慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	移転価格に関するドイツ行政原則 (仮訳)
Sub Title	Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze) Schreiben des BdF vom 23.2. 1983-IV C5-S 1341-4/83 (BStBl. 1983 I S. 218)
Author	ドイツ連邦共和国連邦大蔵大臣(Doitsu renpo kyowakoku renpo ookura daijin) 木村, 弘之亮(Kimura, Konosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1990
Jtitle	法學研究 : 法律・ 政治・ 社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.63, No.11 (1990. 11) ,p.110- 143
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	資料
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19901128-0110

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

法学研究63巻11号（'90：11）

資料

移転価格に関するドイツ行政原則（仮訳）

ドイツ連邦共和国 連邦大蔵大臣
木村弘之亮／訳

一 所得の適正配分に関する法的根拠
二 所得の適正配分に関する一般原則
三 商品の供給と人的役務の提供
四 利子及び類似の報酬
五 特許権、ノウハウ又はその他の無体財産権を使用する権利の譲渡。委任研究
六 コンツェルン内における経営管理にかかる役務
七 費用配賦契約による所得の適正配分
八 調整の方法
九 手続
十 その他
〔訳者あとがき〕

連邦大蔵大臣
Ⅳ　C五―S一三四一―四／八三
州大蔵大臣

ボン一九八三年二月二三日

事項：国際結合企業における所得の適正配分の審査に関する原則（行政原則）

州大蔵省との討議について、

a．国際租税担当官との会議　ASⅢ／八二、議事第四号

b．租税局長との会議（一九八三年一月一〇／一一日付）、議事第一一号

州大蔵省の代表者との討議の結果に関し、所得の国際的適正配分が国内法令及び二重課税防止条約に規定されている独立企業間価格の原則の下で、いかなる基準にしたがって審査されるべきかという問題には、以下に掲げる行政原則が妥当する。

一．所得の適正配分に関する法的根拠

一．一．国内租税法の配分規定

一．一．一．納税義務者が特殊関連者と取引関係を有する場合（パラグラフ一．三．参照）、その者の所得が完全に捕捉されているかどうか、すなわち独立企業間価格の原則（パラグラフ二．一．参照）にしたがって外国に対して適正に配分されているかどうかが、審査されなければならない（所得の適正配分）。これには、次のaからcまでに掲げる事項に関する規定（適正配分規定）が、重要である。

a．隠れたる利益配当（独法人税法八条三項）（パラグラフ一．三．一．一）、

b．隠れたる出資（パラグラフ一．三．一．二）及び

c．外国との取引関係における所得の調整（独対外取引税法一条）（パラグラフ一．三．二）。

一．一．二．資産及び所得の帰属ならびに課税標準の算定に関する一般規定（独租税通則法三九条ないし四二条）は、適正配分に関する規定に優先する。

一．一．三．適正配分規定（複数）は、その法律要件にしたがえば、相互に独立に適用され、また、競合して適用されうる。隠れたる利益配当又は隠れたる出資及び独対外取引税法一条の要件が同時に満たされるとき、〔それから明らかとなる〕調整額は、隠れたる利益配当又は隠れたる出資に関する収益税法上の原則にしたがって、取り扱われなければならない。

一．一．四．本書簡は、所得の国際的適正配分の審査に関する一般原則をその内容とする。これを適用するに当たっては、個別事案の状況をすべて考慮しなければならない。当該市場又は社会給付の構造による特殊事情、企業構造による特殊事情、国家措置による特殊事情ならびに商慣行が、その例である。（納税義務者にも有利となる事実関係の解明と審査に関する）税務企業

調査の一般原則ならびにその実現に関する規定は、無関係である。

一・二・五・　連邦及び州の大蔵省は、必要な場合、次に掲げるいずれかの目的のため、通達を発することができる。

a．特定の部門における独立企業間価格の原則に関する国際協議の結果を考慮に入れるため

b．ドイツ連邦共和国に所在する企業を保護し、相互主義を遵守するため

一・三．二重課税防止条約における適正配分条項

一・三・一・　二重課税防止条約は、独立企業間価格の原則に適合する、所得の適正配分に関する条項を定めている（とくに、OECDモデル条約九条一項参照）。同条約は、直接には納税義務を根拠づけることはない（一九八〇年三月一二日連邦財政裁判所判決、BStBl II S. 531）。しかし、他方、同条約は、独立企業間価格の原則が国際的に一致して適用されることを認めている。ドイツ国内租税法の適正配分規定（とくに独対外取引税法一条）は、二重課税防止条約の適正配分条項には掲げられていないような利害の錯綜する事案にも適用されうる。実質的に必要である所得の調整を、特定の事案に禁止することは、二重課税防止条約の意味と目的に、合致しない。

一・三・二・　二重課税防止条約の適正配分条項によって、ドイツ及び外国の税務当局は、同条約の共通の法的根拠に基づいて所得を適正に配分することができる。このために、ドイツの条約解釈にしたがえば、相互協議手続を開始することができる。これに関して考慮されなければならない納税義務者の保護の観点について、一九八二年五月二六日連邦財政裁判所判決（BStBl II S. 583）参照。

一・三・三・　相互協議手続に基づいて、二重課税が他の方法により排除されえない場合には（独租税通則法二条ならびに一九六七年二月一日連邦財政裁判所判決（BStBl III S. 495）に関連のあるOECDモデル条約二五条参照）、

a　ドイツ連邦共和国で課税をうけた所得は、当該所得を双方の国において統一的に配分するために、減額されることもあり、

b　当該統一的な配分が、ドイツ租税決定の公定力にかかわらず実施されるべきことが、確認されうる。

ドイツ税務当局は、この点について相互主義を尊重する。

一・三・四・　二重課税防止条約が存在しないか、二重課税防止条約が適正配分条項を定めていないか、又は既存の適正配分条項が当該所得の適正配分を規定していない場合にも、ドイツ税務当局は、共同で所得を適正に配分しうるために、相互協議手続を開始することができる。

一・三・五・　〔相手方当事者の〕租税債務について当該企図されている調整から生ずる効果を、当該租税事案を所轄する税務当局と討議する、可能性を相手方に与えるため、納税義務者は、当該調整により影響を被る相手方当事者に教示する機会を適時に

与えられなければならない。税務署は、外国で必要な証明書(Bestätigungen)を交付する。

一・二・六・　外国税務当局が企図されている調整について国外関連者に教示する場合には、相互協議手続の開始前であっても、国内関連者は、申請により、当該企図されている調整から自己の租税債務に及ぶであろう効果について、国内税務当局と討議する機会を与えられるべきである。税務当局はその態度を決定するに先だち臨場調査を行なう必要のある場合、臨場調査の期日は可能な限り早目に設定することができる。企業は、判断に必要な資料を、とくに外国税務当局の予定する措置についての資料を提出しなければならない。

一・三・　特殊関連者に関する所得適正配分の要件

一・三・一・　隠れたる利益配分と隠れたる出資

一・三・一・一・　ある資本会社が一の社員又はその者と密接な関係にある者に対し、会社法上の利益の分配のほかに経済上の便益(Vermögensvorteil)を出捐し、かつその出捐が会社との関係をその原因としている場合には、隠れたる利益配当(みなし利益配当)がみられる。通常、資本参加の額は重要でない。さらに、詳細については、独法人税基本通達三一節参照。

一・三・一・二・　ある資本会社が一の社員又はその者と特殊な関係にある者をとおして、出資として扱われうる経済的便益(ein einlagefähiger Vermögensvorteil)の出捐をうけ、かつその出捐が会社法上の関係をその原因としている場合には、隠れたる出資(みなし出資)がみられる。さらに、詳細については、独法人税基本通達三六a節参照。経済的便益が、例えば、それを出資として取り扱うことができないため、隠れたる出資として取り扱うことができない場合には、調整が独対外取引税法第一条により行われなければならない。

一・三・二・　独対外取引税法第一条に規定する所得の調整

一・三・二・一・　外国との取引関係が成立し、かつこれに関する者が、

- 適格資本参加(パラグラフ一・三・二・三)をとおして
- 支配的影響力(パラグラフ一・三・二・四)をとおして
- 影響力の特別な可能性(パラグラフ一・三・二・六)をとおして、

又は、

- 利益の同一性(パラグラフ一・三・二・七)をとおして

連鎖関係にある場合、所得を減額する事案のすべてにおいて、調整を行なうことができる。人的会社、協同組合及び類似の組織が、特殊な関係にある資本会社と結んでいるそうした取引関係もまた、必要な場合、独対外取引税法第一条にしたがって、判断されなければならない。

一・三・二・二・　適格資本参加による連鎖関係は、資本会社への資本参加をとおしてのみならず、人的会社への資本参加を経由して個人企業への資本参加をとおしても可能である。適格資本参加による連鎖関係は、匿名資本参加の形でもあるいは資本参加類似の金銭消費貸借の形でも成り立ちうる。

一・三・二・三・　ある者〔A〕が、一の会社〔B〕に間接的に資本参

加している場合に、資本参加の範囲を計算するためには、一の介在する会社〔C〕が保有する資本参加〔の持分〕は、その者〔A〕が当該介在会社〔C〕に対し間接又は直接に資本参加する持分が、当該介在会社〔C〕に対する資本参加の総数に占める割合により、斟酌されなければならない。

一・三・二・四・　支配的影響力による連鎖関係は、法的根拠もしくは事実的根拠に基づいて又は双方に基づいて形成されうる。自然人もまた、その他の者の支配的影響力をうけていることもありうる。この連鎖関係は、支配的影響力を行使する可能性によってさえも、形成される。

一・三・二・五・　支配的影響力による連鎖関係は、とくに次に掲げる事由に基因する。

一・資本参加類似の権利

二・株式法第二九一条及び第二九二条に規定する企業契約、同条第三一九条に規定する編入、同法第一八条に規定する同一の指揮下にある複数の企業のグループ化（統合）、同法第一九条に規定する相互的資本参加

三・同一の者が二の企業の経営又は支配に直接又は間接に参加すること

四、二の企業が第三の企業の支配的影響力の下にあること

一・三・二・六・　影響力の特別な可能性による連鎖関係は、その者又は納税義務者の影響力が問題の取引関係そのものに及ぶという事実を前提とする。当該連鎖関係は、そのような影響力を行使しうる可能性によってさえも形成される。他の者、例えば、関連会社をとおして影響を及ぼす可能性で十分である（独対外取引税法一条二項一号及び二号）。

一・三・二・七・　利益の同一性による連鎖関係は、例えば、その者又は納税義務者自身の取引上の利益又は個人的利益が、調整をうけるとおもわれる所得そのものに関係している場合に、みられる。

一・四・　特殊関連企業間における取引関係の法形態

一・四・一・　ある企業が一の特殊関連者のための支出を事業支出〔損金〕と主張する場合、当該支出が事業に関連のあるものであるか、又はその法的原因が会社法上の関係にあるかどうかが、審査されなければならない。

