

# German Business Bulletin

AUDIT / TAX / ADVISORY / LEGAL

Volume 95 | December 2017

## Contents (Japanese)

### 目次

|  |    |
|--|----|
| I. <u>国際課税</u>                               |    |
| 1. ドイツの条約指令濫用防止規則に関するケルン下級税務裁判所から欧州司法裁判所への照会 | 3  |
| 2. 相互協議手続に関するガイダンス(MAP)                      | 4  |
| 3. 利益配賦および文書保存に関する規則(GAufzV)の改正              | 5  |
| 4. 法人の欠損金の全額失効(ドイツ法人税法第8c節)の合憲性が訴訟に          | 6  |
| II. <u>付加価値税および関税</u>                        |    |
| 1. EUからドイツ国内の委託倉庫への納品につき、必ずしもVAT登録する必要はない    | 7  |
| 2. 税関当局による従業員の税金データ収集                        | 8  |
| III. <u>法務</u>                               |    |
| 透明性登録制度の導入                                   | 9  |
| IV. <u>短信</u>                                | 10 |
| KPMGグローバルのドイツにおける日本担当連絡先                     | 24 |

# Contents (English)

|      |   |    |
|------|---|----|
| I.   | <u>International Taxation</u>   |    |
| 1.   | CJEU referral by Lower Fiscal Court of Cologne on the German anti-treaty/anti-directive shopping rule.....                        | 12 |
| 2.   | Guidance for Taxpayers on the Mutual Agreement Procedure (MAP).....   | 13 |
| 3.   | Revised regulation regarding the profit allocation and documentation (GAufzV).....  | 14 |
| 4.   | Constitutionality of the total forfeiture of losses of corporations to be on trial (Sec. 8c German Corporate Income Tax Act)..... | 15 |
| II.  | <u>Value Added Tax</u>  |    |
| 1.   | Supply of goods from the EU in a consignment stock in Germany is not always necessarily subject to the registration duty.....     | 17 |
| 2.   | Collection of employees' tax data by customs.....   | 18 |
| III. | <u>Legal</u>  |    |
|      | Implementation of a transparency register.....  | 19 |
| IV.  | <u>Short News</u> .....   | 21 |

# I. 国際課税

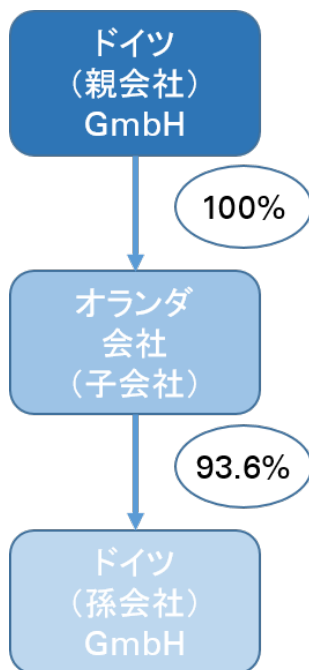
## 1. ドイツの条約指令濫用防止規則に関する ケルン下級税務裁判所から欧州司法裁判所への照会

### はじめに

2017年5月17日の判決に伴い、にケルン下級税務裁判所(新) 法人税法(EStG)第50d節第3パラグラフに定める条約指令濫用防止規則の適合性に関し、欧州司法裁判所に予備的裁定要求書を提出しました。

当該条項によると、外国会社は自らのビジネス活動で収入を得ている範囲で源泉徴収税の控除を受けられることになっています。自らのビジネス活動による収入がないときに控除を受けられるのは、外国会社の介在について経済的その他の正当な理由があり適切な実体がある場合に限定されます。

また、これまでEStG第50d節第3パラグラフの旧規定(つまり2012年までの規定)が、欧州域内での会社設立の自由およびEU親子会社指令に適合しているかについて疑義がありました。これまでの条約濫用防止規則は欧州法規との適合性を高めるために2012年に改定されました。



### 概要

在オランダ法人(原告)はドイツ法人の株式を93%保有していました。原告はそのグループ内で持株会社、金融会社、および購買機能を持った会社として活動しています。事務所はオランダに所在しており、3名の従業員がいます。キャピタルゲインに対する源泉徴収税額の還付請求は、EStG第50d節第3パラグラフの規定により認められませんでした。原告自身は別のドイツの会社の子会社で(上図参照)、そのドイツの会社は源泉徴収税額の全額の還付は受けられず、自身の法人税支払時に税額控除ができるだけとされました。

税務裁判所は欧州法に基づく懸念、特にこのドイツ法が欧州法への準拠性の原則に適合するかについて疑念を持っています。欧州域内の法人は、原則としてこの法律が適用されます。これは、当該法人に実体(オフィスの所在や従業員の存在)があって、それが純粋な税対策のスキームとなっていなくても同様です。さらにドイツ法では濫用防止一般化規則により例外が認められていないのに対し、EUおよび欧州司法裁判所では規則の例外を認めています。

この判断の根底にある原則は、第三国の事例にとっても大きな影響がある可能性があります。なぜならこの事例は第三国も含める資本移動自由の原則に関わるからです。

## ご提案

本件に関してご質問等がございましたら、お気軽にKPMGまでお問い合わせください。特に貴社がすでに第50d節に関わる事例をご経験のときは、このような事案についてまだ更正される可能性があるか、および税務訴訟の可能性を残しておくべきかを、ご自身でチェックなさるか、専門家に問い合わせることを推奨いたします。

## 2. 相互協議手続に関するガイドンス(MAP)

### はじめに

日本の国税庁が、2015年10月に公開されたBEPS(税源浸食と利益移転)行動計画14最終報告書に関し、相互協議手続に関するガイドンスを公表しました。この相互協議手続(MAP)に関するガイドンスは、相互協定手続の事務運営指針についての国税庁通達を補足する情報で2017年6月30日に改定されたものです。

