 調査期間は数か月で終了する場合から数年に及ぶケースも

1. 税務調査の実務

2. 税務調査の種類

賃金税税務調査

- ▶ 一般税務調査の次に頻繁に発生する調査形式
- ▶ 原則3～4年間で調査対象となる
- ▶ 賃金税(給与源泉税)が対象
- ▶ 賃金税の専門調査官が投入される
- ▶ 駐在員個人所得税源泉徴収が厳しく調査される
- ▶ 調査期間は数か月で終了する場合から数年に及ぶケースも

1. 税務調査の実務

2. 税務調査の種類

VAT特別調査

- ▶ 税務当局が一定の取引のVATに関して調査を希望する場合に不定期に発生
- ▶ 国外のECセールスリスト申告内容をドイツ税務当局が共有しており、国外での申告内容とドイツ国内での申告内容が合致しない場合など
- ▶ 調査対象期間は1か月の短い期間から数年に及ぶケース
- ▶ VAT専門調査官が投入
- ▶ 限定的な内容について厳しく調査される
- ▶ 調査期間は数か月で終了する場合から数年に及ぶケースも

1. 税務調査の実務

2. 税務調査の種類

税務調査による追徴額

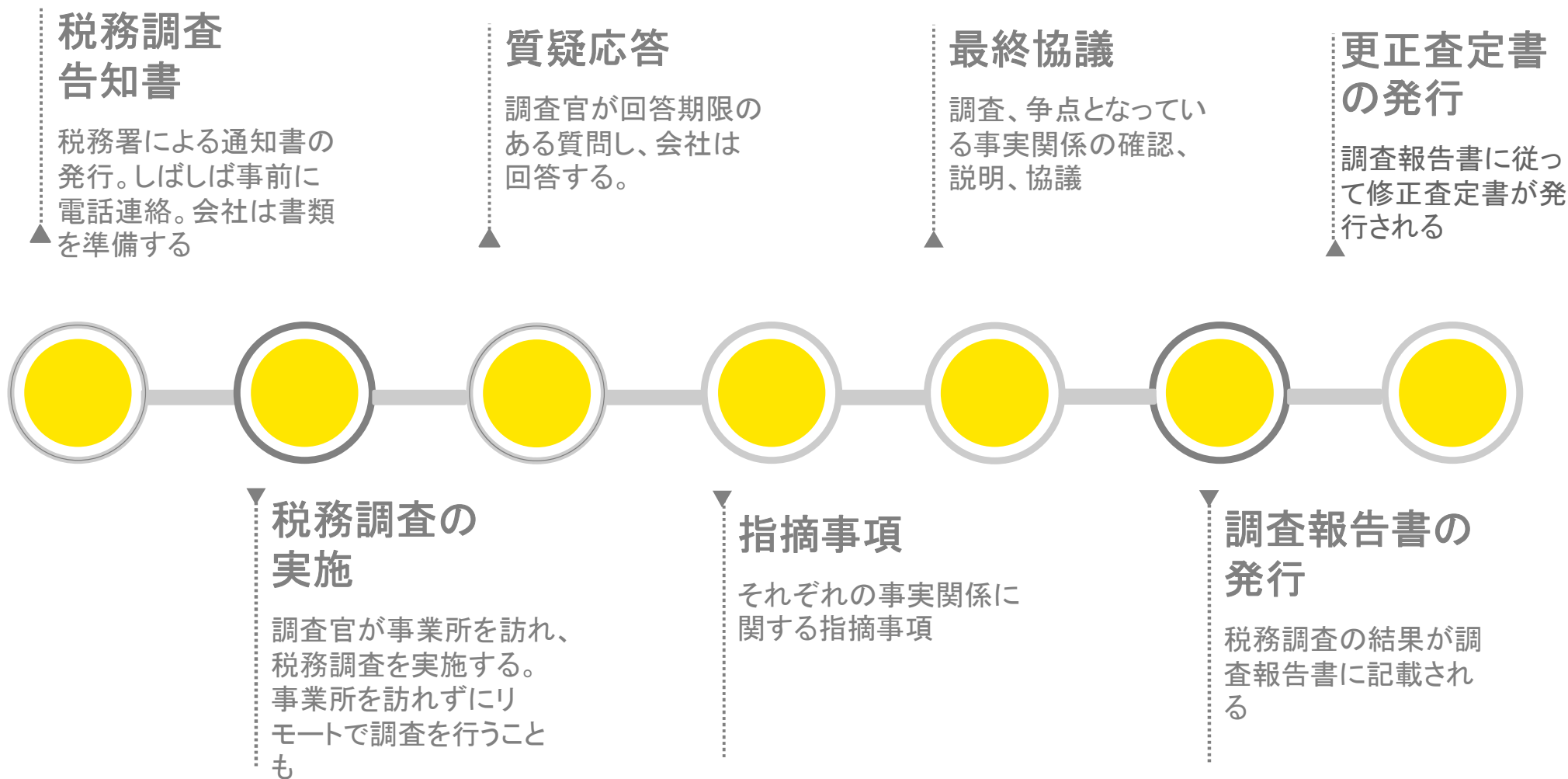
(単位:10億 €)

税金の種類	2017年	2018年
売上税	1.9 (10.7%)	1.9 (13.9%)
個人所得税	2.6 (15.1%)	2.7 (19.6%)
法人税	4.5 (25.7%)	2.6 (18.5%)
営業税	3.8 (21.7%)	3.1 (22.5%)
その他	1.8 (10.4%)	1.3 (16.1%)
利息	2.9 (16.4%)	2.3 (16.1%)
追徴額合計	17.5	13.9

注) 貸金税税務調査、VAT特別調査、税務査察による追徴額を含まず 出典: Bundesministerium der Finanzen – Ergebnis der steuerlichen Betriebsprüfung 2018

1. 税務調査の実務

3. 税務調査の流れ



I. 税務調査の実務

3. 税務調査の流れ

1. 調査告知書(,Prüfungsanordnung‘)の交付

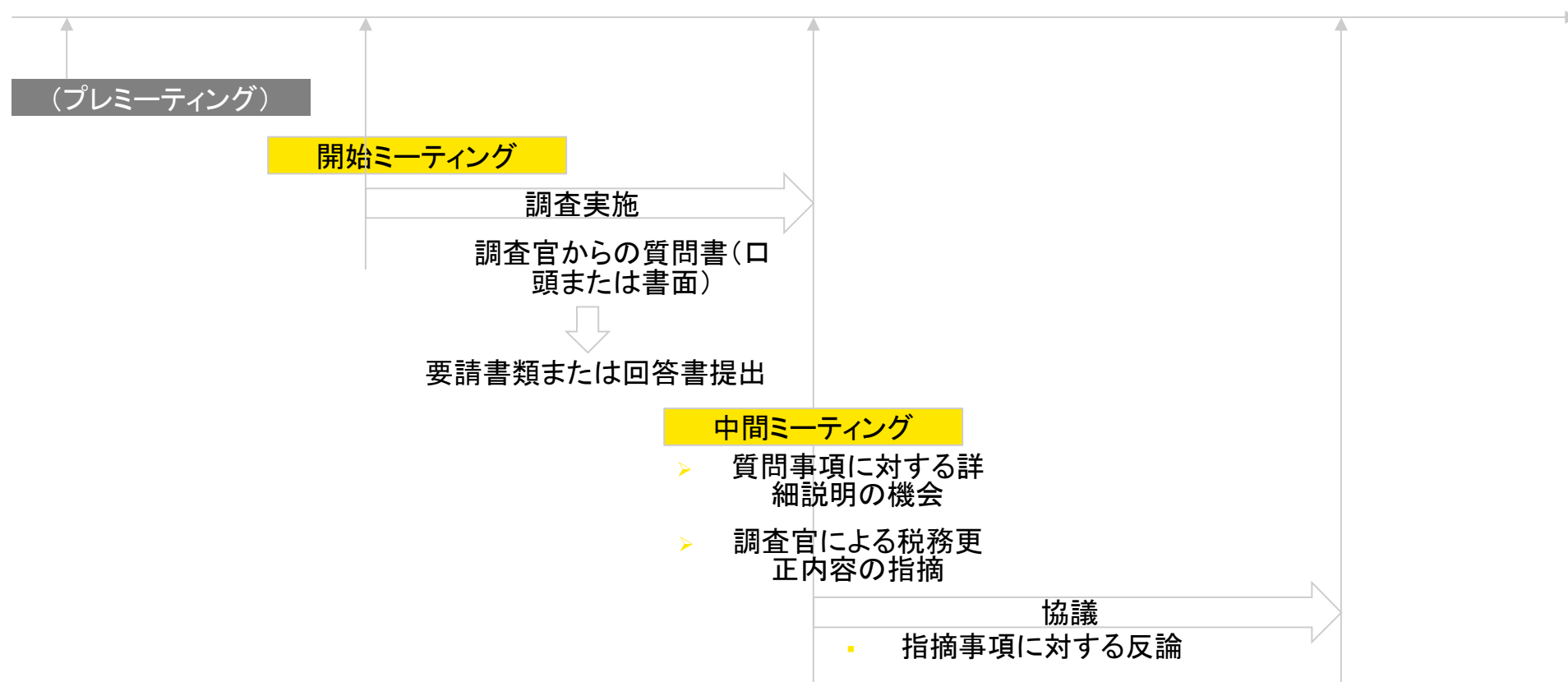
調査告知書の内容

- ▶ 対象となる税目の種類、場合によっては特定の事象／取引
 - ▶ 対象期間
 - ▶ 調査開始日
 - ▶ 調査実施場所
 - ▶ 調査官名
 - ▶ 税務調査における納税者の権利および協力義務に関する教示
 - ▶ デジタルデータアクセスの方法(直接アクセス、間接アクセス、データ媒体提供)
 - ▶ 移転価格文書の事前提出要請等
-
- ✓ 調査開始日程については、事前に調査官から納税者または税理士事務所に対して電話で打診があるケースが多い
 - ✓ 調査実施場所は原則的には会社だが、リモートで実施されるケースあり
 - ✓ 調査開始後に調査対象税目や期間が延長される場合は、別途調査告知書の交付要

I. 税務調査の実務

3. 税務調査の流れ

2. 調査実施



更正内容について双方の意見が衝突する場合、中間ミーティングまたは最終協議に調査官の上役である統括官(Sachgebietsleiter)が同席するケースあり。

I. 税務調査の実務

3. 税務調査の流れ

開始ミーティング(30分～1時間)

