

# 令和元年度税制改正における 所得相応性基準・DCF法の導入について〈3〉 ～ドイツでの事例を踏まえた対応～

PwCドイツ デュッセルドルフ事務所

移転価格パートナー ドイツ税理士 スーザン・ファン・デル・ハム

移転価格シニアマネージャー 日本税理士 水島 吾朗

所得相応性基準を積極的に執行しているドイツで対応にあたっているPwCドイツ<sup>1</sup>からは、今回の日本の令和元年度税制改正に係る事務運営指針の改正及び今後の執行について、ドイツでの経験を踏まえたコメントが寄せられている。一般的に日本を含め各国の税務当局は、お互いの執行事例を分析していると考えられる。機能移転課税という形で、所得相応性基準を取り扱っているドイツのケースは、今後の日本における課税リスク対応という観点から非常に資するものとする。

## 1. はじめに

ドイツでは、2008年1月の税制改正に伴い、機能移転課税（Transfer of Functions taxation）が導入された。名称こそ、所得相応性基準を想起させるものではないが、内容そのものは、このたび、日本で導入されるいわゆる所得相応性基準と同様の内容である。ドイツでは、比較対象取引が特定できない場合に、仮想的独立企業間テストと呼ばれるディスカウント・キャッシュ・フロー法（「DCF法」）にもとづいて、独立企業間価格を算定する。一方の日本でも、昨今のBEPSの議論を踏まえた評価困難な無形資産取引への対応として、比較対象取引が特定できない場合には、DCF法によって、無形資産取引に係る独立企業間価格を算定する。いずれの国でも、国外との無形資産取引に係る対応として、DCF法に基づく独立企業間

価格の算定が認められているものである。

ドイツでは、すでに機能移転課税制度の導入から10年以上が経過しており、税務当局側、納税者側のいずれもが、この制度への対応に習熟してきている。そこで、本章では、日独の制度の相違に少しだけふれながら、ドイツでの経験を踏まえて、日本の所得相応性基準への対応にあたって参考になりそうなポイントをお伝えしたい。

## 2. ドイツの制度の概要

ドイツでは、機能移転税制における、機能移転は、「それまで移転元企業によって行使されてきた機能を、移転先企業が行使することができるよう、企業（移転元企業）が、他の関連企業（移転先企業）に、資産及びその他の有益物ならびにこれに関連する機会及びリスクを移転させる、または使用を許諾し、それによって移転元企業による当該機能の行使が制限される場合」（機能移転通達2.1.2）に認定される。また、機能としては、「経営管理、研究開発、資材調達、倉庫保管、製造、包装、配送、組立、製品の加工または精製、品質管理、資金共有、輸送、組織管理、各種事務管理、マーケティング、顧客サービス等に必要とされる事業活動」（機能移転通達2.1.1）として、企業の活動を幅広く列举している。実際に、製造活動に加えて、販売活動、調達活動、研究開発活動などの事業が幅広く機能移転課税の対象になってきた。

1 <https://www.pwc.com/jp/ja/issues/globalization/country/germany.html>

一方、日本では、幅広く課税対象になる可能性のある活動を列挙するのではなく、「別冊移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」（事例9、事例24、事例25）において、「製造に係る特許権及び製造ノウハウ（P社の研究開発活動により生み出された独自技術）」の事例だけをあげていることから、課税対象として、真っ先に、念頭においているであろう活動は、製造活動であると推測される。しかしながら、後述のとおり、本税制は、必ずしも製造活動のみを対象にするものではなく、企業活動全般が幅広く課税対象になると考えられる。

