

## ドイツ移転価格税制の「記録文書化義務」の導入 -「記録文書内容法令」の最終的可決とその2003年6月30日付遡及適用-

ドイツ連邦参議院(Bundesrat)において2003年4月11日付で最終的に可決された「租税優遇措置削減法」(2003年税制改正法)の中で、移転価格税制のための「記録文書化義務」が導入され、さらに、10月17日に同じく連邦参議院は、ドイツ連邦財務省が提案した「租税通則法第90条第3項の記録文書の種類・内容・範囲のための法令」(以下「内容法令」)を承認し、同「内容法令」は2003年6月30日に遡及して適用されることとなりました。

「現行の税法規定の中には、納税義務者(企業)に対して移転価格税制のための特別の資料・記録文書の作成を強制する義務規定は存在しない」という判断を明確にした2001年10月17日付ドイツ連邦税務裁判所判決に端を発したドイツ移転価格税制の記録文書化を巡るここ数年の動きは、これにより納税義務者(企業)の負担が明確になるという形で一応の区切りが付けられたと言えます。もちろん、実際の税務調査の過程で明らかになるであろう税務当局側の具体的な対応を見ていかなければならないところもあるのですが、以下において、その主要点を解説します。

### I. 「記録文書化義務規定」の構成

このドイツの移転価格税制の「記録文書化義務規定」は、基本的に、2003年4月11日付で既に可決されていた①「義務規定」(租税通則法第90条第3項)、②「推定課税規定」(同第162条第3項)、③「ペナルティ規定」(同第162条第4項)、④「適用規定」(租税通則法導入法第22条)という四つの租税通則法上の改正規定と、上述の10月17日の連邦参議院で可決された⑤「内容法令〔全8条〕」という合計五つの法律規定をその主要構成要素としています。最後の⑤「内容法令」は、「法令」(Rechtsverordnung)と呼ばれる法律で、ドイツ連邦財務省に対して連邦参議院の同意に基づき規定の内容を定める権限が付与されていたもので、他の租税通則法とはその議会審議手続が異なるものですが、いずれにせよ「法律」(Gesetz)であり、納税義務者(企業)を直接拘束するものです。

### II. 義務内容

「義務規定」においては、「近い関係の者」(親会社・姉妹会社等の関連会社)との間に外国に関する「取引関係」がある企業は、その取引に関して「記録文書化義務」に服し、原則として税務調査の過程で税務当局の要請があった後60日以内に提出すべきこと、そしてこの「記録文書化義務」は、本支店間の「取引」にも適用されることが定められています。事業年度毎の法人税申告書の提出と同時に関連記録文書を添付して提出するという形式ではなく、通常3年~5年の間隔で行なわれる税務調査において提出すれば良いとされています。「近い関係の者」(=「関連会社」)に関する定義は、既に「外国税法第1条第2項」に定められていますが、「支配力基準」に基づく定義もあるものの、原則的には直接的または間接的に25%以上の出資関係がある場合が想定されています。そしてより留意すべき点は「取引関係」の内容です。すなわち、今までも実質的にそうでしたが、今回同時に改正された外国税法第1条第4項において、「課税所得の基礎となる債権法上のあらゆる関係」というようになりかなり広範なものとして明確に定義づけられました。関連会社間の「モノ(商品)」の納品・仕入、無形資産の供与・使用料の支払といった「移転価格税制の規制対

象」としてすぐに頭に思い浮かぶものだけではなく、関連会社間の「コストシェアリング」、「融資・借入」、「駐在員の派遣・受入」等も「取引関係」の一部と見なされ、「記録文書化義務」に服するものとされています。