- ▶ 税務調査官が会社を訪れ、多くは談笑、自己紹介、取締役からの会社の事業内容の説明、提出資料、データの受け渡し等

作業開始

- ▶ 多くは税務調査官に作業スペースが与えられ、必要な作業を行う。1週間程度実地調査を行うことが多い

質疑応答

- ▶ 多くの場合調査官は書面で質問書を発行し、回答期限を設けて回答を要求する。会社は質問書に書面または口頭で回答する。

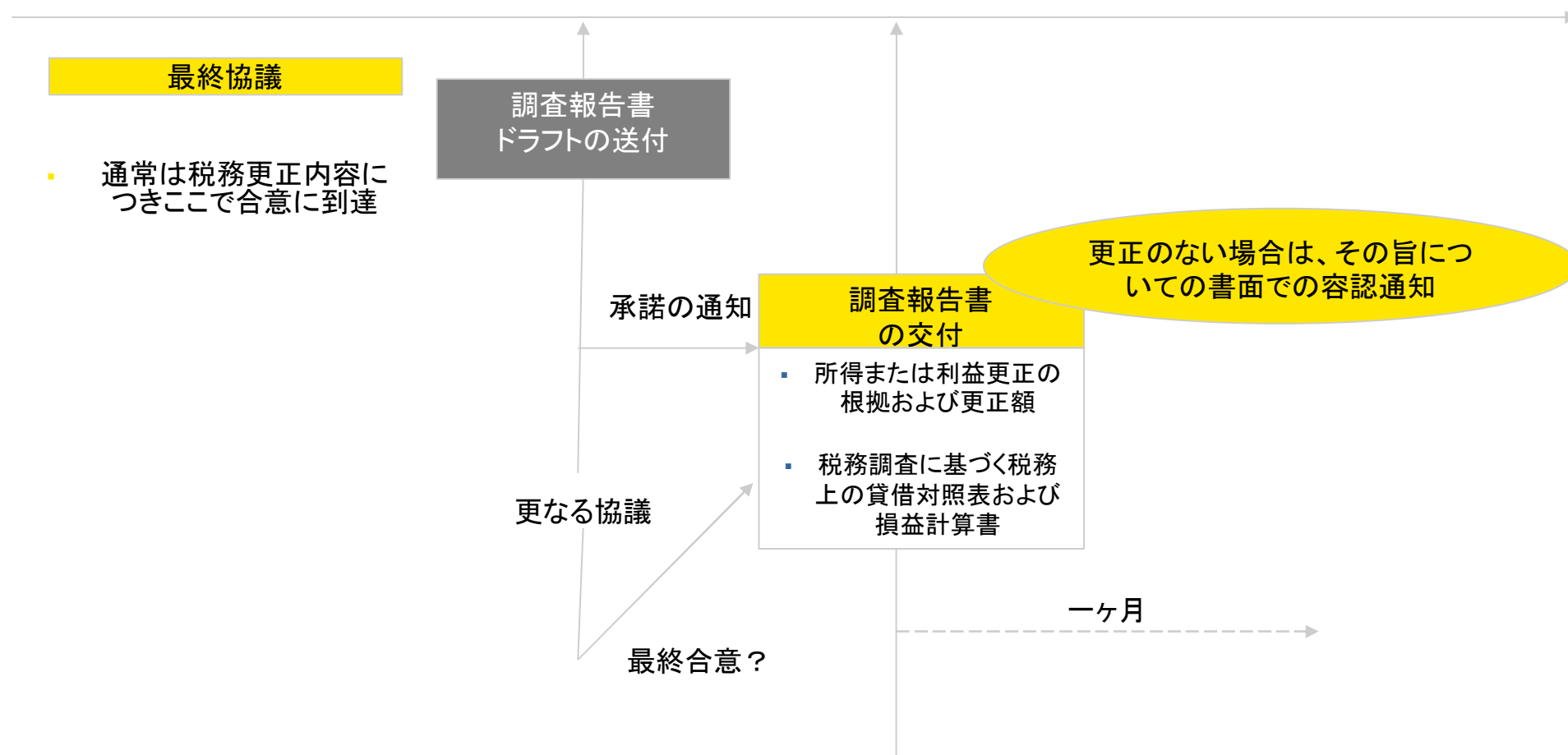
協議

- ▶ しばしば特定の内容に関して協議(実地、電話など)する機会が設けられる

I. 税務調査の実務

3. 税務調査の流れ

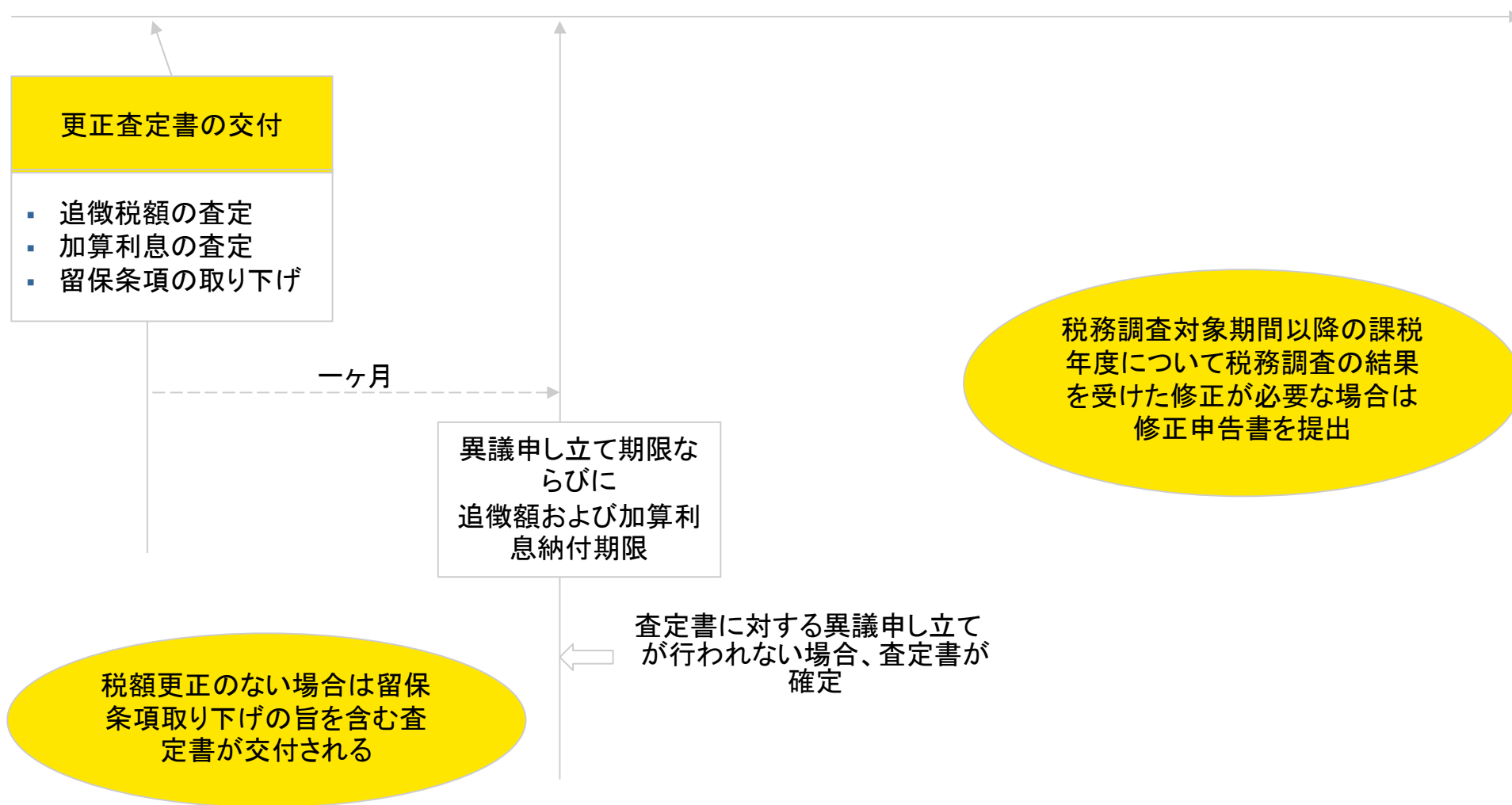
3. 税務調査報告書(,Prüfungsbericht‘)の交付



I. 税務調査の実務

3. 税務調査の流れ

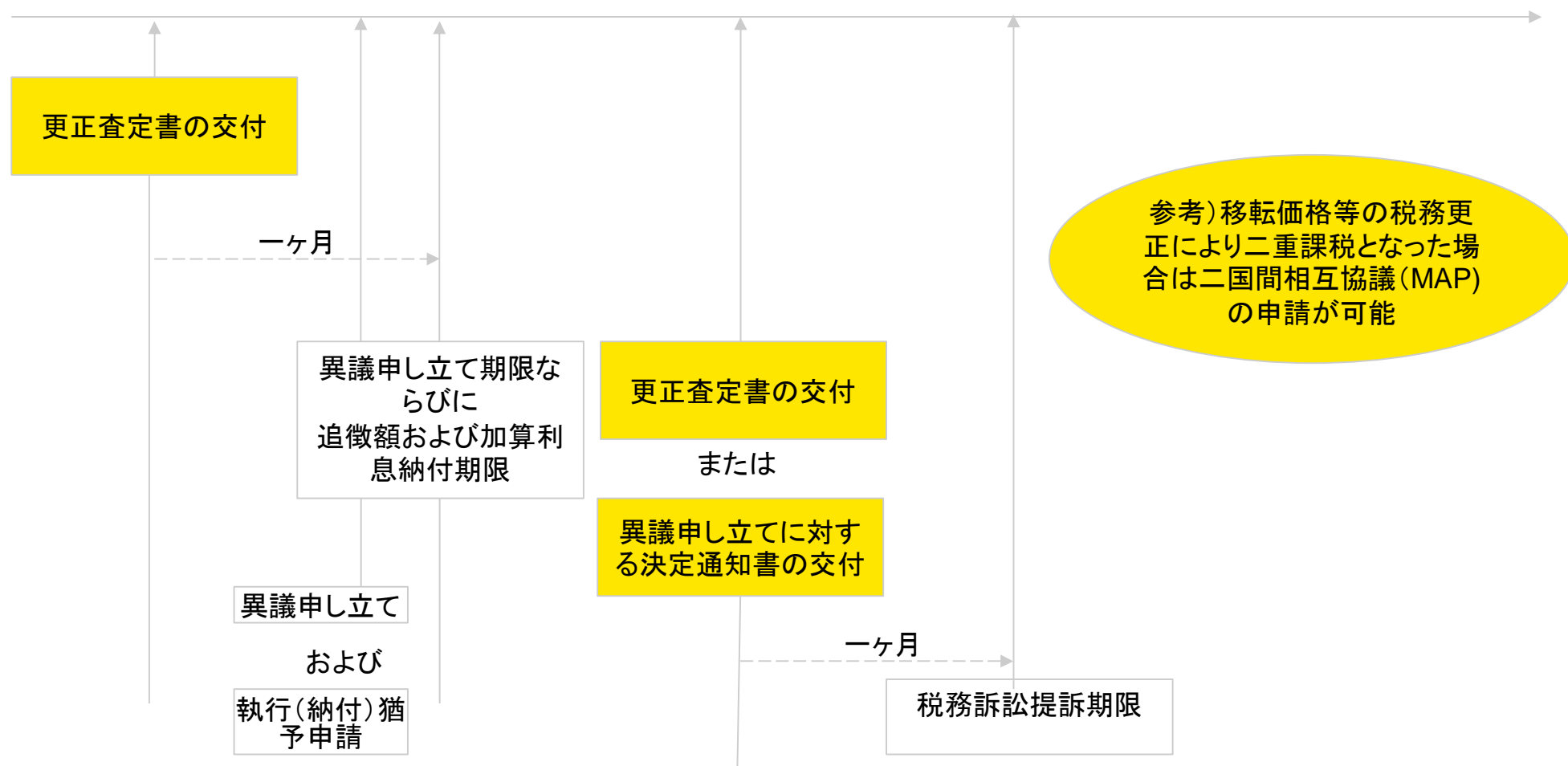
4. 更正査定書の交付



I. 税務調査の実務

3. 税務調査の流れ

5. 不服の申し立て



I. 税務調査の実務

3. 税務調査の流れ

最終協議

- ▶ 争点となっている事項について合意を図るための最終協議。数時間に及ぶ場合も

税務調査報告書

- ▶ 最終協議での合意にしたがって報告書が発行される(事前にドラフトが発行される場合)。報告書は会計事務所によるレビューが好ましい。税金引当金の計上

更正査定書の発行

- ▶ 税務調査報告書の内容に応じて更正査定書の発行。追徴、還付金額の支払い

I. 税務調査の実務

3. 税務調査の流れ

異議申し立て

- ▶ 調査結果に不服がある場合は更正査定書に対して異議申し立てを行う。多くの場合は管轄税務署に却下される

税務訴訟

- ▶ 異議申し立ての却下に不服がある場合は却下通知書から1か月以内に税務訴訟を起すこともできる

相互協議

- ▶ 移転価格に関する更正があった場合は相互協議手続きの開始

I. 税務調査の実務

4. 最近の動向



I. 税務調査の実務

4. 最近の動向

- 課税関係そのもののみならず申告プロセスの調査 (GoBD、プロセスドキュメンテーション)
- ITを使った税務調査 (IT専門調査官、ソフトウェアを使った税務調査, ERPシステムへの直接アクセス)
- 効率重視の税務調査
- 刑事手続き頻度の上昇
- 多国間の情報交換による税務調査 (VAT等)
- コロナ禍におけるリモート調査
- 複数国での同時調査

II. 税務調査に関する規定



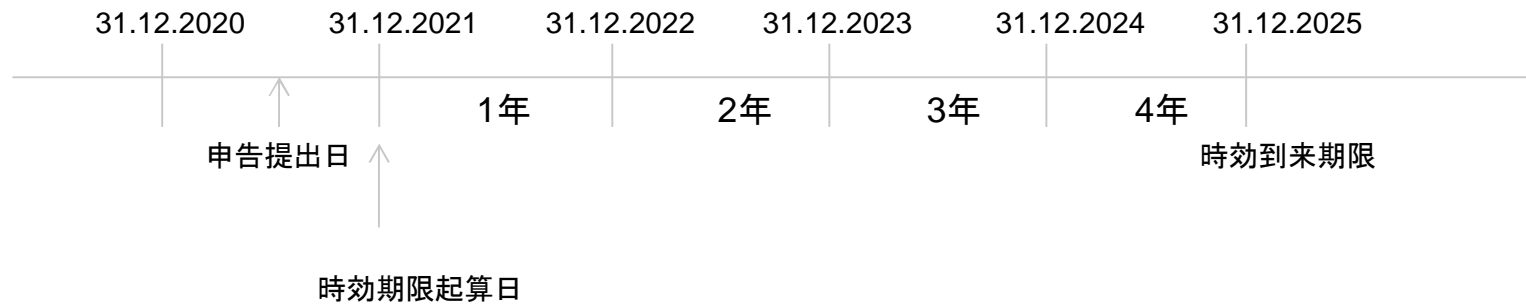
II. 税務調査に関する規定

1. 査定の時効

- ▶ 時効となった査定年度には原則して調査対象とならない。

時効期限	原則	4年
	悪質でない租税回避行為の場合	5年
	脱税の場合	10年
時効期限の起算日	申告書提出の日の属する暦年終了時 申告書未提出の場合、遅くとも当該申告課税年度の翌3暦年目の終了時	

時効期限の計算例: 2020年課税年度



時効期限到来が中断されるケースの例:

- ▶ 時効期限到来前に税務調査が開始された場合
- ▶ 異議申し立て手続き中
- ▶ 税務訴訟中

II. 税務調査に関する規定

2. 協力義務

納税者の協力義務 (租税通則法第200条)

- ▶ 事実関係の把握に協力する義務
- ▶ 情報提供、記録、帳簿、証憑およびその他の文書を提出し、必要な説明を提供する義務
- ▶ 税務調査官のデータアクセス権の行使において協力する義務
- ▶ 税務調査官は会社の従業員に情報を要求することもできる
- ▶ 税務調査官は事業所に立ち入ることができる

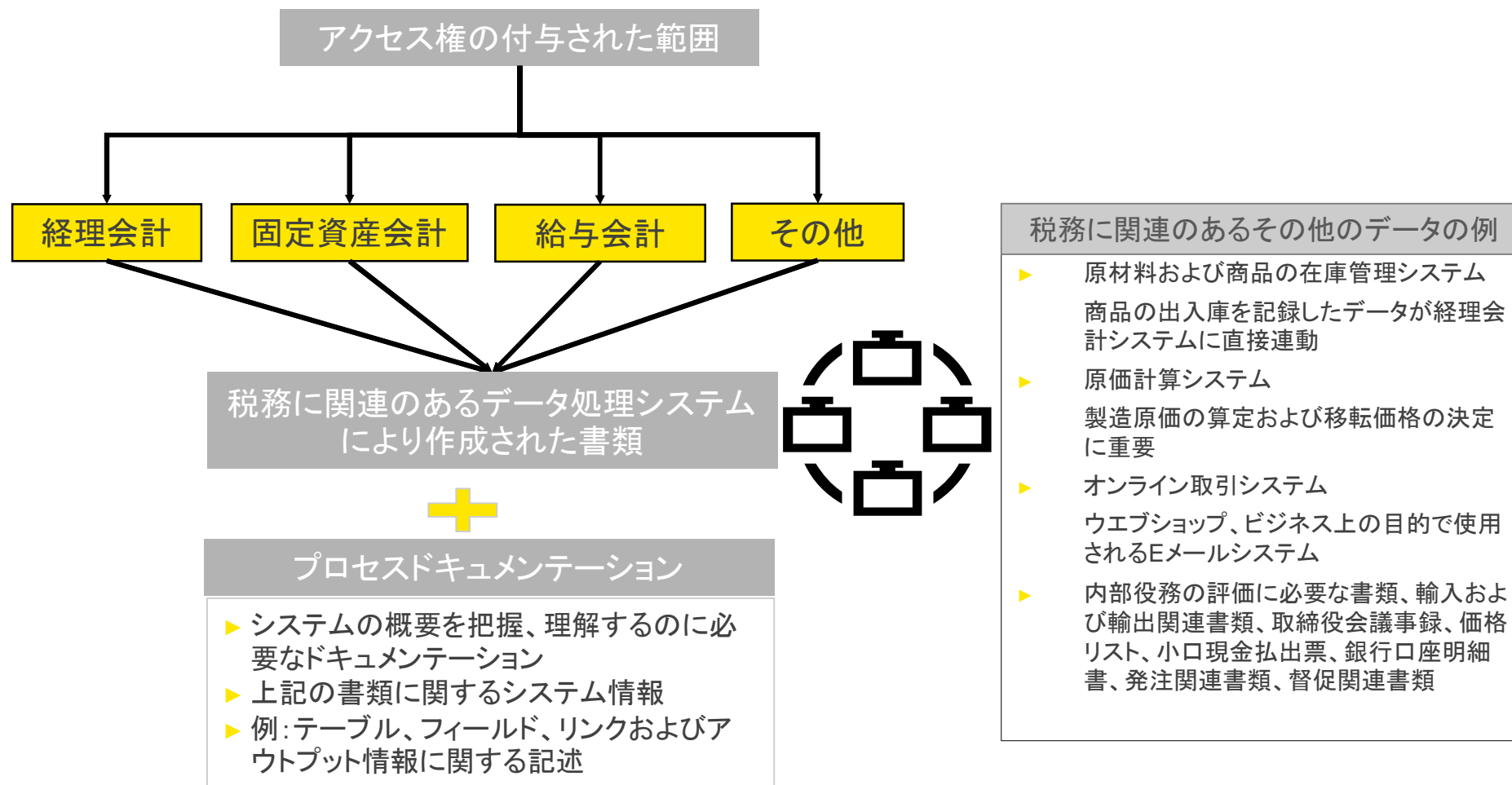
強制手段 (租税通則法第328条)