### 3. 事例の紹介

日本の参考事例集の事例は、製造に係る特許権及び製造ノウハウを譲渡している事例で、かつ、対価の授受があるので、事例としては、きわめてわかりやすい。しかしながら、日系企業の場合には、特に製造に係る重要な無形資産は、日本本社に集中させて、一括管理するケースが大多数である。事例のように、海外子会社に、製造に係る重要な無形資産を譲渡して、対価を受領するというケースは、日系企業の間ではあまりみられない。むしろ、日本本社が、海外子会社に、製造に係る重要な無形資産を供与してロイヤルティを受領する（いわゆる、ライセンス契約を締結して、重要な無形資産を貸与する対価として、ロイヤルティを受領する）ケースが一般的であると考えられる。そのため、事例集の事例がそのまま適用できるケースは限定的であろう。また、適用対象は、必ずしも製造活動に限定されるものではないし、会社としては無形資産を譲渡したという認識がなくても、「特定無形資産取引」に該当するとして、所得相応性基準に基づく課税対象になるかもしれない。そこで、ドイツでの事例も踏まえて、どういった場合に、日本の所得相応性基準のもとで、課税対象になりえるのか考察したい。

#### 3.1. 販売に係る重要な無形資産の「無償」譲渡

今回の日本の見直しでは、移転価格税制の対象となる無形資産が明確化されている。すなわち、「法人が有する資産のうち、有形資産及び金融資産（現金、預貯金、有価証券等）以外の資産で、独立の事業者の間で通常取引の条件に従って譲渡・貸付け等が行われるとした場合に対価の支払いが行われるべきものとする」と定義されている。どのような活動が移転価格税制の対象となる無形資産に該当するのかは例示列挙されていないが、少なくとも、製造に係る無形資産だけを対象としているわけではないことが分かる。ドイツでの経験に基づくと、販売に係る重要な無形資産の譲渡は、課税対象の典型例と考えられるので、以下の事例を紹介する。

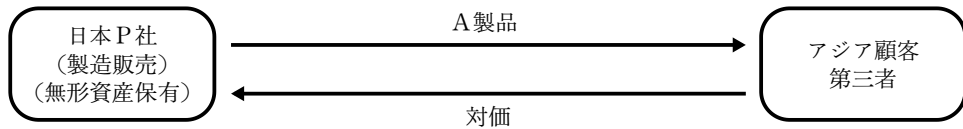
#### 事例

日本にあるP社は、日本国内で製造したA製品を、アジア顧客に直接に販売していた。今後は、アジア事業の大幅な拡大が見込めることから、今まで日本で製造していたA製品を製造子会社であるタイSX社で製造する。また、販売は、10年前に設立した販売子会社であるシンガポールSY社経由とする。アジア顧客との契約は、日本P社からシンガポールSY社に譲渡することになるが、特に対価は受領していない。A製品事業は好調であり、シンガポールSY社のA製品事業に係る営業利益率は、当初予測では3%だったが、実績は10%を超えた。

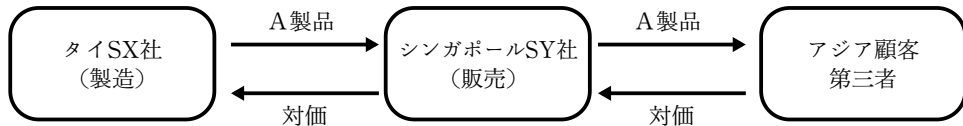
なお、事例の簡素化のために、日本P社が従来製造していたA製品を製造するために必要な無形資産供与の対価として、日本P社は、タイSX社から適切なロイヤルティを受領しているものとするなど、日タイ取引の移転価格は適正とする。

## 解 説

## &lt;変更前&gt;



## &lt;変更後&gt;



## 解説

本事例の取引は、所得相応性基準導入前であっても、アジア地域の販売事業を、日本P社はシンガポールSY社に（無償）譲渡していることから、本来であれば、その対価を受領すべき取引であったと考えられる。しかし、実務においては、同一企業グループ内であれば、日本P社の顧客をシンガポールSY社に付け替えるような取引は、対価の受領なしに実施されることもあったように思われる。また、対価の受領がないために、日本P社とシンガポールSY社間の取引が、移転価格調査の際に、議論の対象になりにくかったとも言える（変更後の取引は、タイSX社とシンガポールSY社のいわゆる「外外取引」なので、日本P社は商流に関与しておらず、一義的には日本の移転価格税制の対象から外れる）。