租税条約の目的には二重課税の防止がありますが、締約国のとる措置によって意図せずに二重課税が生ずる場合があります。実務的には地方税の税務調査での移転価格調整の結果として、これが発生する場合があります。相互協議手続は、潜在的な二重課税のリスクを順次軽減して、そのような二重課税をなくすことを目指しています。

### 概要

相互協議手続は租税協定の条項に従い、締約国の管轄当局間で行われる手続です(この条項は日独租税協定に定められています)。

- 課税の場合  
課税が締約国の一方または双方の行為から生じる租税協定の条項に反する場合の手続
- 事前確認制度(APA)の場合  
関連者間取引の移転価格決定に用いる、一連の適切な基準(たとえば比較可能で適切な方法)を決定するための手続

基本的な相互協議手続のフローチャート(課税の場合)は、次のとおりです。

納税者からの事前相談 → 納税者からの相互協議の申立て → 国税庁と外国税務当局との相互協議 → 合意に先立っての申立者の意向確認 → 相手国との合意 → 合意に基づく調整

国税庁では、事案を効率的かつ効果的に解決するため、納税者が事前相談を行うよう強く推奨しています。

相互協議の数は近年世界的に増加しています。このような相互協議手続を効果的かつ効率的に処理するためには、二国間だけでなく多国間でも努力することが重要です。

相互協議の合意に達するのに必要な時間は、事案の複雑さ、申立者から提出される書類の状態／条件、および協定の相手国の税制により変わります。しかしこれまでの実際の統計によると、1つの事案で合意に達するには、平均すると2年が必要になります(日本との租税条約を締結している国すべての平均)。

相互協議の申立には時間的制約があります。日独租税協定では相互協議の申立は租税協定の条項に抵触する課税の通知がなされてから3年以内に行わなければなりません。

相互協議は、たとえば次のような事案で申立が可能です。

- 内国法人がこれまでまたは将来日本で移転価格課税の対象であるか、または内国法人と外国にあるその関係会社との取引に係る事案
- 居住者または内国法人が、締約国の税務管轄における恒久的施設の存在または恒久的施設に帰属する利益の金額に関して、租税条約に抵触するような課税がされたまたは将来される場合
- その他

## ご提案

国税庁では明確な相互協議手続に関するガイダンスを公表していますが、相互協議には実務上はさまざまな要素が絡み合うことから複雑となり、個別の事案ごとに検討が必要になります。さらに最終的な合意にいたるまでに通常は時間がかかります。加えて相互協議となる事案は、通常は税務上に非常に大きな影響があります。本件に関してご質問等がございましたら、お気軽にKPMGまでお問い合わせください。

KPMGでは、二重課税の問題を解消するための日本との相互協議に関するサポートを提供いたします。

## 3. 利益配賦および文書保存に関する規則(GaufzV)の改正

### はじめに

連邦財務省は、ドイツ税法(AO)第90節、第3パラグラフで、(移転価格に関する)現在の記録義務について詳細な規則をまとめ、利益配賦および文書保存に関する改正規則(GAufzV)に要約しています。これは2003年11月13日時点の規則を改正したものとなっています。

### 概要

規則改正の目的は、ドイツ税務当局が会社のグローバルな業務運営の性質について、よりよい全体観を得られるようにすることにあります。記録は各グループ会社の移転価格を計算するために用いるシステムへの入力を可能にすることも意図しています。さらに移転価格文書は、会社間でのサービス提供における価格の決定方法についても明示することになっています。

このような目的を達成するため、移転価格文書を

- **ローカルファイル**といわれる特定の国、特定の会社の文書
- マスターファイルといわれるそれに対応するマスター文書

に分類する必要があります。

**マスターファイルの文書**には、たとえば次のものがあります。

- 企業の組織図
- 地域別の会社および恒久的施設
- 業務概要
- 無形固定資産に関する全体方針の説明(開発、性質および活用)
- ファイナンスの手法に関する一般的説明

対象となるのは、多国籍企業の一部であり、前年売上が最低1億ユーロの会社です。

他方、ローカルおよび**国別報告書**は、ドイツ外国税法第1節第4パラグラフに定める「取引」のあるすべての会社で必要になります。これらの報告書は、(マスターファイルおよびローカルファイルに加え)税務当局の要求する移転価格文書となり、改正された様式で作成しなければならないことになりました。

GAufzVには個別文書の項目、特に記録(事実に基づく適切な文書)の性質、内容および範囲について、より詳しく定められています。新しい規則は、2016年12月31日以降に開始するすべての事業年度について適用されます。

## **ご提案**

KPMGは、定期的に発生する移転価格対応支援に加えて、独立当事者間取引(アームズ・レングス取引)の原則や、今年発生した新しい取引等に対する追加対応などに関するどのようなご質問にも、喜んでサポートいたします。

## **4. 法人の欠損金の全額失効(ドイツ法人税法第8c節)の合憲性が訴訟に**

### **はじめに**

2017年3月29日に連邦憲法裁判所が法人間での株式移転に伴う欠損金の失効に関する規則の一部が憲法違反になると決定した後(Vol.94参照)、2017年8月、ハンブルクの税務裁判所が当該規則の他の部分について連邦憲法裁判所に裁定を求めました。

### **概要**

連邦憲法裁判所の(従来の)判断によると、ドイツ法人税法第8c節第1パラグラフ第1文は、2008年1月1日から2015年12月31日までの期間において25%超50%以下の株主の変更はすべて憲法違反となります。

ドイツ立法府は憲法違反を2018年12月31日までに遡及的に是正する必要に迫られています。この条項では、会社に対する25%超の資本または議決権が5年以内に1人の取得者に移転されるときには(有害的参加)、買収まで繰越さ

れている法人の損失を比例按分で控除することはもはやできないと定めています。裁判所では、特にこの条項がドイツ憲法第3条の平等性の一般原則に違反しているとしています。

