

海外現地法人が抱える 移転価格の悩み (ドイツ)

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)

目次

1. はじめに.....	4
2. 「機能移転税制」の導入背景	4
3. 「機能」の範囲	5
4. 事実関係の正確な描写が肝要.....	6
5. 事業再編等の検討・実施後のコンプライアンス対応.....	6
6. おわりに ー 外部アドバイザーとともに事前の検討を.....	7

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
Ishigami Noriaki
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支援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

事業を推進する際の主な経営資源として、ヒト・モノ・カネ・情報が挙げられます。本シリーズ第1号では、このうちの「ヒト」に着目して駐在員派遣に伴う移転価格上の論点について、主に海外現地法人・支店の観点から取り上げました。

第2号では、「モノ」の観点から機能移転税制を紹介します。コロナ禍の影響を受けて2021年はコンテナ不足による物流の停滞により、アジアの製造拠点で製造したモノを販売拠点である欧州に輸送できなかったり、採算を度外視してやむを得ず航空貨物便を利用せざるを得なかつたりといった状況に、多くの企業が直面したのではないですか。また、2022年に入ると、ロシアによるウクライナ侵攻を契機に自社の物流網を改めて確認し、これまで以上に地政学リスクを意識して事業最適化の検討を始めた企業もあると思います。

外部環境の著しい変化に適切に対処すべく、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などを検討する際、税務の検討は必須項目のうちの1つとなります。特にドイツでは、このような事業の再編、移管、集約などが機能移転税制における機能の移転に該当するか否か、該当するとなれば対価はいくらか、といった検討が必須となります(便宜上、本号では、サプライチェーンや事業ポートフォリオの見直し・最適化を「事業再編等」と呼ぶこととします)。

2008年1月より効力を有するドイツ機能移転税制に関して、ドイツ税務当局の見解を記した機能移転通達が2010年10月13日に公表されました。本号では全81ページから構成される本通達¹の全容について触れる代わりに、事業会社の担当者・駐在員が事業再編等の検討を進めるにあたって、把握すべき点・見落としがちな点を中心に解説します。

本シリーズではドイツを念頭に話を進めますが、他にも機能移転税制に類似する法律が施行されている国もありますので、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きっかけとしていただけますと幸甚です。

2. 「機能移転税制」の導入背景

欧州では、基本的自由(人、役務、商品および資本の自由移動ならびに設立の自由)が保障されています(「欧州のための憲法を制定する条約」第I-4条)²。企業は基本的自由の下、競争原理に基づいて、より合理的、そしてより効率的に事業を推進するにあたって、クロスボーダーの事業再編を通じて欧州域内に点在している拠点を集約したり、製造コストが低い国に移管したりしています。なお、基本的自由が保障されていると言っても、EU加盟国27カ国(2022年7月現在)の間で税務当局が統合されることはありません。また、欧州租税回避防止指令を通じて税務上の障害を取り除こうと図る動きがあるものの、各国は自国の課税体系を維持し、自国の税収・徴税権を確保するスタンスを取っている点に注意が必要です。

機能移転税制施行前は、各国税務当局間で足並みが揃わない中、その間隙を縫って、ドイツ国外の企業がドイツの製薬会社を買収し、ドイツにおいて研究開発活動を通じて多額の研究開発費を支出(ドイツにて損金を計上)してドイツにおける課税所得を減少させる一方で、当該研究開発活動に関与している従業員をドイツの会社からアイルランドのグループ会社に転籍させ、アイルランドにて特許を申請・上市する(収益はアイルランドのグループ会社に帰属)といった事例がありました。ドイツ法人自らの研究成果について、ドイツ国外に移転しているか否かを認識する手段が当時のドイツ税務当局にはなく、また、当時のドイツの税制では、ドイツ国外で結実した収益に課税できなかったことをドイツ税務当局は問題視し、2008年に機能移転税制が導入されました³。その後、2010年10月に公表された

¹ Bundesministerium der Finanzen. 'Grundsätze Für Die Prüfung Der Einkunftsabgrenzung Zwischen Nahe Stehenden Personen in Fällen von Grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung)', n.d.