所得相応性基準導入後は、販売に係る重要な無形資産の譲渡が発生したと推測される取引は、対価の受領にかかわらず、移転価格調査時には、精査の対象となるであろう。今回のような事例の取引では、対価を受領していない無償譲渡取引であるとはいえ、「特定無形資産取引」（日本P社から、シンガポールSY社に対する、顧客網という販売に係る重要な無形資産の譲渡取引）に該当し、所得相応性基準に基づく課税対象になると考えられる。

## 3.2. 販売に係る重要な無形資産の「有償」譲渡

## 事例

上記3.1.の販売に係る重要な無形資産の譲渡で、シンガポールSY社から日本P社に対する、譲渡対価の支払いがあった場合を想定する（対価の支払い後のシンガポールSY社の予測営業利益率3%、実績営業利益率10%と仮定）。

## 解説

「特定無形資産の使用により生ずる非関連者収入が最初に生じた日を含む事業年度開始の日から5年を経過する日までの間の予測収益等の額と実際収益等の額との相違が20%を超えていない」場合には、所得相応性基準の適用免除要件を満たす。本事例では、予測収益等の額が営業利益率3%であったところ、実際収益等の額が営業利益率10%であるところから、適用免除要件を満たすとは考えられず、所得相応性基準に基づく課税対象になると考えられる。

### 3.3. 製造販売に係る重要な無形資産の「無償」譲渡

#### 解説

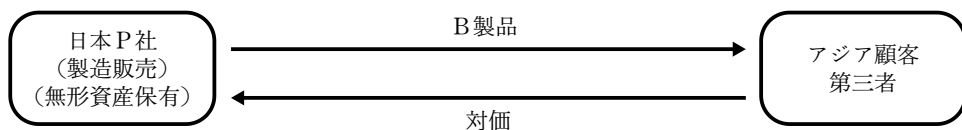
#### 事例

日本にあるP社は、日本国内で製造したB製品を、アジア顧客に直接に販売していた。今後は、アジア事業の大幅な拡大が見込めることから、今まで日本国内で製造していたB製品を、20年前に設立した製造販売子会社であるタイSX社が製造して、直接に、アジア顧客に販売することとした。タイSX社は、製造活動に必要な原材料、部品等は、ほとんどタイ国内で現地調達する。また、タイSX社は長年にわたる製造活動で培った製造ノウハウをある程度有していること、アジア顧客向けの製品に係る研究開発活動をタイSX社内で行うことから、日本P社はタイSX社に対して製造に係る重要な無形資産を譲渡も、供与もしていないと位置づけて、ロイヤリティ等の対価の回収はしないこととした。B製品事業は好調であり、タイSX社のB製品事業に係る営業利益率は、当初予測では5%だったが、実績は15%を超えた。

日系企業が海外に進出して、長年にわたり現地での製造販売活動をつづけた結果、海外子会社の独立度合いが高まってきて、日本本社への依存度が非常に低下しているケース（営業活動は自前で実施、原材料は現地調達、日本本社からの技術支援もほとんどないようなケース）も多い。特に、本事例では、タイSX社は、長年にわたる製造活動で培った製造ノウハウをある程度有していることから、日本P社はタイSX社に対して製造に係る重要な無形資産を譲渡したという認識はないかもしれない。また、B製品の販売先が、タイSX社の既存顧客であるならば、日本P社も、タイSX社も、販売に係る重要な無形資産を日本P社がタイSX社に譲渡したという認識はないかもしれない。