- ▶ 協力義務は罰金、実力行使などの強制手段により強制することができる

II. 税務調査に関する規定

2. 協力義務

データアクセス



II. 税務調査に関する規定

2. 協力義務

データアクセス方法の種類

直接アクセス(Z-1)

- ▶ データ処理システムに保存されたデータの税務調査官による直接閲覧
- ▶ 「閲覧(Read-Only)」によるアクセスの範囲:
 - ▶ データのリーディング、フィルタリングおよびソーティング
 - ▶ 納税者のデータ処理システム上のアウトプット機能の使用
 - ▶ 納税者によるシステムの使用に関する指導

間接アクセス(Z-2)

- ▶ 調査官の指定する形式での(税務に関連する)データの機械処理
 - ▶ 納税者またはその委託を受けたサービスプロバイダーが行う
 - ▶ 納税者のデータ処理システム上のアウトプット機能のみを使用
- ▶ 会社のデータ処理システム上のアウトプット機能を使用したデータのフィルタリングおよびソーティング
- ▶ 処理を行うのは調査官ではなく、納税者またはその委託を受けたサービスプロバイダー
- ▶ ハードおよびソフトウェアの提供ならびにデータ処理システムに関する知識を有する担当者によるサポートが求められる

データ媒体の提供(Z-3)

- ▶ 保存された(税務に関連する)「書類」の機械処理可能なデータ媒体での提供
 - ▶ 遅くとも税務調査結果を受けた査定書の確定後にはデータ媒体の返却/消去
 - ▶ データの評価に必要なすべての情報(データストラクチャーならびに内部および外部システムとのリンク)を機械処理可能な様式で提供
 - ▶ データが第三者(税理士、DATEV)の手元にある場合も同様
- ▶ データ媒体はデータの評価に必要なすべてのストラクチャー情報を含まねばならず、フルテキスト検索またはビュー機能だけでは十分でない

アクセス方法は、調査官の権限による裁量により決定され、必ずしも一種類に制限されない。

大会社に多いケース: Z-1とZ-3のミックス
小会社に多いケース: Z-3

ただし

会社側が税務調査官によるアクセスを可能とするために過度の負担を強いられないことに留意せねばならない(2014年11月14日付連邦財務省通達)。いずれのアクセス方法とするかは、企業規模、つまり会社の設備および人員構成を勘案した上で判断されねばならず、また、採用されたアクセス方法により会社の業務が必要以上に滞らないよう留意せねばならない。

II. 税務調査に関する規定

3. 移転価格

移転価格文書(租税通則法第90条)

- ▶ 関連当事者とのクロスボーダー取引がある会社は、移転価格文書を作成し、税務当局からの要求から60日以内に提出する義務がある。非経常取引についての記録文書は税務当局からの要請から30日以内に提出する義務がある。

小規模会社への軽減規定（利益区分に関する規則第6条）

- ▶ 関連当事者との物品の取引額が600万ユーロを超えない、さらに役務提供が60万ユーロを超えない場合は移転価格文書作成義務から免除される
- ▶ 会社に移転価格文書作成義務があるかどうかは常に確認しておく必要

II. 税務調査に関する規定

3. 移転価格

移転価格文書に係るペナルティー (租税通則法第162条)

- ▶ 移転価格文書が提出されない場合又は移転価格文書が利用できないと判断された場合は、5,000ユーロを下限として、更正所得金額の5～10%のペナルティーが課される。
また、移転価格文書の提出が遅延した場合には、最低1日100ユーロ(上限100万ユーロ)の課徴金が課される可能性がある。

推計課税

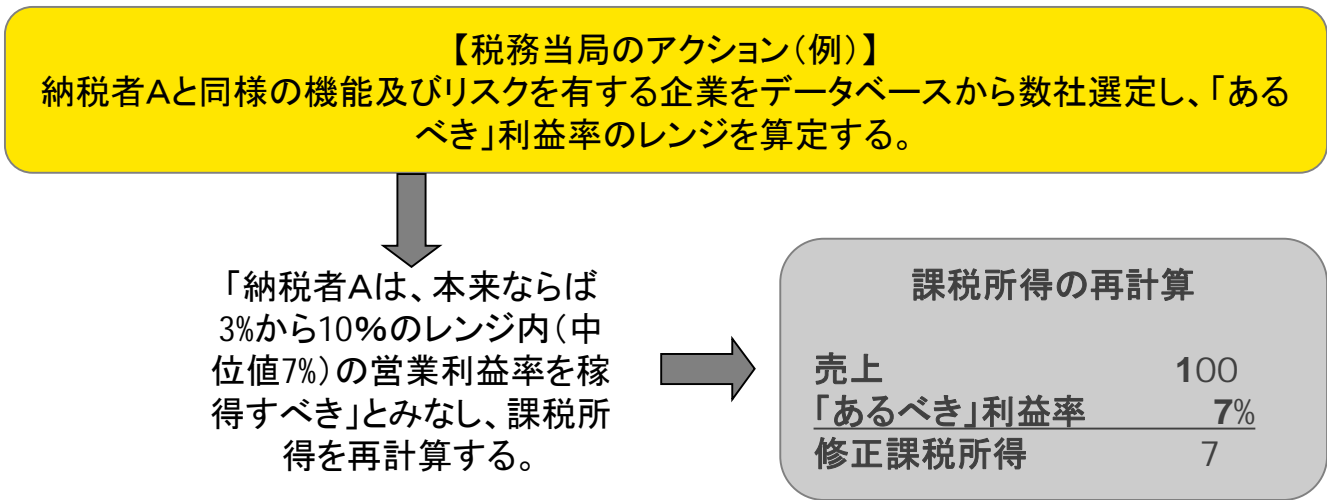
- ▶ ドキュメンテーション義務が遵守されなかった場合、税務当局は、「課税所得が低く申告されていた」として、推計課税を行うことができる。

II. 税務調査に関する規定

3. 移転価格

推計課税

納税者Aの実績	
売上	100
売上原価	80
売上総利益	20
販管費	18
営業利益	2
営業利益率	2%



ペナルティー

	所得更正額の5%~10% (最低5,000€)	遅延1日当たり最低100€ (最高100万€)
文書が未提出	×	
文書が使用不可能	×	
提出期限の遅延		×

II. 税務調査に関する規定

4. プロセスクュメンテーション

プロセスクュメンテーション(GoBD欄外番号151)

- ▶ 正規の簿記の原則は、電子帳簿に加えて、ERPシステムにも求められる。ERPシステムについてプロセスクュメンテーションの作成が必要。プロセスクュメンテーションは、プロセスを網羅的、明確に反映するものでなければならない。
- ▶ GoBDが求めるプロセスクュメンテーション：
 - ▶ 一般的な記述
 - ▶ ユーザーマニュアル
 - ▶ 内部管理システムの機能的、論理的記述
 - ▶ 技術的な説明
 - ▶ オペレーションマニュアル
- ▶ プロセスクュメンテーションが作成されていない場合であっても、必ずしも、帳簿が適正でないとされるものではないが、追跡可能性および検証可能性が損なわれないことが条件(GoBD欄外番号155).

II. 税務調査に関する規定

4. プロセスドキュメンテーション

プロセスドキュメンテーションの内容例

1. 序説
2. 会社と組織の概要
3. ITシステムの概要
4. オペレーション
 - 4.1 文書管理プロセス
 - 4.1.1 受領した文書の取扱い
 - 4.1.2 文書のデジタル化
 - 4.1.3 発行した文書の取扱い
 - 4.1.4 高頻度のケース
 - 4.2 内部管理システム
 - 4.3 データ保護
 - 4.4 文書の保管

5. 技術的なシステムドキュメンテーション
 - 5.1 ソフトウェア
 - 5.1.1 概要
 - 5.1.2 ユーザーマニュアル
 - 5.1.3 技術的なシステムドキュメンテーション
6. 略語リスト
7. 用語
8. 変更履歴

この表は例であり、個々のプロセスドキュメンテーションの内容は異なる場合がある

II. 税務調査に関する規定

5. 脱税

脱税(租税通則法第370条)

- ▶ 税務上重要な事実関係について故意に虚偽の申告をし、租税金額を減らした場合
- ▶ 脱税は刑罰の対象となる

過失による租税回避(租税通則法第378条)

- ▶ 過失により申告義務を怠った場合

自己申告(租税通則法第371条)

- ▶ 脱税を自主申告した場合は免責
- ▶ 例外: 税務調査がすでに告知されている場合
脱税額が25,000ユーロを超えている場合

GmbH取締役が刑罰の対象となるリスク

II. 税務調査に関する規定

5. 脱税

税務申告修正規定との関係

2016年5月23日付のドイツ連邦財務省による租税通則適用通達の補足を通じた、租税通則法第153条と自己開示申告の区別

単純な修正
ドイツ租税通則法第153条
「誠実さ」

過失による租税回避
ドイツ通則法第378条3項
「過失」

脱税
ドイツ租税通則法第370条
「故意」

問題点: 3つの修正方法の境界区分

II. 税務調査に関する規定

5. 脱税

連邦財務省ガイダンス

「税務上の内部管理システムが整備されている場合は、故意でも過失でもないことを示していると考えらるが、具体的な事実や状況についての検討が必要。」

連邦裁判所イェーガー教授

“脱税の意図が無かった場合、例えば 会社の誰か内部管理プロセスに基づいて、彼の知識と信念にしたがって確定申告に署名した場合、彼は脱税者ではないし、申告が間違っていたことが判明した場合には、修正ルールに従って申告書を修正することができるはずだ。”

連邦裁判所の判例

「刑罰は、会社が法的義務の侵害を回避する義務を果たしたかどうか、また、それに役立つ内部管理システムが存在するかに大きく依存する。」

II. 税務調査に関する規定

5. 脱税

ドイツ公認会計士協会が設定する内部管理システムの7つの要素
(IDW PS 980)

- ▶ コンプライアンス文化
- ▶ コンプライアンス目標
- ▶ コンプライアンス組織
- ▶ コンプライアンス・リスク
- ▶ コンプライアンス・プログラム
- ▶ コンプライアンス・コミュニケーション
- ▶ コンプライアンスの監視

II. 税務調査に関する規定

6. 利息

追徴利息(租税通則法第233a条)

- ▶ 税利息の対象は所得税、法人税、営業税、VAT
- ▶ 賃金税等の源泉税に対しては利息加算なし
- ▶ 申告遅延金、納付遅延金は対象外
- ▶ 税金が発生した暦年が終了してから15か月後(4月1日)から利息期間が始まる。
- ▶ 利率は月0.5%(年6%)!

II. 税務調査に関する規定

6. 利息

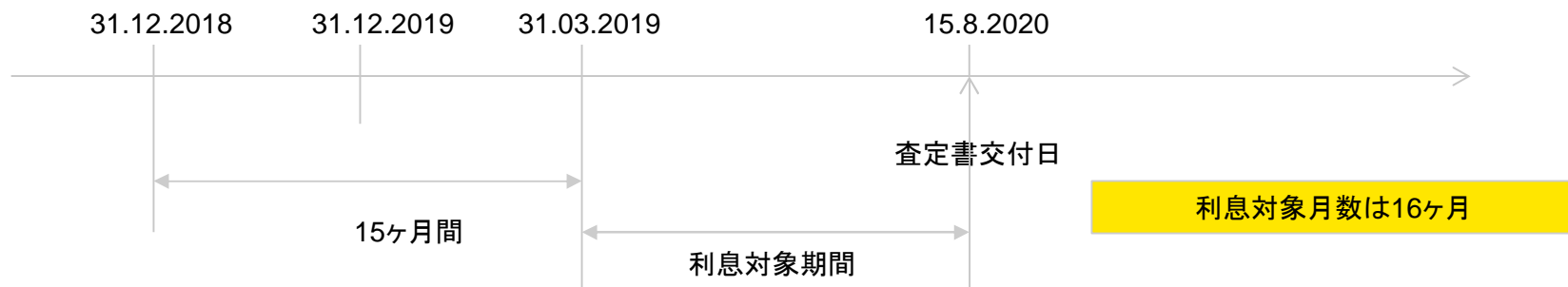
▶ 租税利息の税務上の取り扱い

- ▶ 納付利息
 - ▶ 損金不算入 法人税、営業税
 - ▶ 損金算入 VAT
- ▶ 還付利息は益金算入

▶ 租税利息対象期間

開始	課税年度終了から15ヵ月後 (例えば2020年3月決算期の場合は2020年12月31日から15ヵ月後)
終了	査定書交付の日

計算例:2018年課税年度



II. 税務調査に関する規定

6. 利息

▶ 利息の計算

利率	年利6% (月利0.5%)
課税ベース	査定税額 - (源泉税額 / 税額控除額 / 利息対象期間開始までに査定された前納額) = 納付 / 還付税額 (50ユーロ未満切捨て)

計算例:

査定額:	98,230 €	
源泉税額:	(2,000 €)	
前納額:	(80,000 €)	

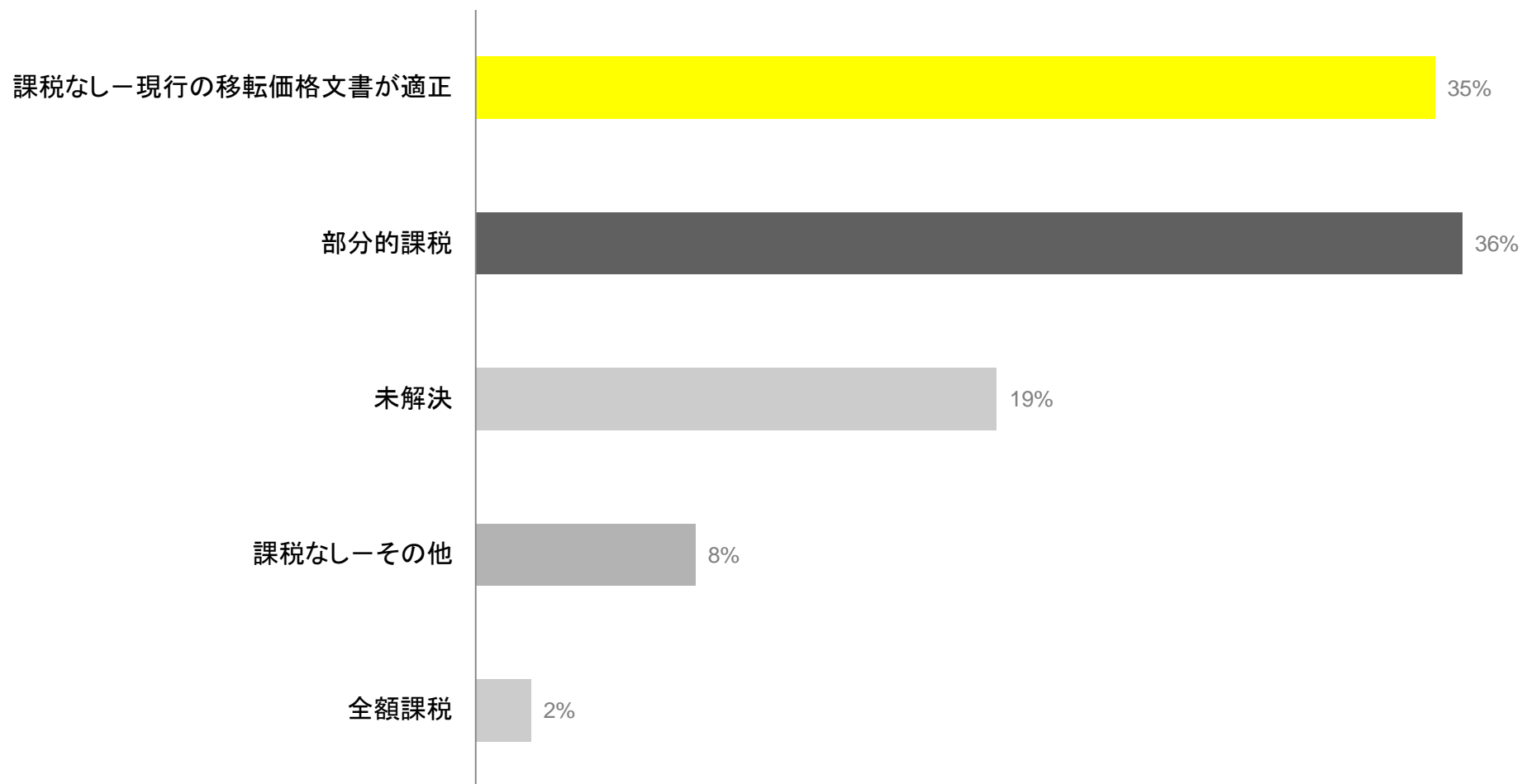
納付額:	16,230 €	
計算ベース:		16,200 €
利率:	0.5% x 16ヶ月	8%
利息額:		1,296 €