支配的社員との関係においては、支配的社員への支払が前以て取りかわされていた明白かつ一義的な合意に、その根拠を有する場合に限って、事業支出の控除〔損金算入〕が通例承認されうる（一九七六年一一月三日連邦財政裁判所判決――BStBl 1977 II S. 172: その例外について、参照、一九八二年七月二一日連邦財政裁判所判決――BStBl II S. 761）。同様のことは、兄弟会社との関係にもあてはまる。非関連者間における取引の場合と同様の形式的要件が、通常の〔商品〕供給及び〔役務〕提供取引にも妥当する。

その他の場合には、当該支出が、非関連者間の取引の場合と同様の請求権に根拠を置いていれば、それで十分である。

一・四・二・　ある企業が特殊関連者との取引関係について（独立企業間価格の原則にしたがえば請求したであろう）対価を放棄した場合、そうした合意の不存在が調整のさまたげになることはない。

一・四・三・　明白かつ一義的な合意がないため、一方の国では〔増額〕調整がなされ、かつ、そうした合意が存在しないため他方の国では控除〔損金算入〕ができない場合には、それから生ずる二重課税にはパラグラフ一・三・三・が妥当する。

一・四・四・　立証の問題について、パラグラフ九・参照。

一・五・　軽課税地域における特殊関連者との取引関係

一・五・一・　軽課税地域における特殊関連者との関係において所得の適正配分を審査するとき、関係条文（例えば、独租税通則法三九条ないし四二条）ならびにそれの行政通達が尊重されるべきである。判断に当たって考慮されるべき、特別な事情（例えば、パラグラフ二・一・三・第四文、パラグラフ一・六・第四文参照）は、独対外取引税法第一六条、独租税通則法第九〇条二項の規定に基づき、納税義務者によって説明（解明）されなければならない。パラグラフ二・四・三・及び二・四・六・は、このような事案については、原則として適用されえない。

一・五・二・　〔所得の〕適正配分に関するルールは、独対外取引税法第五条に規定する介在会社（zwischengeschalteten Gesellschaften, interposed corporations）との取引関係または同法第七条ないし第一四条に規定する中間会社（Zwischengesellschaften, intermideate corporation）との取引関係にも適用される。中間会社に配分されるべき、加算義務のある所得の額（独対外取引税法一〇条三項）が計算されるとき、必要な場合、対応的調整（eine Gegenberichtigung, a compensating adjustment）が行われなければならない。

二・　所得の適正配分に関する一般原則

二・一・　所得の適正配分の基準としての独立企業間取引

二・一・一・　関係人が相互に独立した第三者と同様に行動したかどうかに応じて、特殊関連者間における取引関係は、租税法上判断されなければならない（独立企業間取引、Fremdvergleich, arm's length dealing）。自由競争の状況における関係がここでの基準となる。健全かつ善良な経営者によって示される取引上の通常の慎重さが、その基礎とされるべきである（例えば、参照、一九六七年三月一六日連邦財政裁判所判決――BStBl III S. 626 及び一九六七年五月一〇日連邦財政裁判所判決――BStBl III S. 498）。

二・一・二・　所得の適正配分は、原則として、特殊関連者とのそれぞれの取引をその基礎としなければならない。その経済的内容に応じた実際の諸状況が重要である（参照、一九六五年七月三〇日連邦財政裁判所判決――BStBl III S. 613, 一九七〇年二月二六日連邦財政裁判所判決――BStBl II S. 419 及び一九七四年一月一五日連邦財政裁判所判決――BStBl II S. 606。さらに、パラグラフ三・一・三・に掲

げる設例3参照）。

二・一・三．所得を適正に配分する場合、各特殊関連企業の機能が考慮されなければならない。ここでは、とくに次に掲げる事項が重要である。

- コンツェルンの構造、組織、役割の分担及びリスクの分担ならびに資産の帰属。
- どの企業が各個の機能（製造、据付、研究開発、経営管理にかかる役務、販売、人的役務）をそれぞれ果たすか及び
- いかなる資格により当該企業が前記の機能を果たすか（例えば、自己商人〔自己の名前及び自己の計算において商行為をする者〕、代理商として又はある持分プールへの対等の参加者もしくは持分プールの代理人として）。ここでは、実際の事業活動の経済的内容が決定的要因である（パラグラフ二・一・三参照）。企業が機能していない場合には、役務の対価は斟酌されえない。企業がわずかに機能しているにすぎない場合には、実際に提供された経済的役務だけが斟酌されうるのであって、通常は、費用を指標とする対価が斟酌される（パラグラフ二・三・四参照）。

二・一・四．非関連者なら同種の〔商品の〕供給又は役務〔の提供〕に対する対価をどのように付したであろうか（独立企業間価格、Frendvergleichpreis, Fremdpreis, arm's length price）又は、どの位の収益又は費用が、非関連者間におけると同様に行動するならば、納税義務者の許において発生したであろうかによって、所得の適正配分は決定されねばならない。ここでは、一般的取引実務において、独立当事者間における各（商品の）供給及び役務（の提供）はそれぞれ、通常、区分した取引関係をその対象としている、ということが前提である。言いかえると、それらは、区分して合意され決済される。しかし、特殊関連者間において合意される、一括取引は、それ自体全体として、審査をうけなければならない。その際、唯一の対価が複数の〔商品の〕供給又は〔役務の〕提供に対して付される場合において、当該対価の合計が役務の提供〔又は商品の供給〕ごとに振り分けられうるか、又は、非関連者もまたそのような一括価格に合意するであろう場合には、異論はない。複数の異なる取引上の合意がある場合には、パラグラフ二・三・（相殺取引）が妥当する。

二・一・五．独立企業間価格を算定するためには、当該価格が市場において非関連者間で形成されるに当たり、基礎とされるデータが用いられなければならない。非関連者が取引条件を交渉する、そうした市場における価格が、重要な要因である。

二・一・六．したがって、独立企業間価格の算定にとって最も重要な拠りどころは、とりわけ次に掲げる事項である。

a．取引所価格、関係市場において確認されうる標準取引価格（市場価格）ならびに当該市場に関するその他の情報

b．納税義務者、この者と特殊の関係にある者又は第三者が、関係市場において当該〔商品の〕供給又は役務の提供につ

いて実際に合意した、価格

c. 利幅、計算方法、又はその他、自由市場において価格形成に影響を与えるそうした経営経済上の原則(経営データ)

二・一・七. 独立企業間価格の算定にとって意義のあるそうした当面の取引の〔独立企業間取引の場合の条件と〕異なる条件にこれらのデータを調節するため、それらのデータは、必要な場合、適当に修正されなければならない(例えば、標準品質の商品の市場価格は、特別な市場価格が存在しないそうした商品の品質の価格を見つけるために、その業界で通常用いられている方法により計算しなおされる。c. i. f. に基づく市場価格が、f. o. b. ベースに基づく取引に引き直して換算されなければならない)。大量の取引の際に商習慣上行われる割引(大口割引 handelsübliche Mengenrabatte, standard trade discounts)が斟酌されなければならない。

二・一・八. 健全な経営者は、必要な慎重さをもって、利用しうるデータ又は入手しうるデータ(参照、一九七三年一月一〇日連邦財政裁判所判決——BStBl II S. 332)から移転価格を導きだす(パラグラフ二・二・参照)。

その際、健全な経営者は、状況判断や経営上の意思決定に当たり、一般的経済取引への参加及び市場の状況から明らかになるそうした判断の余地をもっている。他方、納税義務を負う企業の経営陣は、非関連の第三者に対して行うであろうと同じ態様で、特殊関連者及びコンツェルン全体に対して当該企業の固有の利益を確保しなければならない。このような判断余地の行使は、言及した枠組全体が当該企業、産業部門又は一般的取引活動における一般的慣習に合致していることを前提とする。

二・一・九. 次に掲げる設例が、原則の適用を説明する。

設例一

独立企業間価格を算定するために、唯ひとつの幅のある価格帯がしばしば市場において利用しうる。この価格帯の範囲内において、独立の市場参加者は、場合場合に応じて、各取引ごとに価格を交渉する。二の特殊関連企業が、両者の間で合意される価格を、経済的に取るに足る理由もなく、図式的に価格帯の上限又は下限に設定すると、その結果、不利益を被る企業の利益は、引きつづき減少するであろう。〔しかし、〕当該不利益を被る企業の健全な経営者なら、このような図式的な価格設定をがまんして受け入れることなく、自己の企業の利益のために、釣合のとれた価格を形成するよう配慮するであろう。したがって、当該不利益をこうむる企業の所得は、調整されなければならない。

設例二

ドイツ企業〔A〕が〔日本企業Cに〕輸出しようとするとき、販売会社〔B〕を軽課税国に介在させる。商品がこの企業〔B〕に供給されるとき、〔販売会社Bの〕機能に照らし不相当に過大な粗利益が販売企業〔B〕に生じるように、既述の経営判断の余地がつねに利用され尽される。(これに対応してその所得

が減少することとなる）ドイツ企業の健全な経営者ならば、そのような〔取引〕形態をがまんして受け入れないであろう。この所得は調整されなければならない。

二・二・　**移転価格を審査するための標準的方法**

二・二・一・　以下に叙述する標準的方法は、移転価格を審査する場合における最も重要な拠りどころである（パラグラフ二・三・一・参照）。

二・二・二・　独立価格比準法（Preisvergleichsmethode, Comparable Uncontrolled Price Method）

特殊関連者間で合意された価格が、非関連者間の比較可能な取引について市場で合意された価格と比較される。これは、〔次に掲げる手続によって〕おこなわれうる（上記パラグラフ二・一・六・参照）。

(a)　外部取引価格比準（相場建てにより形成される市場価格、特定の産業部門における通常の価格又は相互に独立した第三者間で取り決めた価格との比較）。

(b)　内部取引価格比準（納税義務者又は特殊関連者が非関連者と合意する場合の市場で成立する価格との比較）。

比較対象取引は、できるだけ同種のものでなければならない（直接的価格比準）。同種でない取引が引照されうるのは、〔同種の取引の場合と〕異なる要因の影響が低く抑えられ、かつ、当該取引の場合に合意される価格が、パラグラフ二・一・七・にしたがい、当該比較対象取引の価格に引き直されうる場合である（間接的価格比準。例えば、cif 価格から fob 価格への換算）。

二・二・三・　再販売価格基準法（Wiederverkaufspreismethode, Resale Price Method）

この方法は、特殊関連者〔A〕から贈入した商品がさらに独立の再販売者〔C〕に譲渡される価格から出発する。再販売の価格〔RP〕から、特殊関連者〔A・B〕間の〔商品の〕供給につき付される価格が、逆算される。この目的のために、その再販売価格〔RP〕は、当該再販売者の機能及び危険負担を反映するそうした市場における通常の利潤の額を考慮して下方に修正される。再販売者が当該商品を加工し又はその他の態様で処理したならば、これは、相応の利潤の額を下方に修正することにより斟酌されなければならない。ある商品が一連の特殊関連者の間を通過しているならば、場合によっては、非関連者に対する〔商品の〕最終的供給の（市場で成立する）価格から、一連の特殊関連者を〔逆方向に〕経由して、最初の特殊関連者への〔商品の〕供給の価格が逆算されうる。類似のことは〔役務の〕提供にも妥当する。