ハンブルク税務裁判所が連邦憲法裁判所に新たに求めている論点は、ドイツ法人税法第8c節第1パラグラフ第2文に関するもので、それによると50%超の発行済株式または議決権が1人の買収者に移転したときには、買収までに使われなかった欠損金は完全に失効するとされています。かくして、欠損金の利用制限に関する議論は、今回またひとつ憲法上の検討が加えられることになっています。

## ご提案

ドイツ法人における25%超50%以下の株主変更の取り扱いについて、ドイツの立法府がどのようにして憲法違反を是正するかについては、今後の成り行きを注目することになります。

連邦憲法裁判所はまず、50%超の株主変更の場合に法律の条項がドイツ憲法で合憲かを判断しなければなりません。

したがって、貴社がすでにこの規則の影響を受けているか、影響を受けると予想される場合は、いつでも気兼ねなく当事務所にご連絡ください。税務上の欠損金を活用し続けるために必要な次のステップを検討するための支援を提供いたします。

## II. 付加価値税および関税

### 1. EUからドイツ国内の委託倉庫への納品につき、必ずしもVAT登録する必要はない

#### はじめに

ドイツ財務省(BMF)は2017年10月10日の指針で、ドイツ連邦税務裁判所(BFH)の最新の判断に基づき、ドイツVAT適用通達(UStAE)を修正しています。

2016年10月10日に公表した通達で財務省は、一定の条件を満たせばドイツ国内の委託倉庫への納品が**必ずしもドイツのVATの対象とならない**ことを明らかにしています(Vol.94参照)。

#### 概要

最新の連邦税務裁判所の判断を考慮に入れ、税務当局は外国サプライヤーについて一般のVAT登録義務があるとは考えていません。

- 税務当局は、ドイツ国内の委託倉庫へ商品を送付する前に顧客が確定しており、その顧客がその時点ですでに商品の注文を確定しているか支払をしている場合は、一般的に域内供給であるとしています。
- またドイツ国内の委託倉庫を通ずEU域外からの納品については、顧客側(サプライヤーではなく)に輸入VATの支払義務があるものの、VAT登録義務があることを税務当局が確言しています。したがって外国サプライヤーからの供給自体については課税対象とはなりません。

ただし現在の税務当局の見解では、商品の処分権限は外国での発送作業が始まったときすでに顧客に与えられているとしています(ただし商品は輸送されたあと短期間において委託在庫となります)。顧客は商品の自由な流通が始まった時点でVATに関しての処分権を取得するので、一般条件に沿って輸入VATを仮払税額として控除できます。

ただしサプライヤーまたはその代理人に(同意したINCOTERMSの条件に従い)輸入VATの納付義務があるときは、供給の場所は必然的にドイツとなり、規則上サプライヤーはドイツでVAT登録をする必要があります。

## **ご提案**

運用通達により生ずる登録義務変更の影響についてなるべく早い段階で確認することを推奨します。事実に対し適用される法的認識に誤りがあると、特に税務申告における記帳事務に直接的な影響を及ぼす可能性があります。

さらに拘束力のある注文の取り扱いが税務当局との協議対象になることが予想されます。したがって企業では法を適用した結果を明らかにするため、(a)自社の契約、および(b)各個別ケースでの実際の状況を検討すべきと考えられます。

さらに委託倉庫に一時的(ほんの数日から数週間)にしか存在しない在庫を実務上、委託在庫として取り扱うべきかどうか問題となりえます。

VATの取り扱いにつき諸契約の分析をご要望の際は、ぜひご連絡ください。KPMGのVATおよび関税の専門家チームが、喜んでサポートいたします。

## **2. 税関当局による従業員の税金データ収集**

### **はじめに**

デュッセルドルフ税務裁判所は、税関当局が会社とその従業員の税金データの提出を求めることが欧州法規に適合しているかについて、欧州司法裁判所に質問状を提出しました。

### **概要**

2016年5月に施行されたEU関税コード(Unionszollkodex)によると、税関当局は税関の簡素化で便益を得ている会社の再評価をする必要があります。この再評価のため企業は「自己評価アンケート」(インターネットで対応可能)に対し、1ヵ月以内に回答する必要があります。

特に会社の監査委員会メンバー、役員、関税事務の担当者、および関税担当オフィサーなどを対象に、その氏名、生年月日、納税者番号および管轄税務署を明らかにすることが求められています。そのような情報を提供しないと救済を与える条件を満たしたことにならず、関税の簡素化規定の適用が取り消される可能性があります。

回答を求められた会社がこのアンケートへの回答について訴訟を提起しました。原告はデータ保護についての懸念を表明し、データ収集の行き過ぎを主張しています。



## ご提案

この訴訟はドイツ国内の7万社を超える企業に関わることから、多くの関心を集めています。そのようなアンケートへの回答に疑問があるか、すでに回答したものの一部の税金データを回答する必要性に疑問を抱き回答を保留している場合は、回答するにあたっての貴社の状況を係争中の訴訟に照らして検討しますので、KPMGの関税担当チームにご連絡ください。

# III. 法務

## 透明性登録制度の導入

### はじめに

マネーロンダリングに関する新しい法律が2017年6月26日に施行されました。これはEU内全域での透明性登録の実施を求める欧州委員会指令に基づくものです。この透明性登録では、以下のような経済的受益者に関して一定の情報を開示する必要があります。

- 私法上の法的主体
- 登記されたパートナーシップ
- 信託
- 類似の法的主体

### 概要

ドイツの企業、パートナーシップ、および同等の組織(たとえば財団)の役員は、経済的受益者の情報を収集する義務を課されています。役員にはその情報を保存し更新する義務もあります。また情報を追加できるよう、記録を保管している官公署に速やかに通知する必要もあります(マネーロンダリング防止法(GwG)第20節第1パラグラフ第1文)。ドイツでは2017年6月から透明性登録がオンライン化されています。透明性登録による経済的受益者についての通知(姓名、生年月日、住所、経済的便益の種類と程度)は、2017年10月1日までに行う必要があります。