		1ユーロ未満切捨 (還付の場合切上)

II. 税務調査に関する規定

7. 相互協議

《ドイツにおける移転価格調査の結果は?》



出典: EY「2016年移転価格グローバル・サーベイ」

II. 税務調査に関する規定

7. 相互協議

- ▶ 相互協議とは、租税条約の規定に適合しない課税（移転価格課税はこれにあたる）を受けた（受ける見込みのある）納税者が、当該課税により発生した国際的二重課税を解消するために、租税条約に基づいて税務当局間による協議を申立てる
- ▶ 移転価格課税により発生した二重課税は、租税条約に応じて税務当局間の相互協議により解消を図るが、合意義務がある訳ではなく、必ずしも二重課税が解消される保証はない

	日本		ドイツ	グループ 合計所得	リスク/対応策
更正前 所得額	100	+	50	150	—
更正後 所得額	100	+	60 50	210	更正による二重課税の発生 相互協議 合意が成立した場合のみ
対応的調整後 所得額	対応的調整 40	+	60 50	150	対応的調整 経済的二重課税の排除

III. 日系企業における更正事例



III. 日系企業における更正事例

1. 法人税

事例1

対象項目	無形固定資産(顧客リスト)
争点	会社Xは01年7月に会社Yから事業部門の譲渡を受け、専門家による事業評価に基づき譲渡対価25万ユーロを支払った。会社Xは25万ユーロはすべて顧客リストの譲渡対価であるとして5年で償却処理した。税務調査官は、25万ユーロのうち、顧客リストの対価は10万ユーロに過ぎず、残りの15万ユーロのうち、5万ユーロは譲渡前に既に会社Yが締結していた販売取引契約で02年中に会社Xが実現した取引に対する対価、残りの10万ユーロは営業権の対価であると認定した。

更正額と翌期以降への影響

	01年	02年	03年
未実現取引		-50,000€	
顧客リスト減価償却*	+15,000€	+30,000€	+30,000€
営業権減価償却**	-3,333€	-6,667€	-6,667€
更正額合計	+11,667€	-26,667€	+23,333€

* $(250,000€ - 100,000€) \times 20\% = €30,000$

** $100,000€ \times 6.667\% = 6,667€$

III. 日系企業における更正事例

1. 法人税

事例2

対象項目	無形固定資産(商事代理権)
争点	会社Xは01年7月にドイツの商事代理人Yとの商事代理契約を解約、商法第89b条にいう補償金6万ユーロを支払い、これを費用処理した。Yが契約期間中に開拓した顧客ルートは、Xが継続して使用している。税務調査官は、補償金は商事代理権(顧客リスト)の対価であるとして、これを無形資産計上、6年での償却を妥当と判断した。

更正額と翌期以降への影響

	01年	02年	03年
補償金	+60,000€		
減価償却	-5,000€	-10,000€	-10,000€
更正額合計	+55,000€	-10,000€	-10,000€

III. 日系企業における更正事例

1. 法人税

事例3

対象項目	無形固定資産(ERPソフトウェア)
争点	会社Xは01年5月に汎用ソフトウェアをベースとする販売管理システムを導入した。システムのカスタマイズは、従業員の研修、パイロット運転および旧システムからのデータ移管も併せて、システム開発会社Yに委託した。XはYからの請求総額24万ユーロをすべてコンサルティング費用として費用処理していた。税務調査官は、研修費用、パイロット運転およびデータ移管に関わる費用併せて6万ユーロ以外の損金算入を否認、無形資産として計上した。また、減価償却年数は5年が妥当とされた。

更正額と翌期以降への影響

	01年	02年	03年
取得製造原価	+180,000€		
減価償却	-15,000€	-36,000€	-36,000€
更正額合計	+165,000€	-36,000€	-36,000€

III. 日系企業における更正事例

1. 法人税

事例4

対象項目	有形固定資産(建物)
争点	会社X(事業年度＝暦年)は01年1月に建物付き土地を取得したが、その際に発生した不動産取得税および登記関連費用5万ユーロ(土地分3万ユーロ、建物分2万ユーロ)をすべて費用処理していた。会社は建物の取得原価として80万ユーロを計上、減価償却に際して償却率5%を採用していた。適正な償却率は3%である。

更正額と翌期以降への影響

	01年	02年	03年
取得原価	+50,000€		
減価償却*	-600€	-600€	-600€
減価償却**	+16,000€	+16,000€	+16,000€
更正額合計	+65,400€	+15,400€	+15,400€

* $20,000€ \times 3\% = 600€$

** $800,000€ \times (5-3)\% = 16,000€$

III. 日系企業における更正事例

1. 法人税

事例5

対象項目	財務固定資産(子会社株式)
争点	会社Xは01年に親会社Yからの適格現物出資により、UK、フランス、イタリアにある欧州子会社の株式を取得し、商法上は簿価計上、税務上は時価計上とする処理を行った。現物出資に関連して発生した費用(株式評価費用、価値証明書、弁護士費用等)10万ユーロについては一括費用処理していたが、調査官は費用処理を否認し、株式の取得原価に含めるべきとした。費用は各子会社株式の時価に応じて按分された。

更正額と翌期以降への影響

	01年	02年	03年
株式取得原価	+100,000€		
更正額合計	+100,000€		

III. 日系企業における更正事例

1. 法人税

事例6

対象項目	流動資産(棚卸資産／減損引当金)
争点	会社Xは、滞留在庫につき、滞留期間に関わらず一括評価減率1%を適用していたが、一括評価減は認められないとして、0.5%が否認された。Xはまた、外貨建てで仕入れた棚卸商品について01年期末レート適用による評価減処理を行っていたが、為替レート変動は恒常的な価値の変動にあたらぬとして減損処理が否認された。

更正額と翌期以降への影響

	01年	02年	03年
滞留在庫	3,000,000€	2,500,000€	1,500,000€
評価減(1%)	-30,000€	+5,000€	+10,000€
評価減否認(0.5%)	+15,000€	-2,500€	-5,000€
為替差損	+1,200€	0€	0€
更正額	+16,200€	-2,500€	-5,000€

III. 日系企業における更正事例

1. 法人税

事例7

対象項目	流動資産(売掛金／一般貸倒引当金)
争点	会社Xは一般売掛債権に対する貸倒引当金の算定にあたって利息分0.5%および債権回収費用分0.2%を加味した計算を行っていたが、調査官により利息分、債権回収費用分ともに貸倒引当金計上が否認された。

更正額と翌期以降への影響

	01年	02年*	03年**
一般売掛債権	2,000,000€	1,500,000€	2,500,000€
利息分	+10,000€	-2,500€	+5,000€
債権回収費用分	+4,000€	-1,000€	+2,000€
更正額合計	+14,000€	-3,500€	+7,000€

* $(1,500,000€ - 2,000,000€) \times 0.5\% / 0.2\% = -2,500€ / -1,000€$

** $(2,500,000€ - 1,500,000€) \times 0.5\% / 0.2\% = +5,000€ / +2,000€$

III. 日系企業における更正事例

1. 法人税

事例8

対象項目	流動資産(その他資産／個人所得税還付未収金)
争点	会社Xは日本親会社からの派遣駐在員との間にネット給与保証契約を締結しており、所得税還付金は会社に帰属するとされている。02年に会社口座に還付された01年度所得税還付金1万ユーロについては02年に益金として計上された。同様に03年に還付された02年度所得税還付金2万ユーロは03年度に益金として認識された。税務調査官は、所得税還付金は発生ベースで認識すべきとして認識時期の更正を行うとともに03年度の還付見込み額1万5千ユーロを資産計上した。

更正額と翌期以降への影響

	01年	02年	03年
所得税還付金請求権	+10,000€	20,000€	+15,000€
所得税還付額		-10,000€	-20,000€
更正額合計	+10,000€	+10,000€	-5,000€
所得税未収金残高	10,000€	20,000€	15,000€

III. 日系企業における更正事例

1. 法人税

事例9

対象項目	その他引当金(製品保証引当金)
争点	会社Xは製品Aについて売上高の1%の製品保証引当金を計上した。製品保証引当金は過去の経験則に基づき計上されねばならず、実際に発生した製品保証費用が引当額と大きく乖離していたことから売上高の0.4%相当の引当金が妥当であるとされた。

更正額と翌期以降への影響

	01年	02年	03年
製品保証引当金 (1%)	36,000€	48,000€	40,000€
更正額	+21,600€	+7,200€	-4,800€
製品保証引当金 (0.4%)	14,400€	19,200€	16,000€

III. 日系企業における更正事例

1. 法人税

事例10

対象項目	その他引当金(休暇引当金)
争点	会社Xは220労働日を日給の計算ベースとして休暇引当金の計算を行っていたが、有給休暇30日も加味した250日をベースとすべしとの更正が行われた。なお、派遣駐在員については過去の税務調査において有給引当金の計上が否認されたことから01年に8万ユーロの有給引当金の取り崩し処理が行われたが、税務上益金として処理されていた。

更正額と翌期以降への影響

	01年	02年	03年
有給引当額	100,000€	100,000€	110,000€
有給日数分*	+12,000€	0€	+1,200€
派遣駐在員分取崩し	-80,000€	0€	0€
更正額合計	-68,000€	0€	+1,200€

* 100,000€ - 100,000€ x (220/250) = 12,000€

III. 日系企業における更正事例

1. 法人税

事例11

対象項目	その他引当金(修繕引当金)
争点	会社Xは01年期末後3ヶ月以内に実施予定の屋根の修繕費用8万ユーロを引当計上した。屋根修理は実際には03年6月に実施された。商法上、税務上ともに引当金計上の要件を満たしていないとして、修繕引当金が否認された。

更正額と翌期以降への影響

	01年	02年	03年
修繕引当額	80,000€	80,000€	0€
修繕費	+80,000€	0€	-80,000€
更正額合計	+80,000€	0€	-80,000€

III. 日系企業における更正事例

1. 法人税

事例12

対象項目	その他引当金(未決取引引当金)
争点	会社Xは01年期末前に顧客AからのForecastに基づき、委託製造先Bに製品Cの製造を委託したが、その後顧客AがForecastを下方修正したため、会社は01年期末に未決取引引当金を20万ユーロ計上した。03年中に当該製品Cは顧客Aに販売することができた。未決取引引当金は税務上計上が認められないため、税務調査官による更正が行われた。

更正額と翌期以降への影響

	01年	02年	03年
未決引当金残高	200,000€	200,000€	0€
特別損失	+200,000€	0€	-200,000€
更正額合計	+200,000€	0€	-200,000€

III. 日系企業における更正事例

1. 法人税

事例13

対象項目	その他引当金(現金割引引当金)
争点	会社Xは02年度以降請求書発行から14日以内の決済に際しては顧客に現金割引2%を認めている。Xは02年期末時点の売掛金残高をベースに現金割引引当金を2万ユーロを計上した。売掛金明細を精査したところ、売掛金残高の40%は既に請求書発行日から期末日までの間に14日が経過していたため、相当額について損金算入が否認された。

更正額と翌期以降への影響

	01年	02年	03年
現金割引引当金残高	0€	20,000€	0€
現金割引	0€	+8,000€	0€
更正額合計	0€	+8,000€	0€

III. 日系企業における更正事例

1. 法人税

事例14

対象項目	VAT
争点	会社Xは01年に日本の会社Yに対する役務提供を行いドイツVAT19万ユーロの記載のある請求書を発行、支払いを受けた。また売上VATについても月次VAT申告書において申告納付済みであった。当該役務提供取引はドイツVATの対象とならないとの専門家のアドバイスを受け、Xは03年に請求書の訂正を行うとともに、VAT分をYに返金、01年のVAT申告書の訂正を行い、税務署から還付を受けた。税務調査官は、請求書の訂正が行われるまでの間は売上VATの納税義務が存続していることから、01年にYに対する未払金を認識せねばならないとする更正を行った。

更正額と翌期以降への影響

	01年	02年	03年
売上VAT修正額	-190,000€		+190,000€
更正額合計	-190,000€		+190,000€
未払金	190,000€	190,000€	0€

III. 日系企業における更正事例

1. 法人税

事例15

対象項目	VAT
争点	会社Xは01年に日本の会社Yに対して、メッセスペース賃借料10万ユーロの付け替え請求を行った。01年当時のVAT法では当該役務はドイツ課税対象取引であったが、XはドイツVATの記載のない請求書を発行し、Yはこれを決済した。請求書への記載の如何に関わらず売上VAT債務は01年に発生しているため、当該額を未払いVATとして認識せねばならないと税務調査官から指摘された。なお、Yとの取引関係は02年後半から悪化し、VAT額の追加請求は不可能である。

更正額と翌期以降への影響

	01年	02年	03年
売上VAT修正額	-19,000€		
更正額合計	-19,000€		
未払VAT	-19,000€	0€	0€

III. 日系企業における更正事例

1. 法人税

事例16

対象項目	接待交際費および贈答品
争点	会社Xは接待交際費のうち30%を損金不算入処理していたが、損金算入のための記載要件を満たす請求書を提示できなかったため、残りの70%についても損金算入が否認された。また、贈答品についてはネット35ユーロ超の贈答品について損金不算入処理していたが、VAT分を前段階VAT控除していたため、前段階VAT控除が否認されるとともに損金不算入費用として更正された。

交際費の損金算入のための請求書要件

形式要件: レジスター機から発行され、機械に登録された請求書であること
記載要件: レストランの名前および住所、接待の日付、食事内容、請求額、接待側の会社名（総額250ユーロの場合）
会社による追加記入項目: 接待への参加者名および接待の理由

更正額

	01年	02年	03年
交際費	+8,000€	+7,000€	+10,000€
贈答品(VAT分)	+570€	+912€	+1,140€
更正額合計	+8,570€	+7,912€	+11,140€