二・二・四・　原価基準法（Kostenaufschlagmethode, Cost Plus Method）

この方法は、特殊関連者間における製品の供給又は役務の提供について、製造者又は役務提供者の原価から出発する。この原価は、当該供給者又は提供者が非関連者に対する価格政策をとる場合にも基礎とされるそうした計算法に基づいて、又は一の非関連者に対して製品の供給も役務の提供もなされないならば――経営経済上の原則に合致しているそうした計算法に基づ

いて、計算される。その場合、利幅(利潤の額)は、当該企業で通常の又は産業部門における通常の額となるように決められる。商品又は役務が一連の特殊関連者の間を通って供給又は提供される場合、この方法は、各段階ごとに順次適用されなければならず、その際には、各特殊関連企業の現実の機能(パラグラフ二.一.三)が考慮されなければならない。

二.三. 相殺取引

二.三.一. 特殊関連者と結んだ納税義務者に有利な取引と不利な取引との相殺は、非関連者もそのような取引に当たり相互にこうした相殺を行うであろう場合に限って、許容されうる。したがって、納税義務者が、問題の取引関係全体の枠内において、埋め合わせとなる便益を当該関係者から受けている、という事実を考慮して、その納税義務者が特殊関連者との取引に当たり不利な条件を甘受するのならば、当該便益は、当該不利益と相殺されうる。

二.三.二. パラグラフ二.三.一.による相殺は、次に掲げる要件を前提としている。

- 納税義務者が非関連者間の取引条件によっても同一の者と取引を結んだであろう、との推論を許すようなそうした内部的関連に、当該取引があること。
- 健全な経営者により慎重に行われた個別の取引の際に生じる便益と不利益が、数量化されうること。
- 関係当事者が受けた利益と被った不利益との相殺に合意したか、又はこうした便益との相殺が不利益な取引を結ぶにあたっての動機のひとつであったこと(一九七七年六月八日連邦財政裁判所判決、BStBl II S. 704.)

二.三.三. 不利な条件が、その不利が生じた事業年度の間に、相殺されなかった場合においては、遅くとも当該事業年度の末日までに、その不利益がいつそしてどの便益と相殺されるかが定まっているときに限って、相殺は許容されうる。ただし、その不利益は翌三事業年度内に相殺されなければならない。また、便益をもたらす〔役務の〕提供が借方に記帳されるときにも、相殺は行なわれうる。

二.四. 諸方法の適用

二.四.一. 移転価格の審査に関する標準的方法を適用する順序について、あらゆるケースに適用するに適した順位は存在しない。審査は、企業により実施された移転価格の決定をその基礎とする。この決定が方法と適用に関して相当であるかどうかを、審査するとき、健全な経営者は、次に掲げる行為をなすという前提から出発されなければならない。

a 経済的に比較可能な市場において独立企業間価格が形成されるに際して背後にあった諸事情に、最も適した方法を指標として用いること

b 疑問のある事案では、価格に関して最も信頼できる重要なデータは、関係の特殊関連企業が非関連者間の取引に関して実際に行動することから引き出されるものであり、ま

た利用しうる、そうした方法に従おうとすること。

ここでは、個別の事案における事情が考慮されなければならない。

二.四.二. 市場の状況により、移転価格を確定する際に複数の方法を用いることがしばしば必要となる。したがって、標準的諸方法が、市場の状況を適切に考慮するために、〔具体的な事案の状況に〕適合するよう適用され、〔他の方式と〕併用され、又はその他の要素によって補完されても、異論はない。移転価格の審査に当たり、複数の標準的方法が用いられうる。

二.四.三. 特殊関連企業は、一般に適用しうる原価表、計算された価額若しくは類似の計算方法に基づいて、又は、中央に集中されたデータに基づいて、しばしば移転価格を算定する。所得の適正配分を審査する場合には、非関連者間における同様の行動をとると生じるであろうそうした結果が、当該計算システムにより相当正確に得られるならば、そのような計算システムが前提とされうる。その要件は、以下に掲げる事項である。

a. 計算システムが十分に洗練されており、かつ、そのシステムと適用の詳細が容易にかつ完全に検証しうること。

b. 計算システムが、国内で稼得された所得を完全かつ正しく補捉すべきであるという要請を保証すること。

c. 当該企業が計算システムに含まれているデータ及び数値を適当な間隔をおいて審査し、そしてそれらを変化した事情にあわせること。

計算システムは、それらが個別の取引に適切に適用されるかどうか及びその論理一貫性について審理されなければならない。ここではパラグラフ二.三.が尊重されなければならない。

二.四.四. これらの原則を適用する際、

a. 出発点は、コンツェルン内で、特殊関連企業によって遂行される現実の機能である。

b. 企業は、市場及び企業の与件に適合しないような標準的方法に頼ることはできない。

c. 企業は、必要的資料を提出するときに限って、ひとつの特定の方法の適用に頼ることができる。

d. 企業は、具体的な事案に適切である移転価格の算定の方法及び適切な計算システムから、恣意的に離れるべきではない。

二.四.五. 前記の諸原則を適用する場合、納税義務者、この者と特殊の関係にある者又は非関連者が、比較しうる経営条件の下で、非関連者との比較しうる取引に基づき稼得された企業成果が、特別な調査を要する分野を調べ、移転価格を試算し又は所得の適正配分のためのその他の拠りどころを得るために、用いられうる。関連のある取引部門の成果全体及び企業グループ内の各取引部門への当該成果全体の分配もまた、この目的のために、用いられうる。第一文及び第二文にいう当該成果が所得の適正配分の基礎として用いられうるのは、特別な事情のため

（垂直的に構成されている企業グループ内だけでほとんど大部分調達又は製造され、再加工されそして販売されるような商品又は商品群について）標準的方法の適用によって正当な結果が得られないであろう場合、さらにパラグラフ二・四・六・に述べる場合ならびに（例えば、独対外取引税法一条三項による）推計の場合である。

二・四・六・　特別な場合には、当該事実的事情と非関連者間の同様の状況とを比較することができない。とりわけ、パラグラフ二・一・一・の基準を適用すると、この種の取引関係が非関連者間において行われないか、又は本質的に別な経済的内容を伴ってのみ行われうるであろう場合である。このような場合には、所得の適正配分は、健全な経営者が合意したであろう取引関係から生じる所得の相当な分配を基礎にしなければならない。

三・　商品の供給と人的役務の提供

三・一・　財及び商品の供給

三・一・一・　原則

企業が財又は商品を特殊関連企業に供給する場合、独立企業間価格とは、次に掲げるすべての要件をみたす価格をいう。

非関連者が

- 同種の財又は商品の供給について
- 比較可能な数量で
- 当該供給にかかる販売市場において
- 比較可能な取引段階において
- 比較可能な供給条件と支払条件で

経済的に比較しうる市場の状況の下で合意するであろう〔価格をいう〕。標準的方法の適用については、パラグラフ二・四・一・が妥当する。

三・一・二・　決定的要因となる状況

三・一・二・一・　移転価格を審査する場合は、個別事案のあらゆる状況が、斟酌されなければならない。審査は、とくに次に掲げる事項に基づかなければならない。

一・当該供給された財又は商品の特別な種類、性状及び性質ならびに技術革新

二・当該財又は商品が利用され、費消され、加工され、処理され、又は非関連者に譲渡される場合の市場の状況

三・特殊関係企業が実際に果たす機能及び〔製造から最終販売に至る〕取引段階（パラグラフ二・二・三・参照）

四・とくに責任関係、支払期日、売上割戻、割引、危険負担、担保責任等に関する、〔商品〕供給の合意

五・長期供給関係の場合、これに伴う有利性と危険性

六・特別な競争状況（例えば、パラグラフ三・一・二・四・第二文参照）

決定的要因は、当該契約の締結時において見られる事情である。しかし、長期にわたって履行される契約の場合には、独立第三者が、相応の合意（例えば価格調整条項）によって生じる

（長期契約に伴う）危険性を考慮するであろうかどうかが審査されなければならない。

三・一・二・二・　財又は商品の供給との関連において、とくに資金調達（取引上通常でない支払条件、顧客融資）、顧客による資材の部分供給又は附随サービスが合意される場合、独立企業間価格はこれらを斟酌しなければならない。これらの役務について待別な契約が締結されうる場合には、相殺がパラグラフ二・三・に基づいて許容されうる。

三・一・二・三・　財又は商品が無体財産（工業所有権、意匠、著作権、法的に保護されていない発明又は、技術革新に役だつその他の役務、方式・工程に関する保護権（Sortenschutzrecht, a right protecting plant varieties）、企業秘密又は類似の権利若しくは価値）を利用して製造された場合には、ある人がその財又は商品を取得しひきつづいてその取得者がそれらを使用し又は費消するとき、無体財産権の使用そのものは、原則として〔商品の取得等に〕含まれていない。このような場合には、したがって、取得者はライセンス使用料の債務を負わない。しかし、ライセンス使用料が製造者により〔そのような財又は商品の〕取得者に割当てられる場合であっても、これは租税法上原則として承認されえない。もっとも、このことは、〔財又は商品の〕取得者がその財又は商品を使用して、さらに別の方法により無体財産権をさらに引続き使用し（例えば、パラグラフ三・一・一第二文にいう特許権）、ある特許法上保護された工程にその財又は商品を投入し又はその商品等からもう一つ別な保護された資産を製造する場合には、あてはまらない。しかし、これらの場合にも、当該無体財産権の譲渡〔の対価〕は、実質的に当該財又は商品の価格のなかに含めてはならない。無体財産権を使用する権利が譲渡され、そして移転価格が事後の使用収益権のために付される場合には、受ける利益と被る不利との相殺は、承認されねばならない。

三・一・三・四・　標準的方法を適用するに当たって、特別な競争状況によって影響を被り、その為、問題の取引関係に適用されえないそうした価格及びデータは、斟酌されない。このことは、例えば、次に掲げる価格について当てはまる。

一・〔非関連者間における商品の〕供給の行われる市場と異なって価格が形成される、そうした閉鎖的な特別な市場において形成される価格

二・商品の市場参入と関連して、特別な値下げが行われる場合の価格

三・特許権の保護を回避して又はその他の既存の特許権保護の拉致外で〔製造された財又は商品について〕形成される価格

四・行政庁による価格統制又は比較可能な措置によって影響を被った価格、

これらの価格は、パラグラフ二・一・七・により修正されうる限りにおいて、用いられうる。

三一二五. 所得の〔適正〕配分に適用しうる独立企業間価格は、関税賦課処分又は輸入時の売上高の算定の基礎となる通関価格ないし売上税法第一一条に規定する輸入取引高についてのその他の課税標準から、乖離してもよい(参照、一九六七年二月一日連邦財政裁判所判決——BStBl III S. 495.)。

