



## 2023 年移転価格通達の公表

2023 年 6 月 6 日に、ドイツ連邦財務省は移転価格に関する新たな通達（外国税法第 1 条に基づく所得更正処分に関する原則）（以下、「2023 年移転価格通達」）をウェブサイト上に公表しました。当該 2023 年移転価格通達は、原則として、最終確定していないすべての事案（申告書）に即時適用されます。ただし、機能移転に関する章だけは、2022 年 1 月 1 日以降に行われた機能移転から適用されます。それ以前に行われた機能移転には、2010 年 10 月 3 日付の通達が続いて適用されます。

### 概要

ドイツ税務当局は 2023 年移転価格通達において、グループ間における機能移転と金融取引に関する見解を更新し、事例を挙げて説明しています。その他の章は、内容的にはほとんど変更がありません。

### 背景

外国税法第 1 条が改正され、2022 年 10 月 18 日に機能移転法令 (BGBl I p. 1803) が改正されたことから、移転価格通達の改正が必要となりました。さらに、この改正の過程で、独立企業間金利の決定に関するドイツ連邦財政裁判所 (Bundesfinanzhof: 以下、「BFH」) の判決 (2021 年 5 月 18 日付—I R 4/17 及び I R 62/17)、およびグループ間の無担保ローンの評価減に関する BFH の判決 (2019 年 2 月 27 日付—I R 81/17、2021 年 6 月 9 日付—I R 32/17、2022 年 1 月 13 日付—I R 15/21) の内容も盛り込まれました。すべての判決は、適時に連邦税務官報 (以下、「BStBl.」) に公表されます。

2023 年移転価格通達の構成と主な更新点は、以下の通りです<sup>1</sup>。

### 構成と範囲

全 800 ページを超える 2023 年移転価格通達は、一見すると全 46 ページしかなかった 2021 年移転価格通達よりもかなり広範囲に及ぶように見えます。しかし、よく見てみると、2023 年移転価格通達のページ数が多いのは、OECD 移転価格ガイドライン 2022 年版 (ドイツ語) が付属文書 1 として含まれていることが主な原因です。また、付属文書 2 として用語集が追加されました。さらに、2023 年移転価格通達には、国境を越えた機能移転の実務に役立つ多くの事例を盛り込んだ付属文書 3 が追加されています。

移転価格通達は一般的に、またいつでも最新の動向に適応できるよう構成されています。従って、2021 年移転価格通達と比較して、章構成 (I-VI) に変更はありません。

<sup>1</sup> 本稿は、TP Perspectives - Newsflash の内容を多少短縮しております。

## 重要なポイント

2023 年移転価格通達の第 III 章(ガイドライン)における最も重要な内容と変更・追加事項は以下の通りです。

### セクション A

独立企業間原則が、インバウンドとアウトバウンドの両方のケースで一律に適用されることが引き続き明示されていることはポジティブな点です(3.3 項)。さらに、2023 年移転価格通達によると、移転価格決定及び移転価格調査の目的は、(2021 年移転価格通達と同様に)企業グループの総利益の適切な割合を個々の企業に配分することであるとされています(3.7 項)。その結果、2023 年移転価格通達では、原則として事業取引の全体像(3.23 項)を重視し、特定の部署・部門内の個々の製品・サービスが利益を上げているかどうかはあまり重視していません。

### セクション D: 移転価格のコンフリクトを回避・解決するための税務当局のアプローチ

セクション D(3.45 項)では、2021 年 8 月 27 日付の国際的な相互協議手続に関するリーフレット(BStBl. 2021 I p. 1495)と、2017 年 1 月 9 日付の他国税務当局との共同税務調査に関するリーフレット(BStBl. 2017 I p. 89)について言及しています。二国間または多国間の事前確認手続に関するリーフレット(2006 年 10 月 5 日付 BMF 通達、BStBl. I p. 594)への言及は削除されました。

### セクション I: 機能移転

2023 年移転価格通達の内容で最も変更があったのは、機能移転に関してです(3.87 項－3.120 項)。機能移転法令が 2022 年末に外国税法第 1 条の改正によって改正されたことから、自明のことと言えるかもしれません。従って、セクション I の構成は、全体的に新機能移転法令の構成に対応しています。2023 年移転価格通達には多くの事例が掲載されており、納税者が機能移転に関する税法規定を適用しやすくなることが期待されます。事例に加えて、2023 年移転価格通達には、税務当局がどのような場合に機能移転を認定し、どのような場合に認定しないかの説明が加えられています(3.91－3.93 項)。

残念なのは、単なる資産の売却や使用許諾、役務の提供が、機能移転に該当しないことが明確にされなかったことです。旧機能移転法令の第 1 条第 7 項では、これが明確に規定されていましたが、新機能移転法令ではこの規定が削除されています。