III. 日系企業における更正事例

1. 法人税

事例17

対象項目	VIPラウンジ
争点	会社Xは01年に地元サッカークラブと三年間のスポンサー契約を締結、年間スポンサー料3万ユーロを損金処理した。スポンサー料には、スタジアムのバナー広告、VIPラウンジの使用対価および試合観戦チケット代が含まれる。スポンサー料の正確な按分内訳が提示できなかったため、調査官は連邦財務省通達に基づいてスポンサー料を下記の通り按分した。

広告料	40%	うち全額損金算入
接待交際費	30%	うち70%損金算入 うち30%損金不算入
贈答品	30%	うち全額損金不算入

更正額

	01年	02年	03年
接待交際費	+2,700€	+2,700€	+2,700€
贈答品	+9,000€	+9,000€	+9,000€
贈答品(VAT分)	+1,710€	+1,710€	+1,710€
更正額合計	+13,410€	+13,410€	+13,410€

III. 日系企業における更正事例

2. 営業税

事例18

対象項目	不動産賃借料
争点	会社Xは、事務所の賃借料のうち、家賃部分(Kaltmiete)のみを営業税上の加算の対象としていた。契約上合意された保守費用についても賃借料として加算の対象となると指摘された。他方、Xは光熱費も賃借料に含めて加算処理を行っていたがこれらは加算対象とはならない。

更正額

	01年	02年	03年
保守費用	12,000€	12,000€	12,000€
x50% x 25%	+1,500€	+1,500€	+1,500€
光熱費	18,000€	18,000€	18,000€
x50%x25%	-2,250€	-2,250€	-2,250€
更正額合計	-750€	-750€	-750€

III. 日系企業における更正事例

2. 営業税

事例19

対象項目	ライセンス料
争点	会社Xは、01年7月に汎用ソフトウェアの使用契約を国内プロバイダーと締結し、ライセンス料および保守料を支払ったが、当該費用をすべてソフトウェア保守費として処理していたため、ライセンス料について加算処理が行われた。

更正額

	01年	02年	03年
ライセンス料	12,000€	24,000€	24,000€
x25% x 25%	+750€	+1,500€	+1,500€
更正額合計	+750€	+1,500€	+1,50€

III. 日系企業における更正事例

2. 営業税

参考) 営業税上のみなし利息加算

	支出額	利子相当%	利子相当額	
利子	100,000 €	100 %	100,000 €	
賃料、リース料(不動産)	100,000 €	50 %	50,000 €	
賃料、リース料(動産)	100,000 €	20 %	20,000 €	
特許、ライセンス料	100,000 €	25 %	25,000 €	
			195,000 €	利子相当額合計
			(100,000 €)	非課税限度額
			95,000 €	加算対象みなし利息
		25%	23,750 €	みなし利息加算額
		17.15%	4,073.12 €	営業税額

III. 日系企業における更正事例

2. 営業税

事例20

対象項目	国外出資持分からの配当
争点	会社Xは、UK会社Yに12%出資しており、02年に20万ユーロの配当をYから受けた。配当関連費用は発生していない。Xは営業税上の課税所得の計算にあたって、法人税上の非課税処理(95%)への調整処理を行っていないため、加算処理を受けた。

更正額

	01年	02年	03年
配当額	0€	200,000€	0€
配当額の95%		+190,000€	
更正額合計	0€	+190,000€	0€

III. 日系企業における更正事例

3. 移転価格

事例21

対象項目	移転価格算定方法
争点	会社Xは日本の製造メーカーの販売子会社として、親会社から製品を購入、欧州メーカーに対する販売活動を行っている。Xの作成した移転価格ドキュメンテーションでは独立企業間の比準価格（第三者間取引価格）が存在しないことから、第三者比較と合致する適切な移転価格算定方法として再販売価格基準法が選択されている。ベンチマーキング分析は行われていない。税務調査官は、XはLimited Risk Distributorに該当するとして、原価基準法（コストプラス法）に基づく所得更正を行うとともに、隠れた利益配当を認定した。

収益状況

	01年	02年	03年	03年予算
売上	8,000k€	7,000k€	7,200k€	7,500k€
粗利益	900k€	760k€	800k€	900k€
粗利率	11.2%	10.9%	11.2%	12.0%
人件費	420k€	480k€	550k€	525k€
その他費用	300k€	360k€	340k€	300k€
税引前利益	180k€	-80k€	-90k€	75k€
営業利益率	2.3%	-1.0%	-1.3%	1.0%

III. 日系企業における更正事例

3. 移転価格

事例21の続き

対象項目	移転価格算定方法
争点	<p>会社Xは日本の製造メーカーの販売子会社として、親会社から製品を購入、欧州メーカーに対する販売活動を行っている。Xの作成した移転価格ドキュメンテーションでは独立企業間の比準価格(第三者間取引価格)が存在しないことから、第三者比較と合致する適切な移転価格算定方法として再販売価格基準法が選択されている。ベンチマーキング分析は行われていない。税務調査官は、XはLimited Risk Distributorに該当するとして、原価基準法(コストプラス法)に基づく所得更正を行うとともに、隠れた利益配当を認定した。</p>

更正額

	01年	02年	03年
費用	720,000€	840,000€	890,000€
コストプラス(7%)	50,400€	58,800€	62,300€
会社実績	+180,000€	-80,000€	-90,000€
更正額合計	-129,600€	+138,800€	+152,300€

Σ161,500€ = 隠れた利益配当認定額

III. 日系企業における更正事例

3. 移転価格

事例22

対象項目	不採算事業
争点	総合商社である会社Xは、3事業部門のうち、AおよびB事業部門は収益事業であるが、残るC事業部門は損失事業となっている。会社全体では収益を計上し、PLIとして採用された営業利益率も第三者比較におけるレンジに収まっている。税務調査官は、C事業の赤字を認めず、利益更正を行った。

収益状況

	A事業	B事業	C事業	合計
売上	8,000k€	5,000k€	6,000k€	19,000k€
粗利益	900k€	660k€	500k€	2,060k€
粗利率	11.2%	13.2%	8.3%	10.8%
人件費	420k€	280k€	250k€	950k€
その他費用	300k€	260k€	290k€	850k€
税引前利益	180k€	120k€	-40k€	260k€
営業利益率	2.3%	2.4%	-0.7%	1.4%

III. 日系企業における更正事例

3. 移転価格

事例22の続き

対象項目	不採算事業
争点	総合商社である会社Xは、3事業部門のうち、AおよびB事業部門は収益事業であるが、残るC事業部門は損失事業となっている。会社全体では収益を計上し、PLI(Profit Level Indicator)として採用された営業利益率も第三者比較におけるレンジに収まっている。税務調査官は、C事業の赤字を認めず、利益更正を行った。

更正額

	C事業
売上高	6,000k€
営業利益率(1.4%)	84k€
会社実績(0.7%)	-40k€
更正額	124k€

III. 日系企業における更正事例

3. 移転価格

事例23

対象項目	欧州統括機能
争点	会社Xは、欧州ホールディング会社として、日本の親会社との間にMaster Distributorship契約、組織再編（日本親会社による現物出資）の結果Xの傘下となった欧州販売子会社との間にLimited Risk Distributorship契約を締結、各販売子会社に対して2.0%のEBITマージンを保証している。X社自身は再編以来損失が続いている。税務調査官はXをフルリスクディストリビューターとみなし、再編後3年間の損失計上を原則的に容認したが、損失額の点で子会社へのEBITマージンの帰属分が過大であると認定し、税務更正を行った。

収益状況

	01年	02年	03年
売上	48,000k€	56,000k€	62,000k€
粗利益	5,400k€	7,300k€	7,500k€
粗利率	11.2%	13.0%	12.1%
人件費	2,800k€	3,200k€	3,500k€
その他費用	3,600k€	4,200k€	5,200k€
税引前利益	-1,000k€	-100k€	-1,200k€
営業利益率	-2.1%	-0.2%	-1.9%

III. 日系企業における更正事例

3. 移転価格

事例23の続き

対象項目	欧州統括機能
争点	会社Xは、欧州ホールディング会社として、日本の親会社との間にMaster Distributorship契約、組織再編(日本親会社による現物出資)の結果Xの傘下となった欧州販売子会社との間にLimited Risk Distributorship契約を締結、各販売子会社に対して2.0%のEBITマージンを保証している。X社自身は再編以来損失が続いている。税務調査官はXをフルリスクディストリビューターとみなし、再編後3年間の損失計上を原則的に容認したが、損失額の点で子会社へのEBITマージンの帰属分が過大であると認定し、税務更正を行った。

更正額

	01年	02年	03年
売上高	48,000k€	56,000k€	62,000k€
営業利益率(-0.5%)	-240k€	-280k€	-310k€
会社実績	-1,000k€	-100k€	-1,200k€
更正額	+760k€	-180k€	+890k€

III. 日系企業における更正事例

3. 移転価格

事例24

対象項目	子会社貸付金／保証金
争点	会社Xは、01年1月からイタリア子会社Yに利率2.5%で50万ユーロの貸付を行った。Xによる市中銀行からの借入の際の利率は当初2%であったが、02年1月から3.5%に引き上げられた。Yとの間の利率の見直しは行われなかった。また、Xは01年7月にフランス子会社Zの取引銀行Aに対して3百万ユーロの債務保証を行ったが、Zに対して保証手数料の請求は行っていなかった。

更正額

	01年	02年	03年
貸付金利息*	0€	+7,500€	+7,500€
保証手数料 (0.2%)	+3,000€	+6,000€	+6,000€
更正額合計	+3,000€	+13,500€	+13,500€

* $500,000\text{€} \times (4.0\% - 2.5\%) = 7,500\text{€}$

III. 日系企業における更正事例

3. 移転価格

事例25

対象項目	ライセンスフィー
争点	会社Xは、01年1月に日本の親会社Yとの間にYが導入した全世界共通SAPシステムの使用に関するライセンス契約を締結、売上高の0.2%をライセンス料として支払った。税務調査官は、ライセンス契約の有効性を認めず、連邦財務省通達にいうところの費用分担契約に過ぎないとの見解を示した。また、費用の算定方法も妥当ではないとして、グループ全体のユーザー数に占めるXのユーザー数に応じた費用按分を行った。

更正額

	01年	02年	03年
ライセンス料	+100,000€	+80,000€	+120,000€
費用按分	-80,000€	-80,000€	-80,000€
更正額合計	+20,000€	+0€	+40,000€

III. 日系企業における更正事例

3. 移転価格

事例26

対象項目	本社経費
争点	会社Xは、日本の親会社から、01年に実施された増資の際の弁護士費用8万ユーロに加えて、本社経費の請求を受けた。本社経費には、IT、経理アドバイス、法務アドバイス、海外事業部従業員の人件費等が含まれていた。弁護士費用は株主費用であるとしてその全額が、本社経費についてはXの享受する便益が認められないとしてその50%が否認された。また、Xの社長であるAの日本への出張旅費についてもその一部が否認された。

更正額

	01年	02年	03年
弁護士費用	+80,000€	0€	0€
本社経費(50%)	+60,000€	+70,000€	+80,000€
出張旅費(20%)	+4,000€	+5,000€	+6,000€
更正額合計	+144,000€	+75,000€	+86,000€

III. 日系企業における更正事例

3. 移転価格

事例27

対象項目	機能移転
争点	会社Xは、03年にポーランドの関係会社Yに事業部門を移管した。この際にXは当該事業移管は、機能移転または顧客リスト等の無形資産の移管のいずれにも該当せず、ルーティン機能が移管しただけであるとして、Yに対価を請求しなかった。税務調査官は機能移転があったとして、キャピタルゲインを認識した。

更正額

	01年	02年	03年
キャピタルゲイン	0€	0€	+2,000,000€
更正額合計	0€	0€	+2,000,000€

III. 日系企業における更正事例

4. VAT

事例28

否認項目	輸出免税取引の否認
否認事例と理由	輸出証明書の不備が原因で輸出免税取引が否認された

▶ 事象的要件

- ▶ 供給者による財貨のEU域外への輸送・発送、または
- ▶ 国外購入者(注1)による財貨のEU域外への輸送・発送など

注1) 国外に住所または所在地を有する購入者等

▶ 証憑による証明

輸送(Beförderung/transport) のケース

- ▶ 電子的方法(ATLAS)による輸出申告の場合は“Ausgangsvermerk“(PDF)
- ▶ 輸出証明の付された輸出申告書

発送(Versendung/dispatch) のケース

- ▶ 電子的方法(ATLAS)による輸出申告の場合は“Ausgangsvermerk“(PDF)
- ▶ 運送業者の証明書等の一般的に通用する輸送書類(記載事項要件に留意)

帳簿による証明 – 記載義務(記載内容)

- ▶ 財貨の数量および市場における一般名称
- ▶ 購入者の名前および住所
- ▶ 約定対価
- ▶ 供給日
- ▶ 輸出日
- ▶ 電子的方法による輸出申告の場合、レファレンス番号
- ▶ その他

左記証書が困難な場合には、輸送のケースと同様の輸出証明の付された輸出申告書も可

III. 日系企業における更正事例

4. VAT

事例29

否認項目	EU域内免税取引の否認
否認事例と理由	証憑の不備によりEU域内免税取引が否認された。

▶ EU域内免税要件(事象的要件)

- ▶ 供給者または購入者による財貨の他のEU加盟国への輸送・発送
- ▶ 購入者が事業者であり、事業目的の購入
- ▶ 購入者が到着国で財貨の取得の課税義務を負う
- ▶ 自己所有財貨の到着国での一時的使用目的以外のEU域内引き渡しも対象

2020年1月1日からは、規定がさらに厳格化されており、漏れなく、正しいECセールスリストが提出期限までに電子申告されていることが免税の前提となる

▶ 証憑による証明 – 2020年1月1日から 推定ルール

- ▶ 当該ルールに則った証憑を所持している場合、行われた取引がEU域内免税取引であったことが推定される
- ▶ 税務当局はこの推定を具体的な証拠をもって反駁できる

III. 日系企業における更正事例

4. VAT

事例29の続き

否認項目	EU域内免税取引の否認
否認事例と理由	証憑の不備によりEU域内免税取引が否認された。

▶ 推定ルール(2020年1月1日から)

以下の要件を満たした場合に、財貨が供給者から直接受益者(購入者)に輸送または発送されたと推定される

- ▶ 供給者が、自分と購入者とは独立した第三者から少なくとも2つの証憑を入手可能な場合
(例えば、署名済み運送状、運送証券、空輸便請求書、輸送者の請求書など輸送・発送書類)

または

- ▶ 供給者が上記から1つの証憑を入手でき、さらに下記に挙げる証憑を1つ入手可能な場合
(輸送・発送に関する保険証券または、輸送・発送に対する支払いを証明する銀行書類、財貨が受益者に届いたことを証明する公式書類、または受益者のいる他のEU加盟国にある倉庫所有者の領収書)

- ▶ 上記の証憑が入手不可能な場合
従来通り、請求書コピーおよび「到着確認書 (Gelangensbestätigung)」で代替できる

III. 日系企業における更正事例

4. VAT

事例29の続き

否認項目	EU域内免税取引の否認
否認事例と理由	証憑の不備

▶ 従来の証憑による証明

輸送(Beförderung/transport) および発送 (Versendung/dispatch) のケース

- ▶ 請求書コピー
- ▶ 「到着確認書」(Gelangensbestätigung)または代替となる輸送書類
 - 購入者の氏名および住所
 - 財貨の数量および市場における一般的な名称
 - 事業者による輸送または発送もしくは購入者による発送の場合は他のEU加盟国における財貨の受け取りの場所および日付、購入者による財貨の輸送の場合は他のEU加盟国における財貨の輸送の終了場所および日付
 - 確認の日付
 - 購入者の署名

