

海外現地法人が抱える 移転価格の悩み (ドイツ)

第1号：ヒトの取引 — 費用対効果の観点から相
互協議などの措置を探りにくい駐在員派遣取引



目次

1. はじめに.....	4
2. 「ヒト」も移転価格の対象	4
3. 駐在員派遣通達.....	4
4. 寄附金と移転価格	6
5. おわりに — 部門の垣根を越えた連携が不可欠	6

執筆者



**PwC 税理士法人
国際税務サービスグループ(移転価格)**

石神 則昭

Noriaki Ishigami

シニアマネージャー (PwC ドイツ出向中)

【お問い合わせフォーム】

略歴:

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

一橋大学法学部卒業。対応言語: 日本語(母国語)、英語(ビジネスレベル)。

経歴:

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

主な専門領域:

【移転価格】 棚卸資産取引、無形資産取引、役務提供取引

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

1. はじめに

PwC ドイツの[ウェブサイト](#)では、ドイツの最新の税務動向について、在ドイツ日系企業の皆様にとって関心が高く、また、影響があると思われる情報を日本語で発信しています。本シリーズの第 1 号では、在ドイツ日系企業の皆様が直面している移転価格の課題を取り上げます。移転価格は現地法人・支店だけの問題ではなく、取引の相手方(例:日本の本社)にも影響が及ぶテーマです。本シリーズではドイツを念頭に解説を進めますが、その他の国・地域の現地法人・支店の多くが抱えているであろう課題を認識する機会としてもご活用ください。

事業を推進する際の経営資源として、「ヒト・モノ・カネ・情報」が挙げられます。そこで本シリーズでは、下記の構成で 4 回に分けて解説します。まず、本号では「ヒト」に着目し、移転価格の観点から解説します。

第 1 号:ヒトの取引 – 費用対効果の観点から相互協議などの措置を探りにくい駐在員派遣取引

第 2 号:モノの取引 – 事業移管などのイベントについて回る移転価格の課題(機能移転)

第 3 号:カネの取引 – 一般事業会社が直面するドイツにおける金融取引の事例・特徴

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

2. 「ヒト」も移転価格の対象

移転価格税制の文脈で触れる「関連者間取引」は、以下のように分類できます。

- ・ 棚卸資産取引
- ・ 無形資産取引
- ・ 役務提供取引
- ・ 金融取引
- ・ 関連者間で行われるその他の取引(例:駐在員派遣取引、機能移転など)

「ヒトの移動」と「移転価格」。この 2 つの単語を結び付ける際、海外出張を伴うグループ内役務提供取引が挙げられます。海外出張については、日本の税務調査において、出張申請書や出張報告などの帳票確認の際に記載の不備や証憑間の不整合を端緒として、海外現地法人への請求漏れなどを指摘されるケースが多いです。出張 1 件あたりの金額が僅少であったとしても、海外出張する本社従業員が多いほど、また出張回数が多いほど課税リスクが高くなります。当法人でも、数多くの案件を通じて、海外出張を伴うグループ内役務提供取引の費用精算ルールを策定する一環として、「出張社員が提供する役務は役務提供先である海外現地法人・支店に請求すべき性質か否か」「当該海外現地法人・支店は便益を受けているか否か」「請求する役務の提供に該当するとしたら単価はいくらか」「単価を職階ごとに区分すべきか」などの社内ルール(移転価格ポリシー)の策定を支援しています。

ヒトの移動が伴う移転価格の課題として、駐在員の派遣も挙げられます。すなわち、本社から海外現地法人・支店への出向も移転価格の観点から検討対象になります。ただし、最近の日本の税務調査において、駐在員関連の費用負担については「国外関連者に対する寄附金」として、重点調査着目の 1 つとされているため注意が必要です。

本シリーズの第 1 号では、この駐在員派遣取引について、主に子会社側の観点から解説します。

3. 駐在員派遣通達

ドイツには「駐在員派遣通達」という通達があり、2001 年に公表されてから 20 年以上経った現在でも、ドイツの税務調査官が駐在員費用の損金性を検討する際に参考にしています。

本通達の適用対象企業は、(i) 駐在員派遣を受け入れている在ドイツの現地法人・支店(例:日本本社からドイツ子会社への駐在員派遣)と(ii) ドイツ国外に駐在員を派遣しているドイツ企業(例:ドイツ本社から日本子会社への駐在員派遣)の 2 種類に大きく区分されます。本セクションでは前者を念頭に概説します。