経済的受益者とは、団体または会社を所有または支配している、個人です。法人の場合、経済的受益者は直接・間接に以下に該当する場合です。

- 株式の25%超を保有している、
- 議決権の25%超を支配している、または
- 同等の方法で支配している

会社に情報収集義務が課せられているため、株主は会社に情報提供をしなければなりません。具体的には、自らの経済的関与についての情報を提供する義務があります。

すでに必要な情報を保存・登記しており(たとえば法人登記、団体登記および組合登記)電子的に得られるようにしている会社でも、透明性登録には正式に初期登録しておくことが推奨されます。まだ登録されていない情報がもしあった場合でも、今回透明性登録をしておけば登録漏れを防ぐことが出来るためです。株主構成の変更も透明性登録義務の対象となります。

この義務に違反したときの罰則が最高10万ユーロ(違反が繰り返されまたは組織的である場合は最高100万ユーロ)と高額であるため、これまでに登録しているデータ、特にドイツ有限責任会社(GmbH)等の株主リストが網羅的かつ正確であるかをチェックすることを推奨します。KPMGの経験では、例えばGmbHの株主リストが最新ではなかったり、会社登記所にまったく登録されていなかったりすることがよくあります(これは過去には商業登記の順守状況が厳格にモニターされず、罰則も不十分であったためです。現在では透明性登録のみならず追加的な登録義務も順守しなければならず、コンプライアンス違反には罰金が課せられ、当局間でのデータ交換も透明性が高まり増加しています)。

## ご提案

KPMG担当者から、詳細をいつでもご説明させていただきます。また、貴社が透明性登録の報告義務があるのか、またどのような情報を報告するのかを点検させて頂く事も可能です。

法人に対しては他のEU加盟国でも類似する規則があります。そのため、他国の子会社の株主構成の変更についても、それらの国へ報告する義務が生じる可能性がありますので、適切なコンプライアンス手続の中でモニターする必要があると思われる。

## IV. 短信

-- 最新ニュース --- 最新ニュース --- 最新ニュース --- 最新ニュース --- 最新ニュース ---

### BEPS防止措置実施のための多国間条約

2017年6月8日、日本の財務省は67の国・地域が署名した多国間条約(MLI)についての声明を公表しました。

このMLIは既存の租税条約を、BEPSプロジェクトの勧告と整合させるように速やかに変更するためのメカニズムです。MLIの各当事国・地域は、既存の租税条約の中から、MLIの対象とする全部または一部を選択することができます。一定条件を満たせば、それら既存の租税条約に、租税条約に関係するBEPS防止措置の全部または一部を適用する事が可能となります。

-- 最新ニュース --- 最新ニュース --- 最新ニュース --- 最新ニュース --- 最新ニュース ---

### 国境を越えてソフトウェアを提供する場合の指針草案

連邦財務省(BMF)は、ソフトウェアを国境を越えて提供する場合の納税義務の制限および源泉徴収税に関する指針草案を公表しました。この指針は過去から存在した、いくつかの不確実な状況に言及するものです。例えば指針は、課税を制限するケースは外国のプロバイダーから包括的な使用権供与を行う場合であるという意見を確認しています。しかし、最終指針で「包括的な使用権」についての完全なリストが公表されることが望まれています。

-- 最新ニュース --- 最新ニュース --- 最新ニュース --- 最新ニュース --- 最新ニュース ---

### デジタル経済への課税イニシアチブ

ドイツ、フランス、イタリアおよびスペインは、インターネット企業への課税強化を計画しています。これらの国の財務大臣は、欧州委員会に対して行った「政治的声明」への対処を行います。これらの国は、インターネット企業が欧州で活発に業務をしながら、国庫に対しては最小限の納税しかしていないことはもはや容認できないとしています。そこでこ

れら4か国は欧州委員会に対し、デジタル経済が欧州で創出している売上に対し「補償税」のようなものを課するというコンセプトを基にして、EU法に適合するオプションを検討し効果的な対策を提案するよう求めています。

--- 最新ニュース --- 最新ニュース --- 最新ニュース --- 最新ニュース --- 最新ニュース ---

## 租税条約による国の利益調整制限

OECDモデル条約の第9条第1パラグラフに定める「アームスレングス取引」原則は、関連会社間で合意した価格がアームスレングス原則と対応しない場合には、ドイツ外国税法第1節に定める利益を調整する可能性があります。

最近の事案では原告はその英国子会社に無担保貸付を行いました。その子会社の清算後、原告は子会社からの債権を取り崩し、損失計上しました。税務調査で税務当局は、第三者であれば貸付に担保を要求したはずであるとして、この損失計上を認めませんでした。

税務裁判所は、グループ会社内の価格がアームスレングス原則に従っていないときは、その範囲で税務当局による更正が一般に認められているものの、本件の貸付に対する担保がないことを理由にした利益調整は考慮するべきではないとしました。

--- 最新ニュース --- 最新ニュース --- 最新ニュース --- 最新ニュース --- 最新ニュース ---

## 国境を越えた取り決めの報告

欧州委員会は、報告すべき国境を越えた取り決めに関する税務事項の情報交換延長の指令の草案を公表し、税理士や弁護士、銀行のような「金融仲介者」に国境を越えた取り決めを報告するよう求めています。報告が求められるのは、国境を越えた取引など一定の特性を持ち、強引な節税となる可能性のある事案に限定されています。

一般に、脱税または租税回避の手口には、次のような特徴があります。

- － 納税者は機密条項を厳守しようとする(他の仲介者や税務当局に対して)。
- － 仲介者が成果報酬として、そのスキームで得られる節税額または得られる便益に対する変動手数料を請求できる。

国境を越えた取引の特徴としては、例えば関係当事者間での国境を越えた支払などが行われ、その受領の一部もしくは全額について非課税とされたり優遇税制による便益を受けたりするケースや、受領者がEU平均の半分以下の法人税率の国やタックスヘイブンとされている国にいるケース等があります。