発送の場合、輸送を請け負った第三者による「到着確認書」の保管も可

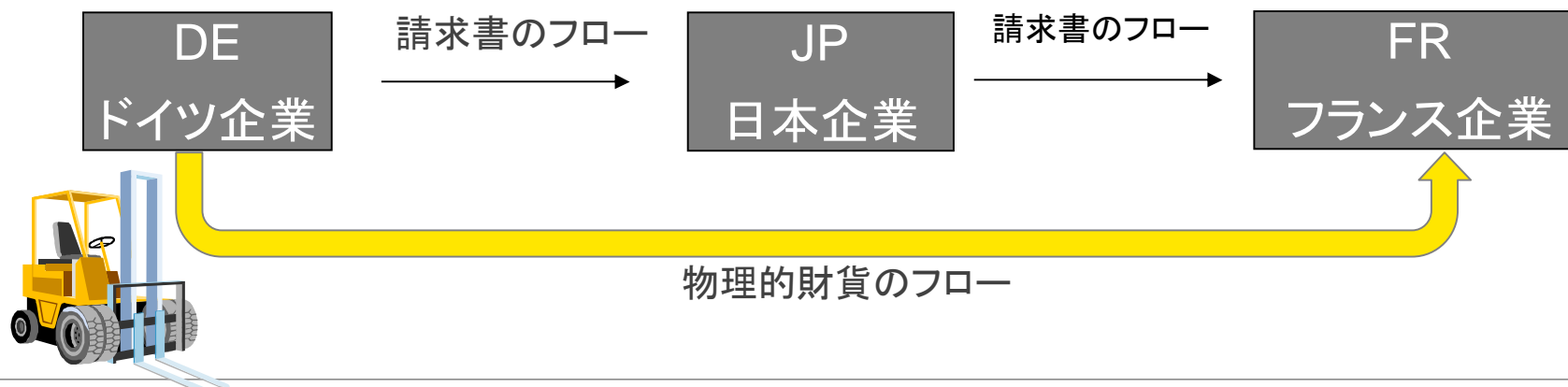
III. 日系企業における更正事例

4. VAT

事例30

否認項目	EU域内免税取引の否認
否認事例と理由	チェーン取引の認識の誤り(最終購入者による引き取りに関わらず、最初の供給者が当該取引をEU域内免税として取り扱っていた。)

- ▶ チェーン取引の定義
(三者以上の)複数事業者がある同一の財貨に関わる取引に関与し、その財貨が物理的に最初の供給事業者から最後の購入受領者に直送される取引
- ▶ 例
請求書の流れ DE → JP → FR
物の流れ DE → FR



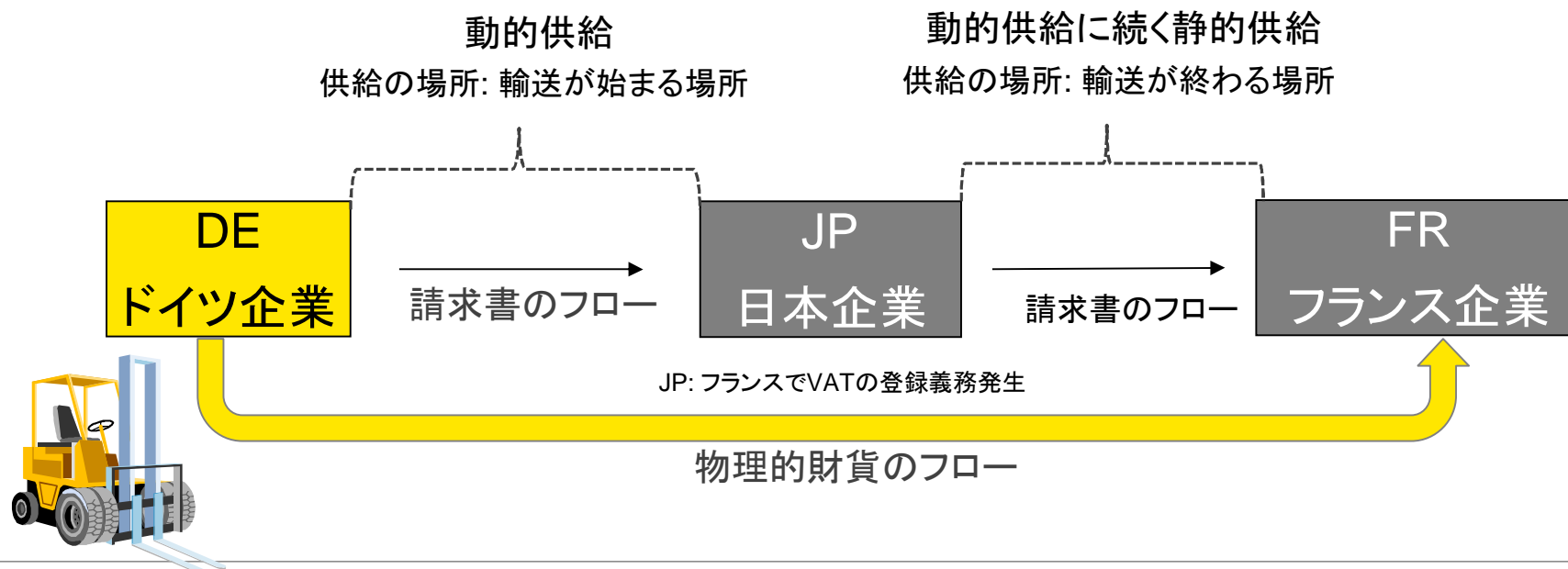
III. 日系企業における更正事例

4. VAT

事例30の続き

否認項目	EU域内免税取引の否認
否認事例と理由	チェーン取引の認識の誤り(最終購入者による引き取りに関わらず、最初の供給者が当該取引をEU域内免税として取り扱っていた。)

- ▶ 最初の供給者(DE)による輸送手配の場合のVAT上の取り扱い
 - ▶ DE → JP ドイツ課税対象 / EU域内免税取引
 - ▶ JP フランスでのEU域内取得
 - ▶ JP → FR フランス課税対象取引(仏での国外事業者に関する取り扱いについて要確認)



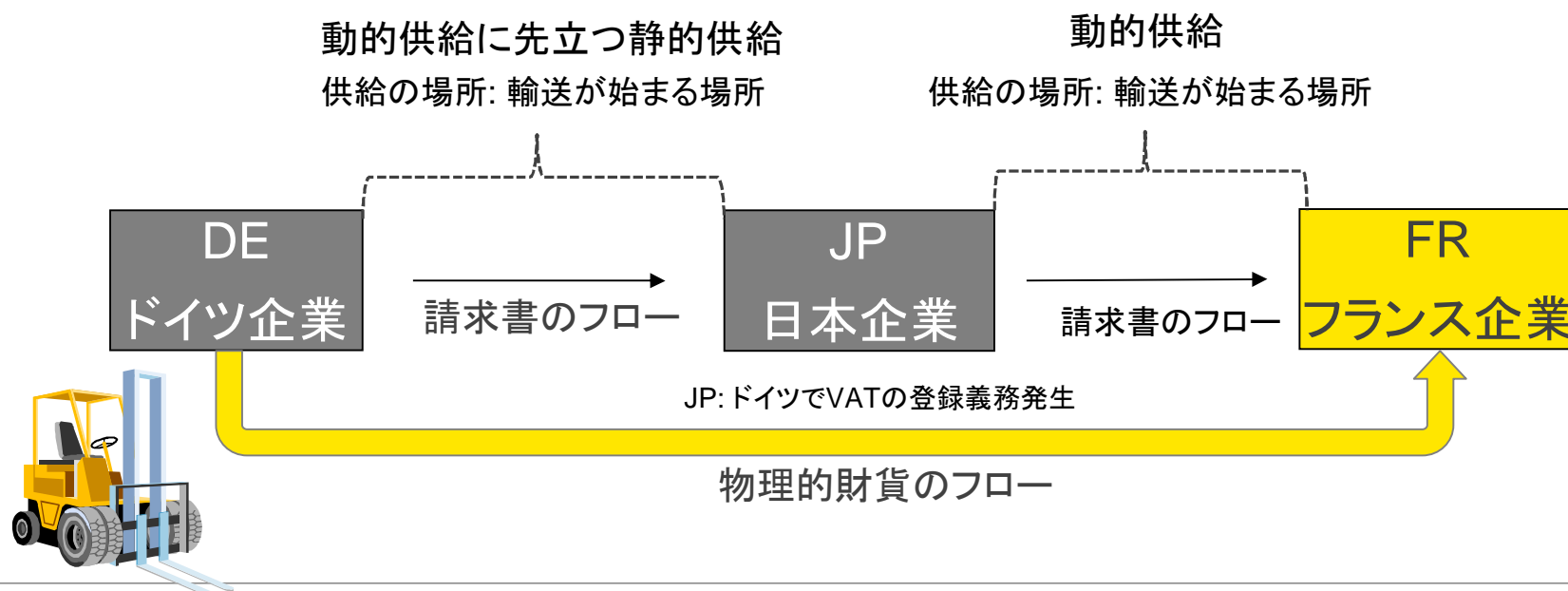
III. 日系企業における更正事例

4. VAT

事例30の続き

否認項目	EU域内免税取引の否認
否認事例と理由	チェーン取引の認識の誤り(最終購入者による引き取りに関わらず、最初の供給者が当該取引をEU域内免税として取り扱っていた。)

- ▶ 最終購入者(FR)による輸送手配の場合のVAT上の取り扱い
 - ▶ DE → JP ドイツ課税対象 / 課税取引
 - ▶ JP → FR ドイツ課税対象取引 / EU域内免除取引



III. 日系企業における更正事例

4. VAT

事例31

否認項目	EU域内免税取引の否認
否認事例と理由	EU域内取引をするにあたって、取引先(購入者)のVAT – ID 番号の有効性を確認していなかったのにも関わらず免税取引として扱っていた。後に、当該番号が取引時に有効でなかったことが発覚した。

▶ 取引先のVAT- ID 番号の確認方法

▶ 簡素証明と適格証明

連邦中央財務局宛ての書面、インターネット(www.bzst.de)、または電話による確認が可能。

▶ 簡素証明 (einfache Bestätigung)

取引先が他のEU加盟国で取得している VAT - ID 番号の有効性を確認できる。

確認するためには、問い合わせをする側のVAT – ID番号および購入者(取引先)が他のEU加盟国で取得しているVAT – ID番号が必要。

▶ 適格証明 (qualifizierte Bestätigung)

購入者(取引先)が他のEU加盟国で取得しているVAT – ID番号が有効であるかどうかのみでなく、そのVAT – ID 番号の保持者の名前および住所を確認することができる。

▶ 証明責任は供給者側にある。

2020年1月1日からは、申告漏れなく、正しいECセールスリストが提出期限まで電子申告されることが免税取引となる大前提となっているため、今後はますます事前にVAT-ID番号を確認することが重要となっている。

III. 日系企業における更正事例

4. VAT

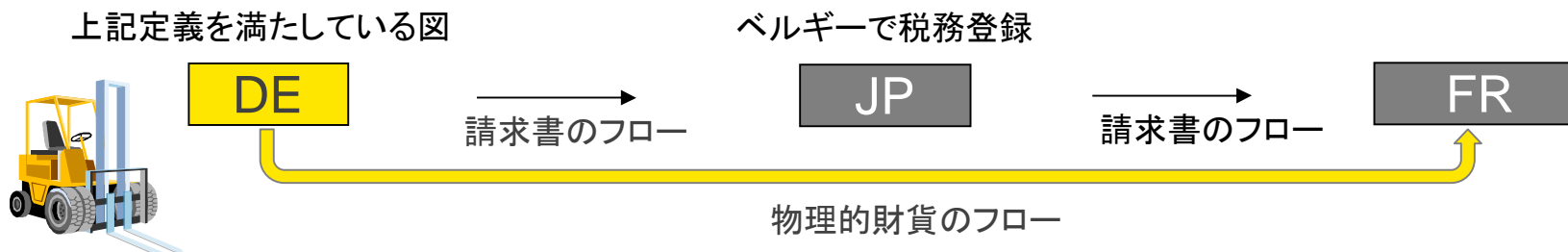
事例32

否認項目	EU三角取引の否認
否認事例と理由	日本の会社JP(ベルギーで税務登録)が中間業者として取引に関与、財貨がドイツからフランスに直送されるケースで、フランスの最終購入者による輸送手配に関わらずEU三角取引として処理し、ドイツでのVAT登録および申告を行っていなかった。EU三角取引の要件が満たされていないことから、チェーン取引規定に従ってJPはドイツで税務登録をする必要あり。

▶ EU域内三角取引の定義

三者の事業者がある同一の財貨に関わる取引に関与し、その財貨が物理的に最初の供給事業者から最後の購入受領者に直送される

- ▶ 各事業者がそれぞれ異なるEU加盟国にてVAT登録されていること
- ▶ あるEU加盟国から他のEU加盟国へ財貨の移動があること
- ▶ 財貨の輸送が最初の供給者または中間業者(購入者として)によって手配されること



III. 日系企業における更正事例

4. VAT

事例32の続き

▶ EU域内三角取引が成立した場合

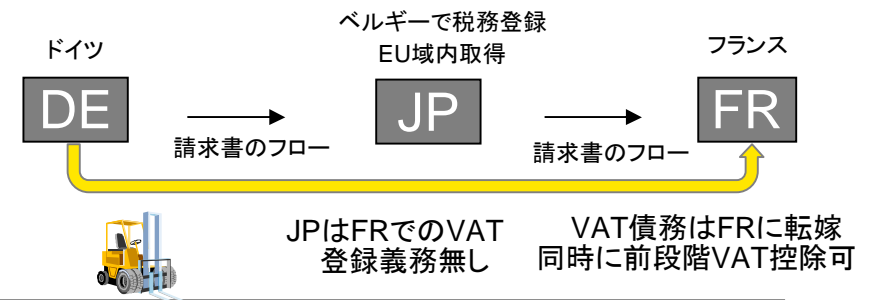
▶ さらに以下の適用要件を満たしていなければならない

- ▶ JP→FRへの供給に先立つEU域内取得が行われていること
- ▶ 中間業者(JP)が財貨の到着地であるEU加盟国に所在していないこと
- ▶ 中間業者(JP)が最初の供給者(DE)及び最終購入者(FR)に対して、輸送が開始または終了するEU加盟国以外のEU加盟国のVAT-ID 番号を使用すること
- ▶ 中間業者(JP)が最終購入者(FR)に対して、「EU域内三角取引」及び「(到着地での)VAT債務が最終購入者に転嫁される」旨の記載のある、VATの記載のない請求書を発行すること。また、請求書にはJPとFRのVAT-ID 番号の記載が必要。
- ▶ 最終購入者(FR)が輸送の終わるEU加盟国のVAT-ID 番号を使用すること

▶ 上記を満たすと

- ▶ 中間者(JP)によるフランスにおけるEU取得は課税済みとみなされる
- ▶ 最終購入者(FR)は到着地(フランス)における中間者(JP)による供給に関わる売上VATを申告し、同時に前段階VATとして控除する。