駐在員を受け入れる、すなわち、人員を雇用するという企業行動について、ドイツの税務調査官は独立企業原則の観点から、「独立した企業ならばどのような行動を取るか」という視点を常に意識しています。具体的には、「独立したドイツ法人の通常の善良な経営者であれば、費用削減に努め、ドイツ法人の経営に必要な人員だけを雇用するであろう」という視点です。また、雇用する際にも、「当該駐在員の比較対象となる現地採用（同職能・同職階）従業員を雇用する際に生じるであろう範囲までしか、費用を負担しないであろう」という視点を有しています。

したがって、例えば駐在員がドイツ現地法人のためにのみ業務を遂行している事実があったとしても、当該駐在員の費用全額をドイツ現地法人で損金算入できるわけではありません。特に、長年にわたって利益率が低いドイツ現地法人に対しては、「ドイツ現地法人が駐在員費用を全額負担しているからドイツ現地法人の課税所得が圧迫されているのではないか」、といった見解のもと、ドイツ税務当局が税務調査に臨んでくる傾向にあります。

以下、事例とともに説明します。

事例 1:

ドイツに派遣されている駐在員の日本払い給与・賞与が日本本社から駐在員本人の日本の銀行口座に振り込まれ、ドイツでは駐在先のドイツ現地法人から給与・賞与がドイツの銀行口座に振り込まれています。日本の本社は当該費用（日本払い給与・賞与）全額をドイツ現地法人に付け替えています。

費用の付け替えを通じてドイツ法人が全額費用負担している場合、ドイツの税務調査において当該費用負担の合理性について説明を求められる可能性があります。その際、ドイツの税務調査官は駐在員が誰のために業務を行っているのか、派遣元である日本の本社がどれくらいの割合を負担すべきか、などを検討します。

事例 2:

ドイツに派遣されている駐在員の日本払い給与・賞与が日本本社から駐在員本人の日本の銀行口座に振り込まれ、ドイツでは駐在先のドイツ現地法人から給与・賞与がドイツの銀行口座に振り込まれています。日本の本社は当該費用（日本払い給与・賞与）をドイツ現地法人に付け替えず、自ら負担しています。

日本の本社が当該費用を付け替えずに全額負担している場合、日本の本社が当該費用を負担することの合理性について、日本の税務調査において説明を求められる可能性があります。

なお、日本の本社が駐在員の日本払い給与・賞与を負担しているからといって、ドイツ現地法人における駐在員派遣取引に係るリスクが完全に無くなることはないため、注意が必要です。次の事例を交えて解説します。

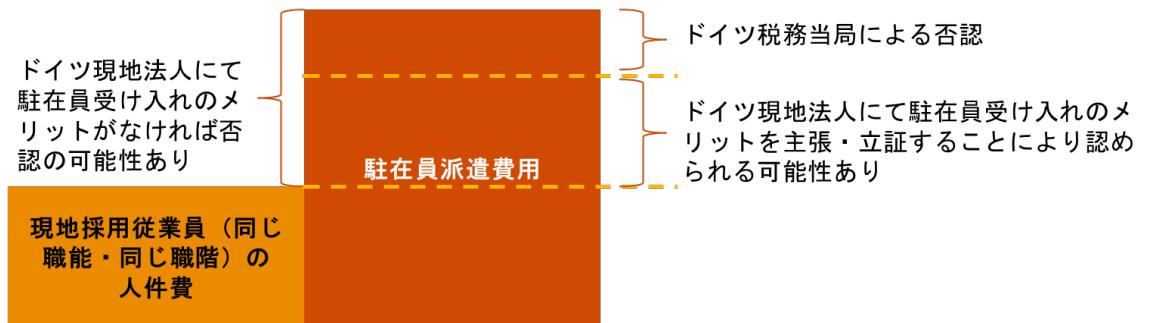
事例 3:

当該駐在員は、ドイツ現地法人からフリンジベネ�ットとして社用車の貸与、プライベート保険の保険料負担、住居費負担といった経済的便益を受けています。なお、現地採用で同じ職能・同じ職階の従業員にはこのようなフリンジベネ�ットはありません。

前述のとおり、駐在員を受け入れる、すなわち、人員を雇用するという企業行動に対して、ドイツの税務調査官は独立企業原則の観点から「独立した企業ならば、どのような行動を取るだろうか」という視点を常に持っています。そのため、職能・職階が駐在員と同じ現地採用従業員と比較して、ドイツ現地法人が負担しているグロス人件費の差額部分について説明を求め、結果的に否認することもあります。

ドイツ現地法人には、当該駐在員を受け入れたことによる売上高増加などが当該駐在員の費用負担と相殺されて余りあることや、当該駐在員と同等の能力を備えた人材を現地労働市場で探したものを見つからなかった、といった説明が求められます。調査対応実務上は、計数などを用いつつ書面にて準備します。

書面において反論しても税務リスクが完全に無くなるわけではなく、経験上、駐在員派遣費用の一定割合を日本本社が負担すべきで、ドイツ現地法人が負担するものではないと結論付けられ、否認されるケースが多いです。