しかしながら、本事例のような事業再編は、今まで日本P社が実施してきたアジア事業が包括的に、日本P社からタイSX社に譲渡されたと考えることもでき、独立の事業者の間で行われるとした場合には、何らかの対価の収受が行われるであろう。そうであるならば、事業再編全体としては、「特定無形資産取引」（日本P社から、タイSX社に対する、製造販売に係る重要な無形資産の譲渡取引）に該当し、所得相応性基準に基づく課税対象になると考えられる。

#### <変更前>



#### <変更後>



## 解 説

## 3.4. 製造販売に係る重要な無形資産の「有償」譲渡

## 事例

上記3.3.の製造販売に係る重要な無形資産の譲渡で、タイSX社から日本P社に対する、譲渡対価の支払いがあった場合を想定する（対価の支払い後のタイSX社の予測営業利益率5%、実績営業利益率15%と仮定）。

## 解説

上記の事例では、予測収益等の額が営業利益率5%であったところ、実際収益等の額が営業利益率15%であるところから、適用除外要件を満たすとは考えられず、所得相応性基準に基づく課税対象になると考えられる。

## 4. ドイツでの経験を踏まえた日本側での対応策

組織再編が行われたとき、新たな子会社を設立したとき、機能を移転したときなどには、当該取引が、特定無形資産取引に該当するかどうかの分析をまずはおすすめしたい。

所得相応性基準が適用されるかどうかの判断基準の第一歩は、当該取引が、特定無形資産に係る取引に該当するかどうかである。特定無形資産とは、以下の3要件をすべて満たす無形資産である。

- 独自性があり重要な価値を有するものであること。
  - 予測収益等の額を基礎として独立企業間価格を算定するものであること
  - 独立企業間価格の算定の基礎となる予測が不確実であると認められるものであること
- ドイツ企業の場合でも、組織再編が行われたときには、その組織再編が、機能移転課税に該

当する取引であるかどうかを分析することが一般的である。そして、機能移転に該当しないのであれば、その旨を文書化するし、機能移転に該当するのであれば、その旨を文書化するとともに、適切な移転価格の対価のやりとりを行うことが根付いている。

日本でも同様に、まずは、販売子会社の設立、製造子会社の設立、組織再編などが行われたときには、その取引が、特定無形資産取引に該当するかどうかの分析は、最低限、実施すべきである。特に、特定無形資産取引に該当しないと考えるのであれば、その旨を文書化しておくことが極めて重要である。そして、もし、特定無形資産取引に該当するのであれば、適切な移転価格モデルの検討と対価の収受を検討すべきである。例えば、対価の受領をする場合には、事業再編時に、一括して対価を受領することも考えられるし、ランニングロイヤルティのように売上高に連動させて、一定のロイヤルティ料率の形式で、継続的に対価を受領することも考えられる。

所得相応性基準対応の移転価格文書を作成するといっても、従来の一般的な移転価格文書と比較して、大きく内容が変わるものではない。追加される内容といえば、主に、「対象取引の分析（対象取引に関連する各社の機能・リスク分析、当該取引が所得相応性基準に該当するかどうか等）」、「（所得相応性基準に該当して対価のやりとりが必要になるのであれば、その）対価の算定」の2つのセクションである。

なお、今回の日本の税制改正に伴い、移転価格税制に係る法人税の更正期間が現行の6年から、7年に延長されている。また、特定無形資産取引の適用除外要件の一つには、「特定無形資産の使用により生ずる非関連者収入が最初に生じた日を含む事業年度開始の日から5年を経過する日までの間の予測収益等の額と実際収益等の額との相違が20%を超えていないことを証する書類」の提出が含まれているように、所得相応性基準は、組織再編が実施されてから、調



査の対象になるまでの期間が、5年後ぐらいになる可能性がある。5年後に振り返ってみても、その取引の実施時に何が起きていたのかということについて資料が見つからないというこ

とも考えられるので、その取引開始時に、まずは特定無形資産取引に該当するかどうかの分析は必要と考えられる。