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2010-10-13-Verwaltungsgrundsaetze-Funktionsverlagerung.pdf?blob=publicationFile&v=4

² Publications Office of the European Union. 'Treaty Establishing a Constitution for Europe,' n.d.
<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/fb0c9d78-3b69-4bd0-9301-f7dd3eeb4075>

³ 池田良一、「ドイツ機能移転課税の導入経緯と最新動向」『租税研究 2013年3月号』

機能移転通達のパラグラフ 157において、研究開発活動に関する活動記録を記した書類がドイツ税務調査官により要請される資料の 1 つである旨が明記されました⁴。そして、2017 年 7 月に公表されたローカルファイルおよびマスターファイルの内容に関する詳細を記した「租税通則法第 90 条第 3 項に定める記録文書の種類・内容・範囲に関する法令」(GAufzV) の第 4 条第 2 項第 6 号において、ローカルファイル作成にあたって機能変更に関すると思われる研究開発プロジェクトおよび進行中の研究開発活動のうち、機能変更の実施前 3 年間に行われた、または完了した研究活動の記録も文書化の対象となりました⁵。

機能移転税制導入の背景を把握することによって、なぜ研究開発活動に関する書類が通達や法令において執拗に求められているのかという疑問も解消できるかと思います。

3. 「機能」の範囲

機能移転税制における「機能」とは、企業の特定の地位や部門に所属する従業員によって処理される類似業務の集合体を意味します。それぞれの業務において、付加価値創造に不可欠な要素の全てを含んでいる必要はありません。例えば、経営管理、研究開発、資材調達、倉庫保管、生産、包装、販売、組立、製品加工または精製、品質管理、ファイナンス、輸送、組織管理、事務管理、マーケティング、アフターセールスサービスなどに必要とされる事業活動が機能として挙げられます(機能移転通達パラグラフ 15)⁶。

機能の移転とは、ある企業(移転元企業)が、他の関連企業(移転先企業)に資産その他の便益および関連する機会ならびにリスクを移転し、または移転先企業が移転元企業によって従来行われていた機能を実行できるようにし、それによって移転元企業において当該機能の行使が制限される場合に生じます(機能移転通達パラグラフ 19)⁷。

すなわち、ドイツの機能移転税制における「機能の移転」とは、部署単位の移転に限ったものではなく、関連する有形・無形の資産、便益、関連する機会・リスク、関連する活動の移転が該当します。よって、例えば、研究開発部門の一部の従業員は、将来的に利益を生み出す可能性を伴った研究開発を担当しているという意味において、「機能」としてみなされる可能性が高くなります。

なお、通常の駐在員派遣は機能移転税制で定める「機能」に該当しませんが、出向者が出向元企業において従前より担当していた業務を出向先企業に持ち込み、出向先企業において引き続き当該業務を行う場合は、機能移転に該当する可能性があります。このような場合、資産や便益が移転し、または使用され、機会やリスクが出向元企業から出向先企業に移転するため、原則として出向元企業の事業活動が制限されます(機能移転通達パラグラフ 56)⁸。

⁴ Bundesministerium der Finanzen. 'Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung)', n.d.

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2010-10-13-Verwaltungsgrundsaetze-Funktionsverlagerung.pdf?blob=publicationFile&v=4

⁵ Bundesministerium der Finanzen. 'Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen Im Sinne des § 90 Absatz 3 Der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung - GAufzV)' n.d.

<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Gesetze/2017-07-19-GAufzV.pdf?blob=publicationFile&v=3>

⁶ Bundesministerium der Finanzen. 'Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung)', n.d.