### III. 制裁

以上の「記録文書化義務」を順守しなかった場合について、非順守の具体的な内容に応じて、税務当局による「推定課税」と「追徴金の査定・徴収」という二つの種類の制裁措置が規定されており、場合によってはその二つの制裁措置が同時に負わせられます。具体的に言うと、まず「推定課税規定」に従って、「記録文書」が提出されなかった場合、提出されたがその大半が使用不可能な場合、特定の記録文書について速やかに作成されなかったことが確認された場合の三つのケースについては、税務調査官は、年度申告書において既に申告済みの該当課税所得が低く申告されているものと見なし、入手できた資料に基づき推定課税ができるようになりました。そして、特に関連会社間の移転価格の「推定値（価格）」が一つの「価格幅」として確定される場合、その「価格幅」の中で納税義務者（会社）側に不利なように、すなわち、ドイツの税務当局にとって課税対象所得が増加する方向で推定値を最終的に確定してもよいことになりました。また、「ペナルティ規定」に従って、未提出の場合と大半が使用不可能な場合の義務の非順守については、推定課税に加えて（すなわち、二重に）、最低 5,000 ユーロの「追徴金」が賦課され、その追徴金が 5,000 ユーロを上回る場合には、「推定課税規定」で修正された追加課税所得の最低 5%から最高 10%までの範囲で「追徴金」が賦課されます。また、使用可能な記録文書が提出されたがそれが遅延した場合（要求後 60 日を超えてから提出された場合）については、最低で遅延 1 日あたり 100 ユーロ、最高で 100 万ユーロの「追徴金」の賦課の査定権限が税務当局側に確保されています。

以上の「二つの種類の制裁措置」というところで強調されるべきはその「形式主義」です。関連会社間の「移転価格」（「モノの取引価格」並びに「費用負担配分」）が適正であるかどうかという「実質」とは関係なく、その「移転価格」を「紙」（電子ファイル）の上に言葉として表現しておかなければ（＝「形式」の順守）、制裁を受け、税務調査の過程で「移転価格」が実際には適正であることが判明したとしても、原則としてその制裁は撤回されることはありません。また逆に、「記録文書化義務」をしっかり順守し当該義務抵触による制裁を心配する必要がない場合でも、移転価格税対策としてそれで十分という訳ではなく、実際に取引されて、文書の中にも記録されている「移転価格」が不適正と判断されて多額の追徴税額を賦課されることも十分にあり得ます。このような「記録文書化義務に関する制裁の性格」をしっかり理解しておくことが重要です。

### IV. 適用

適用・施行に関しては、「義務規定」は 2003 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度からということで、3 月決算並びに暦年（12 月）決算の多い在独日系企業においては、既に適用が開始されています。しかしながら、「推定課税規定」と「ペナルティ規定」という二つの「制裁規定」は、2004 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度から、ただし、早くとも「内容法令」が施行されてから 6 ヶ月経過後に適用ということで、暦年事業年度の会社でいうと 2003 年度は記録文書化の義務は課せられているが、順守しなかった場合でも後々の税務調査において制裁を課せられることはないという期間になっています。法案審議の日程と納税義務者側での準備期間の確保という観点の考慮から

このような変則的な適用・施行規定になったと思われませんがその詳細は不明です。適用に関わるもう一つの重要な点として、関連会社間の商品取引基本契約、資金融資契約、駐在員出向契約といった「長期的契約」で、「義務規定」の施行前から存在しそして施行後も存在しているものについては、「内容法令」の施行後6ヵ月以内、すなわち、事業年度が暦年決算であるか3月決算であるかに関わらず、「内容法令」が2003年6月30日に遡及して適用されたことから、2003年12月31日までに、それらの契約の経済的・法的背景を記録文書にしておかなければならないとされています。

## V. 記録文書の具内容的内容

関連会社（「近い関係の者」）との間に外国に関わる「取引関係」があった場合、記録文書化の義務が負わせられているわけですが、その作成しなければならない具体的な記録文書の種類・内容は、「内容法令」の「第4条：一般的に必要な記録文書」と「第5条：特定の場合に必要な記録文書」に詳細に列挙されています。ここで再録することはしませんが、二つの点を強調しておきます。まず第一に、関連会社間の各種の契約書は、ここでいう記録文書の重要な構成部分であり、そして口頭ベースになっている契約並びに価格決定方法等をしっかりと書面の形にするといった整備は記録文書化義務規定の順守のための不可欠のアクションですが、他方で、それだけでは十分ではありません。すなわち、「内容法令」の「第1条：記録文書化義務の原則」においても明確に言われているように、その契約書あるいは価格決定方法の背後にあつて字面に現れない経済的・法的背景あるいは付随的情報まで記述しておくことも要求されているということです。第二には、第4条の「一般的に必要な記録文書」の中で要求されている記録文書を例にして言うと、同条第3号「機能分析・リスク分析」あるいは同条第4号「移転価格分析」の中の記録文書のように、その基本的な情報は会社自身の中に散在しているものの、それを最初に収集して作成する場合、そして、会社の機能・リスク負担・移転価格設定方法に変更があった場合等には、外部の専門家のアドバイスを仰ぎつつ作成する方が賢明だと思われる記録文書もある一方で、同条第1号「出資関係・事業経営内容・組織構成に関する一般情報」並びに第2号「近い関係の者との取引関係」の中の記録文書のように、少なくとも現地人スタッフの中に経理・税務を担当しているマネジャーレベルの人材がいるような在独日系企業においては、最初の作成形式の見本あるいはフォーマットさえ示されていれば、その作成に関して会社自身で十分対応できる記録文書があります。

