



機能移転に関する新規則の法案公表

2022 年 7 月 5 日、ドイツ連邦財務省は国境を越えた機能移転に関するドイツ外国税法第 1 条第 1 項に基づく、独立企業原則の適用に関する新規則の法案（以下、「機能移転法令改正案」）をウェブサイトに掲載しました¹。

機能移転法令改正案は、2022 年 1 月 1 日以後に開始する課税年度から適用され、現行の機能移転法令 (Funktionsverlagerungsverordnung) に取って代わるものです。

概要

ドイツ連邦財務省は 2022 年 7 月 22 日をパブリックコメントの期限とし、現在、寄せられたコメントについての検討を進めています。更新された法案については今秋公表される予定で、法案更新後、ドイツ連邦議会の上院 (Bundesrat) の承認を経て発効されます。

2021 年 6 月 2 日付けで交付された源泉税軽減近代化法 (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz - "AbzStEntModG") により、旧外国税法第 1 条が改正され、クロスボーダーの機能移転に関する条文が改正されるとともに、外国税法の第 1 条第 3b 項 (新設) に移行されました。また、法令のうち一部が法律に移行されました。機能移転法令改正案は外国税法の改正によって生じた法律と現行の機能移転法令の間の重複を解消するとともに、新外国税法に則した内容となっています。

納税者は本法案に含まれる変更点を確認し、自社のビジネスに及ぼしうる潜在的な影響について検討することが求められます。

詳細

機能移転法令改正案は全 10 パラグラフから構成されており、現行の機能移転法令の構成に基づいています。なお、価格調整に関する規定がドイツ外国税法第 1a 条 (新設) に含まれているため、現行の機能移転法令に規定されている価格調整に関するパラグラフ (第 9 条ないし第 11 条) は、機能移転法令改正案では削除されています。また、現行の機能移転法令第 2 条は、その一部が機能移転法令改正案第 1 条に取り込まれています。

ドイツ連邦財務省の見解によると、機能移転法令改正案はドイツ外国税法第 1 条第 3b 項に導入された規定を反映したものとなっており、納税者にとって従来よりも厳しい内容になったと考えられます。

¹

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2022-07-05-FVerlV/0-Verordnung.html

補足: 新旧対照表(条文番号のみ)

| 機能移転法令改正案 | 現行の機能移転法令 |
|------------------------|-------------------------|
| 第 1 条: 一般規定 | 第 1 条: 定義 |
| 第 2 条: 移転パッケージの価値 | 第 2 条: 移転パッケージに関する規定の適用 |
| 第 3 条: 移転パッケージの構成要素 | 第 3 条: 移転パッケージの価値 |
| 第 4 条: 割引率 | 第 4 条: 移転パッケージの構成要素 |
| 第 5 条: 割引期間 | 第 5 条: 割引率 |
| 第 6 条: 合意範囲(レンジ)の決定 | 第 6 条: 割引期間 |
| 第 7 条: 損失補填、代償および補償の要求 | 第 7 条: 合意範囲(レンジ)の決定 |
| | 第 8 条: 損失補填、代償および補償の要求 |
| | 第 9 条: 納税義務者の事後調整条項 |
| | 第 10 条: 大幅な乖離 |
| | 第 11 条: 適正な事後調整 |
| 第 8 条: 恒久的施設への適用 | |
| 第 9 条: 適用規定 | 第 12 条: 適用規定 |
| 第 10 条: 施行および失効 | 第 13 条: 施行 |

見解

機能移転法令改正案をドイツ外国税法第 1 条第 3b 項に照らしあわせると、疑問が生じる点もあります。例えば、現行の機能移転法令第 4 条第 2 項の規定は、移転パッケージが譲渡(一括譲渡)されるか、あるいは移転パッケージの使用許諾であるか疑わしい場合、納税者の了承のもと、使用許諾を前提とすることを定めていますが、機能移転法令改正案からこの内容は削除されています。一括譲渡は使用許諾に比べて税効果が不釣り合いなほど大きいため、税務調査において激しい議論となることが想定されます。またドイツ国外において、事業譲受に伴う一括払いはのれんの計上につながり、そののれんが償却できない場合、今回の改正を通じて本規定が削除されることによって、二重課税のリスクが生じる可能性があります。

