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

Title	独立企業間価格の実体的原則
Sub Title	Die tragenden Prinzipien des Fremdvergleichsmaßstabes
Author	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.12 (1990. 12) ,p.145- 201
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	金子芳雄教授退職記念号
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19901228-0145

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.

独立企業間価格の実体的原則

木村弘之亮

第一章　はしがき
第二章　移転価格の設定形式
第一節　移転価格設定の形式についての概念
第二節　個別の移転価格設定
第三節　一括の移転価格設定
第三章　相殺取引
第一節　相殺の各種の形式
第二節　外部的相殺に関する租税法上の要件
第三節　国際的相殺取引
第四章　独立企業間価格の原則を担う諸原理
第一節　個別取引の把握の原則
第二節　基準時
第三節　準拠地
第四節　状況の比較可能性：全状況斟酌の原則
第五節　非関連者
第六節　合理的経済人
第七節　関連企業の機能
第五章　結　論

第一章　はしがき

独立企業間価格の原則（Dealing at Arm's Length-Prinzip）とは、各傘下企業のコンツェルン利益全体に対する寄与を調べようとするものであるとする見解[1]が有力である。しかし、所論は、他方でコンツェルンを経済単位として把握することを否定している点[2]で、論旨一貫せず、また、コンツェルン全体の連結財務諸表の作成義務を課していない国ぐにが存する限り、各関連企業のコンツェルン利益全体に対する寄与を審査することは、独立企業間価格の原則の固有の課題ではない。

むしろ、OECD報告書パラグラフ二にならって、多国籍企業が、独立企業間価格とは、同一又は類似の条件のもとに同一又は類似の取引について非関連者間で合意されたであろう場合の価格と定義し、この定義から独立企業間価格の原則（OECDモデル条約九条参照）にかかる構想を実体的に精緻にすることが適切であろう。

とはいえ、各関連企業の成果が調べられるべきであるから、この構想は、各関連企業のとる会計処理から出発する。これがグループ内部の取引によって誤ったものとされないためには、すべての内部的取引は利益の移転の点で中立的に移転価格を付されなければならない[3]。これは、納税者が比較可能な取引について独立の第三者と合意したであろう又は合意するであろう条件又は独立の第三者が相互にそのようにしたであろう条件で、内部のすべての取引に移転価格が付されることによって、達成されるべきである[4]。この構想が独立当事者間取引の原則、独立企業間価格の原則、独立企業の原則などと呼ばれている。

この原則は、当該関連企業が独立企業として得たであろう利益が算定されるべきであることを意味していない[5]。むしろ、我国の裁判例が同族会社行為計算の否認に関する原則を定立するに際して結節点として用いた合理的経済人の

概念が、ここでも有用である。専ら経済的、実質的見地において、当該価格設定が経済人の行為として不合理、不自然のものと認められるかどうかを基準として、これを判定することが問題である（参照、東京高裁昭和四八年三月一四日判決・行裁集二四巻三号一一五頁、東京高裁昭和四九年六月一七日判決・税資七五号八〇一頁）。したがって、独立性の概念は、内部的取引の価格を算定するに当たって客観化する要素としてのみ有用である。[6]

独立企業間価格の原則に対する最も重要な批判は、その内容の不明確性に向けられている。この問題を研究するためには、狭義の独立企業間価格と広義のそれは区別されるべきである。その際、狭義の独立企業間価格の下で、比較可能な取引について独立第三者（非関連者）と又は独立第三者間で実際に合意された対価が、理解される。これに対し、補助的方法を用いて、何がある特定の取引について非関連者と又は非関連者間で対価として合意されたであろうかを確定しなければならないとき、この対価は広義の独立企業間価格と呼ばれうる。[7]

狭義の独立企業間価格の決定はしばしば可能ではない。[8] その理由の一は、非関連者との（又は非関連者間の）比較可能な取引がまったく存在しないことがあるからである。[9] なぜなら、当該取引があるコンツェルン（グループ）内又は非関連会社間でのみ行われたり、あるいは、傘下企業が当該グループ内部で交換される役務について独占的地位を占めるからである。第二の理由は、比較可能な取引がある場合であっても、多くの場合に、納税者はその類似取引の取引条件を競争相手から入手できないことがある。[10] 実際の比較取引の数値が確認できるときでさえも、このことは、どの事案についても、独立企業間価格の一義的な確定を意味するわけではない。しばしば具体的状況の特殊性のため、比較の基準を確定するに当たり加算や減算が必要となり、あるいは、多数の可能な数値から選択することが必要となる。[11]

狭義の独立企業間価格を確定することが難しいため、Bellstedt は、独立企業間価格の原則が「もはや経験的に客観的に確定することのできないフィクションに」[12] なっていると結論づけている。しかし、所論は、独立企業間価格の原則について余りに狭い定義から出発している。一般に、通説にしたがえば、グループ内部での取引に付される移転価

格は、非関連者と又は非関連者間で行われた又は行われるであろう価格を指し、これは独立企業間価格の原則に合致する。[13] したがって、本稿は、独立企業間価格の原則についての広義の定義を基礎とする。かくして、ある特定のグループ内部の取引について狭義での独立企業間価格を確定できないという事実は、独立企業間価格の原則がはたらかないことを意味しない。したがって、むしろ、広義の独立企業間価格に逃げるべきであろう。[14]

以下においては、広義の独立企業間価格を確定するに当たり困難が生じるかどうかについて、考えうる算定方法を概観することによっては、検討することとしよう。非関連者と合意したであろう対価を確定するため、二極独占の理論（Theorie des bilateralen Monopols）が役立つかもしれない。なぜなら、通常、自由市場では提供されない役務や商品の提供が問題だからであり、これについて二つの関連企業がただ一人の供給者として又ただ一人の需要者として対立しているとき、二極独占の理論[15]について議論されるからである。[16]

Bergsteinerは、二極独占理論が、利益を（国外関係者に）移転しない中立的な移転価格の算定基準のための論拠を提供するかどうか、さらに、「相当な」移転価格として「独立企業間価格」の原則を具体化するに必要な仮説を提供しうるかどうかを検討した。一定の諸条件を前提として、いわゆる均衡理論を展開して、一義的な価格を特定しようとした。しかし、この方法によっては、実務上なんら一義的な解決は得られない、という結論をBergsteinerは得ている。[17] さらに、Bucherは、die moderne Verhandlungstheorieを価格形成の際の考えうる基礎として用いようと試みたが、しかし、極めて限定した条件の下でのみ一義的な解答を導きだしうる旨を確認しえたにすぎない。[18]

以上の考察[19]から、グループ内部の取引に付される移転価格の相当性を、理論的に一義的に審査することは、容易ではない。そこで国際的にすでに広く実用化されている手続にならうこととする。すなわち、それは、独立企業間価格の原則にしたがい、関連企業の会計処理から出発する手続である。この方法の実際上の長所は、それが利益の移転をコントロールするのに簡潔であること、移転価格に争いの生じた事案に限って審査調査すれば足りることなどである。

独立企業間価格の原則の精緻化は、税務当局にとっても多国籍企業にとっても必要である。[20] このような精緻化によって、税務当局は、平等課税の原則をさらに実現しうるであろうし、グループ内の取引について租税法上適正な対価を審査する際に簡易になるであろう。[21] また、その精緻化により多国籍企業は法的安定性を得るであろう。なぜなら、租税法の透明度が高まるうえ、企業の意思決定のもたらす租税法上の効果について、計算可能性が容易になるからである。[22]

たしかに、独立企業間価格の原則を精緻にすれば、その結果、必ず、対価を決定する際の判断余地が狭まるという意味において、柔軟性が損なわれるであろう。このため、前記原則の精緻化に反対するものもみられる。[23] しかし、かかる短所より長所の方が大きいので、所論に従うことはできない。[24]

移転価格の設定形式を第二章において、次いで相殺取引を第三章において論述し、移転価格取引を「存在の領域」で分析したのち、第四章で「独立企業間価格の原則を担う一般的諸原則」を考察する。その際、アメリカ、ドイツ、OECDにおけるガイドライン及び学説、判例を比較しつつ、検討する。移転価格の審査方法をめぐる一般原則及び特殊原則については、別の機会を得て論及することとする。[25]

(1) *Kumpf, Wolfgang*, Steuerliche Verrechnungspreise in internationalen Konzernen. Möglichkeiten zur Präzisierung des "dealing at arm's length" -Prinzips, Frankfurt aM 1976, S. 69.

(2) *Kumpf* (Fn. 1), S. 72 ff.

(3) Vgl. *Bühler, Ottmar*, Die internationalen Gesellschaften im Steuer, CDFI, Bd. 27, Köln 1954, S. 107.

(4) Vgl. *Dreger, K. M.*, Probleme des Gläubigerschutzes im Konzern, Mannheim 1966, S. 60.

(5) *Kumpf* (Fn. 1), S. 69.

(6) *Kumpf* (Fn. 1), S. 69. 同書に本稿は拠るところが大きいことを付記しておく。

(7) *Kumpf* (Fn. 1), S. 69.

(8) Vgl. *Höppner, Horst-Dieter,* Die steuerliche Beurteilung von Gewinnverlagerungen innerhalb multinationaler Unternehmungen, FR 1967, S. 469.

(9) Vgl. *Hammer, R. M./Morrione,* M. S./*Ryan, E.,* Concepts and techniques in determining the rea·onablness of intercompany pricing between United States corporations and their overseas subsidiaries, New York University 30th Institute on Federal Taxation, New York 1972, p. 1436.

(10) Vgl. *Hammer/Morrione/Ryan* (Fn. 9), p. 1436.

(11) Vgl. *Seidel, Gernot,* Gewinnverschiebungen über die Grenze, Düsseldorf 1972, S. 130.

(12) *Bellstedt, Cristoph,* Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. Aufl., Köln 1973, S. 192 f.

(13) 例えば，独立企業間価格の原則の定義について，参照，ドイツ対外取引税法1条1項および OECD モデル条約九条。Vgl. auch *Flick, Hans/Franz Wassermeyer/Helmut Becker,* Kommentar zum Außensteuerrecht, Außensteuergesetz-Anrechnung ausländischer Steuern (§§34 c, 34d EStG, 26 KStG)—Nationale schachtelprivilegien (§ 9 Nrn. 7, 8 und § 12 Abs. 3 Nrn. 4, 5 GewStG, § 102 Ads. 2BewG) Auslandsinvestionsgesetz, Auslandstätigkeitserlaß, 5. Aufl., Köln 1983, Stand: Aug. 1990, § 1 AStG, Anm. 132; *Seidel* (Fn. 11), S. 130.

(14) Vgl. *Bellstedt* (Fn. 12), S. 192 f.