三一三. 標準的方法の適用例

設例一

一のコンツェルン企業が、特殊の関係にある販売企業(自己商人として登場するもの)に対し完成品を供給する。製造業者が卸売商人に対し国際的に供給する当該完成品については、市場価格又は市場で成立する価格が確定されえない。関連販売会社は、当該販売地域内においてこの商品の販売につき排他的に責任を負う。この設例では、もし両当事者が独立企業間での販売の場合ならば、独占権を有する代理人に認められうる特殊の割引を基礎として双方の考える価格をベースとする場合、再販売価格基準法が一般に用いられる。販売企業とは、本質的に加工又は処理を加えずそのまま当該商品を再譲渡する企業をいう。

設例二

コンツェルン企業が半製品を下流の製造段階にある結合製造企業に供給する。このような製品の市場は、存在しない。この設例では、非関連者が同種の事情の下で商品価値を評価するに際し商品の原価の額に通常の利潤の額を加算して得られる合計額から出発する場合、原価基準法が一般的に適用されうる。

設例三

一の企業がその製造にかかる特定部品を外国子会社に移出する。この外国会社による製造及び販売は、内国企業の経営と密接に連携して行われる。その製品は長期にわたって親会社から買い取られている。製品の販売先に限りのある子会社は、独立の企業としてならば、長く生きてゆくことができないであろう。非関連者間ならば、その製造は、下請負契約によって委ねられたであろう(パラグラフ二一三.も参照)。したがって、移転価格は、原価基準法によって算定されうる。

三二. **営業上の人的役務**

三二一. 原則

一の企業が一の関連企業に対し営業上の人的役務を提供する場合、パラグラフ三一二.及び三一三.が準用される。市場段階に関するルールは、区別が問題の市場において注文主(委任者)の各種グループ間で通常なされている範囲に限って、適用される。

三二二. 特別の分野

研究開発の分野における人的役務についてはパラグラフ五.が、経営管理にかかる役務についてはパラグラフ六.が適用される。

三二三一. 独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法

三二三二. 営業上の人的役務の場合、その部門における通常の価格は、当該役務に相違があるため、たいていは代表的な役務についてのみ又は特別な分野においてのみ、確認されうる(例、

運輸及び保険）。サービス・セクターのうちの特別の部門において決まっている価格形成の計算式は、尊重されなければならない。

三・二・三・二．独立企業間価格が存在しない場合に、通常、原価基準法が適用されなければならない（理由：役務は、通常、再譲渡されないので、再販売価格基準法は排除される。）。

三・二・三・三．人的役務〔の提供〕が商品の供給に関連している場合に、役務〔の価格〕が第三者間において通例その商品価格のなかに含められている場合には、その役務〔の価格〕は区分して付されなくてよい（例えば、保証サービス、整備サービス、その部門で通常の好意的サービス）。その他の場合には、パラグラフ三・一・二・二：が準用される。

三・三．広告宣伝費

三・三・一．宣伝活動の費用は、この宣伝活動から利益を得るそうした特殊関連企業によって、負担されねばならない。一の企業が一の特殊関連企業のため宣伝広告を実施する場合、ここで提供される役務は、

a．それが種類と範囲の点で、独立の広告宣伝企業の役務に相応する範囲において、営業上の人的役務として価格を付されうる（例えば、コピー、グラフィック、広告宣伝材料等の製造を含め、宣伝活動全体の実施）。

b．その他の場合において、経営管理にかかる役務に関する原則（パラグラフ六）にしたがって、価格を付されうる。

三・三・二．前述の原則は、関連の製造企業及び販売企業にもあてはまる。宣伝活動が両企業の任務の一部である場合には、当該広告宣伝費が関係企業間において相当に分担されているかどうかが、審査されなければならない。その際、広告宣伝費を負担した側から受けた利益は、商品が購入されるときに合意された価格〔の不利益〕と、相殺されてもかまわない。逆もまた然り。この相殺についてはパラグラフ一・四・が妥当する。

三・三・三．特殊関連企業がコンツェルンにおける費用配賦を、中期又は長期の広告宣伝計画に基づいて特別の移転価格契約によって定めることには、異論がない。このような規定は、パラグラフ二・四・三・により、そして必要な場合にはパラグラフ七・により審査される。

三・四．市場開拓の費用

三・四・一．新製品を〔市場に〕参入させるために、製造企業及びその販売企業の側に参入期間のあいだしばしば費用が高くついたり、又は売上高が減少する。独立企業間の取引においてならば、販売企業が当該取引関係から相当の企業利益をなお得ている範囲において、そのような〔超過〕費用等は通例販売企業によって負担される。

三・四・二．独立企業間の取引においてならば、そのような〔超過〕費用又は売上の減少は、また次に述べるように、分担されることもある。

a．販売企業がこの〔超過〕費用又は売上の減少を大部分負

担し、そして次に、参入期間の後に見通しうる時間内に〔販売企業がその〕利益減を埋めあわせることのできるそうした〔高額の〕販売価格が〔販売企業に〕特に認められ、あるいは

b. 製造業者がこの〔超過〕費用又は売上の減少を大部分負担し、そして、参入期間の後の見通しうる時間内に〔製造企業がその〕利益減を（必要な場合には）高額の販売価格により埋めあわせることもできる。

これに関して、製造企業と販売企業とのあいだにおいて予想されうる相殺は、一般原則として、あらかじめ収益率の計算に基づいて算出されるし、また契約により確保することもできる。このような条件がみたされると、そのような分担は、特殊関連者間において所得の適正配分の基礎となりうる。

三.四.三. 販売企業が競争価格によって又は類似の手段によって自己の市場占有率を本質的に高め又は防禦しようとする努力の結果生じた、〔高額の〕費用及び売上高の減少は、原則として、製造業者によって負担されうる。

三.四.四. 初期費用

新規に設立された会社の場合、又は、拡張され又は本質的に組織が変更された会社の場合に、いわゆる初期費用（Anlaufkosten, start up costs）が、後の事業年度に利益が得られうるであろうと期待して、受忍される。このような費用は原則として、当該新規に設立、拡張又は組織変更された会社によって、負担されうる。

初期段階の間に製品が〔市場〕参入することによって生じる〔超過〕費用及び売上高の減少には、パラグラフ三.四.が妥当する。

四. 利子及び類似の報酬

四.一. 総説

特殊関連者間における資金調達の場合においてまず、真の貸付が実行されるのか又は隠れた利益配当ないし隠れた出資（隠れた資本）が存するのかどうかが、審査されなければならない。貸付が〔「隠れた利益配当」ないし「隠れた出資」に該当するかのように装わずに〕本当に実行されている場合に限って、利子を付することが租税法上考えられる。

返済が当初からまじめに考慮されていない場合に、隠れた利益配当ないし隠れた出資（隠れた資本）が承認されうる（一九五八年九月一六日連邦財政裁判所判決——BStBl III S. 451.）。さらに、隠れた出資（隠れた資本）は、個別事案において法的理由又は経済的理由から会社資本の流入についてこの形式だけが可能である場合、又は、債務法上の契約形態が異常だと判断され、その結果、当該契約形態が独租税通則法第四二条に規定する法形成の濫用とみなされなければならない場合に、承認されうる。

四.二. 基準となる利率

四.二.一. 一の者が一の特殊関連者に信用（例えば、貸付〔金銭

消費貸借〕、抵当権、商品クレジット〔商品の引渡し後、代金の回収までの期間の信用〕、交互計算信用）を供与する場合、非関連者が比較可能な条件の下で金融市場又は資本市場で当該信用を供与したであろう場合における利子が、独立企業間価格である（参照、一九六四年一一月二五日連邦財政裁判所判決——BStBl 1965 III S. 176）。これを審査するに当たっては、銀行が比較可能な事情の下で非関連者に信用を供与する場合の利率から出発しなければならない（標準利子）。

四・三・三・ 利子を審査する際、個別事案の状況一切が斟酌されなければならない。とくに審査は、次に掲げる事項を基礎にしなければならない。

一・信用の金額と期間

二・信用の種類と目的

三・債務者の安全性と信用状態（非関連者もまたコンツェルンへの当該債務者の帰属関係を考慮してその者に認めるであろう、特別な条件を斟酌して）

四・信用通貨、為替変動のリスクとチャンス（これについて、パラグラフ四・三・三・参照）及び、場合によっては、為替変動リスクをカバーする費用（Kursicherungskosten, costs of measures to secure the exchange rate）

五・ひもつき融資（転貸融資 on-lent credits, durchgeleitete Kredite）の場合に、再資金調達のための費用（これについて、詳細はパラグラフ四・三・三・参照）

六・信用通貨についてその他の状況、とくに資本市場における諸状況（これについてとくにパラグラフ四・三・四・参照）

個別事案の状況のため、非関連者であってもパラグラフ二・四・一・に挙げた利率以外の利率で支払うであろう場合には、その利率を援用することが必要となりうるであろう。審査の結果、当該利率には許容範囲が存するということが明らかになる場合、パラグラフ二・一・ヘ・及び二・四・六・が尊重されねばならない。

四・三・四・ 信用が外国通貨で供与された場合において、たとえ非関連者であっても比較可能な事情の下でこの外国通貨により当該信用に合意するであろう場合には、パラグラフ四・二・一・及び四・二・二・を適用して、その利率が当該外国通貨の通貨地域において用いられねばならない。さらに、非関連者なら為替相場リスクを分担するために講じるであろう、措置も援用されなければならない（例えば、借主の側のコストによる外国為替先物取引条項又は価格安定条項（Wertsicherungsklauseln）によって）。

四・三・四・ 納税義務者が、信用を供与された通貨地域のそれと異なる金融市場又は資本市場において、当該金銭貸付契約の基礎になっている通貨で、当該貸付金（信用）を有利な利率で借り又は貸すことができるとすれば、この利率が適用されうる。

四・三・四・ 決定的な要因は、信用供与の時点における諸事情である。しかし、中期又は長期の貸付の場合、利子の水準の変動が、非関連者間においても通常の態様で（例えば、解約条項又は利子調整条項により）考えられるかどうかが、審査されなければ

ならない。

四・二・六・ 審査の際、それ自体もっともな異論であっても無視することのできる場合がある。すなわち、特殊関連者の住所地国における強行法規定のため、又は当該信用供与関係以外の類似の理由から、それ自体必要な自己資本の導入に代えて、無利息の貸付〔金銭消費貸借〕又は低利の貸付が供与される場合が、その例である。このルールが用いられる場合、無利息又は低利息それ自体は当該貸付金の清算価値に対する継続企業価値への引き直し (Teilwertabschreibung des Darlehens, writing off the loan to the going oncern value) を根拠づけることはできない。

