



2021 年移転価格通達の公表

2021年7月14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条に基づく所得調整に関する原則）（以下、「2021年移転価格通達」）をウェブサイト上に公表しました。

本2021年移転価格通達は、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、連邦財務省からこれまで公表されていた移転価格に関連する様々な通達（例えば、1983年通達、2005年通達など）に取って代わるものです（補足：2020年12月に公表された2020年移転価格通達は、引き続き有効です。なお、本2020年移転価格通達は、主に文書化・推定課税に焦点を当てています）。

要約

全44ページから構成される2021年移転価格通達は、本通達の付属文書として添付されているOECD移転価格ガイドライン2017年版（以下、「OECD移転価格ガイドライン」）に基づいています。ドイツ税務当局によれば、OECD移転価格ガイドラインの適用を通じて、国際的に統一された独立企業原則は、その適用を確実なものとし、二重課税は回避されるべきであるとのこと。一方、2021年移転価格通達は、ドイツ税務当局のガイドラインとしてOECD移転価格ガイドラインを具体化しているものの（OECD移転価格ガイドラインに倣うという基本方針があるにも関わらず）、部分的にはOECD移転価格ガイドラインと平仄が取れておらず、一部においてはドイツ税法上の法的根拠がないように見受けられる項目も含まれています。OECD移転価格ガイドラインから本通達に取り入れられた重要なポイントは、例えば、無形資産取引（使用許諾、譲渡）におけるDEMPE概念の適用や機能リスク分析の文脈におけるリスク管理機能、低付加価値グループ内役務提供取引の対価に関する簡便法です。なお、本通達には、OECD移転価格ガイドラインに加えて、EU合同移転価格フォーラムの報告書への言及や、新興国や発展途上国向けの（拘束力のない）国連移転価格実務マニュアルへの言及も含まれています。

2021年移転価格通達は裁判所や納税者を法的に拘束するものではありませんが、納税者にとっては、移転価格がしばしば議論の中心となる税務調査に関連する多くの実務的な内容が含まれています。

重要なポイント

- DEMPE機能に言及しているOECD移転価格ガイドラインにおけるリスク管理機能は、移転価格分析の焦点となります。このことは、納税者にとって、追加の分析や文書化の負担が増えることを意味します。なぜなら、機能リスク分析において、リスク管理がかなり重要になるからです（特に、ルーチンエンティティーの位置付けと独立企業原則に基づく報酬）。また、無形資産取引の場合、当該商取引の当事者がDEMPE機能に関連するリスクをどの程度管理しているかという背景も含めてDEMPE機能を分析し、文書化する必要があります。

- 独立企業原則は、インバウンドとアウトバウンドの両方のケースに適用される旨、本通達に記されています。この記述が、実務上、どの程度影響を及ぼすかはまだわかりません。なぜなら、ドイツの移転価格関連法令には、ドイツ税務当局に一方的に有利に働く条項が含まれているからです（補足：ドイツ外国税法に基づき、ドイツ税務当局は納税者の所得が過少である場合に上方修正を行います。が、所得が過大である場合には下方修正を行いません）。
- 同様に、2021年移転価格通達では、独立企業原則の観点から、独立第三者間における条件と同様の条件下において納税者が企業グループの一員として達成したであろう利益を達成することが求められています。なお、金融取引については、別の考え方があります（例：グループ支援（Konzernrückhalt））。
- 機能リスク限定的な企業とアントレプレナーの間として位置づけられていたハイブリッド企業は2005年通達に記載されていましたが、2021年移転価格通達には記載されていません。
- 低付加価値グループ内役務提供取引の対価に関する簡便法（詳細な分析を必要とせず、独立企業間利益率とみなされるコストプラスマークアップ5%の適用）は、OECD移転価格ガイドラインにおいて採用されており、研究開発、製造・生産、販売、マーケティング及び流通に関する活動は本簡便法の適用から除外されます。
- 相殺取引（不利な条件の商取引を別の有利な条件の商取引と相殺すること）は、一定の条件（相殺取引の対象となる商取引の間に関係があること、メリットとデメリットを定量化できること、熟慮したうえでベネフィット・シェアリングが合意されていること、またはベネフィット・シェアリングが不利な条件の商取引の基礎の一部を構成していること）の下で、一般的に許容されます。しかし、納税者にとって不利な条件（例えば、第三者にとって慣習的ではないような異常に低い利益や損失）は、同じ契約相手との別の商取引との間でしか相殺できないという表現もされています。これは、例えば、契約相手毎に取引単位でセグメント利益を作成しなければならないといった、かなりの手間が予想されます。
- 無形資産の譲渡対価の決定にあたって、ドイツ税務当局は、仮想的独立企業原則の適用が望ましい方法であると考えています。その一方で、特に商標やブランドの移転・譲渡について、連邦裁判所が認めたライセンス価格の類推（CUP法の変形）は、個々のケースを検討するうえでの出発点となりうる旨、2021年移転価格通達に記されています。このような背景から、CUP法のような他の移転価格算定方法がどのような役割を果たすべきかについては、依然として不明確です。特に、無形資産の評価においては、通常、外部の独立企業間価格（ライセンス料率など）が使用されており、EU合同移転価格フォーラムも同様の見解を示しています。
- 独立企業間価格（利益率）の決定にあたって、2021年移転価格通達は四分位レンジに言及しているものの、計算例を用いて四分位レンジの算定方法を示していた2005年通達が廃止されたため、実際にどのように四分位レンジを算定するのか、依然として不明確です。したがって、四分位レンジの算定方法について、税務調査で議論される可能性があります。同様に、計画値と実績値を比較した結果に基づいて、独立企業間価格レンジの上限あるいは下限になるように常に調整を加えることは、独立企業間価格ではない状況を示すであろうと、ドイツ税務当局は述べていますが、これは議論の余地がかなりあると思われる。なぜなら、ド

ドイツ税務当局のこのような考え方は、ドイツ税法上の法的根拠や OECD 移転価格ガイドラインによってカバーされていないからです。

- 2021 年移転価格通達に記載されている金融取引の分野に関するドイツ税務当局の見解（ローンが負債調達に該当するか否かの確認、リスク管理機能を持たないファイナンス会社或いはルーチン機能に留まるキャッシュプールリーダーに対するコストプラス法に基づく対価の検討、グループ格付けの重視、ローンへの担保設定）は、ATAD 実施法（ATADUmsG）の草案の一部として検討されたものの、採用されなかった外国税法第 1a 条の構成・内容と類似しています。この点、金融取引の分野においては、特に法的根拠が疑わしいため、税務調査において、より頻繁に議論されることが予想されます。

今後の見通し

2021 年移転価格通達は、OECD 移転価格ガイドラインを重視することで、国際的に統一された独立企業原則の適用を目的としています。ドイツ税務当局のこのような姿勢は、移転価格に端を発する二重課税や長期にわたる相互協議手続きの回避に役立つのであれば、基本的には歓迎すべきことです。しかしながら、ドイツ税務当局が掲げる内容の中には、ドイツ税法上の法的根拠や OECD 移転価格ガイドラインによってカバーされていないと思われる点も含まれており、また、案件によっては、実務上、ドイツにおいて OECD 移転価格ガイドラインの適用が難しいものもあることを強調しておきます（例：価格調整期間について、OECD 移転価格ガイドラインは 5 年ですが、ドイツ外国税法上は 7 年です）。そのため、税務調査においてこれらの点が議論になることが想定される点に留意ください。

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