(15) *Jacob, Herbert,* Preispolitik, Wiesbaden 1963, S. 203 ff.; *Krelle, Wilhelm,* Preistheorie, Zürich 1961, S. 405 ff.; *Moxter, Adolf,* Offene Probleme der Rechnungslegung bei Konzernunternehmen, ZfhF 1961, S. 651; *Bergsteiner, Werner,* Die Problematik von Gewinnverlagerunger bei internationalen Konzernen im handels-und steuerrechtlichen Jahresabschluß deutscher Konzernunternehmen, Diss. München 1968, S. 110 ff.

(16) Vgl. *Moxter* (Fn. 15), S. 651. 独立企業間価格の理論に二極独占理論を適用するのに，*Bergsteiner* (Fn. 15), S. 110 ff.; *Seidel* (Fn. 11), S. 128 ff.

(17) Vgl. *Bergsteiner* (Fn. 15), S. 120 f.; 同旨，*Seidel* (Fn. 11), S. 130.

(18) *Buchner, Robert,* Der Bericht des Vorstandes über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen nach dem neuen Aktienrecht und seine betriebswirtschaftliche Problematik, ZfbF 1967, S. 38.

(19) 詳しくは，*Kumpf* (Fn. 1), S. 79.

(20) *Neubauer, Heinz,* Zur Abgrenzung der verdeckten Einlagen in ausländische Kapitalgesellschaften von den Betriebs-

ausgaben im Gesellschafterinteresse, StBp 1971, S. 251.

(21) Vgl. *Kormann, Hermut*, Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, 2. Aufl., Düsseldorf 1970, S. 167; *Haefner, Karl-Heinz*, Konzernverrechnungspreise in steuerlicher Sicht (VW-Konzern), ZfbF, Sonderheft 2/1973, S. 84. Vgl. auch *Bellstedt* (Fn. 12), S. 169 によれば「国際コンツェルンはそのようなガイドライン及び確立した基準を探し求めており、ようこんでそれに従って行動をとる用意がある」ということが実務からわかる。

(22) Vgl. *Short, Alan R.*, Der US-Richtlinienentwurf über Verrechnungspreise im Konzern, EuStZ 1967, S. 547; *Bergsteiner* (Fn. 15) S. 141.

(23) Vgl. *Bergsteiner* (Fn. 15), S. 140 f.; *Rädler, Albert J.*, Steuerplanung bei Auslandskonzern. Management International Review 1969, H. 4/5, p. 104; *Menck, Thomas*, Die Besteuerung internationaler Konzerne. Ein Überblick über Stand und Entwicklungstendenzen, DStZ (A) 1972, S. 70; *Telkamp, Heinz-Jürgen*, Besprechung von Seidel "Gewinnverschiebungen über die Grenze", StuW 1973, S. 95.

(24) Vgl. *Nooteboom, A.*, Die Praxis der Konzernverrechnungspreise, Berlin 1972, S. 146; *Pöppl, Franz*, Die Problematik der Beurteilung von Leistungsentgelten im internationalen Konzern nach deutschem Steuerrecht, DStZ (A) 1974, S. 162. *Schöne, Wolfgang-Dieter*, Der besondere Fremdvergleich nach § 1 Abs. 1 letzter Halbsatz des Außensteuergesetzes aus der Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, FR 1975, S. 158 は、ガイドラインの図式的な記述をあまり意味がないと考えており、これにかえて、一般的な解釈原則を展開しようと試みている。

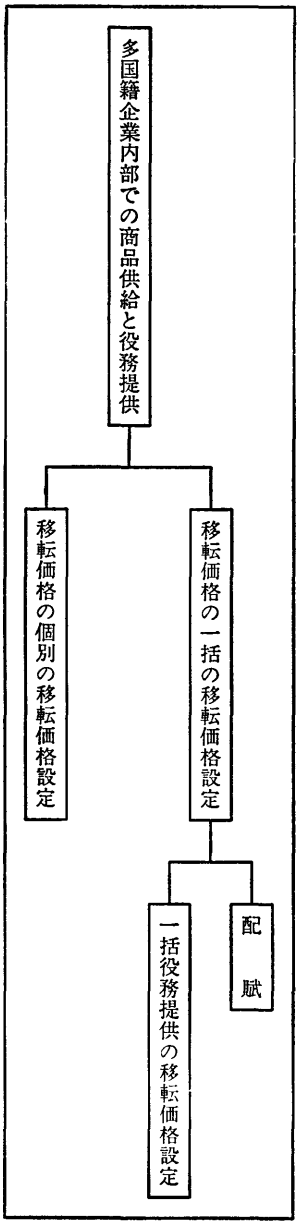
(25) Vgl. *Rädler* (Fn. 23), S. 104; *Seidel* (Fn. 11), S. 131 f.; *Telkamp* (Fn. 23), S. 95; *Kumpf* (Fn. 1), S. 107.

第二章　移転価格の設定形式

第一節　移転価格設定の形式についての概念

多国籍企業内部での商品供給及び役務提供は、個別の移転価格設定（Einzelverrechnung）の方途によるか又は一括の移転価格設定（pauschalierte Verrechnungen）の方途のいずれかによって移転価格を付されうる。[26] 次に掲げる第一表は、ありうる移転価格設定手続について概観を与えている。[27]

第一表　多国籍企業内部での商品供給と役務提供に対する移転価格の移転価格設定形式についての概念



(26) *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG, Anm. 255; *Ebenroth Carsten-Thomas*, Die verdeckten Vermögenszuwendungen imtransnationalen Unternehmen. Ein Beitrag zum Schutz von Fiskal-, Aktionärs-, Gläubiger- und Arbeitnehmer interessen im Transnationalen Unternehmen, Bielefeld 1979, S. 219 ff.; *Breiing, Klaus*, Verrechnungsentgelt und Umlagen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschftern im Steuerrecht. Das Recht der verdeckten Gewinnaus-

schüttung und der verdeckten Kapitaleinlage bei in- und ausländischen Beteiligungen, Köln 1975, S. 5 ff.

(27) *Klein, Klaus-Günter*, Die steuerliche Verrechnungspreisgestaltung international tätiger Unternehmungen. Probleme der nationalen und internationalen Anwendung des dealing-at-arm's-length-Prinzips, Köln 1987, S. 74. 同書に、本稿は依るところが大きいことを付記する。

第二節　個別の移転価格設定

個別の移転価格設定の方途により、各個の商品供給及び役務提供が区分して評価され、そして移転価格を付される。[28] 個別の移転価格設定は、ここでは給付及び反対給付について直接的判断が可能である範囲において、最も正確な移転価格設定の方法である。[29] 個別の移転価格設定は、ドイツ行政原則のなかで強調されている個別取引把握の原則から派生するものである。[30] 個別取引把握の原則にしたがえば、所得の適正配分は、「それぞれの取引」を基礎としなければならないので、[31] 商品供給及び役務提供についての移転価格の移転価格設定の相当性は、個別に各取引関係ごとに区分して判定されうるのである。

そうした区分した移転価格設定は、対価の額をできるかぎり正確に測定しうるために、商品供給及び役務提供の範囲を正確に画することを必要とする。したがって、個別の移転価格設定は、正確に範囲を画しうる商品供給及び役務提供についてのみ適している。[32] しかし、このような区分を行うとき、主たる役務とならんで、この主たる役務と直接に内部的にも時間的にも関連のあるそうしたいわゆる補助的役務及び追加的役務が提供される場合、いくつかの問題が生じる。[33] 典型的な補助的役務は、例えば、本来の役務及び給付、特殊な運送サービス及び／又は据え付けサービス等に伴う、助言である。この附随的役務の場合、主たる供給の価格に含めて一緒に移転価格を付することのできない

そうした区分された移転価格を付すべき役務が問題となっているかどうかが、基本的に分析されなければならない。しかし、附随的役務が主たる供給の一部である場合には、それは、区分して移転価格を付することはできない。なぜなら、附随的役務の対価は、通常、すでに主たる供給の価格のなかに含められているからである。

かくして、いかなる供給又は給付が追加的にすなわち通常の供給の範囲を超えて、申し込まれそして提供されるのかを判断しうるために、ひとつの取引の範囲が正確に画されなければならない、という問題が生じる。この点について、一般的に拘束力のある言明を行うことができない。なぜなら、商品供給及び役務提供の範囲は、取り決めや産業部門の与件によって左右されるからである。例えば、長期の取引関係を結んでいる取引当事者間における通常の穏当な条件に基づいているすべての役務ならびにすべての法定の保証サービスに、区分して移転価格を付することはできない。この認識は、ドイツ行政原則のパラグラフ三・二・三・三にみるルールでも斟酌されている。同パラグラフによれば、附随的役務〔の価格〕が第三者間〔の取引〕において通例その商品価格の移転価格のなかに含められている場合[34]」には、その附随的役務の移転価格を区分して付することは、原則として、許されなければならない。

(28) *Kumpf* (Fn. 1), S. 117 f., S. 264 f.

(29) *Kumpf* (Fn. 1), S. 264 f.

(30) ドイツ行政原則パラグラフ二・一・二（ドイツ連邦共和国連邦大蔵大臣／木村弘之亮訳「移転価格に関する行政原則（仮訳）」法学研究六三巻一一号（一九九〇）一一五頁参照。）及びＯＥＣＤ報告書パラグラフ四（ＯＥＣＤ租税委員会／木村弘之亮（訳）「移転価格と多国籍企業（仮訳）――一九七九年ＯＥＣＤ租税委員会報告書――」法学研究六三巻七号（一九九〇）八二頁参照）。

Flick/Wassermeyer/Becker (Fn. 13), § 1 AStG, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2. 1. 2.; *Schmidt, Peter J.*, Die Verwaltungsgrundsätze bei der Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, DB 1983, S. 1390; *Schelle* (Fn. 55). S. 148.

(31) ドイツ行政原則パラグラフ二・一・二(前注30)一一五頁; *Deutscher Industrie und Handelstag* (DIHT), Internationale Verrechnungspreise, DIHT-Planspiel, DIHT-Heft 189, Bonn 1981, S. 12; *Bundesverband der Deutschen Industrie* (BDI), Steuerliche Prüfung internationaler Verrechnungspreise, Stellungnahme zu den Grundsätzen für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, BDI-Drucksache Nr. 159, April 1983, Tz. 2.1.2.

(32) *Ebenroth* (Fn. 26), S. 145 ff.; *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG, Anm. 260 f.; *Kumpf* (Fn. 1), S. 264 f.

(33) *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG, Anm. 260 f.; *Kumpf* (Fn. 1), S. 264 f.; *Seidel* (Fn. 11), S.278 f.

(34) ドイツ行政原則パラグラフ三・二・三・三(前注30)一二四頁。類似の規定はパラグラフ三・一・二・三、五・一・二及び六・二・一にも見られる。*Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 3.2.3.3.