四・三・ 特殊の問題

四・三・一・ 債権が〔商品の〕供給及び〔役務の〕提供に基づき生じる場合、次に掲げる事項が審査されねばならない。

- 利子を〔移転価格に参入し又は参入しないで〕付することが商慣習であるかどうか、
- 比較可能な取引について、財及び商品が反対方向に取引される場合に、取引当事者が利子を算定するかどうか。

その他の点では、パラグラフ四・二・は関係がない。

四・三・二・ 信用が、必要な場合には、当該信用関係以外の経営上の理由から、無利息又は低利で供与される。次の設例がその例である。

a. 親会社が自己の製品の販売を促進するため、関連販売企業に製品の引渡し後代金を受け取るまでの間、無利息で信用を供与する場合、

b. 関連販売企業が、親会社の製品につき輸入許可を得るに必要な（官庁の定めた）預り金 (Depot) を自己の資金でまかなえる経済状態になく、そのため親会社から無利息の借入金を得る場合。

審査に当たって、利子に関する合意の基礎にある事情の下で相当の相殺がパラグラフ二・三・の基準にしたがって行われる、ということが斟酌されなければならない。

四・三・三・ 一の内国企業が国外市場で資金を借入れるために、一の国外関連者を介在させる場合、以下に掲げることがあてはまる。すなわち

a. 当該特殊関連者が代理商 (Agent) 又は取次業者 (Kommissionär) として取引を行なう場合には、外国における資金の借入れは直接に当該国内企業に帰属する。当該特殊関連者はたんにその事業活動に相応する手数料請求権を当該国内企業に対して有するだけである。代理商としての特殊関連者の行為がとくに認められうるのは、その特殊関連者が自己の名前において当該国内企業のために低利の資本市場において資金を借入れる場合である。

b. 当該特殊関連者が信用供与者〔貸主〕として取引を行なう場合には、当該国内企業が当該特殊関連者に支払うべき利子は、パラグラフ四・三・一・及び四・三・二・にしたがって算定される。

c．当該特殊関連者が当該取引をたんに経理していたにすぎないか又は自己の名前を当該取引に貸していたにすぎない場合には、その者はなんら報酬を要求しうる役務を提供していない。当該取引を記帳する手数料も承認されえない。なぜなら、当該資金の借入れは、国内企業の許で記帳されるべき取引だからである。

四・三・四・　一の外国企業が特別な投資の可能性を利用し尽すために又は信用取引につき一の国内関連者を国内に介在させる場合、パラグラフ四・三・三・が準用される。

四・四・　保証及び類似の義務

四・四・一・　ある者〔A〕が一の特殊関連者〔B〕のために保証を引きうけている場合に、そのことから生ずる法的効果（例えば、当該保証に基づく事後の支払）が、租税法上この者〔A〕の所得を減額することができるのは、この者〔A〕が健全な経営者の慎重さをもってしても非関連者のためにも当該保証を引き受けるであろう場合に限られる（一九七五年三月一九日連邦財政裁判所判決――BStBl II S. 614.）。このことは、当該保証の引受けが、会社関係〔株主と法人間の関係〕以外の経済的理由を有していることを、前提としている。

四・四・二・　パラグラフ四・四・一・の前提要件がみたされる限度において、非関連者間でも合意されたであろう範囲において、当該保証の引受けの対価として手数料が決められる（一九八二年五月一九日連邦財政裁判所判決――BStBl II S. 631.）。例えば、

一・当該保証が当該保証をしてもらった債務者に便益をもたらすとき、とくに資金調達コストを節約したり、又はある特定の資本市場への入口を開くときに、前記要件はみたされる。したがって、保証の手数料は、当該保証が、この資金をもってコンツェルンの投資に資金を調達する目的で、外国資本市場において融資をするファイナンス会社のために引受けられるとき、要求されうる。

二・保証人が保証人自身の事業上の利益のために無償で非関連者に対し当該保証を与えるであろうとき、前記要件はみたされない。保証人のそのような事業上の利益は、保証が販売会社のために引受けられるそのような一定の場合に、みられうる。

四・四・三・　前記の諸原則が他の義務（例えば金融支援の表明（Patronatserklärungen, declarations of financial support））にも準用されるのは、この義務が保証の性質を有する限度においてである。

五・　特許権、ノウハウ又はその他の無体財産権を使用する権利の譲渡。委任研究

五・一・　**総説**

五・一・一・　ある無体財産（パラグラフ三・一・三・参照）の使用の収益権が一の特殊関連企業に譲渡される場合、これの独立企業間価格

が決定されなければならない。このことは、〔無体財産の使用収益権の〕取得企業が当該無体財産を使用しないが、これから経済的便益（例えば、特許権を留保又は防禦する場合の排除効果）を得るか又は得られるであろうと予想しうる場合にも、このことはあてはまる。コンツェルン名を使用する権利に関する問題について、パラグラフ六・三・二・参照。

五・一・三・　非関連者間の取引においてならば無体財産権の譲渡〔対価〕が〔商品の〕供給又は〔役務の〕提供の価格に含まれているであろうそうした〔商品〕供給又は役務〔提供〕と当該使用収益権の譲渡が関連している場合、〔無体財産の〕使用収益権に対価を付すことは、租税法上承認されえない。一方で移転価格がそれぞれ〔商品の〕供給及び〔役務の〕提供に付され、これとは別に、他方でそのような法的に保護された財産を使用する権利の譲渡につき移転価格が付される場合、両者の相殺は承認されうる。

五・二・三・　無体財産の使用収益権を譲り受けた者(使用収益権者)自身が、〔この使用収益権の〕譲渡人に対し、法的に保護されていないサービス、技術を革新するサービス又は、使用収益権者が当該無体財産を使用するに当たり必要とする類似のサービス（ノウハウ）を利用させる場合、この事実はその対価を審査するに当たり斟酌されなければならない。その使用収益権者が当該〔無体財産の〕使用を問わずノウハウを利用させる場合、移転価格は、独立企業間の取引の場合と同様に、当該当事者間に付されなければならない。

五・三・　独立企業間価格の導出

五・三・一・　移転価格は、実際に使用のために譲渡された個別の無体財産をベースに付される。ライセンス取得者の利用する無体財産は、それらが技術的にも経済的にも一体をなしている場合に限って、原則として一緒にまとめて考えられうる。

五・三・二・　無体財産の譲渡に対する独立企業間価格は、実質的に正当な計算根拠（例えば売上高、数量、一括支払額）に基づいて計算される使用〔権の〕報酬の評価によって、原則として得られうる。租税法上の審査のために、連邦大蔵省は、可能なかぎり、無体財産〔を使用する権利〕の譲渡と引き換えに、取引上通常の報酬幅を調査することができる。これらのデータを用いるに際して遵守されるべき原則は、無体財産の使用収益権が独立企業間で譲渡される場合に、さまざまな取引条件が別々に交渉されるということである。

五・三・三・　合意されたライセンス使用料の相当性が独立価格比準法にしたがっても十分に判定できない場合、その審査に当たって次のことから出発しなければならない。ライセンス取得企業の健全な経営者は、原則として、当該ライセンスをうけた製品から生じた相当の企業利益がその〔ライセンス取得〕企業に残っている金額を限度として、ライセンス使用料を支払う、ということである。この判断を、通常、健全な経営者は、無体財産の譲り受けから期待されうる費用収益についての分析に基づい

て、行なうであろう。立証の問題について、パラグラフ九・参照。

五・三・四・ 個別の移転価格を決定する場合に、原価基準法は、例外のケースで考慮することができる。原価は、ライセンス使用料を試算するとき推計の拠りどころとして用いられうる。

五・三・ **委託研究**

一の企業が他の企業に委託して研究開発（委託研究）を行なう場合、その成果は、研究企業自身にではなく、委託企業のためになる。このような場合に、原価基準法が、通常、当該提供された役務の対価の相当性を決定するために、適用されうる。

六・ コンツェルン内における経営管理にかかる役務

六・一・ 総説

特殊関連企業のあいだでは、経営管理、経営、指揮、相談の職務又は類似の職務がしばしば中央で又は地域で親会社、下位の会社又はコンツェルン全体のための類似の施設によって引受けられる。これらの活動がその法的根拠を会社法上の関係に求められるか、又は当該連鎖関係を根拠づけるところの別な事情に求められる場合、決して当該活動に対価を付けることはできない（パラグラフ一・三・二・四・ないし一・三・二・七・参照）。さらに、そのような施設がこれと特殊な関係にある企業に人的役務を提供する場合に限って、以下に述べる原則に従って移転価格を付することが考えられる。

六・二・ **移転価格を付することについての要件**

六・二・一・ 会社法上の法律関係に基づかない役務の提供に対し（パラグラフ六・二・参照）非関連者が対価を支払ったであろう場合には、区分した移転価格(eine gesenderte Verrechnung, a separate transfer price) を付することができる。支払企業によってこの移転価格はあらかじめ合意されていなければならず、また立証もされなければならない。この〔前記の〕施設により発生させられた費用ないし役供された役務を別の形式で受領企業がさらに負担する場合、例えば、コンツェルン内部の費用ないし経営管理サービスをすでに斟酌している独立企業間価格で、コンツェルン内の商品取引又を役務取引に値を付すことによって、〔区分した〕移転価格を付すことはできない。

六・二・二・ 非関連者間においてそのような役務に対して対価が支払われるのは、その役務が次に掲げるいずれの要件にも該当する場合に限られる。

① その役務が一義的に識別されかつ数量化しうるものであること

② その役務が受領者の利益のために提供されること（すなわち、利益が期待でき、かつ受領者のコストが節約される。）

子会社が親会社の事情のみを考慮してその役務を受け取るけれども、しかし、その子会社が自分自身の事情のみを考え、独

立企業としてならば、その役務を要しないであろう場合には、その役務に対する移転価格は付されえないであろう。

六・二・三. 役務は現実に提供されなければならない。コンツェルン内のたんなる〔役務提供の〕申し出だけでは十分でない。なぜなら、原則として、非関連者間において、実際に行なわれた役務に対してのみ対価が支払われるからである。もっとも、役務のフローが変動する場合であっても、数年間にわたって実際に提供された役務に即応するところの平均的報酬額が付けられるならば、それに異論はない。

六・三. 設例

六・三・一. この原則にしたがえば、次に掲げる事項に対する対価は付されうる。

- 記帳職及び類似の人的役務の引受け、とくに特殊関連企業自身の経済的及び法的事柄に関する特別な助言サービスの引受け
- 特殊関連企業の経営陣の労働力の移転を含め、労働力の期限を定めた移転
- 特殊関連企業の利益のためにその関連企業において活動している者についての、教育及び研修ならびに社会保険
- 商品の調達のため及び、それぞれの子会社が直接に獲得又は受領した人的役務のため親会社の提供する役務
- 随時の人的役務の用意(もしこれが市場において通常のことであるなら)。ただし、子会社がそのような人的役務を必要としかつ実際に相当の程度に当該人的役務を利用したという事実が立証される範囲においてである。