同様に、ルーティン機能のみが移転される場合に、資産化された収益価値に基づく総合評価(移転パッケージ評価)を行わず、移転された資産の個別評価のみを行うことも明確にされていません(旧機能移転法令第 2 条)。しかし、このことは、外国税法第 1 条第 3b 項第 2 文の個別資産評価の許容条項から、重要な無形資産やその他の便益が機能移転の対象でない場合には、個別の資産評価が許容されると考えられます。

旧機能移転法令第 4 条第 2 項では、例えば契約書がないために、機能が使用許諾で移転されたのか、機能自体が移転されたのかが疑わしい場合には、納税者の了承のもと使用許諾を前提とするという趣旨の簡略化規定がありました。これは、外国の税務当局との課

税上の対立を避けるためでした。残念ながら、この簡素化規定は新機能移転法令には含まれていません。2023 年移転価格通達はこの問題について言及していません。とはいえ、民法上のスキームや実際の状況に基づいて経済的処分権の保持が想定される場合には、少なくとも使用許諾が想定されると考えられます。

また、2023 年移転価格通達には、納税者が、機能移転対象に経済的に直接関連して移転元企業のために働いていた従業員が移転先企業で継続して勤務する場合、それをどのように取り扱わなければならないか(3.94 項)、また、機能移転に付随する出向のケースをどのように分類するか(3.95 項)に関するガイドラインが含まれています。しかしながら、純粋なサービスの提供や一時的な出向・従業員派遣の場合と、恒久的な従業員の移籍・転籍の場合との、より明確な区別がなされるべきだったかと思われます。前者のケース(純粋なサービスの提供や一時的な出向・従業員派遣)は通常、機能移転の要件を満たさないと考えられます。また、従業員の移籍・転籍が常に価値を有する無形資産や便益の移転を伴うとも一概には言えません。例えば、純粋なルーティン機能や、業界で慣習となっている(一般にアクセス可能な)ノウハウの移転は、機能移転とはならないでしょう。また、関連企業間での従業員の異動や出向は、通常、追加報酬の対象とはなりません(OECD 移転価格ガイドライン 2022 年版 1.154 項)。このことは、駐在員派遣通達の 4.2 項でも、出向者が行う活動や提供する専門知識は、出向の一部であり、出向の理由であるため、通常別途報酬を支払う必要はないとされています。

外国税法第 1 条第 3b 項第 2 文における個別資産評価許容条項に関して、2023 年移転価格通達の 3.97 項は、移転された機能に無形資産が必須であり(質的基準)、かつその独立企業間価格の合計が、移転パッケージに含まれる全ての資産の個々の価格の合計の 25%を超える場合(量的基準)、当該無形資産は重要であるとみなされることを明確にしています。これは、基本的には従来の税務当局側の見解に沿ったものですが、重要性の乏しい無形資産のみを譲渡する場合であっても、量的基準に関連して移転パッケージ評価が必要となります。このような場合(ルーティン機能の移譲など)のための簡素化規定があれば望ましかったでしょう。さらに、外国税法第 1 条第 3b 項第 2 文の個別資産評価許容条項は、「その他の便益」が移転パッケージの一部である場合には適用されるべきではありません。しかし、外国税法にも機能移転法令にも、そして 2023 年移転価格通達にも、この用語の定義が含まれていないため、この点に関しては法的な不確実性が残ります。

2023 年移転価格通達の 3.99 項によると、機能が重複している場合、機能移転は想定されていません。この例としては、ドイツ国内企業の従前の生産・販売活動に変更がないことを条件として、ドイツ国外での生産を開始することが挙げられます。移転元企業の売上高の減少額が 100 万ユーロ未満の場合、機能移転と見なすべきではないという従来の最低限度額は、残念ながら 2023 年移転価格通達には盛り込まれませんでした。さらに、税務当局の見解では、ある機能が他の機能によって代替される場合にも、機能移転が想定されます。3.99 項に記載されている事例 b では、ドイツの移転元の会社で機能移転後にも人員削減が行われず、新しい機能(新製品の生産など)により高い売上高が達成される場合にも、機能移転課税が認定されることが明確になっています。他方で、このようなケースにおいては、そもそも対価が支払われるべきなのか疑問視されるかもしれません。このような疑念は、特に 2019 年 11 月 26 日のミュンヘン財政裁判所の判決及び 2010 年 1 月 21 日の「Hornbach」における欧州司法裁判所の判決を考慮すると、特に、その機能が移転される以前にドイツの移転元企業において損失をもたらし、その結果、移転に経営上の理由がある場合には、より強くなります。税務当局が、ある機能をより収益性の高い他の機能で代



替する場合に、機能移転を想定すべきとした場合、(重要な無形資産の移転がないゆえに) 外国税法第 1 条第 3b 項第 2 文の個別資産評価許容条項の適用範囲が満たされないのかどうか、あるいは、移転パッケージ評価が実施された場合(特に、移転元企業から見て、移転後の利益が移転前の利益より高い場合)であっても、対価の請求が適切かどうか問題となります。