第三節　一括の移転価格設定

個別の移転価格設定のほかに、多国籍企業内部の給付(複数)に一括して移転価格を付する可能性もある。ここでは、いわゆる一括サービス取引の移転価格設定と本部で発生する費用の配賦とを区別しなければならない。[35]

一括サービス取引は、一の会社のために提供された多種多様な役務を含んでいる。[36] この一括サービス取引は、これに相当する個別取引の合意にとって代わるものであり、そして、例えば、技術上又は経営管理上の人的役務、ノウハウ又はライセンス合意を包括しうるものであり、これらが一体のサービスとして、ひとつの一括対価をもって移転価格を付される。

これに対し、費用配賦は、多国籍企業内部の役務についての、特別な移転価格設定の形式である。費用配賦の下では、「一の権利主体の許で発生した費用〔原価〕ではあるが、しかし本来一又は二以上の別な権利主体——単独で又は前者の権利主体と一緒に——にかかわる費用の再分担」[37]が理解されるべきである。多国籍企業内部の役務について

親会社の許で発生した費用〔原価〕の総額から、いわゆる配賦額（Umlagemasse）が算出される。配賦されるべき役務に対応して生じる費用〔原価〕が問題である。次に、そのように算定された配賦額が、配賦の算定基準により各傘下企業に一括して配賦される。

費用配賦契約は非関連の第三者間ではあまり頻繁に締結されないにもかかわらず、グループ内の費用配賦は、グループに特殊の移転価格設定手続として租税法上承認されている。(38)

ＯＥＣＤ報告書パラグラフ一九によれば、このような場合、税務当局は、一つの一括取引に含まれる異なった項目を区分して審査する理由を有していることがありうる。税務当局は、特殊関連会社間の一括取引契約の項目を、非関連者間における類似の取引を分析する方法と同様に、審査する必要があろう。

(35) *Wiedemann, Herbert/Lutz Strohn*, Die Zulässigkeit einer Konzernumlage im Aktienrecht, AG 1979, S. 906 ff.; *Neubauer, Heinz*, Zur Abgrenzung der verdeckten Einlagen in ausländische Kapitalgesellschaften von den Betriebsausgaben im Gesellschafterinteresse, StBp 1971, S. 253.

(36) ＯＥＣＤ報告書パラグラフ一七以下（前注30）八八頁以下。

(37) *Brezing* (Fn. 26), S. 65; *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG, Anm. 249.

(38) これとうらで、*Hillert, August*, Körperschaftsteuerliche Behandlung von "Konzernumlagen", Bemerkungen zum BFH-Urteil I R 31/67 vom 19. Mäz 1969, FR 1970, S. 18 ff.; *Gassner, Wolfgang*, Die steuerliche Anerkennung von Konzernumlagen, OStZ 1973, S. 210 FN. 3; *Brezing, Klaus*, Konzernumlagen im Steuerrecht, StBp 1976, S. 277 f.; *Schiffer, Heinrich*, Die Problemaik der Konzernumlagen im internationalen Steuerrecht, DB 1978, S. 902; *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG, Anm 249 ff.; *Kumpf* (Fn. 1), S. 256 ff.; *Ebenroth* (Fn. 26), S. 219 ff.; BFH-Urteil vom 2. 2. 1960 I 194/59, StRK § 6 Abs. Satz 2 R. 49; BFH-Urteil vom 19. 3. 1969 I R 31/67, BStBl 1969 II, S. 497.

第三章　相殺取引

第一節　相殺の各種の形式

個別の取引関係がつねに相当な移転価格を付されなければならないということから、これまで、出発していたが、この言明は今や少々相対化されなければならない。必ずしもあらゆる不相当な移転価格形成が自動的に利益の調整をうけなければならないわけではない。

ドイツの法律規定の文言に従うと、取引関係全部の成果を合算すると所得額が減少（独法人税法八条三項）又は所得類型ごとの所得額が減少（独対外取引税法一条一項）する場合にはじめて、利益の調整が行われうる。[39] それ故、不相当に低額の移転価格を相当に高額の移転価格と互いに清算することのできる差引計算が、利益の調整に先行しなければならない。このような差引計算が相殺取引（Vorteilsausgleich）と呼ばれている。租税法上この相殺が行われる場合には、概念上、いわゆる内部的相殺と外部的相殺が区別されうる。

内部的相殺は、複数の契約内容からなっているひとつの取引関係に関するものである。多数の各種役務がひとつの共通の移転価格でもって値を付されているそうした一括サービス取引（Leistungspakete, Package-Deals）についての契約[40]がその例である。内部的相殺は、本来の評価取引（Bewertungsvorgang）そのものの構成要素であり、したがって思惟上企業による移転価格形式においてなされなければならない。ここでの相殺は、契約の範囲内で行われ、したがって、各個別の役務についての価値評価にかかわるものである。[41]

外部的相殺によって、個別の取引関係間における便益と不利益を相互に包括的に相殺される。この差引計算は、各

様の取引関係に移転価格を付しているそのような契約の外で、行われる。[42] 内部的相殺と対照的に、外部的相殺に関するドイツ行政原則は、いくつかの前提要件を定めている。これらについては、第二節で言及しよう。

この点、わが国の租税特別措置法は、第六六条の五において、法人が、外国法人で特殊の関係のあるものとの間で、「資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引（「国外関連取引」という。）につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の独立企業間価格に満たないとき、又は…超えるときは、…当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす。」と規定する。本税制の本来の趣旨は、国外関連者との間の所得の配分が適正に行われることを目的とするから、法人と国外関連者との間であらかじめ相互に関連する相殺的な取引であることが認識されているようなものについては、それらの取引価格につき相殺の調整が認められる余地がある。

(39) *Debatin, Helmut,* Außensteuerreformgesetz, DStZ/A, 1972, S. 267 f.; *Debatin, Helmut,* Gewinnberichtigungen bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland, RIW/AWD 1975, S. 603 f.; *Brezing* (Fn. 26), S. 135; *Hofman, Wolf-Dieter,* Der Preisvergleich als vorrangige Methode zur Prüfung des angemessenen Verrechnungspreises im internationalen Konzern, RIW/AWD 1977, S. 15 f.; *Baranowski, Karl-Heinz,* Besteuerung von Auslandsbeziehungen, Herne-Berlin 1978, S. 196 f.; *Ebenroth* (Fn. 26), S. 117; *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG,Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2. 3.

(40) ＯＥＣＤ報告書パラグラフ一九以下（前注30）八九頁以下。

(41) *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2. 3. ＯＥＣＤ報告書パラグラフ二〇以下（前注30）九〇頁以下。

(42) Vgl. *Debatin, Helmut,* Anwendungsgrundsätez zum Außensteuergesetz. Wortlaut des Verwaltungserlasses vom 11. Juli 1974 mit erläuternden Anmerkungen, DB, Beilage Nr. 15/1974 zu Heft Nr. 36 Anm. 3 zu Tz. 1. 13.

第二節　外部的相殺に関する租税法上の要件

ドイツ行政原則の見解に従えば、納税義務者が、見通しうる〔近い〕将来にその不利益の埋め合わせとなる便益を当該関係者から受けるという事実を考慮して、その不利益な条件を甘受する、そうした取引関係についてのみ、当該便益は、原則として、当該不利益と相殺される。[43] したがって、健全かつ善良な経営者は、将来の一部分不確実な便益と不利益とを衡量しなければならないので、健全な経営者が将来期待しうる便益についての具体的拠りどころを見いだしているときにのみ、その者は自己の不利となる法律行為を行いうる。税務当局の見解によれば、さもなければ、経営者はその注意義務に違反している。

税務（企業）調査官は、したがって、次の諸点を調べなければならない。

○　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当該取引〔契約〕を結んだであろう、との推論を許すようなそうした内的関連性が、当該取引にあるかどうか、

○　健全な経営者が個別の取引に当って注意深く取り決めた便益及び不利益が、数量化されるかどうか、及び

○　その便益と不利益との相殺が合意されたかどうか、又はその便益の相殺が、不利となる取引を結ぶにあたっての動機の一つとして斟酌されたかどうか。[44][45]

したがって、このような相殺はきちんと計画されたものでなければならない。

ドイツ税務当局は、かくして、有利な法律行為と不利な法律行為とを、不利な「往きの行為（Hingeschäft）」とこれに対応する〔有利な〕「復りの行為」とに区分されるそうした一体性のある取引関係として解釈している。これらの取引関係間における内的関連性は、それに適した合意によって強化される。相殺取引をこのように解釈すると、その結果、そうした便益と不利益はその都度の契約当事者間においてのみ相殺されうることとなる。ドイツ税務当局の見

解は、多国籍企業のすべての子会社に関係するようなそうした包括的な相殺を、許容していない。[46]

ドイツ行政原則はパラグラフ二・三に定めるルールのほかに、多数のパラグラフにおいて、[47]相殺の適用規定を定めている。

パラグラフ二・三・三は、相殺の実施について、時間的制約を定めている。それによると、遅くとも一事業年度の末日に、「不利益がいつそしてどの便益と相殺される」かについて定まっていなければならない。実際の相殺を三事業年度内に実際に実施することができる。

米国では、イ、正常取引基準と異なる取引が行われた場合において、同じ当事者の間で同じ課税年度においてその効果を相殺するような、他の正常取引基準と異なる取引が行われたことが納税者によって証明されたときは、税務署長は総所得の配分に当たってその事実を考慮にいれなければならない（Reg. 1482-1(d)(3)）とされ、または、取引の一方当事者から他方当事者に当該課税年度の前後の合理的期間内に反対給付（reimbursement）をなす旨の取り決めがなされていることを納税者が証明した場合には、税務署長はこれを考慮にいれなければならない（Reg. 1482-1(d)(3)）とされている。

米国では同一の当事者間で正常取引と異なる取引が行われた場合に、その効果を相殺するような他の取引が行われたときには、一定の条件の下に、その事実は考慮される。

(43) ドイツ行政原則パラグラフ二・三・一（前注30）一一九頁。

(44) ドイツ行政原則パラグラフ二・三・二（前注30）一一九頁。

(45) *Schmidt* (Fn. 30), S. 1392 は、このような前提要件は「実務に親しまない」としている。

(46) その納税義務者が、その者と特殊の関係にある者と取引関係にあるときにこのことに合意したであろう場合にかぎって、ドイツ行政原則は、このような便益の相殺取引を許容している。グループ内部における相殺取引がその好例である。同旨、*Schmidt* (Fn. 30), S. 1392. 異説、*Fück/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.3., *Vogel*,

Klaus, Doppelbesteuerungsabkommen. Das OECD-Musterabkommen und die Doppelbesteuerungsabkommen vom Einkommen und Vermögien, 2. Aufl., München 1990, Anm. 43 zu Art. 9 OECD-Musterabkommen; *Menck* (Fn. 13), S. 18 f.