記録文書は、原則としてドイツ語で要求されています。そして、税務当局側は納税義務者の申請に応じてその例外、すなわち、他の言語で作成された記録文書の提出を許容することができるかとされています（第2条第5項）。上述の10月17日に可決・施行された「内容法令」の最終版は、筆者の知る限り第5回目のドラフトであり、この記録文書の使用言語に関しては、新しいドラフトが公表されるたびに書き換えられ、第2ドラフトである6月12日版には、「契約書類はオリジナル言語での提出で構わない」とさえ明確に言われていたのですが、最終版では、上述のように「原則的にドイツ語、ただし税務当局は例外を許容することができる」というところに落ち着きました。ここで言われている「例外」とはどのような言語なのかという点ですが、これまでの税務調査の状況等から判断するにせいぜい英語までであり、日本語で作成された記録文書が「例外」として認められることはほとんど考えられません。そしてより重要な問題は、これまでもほとんどの場合に受理されていた「英文契約書」等だけではなく、記録文書全体が英語で作成されていた場

合、ここでいう「例外」として認められるのかという点です。この点に関して現時点において明確に言うことはできず、今後の税務調査の現場での税務当局側の対応を見ていくしかないでしょう。

## VI. 対策のための基本的アプローチ

以上のような記録文書化義務に対する対策において、在独日系企業における基本的なアプローチは、まず、そもそも「内容法令」の第7条小規模企業特別適用規定の適用による義務免除が可能かを検討することです。小規模のサービス提供会社の場合等は十分に義務免除の可能性が考えられます。しかしやはり記録文書化義務に服する、あるいは、記録文書化義務の適用を免れることはできないということが確認された場合には、①「関連会社」との間の「取引関係」の総棚卸（リストアップ）、②「移転価格設定方法」を含む「取引関係」（契約関係）すべての「書面化」、③「取引関係」の背景情報・採用されている移転価格設定方法の根拠付け等を含む「総文書化」、④「移転価格（モノの取引価格と費用負担配分）」の適正性の検討、という手順で対応措置を進めていくことになります。「記録文書化義務」への対応という意味では①～③までのアクションで十分で、それをしっかり実行に移せば少なくとも記録文書化に関わる制裁は回避できるわけですが、包括的な移転価格税制対策としては、当然のことながら④のアクションが不可欠です。そして、移転価格税制対策として「記録文書」は適正な移転価格の検討の「産物」であることから、ほとんどの場合、③の作業の中で同時に④の作業が行なわれ、特に新たな取引関係については④のアクションから入るのが通常の方法であると言えるでしょう。

今回のドイツ移転価格税制の記録文書化義務の導入は、ドイツでビジネスを営む日系企業にとって負担増となるものです。しかし、今回当該規定により税務当局によって作成が要求され、その要求に応じられない場合に制裁が課されるという記録文書は、当該義務導入以前の過去においても、税務調査をうまく乗り切るための重要な手段でした。その意味では、税務調査対策という観点からまったく根本的な変更がなされたというわけではありません。ただし、たとえ「移転価格」（『モノ』の取引価格並びに費用負担配分）が結果的に適正であったとしても、「形式」である記録文書をしっかり整備することを怠っていたがために、制裁に甘んじなければならない状況に追い込まれるという意味で、これまで以上に「関連会社」を巻き込んだ組織的で真剣な取り組みが要求されていると言えるでしょう。