第三者企業のための生産活動機能ではなく、もっぱらグループ内企業への生産活動機能が移転される場合、それも機能移転あるいは事業機会の移転とみなされ、対価報酬が支払わなければならないかどうかについては、これまでも度々議論されてきました。ニーダーザクセン財政裁判所(以下、「FG ニーダーザクセン」)は、2023 年 3 月 16 日付の大変注目を集めた判決の中で、機能移転には該当しないと否定しています(10 K 310/19)。この判決において、FG ニーダーザクセンは、生産活動からの利益は親会社による受注の割り当てから生じたものであり、国内の生産会社は注文数量を保持する法的権利を有していないとして、機能移転否認を根拠づけています。むしろ、受注の配分は常にグループ経営陣の裁量に委ねられており、経営陣は貴重な市場ポジション(第三者との供給契約)も握っていました。その中で、FG ニーダーザクセンは、機能移転法令第 1 条第 2 項の定義に従い、経済的資産やその他の利点や事業機会の移転がなく、広義の利点の移転と機能遂行能力の移転との間に因果関係がない場合には、機能移転はないと明確にしました。

最後に、機能移転通達の第 1.1 条第 3 項に含まれる、機能移転に関する規定をインバウンドのケースにも適用すべきであるとする規定が、2023 年移転価格通達に含まなかったことに留意が必要です。ただし、平等原則(ドイツ基本法第 3 条第 1 項および租税通則法第 85 条)も 2023 年移転価格通達 3.3 項も、機能移転に限定されない一般的原則として、インバウンドとアウトバウンドの両方のケースで一律に独立企業原則を適用することから、実務上の取り扱いに変化はないと考えられます。

### セクション J: 金融取引

セクション J(3.121 項－3.135 項)では、金融取引をより詳細に取り扱っており、グループ内金融取引に関する独立企業間金利の決定(3.125 項－3.126 項)及び無担保ローンの評価減(3.128 項)に関する BFH の判決が含まれています(2021 年 5 月 18 日付－I R 4/17 及び 2022 年 1 月 13 日付－I R 15/21)。従って、ローン金利に関して、税務当局は、特に、関連者間ローンのリスクを自らにコントロールできない(外国の)金融会社は、このローン提供に対して無リスクのリターンのみを要求することができるとしています。2023 年移転価格通達の 3.125 項における税務当局の見解は、独立した管理ができず、貸し倒れのリスクを負担することができない外国の金融会社は、リスクフリーのリターンを受ける権利しかないはずだというもので、批判の余地があります。これは、現在 2023 年移転価格通達で引用されている 2021 年 5 月 18 日付の BFH の判決(I R 4/17)とも、OECD 移転価格ガイドライン 2022 年版とも矛盾しています。とはいえ、BFH も OECD 移転価格ガイドライン 2022 年版も、ローンの提供と関連するリスクの負担が異なる場合には、貸手と実際にリスクを管理・負担する企業(例えばグループ親会社)との間にさらなる取引があるかどうかを検討しなければならないとしている点では一致しています。

## 関連法令の廃止と適用開始日



原則として、2023 年移転価格通達是最終確定していないすべての事案に遡及適用されますが、機能移転に関するセクション I の記述は、2022 年 1 月 1 日付の新機能移転法令に従い、2022 年 1 月 1 日以降に行われた機能移転から適用されます。

## 今後の見通し

2023 年移転価格通達は原則として最終確定していないすべての事案に適用されるため、納税者は適時に 2023 年移転価格通達の内容を確認する必要があります。特に、2023 年より前の課税年度、機能移転に関しては 2022 年以降の課税年度を対象とする税務調査が進行中の場合、2023 年移転価格通達に含まれる原則の影響を受ける可能性があります。中でも、2023 年移転価格通達は、2022 年 10 月 18 日付の機能移転法令の新規則について言及し、事例を挙げて説明しています。しかし、税務当局が、実務的な事例や明確な説明によって補足を加えていることから、今後、法的な確実性を高めることにつながるかどうかは、ケースバイケースで分析する必要があります。

詳細は、英語の [Newsflash](#) またはドイツ語の [Newsflash](#) をご参照ください。

## 連絡先

|  |   |
|--|---|
|  <p><b>Yukiko Kono 河野 由紀子</b><br/> <b>Manager, Transfer Pricing, Japanese Business Network</b></p> <p>Georg-Glock-Straße 22<br/>           40474 Düsseldorf, Germany</p> <p>+49 (0)160 210 1566<br/> <a href="mailto:yukiko.kono@pwc.com">yukiko.kono@pwc.com</a></p> |  <p><b>Shuhei Atsuchi 厚地 崇兵</b><br/> <b>Manager, Corporate Tax, Japanese Business Network</b></p> <p>Georg-Glock-Straße 22<br/>           40474 Düsseldorf, Germany</p> <p>+49 (0)151 4328 2213<br/> <a href="mailto:shuhei.a.atsuchi@pwc.com">shuhei.a.atsuchi@pwc.com</a></p> |
|--|---|

## 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語を話せるプロフェッショナルと、現地のプロフェッショナルが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。

© 2023 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.