(47) ドイツ行政原則パラグラフ三・一・二・二、パラグラフ二・四・三、パラグラフ四・三・二、パラグラフ七・二・一（前注30）一二〇頁、一二一頁、一二七頁、一三四頁。

第三節　国際的相殺取引

国際的にも便益の相殺取引は承認される。ＯＥＣＤ報告書は、この点に関して、特別な規定を設けている。[48] すなわち、一般に、グループ企業間における相殺は、承認されなければならない。なぜなら、独立の企業もまたこのような相殺を互いに認めあうことがありうるからである。ＯＥＣＤ報告書の見解によれば、非関連者ならば、「便益が事前に正確に数量化でき、〔その便益が〕適切につり合いがとれていることから出発することができ、かつ当該契約上の取り決めが事前におこなわれる場合」[49] に限って、このような利益相殺を考慮するであろう。

(48) ＯＥＣＤ報告書パラグラフ二〇（前注30）九〇頁。

(49) ＯＥＣＤ報告書パラグラフ二一（前注30）九〇頁。

第四章　独立企業間価格の原則を担う諸原理

独立企業間価格の原則は、グループ内部の取引について、比較可能な条件の下で非関連者と又は非関連者間で合意

した又は合意したであろう価格で、移転価格を付することを要請する。この原則を精緻なものにするためには、まず次のことを明らかにしなければならない。[50]

1　当該取引が個別に審査をうけるのか又は全体として審査をうけるのか。
2　判定の基準時及び基準の場所はどこか。
3　比較可能な状況はいつのものか。
4　非関連者若しくは独立第三者とは何か。
5　独立企業間価格とは特定の数値でのみ認められるのか、又は価格帯で承認されるのか。合理的経済人もしくは健全な経営者の判断余地は承認されるのか。
6　関連企業のグループ全体における機能及び一般的経済市場における機能は、斟酌さるべきファクターたりうるか。

(50)　Vgl. *Kumpf* (Fn. 1), S. 72 f.

第一節　個別取引の把握の原則

二国間の租税法においても、原則として、関連企業間の取引は、それぞれ個別に独立企業間価格の原則に従って移転価格を付さなければならないということを前提としている。[51] それぞれの取引がその移転価格の相当性について審査をうけなければならない。このことは、ＯＥＣＤモデル条約第九条にもみられるところである。

ＯＥＣＤ報告書（パラグラフ一一）もアメリカ合衆国財務省規則（§1. 482-1 (a)(6)）もともに、個別取引の把握の原則をはっきりと規定していない。これらのガイドラインの文脈からは、しかし、この原則がそこでも適用されねばなら

ないことが、読み取りうる。[52]

合衆国財務省規則は、それぞれの取引自体がその相当性の点について審査をうけなければならないということを、一義的に示唆する規定をおいていない。しかし、その規則の構成は、コンツェルン内部の取引関係の全体をさまざまな取引範疇に細分しており、さらに、独立企業間価格を特に精緻にするため手を加えているが、このような財務省規則は、同規則が個別取引の把握から出発していることを認識しうるものといわなければならない。[53]

この点について、ドイツ対外取引税法もまた次のように解釈されうる。すなわち、特殊関連者間の国境をこえる取引はそれぞれ独立企業間価格に照らして判断されなければならない。[54]

移転価格の判定の出発点は、特殊関連者との「それぞれの取引（jeweilige Geschäft）」[55]、したがって「個別取引（das einzelne Geschäft）」[56]の把握である。このことは、グループ内部の商品供給と役務提供はつねに個別にその対価の相当性を基準として分析されなければならないことを意味する。[57]それぞれの取引について、その移転価格によって利益が関連企業間においてどの程度移転されうるであろうかが、判定される。このことが正しいことは、個別取引評価の原則（Grundsatz der Einzelbewertung）からも導だされる。この会計原則は、グループ内の取引を把握する際にも正規の簿記の原則として尊重されなければならない。[58]ひとつの取引が複数の部分的取引からなっていることもあるが、この場合、たしかにこれはそれぞれ区分して移転価格を付されるけれども、[59]例えば、ドイツ税務当局はそのドイツ行政原則においても次のことを前提としている。すなわち、「一般の取引実務において、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。言いかえると、それらは、区分して合意されそして決済される。」[60]唯一の対価が複数の商品供給又は役務提供に一括して付しうるのは「当該対価の合計が個別の商品供給又は役務提供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しうるであろう場合」[61]に限られる。

しかし、個別取引を把握する原則からは、つねにひとつの個別の取引が判定の対象とされるべきだということは導きだされない。むしろ、自己完結的な取引関係が決定的に重要である。この自己完結的な取引関係は、しばしば多数の個別の役務から成っていることがありうる。独立企業間価格の原則を斟酌すると、移転価格がこのような取引関係全体に対して、すなわち各部分的役務一切の総体に対して相当である場合には、これは適正な対価ということができる。[62]

もっとも、相当性のテストにとっては一つの単位としてみなされなければならない。このように全体として一つの単位として取り扱うことは、相殺取引の問題と区別されなければならない。[63] このような個別取引の把握によって、各取引の特殊性を考慮し、これにより所得の適正配分を下記のグローバル方式に比べて本質的に精緻に行うことができるようになる。さらに、個別取引の把握の原則に従うかぎり、独立企業間価格の原則は、取引が実際に関連企業間で交換される事案にのみ適用される。[64]

ちなみに、「特殊の関係が存在するかどうかの判定は、それぞれの取引が行われた時の現況によるものとする。[65]」日租税特別措置法施行令は、原価基準法を除き独立価格比準法及び再販売価格基準法にのみ個別取引把握の原則を適用している[66]（もっとも、除外の理由は分明でない）。さらに、独立当事者間価格の算定方法のうち、第四の方法（とりわけグローバル方式）には、必ずしも個別取引の把握の原則は妥当しない。

個別取引評価の原則からの帰結としての独立企業間価格の決定にとって、それぞれの取引が考察されなければならず、その際、ひとつのまとまりのある取引を構成する複数の部分的取引は相当性のテストとの関係では全体として扱われなければならない。これが原則として確認される。

最後に、内部取引の個別把握の原則によって、影響を与える要因の数を減らすことができ、また、特殊事情を斟酌するのも容易となる。

(51) Vgl. *Mersmann, W.*, Die Ertragsbesteuerung inländischer Betriebstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften. Ein Beitrag zum internationalen Steuerrecht, Heidelberg 1966, S. 171; *Bergsteiner* (Fn. 15), S. 36 f.

(52) *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG, Verwaltungsgrundsätze Tz. 2. 1. 2.; *Kumpf* (Fn. 1), S. 119. 特に、OECD報告書パラグラフ四（前注30）八二頁。

(53) *Kumpf* (Fn. 1), S. 117.

(54) Vgl. *Bellstedt* (Fn. 12), S. 194; auch *Bundesamt für Finanzen*, Handbuch zur Prüfung von Auslandsbeziehungen. Vorläufiges Muster, IV, C/1—S. 1300—, GlNr. 1531 Tz. 2.

(55) ドイツ行政原則パラグラフ二・一・二（前注30）一一五頁。同旨、*Schelle, Diether*, Ausgewählte Zweifelsfragen zu den Verwaltungsgrundsätzen, JbFfSt 1983/84, S. 148.

(56) *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG, Verwaltungsgrundsätze Tz. 2. 1. 2.

(57) *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG, Verwaltungsgrundsätze Tz. 2. 1. 1.; *Schmidt* (Fn. 30), S. 1390.

(58) ドイツ商法典三九条一項、及びドイツ所得税法六条一文参照。

(59) *Kumpf* (Fn. 1), S. 72 f.

(60) ドイツ行政原則パラグラフ二・一・四（前注30）一一六頁; *Baumhoff, Hubertus*, Verrechnungspreise für Dienstleistungen. Die steuerliche Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen auf der Grundlage des Fremdvergleichs, Köln/Berlin/Bonn/München 1986, S. 141 f.

(61) ドイツ行政原則パラグラフ二・一・四（前注30）一一六頁。

(62) *Klein* (Fn. 27), S. 77 ff.

(63) *Kumpf* (Fn. 1), S. 118.

(64) *Kumpf* (Fn. 1), S. 70.

(65) 日租税特別措置法施行令三九条の一二第一二項。

(66) わが国の移転価格税制は、現実の取引価格ではなく、申告書上で調整された価格を判定の対象とするとされているが（五味雄治編著・Q&A移転価格の税務〔一九八七〕八五頁、八六頁）、このことは、移転価格税制が、私法上の取引関係に変更を加えようとするものではなく、租税法上の所得適正配分に係る問題であることを意味している。わが国の実務が、個別取引の把握の原則をどのように斟酌しようとしているのかは、右言明から明らかにならない。

第二節　基準時

基準時の理解に応じて、グループ内部取引に対する独立企業間価格の金額についてさまざまな見解が生じうる。ある対価が契約の締結時に相当と思われても、事後になってみれば、例えば税務調査の機会には、後に利用しうるようになった資料を用いれば独立企業間価格と判断されないこともありうる。

企業は、自ら役務を提供する前に、その移転価格を確定しなければならない。このことは、いくつかの影響要因が時間の経過とともにどのように展開するかについて、前以て想定しておかなければならないということを意味する。これに対して、税務当局は、当該企業により確定された移転価格を事後に回想的に判定することができる。これは、税務当局にとってしばしばより良い情報を入手しうるという利点となる。したがって、租税法上、独立企業間価格の原則に基づいて移転価格形成を審査するに当たり、この判定の基準時を明確に定義することは、不可欠である。

合衆国財務省規則は、基準時の一般的規定を定めていない。ドイツ対外取引税法一条一項では、基準時は一義的に、コンツェルン内部取引の合意の時点である。かつて、隠れた利益配当について、健全かつ善良な経営者が非社員にも便益を与えたであろうかどうかの問題は、隠れた利益配当の着手の時点を基準に、合理的に審査されうることは、争われていない。[67] Döllerer は次のように述べている。ひとつの法律行為を用いた隠れた利益配当については、義務的行為（Verpflichtungsgeschäft）の着手の時の現況が決定的に重要である。[68] 同様に、ドイツ対外取引税法一条一項からも、取引行為の合意の時点が基準とされるべきであることが、導きだされねばならない。[69] もっとも、ドイツ行政原則の総則が、そうした規定を置いていないことは、驚くべきことである。[70] 行政原則の公表以前において、個別取引を対象とすべきことは、Beck によってのみ一義的に確認されていた。しかし、同じ意味において、連邦行政裁判所の判決[71]も税務当局のハンドブック[72]も解釈されなければならない。[73] 西ドイツ行政原則が、その各論においてはじめて、言及して

いる（ドイツ行政原則パラグラフ三・一・二・一はパラグラフ四・二・五第一文）。ドイツ行政原則パラグラフ三・一・二・一によれば、当該契約の締結時において見られる状況が決定的要因である。同様の規定が、パラグラフ四・二・五第一文において利子について定められている。これらの各規定は、一般原則から派生する。学説に従うかぎり、健全な経営者がそれぞれ商品供給又は役務提供の契約の意思決定を行う時点において善管注意義務をもって利用又は入手しうる情報の状態が、原則として、相当性のテストにとって決定的に重要である。[74] したがって、事後に用いうるようになった知見を斟酌して、回顧的に考察する考え方は退けられる。[75]