## 終わりに

2017年はKPMGへ格別のご高配を賜り、誠に有難うございました。

2018年も是非、宜しく願い申し上げます。貴社の益々のご発展を祈念いたします。

KPMGドイツ Global Japanese Practice一同

# I. International Taxation

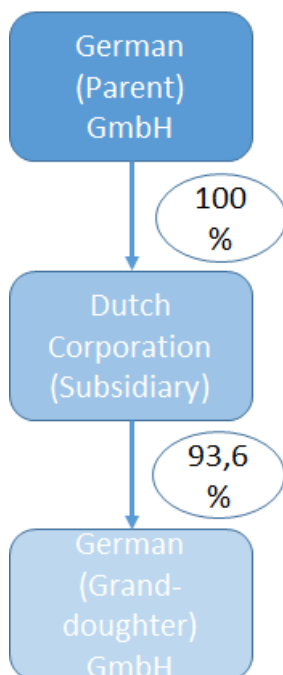
## 1. CJEU referral by Lower Fiscal Court of Cologne on the German anti-treaty/anti-directive shopping rule

### Intro

With the decision of 17 May 2017 the Lower Fiscal Court of Cologne submitted a request for a preliminary ruling to the European Court of Justice concerning the compatibility of the anti-treaty/anti-directive shopping rule of (new) Sec. 50d para. 3 Income Tax Act (EStG).

According to the provision, a foreign company is entitled to a withholding tax relief to the extent that it generates gross income from own business activity. Insofar as no income is derived from own business activity, a relief is only granted if there are economic or other valid reasons for the interposition of the foreign company, provided it has appropriate substance.

Also previously there were doubts as to whether the old version of Sec. 50d para. 3 EStG (i.e. the version effective until 2012) was compatible with the European freedom of establishment and the EU Parent-Subsidiary Directive. The former anti-treaty shopping rule was already amended in 2012 in order to (better) comply with European laws.



### At a glance

A corporation domiciled in the Netherlands (plaintiff) held a 93% interest in a German corporation. The plaintiff was active within the group as a holding company, financing company, and purchasing company. It had offices in the Netherlands and three employees. The requested refund of the WHT on capital gains withheld was

denied according to Sec. 50d para. 3 EStG. The plaintiff itself was a subsidiary of another German company (see above illustration), which would not be eligible to full WHT refund, but could only credit the tax against own CIT payments.

The Fiscal Court has concerns based on European law, in particular there are doubts as to whether this law corresponds with the principle of adequacy. A corporate resident in the European territory may in principle be covered by the rule, even if it has substance (e.g. office, employees) and does not constitute a pure artificial tax scheme. Further, there is a lack of exemptions due to a generalizing abuse rule in the German law, whereas the EU and the EUGH have established and accepted escape rules.

The principles of the decision could also be of importance to third country cases, since in the case at hand the principle of the free movement of capital, which also includes third countries is concerned.

## **Recommendation**

Your direct contact persons at KPMG are always at your disposal to explain the decision in detail and to answer any other question you may have. Especially if you experienced already 50d cases, please check or contact us to check whether these cases are still open to amendment and should be kept longer open by administrative appeal.

## **2. Guidance for Taxpayers on the Mutual Agreement Procedure (MAP)**

### **Intro**

Japanese National Tax Agency (NTA) issued a MAP guidance to taxpayers relating to BEPS Action 14 Final Report published in October 2015. The MAP guidance is supplemental information to the tax commissioner's directive on the MAP administrative guidelines amended on June 30, 2017.

Although one of the purposes of tax treaties is to eliminate double taxations, unintended double taxation may occur by actions of a contracting state. In practice, this is often the case in connection with transfer pricing adjustments as a result of local country tax audits. The MAP is aiming at eliminating such double taxation respectively mitigating the potential risk of double taxation.

### **At a glance**

MAP is a procedure between the competent authorities of treaty partners pursuant to the provisions of the tax treaties (this provision is available in the DTT Germany-Japan) to resolve disputes relating to cases, such as

- Taxation Case  
Taxation is not in accordance with the provisions of tax treaties resulting from the actions of one of or both of the contracting states.
- APA Case  
An advance pricing arrangement (APA) to determine an appropriate set of criteria (e.g. method, comparable and appropriate thereto) for determination of the transfer pricing for controlled transactions.

A basic MAP process flowchart (Taxation Case) is as follows.

Pre-filing consultation → MAP request from a taxpayer → MAP consultation between Japan and treaty partner → Taxpayer's acceptance of contents of draft agreement → Agreement reached between Japan and tax treaty partner → Implementation of an adjustment based on the agreement.

NTA strongly recommends that a taxpayer has a pre-filing consultation in order to resolve the case efficiently and effectively.

The number of MAPs is increasing around the world in recent years. It is important to make efforts not only bilaterally but also multilaterally in order to deal with those increasing MAP cases effectively and efficiently.

The timeframe necessary for resolving a MAP case varies depending on the complexity of the case, the state/condition of submission of documents by an applicant and the tax administrative system of a treaty partner. However, according to the actual statistics so far, it can be said that an average of two years is necessary for resolving one case (average for all DTT with Japan).

There is a deadline for MAP request. Under DTT Germany-Japan, a MAP request must be made within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the tax treaty.

MAP request can be made in the following cases, e.g.:

- Cases where a domestic corporation has been or will be subject to transfer pricing taxation in Japan or regarding transactions between the domestic corporation and its foreign affiliated corporation.
- Cases where a resident or domestic corporation has been or will be subject to taxation not in accordance with the provisions of the applicable tax treaty regarding the presence of its permanent establishment in a treaty partner tax jurisdiction, or regarding the amount of profit attributable to the permanent establishment.
- Etc.

## **Recommendation**

Although NTA issued a clear MAP guidance, in practice, MAP has various elements, complexity and particularity. Further, it will typically take long time to finally proceed. Furthermore, in general, a case applied to MAP has a significant tax impact. Therefore, please feel free to consult upfront with KPMG.

We would be pleased to support you in any questions in relation to the MAP with Japan in order to resolve double taxation issues.