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2010-10-13-Verwaltungsgrundsaetze-Funktionsverlagerung.pdf?blob=publicationFile&v=4

⁷ 同上。

⁸ 同上。

4. 事実関係の正確な描写が肝要

機能移転税制に該当すると判断された場合、その対価は「移転パッケージ」⁹と呼ばれる単位を基に独立企業間価格が検討されます。しかし、通常は、移転パッケージの比較対象データ入手できないため、売手(移転元企業)と買手(移転先企業)双方の観点から、仮想的独立企業間価格テストの実施が要請されます¹⁰。

事業再編等を検討する際、全ての事業再編等が機能移転税制に必ずしも該当するとは限りません。事実関係や想定している事業再編等の対象を税務の観点から検討すると、機能移転税制に基づく対価の算定ではなく、ほかの算定方法に基づく対価の算定の方がより適切であると考えられるケースもあります。また、計算方法が異なれば計算結果も大きく変わってくる可能性が高くなるため、事実関係を正確に描写することが非常に重要になってきます。そこで、本セクションでは機能移転税制に基づく対価の具体的な計算方法に踏み込む代わりに、企業が直面する事業再編等の事実関係の正確な描写の重要性を強調します。

事業再編等と一緒にしても、その実態は、例えば、重要な無形資産の移転を伴う販売機能の移転、商圈や顧客基盤といった無形資産のみの移転、あるいは代理店契約の解除など、さまざまです。商圈や顧客基盤の移転であることから、評価困難な無形資産として対価を算定すべきであると整理される場合もあるかもしれません。しかし、移転先企業には当該無形資産を実際に活用できるだけの機能が従前から備わっているのか、あるいは、無形資産の取得とともに移転元企業の所属部署の従業員の異動も予定されているのか、といった事実関係の正確な描写を行うことが極めて重要になります。

また、代理店契約の解除に伴う対価補償金の支払いとして整理すべきケースもあるかもしれません。その対価補償金の算定にあたっては、代理店として機能している海外現地法人自らの営業努力を通じて新規顧客を開拓したか否か、などの検討も重要です。

5. 事業再編等の検討・実施後のコンプライアンス対応

喉元を過ぎた熱さは忘れた頃にやってきます。

事業再編等が機能移転税制に該当するか否か、該当するしたら機能移転の対価はいくらか、といった事前の検討について、多くの会社は最優先課題として取り組むものの、ローカルファイルのタイムリーな作成については、さほど重要視していないように見受けられます。

ドイツのローカルファイルは以下に区分されます。

- (i) 棚卸資産取引といった通常取引を対象とするローカルファイル
- (ii) 機能移転などのいわゆる通常外取引と呼ばれる取引を対象とするローカルファイル

通常取引と通常外取引について、それぞれにおけるローカルファイルの作成期限と提出期限を以下の表にまとめました。事業再編等は(ii)通常外取引に該当し、当該通常外取引が発生した事業年度終了後 6 ヶ月以内にローカルファイルの作成が義務付けられています。さらに、一般税務調査において税務当局から通常外取引を対象とするローカルファイルの提出要請後 30 日以内に提出できなければ、遅延ペナルティの対象となります。遅延ペナルティは提出期限の翌日から起算して、1 日あたり少なくとも 100 ユーロ、合計で最高 100 万ユーロの罰金が課せられます(ドイツ租税通則法第 162 条第 4 項)¹¹。さらに、機能移転税制はドイツの一般税務調査において非常によく取り上げられる項目の 1 つですので、納税者においてはローカルファイルの事前の準備が不可欠です。

⁹ 機能および、機能に付随する機会・リスク、移転される機能に含まれる資産・便益、移転に関連して提供される役務提供から構成されます。

¹⁰ 外国税法第 1 条第 3 項第 7 文。なお、売手(移転元企業)が提示する最低売却価格と買手(移転先企業)が提示する最高購入価格から構成されるレンジ内において、納税者が示した価格が独立企業原則に則っている旨を納税者が信頼できる形で立証できなければ、最低売却価格と最高購入価格の中間値が適用されます(外国税法第 1 条第 3a 項第 6 文)。