この見解は独立企業間価格の思考方法に合致している。なぜなら、相互に独立した当事者は、給付の対価をその利用しうる情報を用いてその時に合意にするのが通例だからである。グループ内部的取引に対する独立企業間価格の金額についての決定は、当該取引の合意の際の現況及びこの時点に存在した情報を基礎として下さなければならない、ということが原則である。

しかし、長期契約の場合にはいくつかの問題が生じる。長期契約の場合には、その都度の商品供給又は役務提供の契約締結時における状況がもっぱら判定の基礎とされるとすれば、それは経済的には不満足であろう。税務当局の見解にしたがえば、このような事案についても、契約当事者が契約期間中におけるこのような基本条件の変化にどのように対応するべきかについて前以て合意していたかどうかが、尊重されなければならない。[76]

したがって、その都度の商品供給及び役務提供の着手の時点がつねに独立企業間価格の原則の解釈と適用にとっての基準時である、ということが確認される。特殊な場合には（例えば、長期契約関係の場合には）、前記の基準時から乖離した判定基準もまたその判定の基礎とすることが必要なこともありうる。

同様の確認規定はＯＥＣＤ報告書のパラグラフ一五にも定められている。かくして、いわゆる事後判定（ex post-Beurteilung）は否定される。なぜなら、事後判定しうるとすれば、税務調査官が後からより優れた経済の立場にたつ

といった危険性が生じるであろうからである。

日租税特別措置法施行令第三九条の一二第一二項は、基準時について、「それぞれの取引が行われた時の現況による」と定めるのみである。

OECDの報告書及びアメリカ合衆国の財務省規制もともに、移転価格の審査に際して基礎とさるべき基準時について立ち入っていない。しかしながら、ドイツの行政原則で定められているルールは国際的取扱いに合致しているであろう。(77)

(67) Vgl. BFH-Urteil I R 114/70 vom 22.4. 1971, BStBl II, S. 600; *Döllerer, Georg,* Frangen der verdeckten Gewinnausschüttung der Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, BB 1967, S. 1442; *Knoppe, Helmut,* Lizenzverträge und verdeckte Gewinnausschüttungen, BB 1967, S. 1119; *Uecker, Peter,* Der Vorteils-Nachteils-Ausgleich beim Abhängigkeitsbericht. Kriterien der verdeckten Gewinnausschüttung als Lösungsweg, Düsseldorf 1972, S. 73 und S. 95 f.; *Schulze zur Wiesche, D.,* Verdeckte Gewinnausschüttungen innerhalb eines Konzerns, DStR 1974, S. 244 ff.

(68) Vgl. *Döllerer* (Fn. 67), S. 1442.

(69) Vgl. *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG Anm. 155.

(70) これらの批判、*Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2. 1. 2.

(71) Vgl. BFH-Urteil I 220/64 vom 1. 2. 1967, BStBl 1967 III, S. 495 (S. 498).

(72) Vgl. *Bundesamt für Finanzen* (Fn. 54), GlNr. 1522 Tz. 1.（余り明らかでないものに GlNr. 2141e);「粗利益の比較はグローバルであるべきでない。すなわち、企業全体について概算でなされるべきでなく、商品ごとに区分してなされるべきである。」同旨、*Schröder, Siegfried/Kurt Hoppstädter,* Verrechnungspreise Zinsen und Vergütungen für sonstige Finanzierungsleistungen im internationalen Konzern, StBp 1972, S. 27; *Schröder, J.,* Internationale Konzernverrechnungspreise ausdeutscher Sicht, in: Verrechnungspreise im multinationalen Unternehmen, hrsg. von der Deutschen Gesellschaften für Betriebswirtschaft, Berlin 1974. S. 80.

(73) *Kumpf* (Fn. 1), S. 177.

(74) *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2. 1. 2.; *Kumpf* (Fn. 1), S. 119 f.; *Baranowski, Karl-Heinz,* Die steuerliche Prüfung von Verrechnungspreisen, StbKongREp. 1982, S. 318 f.; *Baumhoff* (Fn. 60), S. 143 f.

(75) Vgl, *Hillert, August,* Zur steuerlichen Behandlung inländischer Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen, Stbjb 1969/70, S. 485; *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG, Anm. 156.

(76) ドイツ行政原則パラグラフ三・一・二・一（前注30）一二二頁。

(77) *Kumpf* (Fn. 1), S. 119; *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2. 1. 2.; *Klein* (Fn. 27), S. 58.

第三節　準拠地

二以上の国のあいだで遂行されるグループ内取引については、独立基準価格の算定にとって基準となる場所（準拠地）が問われなければならない。すなわち、どの国の価格水準が独立企業間価格を算定するかが、明らかにされなければならない。ドイツ大蔵省のハンドブックが取扱いを定めていた。[78] これによれば、外国親会社の国内製造子会社が、独立の企業なら当該製品について同じ取引段階で（auf gleicher Markstufe）買手の所在地（Sitz des Abnehmer）の市場において（auf dem örtlichen Market）稼得しえたであろう対価を、移転価格と査定しなければならない。したがって、対外取引の場合、それぞれの輸出市場が、準拠地となる。逆に、国内市場において独立販売会社なら当該製品に対し購入代金として支払ったであろう対価が、移転価格として国内子会社に要求される。[79] 仮にハンドブックに明示されていない場合であっても、親会社が国内にそして子会社が国外にあるときには、このような考慮は相当とみなされるべきである。親会社の本店が外国にあるとき、その子会社がドイツ国内でまったく利益を計上しないか又はごくわずか

な利益しか計上しないのは、拒否されなければならない。親会社の本店所在地国において、それぞれの経済システム、経済構造又は国民性のためそれが正常だとみなされる場合であっても、そうである。むしろ、独立企業なら比較可能な活動をとおして、ドイツの経済条件の下で稼得するであろう利益が、基準となる。[80]

（商品又はサービスを）受け取る関連企業の所在地における価格水準を決定的なものとみなすことは、原則として正しい。[81] なぜなら、独立の取引相手の場合であっても、結局はつねに、販売先市場の条件が、すなわちある取引が独立当事者間でおこなわれるかそしていかなる価格で取引されるかを決定するからである。[82]

ある関連企業が外国の関連企業に商品を販売し、当該外国市場におけるその価格が（これは前述のように独立当事者間価格にとって基準となるものであろう）当該国内価格水準を下回る場合に、これが独立企業間価格からどの程度まで乖離するとみるべきか。これが問題である。[83] そのような価格形成をなすべき経営経済上の説得力のある理由がないようにおもわれ、かつ明らかに妥当性を欠いている考慮がなされているときには、健全な経営者ならそのような契約を結ばないであろう。それにもかかわらず、かかる輸出がなされるとき、利益の移転が行われている。[84] 実際のグループ内の取引について利益の移転につき中立的に移転価格を算定することが、独立企業の価格の原則の務めだからである。したがって、国外関連企業との取引がそれぞれ経済的に理由のある場合には、その都度の外国の販売市場における価格水準が基準となるのであって、たといこれが国内の価格水準を下回っていても、そうである。国内の価格水準と国外の価格水準が相異なっているときつねに高い方が基準となる、といった類の「最高価格原則（Höchstpreisprinzip）」は、国際的二重課税をもたらすにちがいない。[85]

要するに、独立企業間価格の算定にとってその都度の販売先市場（Absatzmark）の価格水準が決定的なものとなる、というのが原則である。これは、商品を供給する関連企業にとって、グループの結びつきがないとすれば、その都度の販売市場（輸出先市場）で稼得されうる価格であり、商品を受け取る関連企業にとっては、非関連者からその者の

（自国の）市場で商品を販売してもらうために、必要とするであろう価格である。

(78) *Kumpf* (Fn. 1), S. 120.

(79) Vgl. *Bundesamt für Finanzen* (Fn. 54), GINr. 1520 Tz. 3 ff.

(80) Vgl. *Bundesamt für Finanzen* (Fn. 54), GINr 1533; *Schröder* (Fn. 72), S. 84.

(81) 同旨、*Marsmann* (Fn. 51), S. 165, S. 95.

(82) Vgl. auch *Müller, E.*, Die Preisstellung zwischen einem Auslandsunternehmen und der deutschen Tochtergesellschaft order Betriebstätten in einkommensteuerlicher Betrachtung, WPg 1956, S. 484.

(83) *Kumpf* (Fn. 1), S. 121 f.

(84) Vgl. *Bundesamt für Finanzen* (Fn. 54), GINr. 1521 Tz. 2.

(85) *Kumpf* (Fn. 1), S. 122.

第四節　状況の比較可能性：全状況斟酌の原則

もし厳格に理論的に考えるならば、グループ内部の取引の状況（条件）が比較対象取引と完全に合致しているときに限って、独立企業間価格が存在しうる。しかし、このことから、諸条件の同一性の要請までもが導きだされるとするならば、まったくわずかな事案についてのみ、狭義の独立企業間価格が確認されうるにすぎないであろう。税務当局はこのような事態を避けるため、アメリカ合衆国の財務省規則は次のように解決しようとしている。相違なる条件は、対価に対する（当該相違から生ずる）影響力が数量化しえなくなったり、また正確に斟酌できなくなるときはじめて、当該取引の比較を不可能にすると。これは、できるかぎり狭義の独立企業間価格を付そうとする実務上の要望と同一性を求める理論上の要請とのあいだにおける、妥協であり、これは承認されうるものである。(86)

しかし、アメリカ合衆国の文献上ではこの点について批判が向けられている。すなわち、合衆国財務省規則は、一般的価格水準を下回る価格を前述の狭い範囲内でのみ、さらにまた難しい立証責任を課してのみ許容しており、そして対外取引をしばしば附随取引とみなすそうした取引実務[87]を考慮していない[88]。さらに、場合によっては一般的価格水準の下限がどこにあるのか、明らかでない[89]。もっとも同時に、求められている自由主義[90]が、自由主義的なルールの濫用を防ぐことが困難となることを考えておくべきである[91]。

合衆国財務省規則に定められているルールは、しかし、あらゆる状況を斟酌して必要なことを正しく評価するためには、あまりに狭すぎる。なぜなら、そのルールは、考えうる目標設定の一つ、とくに市場の拡張又は維持にのみ持ち出されるにすぎないからである。原則に立ちかえることが適切であるようにおもわれる。すなわち、一般的価格水準から乖離する移転価格はいずれも、それが非関連者についても受けいれられる又は受けいれられたであろう限りにおいて、独立企業間価格として承認されねばならない[92]。

独立企業間価格とは、問題の取引に見合った条件の下で非関連者と又は非関連者間で結ばれた又は結ばれたであろう価格である。ある取引に影響を及ぼしうる諸条件に従って斟酌しなければならないものを体系化しようと試みる場合、三つのグループに区分することができるであろう[93]。

