



## ドイツ移転価格税制の改正

2021年5月7日にドイツ連邦議会にて可決、2021年5月28日にドイツ連邦参議院にて審議・可決され、一連の立法手続きを経た「源泉税軽減近代化法」(Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung von Kapitalertragsteuer, "AbzStEntlModG")には、移転価格に関連する外国税法(Außensteuergesetz, "AStG")・租税通則法(Abgabenordnung, "AO")の改正も含まれています。

### 要約

移転価格に関する改正について、2019年12月10日及び2020年3月24日にドイツ連邦財務省が公表した一括改正法(ATAD Umsetzungsgesetz, "ATADUmsG")の草案に、当初盛り込まれていましたが、この一括改正法案から急遽切り離され、AbzStEntlModGに移管されて可決・成立しました。(補足:ATADとはAnti Tax Avoidance Directiveの略称であり、ATADUmsGはBEPS行動の内容をドイツ税法に取り込むための一括改正法です。)

今回改正された外国税法は、BEPS行動8-10(移転価格税制と価値創造の一致)の主要な内容を反映しており、例えば、OECDが想定している実質優先のアプローチや無形資産の文脈における"DEMPE"(Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation)(無形資産の開発、改良、維持、保護及び使用)が強調されています。なお、ドイツ税務当局は、DEMPEの概念は本税制改正が施行される前のドイツ移転価格税制にも適用されるべきであり、本税制改正はDEMPEの概念を単に明確にしているに過ぎないと考えています。

上述のドイツ連邦財務省が公表した草案に含まれていた以下の2点は、今回可決された同法には含まれていませんのでご注意ください。

- 関連者間金融取引
- マスターファイル提出における金額基準引下げ(1億ユーロから5千万ユーロへの引下げ)および提出方法の変更(調査時の提出から、事業年度終了後12カ月以内にe-Taxによる提出へと変更)

ドイツ移転価格税制に関する主な改正点は、以下のとおりです。

### 外国税法第1条第3項 – 独立企業間価格と移転価格算定方法の選定

- 独立企業間価格の定義が、初めて法的に明確になりました。
- 比較可能性の検討にあたって商取引の合意時の状況が考慮される旨が言及されました。

- OECD移転価格ガイドライン2017年版と平仄を取り、データの入手可能性を考慮して最も適切な移転価格算定方法が適用(ベストメソッドルールが導入)されます。基本三法優先の考え方は廃止されます。

### 外国税法第1条第3a項 - ベンチマーキング分析から得られるレンジと仮想的独立企業間テスト

- 独立企業間レンジとして四分位レンジが法的に認められました。
- 四分位レンジから逸脱する場合、納税者が定め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いときは、四分位レンジの中位値が適用されます。
- 仮想的独立企業間テストを適用する場合、売手が提示する最低売却価格と買手が提示する最高購入価格から構成される範囲のうち、納税者が定めた価格が独立企業間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いときは、当該範囲の中間値が適用されます。

### 外国税法第1条第3b項 - 機能移転

- 定常的機能の移転を伴う事業再編において重要な無形資産が移転単位に含まれないことを納税者が信頼できる形で立証できる場合、機能移転税制は適用除外となります。例えば、移転先企業に移転した定常的機能が移転元企業のためだけに提供される場合や、コストプラス法が適用される場合が該当します。
- なお、適用除外条項(エスケープ条項)から以下の2点が削除されました。
  - 移転単位の価格設定に関連して、個々の譲渡価格の合計が独立企業原則に則っていること
  - 少なくとも1つの重要な無形資産が機能移転の対象であり、特定されていること

### 外国税法第1条第3c項 - 無形資産

- 無形資産の定義が初めて法的に定められました。
- 経済的所有者の特定および無形資産から発生する所得の配分の基礎として、OECD移転価格ガイドライン2017年版に記載されているDEMPE機能が盛り込まれました。
- 無形資産に関連するDEMPE機能に対する資金提供は、資金提供機能に係る対価を正当化するものにすぎず、無形資産から発生する収益を享受する権利はない旨が明記されました。

### 外国税法第1a条 - 価格調整条項

- 価格調整条項は、機能移転に限らず、重要な無形資産・便益の移転を含む全ての取引に適用されます。
- 税務調査の文脈において、譲渡価格の調整期間は10年から7年に短縮され、価格調整条項が定められていない場合に調整が生じる際は8年目に調整することになります。
- 評価の根拠としていた当初予測利益から「著しい乖離」が生じた場合、移転価格調整が行われます。この場合、「著しい乖離」は当初予測利益から20%以上の乖離と定義されました。
- なお、以下のケースは、価格調整の対象になりません。
  - 移転後の対象取引の経緯が、事前(取引締結時)に予見できなかった状況に基づくものである場合(立証責任は納税者にあり)
  - 譲渡価格の事前の決定にあたって、将来の不確実性が十分に考慮されている場合(立証責任は納税者にあり)
  - 既存のライセンス契約において、対価が売上高や利益に応じて決定されている場合