▶ その結果JPはフランスでVAT登録する義務なし



III. 日系企業における更正事例

4. VAT

事例32の続き

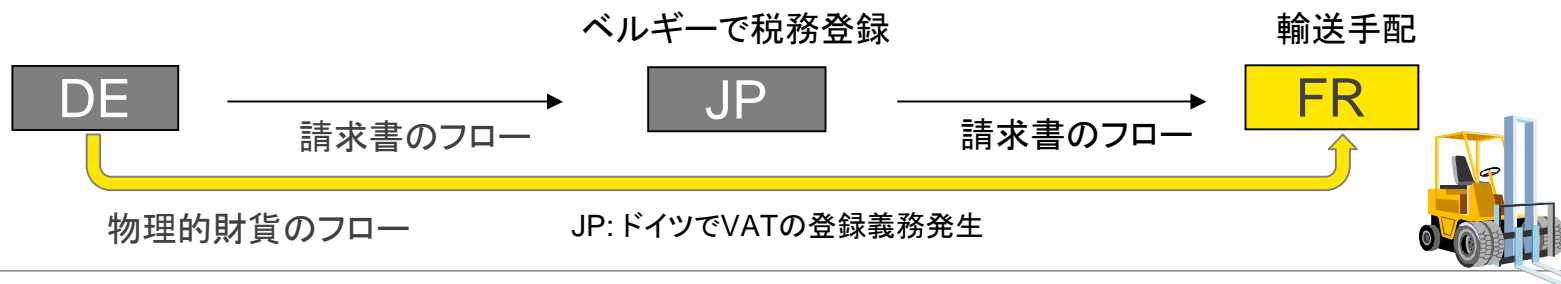
否認項目	EU三角取引の否認
否認事例と理由	日本の会社JP(ベルギーで税務登録)が中間業者として取引に関与、財貨がドイツからフランスに直送されるケースで、フランスの最終購入者による輸送手配に関わらずEU三角取引として処理し、ドイツでのVAT登録および申告を行っていなかった。EU三角取引の要件が満たされていないことから、チェーン取引規定に従ってJPはドイツでVAT登録の必要あり。

▶ EU域内三角取引の定義

三者の事業者がある同一の財貨に関わる取引に関与し、その財貨が物理的に最初の供給事業者から最後の購入受領者に直送される ✗ → チェーン取引規定に従う → ドイツにおける税務登録要

- ▶ 各事業者がそれぞれ異なるEU加盟国にてVAT登録されていること ✓
- ▶ あるEU加盟国から他のEU加盟国へ財貨の移動があること ✓
- ▶ 財貨の輸送が最初の供給者または中間業者(購入者として)によって手配されること ✓

事例32 (上記定義を全て満たしていない→ 79 ページと同じ扱いになる)



III. 日系企業における更正事例

4. VAT

事例33

否認項目	課税取引を非課税取引として認識
否認事例と理由	ドイツに所在地のあるA-GmbHがドイツ国内顧客(事業者)に対して日本での製品仕入れを仲介し、仲介料を請求する際に非課税取引としてドイツVATを請求しなかった。

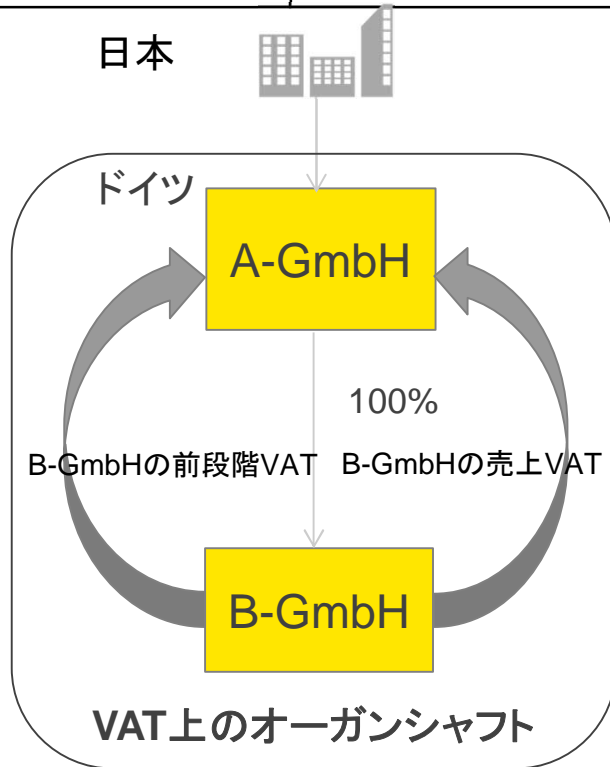
- ▶ 仲介サービスはVAT上「役務の提供」に分類される
- ▶ 役務提供の場所の決定は、事業者間 (B2B) ビジネスにおいては、例外を除き原則的に受益者 (事例でいうドイツ国内顧客)が事業活動を営む場所(ドイツ)
- ▶ ドイツ課税対象取引となるため、ドイツVATを請求する必要があった

III. 日系企業における更正事例

4. VAT

事例34

否認項目	内部取引を課税取引として認識
否認事例と理由	VAT上のオーガニシャフト(連結グループ)が成立しているにも関わらず、親子会社間の取引に際して、一方で売上VATを認識、他方で前段階VAT控除を認識していた。



- ▶ VAT上のオーガニシャフトが成立する場合には、子会社B-GmbHの売上VATおよび前段階VAT控除が全てA-GmbHに転移される
- ▶ A-GmbHとB-GmbHで成り立つVAT上のオーガニシャフトは一つの事業者とみなされるため、VAT申告も親会社A-GmbHにより提出される(一つの課税単位)
- ▶ A-GmbHとB-GmbH間で行われる財貨の供給および役務の提供は内部取引として認識されるため、課税対象外。従って、両社間で発行された請求書に記載された前段階VATは控除不可。売上VATについても債務は発生しない。両者間で発行された請求書はそもそも請求書として扱われない

III. 日系企業における更正事例

4. VAT

事例35

否認項目	前段階VAT控除の否認
否認事例と理由	取引先からの請求書は前段階VAT控除を受けるための要件を満たしていないため控除が否認された。

▶ 請求書の記載要件（一般）

1. 供給者(売主)と受益者(購入者)の正式な姓名・社名及び住所
2. 供給者の税務番号(Steuernummer)またはドイツのVAT ID番号
3. 請求書発行日
4. 請求書通し番号
5. 売上対象となる財貨の数量及び種類(市場で一般的に通用する名称)／
役務の範囲及び種類
6. 財貨の供給／役務の提供の日付(前金については特例あり)
7. 適用税率ごと、及び免税項目ごとに区分した対価のネット金額ならびに予め
合意されている値引額
8. 適用税率ならびに税額または免税の場合はその旨の記載
リバースチャージ適用の場合は、VAT債務が受益者に転嫁される旨の記載
9. 個人に対する加工供給または不動産関連役務の提供の場合、受益者の請求書
保管義務に関する記載
10. 受益者が請求書を発行するSelf-Billingシステム採用の場合、‘Gutschrift‘の記載

III. 日系企業における更正事例

4. VAT

事例36

否認項目	前段階VAT控除の否認
否認事例と理由	2019年12月にプロバイダーからの見積りをベースにメッセ費用の前払いを行い、VAT分を前段階VATとして控除した。プロバイダーは2020年1月に請求書を発行。前払いの場合は、請求書の有無と支払いの実施が前段階VATの控除の要件となるため、2019年の前段階VAT控除が否認された。

▶ 前払いの場合の前段階VAT控除の要件

- ▶ 記載要件(事例35参照)を満たす請求書を所持している(2020年1月)
- ▶ 支払いの実施(2019年12月)
- ▶ 事例では、前段階VAT控除が可能になるのは2020年1月

III. 日系企業における更正事例

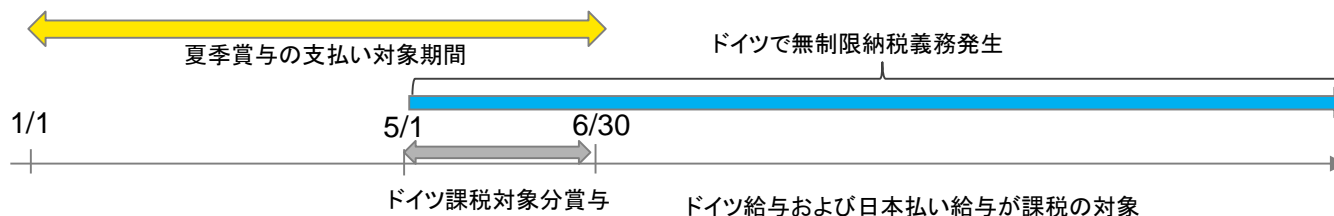
5. 賃金税

事例37

駐在員関連の更正事項	否認事例と理由
日本払いの給与および賞与の課税漏れ	2019年5月1日からドイツに赴任した駐在員Aに対し、2019年7月1日に日本払い夏季賞与が支払われた(支払い対象期間2019年1月1日から2019年6月30日)。ドイツの現地法人から支給されるネット給与とは別に日本払い給与も支払われている。2019年を含む賃金税調査が実施された際に、調査官に日本払い給与と賞与の課税漏れを指摘された。

▶ 日本払い給与および賞与

- ▶ 給与所得に対する課税権は勤務地対応原則により、原則的にドイツが有する
- ▶ そのため、5月1日からのドイツ払い給与および日本払い給与はドイツで課税の対象となる
- ▶ 日本払い夏季賞与は支払い対象期間のうち、ドイツ勤務対応分(2019年5月1日から6月30日分)はドイツで課税の対象となる
- ▶ 日本払い夏季賞与のうち、日本勤務対応分(2019年1月1日から4月30日分)はドイツでは課税されないが、ドイツ所得税確定申告時に税率の算定にあたって考慮される。この際、日本において日本勤務対応分が課税済であることが前提となる



III. 日系企業における更正事例

5. 賃金税

事例38

駐在員関連の更正事項	否認事例と理由
日本払いの給与額の課税ベース、健康・介護保険料の個人負担分	雇用者とネット給与保証を合意している駐在員Aに対し支払われている日本給与は、社会保険料控除後の金額がグロスアップされ課税されていた。さらに、健康・介護保険料の被雇用者負担分の課税が漏れていた(被雇用者負担分についても実際は雇用者が負担していた)。

- ▶ **日本払い給与額の課税ベース**
 - ▶ グロスアップするための課税ベースは控除前の支給総額
- ▶ **健康・介護保険料の個人(被雇用者)負担分**
 - ▶ 雇用者が負担する場合、FRINGE BENEFITとみなされるため課税の対象となる
 - ▶ 駐在員事務所の場合は会社負担分も課税対象

III. 日系企業における更正事例

5. 賃金税

事例39

駐在員関連の更正事項	否認事例と理由
フリンジベネフィットの課税漏れ	駐在員Aは年末年始に一時帰国を許可された。フライト費用は全額雇用者が負担した。

▶ 課税対象となる給与および現物給付(例)

- ▶ ドイツで支給された給与・手当
- ▶ 日本で支払われた給与(支給総額)
- ▶ 日本で支払われたボーナス(支給総額)
- ▶ 会社負担の健康・介護保険料個人負担分(駐在員事務所の場合は会社負担分も課税対象)
- ▶ 家賃・管理費、修繕費、リノベーション費用
- ▶ アパート保証金(本体分又は利息相当分)
- ▶ 従業員の自宅に無償で貸し出されている社宅家具の使用
- ▶ カンパニーカーの私用目的使用
- ▶ カンパニーカーの通勤使用
- ▶ 私用車に係わる費用
- ▶ 会社負担保険料(弁護士保険、事故保険、火災保険、家財保険等)
- ▶ 健康保険でカバーされない医療費
- ▶ 滞在許可手数料、免許証書き換え手続きに係わる費用
- ▶ 一時帰国費用(二重家計の場合は非課税支給も可能)
- ▶ 日本クラブ(個人会費)、ゴルフクラブ、テニスクラブ会費
- ▶ 子女の学校授業料(保育料実費は非課税支給可能)
- ▶ 家族の語学学校授業料
- ▶ 非課税限度額を超えて支払われた出張食事手当(日当)
- ▶ 無利子・低利子の従業員ローン(利息相当分)

III. 日系企業における更正事例

5. 賃金税

事例40

駐在員関連の更正事項	否認事例と理由
フリンジベネフィットの課税漏れ 社有車	駐在員Aは2019年5月1日にドイツに赴任後、同月30日に前任者の社有車を引き継いだ。Aはこの社有車を5月30日から通勤目的だけでなく、私用で使用することが許可され、実際に同日から使い始めていたが、5月は社有車に関するいかなる課税もなされていなかった。

- ▶ 社有車の通勤および私用目的使用
 - ▶ 私用目的の使用（1%ルールによる課税が主流）
 - ▶ 課税対象額 = 新車登録時のVAT込車両価格 × 1% = 1ヶ月に課税すべき額
 - ▶ 通勤目的の使用
 - ▶ 課税対象額 = 新車登録時のVAT込車両価格 × 0,03% × 片道通勤距離 (km) = 1ヶ月に課税すべき額
- ▶ 私用目的および通勤目的の使用分は共に、例えそれが1ヶ月の内の数日間の使用であっても2019年5月に課税されていなくてはならなかった

III. 日系企業における更正事例

5. 賃金税

事例41

駐在員関連の更正事項	否認事例と理由
FRINGE BENEFITの課税漏れ 社有車	駐在員Aはドイツに赴任してから4ヶ月後の2019年9月1日に日本から家族を呼び寄せた。これに伴い引っ越しをしたため、片道通勤距離が10kmから16kmに変わった。 さらに、同年8月31日に前任者から引き継いだ社有車のリース契約(3年間)が切れたため、9月1日から別のモデルに変更して新たにリース会社と契約をした。

- ▶ 私用目的の使用（1%ルールによる課税が主流）
- ▶ 社有車を変更すると、新車登録時のVAT込車両価格が変わるので課税対象額にも影響がある
- ▶ 課税対象額 = 新車登録時のVAT込車両価格 × 1% = 1ヶ月に課税すべき額
- ▶ 通勤目的の使用
- ▶ 引っ越しをしたことにより、片道通勤距離、つまり課税対象額にも影響がある
- ▶ 課税対象額 = 新車登録時のVAT込車両価格 × 0,03% × 片道通勤距離 (km) = 1ヶ月に課税すべき額
- ▶ 月の途中で社有車や片道通勤距離に変更がある場合には、使用期間の長い方を基準として課税するのが一般的。
- ▶ 賃金税調査では、調査期間中に使用されていた社有車に関する全ての証憑の提出を求められることが多い



III. 日系企業における更正事例

5. 賃金税

事例42

駐在員関連の更正事項	否認事例と理由
引っ越し関連費用	駐在員Aはドイツ赴任に伴い、赴任手当(定額)が支給された。その他に、渡独に伴いフライト費用、家具・荷物の輸送費(全て実費)が発生したが、これらは全て雇用者が負担した。

- ▶ 引っ越し関連費用
- ▶ 定額の赴任手当
非課税限度額を超過した部分は課税の対象
- ▶ 引っ越し費用(実費)
フライト費用などの交通費、家具や荷物の輸送費などの実費は非課税支給が可能
- ▶ 賃金税調査においては、実費引っ越し費用の証憑の提出を求められることが多い