1．当該市場状況での一般的外部的条件

2．合意のなされた当該取引の特殊的外部的条件

3．当該取引の背後にある企業の計画の形での、内部的主観的条件

これらのグループに分類される条件については、以下で、独立企業間価格に影響を与える要素として述べることとする。

しかし、前もって、独立企業間価格の原則が、比較の対象とされる取引についての条件の比較可能性又は同一性を

必要とするのかどうかが、明らかにされなければならない。合衆国の規則によれば、以下のような比較可能性が存在しなければならない。すなわち、財の物理的特性及び類似の状況がその都度合致しているか、又は大幅に一致しているため、なにがしかの相違があるとしても、それがまったく価格に影響を与えないか、又は、限られた数の修正項目によって調整されうる。価格に対して特定の影響を及ぼしうる相違点だけが、価格の修正によって、調整されうる。[94]前記三つの設例では、比較可能性に対する相違点の影響が明らかになる。したがって、輸送の条件又は保険の条件が相互に違っているときには、通常、比較可能性は排除されない。[95]同様に、物理的特性についての小さな相違も同じように判断されよう。[96]これに対し、無体財産の使用方法の相違、たとえば価値のある商標権の使用方法の相違は、通常、比較可能性を排除する。[97]このルールの問題点は、あるひとつの相違がいつ当該価格に対する特定の影響力をもつことをやめるかを特定する点にある。[98]ある相違の影響力が確認されうるかどうかは、それが別の比較可能な取引によって立証されなければならないか、又はそれが原価を斟酌して特定しうるかどうかに、かかっている。[99]

ドイツ租税法においても、当該状況（条件）が完全に同一である必要はない、というのが通説である。[100]

(1) 各取引についての合意の比較可能性

ここでは、ある取引の特殊な外部的条件が問題である。とくに、次の諸点に注意がはらわれねばならない。

① 取引の期限
② 貨物引渡しの条件
③ 支払の条件
④ サービスの提供の有無

まず、①の取引の期限については、長期取引と短期取引の区別があることからも分かるように、この取引関係の期限がほぼ合致しているときに限って、比較可能性が認められる。取引の期限が異なれば、価格も当然異なるのが普通

である。

次に、②の貨物引渡しの条件については、たとえばＦＯＢとＣＩＦでは、当然、そこに価格の開差が生じる。③の支払の条件も価格形成に大きな影響を与える。現金割引と売掛け（Zahlungsziel）とでは、売買価格に当然差がでるし、支払期限よりも早く代金決済を行った場合には、仕入割引が行われるのも、広く普及している商慣行といえよう。

④のサービスの提供の有無について述べると、売買の対象となった商品の引渡し後に故障や欠陥が生じた場合に、その修理費用を売主が負担することになっている場合と、そうでない場合では、売買価格にも大きな差異が生ずる。価格形成に影響を与えるその他の要因としては、たとえば次のようなものが考えられる。[101]

- 取引の対象及び必要な場合には、副次的取引
- 取引の裁量。大量取引には通常価格の値引がある。[102]
- 資金調達又は資金援助
- 通貨リスクに対する保証
- 一定の特別費用（広告宣伝費、保証費）の引受
- 供給の時期

(2) 市場状況の比較可能性

原則として、移転価格にとって、販売(先)市場の状況が基準とされなければならない。[103] 二つの取引の場合ひとつの比較可能な販売市場を判定の基礎としうるためには、一連の市場状況を特定しうる諸要因に注意が払われなければならない。Ribel は、ひとつの市場の性格を本質的要因と考えている。[104] この観点は、独立企業間取引の原則を精緻化するときにも、尊重されなければならない。例えば、エナメル製造業者が、一次的には塗装材の再加工のため製造した

透明エナメルのうち、わずかな分量を（指のエナメルに用いる）化粧産業にも販売する場合、この市場の規模及び特質のため、そこで稼得される価格は、コンツェルン内部における塗装材の販売にかかる移転価格として用いることはできない[105]。

さらに、当該取引に関与する関連企業がいかなる取引段階（市場段階）にあるかも、重要である[106]。例えば、採取段階、製造段階、精製段階、据付段階、卸売段階、及び小売段階がその例である。

競争条件もまた、価格に影響を及ぼす[107]。供給者側の市場参入者の数及び需要者側のそれに応じて、さまざまな市場形態が異なるが[108]、そこでは、独立当事者間でさえさまざまな価格が形成されうる。あるひとつの取引について、市場の異なるごとに、まったく相異なる競争条件が支配することがある。

またさらに、国家による介入に基づく市場状況の特殊性にも、注意を払わなければならない[109]。例えば、価格が国家によって特定され、国の監督をうけ、あるいは価格統制により上限を定められることもありうる。外国為替管理法の規定が国外から提供される役務に対する対価、さらに場合によってはとくに国外関連企業の提供する役務に対する対価について、制限を加えることもあり、あるいは、そのような対価の支払を完全に禁止することさえある。

国家の介入には、一に、グループ内取引に対する対価の送金にかかるもの、二に、対価の金額の確定にかかるものがあり、両者は区別されなければならない[110]。例えば、後者については、法律規定に基づき算定されうる対価が、移転価格とみなされなければならない。例えば、価格統制が行われている場合、価格統制法上制限されている価格が、相当の価格である[111]。独立の取引当事者もまた、法律規定を遵守しなければならないからである。関連企業が価格形成について特定の国家介入を知ってある取引を行った、という事実は、当該介入を調整する利益修正の正当事由としてみなされえない[112]。独立企業間価格の原則にとって決定的な問題は、当該取引が――契約締結にあたり知られていた国家介入を考慮に入れても――なお非関連者と合意されたであろうかどうかである。もし肯定されるならば、当該国家介

入は、それぞれの取引を根拠づける要因として[113]、完全に市場状況の比較可能性を判断するときに斟酌されなければならない[114]。

最後に、国家的措置が市場状況を規定する要因である、ということは原則として確認されなければならない。グループ内部の取引が当該国家的措置を確認されなければならない。グループ内部の取引が当該国家的措置を知っていても合意されたかどうかは、重要でない。金額をその対象としている場合、その措置は、独立企業間価格を直接規定している。

国家的措置が対価の送金を制限している場合、原則として独立企業間価格は無関係である[115]。

市場の性格、市場段階、競争条件、国家介入及び国家的措置とならんで、さらに、次に掲げる諸点が斟酌されなければならない[116]。

- 調達市場及び販売市場に関する地理的状況
- 生活水準、文化及び国民の特殊性
- 利用しうる社会的基盤
- 市場の透明度
- 競争者にとっての市場参入の可能性
- 市場の空間的集中又は拡散
- 取り扱われる財の均質度

(3) 事業計画の斟酌

ひとつの特定のグループ内の取引にとって意義のある条件は、すべて独立企業間価格の算定に際し斟酌されなければならない[117]。いわゆる類型化による考察方法は、独立企業間価格の原則に反するであろう。なぜなら、後者は、比較

可能な状況の下で独立の第三者なら行ったこと又は行ったであろうことを、その基準とするからである。「あらゆる情況の斟酌を求める原則は、当該取引の背後にある事業計画が前記(1)及び(2)の条件とならんで、どの程度まで独立企業間価格に影響を与えるか、という問題を提起する。コンツェルンの事業計画の結果、一般的価格水準とかけ離れた移転価格が設定されるとき、このような斟酌は租税法上常に争われる。当該役務を提供した関連企業に対しては、一般的価格水準を下回る部分について、受け取る関連企業に対しては上回る部分について、税務当局は目を光らせている。なぜなら、税務当局は、課税所得の逸失を懸念しているからである。

一般的価格水準を下回る移転価格でもって国際的企業戦略を展開しようとする事業目的のある場合には、次の例などがあげられる。[118]

(イ) 市場占拠率の創出、上昇又は防衛など（いわゆる競争価格）

(ロ) 国外の、欠損で困難な状況にある関連企業の支援

(ハ) 過大な在高の一掃

(ニ) 手元流動性不足の回復

(ホ) 利益の国外関連企業への移転

逆に、事業目的によっては、一般的価格水準を上回る移転価格が付けられることも、考えられうる。[119]

例えば、

(イ) 国外関連企業への利益の移転

(ロ) 過大価格を甘受して第三者の製品を短期的に買い足すことによって、品不足の回復

(ハ) 年末近くにまだ使いきっていない予算資金の利用

アメリカ合衆国財務省規則は、一般的な価格水準から乖離する移転価格が租税法上承認されうるかどうかの問題に

ついて、一般規定をおいていない。商品の販売についてのみ、ガイドラインは明文をもって、市場の創出又は維持のため販売者が国外関連企業に対してしばらくの間通常の利益より低い利益で販売しうるということを規定している。[120] この例をさらに詳説すると、この目標設定は、全部原価を下回る価格を正当化しうることもある。[121] 前提要件は、比較可能な状況の下でグループ内部でない取引においても、その価格が付されるであろうことである。これは、次のようにして立証することができる。すなわち、特殊関連のある購入者自身が第三者に対する再販売の場合にも同様の価格引下を行うこと、又は当該売買された生産物に関して他の生産物に関してより相当に大きな販売促進を努力していることを立証することができる。[122]

第三者に対する比較可能な販売についてもこれと類したことが起きる場合には、グループ内で移転価格を付するときには一般的価格水準を下回る価格を許容しうると考えられているが、この点についてはガイドラインは明文をもって言及していない。[123]

ドイツの税務当局の見解の拠りどころを前述のハンドブックが提供している。これによれば、一般的価格水準からの乖離が経済的に理由のある場合には、移転価格は承認されうる。そのような経済的理由が、例えば既存の販売市場の拡張のための競争価格の場合、承認される。その他、承認の前提要件は、価格上の利益が国外関連企業からその販売者に再移転されることが立証されうることである。[124] 生産に依存する原価として理解される、限界原価が、価格の下限と考えられる。[125] 比較的低い利益マージンの許容性と関連して、比較可能な事例における独立企業の行動が基準となる。このことが確認できない場合には、「健全な経営者が経営経済的理由からそして状況の全体を斟酌して当該取引を締結する気になったであろうか否」[126]が決定的であるべきである。連邦財政裁判所は次のことを承認している。すなわち、商品がグループ内部で一般的価格水準を下回る価格で供給されてもこれは場合によっては租税法上も斟酌されなければならない。なぜなら、非関連の外国販売会社に対してもこのような低価格での商品供給は、生産能力を完全

に稼働させ、過剰な製品を一掃し又は外国の競争者に打ち勝つために、考えうることだからである。[127]