¹¹ Bundesamt für Justiz. 'The Fiscal Code of Germany,' n.d. https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p1574

	(i)通常取引	(ii)通常外取引
作成期限	特段の規定なし	当該通常外取引が発生した事業年度終了後6カ月以内
提出期限	税務当局からの要請後 60 日以内	税務当局からの要請後 30 日以内

移転価格税制についても定められている外国税法には、価格調整条項について触れられています（外国税法第 1a 条）¹²。調査官は、当該取引実施後の基準期間（7 年間）において、著しい乖離（実際の利益が当初予測利益から 20% 以上の乖離）が生じているか否かを検証します。著しい乖離が認められる場合には、実際の利益と当初予測利益の差を適切な調整額と捉え、当該取引締結後 8 年目の課税所得の計算において調整を入れます。なお、移転価格も調査対象となるドイツの一般税務調査は、日本の税務調査と異なり、調査対象期間はオープンイヤーのうち最も古い事業年度から対象となります。よって、駐在員においては前任者や前々任者が当時対応していたというケースが頻繁に起こりえることに加え、この価格調整条項により、混乱にさらに拍車がかかると考えられます¹³。したがって、ローカルファイルのタイムリーな作成を通じて、事業再編等の検討資料・関連資料が散逸しないよう、体系的な管理がより重要になってきます。

なお、価格調整条項に関する規定は、機能移転に限らず評価困難な無形資産や便益の移転といった取引にも適用されます。よって、事業再編等が機能移転税制における機能の移転に該当しないという結論に至ったとしても、商圈や顧客基盤といった評価困難な無形資産の移転に該当する場合には、本規定に留意する必要があります。

また、事業再編等が生じた際は、当該再編が「DAC6」と呼ばれるクロスボーダー・アレンジメントの報告義務に該当するか否かの確認も必要です¹⁴。

6. おわりに – 外部アドバイザーとともに事前の検討を

ドイツの機能移転税制に似た考え方・制度は、OECD 移転価格ガイドライン第 9 章「事業再編の移転価格に係る側面」や、日本の 2019 年度（令和元年度）税制改正における所得相応性基準などにも見られます。

OECD 移転価格ガイドラインに則った検討をしたとしても、ドイツをはじめ各国の税制に照らし合わせると、対価算定方法や除斥期間などに乖離が出てくることが想定されます。よって、移転元企業が所在する国の税制・実務のみならず、移転先企業が所在する国の税制・実務にも留意して検討することが推奨されます。

また、自社内における過去の事業再編等における当時の取り扱いと照らし合わせて、今回予定している事業再編なども同様に取り扱うという判断を下している企業もあるのではないかでしょうか。過去の類似ケースは似て非なるものとなる可能性も多々あります。また、ドイツでは 2008 年に導入された機能移転税制の改正が予定されています。検討段階から外部アドバイザーの最新の知見も活用するなどして、今回予定している事業再編等を正確に描写したうえで、過去の類似ケースと同様に取り扱って良いか否かを判断・検討することも一案です。

¹² Bundesamt für Justiz. 'Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) § 1a Preisangpassungsklausel,' n.d. https://www.gesetze-im-internet.de/astg/_1a.html

¹³ 石神則昭、厚地崇兵、「ドイツ源泉税の免税措置近代化法に基づく税制改正 アンチ・トリーティショッピング規定の厳格化と移転価格税制分野の改正項目を中心に」『国際税務 2021 年 10 月号』

¹⁴ PwC. 'Dac6: The EU Directive on Cross-Border Tax Arrangements,' n.d. <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/tax-policy-administration/dac6-eu-directive-on-cross-border-tax-arrangements.html>

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 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 155 カ国に及ぶグローバルネットワークに 327,000 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.