しかしながら、使用許諾はドイツ外国税法第 1 条第 3b 項によって引き続き残る可能性があります。そのため、納税者が一括譲渡よりも使用許諾の方が事実関係により即しており、実態を反映していることを立証できれば、使用許諾期間にわたって所得を分散させる手続きは引き続き適用されると思われます。

さらに、機能移転法令改正案第 5 条は、移転パッケージの評価に用いる期間について無期限を前提としている一方で、一定の期間を採用する場合にはその立証を納税者に要求しています。同じことが、機能移転の評価にあたって、法律上あるいは契約上の損失補填に基づく対価補償金を用いる際にも当てはまります。この場合も、納税者は無形資産の移転がないことを立証しなければならず、信憑性のある証拠の提供だけでは不十分です(機能移転法令改正案第 7 条参照)。

今後、税務当局が機能移転法令の改正を受けて機能移転通達をどの程度改定するか注目されます。

機能移転法令改正案に含まれる主要な規定について、以下で詳しく説明します。

セクション 1: 総則

第 1 条: 一般規定

第 1 項の「機能」の定義は現行の機能移転法令から変更ありません。

第 2 項の「機能の移転」の定義はほぼ変更されていません。ただし、移転先企業が一時的に機能を引き継ぐ場合であっても機能の移転が存在しうる旨を規定している現行の機能移転法令第 1 条第 2 項第 2 文については、機能移転法令改正案では削除されています。なお、従来どおり、総合的に判断して機能移転の要件を満たす場合、5 事業年度以内に実施される一連の機能移転のプロセスは単一の機能移転として取り扱われます。

現行の機能移転法令第 1 条第 3 項に含まれている「移転パッケージ」の定義は、第 2 項に移行されます。

「重要な無形資産」の定義は、本文中の参照条文番号の修正といった微修正を除き、本質的な変更はなく、第 3 項(現行の機能移転法令第 1 条第 5 項)に記載されています。移転された機能に無形資産が必須であり、かつ無形資産の譲渡対価(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およびその他の便益の個々の価格の合計の 25%を超える場合、当該無形資産は重要であると捉えられます。このことは、重要な無形資産が機能移転の対象ではないことを条件に、移転パッケージの評価を免除しているドイツ外国税法第 1 条第 3b 項第 2 文と関連します。

第 4 項は、機能移転後に移転先企業が移転元企業のみを提供する役務を、コスト・プラス法による対価よりも高い価格で他社に提供する場合について述べています。このような取引が行われる場合、機能移転前に移転元企業が当該役務の提供のために無償で提供していた資産やその他の便益について、独立企業間価格で移転パッケージの対価を認識しなければなりません。

現行の機能移転法令第 1 条第 6 項と変わらず、第 5 項では移転先企業が当該機能を取得してから 5 年以内に移転元企業において当該機能の制限がない場合、機能の移転が行われたとはみなさないとしています(いわゆる「機能の複製」)。なお、現行の機能移転法令第 1 条第 7 項は、関連者間取引が資産の売却や使用許諾、役務の提供あるいは駐在員の派遣のみであり、機能の移転が同時に行われない場合、機能の移転に該当しないことを示していますが、この規定は機能移転法令改正案に含まれていません。

セクション 2: 移転パッケージの価値

第 2 条: 移転パッケージの価値

移転パッケージ全体の価格を決定する際に適用する移転価格算定方法の優先順位は現行の機能移転法令に含まれていますが、機能移転法令改正案には含まれていません。

第2条では、仮想的比較対象取引テストの検討、すなわち移転パッケージの評価を実施する際に、どのように合意範囲(レンジ)を決定するかについて述べられており、機能移転の前と後に機能リスク分析をそれぞれ実施しなければなりません。さらに、実際に存在する選択肢に加えて、立地有利性、シナジー効果、税効果についても考慮する必要があります。