文献上もこの点について争われていない。移転価格が一定の状況において一般的価格水準を下回っても、これが独立企業間価格の原則に違反しないことがある。Becker によれば、事業主が市場に適合した行動をとるとき、その事業計画が斟酌されなければならない。ある独立企業の健全な経営者もまたそうした計画を主張しうるであろう場合には、そうである。[128] Debatin によれば、当該低廉価格が具体の事案において理由のあることが決定的に重要である。例えば、当該国内関連企業が、国外関連企業によって取りしきられている市場における占有率を維持し又は拡張しようとするといった理由である。[129]

Strobl は、次の場合に、税務当局による利益の調整の正当性を否定している。親会社が子会社との取引において一般的価格水準を下回る対価をなぜ付するかについて、「わかりやすい理由を記載」することができる場合である。[130] そのような理由を Strobl は、例えば、市場参入のための競争価格の場合に認めている。[131] 類旨を Niemann, Holzheimer[132] 及び Eichhorn[133] が主張している。Grasmann によれば、国内関連企業が、特殊の関係にある外国納税者自身が当該受領した給付を市場価格以下で販売し、したがってまったく利益が当該特殊の関係にある外国納税者に不当に移転されていないことを立証するときには、このことは租税法上斟酌されてしかるべきである。[134] Würfele により簡潔に公式化して、市場価格からの乖離は「そのための特別な理由が存在するときにはすでに、」許容されうる。例えば、外国（ベルギー）の市場に競争価格によって食い込むという目標であろう。[135]

国際的にも、OECDモデル条約第七条二項に関するコメンタリーによれば、ある企業が全く正当な事業の理由から商品に（通常の市場価格を下回る）低価格を付すことができる。このことは、例えば、新規市場において競争力を付けるためには、まったく正常の事業上の手段でありうる。したがって、このことは、ある国から別の国への利益の移転が試みられた証拠としてみなされない。[136]

しかし、非関連者と合意されたであろうことが、当該追行された事業目的に照らして基準としてあまりに主観的にすぎたり、したがって、ほとんど立証しえないことがある。平等取扱いの要請が保障されているべきであるから、この場合にも、客観化のための最少限の形式が、必要になろう。[137] 主張にかかる事業目的が納得のいくものであることを判断しうるためには、結節点が必要である。さらにまた、独立企業間価格が実際の取引から導きだされうるのではなく、考えだされなければならないのであるから、一般的にひとつの結節点をもたなければならない。[138] この点では、ドイツ租税法上発展した結節点に立ち帰ることは、有意義である。隠れた利益配当を承認するためには、隠れた出捐が会社法上の法律関係にその原因をもっていることがその前提である。これがみたされたものとみなされるのは、健全かつ善良な経営者（わが国でいう合理的経済人に相当するもの。）が、社員でない者に、便益を与えなかったであろう場合である。[139] したがって、当該便益が非社員とくに非関連者に出捐されるであろうかどうかについて、決定しなければならないとき、健全かつ善良な経営者（合理的経済人）が結節点である。隠れた出資の場合に、この結節点から出発する。[140] 商法上定着している注意義務の借用が問題である。一般的には、商行為についてはドイツ商法第三四七条第一項において、「健全な業務執行人の注意深さ」が定められている。ドイツ有限会社法第四三条一項は、「会社の事務事項については健全な経営者の注意深さを用いる」べき義務を業務執行人に課している。最後に、株式法第九三条一項一文は明らかに、取締役が「業務の遂行に当たり健全かつ善良な経営者の注意深さを用い」なければならないと言及している。[141] 商法上の結節点を租税法に借用することは、Döllerが次のように根拠づけている。すなわち、租税法はこの関係において商法より高い程度を要求する地位になく、他方でまた、商法に劣後する必要もない。[142] 健全かつ善良な経営者は、ドイツ対外取引税法第一条に基づく相当性の考慮にとっても適切な結節点としてみなされる。[143]「健全かつ善良な経営者」概念は、独立企業間価格の原則の精緻化に役立つ。というのも、この概念は、関連企業が非関連者に対しどのように行動したであろうか、といった考慮にとって、客観化しうる拠りどころを提供するからである。ただし、健全か

つ善良な経営者は、独立企業間価格の原則の代替案ではない。[144]

しかし、事業計画の一般的な、(健全かつ善良な経営者が独立企業に対して責任を負いうるであろうことによってのみ) 限定をうける斟酌が、利益の移転のために濫用される、ということを防ぐために、当該国際的コンツェルンは、その事業計画について証拠を提出する義務を負わねばならない。すなわち、コンツェルンは、自己の主観的計画が第三者によって検証されうることの要件事実の証拠を調達しなければならないであろう。

ただし、合衆国財務省規則と対照的に、立証責任は確実に定められているわけではなく、設例でのみ明らかにされている。市場開拓及び市場確保の目標は、国外関連企業の許におけるマーケティング費用が高いことなどによって記録されうる。[145]

(86) Vgl. *Kumpf* (Fn. 1), S. 124 f.

(87) cf. *Duerr, Michael G.*, Tax allocations and international business, Corporate experience with section 482 of the Internal Revenue Code, A Research Report from The Conference Board Report No. 555, New York 1972, p. 84.

(88) Vgl. *Kauder, L. M.*, Tax legislation and regulations affecting foreign trade and investment: Recent changes and current problems, Houston Law Review, Vol. 8. 1971, p. 512.

(89) cf. *Auderieth, S./E. M. Pergament*, Tax guide to international operations, Greenvale (New York) 1971, p. 325.

(90) cf. *Jenks, T. E.*, Treasury regulations under Section 482, The Tax Lawyer, Vol. 23, 1970, p. 308; NN, The report of the President's Task Force on Business Taxation, The Tax Lawyer, Vol. 24. 1971, p. 415; *Duerr* (Fn. 87), p. 84.

(91) cf. *Kauder* (Fn. 88), p. 512.

(92) *Kumpf* (Fn. 1), S. 139.

(93) Vgl. *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG Anm. 142.

(94) cf. US-Reg. 1. 482-2 (e) (2) (ii). この規定は、独立価格比準法の枠内において有形資産 (棚卸資産) の販売についての対価の決定を扱っている。しかし、類似したことは、再販売価格基準法についてもあてはまる (cf. US-Reg. 1. 482-2 (e) (3) (x) and the cost plus-Methode (cf. Reg. 1. 482-2 (e) (3) (v))。

(95) cf. US-Reg. 1.482-2 (4) (2) (ii), 設例1°

(96) cf. US-Reg. 1.482-2 (e) (2) (ii)

(97) cf. US-Reg. 1.482-2 (4) (2) (ii), 設例2° 同旨 参照 *Levenson, H. S./Schmid, P. F.*, Allocations (Sec. 482)-Speciffic transactions, Tax Management Portofolio Nr. 230. Washington 1970, p. 33.

(98) cf. *Jenks, T. E.*, Treasury regulations under Section 482, The Tax Lawyer, Vol. 23, 1970, p. 302; *Levenson, H. S./Schmid, P. F.* (Fn. 97), p. 32.

(99) cf. *Levenson, H. S./Schmid, P. F.* (Fn. 97), p. 34.

(100) Vgl. *Mersmann* (Fn. 51), S. 92; *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG Anm. 153; *Schröder* (Fn. 72), S. 76.

(101) Vgl. *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AstG Anm. 148; *Wöhrle Winfried/Diether Schelle/Ekkehard*, Aussensteuergesetz, Stuttgart 1989; Stand. Mai 1989, S. 34 ff.; *Schöne* (Fn. 24), S. 159.

(102) Vgl. *Brezing, Klaus*, Die Ermittlung des gemeinen Werts bei Verkäufen zwischen verbundenen Unternehmen, StBp 1970, S. 130.

(103) Vgl. *Kumpf* (Fn. 1), S. 120 f.

(104) Vgl. *Riebel, Paul*, Rechnungsziele, Typen von Verantwortungsbereichen und Bildung Verrechnungspreisen, ZfbF, Sonderheft 2/1973, S. 15.

(105) 設例は *Riebel, P.* (Fn. 104), S. 15. 比較°

(106) Vgl. *Brezing* (Fn. 102) S. 129; *Bundesamt für Finanzen* (Fn. 54), GlNr. 1520, Tz. 3.

(107) Vgl. *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG Anm. 143 f.

(108) Vgl. *Möller, H.*, Kalkulation, Absatzpolitik und Preisbildung. Wien 1941, S. 39; *von Stackelberg, H.*, Grundlagen der theoretischen Volkswirtschaftslehre, 2. Aufl., Bern/Tübingen 1951, S. 235; *Gutenberg, Erich.*, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. II, Der Absatz, 12. Aufl., Berlin/Heidelberg/New York 1970, S. 185; *Jacob, Hergbert*, Preispolitik, 2. Aufl., Wiesbaden 1971, S. 33.

(109) *Kumpf* (Fn. 1), S. 126.

(110) *Kumpf* (Fn. 1), S. 129.

(111) Vgl. *Döllerer* (Fn. 67), S. 1438.

(112) 同旨、*Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG Anm. 147.

(113) Vgl. *Debatin* (Fn. 42), S. 5. これによると、ドイツ対外取引税法1条の趣旨目的は、当該取引のそとにある価格の形成に重要な影響を与えるすべての要因を取り除くことにある。

(114) *Kumpf* (Fn. 1), S. 130.

(115) *Kumpf* (Fn. 1), S. 130.

(116) Vgl. *Jacob* (Fn. 108), S. 32 ff.; *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AstG Anm. 145.

(117) Vgl. *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG Anm. 134 und 141; *Bellstedt* (Fn. 12), S. 192; *Debatin* (Fn. 42), S. 5.

(118) *Kumpf* (Fn. 1), S. 134 f.

(119) Vgl. *Jaensch, Günter*, Innerbetriebliche Verrechnungspreise im Blickwinkel von Theorie und Praxis, DB 1972, S. 1304.

(120) cf. US-Reg. 1. 482-2 (e) (2) (iv). この規定は原価基準法に関係している。参照、US-Reg. 1. 482-2 (e) (4) (iii) 末尾。

(121) cf. US-Reg. 1. 482-2 (e) (2) (iv) 最後の文。

(122) cf. US-Reg. 1. 482-2 (e) (2) (iv).

(123) cf. *Surrey, Stanley*, Treasury's need to curb tax avoidande in foreign business trough use of 482, Journal of Taxation, Vol. 28, 1968, p. 78; *Levenson. H. S./Schmid, P. F.* (Fn. 97), p. 42; *Kauder* (Fn. 88), p. 512.

(124) *Kumpf* (Fn. 1), S. 137.

(125) Vgl. *Bundesamt für Finanzen* (Fn. 54), GlNr. 2141 d). 同旨、*Schrödes/Hoppstädter* (Fn. 72), S. 27 f.; *Schröder* (Fn. 72), S. 80 f.

(126) Vgl. *Bundseamt für Finanzen* (Fn. 54), GlNr. 1521 Tz. 2.

(127) Vgl. BFH-Urteil I 121/63 vom 1. 2. 1966, BStBl 1966 III, S. 285.