六・三・二. これに対し、親会社は、次に掲げる事項に対して対価を付することができない。

- コンツェルンの名称を使用する権利を含め、コンツェルンのいわゆる支援(Rückhalt, group support)、ならびに法的、財政的及び組織的にコンツェルンに編入されているという事実だけから生じる利益。
- 取締役及び監査役としての活動ならびに株主総会の招集
- コンツェルン全体の法的組織ならびにコンツェルン全体における生産計画及び投資計画
- 社員の地位から派生する、活動。ただし、一般的組織並びにコンツェルンの首脳部に役立つ指揮と監査を含む。
- 資本参加〔持分〕の保護と経営管理
- コンツェルンの遂行、及びコンツェルン首脳部が、コンツェルンの業務遂行管理措置の準備、実施及び指揮を改善するために、みずから引受けたそうした下位の企業の業務遂行。この業務遂行は、計画、経営上の意思決定及び調整を含んでいる。

六・四. **独立企業間価格の導出**

六・四・一. 経営管理にかかる役務について、独立企業価格は、独立当事者間の役務が種類と範囲の点でコンツェルン内部の経営管理にかかる役務と比較しうる範囲において、適用されうる。

ここでは、関係当事者が継続的関係にあるということが、斟酌されねばならない。比較しうる市場価格が確定しておらず、これを利用できない範囲において、独立企業間価格は通常原価基準法により算定されなければならない。さらに、サービス受領企業の健全な経営者は、（もし同企業が自己の経営〔資源〕を用いて問題の経営管理の職務を遂行する場合に発生するであろう費用、又は同企業が同一の地域で非関連者に同様の職務をゆだねる場合に発生するであろう費用）費用を上回るそうした〔サービスの〕対価が支払うことに合意しないであろう、ということが考慮されなければならない。

六・四・二　原価基準法による対価の導出とは、

一．提供された各役務及び

二．この各役務に配賦される原価

を別々に区分してこれを基礎としなければならない。納税義務者は、資料の提出によって（独租税通則法九〇条二項）証拠を提出しなければならない。

七．費用配賦契約（Umlagevertrage, cost shaering contracts）による所得の適正配分

七・一．総説

七・一・一．a．研究開発又はb．経営管理の役務に対する費用が、コンツェルン内において費用配賦の方法によって、損金〔経費〕として計上される場合には、そのように計上された譲渡又は役務の対価が、一緒にまとめてのみ評価されうる場合、又は各個の役務にそれぞれ区分して配賦される原価の算定が難しい場合、費用配賦契約が所得適正配分の出発点として考えられる。そのような費用配賦契約は、次に掲げる諸原則に基づいて審査されなければならない（パラグラフ二・四・三．も参照）。

七・一・二．そのようなコンツェルン内の役務の提供に際して実際に発生した費用は、（持分プールの場合と同様に、）一般に承認された原価計算方法にしたがって全額費用（直接費用及び間接費用）のベースにより捕捉され、そして、一般に承認された会計処理の方法にしたがって配賦される。費用配賦契約（パラグラフ七・三）があらかじめ明白かつ一義的に合意され、かつ、実際に履行されたという事実が、前提となる。納税義務のある企業の売上高又は類似の収入額の（原価に依存しない）百分率をベースとする配賦〔の合意〕は、租税法上承認されえない。

七・一・三．費用配賦契約の実施に当り、納税義務のある企業が当該費用配賦契約に基づきひとつの請求権を有している役務、無体財産の使用権の譲渡、ならびに、ノウハウの譲渡について、〔移転価格を〕区分して付することはできない（パラグラフ七・二・一．第二号）。所得税法第五条二項にしたがえば、これらの資産は資産（貸方）勘定に計上されない。配賦される費用（Kostenumlage, costs shared）は、所得税法第五〇条a第四項による源泉税の対象とならない。

七・一四・ 配賦〔の合意〕が租税法上承認されうるには、研究開発ないし経営管理にかかる役務のフロー(パラグラフ六二)が一義的に識別されかつ立証されなければならない。〔したがって、〕それらに配賦される費用の合計額(Kostenblock, agyregate of costs)は、容易により分けることができなければならない。この要件がみたされるのは、通常、

一・ コンツェルン内部の中核組織部門が、コンツェルン全体又はコンツェルン会社のうちの特定のグループでその成果が利用されるそうした役務の提供につき委任されており、かつ

二 前記の活動を補完し又は支援する活動のために別なコンツェルン部門(支部)で生じた費用もまた、前記の中核組織部門で合計される

場合である。

七・一五・ パラグラフ一四・の前提要件がみたされ、かつ、当該費用配賦を求める企業が費用配賦契約の条件を損益計算及び租額計算のなかにとりこむ場合に限って、当該費用配賦契約は租税法上承認されうる。商事貸借対照表が税務貸借対照表に対して拘束力を有する範囲において、当該費用配賦契約はその商事貸借対照表においても斟酌されなければならない。

七・一六・ 当該配賦された費用にかかる利幅(利潤の額)は、企業のリスクがないことに鑑み、租税法上承認されえない。しかし、このことは、次のことを排除するものではない。〔直接原価及び間接原価を含む〕全額原価計算の枠内において、当該投下された資本の相当な利払いならびに業務執行費及び一般的経営管理費のための負担金が、当該配賦されるべき費用の額に含まれる。

七・二・ **契約内容**

七・二・一・ 費用配賦契約は、次に掲げる場合において、所得の適正配分の基礎として用いられる。

一・ 当該契約が、納税義務を負う企業の経済活動と関連のある又は関連の生じるであろう研究開発費、ないし、納税義務を負う企業の利益のために実際に提供される経営管理にかかる役務の費用をその対象としており、かつ、当該納税義務を負う企業がその研究開発の成果ないし経営管理にかかる役務を実際に利用するか又は利用するであろうと予期される場合

二・ 当該契約が、その納税義務を負う企業に対しひとつの(種類及び範囲の点で特定されている)権利を与えている場合において。その権利とは、〔その納税義務を負う企業が〕中核組織部門及び支部の〔事業〕活動を〔当該納税義務を負う〕企業に割当てられた職務のために利用し、そしてその際中核組織部門の役務を要求し又はこれに指示を与えるといった権利である。

三・ 当該契約が、次に掲げる費用(間接的を含む)を配賦の基礎とする場合

a．中核組織部門又は支部の活動に帰する費用及び

b．会計年度に現実に発生した費用

これらの費用は当該契約に基づき一義的に識別されなければならない。基礎研究の費用もまた、要件第一号及び第四号の基準にしたがって配賦されうる。

四．当該契約において費用配賦の算定基準（Aufteilungsschlüssel）が合意されている場合。この算定基準は、納税義務を負う企業がコンツェルン内で生じた研究開発の成果及び経営管理にかかる役務を実際に利用するか又は利用するであろうと予想されるそうした割合に即応している。この割合は、経営上の諸原則に基づいて健全な経営者の慎重さをもって決定されなければならない。特殊関連企業相互の売上高の比率が基礎事実として用いられうるのは、当該特殊関連企業にとってその比率が現実の利用又は予想の利用を決定するための有益な基準となる場合に限られる。

五．中核組織部門又は支部が取得した収益で、費用配賦契約の対象たる事業活動又は資産に基因する収益の額だけ、〔本部で発生した〕費用が当該契約により減額される場合および、

六．当該契約にしたがえば、納税義務のある企業自身によって負担される費用が、費用配賦契約の対象に該当する職務（機能）に関して、中核組織部門におけると同じ原則にしたがって捕捉され、配賦されるべき費用に含まれ、そして配賦額に加算される場合

七・二・二．費用配賦契約の各項目を評価する際、費用配賦契約上の各項目と（費用配賦手続きの対象外にある）その他の役務とのあいだで、相殺は許されない。

七・二・三．研究開発の費用と経営管理にかかる役務の費用が唯ひとつの費用配賦契約において相互に差し引かれる場合、配賦される費用と二つの種類の役務についての配賦算定基準とはそれぞれに検証しうべきである。

七・二・四．税務署が、納税義務者の申し立てに基づき、個別事案について別の基準をも許可することができるのは、その別な費用配賦基準で、特別な事情のため（〔納税義務者が前記の通常の基準以外の複数のパターンの〕費用配賦契約を用いるため、又は、パラグラフ七・二・一・に規定する意味での費用捕捉若しくは費用配分を規律する各規定が存在しないため）実質的に正当であり、かつ国内における費用配賦契約の結果が、パラグラフ七・一・から七・二・三・までの要件に適合する契約の結果に比べ本質的に変わらない場合である。

七・三．契約の履行

七・三・一．費用配賦契約が租税法上承認されうるには、事情が変化している場合、企業がどのような新しい状況にもその契約を適合させることが前提となる。とくに、当該契約の基礎にある、コンツェルン内での職務の分配（Aufgabenteilung）が変化するとき、費用配賦の算定基準は〔新しい状況に〕適合されねばなら

ない。

七.三.二. 一のコンツェルンが費用配賦契約に基づいて費用を決済する場合、このようにして配賦された費用は、コンツェルン内において、例えば商品の供給又は役務の提供の移転価格に含めることにより、二度と転嫁されてはならない。

七.四. 立証

費用配賦契約が所得の適正配分の基礎とされるべき場合、納税義務のある企業は、要求により、次に掲げる事項を行なわなければならない。

一. すべての関連のある合意とともに当該契約を提出しなければならず、そして検証しうる資料を手掛りとして当該研究開発を当該納税義務のある企業のために利用することないし経営管理にかかる役務のフローを立証しなければならない。

二. コンツェルン内においていかなる職務分配が当該契約の基礎にあり、そしていかなる機能を当該役務を提供する機関〔支部または本部〕が果たすかを証しなければならない。更に、納税義務のある企業は、費用配賦の算定基準を確定し、その都度適用するにあたり重要である事情に関して検証をしうる資料を提出しなければならない。

三. 費用の捕捉、区分及び分配のためのあらゆる指図書、記帳の指図書(Buchungspläne, bookkeeping instructions)ならびに費用配賦された金額の計算書(とくに費用配賦契約によってその対象とされる費用を——費用の地位に従って分類した——〔項目を〕個別に記載したもの)を提出しなければならない。

外国にのみ所在する資料で、費用配賦の計算に要するものの提出〔の要求を〕を〔税務当局が〕断念しうるのは、納税義務のある企業が、ドイツ公認会計士若しくは税理士又はドイツ公認会計士会社ないし税理士会社によって監査され、相応の確認証を貼付した費用配賦計算書(同計算書から、費用配賦が理由と金額の点で契約どおり計算されていることが明らかとなるもの)を提出する場合である。