III. 日系企業における更正事例

5. 賃金税

事例43

駐在員関連の更正事項	否認事例と理由
所得税還付金のネット給与との相殺	駐在員Aに対し、2019年の所得税還付金額5,000ユーロが査定され、ネット給与保証契約に基づき同額が雇用者に返金された。Aのドイツで支給されているネット給与は6,500ユーロだが、このネット給与額から還付金が差し引かれた1,500ユーロが給与計算においてグロスアップされ課税が行われた。

- ▶ ネット給与保証契約に基づく所得税還付金の扱い
 - ▶ ネット給与保証契約に基づき雇用者に返金された所得税還付金額はマイナス所得として扱われる
 - ▶ ただし、当該還付金はネット給与ではなく、グロス給与から差し引かれるのが正しい。つまり、事例で言うネット給与6,500ユーロをグロスアップした金額から減額する(ネット給与との相殺は不可)

III. 日系企業における更正事例

5. 賃金税

事例44

駐在員関連の更正事項	否認事例と理由
社内行事	A-GmbHでは毎年12月にクリスマス会が行われる。2019年はVAT込の1人あたりの総費用は150ユーロであったため、賃金税調査では40ユーロが分離課税(25%)により課税された。

▶ 賃金税上の社内行事についての取り扱い

以下の要件を満たした場合、社内行事費用は給与とみなされない

- ▶ 年に2回までの社内行事で
- ▶ 1回あたりの税込総費用が1人につき110ユーロを超えない場合

- ▶ 総費用に含まれるコスト
- ▶ 会場の賃貸費・照明費・セキュリティ人員費用
- ▶ イベント会社費用
- ▶ 交通費・食費・アーティストによる演出料
- ▶ 宿泊費など

- ▶ 110ユーロの超過部分は、分離課税(25%)による課税(連帯付加税と教会税が加算される)



III. 日系企業における更正事例

5. 賃金税

事例45

駐在員関連の更正事項	否認事例と理由
出張手当	社内規定による日当額(30ユーロ)が税務上の非課税限度額(14ユーロ)を超えているのにも関わらず、その超過部分(16ユーロ)の課税処理が行われていなかった。

▶ 出張時の日当の賃金税上の扱い

出張時間	日当の非課税限度額 (2020年)
出張時間 < 8時間	0 EUR
出張時間 > 8時間	14 EUR
宿泊を伴う出張の出発日および帰着日	14 EUR
出張時間 24時間	28 EUR

- ▶ 上記限度額を超える部分は課税対象となる。ただし、超過分100% (事例でいう14ユーロ)までは25%の定額分離課税により被雇用者の税負担を無くすことが可能。残りの2ユーロについては、個人税率により課税。
- ▶ 国外出張の場合の日当の基準となるのは、連邦旅費法において国別に規定される国外日当額

III. 日系企業における更正事例

5. 賃金税

事例46

駐在員関連の更正事項	否認事例と理由
出張時の雇用者による食事提供・日当の減額	駐在員Aは一泊の宿泊を伴うドイツ国内の出張中に、取引先Bを接待に招待した。一人あたりの接待費は60ユーロ未満であった。さらに、宿泊費には翌朝の朝食が含まれていた。日当からいかなる減額も行われておらず、日当は計28ユーロ(出発日14ユーロ+帰着日14ユーロ)が非課税で支給された。

- ▶ 出張中に雇用者により食事提供を受けた場合の取り扱い
 - ▶ 朝食は20% (5.60 EUR)、昼食または夕食はそれぞれ40% (11.20 EUR) が日当から減額される

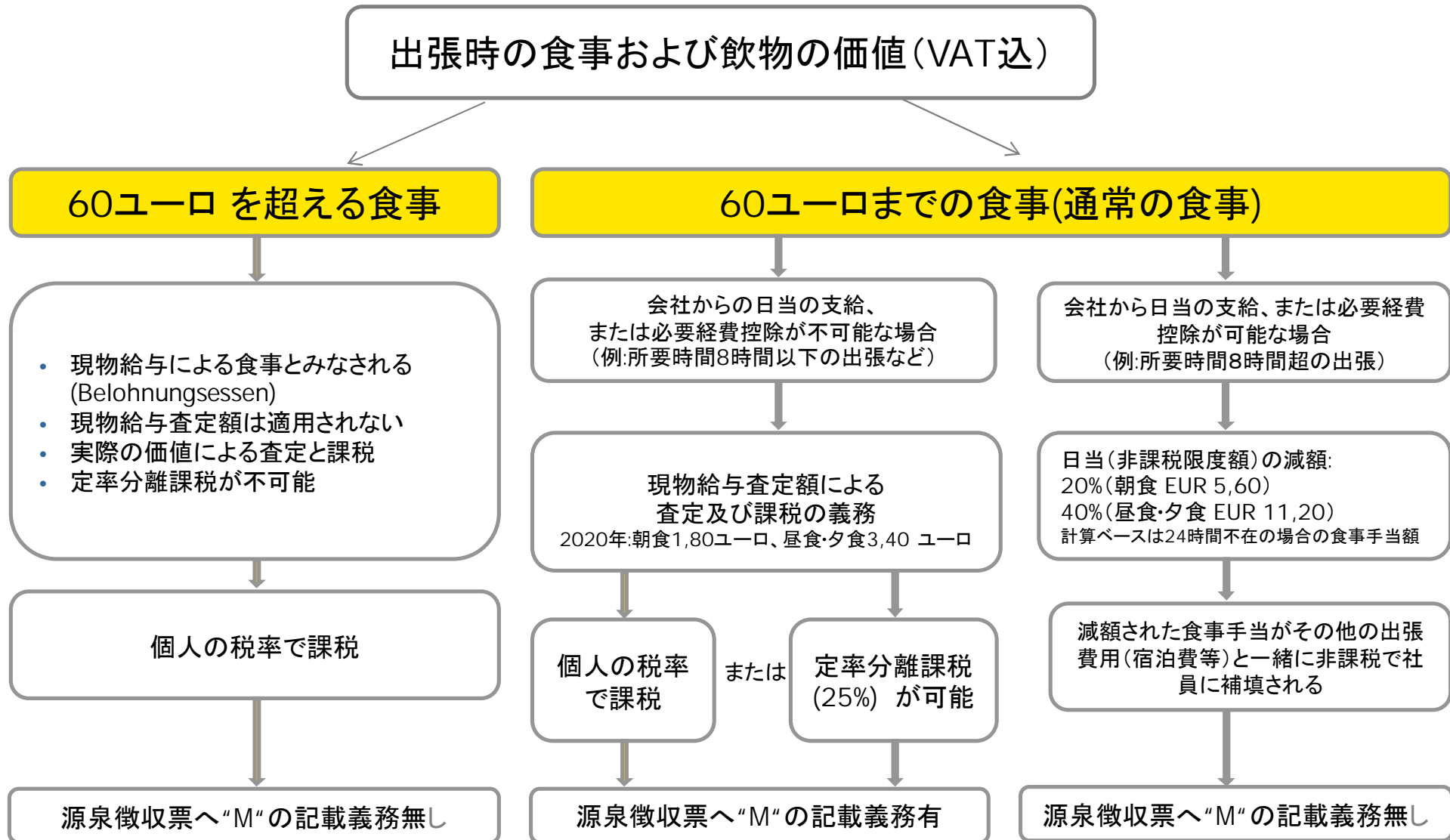
事例46	非課税日当額
宿泊を伴う出張の出発日(1日目)	14.00 EUR
日当(夕食40%)の減額	-11.20 EUR
宿泊を伴う出張の帰着日(2日目)	14.00 EUR
日当(朝食20%)の減額	-5.60 EUR
非課税で支給可能な日当額	11.20 EUR

出張中の接待への参加については99頁をご参照下さい。

提供された食事の価値により、取り扱いが異なる。98頁をご参照下さい。

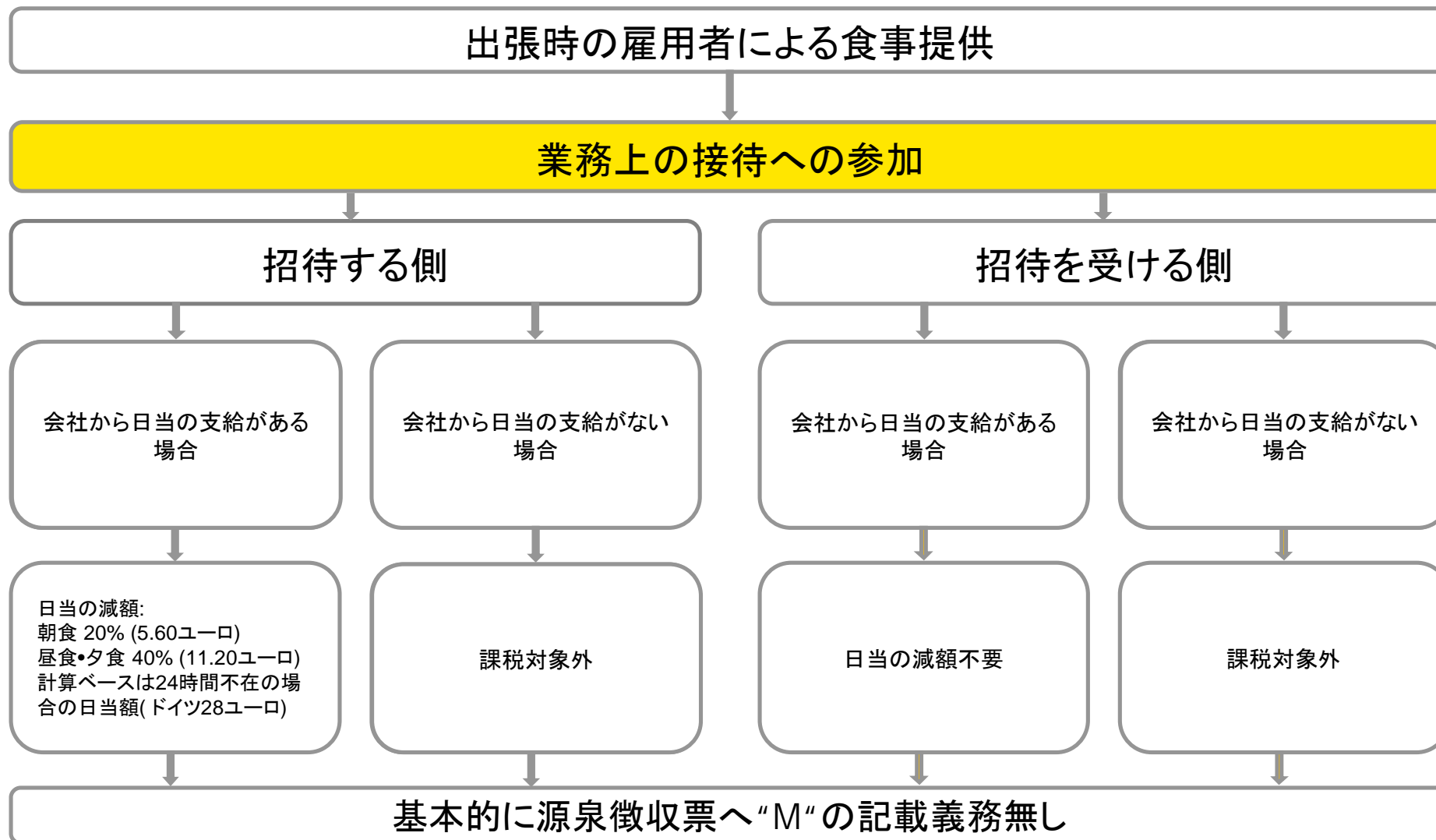
III. 日系企業における更正事例

5. 賃金税



III. 日系企業における更正事例

5. 賃金税



▶ 一人あたりの接待費が60ユーロを超える場合、税務当局(調査官)によっては否認する可能性有り。その場合、前ページの左側の取り扱いとなる

Disclaimer

- ▶ By nature, the information made available can neither be exhaustive nor tailored to the specific needs of an individual case. It does not constitute advice, any other form of legally binding information or a legally binding proposal on our part.
- ▶ This presentation reflects our interpretation of the applicable tax laws and regulations, the corresponding court rulings and the official statements issued by the tax authorities.
- ▶ This presentation is based on the law as of the date of this presentation. In the course of time, tax laws, administrative instructions, their interpretation and court rulings may change. Such changes may affect the validity of this presentation.
- ▶ We are not obliged to draw your attention to changes in the legal assessment of issues dealt with by us in this presentation.
- ▶ We assume no warranty or guarantee for the accuracy or completeness of the contents of this presentation. To the extent legally possible, we do not assume any liability for any action or omission that you have based solely on this presentation. This also applies should the information prove to be imprecise or inaccurate.
- ▶ This presentation and the handout are not a substitute for qualified tax advice.

講師



梅田 健二
JBS パートナー

Tel +49 211 9352 13461
Email kenji.umeda@de.ey.com

- ▶ 1993年新日本監査法人入所
- ▶ 日本では10年以上に渡り会社法・証券取引法監査に従事
- ▶ 2004年からEYデュッセルドルフ事務所に出向
- ▶ 公認会計士（日本）



牛島 優
シニアマネジャー
Business Tax Advisory

Tel +49 211 9352 14475
Email masaru.ushijima@de.ey.com

- ▶ ドイツEYデュッセルドルフ事務所Business Tax Advisory部門シニアマネジャー
- ▶ 2008年10月の同部門入社以来、日本企業のドイツ現地法人、支店、駐在員事務所及び日本人派遣駐在員に関わる会計、税務サービス業務に従事
- ▶ ボン大学経済学修士
- ▶ 税理士（ドイツ）

講師



石川 美紀

Tel +49 211 9352 17804
Email Miki.Ishikawa-External@de.ey.com

- ▶ 2000年から2019年までEYデュッセルドルフ及びミュンヘン事務所勤務
- ▶ 2019年 独立開業後も引き続きEYドイツJBSの一員として従事
- ▶ 20年に渡り、日本企業のドイツ現地法人、支店、駐在員事務所及び日本人派遣駐在員に関わる会計、税務サービス業務に従事
- ▶ 事業会社での経理経験を活かし、ドイツ税理士として、経理実務から国際税務まで幅広い分野でのサービスを提供
- ▶ Fachberaterin für Internationales Steuerrecht(国際税務専門認定税理士)
- ▶ ミュンスター大学EMBA(税務専攻)
- ▶ 税理士(ドイツ)



英 正樹
JBS シニアマネジャー

Tel +49 160 939 21366
Email masaki.hanabusa@de.ey.com

- ▶ 2004年 現EY新日本有限責任監査法人入所
- ▶ 日本では10年以上に渡り会社法・金融商品取引法監査、会計アドバイザー・IFRS導入支援業務などを提供
- ▶ 2014年から2年間、EYニューヨーク事務所へ出向し、日本企業の北米現地法人へ監査や会計アドバイザー業務を提供
- ▶ 2019年からEYミュンヘン事務所に出向
- ▶ 公認会計士 (日本)

About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in *building a better working world* for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights Individuals have under data protection legislation are available via ey.com/privacy. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2020 EYGM Limited.
All Rights Reserved.

ED None

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.