## **3. Revised regulation regarding the profit allocation and documentation (GAufzV)**

### **Intro**

The Federal Ministry of Finance has compiled detailed (transfer-pricing) rules for the current recording obligations pursuant to section 90 para. 3 of the German Tax Code (AO) and summarized in a revised regulation regarding the profit allocation and documentation (GAufzV). The amended version replaced the version as of 13.11.2003.

## At a glance

The aim of the revision of the regulation is to provide the German tax authorities with a better overview of the nature of the company's global operations. The records are also intended to facilitate the entry into the applied system of the calculation of the price of the respective company group. In addition, the transfer pricing documentation shall also show how the prices for charging services within the company have been determined.

In order to achieve these objectives, a classification of the transfer pricing documentation in

- a country-specific, company-specific documentation, the so-called **Local File**,
- and a corresponding master documentation, the so-called master file, is required.

A **Master File** documentation should contain e.g.:

- a representation of the corporate structure,
- geographical breakdown of companies and permanent establishments,
- a brief presentation of the business,
- general presentation of the overall strategy on the intangible assets (development, property and utilization);
- a general description of the method of financing.

Affected are companies, which are part of a multinational group of companies and had a turnover of at least EUR 100 million in the previous year.

On the other hand, the Local and the **Country-by-Country Report** (CbCR) are relevant to all companies with "dealings" according to Sec. 1 para. 4 German Foreign Tax Act. These reports are (in addition to Master File and Local File) part of the transfer-pricing documentation requested by the tax authorities and must now be prepared in a modified format.

The GAufzV contains more details on the individual documentation items, in particular on the nature, content and scope of the records (factual and appropriateness documentation). The new rules must be observed for all business years beginning after 31.12.2016.

## Recommendation

We would be pleased to support you in any questions in relation to the arm's length principle and new developments in this year as well as the implementation within your periodical transfer-pricing obligations.

## **4. Constitutionality of the total forfeiture of losses of corporations to be on trial (Sec. 8c German Corporate Income Tax Act)**

### Intro

After the Federal Constitutional Court decided on 29 March 2017 that parts of the regulations regarding the forfeiture of losses upon share transfer in corporations to be unconstitutional (reference is made to Vol. 94),

the Fiscal Court of Hamburg requested the Federal Constitutional Court in August 2017 to give a ruling thereon about other parts of that regulation again.

### **At a glance**

According to the (previous) decision of the Federal Constitutional Court the Sec. 8c para. 1 sentence 1 of the German Corporate Income Tax Act is unconstitutional for all changes of shareholders of more than 25% but not more than 50% in the period between 01 January 2008 until 31 December 2015.

The German legislator has to eliminate the infringement of the constitution until 31 December 2018 retroactively. This provision determines that losses of a corporation, which were carried forward until the acquisition can no longer be deducted pro rata if more than 25% of the capital or voting rights in a corporation are transferred to one acquirer within five years (harmful participation). In the Court's view the general principle of equality in Article 3 of the German Constitution was particularly violated by that section.

The subject of the new request of the Fiscal Court of Hamburg to the Federal Constitutional Court is Sec. 8c para. 1 sentence 2 of the German Corporate Income Tax Act, according to which any losses which have not been used until acquisition are forfeited completely if more than 50% of the subscribed capital or voting rights are transferred to one acquirer. Thus, another variant of the highly controversial loss deduction restriction will be reviewed from a constitutional perspective.

### **Recommendation**

In relevant cases of changes of shareholders in German corporations more than 25% and less than 50% it remains to be seen how the German legislator will try to eliminate the infringement of the constitution.

In cases of changes of shareholders of more than 50% the Federal Constitutional Court first have to decide whether the legal provision is comparable with the German Constitution.

Therefore, if you faced the consequences already or even if you assume to be affected by that rule, please feel free to contact us at any time so that we can support you in identifying next steps to keep the tax losses still available for utilization.



## II. Value Added Tax and Customs

### 1. Supply of goods from the EU in a consignment stock in Germany is not always necessarily subject to the registration duty

#### Intro

In its guidance of 10 October 2017, the German Ministry of Finance (BMF) has adjusted the German VAT Application Decree (UStAE) based on the latest legislation of the German Federal Tax Court (BFH).

In its decision, published on 10 October 2016, BFH ruled, that supplies to a German consignment stock **are not necessarily subject to the German VAT**, provided that certain conditions are met (reference is made to Vol. 94).

#### At a glance

Taking into account the latest BFH rulings, the tax authorities do not assume a general VAT registration duty of the foreign supplier anymore.

- The tax authorities generally affirm an intra-Community supply of goods if the customer has already been determined before dispatching the goods to a consignment stock warehouse in Germany and if the customer has already bindingly ordered or paid the goods at that time.
- Also, with regard to supplies from countries outside the EU through a consignment stock in Germany, the tax authorities have regularly affirmed the registration obligation, even if the customer (and not the supplier) was liable to import VAT. Accordingly, a taxable supply of the foreign supplier was denied.

According to the current view of the tax authorities, however, the power of disposition of the good(s) is granted to the customer already at the beginning of the dispatching act abroad (although the goods are stored in a consignment stock after transport for a short period of time). Since the customer has the power of disposition with regard to VAT already at the time when the goods are released for the free circulation, the customer may thus deduct the import VAT as input tax in line with the general conditions.

However, if the supplier or its representative are (under the agreed INCOTERMS) liable to import VAT, the place of supply will necessarily be Germany and the regulation still applies according to which the supplier needs to register in Germany for VAT purposes.

#### Recommendation

Affected companies should immediately check the impacts resulting from the change of registration duty made to the administrative opinion. If the legal assessment of the facts is deviating, this may particularly have a direct impact on the record of the transactions in the (tax) return.

Furthermore, it is expected that the aspect of a binding order is indeed a rather challengeable point in the discussion with the tax authorities. Companies should therefore review (a) their contractual agreements and (b) the actual execution in each individual case in order to identify the applicable legal consequence.