七.四.二. 独租税通則法第九〇条二項の規定に基づき、税務当局が、個別事案の事情により必要であるそうしたデータ、資料及び証拠方法を要求することができる。このことがとくにあてはまるのは、

a. 税務当局が親会社の所在する国において費用分担システム及びその年度損益を申し立てにより行政共助の方法により審査するであろうことが期待されえない場合で、

b. コンツェルンがパラグラフ七.一.四.第三文に記されている組織上の要件を使えないような事案においてパラグラフ七.一.四.第一文及び第二文に掲げられている要件が、みたされていることを立証するため、又は、

c. 前記のパラグラフに挙げられている要件のそれぞれがみたされないか又はそれぞれの証拠が提出されえず、そして、

この証拠不十分な点が追加の証拠によって補われる場合である。

八．調整の方法

八一．**総説**

八一一．調整は、以下のように実施されなければならない。

a．隠れたる利益配当の要件がみたされている範囲において、これに適用しうる原則に従って。その他、この場合に、資本収益税が確定されねばならないかどうかを審査しなければならない（一九八一年一月二八日連邦財政裁判所判決――BStBl II S. 612 及び一九八二年五月一九日連邦財政裁判所判決――BStBl II S. 631.）。

b．隠れたる出資の要件がみたされている場合において、税務貸借対照表において資本参加価額の引上げによって。

c．調整が独対外取引税法第一条にのみ根拠をおく範囲において、貸借対照表外において利益に加算することによって。

八一二．受けた利益が〔貸借対照表における〕利益に変化をもたらしたその年度において、調整は行なわれねばならない。

八一三．所得の調整は、この所得の源泉である資産の（租税法上の）帰属に影響を与えない。とくに財産税法上の資産の帰属に影響を及ぼさない。

八二．**課税の方法**

八二一．調整の額は、当該調整される所得と同じ種類の所得に帰属するものとして扱われねばならない。

八二二．二重課税の回避に関する規定が、必要な場合、調整額に適用されうる。

八二三．外国で特殊関連者が自己の利益のうち当該調整額に相当する額について租税債務を負う税額は、独所得税法第三四条c及び二重課税防止条約の関係規定の枠内では、税額控除できない。

八二四．無限納税義務者が独対外投資法第三条に規定する外国子会社に資本参加し、かつ調整を行なって税務貸借対照表における資本参加価額を引上げる場合、当該調整額は対外投資法第三条一項に基づく準備金の算定の基礎を増額する。

八三．**所得の減額のための事後的調整**

八三一．関係人が国内において所得の減額を調整し、これにより独立企業間価格の原則を遵守すると生じるであろう状況を、関係人が事後的調整支払によって引き起こす場合、この調整は次のように取り扱われる。

a．隠れたる利益配当は、原則として〔隠れたる〕出資として取り扱われねばならない。

b．隠れたる出資は、資本の払戻しとして取り扱われねばならない。

c．独対外取引税法第一条にのみ根拠をおく調整の基因とな

る取引(Vorgängen)は、調整を要する取引として取り扱わねばならない。その取引の額は、貸借対照表の枠外で、パラグラフ八・一・一・cにより当該調整の目的のためになされた利益の増加額と相殺されることになる。

八・三・三・ 資本参加持分が譲渡されるか又は外国会社が清算される場合、パラグラフ八・一・一・cにより行なわれる利益の増加額がまだ〔他の方法で〕相殺されていない範囲において、当該譲渡又は清算から生ずる売上高は、貸借対照表の枠外で当該増加額を差し引かねばならない。

九・ 手続

九・一・ 調査と立証の協力

九・一・一・ 関係人は、一般規定(とくに独租税通則法第九〇条二項)にしたがって、所得の適正配分のため調査するに当たり協力する。その際、関係人は、

a. 外国における事実関係を自ら調査し、かつ、

b. 外国に所在する証拠方法を調達しなければならない。

その際、関係人は、関係人に開かれている法的及び事実的可能性をすべて利用し尽さなければならない。とくに、会社法上の資本参加又は特殊関連者間の利益の共通性から生じる可能性が、その例である。

九・一・二・ 納税義務を負う国内企業は協力の義務を負う。国外関連企業は、同企業自身の納税義務が問題である範囲において(例えば、隠れたる利益配当の受領者として)、協力すべき義務を負っている。内国企業の調査義務ないし立証義務は、同企業の国内課税にとって意義のある事実関係及び証拠方法で、国外関連企業の帳簿又は資料に付いているか記録されているようなものにも、及んでいる。

九・一・三・ 独立租税通則法第九〇条二項三文によれば、一人の関係人が当該事案の状況により、その関係を形成するに当たり、事実関係を説明するなどの可能性をつくりだしたり又は容認できる場合には、その関係人が事実関係を説明(解明)できず又は証拠方法を調達できないと、その者は主張できない。このことは、特殊関連者がこれに関して相互に調査や立証の共助を約束することによって、おこなわれうる(立証の配慮 Nachweisvorsorge。参照、一九八〇年四月一六日連邦財政裁判所判決——BStBl 1981 II S. 492.)。特殊関連者間の取引関係について、このことは、とくに、所得の適正配分に必要な調査及び立証にもあてはまる。したがって、国内企業は、国外関連企業(例えば、親会社)が必要な証拠や資料をその国内企業に使わせない、と主張することはできない。

九・一・四・ 所得の適正配分について、コンツェルン会社を審査するに当たり、別なコンツェルン会社の事情を斟酌することが必要である場合、独租税通則法第九〇条二項により拡張される協力義務は、その事情にも及ぶ。国内企業は、必要な場合、パラ

グラフ九・一・三・一による立証の配慮をおこなわなければならない。

九・二・　協力義務の範囲

九・二・一・　協力義務は、移転価格の形成又は認定にとって重要な一切の事情に及ぶ。これはとくに次に掲げる事項をいう。

a．移転価格を審査するために必要なデータで、使用しうるもの、又は、独立企業の健全な経営者の入手しうるであろうもの

b．移転価格の審査のために必要であり、特殊関連企業から得られる経営データ、資料及び情報

特殊関連企業の事情が問題である範囲において、パラグラフ九・一・四・が妥当する。

九・二・二・　納税義務を負う企業が特定の方法で移転価格を導きだす（パラグラフ二・四・二）か、又は、その企業が〔独立企業間取引の場合に成立するであろう〕特別な価格一覧表（Berechnungsvorgaben, tabulated values）を用いるか又は中央に集中的に収集されたデータを利用する（パラグラフ二・四・三）場合、その企業は、

a．必要な資料をまとめて容易にこれを調べうるよう配慮しなければならず、

b．当該決定された移転価格が他の方法を適用するときになるほどとおもわれる（パラグラフ二・四・二第三文）かどうかの審査について、要求により、パラグラフ九・一・に基づいて、協力しなければならない。

パラグラフ二・四・四・cは無関係である。

九・二・三・　費用配賦契約の場合の協力義務について、パラグラフ七・四・が参照される。

九・二・四・　重要な課税をうけない特殊関連企業と関係のある場合には、独対外取引税法第一六条を考慮しなければならない。同条で定められている特別な情報開示義務（Darlegungspflicht, the duty to disclose information）は、そのような事案で生じる課税不足を考慮に入れており、そして「単なるもっともらしさのテスト（einebloße Plausibilitätsprüfung, mere test of plausibility）」を排斥するものである。

九・三・　不十分な協力の場合の法律効果

九・三・一・　企業がその協力義務を果たさない場合、税務署は、必要な場合、独租税通則法第一六二条による推計に基づいて所得を調整し更正することができる。税務署は、当該更正の理由及び金額を決定するとき、必要な場合、経験則により考えうる事実関係から出発することができる（参照、一九六八年七月一七日連邦財政裁判所判決――BStBl II S. 695.）。

九・三・二・　推計を行なうのに他の拠りどころがない場合には、独対外取引税法第一条第三項が推計に適用されうる。したがって、同条項は、同法第一条一項の根拠以外の法的根拠におく更正にも適用される。

10. その他

10.1. その他の行政規則の廃止

独対外取引税法に関する一九七四年七月一一日導入書簡(BStBl 1974 I S. 422.)のパラグラフ一.は、本書簡の意味における所得の適正配分の場合にもはや適用されない。

10.2. 経過規定

企業が本書簡を考慮して、その事情をあらたに(例えば、費用配賦契約の附則又は改変によって)きちんと整える場合、独立企業間価格の原則に基づくそれ以前の時期の審査は依然として変わりはない。そのような整備からは、過去に関しては、企業にとって不利益となるであろう法的効果は生じえない。本書簡の公告後三年以内に整備が行なわれる場合には、その切りかえは本書簡を考慮して行なわれたものであるとみなされうる。

委任により
ユルナー博士

〔訳者あとがき〕

一　本資料は、Deutsche Verwaltungsgrundsätze zu Verrechnungspreisen (Bundessteuer-blatt Teil I 1983 S. 218.) の全訳である。国際取引における移転価格とその租税法理論は、ここに和訳した「移転価格に関するドイツ行政原則」を抜きにしては、語りえない。ドイツ連邦共和国の大蔵大臣の発した本通達は、ドイツ国内のみならず、EC諸国においても考慮されるべきガイドラインとして扱われている。本書簡が英仏語に翻訳されていることが、その証左の一であろう。(1)

さらに、ドイツにおける法理論及び実務は、以下にみるように、本行政原則を必ずしも異論なく受容しているわけではないが、これを論議の出発点とせざるをえない。その範囲においても、本通達は意義を有する。

二　本行政原則をあらたに紹介する理由を、以下に概観する。

1　行政原則に対する批判的見解

ドイツ税務当局の側からすれば、行政原則のなかで、独立企業間価格の原則の解釈に関する包括的な判定基準及びガイドラインはすべてうまく定められている。表面的にみれば、したがって、租税法上の移転価格の決定に当たっての問題は大部分解決されている。ただ残っている問題は、個別事案について、既存の判定基準を適切に適用し、相当の移転価格を導きだすことだけである。

しかし、学説上、行政原則に対して、批判が鋭く提起されているが、これは、行政原則の告示によりなされようとした前進に疑問を投じるものである。

ヴィンゲルトは行政原則を「不均衡だ」(2)と考えている。かれ

の見解によれば、ドイツ行政原則は、とりわけ固定したルールをたてようと試み、このルールから個別の事案についてひとつの正確な移転価格を導きだそうとする。しかし、これによって、「ドイツ経済界における事業家の判断余地は、（…）狭められてしまう。」[3] また、どのような場合にも本来正しい移転価格が算定されうる、という行政原則の起案者の考え方が、この行政原則のルールから認識することができる。しかし、このような起案者の見解は、実務の多様性を看過するものである。行政原則が国際的な所得の適正配分についてわずかな柔軟性しかない形式で規定しているため、実業家が移転価格の領域における将来の展開のためには、十分に柔軟な対応策をとりえなくなる、という危険性が生ずるであろう、と。