さらに、第2条では合意範囲(レンジ)の算定にあたって資本価値を指針とした評価方法を用いることとしており、機能移転に関与する企業(移転先企業および移転元企業)に期待される財務上の資金余剰が考慮されます。現行の機能移転法令では、「税引後当期純利益」が関連する用語として用いられています。この新しい文言は企業価値評価において慣習的に使われているキャッシュフローをより考慮するためのものですが、機能移転法令改正案に添付されている説明文書によると、この文言の変更は実質的な変更を伴うものではありません。

第3条: 移転パッケージの構成要素

機能移転法令改正案第3条は移転パッケージの構成要素に関する規定であり、現行の機能移転法令第4条に概ね対応しています。

第4条: 割引率

機能移転法令改正案第4条および現行の機能移転法令第5条によると、適切な割引率はリスクフリーレートに適切なリスクプレミアムを加えた金利に基づいて決定されます。

第5条: 割引期間

現行の機能移転法令第6条によれば、評価にあたって用いる割引期間として、一定の期間を用いる場合、納税者が信頼できる事例を示せば十分であると示されています。一方、機能移転法令改正案第5条は、一定の期間を用いることが適切である旨の証明を納税者に要求しています。

第6条: 合意範囲(レンジ)の決定

機能移転法令改正案第6条は、現行の機能移転法令第7条を概ね踏襲しています。機能移転に係る対価の最低価格は、移転元企業の清算コストを踏まえて決定されます。なお、機能移転法令改正案に添付されている説明文書によると、機能移転法令改正案第6条は現行の機能移転法令第7条に対応し、その後の編集上の調整と明確化を行ったものである旨が解説されています。

機能移転法令改正案第6条第2項は、現行の機能移転法令第7条第2項に変更を加えることなく対応しています。したがって、事業を継続できない移転元企業の機能の移転に係る対価の最低価格は、その清算価値に相当します。

現行の機能移転法令第7条第3項第1文に従い、赤字機能の移転に係る対価の最低価格は、期待損失の現在価値(清算価値)に相当します。また、機能移転法令改正案第6条第3項は、現行の機能移転法令第7条第3項に対応しています。さらに、最高価格の決定に関して、機能移転法令改正案第6条に実質的な変更はありません。また、機能移転法令改正案第6条第5項は現行の機能移転法令第7条第5項から変更なく対応しており、機能移転法令改正案第6条第4項は編集上の微修正がある程度です。

第 7 条: 損失補填、代償および補償の要求

機能移転法令改正案第 7 条は、現行の機能移転法令第 8 条とほぼ一字一句対応していますが、機能移転法令改正案第 5 条と同様に、挙証責任は納税者に不利になるように強化されています。現行の機能移転法令第 8 条では、機能移転の評価にあたって対価補償金を用いるケースを損失補填、代償、補償の要求に限定しており、そのため納税者は重要な無形資産が移転されていないことを信頼できる形で証明しなければなりませんでした。機能移転法令改正案では、論理的な主張による証明を納税者に要求しています。

セクション 3: 最終規定

機能移転法令改正案第 8 条では、機能移転に関する規定が、企業とその恒久的施設との間の取引にも適用されることを明確にしています。

機能移転法令改正案第 9 条により、機能移転法令の改訂版は 2022 年 1 月 1 日以後に開始する課税年度から適用され、機能移転法令改正案第 10 条により現行の機能移転法令は廃止されます。

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



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プロフェッショナルが、現地のプロフェッショナルと二人三脚で皆様の成長を支援いたします。

JBN のウェブサイトはこちらから: [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 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 for further details.