In addition, the vague temporal component for the stock in the consignment warehouse (for "only" a few days or weeks) certainly also leads in practice to delimitation problems and discussions.

We would be pleased to support you in the analysis of the contracts, involving our special VAT and customs team members

## 2. Collection of employees' tax data by customs

### Intro

The Fiscal Court of Düsseldorf has submitted the question to the European Court of Justice whether it is compatible with European law that the customs authorities can require companies to inform employees' tax data.

### At glance

According to the Community Customs Code (Unionszollkodex), which entered into force in May 2016, the customs administration has to reevaluate companies that are benefiting from customs simplifications. To facilitate this review, companies have to respond to a "self-assessment questionnaire" within one month (available on the internet).

In particular, it is requested to specify the name, date of birth, tax identification number and the competent tax authority of the members of the supervisory board, the executives, the persons responsible for customs matters and the customs officers. Without providing such information, the conditions for granting the relief are not fulfilled and unlimited authorizations may be revoked.

The lawsuit of the requested company was initiated against the completion of this questionnaire. The plaintiff expresses concerns against data protection and refers to the disproportion of the data collection.

### Recommendation

The lawsuit is of great interest, as it concerns more than 70,000 companies nationwide. If you have any questions in filling out such questionnaires or if you have already done this, but are wondering about the necessity to inform certain tax data and have omitted this, please contact our Customs Team to review the status of your filing in light of the pending lawsuit.

## III. Legal

### Implementation of a transparency register

#### Intro

A new law for conducting money laundering was put into action on the 26th of June 2017 in a new fitting. It is based on the European Community Directive for the introduction of a transparency register of for entire Europe Union. In this transparency register certain information shall be made available about the economic beneficiaries of:

- Legal entities of private law,
- Registered partnerships,
- Trusts
- Similar legal forms.

#### At a glance

The directors of German corporations and partnerships and coequal organizations (this also means for example foundations) are obligated to gather information regarding their economic beneficiaries. They are also obligated to store the information and to keep it on an up to date standard. Also they have to instantly inform the public agency that keeps the register so it can add the information to the register (Sec. 20 para. 1 sentence 1 Anti-Money Laundering Act/GwG). The German register of transparency is online since June 2017. The notice about the economic beneficiaries (first and second name, date of birth, place of residence, kind of and extent of the economic interest) to the transparency register has to take place until the 1st October 2017.

Economic beneficiaries are individuals who own or control the association or company. In case of legal entities economic beneficiaries are those who directly or indirectly

- hold more than 25% of the shares,
- control more than 25% of the voting rights, or
- execute control in a similar way.

The shareholders have to provide this information to the company mirroring the duty of the company to gather information, to make sure that the companies who are obligated to forward the data to the register get the required data. The shareholders are obligated to provide the respective association with information about their own economic participation.

Even corporations who already have all mandatory information stored in electronically available registers (for example register of companies, register of associations and register of cooperative societies) are recommended to initially register at the transparency register formally. All information which have not been registered yet completely have now to be communicated to the transparency registry. Changes in the structure of shareholders have also to be registered with the transparency register.

Due to the high penalties up to 100,000 € in case these duties are violated (up to 1 million € if the violations take place repeatedly or systematically) it is recommended to check the completeness and accuracy of the data so far provided to the register, especially in regard to the lists of shareholders in a German limited liability company (GmbH) etc. From our experience e.g. often GmbH lists of shareholders are not up to date anymore or were not submitted to the register of companies at all (since in the past the commercial register compliance was not strictly monitored and fined; now, as additional registration duties are to be observed not only the transparency registration, but also further obligations and lack of compliance may be fined as transparency and data exchange among authorities increase).

### **Recommendation**

Your direct contact persons at KPMG are always happy to further explain details and to check whether you are obliged to report which kind of information to the transparency register.

There are also similar regulations in the other EU member states for the companies. This means there are possibly reporting obligations towards these subsidiaries insofar as the shareholding structures change. Both would need to be monitored in the context of an appropriate Compliance process.

## IV. Short News

--- Latest News --- Latest News --- Latest News --- Latest News --- Latest News ---

### Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent BEPS (MLI)

On 8 June 2017, the Japanese Ministry of Finance released their statement on the MLI which was signed by 67 jurisdictions.

The MLI is a mechanism to change swiftly existing tax treaties in line with recommendations made in the BEPS project. Each of the parties to the MLI may choose all or part of its existing tax agreements covered by MLI and under specified conditions all or part of the provisions regarding the tax treaty related measures to prevent BEPS as being applicable to their existing tax agreements.

--- Latest News --- Latest News --- Latest News --- Latest News --- Latest News ---

### Draft guidance for cross-border providing of software

The Federal Ministry of Finance (BMF) published its draft guidance regarding the limited tax liability and the withholding tax in case of cross-border providing of software. The guidance is welcomed from a practical perspective, as there were several uncertain situations in the past. It confirms e.g. the opinion that the limited tax liability is linked to a granting of extensive rights of use by a foreign provider. However, a complete list of extensive rights of use in the final guidance would be highly appreciated.

--- Latest News --- Latest News --- Latest News --- Latest News --- Latest News ---

### Initiative on taxation of the digital economy

Germany, France, Italy and Spain plan to increase taxation for internet companies. The finance ministers of these states address the claim in a "Political Statement" to the European commission. They no longer want to accept that internet companies are active in Europe while paying minimal tax amounts to the treasuries. Therefore they ask the European Commission to explore EU law compatible options and propose any effective solutions based on the concept of establishing a so-called "compensation tax" on the turnover generated in Europe by the digital economies.

--- Latest News --- Latest News --- Latest News --- Latest News --- Latest News ---

### Double Tax Treaty limits the national profit adjustment

The principle of "dealing at arm's length" in Article 9 para. 1 of the OECD Model Agreement provides a possibility of a profit adjustment under Sec. 1 German Foreign Tax Act if the price agreed between affiliates does not correspond to the arm's length principle.