#### 租税通則法第89a条 – 事前確認(APA)

- 事前確認(APA)の法的根拠が整備され、移転価格に限らず、二重課税のリスクが予想される全ての取引が対象となります。
- 相互協議手続の枠組みにおいて、ロールバックは適用可能です(補足:従前もロールバックは認められていましたが、APAの規定自体が通達扱いでした)。
- 手続要件が明確に規定されました。
  - 二重課税のリスクが存在すること(二重不課税は対象外)
  - APAを通じて二重課税が解消される可能性があること
  - 他の租税条約締結国の権限ある当局との相互協議を通じて、APAが合意に至る可能性があること
- なお、本第89a条では、APA申請にあたって含めるべき情報が詳細に記載され、また、新規のAPA申請に関してドイツ当局に納付するAPA申請手数料は2万ユーロから3万ユーロに増額されました。なお、既存のAPAの延長(更新)申請の手数料は、従前から変更なく1万5千ユーロです。

#### 適用開始日と関連法令の変更の可能性

上述した外国税法の適用開始日は2022査定年度、すなわち2022年に終了する事業年度（補足：3月決算の場合は2022年3月期、12月決算の場合は2022年12月期）より適用されます。一方、租税通則法第89a条については、租税通則法施行法（Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, "EGAO"）の改正・公表後にドイツ連邦中央税務局（Bundeszentralamt für Steuern, "BZSt"）に提出されるAPA申請書に適用されます（補足：2021年6月8日に公表されましたので、同年6月9日以後に提出するAPA申請書に適用されます）。

ドイツ移転価格税制の改正に伴い、移転価格税制に関連する法令・通達の抜本的な見直しが予想されます（補足：1983年、2005年の過去の通達を置き換える形で、2021年7月14日にドイツ連邦財務省は通達を公表しました）。また、ドイツ連邦財務省は2020年12月3日に移転価格特有のトピック（文書化義務、推定課税）に焦点をあてた行政原則2020を既に公表しています。

## 今後の見通し

源泉税軽減近代化法の枠組みにおいて、ドイツ移転価格税制が改正されたことにより、大きな変化と追加要件が生じることになります。改正され、新たに導入された外国税法第1項および第1a項は2022査定年度（補足：2022年に終了する事業年度）以降の適用となりますが、納税者は改正点をよく理解し、OECDが想定している実質優先のアプローチや、価値ある無形資産に関連して果たすDEMPE機能に照らして自社の移転価格設定方針を検証することが強く推奨されます。

源泉税軽減近代化法が導入される以前は、ドイツ税務当局は従前のドイツ移転価格税制に基づいてDEMPE分析の適用を想定していましたが、本改正外国税法第1条第3c項によりDEMPE分析の法的根拠が明らかになりました（つまり、ドイツ税務当局は、DEMPE分析のための正式な法的根拠を有することになりました）。

詳細は、英語の[TP Perspective - Newsflash](#)をご参照ください。

## 連絡先



**Noriaki Ishigami 石神 則昭**

Senior Manager  
Tax-Transfer Pricing  
Moskauer Str. 19  
40227 Düsseldorf, Germany  
+49 (0)211 981 1263  
noriaki.i.ishigami@pwc.com



**Shuhei Atsuchi 厚地 崇兵**

Manager  
Japanese Business Network (JBN)  
Moskauer Str. 19  
40227 Düsseldorf, Germany  
+49 (0)151 4328 2213  
shuhei.a.atsuchi@pwc.com

## Japanese Business Network (JBN) について

PwCドイツのJapanese Business Network (JBN) は、監査・税務・法務・M&A・コンサルティングなどのあらゆる分野において、ドイツに進出している日系企業をテラーメイドで支援いたします。組織再編、移転価格、VATなど専門性が求められる分野においても、深い知識と経験を有する日本人専門家が、ドイツ人専門家と二人三脚で皆様の成長を支援いたします。

JBNのWebseiteはこちらから: [Japanese Business Network \(JBN\)](#)

ドイツ税務&法務アップデートはこちらから: [Japanese Business Network \(JBN\) Newsflash](#)

本稿は概略的な内容を紹介する目的で作成されたもので、プロフェッショナルとしてのアドバイスは含まれていません。個別にプロフェッショナルからのアドバイスを受けることなく、本稿の情報を基に判断し行動されないようお願いします。本稿に含まれる情報は正確性または完全性を、(明示的にも暗示的にも) 表明あるいは保証するものではありません。また、本稿に含まれる情報に基づき、意思決定し何らかの行動を起こされたり、起こされなかったことによって発生した結果について、PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft、およびメンバーファーム、職員、代理人は、法律によって認められる範囲においていかなる賠償責任、責任、義務も負いません。

© 2022 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. All rights reserved. PwC refers to the PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft member firm, and may sometimes refer to the PwC network. Each member firm is a separate legal entity. Please see <http://www.pwc.com/structure> for further details