4. 寄附金と移転価格

日本の本社が負担している駐在員の給与などについて、日本の税務調査に際して「日本の本社は当該駐在員から真に便益を受けていることによるものか」「日本の本社との雇用関係に基づく出向者給与の較差補填なのか」といった事柄を質問されるケースが増加傾向にあります。調査官が「日本の本社は真に便益を受けていない」「合理的な較差補填ではない」と判断した際は、日本の本社が負担している当該駐在員に係る費用が否認されます。また、駐在員の給与などは人事に関する事項であるため、税務調査において本社の人事担当者が対応する必要があります。駐在員からの役務提供という形で日本本社が便益を受けている場合には、移転価格課税リスクの可能性があると指摘されるかもしれません。しかし一方で、「国外関連者に対する寄附金」として課税されるケースも多いです。「国外関連者に対する寄附金」として課税された場合、相互協議を通じた二重課税排除の可能性が閉ざされるため、国内法上の救済手段(再調査請求・審査請求・訴訟)に依拠するしか納税者に残された道はありません。なお、日本の税務調査の現場では必ずしも更正処分されるというわけではなく、調査官からの勧奨を受け、修正申告により決着するケースもあります。

仮に、日本の税務調査において移転価格課税に至る場合、駐在員による役務提供取引の独立企業間価格を算定し、その価格からの乖離が課税の対象になります。しかし、何をもって独立企業間価格とするかについては、議論の余地が残ります。移転価格課税を受けた場合、棚卸資産取引といった多額の取引と比較すれば金額が僅少であるため、相互協議や国内救済手段での費用対効果は低いと考えられます。よって、事前に社内ルール(移転価格ポリシー)を整備し、各国税務当局に合理的な説明ができる体制を整備しておくことが、課税リスクの低減につながるのではないかと考えられます。

企業によっては、グループの税務ポリシーの中で二重課税排除を明記し、ウェブサイト上に掲載しているケースも見られます。二重課税は企業グループからの純粋な資金の流出に他なりませんので、費用対効果も考慮しながら移転価格課税による二重課税のリスクおよび寄附金課税のリスクに適切に対処する、あるいはこれらの税務リスクに対する対応策を事前に講じるといったことがより重要となります。

5. おわりに — 部門の垣根を越えた連携が不可欠

日本企業は今後、これまでより一層積極的に海外に進出して外需を取り込み、海外売上高比率を高めていかなければ成り立たないステージに移行するでしょう。その文脈において、海外企業の買収もさらに増加が見込まれ、駐在員を派遣する機会の増加も想定されます。

税務に視点を移すと、日本の税務調査を契機に、これまで日本の本社で負担していた日本払い給与などの全額を、今後は海外現地法人・支店への付け替えるという方針に転換する企業が出てくることも考えられます。一見すると、駐在員派遣取引において日本側の税務リスクはなくなりますが、一方で、駐在員を受け入れている国の現地法人・支店での税務リスクが高くなります。駐在員派遣取引は、本質的には独立企業原則、すなわち移転価格が関係するものの、費用対効果の観点から、相互協議などの措置を探りにくい取引でもあります。このような中において、駐在員派遣取引に係る課税リスクを低減するためには、税務調査対応を念頭に、税務を所管する部署のみならず、人事部をはじめとする他の部署も交えて連携し、これらの課題に一体となって取り組んでいくことが重要です。

また、日本のみならず現地の移転価格調査対応を念頭に、ヒトの取引を視野に入れてグループの移転価格ポリシーを定期的に見直す必要があります。企業内の部門横断・連携の触媒として、外部アドバイザーを積極的に活用することも一案です。

参考資料

Circular of 09.11.2001 - Principles governing the examination of income allocation between internationally related companies in cases where employees are temporarily transferred (Federal Ministry of Finance in Germany) <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Downloads/Taxation/External-Tax-Relations/VWG-AN.html>

ドイツ連邦財務省「駐在員派遣通達」(1) プライスウォーターハウスクーパース デュッセルドルフ事務所 池田 良一 (国際税務 2002 年 2 月号)

ドイツ連邦財務省「駐在員派遣通達」(2) プライスウォーターハウスクーパース デュッセルドルフ事務所 池田 良一 (国際税務 2002 年 3 月号)

国税庁 「移転価格事務運営要領の制定について(事務運営指針) 3-20」 <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/00.htm>

お問い合わせ先

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

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

【お問い合わせフォーム】

PwC 税理士法人は、企業税務、インターナショナルタックス、M&A 稅務、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156カ国に及ぶグローバルネットワークに295,000人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

© 2022 PwC Tax Japan. All rights reserved.

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

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