In the recent case the plaintiff granted a loan to its British subsidiary without a collateralization. After the company was liquidated the plaintiff depreciated the receivable with an effect on profit. In the tax audit the tax authority refused the recognition of the profit impact (loss) by this depreciation, as a third party would have insisted on a collateralization on the loan.

The Fiscal Court held that the profit adjustment by tax authorities is generally applicable if and to the extent that the inter-company price does not correspond to arm's-length principle, but that there is no profit adjustment to be considered in the case at hand due to the lack of collateral of a loan.

--- Latest News --- Latest News --- Latest News --- Latest News --- Latest News ---

### **Cross-border arrangements becomes reportable**

The EU Commission has published a draft directive to extend the information exchange in tax matters in relation to reportable cross-border arrangements, whereby "financial intermediaries", such as tax consultants, lawyers or banks are required to report cross-border arrangements. The reporting requirement is limited to the relevant cases of potentially aggressive tax planning schemes, as they are linked to cross-border issues and certain characteristics.

Generic hallmarks of tax avoidance or abuse include arrangements where e.g.:

- The taxpayer undertakes to comply with a confidentiality condition (in relation to other intermediaries or the tax authorities);
- The intermediary is entitled to a fee contingent on either the amount of tax advantage derived from the arrangement or on the advantage being obtained.

Specific hallmarks relating to cross-border transactions include e.g. cross-border payments between related parties where the receipt is subject to a partial or full exemption from tax or benefits from a preferential regime; where the recipient is in a country which imposes corporate income tax at less than half the average rate in the EU or is on list of countries with harmful tax regimes.

**Dear Readers,**

2017 was a challenging year in many respects: BREXIT, European elections in France, the Netherlands, Austria and Germany, Trump and so on created uncertainty which is never good for business.

On the other side Europe and Japan tied up even closer which is essential in order to emphasize the importance of free trade and economic fairness.

Signing the Economic Partnership Agreement between the EU and Japan in this connection is a milestone for a trustful economic partnership and future prosperity.

I am therefore very optimistically looking forward to a happy and successful new year 2018!

Yoi o toshi o!

Jörg Grünenberger

Head of Global Japan Practice KPMG Germany

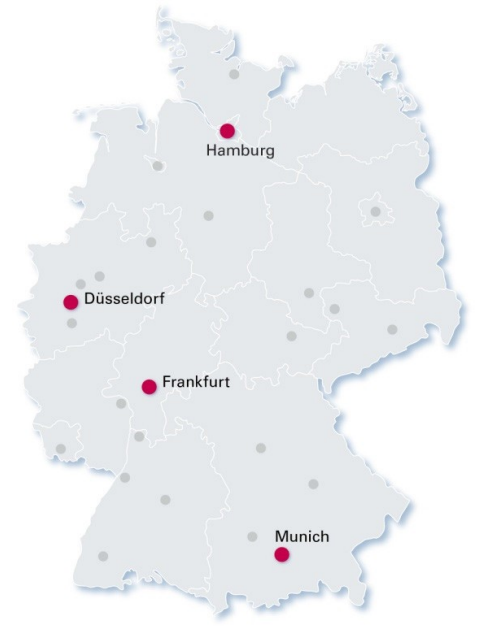
# KPMGドイツにおける 日本担当連絡先

KPMG  
**ハンブルグ事務所**  
 Michaelis Quartier Ludwig-Erhard-Str. 11-17  
 20459 Hamburg  
 T 040-32015-4022  
 F 01802-11992-1969  
 久松 洋介(ひさまつ ようすけ)

KPMG  
**デュッセルドルフ事務所**  
 Tersteegenstr. 19-23  
 40474 Düsseldorf  
 T 0211-475-7336  
 F 0211-475-6336  
 伊藤 剛(いとう たけし)  
 岡本 悠甫(おかもと ゆうすけ)  
 木村 一也(きむら かずや)  
 美田 宏子(みた ひろこ)  
 小林 あき(こばやし あき)  
 Senft 理加(ゼンフト・リカ)  
 斎藤 陽子(さいとう ようこ)

KPMG  
**フランクフルト事務所**  
 THE SQUAIRE, Am Flughafen 60549  
 Frankfurt am Main  
 T 069-9587-1909  
 F 01802 11991-1531  
 神山 健一(こうやま けんいち)  
 樋口 幹根(ひぐち みきね)  
 神宮司 智之(じんぐうじ さとし)  
 Dreher 明子(ドレーアー・あきこ)  
 Ecker 美穂(エッカー・みほ)

KPMG  
**ミュンヘン事務所**  
 Ganghoferstr. 29  
 80339 München  
 T 089-9282-1517  
 F 01802-11992-2256  
 中川 大輔(なかがわ だいすけ)



## Editorial Team



Jörg Grünenberger  
 KPMG AG WPG  
 Tersteegenstr. 19-23  
 40474 Düsseldorf  
 T +49 211 475-6404  
 jgruenenberger@kpmg.com



Jan Schneemann  
 KPMG AG WPG  
 Tersteegenstr. 19-23  
 40474 Düsseldorf  
 T +49 211 475-7264  
 JSchneemann@kpmg.com

## 印刷

### 発行責任者

Jörg Grünenberger (責任者\*)  
 KPMG AG  
 Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
 Tersteegenstr. 19-23  
 40474 Düsseldorf  
 T +49 211 475-6404  
 jgruenenberger@kpmg.com

\*ドイツ法による責任者 (§ 7 (2) Berliner PresseG)

[www.kpmg.de](http://www.kpmg.de)

[www.kpmg.de/socialmedia](http://www.kpmg.de/socialmedia)



The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation. Our services are provided subject to our verification whether a provision of the specific services is permissible in the individual case.

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点およびそれ以降における正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で下さる適切なアドバイスに従ってください。

© 2017 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The name KPMG and logo are registered trademarks of KPMG International.