ラート[4]の批判もこれと類似している。すなわち、行政原則は、本質的に、（税務）企業調査官のとるべき行為の聖典（ein Verhaltens codex）である。この点で、ドイツの通達は、OECD報告書と著しく異なる。とくに、OECD報告書は、ほとんど常に選択肢をあげており、ある結論又は別の結論に賛成するような考慮をなしている。これに対し、ドイツ行政原則においては、可能でかつ許容された解決方法の幅はきわめて狭められている。なぜなら、選択しうるルールが欠けているからである。

BDI[5]の見解によれば、適正な価格をみいだすのがとくに困難であることは周知であるにもかかわらず、行政原則は、あたかも諸問題は若干の固定したルールによって適切な態様で解決されるかのごとき、印象を与えている。さらに、行政原則にみるルールは、非常に細部にわたっており、多くの点で疑問が多い。そのため、税務調査が、この難しい領域において実質的に正当化されえないほど苛酷になるという批判をうけるであろう。そして、右原則の本質的欠点は、これが法律解釈の試みではなく、（税務）調査官の要綱 Prüferanleitung が問題であるという点にある。同原則は外国の課税権に対する予防的防禦に資すべきものであるから、その構想ははじめから目的指向的なものであり、租税政策及び経済政策の側面が決定的な役割を演じている、と。

リッター[6]もまた、とりわけ、行政原則のこのような目的指向的な、規格化する傾向を指摘している。法の叙述と解釈には、しばしば疑問がある。これに加えて、同原則は、納税義務者に対して形式、立証及び協力を過大に要求しており、納税義務者の保護に役立つルールの叙述を怠っている、と。リッターの見解によれば、税務企業調査官は、所期の目的を果たすには、幅広い経済の理解と視野を必要とする。

2　行政原則が国際的協調に欠けていること

経済的二重課税が、とくに統一的な独立企業間価格の原則について国際的に相異なる解釈によって生じうる、ということを指摘することができる。[7] たしかに、各国の政府が、不確定な法概念について自らガイドラインを発することは原則として許されている。まさに、租税法上の移転価格の形式及び審査の領域

において、各国のルールが国際的に一致していない限り、そのような各国のルールは「国際的にみると」不整合に適用され解釈される結果となる。独立企業間価格の原則の解釈に対するルールを創りだすことが、OECD報告書の大きな眼目であったにもかかわらずである。それにもかかわらず、今日、多数の各国のガイドラインが存在する。

これら各国のガイドラインが、独立企業間価格の原則の解釈と適用に関して非常に相異なるルールをその内容としていることは、強調してよいであろう。[8] このような各国の行政原則が国際的に協調を欠いていることは、学説上とりわけ次の理由で、強く批判をうけている。すなわち、独立企業間価格の原則の取扱い上の相違から、二重課税が生じうる。[9] と。ヴインゲルはこの事実について次のように発言している。「行政原則草案に対する中心的な批判は次の点にある。この草案は、二重課税の回避又は除去に寄与しないばかりでなく、逆に、まさに二重課税を誘発するという点である。[10]」

3　租税法上の移転価格形成に対する偏見

独立企業間価格の原則の実務上の取扱いをめぐる議論は、相当程度の偏見によって支配されているように思われる。「移転価格(Verrechnungspreis)」概念は、しばしば租税法上巨大な利益の移転と直接に結びついている。EC加盟国の税務当局も、アメリカ合衆国の税務当局も、ECやOECDの当局も、異口同音に多国籍企業に関する多数の報告書において再三次の見解を主張している。移転価格を形成するに当たり、税負担の観点が前面にある、[11] と。

見受けるところ、このような偏見は、多国籍企業に対する一般的な偏見及び多国籍企業による国境を越えての影響力行使の可能性によって、増長されている。

4　簡易ルールと実務家による解決法

ドイツ連邦共和国におけるコンツェルン内部の移転価格を税務調査するときの実務経験についての報告[12]は、次のような印象をつたえている。所得の適正配分の審査は、しばしば、簡易ルール及び実務家による解決方法を適用して非常にプラグマティッシュにおこなわれている。

シュトローブルは、例えば、ライセンス使用料の適用に際し用いられている簡易ルールについて報告している。これによると、真正かつ有効なライセンス契約が成立しているとき、売上高の一%ないし五%のライセンス使用料は、通常、ドイツ税務当局によって難なく承認される。五%ないし一〇%ライセンス率の場合、税務当局は正確な申告と理由付けを要求する。このことは、ライセンス使用料の額の立証責任が少なくとも実際に納税義務者の側にあることを意味する。一〇%ないし一五%のライセンス率は、異例の場合に限って承認される。

コンツェルン内部の商品供給の審査についても、シュトローブルは類似の簡易ルールをあげている。[13] かれの経験によれば、「商品について子会社の企業利益が通常の枠内にとどまってい

る場合、すなわち比較対象企業での経験に合致しており、かつ中間会社が介在しておらず利幅が計上され、相応の事業活動をしていないわけではない場合、商品供給についての移転価格は税務調査を[14]」うけることはない。

簡易ルールを用いた独立企業間価格の原則の解釈は、比較対象企業から導きだされる数値（例えば、ライセンス率の高低、企業利益の額）に基づいている。

しかし、このようなやり方には満足できない。

5 小括

国内的にも国際的にも、独立企業間価格の原則の精緻化は、今日、さまざまな、問題点を指向する行動態様を斟酌して、行なわれている。このことは原則として歓迎されうる。なぜなら、そのようにして、各個の商品供給又は役務提供についての個別の事情が斟酌されうるからである。

しかし、今日の状況は、次に掲げる理由であまり満足のゆくところではない[15]。

(1) ドイツ税務当局は、独立企業間価格の原則を一層具体化する方向に前進しようと努めてはいるものの、これは相当の疑問のある一歩前進である。企業は、ドイツ税務当局によって、自己の価格政策に対し型にはまった審査を行なう危険性を、行政原則のルールのなかにみいだしている。前述の批判に照らすと、行政原則が独立企業間価格の原則の適用に関して経済的に適切な判定基準を作りだしたのかどうかは、本当に疑わしい。

(2) 行政原則においてもとられている、さまざまな、問題点を指向する処理態様によって、次のことが必要になったのである。コンツェルン内部の商品供給及び役務提供に際しての多様な事案ごとに詳密な個別判定基準を創ることが必要となった。

これに伴ない、ますます、次の危険が生じる。すなわち、関係各国の税務当局が、いかなる判定基準が適用されるべきか、そしてどのようにその判定基準が解釈されるべきかについて、異なる見解をもつ、という危険がそれである。

(1) *Rädler, Albert Josef*, German trasfer pricing, 1984.
(2) *Wingert, Karl-Dieter*, Unausgewogene Verwaltungsgrundsätze, Handelsblatt vom 28. /29. 1. 1983, S. 6.
(3) *Wingert* (FN. 2), Handelsblatt vom 28. /29. 1. 1983, S. 6.
(4) *Rath, Wolf-Dieter*, Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unernehmen, Kritische Anmerkungen zu den Verwaltungsgrundsätzen vom 23. 02. 1983, IWB Fach 3, Gruppe 1, S. 765.
(5) *Bundesverband der Deutschen Industrie* (BDI), Steuerliche Prüfung internationaler Verrechnungspreise, Stellungnahme zu den Grundsatzen für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze), BDI-Drucksache Nr. 159, April 1983. S. 6 und 9.
(6) *Ritter, Wolfgang*, Steuerliche Prüfung internationaler Verrechnungspreise, Verwaltungsgrundsätze, Prüfungsrahmen und Grenzen des Fromdvergreichs, BB 1983, 1677.

(7) *Klein, Klaus-Günter,* Die steuerliche Verrechnungspreisgestaltung international tätiger Unternehmungen — Probleme der nationalen und internationalen Anwendung des dealingatarm's-length-Prinzips, Köln, 1987, S. 21 f.

(8) *Klein, Werner/Friedhelm Nohl/Hans Zschiegner/Klaus-Günter Klein,* Konzernrechnungslegung und Konzernverrechnungspreise, Stutgart 1983, Teil D.; *Flick, Hans/Franz Wassermeyer/Helmut Becker,* Kommentar zum Außensteuerrecht, Außensteuergesetz — Anrechnung ausländischer Steuern (§§ 34 c, 34 d EStG, 26 KStG) — Nationale Schachtelprivilegien (§§ 9 Nr. 7, 8 und 12 Abs. 3 Nr. 4, 5 GewStG, 102 Abs. 2 BewG) Auslandsinvestitionsgesetz, Auslandstätigkeitserlaß, 5. Aufl., Köln Stand: Aug. 1990, § 1 AStG, Kommentar zu den Verwaltungsgrundsätzen; *Menck, Thoms/David Berberian,* Companison of US and German Intercompany Pricing Regulations, Intertax 1981, pp. 410.

(9) Vgl. *Höppner, Horst-Dieter,* Die neuen Verwaltungsgrundsätze sind notwendig und sachgerecht, Handelsblatt vom 3. 2. 1983.

(10) *Wingert* (FN. 2), Handelsblatt vom 28. /29. 1. 1983, S. 6.

(11) *Strobl, Jacob,* Kritische Anmerkungen zum Bericht des OECD-Steuerausschusses über Verrechnungspreise im Konzern, RIW/AWD 1980, 408; *Baranowski, Karl-Heinz,* Steuerliche Gewinnabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen, JbFfSt 1981/82, 109; *Vogel, Klaus,* Gebrauch und Mißbrauch von Steueroasen, Semiarthem des IFA-Kongress 1980, IWB Fach 2, Umschau und Vorschau, S. 352; *Engel, Clemens L. J.,* Konzerntransferpreise im internationalen Steuerrecht — Imprikationen der Gewinnabgrenzung multinationaler Unternehmen unter besonderer Berücksichtigung der Konzerndienstleistungen, Köln 1986, S. 26 ff.

(12) *Strobl, Jacob,* Die Praxis bei der steuerlichen Prüfung ausländischer Tochtergesellschaften in Deutschland, Ein Überblick und Erfahrunfsbericht, RIW/AWD 1980, 741 f.; auch *Reuter, Hans-Perter,* Besprechung von Seidel, Gewinnverschiebungen über die Grenze, FR 1972, Heft 16, 5; *Bellstedt, Christoph,* Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. Aufl., Köln/Marienburg 1973, S. 163.

(13) *Strobl, Jacob* (FN. 12), 748.

(14) *Strobl, Jacob* (FN. 12), 748.

(15) *Klein, Klaus-Günter* (FN. 7), S. 43.

追記：本稿は、一九八七年度慶應義塾大学学事振興資金の援助をうけている。なお、山崎泰毅氏（株式会社三菱銀行本店勤務）に訳語等についてご教示を得た。ともに、感謝の意をここに表したい。