(128) Vgl. *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG Anm. 149 f.

(129) Vgl. *Debatin, Helmut*, Außensteuerreformgesetz, DStZ (A) 1972, S. 268.

(130) Vgl. *Strobl, Jacob*, Landesbericht Deutschland zum Thema "Kriterien für die Aufteilung der Einnahmen und Aus-

gaben zwischen verbundenen Körperschaften in verschiedenen Ländern mit oder ohne Doppelbesteuerungsabkommen" auf dem IFA-Kongreß Washington 1971, CDFI, Bd. 56b, Rotterdam 1971, S. II 19 f.

(131) Vgl. *Niemann, Ursula,* Zur Gewinnermittlung im Konzern, StbJB 1971/72, S. 239.

(132) Vgl. *Holzheimer,* Dieter, Die wesentlichen Vorschriften des neuen Außensteuergesetzes nebst ergänzenden Steuerrechtsänderungen, FR 1972, S. 377.

(133) Vgl. *Eichhorn, F.-F.,* Das "Steuerfluchtgesetz" im Streitgespräch, DB 1971, S. 446 (S. 450).

(134) Vgl. *Grasmann,* Günther, Der Entwurf des deutschen Gesetzes zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestionen, EuStZ 1971, S. 82.

(135) *Würfele, P.,* Gewinnkorrektur bei internationaln Verflechtungen, in: IWB 10. 1. 1973, Fach 3 Deutschland Gruppe 1, S. 381.

(136) Vgl. *Bundesminister der Finanzen* (Hrsg.), OECD-Musterabkommen..., Herne/Berin 1965, Kommentar zu Art. 7 Abs. 2, S. 105.

(137) Vgl. *Höppner, Horst-Dieter,* Das Steuerrecht und der gerechte Preis, in: Verfassungs-Verwaltung-Finanzen, Festschrift für Gerhard Wacke zum 70. Geburtstag. hrsg. von Klaus Vogel und Klaus Tipke, Köln/Marienburg 1972, S. 137.

(138) Vgl. *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG Anm, 158.

(139) Vgl. BFH-Urteile I 261/63 vom. 16. 3. 1967, BStBl 1967 III, S. 626; I 187/64 vom 10. 5. 1967, BFHE Bd. 88, S. 518; I R 107/69 vom 3. 12. 1969, BStBl 1970 II, S. 466; I R 123/67 vom 28. 1. 1970, BStBl 1970 II, S. 296; I R 119/70 vom 10. 1. 1973 BStBl 1973 II, S. 322. Vgl. auch *Döllerer, G.* (Fn. 67), S. 1442

(140) Vgl. BFH-Urteile I 161/65 vom 30. 4. 1968, BFHE Bd. 93, S. 44; I R 187/65 vom 29. 5. 1968, BStBl 1968 II, S. 722; I R 24/67 vom 19. 2. 1970, BStBl 1970 II, S. 422; I R 168/72 vom 14. 8. 1974, BB 1975, S. 80 f. Vgl. auch *Döllerer, Gorg,* Verdeckte Einlagen bei der Aktiengesellschaft, BB 1971, S. 1248.

(141) Vgl. *Kumpf* (Fn. 1), S. 140.

(142) Vgl. *Döllerer,* (Fn. 67), S. 1442.

(143) Vgl. *Ritter, Wofgang,* Das Außensteuerreformgesetz, in: RWP, 14 Steuer-R, D, Außensteuerreformgesetz I (10. 8.

1972), S. 19; *Becker, Helmut,* Grenzen im Außensteuergesetz, StbJb 1972/73, S. 488; *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG Anm. 158; *Debatin,* (Fn. 42) S. 5.

(144) Vgl. *Kumpf* (Fn. 1), S. 82 ff.

(145) Vgl. *Kumpf* (Fn. 1), S. 142.

第五節　非関連者

独立企業間価格の原則を前提とする構想の欠点として、独立性の承認は現実に合致しておらず、またグループの組織関係も斟酌されていないことが、あげられることがある。[146] しかし、この批判は、次の理由で退けられなければならない。関連企業の独立性は前提とされておらず、独立企業間価格の原則によって、内部取引について付される移転価格を客観化することが、要請されるのである。[147] しかしその際、各関連企業がひとつのグループ（コンツェルン）の構成員であるということは、十分に斟酌される。内部取引に付された移転価格をコントロールする判定基準は、統一的指揮により影響をうけていない非関連者が当該具体の取引に関与し、そして合意したとすれば、その取引がいかなる条件で実施されたであろうかを問わなければならない。ここでは、各関連企業が前面にあらわれるのであって、経済的単位としてのグループ（コンツェルン）ではない。[148]

独立企業間価格とは、関連企業グループの取引が、同様の状況の下で非関連者間において行われたとすれば成立したであろう価格を指す。非関連者と合意したもしくは合意したであろう対価又は非関連者間で合意したもしくは合意したであろう対価の合意は、独立第三者（非関連者）の概念が明らであることを前提としている。[149]

アメリカ合衆国の財務省規則は、結節点として、特殊の関係にない納税者（uncontrolled tampayer）について記している。[150] その際、「特殊の関係にある」という概念は、直接的な支配、間接的な支配を問わず、すべての種類のものを

対象としており、どの程度それが法的に強制しうるかそしてどの程度まで指揮権が行使しうるか又は行使されたかを問わない。事実上の指揮（control）が決定的に重要であり、それがどのように行使されるかといった、形式は重要でない。[151] ＩＲＣ第四八二条により利益の調整をうけることのありうる人的範囲を限界づけるのに役立つこのような規定は、逆に、特殊の関係のない（したがって利益の移転の点で中立的な）結節点が何でありうるかを示している。「特殊の関係にある」という概念がこのように非常に広義に定義されているので、これに対応して「特殊の関係にない」とは何か、したがって独立とは何を意味するかの解釈は狭くなされるべきである。

独立第三者（unabhängige Dritte）とは、ドイツ対外取引税法第一条二項に規定する「特殊の関係にある者（特殊関連者、Nahestehende Personen）」とみなされない者をいう、と解されることがある。[152] もっとも、ドイツ対外取引税法第一条二項に規定する「特殊関連者」概念と「独立第三者」概念とのあいだのこのような補色関係は、否定されている。なぜなら、両者の概念は、それぞれ様々な目的で用いられているからである。[153] 同法では、独立第三者の概念を詳しくは定義していない。たしかに、同法は第一条一項において、第二項と結び付けて、調整規定が納税義務者と特殊の関係にある者との取引関係から生ずる納税義務者の所得に適用されると定めているが、他方、逆に、特殊の関係にない者が法律の規定する意味での独立第三者とみなされなければならないということをも示唆している。[154] 独立企業間価格の原則を精緻化するためには、むしろ、特殊関係者の範囲の限界づけにかかわらず、ただ取引関係をとおしてのみ買主又は売主とが結び付いている取引当事者を統一的に非関連者と理解すべきであって、その際、当該取引関係に対して影響力がないことを要件とする。[155] 同一のグループ（コンツェルン）に属する取引当事者間における取引は、したがって、比較対象基準として援用することはできない。なぜなら、そのような取引当事者は、前述の意味での非関連者ではないからである。ドイツ行政原則パラグラフ二・一・四第一文では、「非関連者間におけると同様の行動」及び次の第二文では「独立当事者間における商品供給と役務提供」が言及されている。ここでは、独立当事者（Unabhängigen）

間の商品供給及び役務提供は、「特殊の関係にある者」「特殊関連者(Nahestehenden)」との取引関係と対照して考えられている。

ＯＥＣＤ報告書は、「独立企業間価格」を、「非関連者間において同一又は類似の状況の下において同一又は類似の取引で合意される」であろう価格と定義している。[156] 同報告書では「独立第三者」概念に代えて、「非関連者」概念が用いられている。ただし、ＯＥＣＤ報告書においても、概念の定義はなされていない。

かくして、独立企業間価格の原則の適用にとって、非常に重要な概念「独立企業」および「独立第三者」はまったく定義されていないことが、確認されよう。したがって、例えば、経済的に密接な関係によって相互に結合している取引当事者が独立企業間価格の原則にいう非関連者とみなされうるかどうかは、一義的に判断することはできない。

特殊関連企業間（グループ内部の傘下企業間）における取引関係は、しかし、租税法上、「独立企業間におけると同様に行動したかどうか」（日租税特別措置法六六条の五）、「関係人が相互に独立した第三者の場合と同様に行動したかどうか」に応じて判断されねばならない（ドイツ行政原則パラグラフ二・一・一）。

当該基準の結節点は、独立企業（または非関連者）の行動であるかのようである。「独立企業」概念の定立の目的に照らし、「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（次節参照）によって示される取引上の通常の注意深さが、その基礎とされるべきである」[157]（ドイツ行政原則パラグラフ二・一・一）。

日租税特別措置法第六六条の五第一項では、「当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たない」、または「独立企業間価格を超える」とき、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす旨、規定されている。ここでは、「独立企業間におけると同様の取引」および「独立企業間における資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引」が重要である。

所得の適正配分にとって、「非関連者（Fremde）」なら同種の資産の販売、資産の購入又は役務の提供に対しどのよ

うに対価を付したであろうかが決定的に重要である（日租税特別措置法六六条の五第一項、ドイツ行政原則パラグラフ二一・四第一文）。そして、独立企業間における取引は、国外関連者との取引関係と対照して考えられている。ところで、日租税特別措置法第六六条の五第二項では「特殊の関係にない売手と買手」および「特殊の関係にない者」の概念が、日租税特別措置法施行令第三九条の一二第六項および第七項では「非関連者」の概念が用いられているが、いずれの用語も類似の意味内容であろう。ここで問題となっている「特殊の関係」の存否の判定基準は、日租税特別措置法第六六条の五第一項により、「一方の法人が他方の法人の発行済株式の総数又は出資金額の一〇〇分の五〇以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有する関係（形式的支配関係）その他の政令で定める（実質的支配関係）に求められており、形式基準と実質基準からなる。後者については、必ずしもその人的範囲の限界は明らかでない。

かくして、「独立企業」、「独立当事者」の概念は、日租税特別措置法第六六条の五、ドイツ行政原則などのなかで数カ所で用いられてはいるものの、一般的定義は定立されていない。

このことから次の帰結が得られるであろう。すなわち、独立企業とは、日租税特別措置法第六六条の五第一項に規定する「特殊の関係にあるもの（これを以下「特殊関連者」という。）」以外の法人をいう。ただし、「独立企業」概念と、「非関連者」概念とはかならずしも同一ではない。なぜなら、非関連者の概念は二義性を有するからである。日租税特別措置法第六六条の五第五項に規定する「非関連者」は、みなし国外関連取引（第三者介在取引）における第三者を指し、日租税特別措置法施行令第三九条の一二第五条及び第六条の非関連者の定義と異なっている。その結果、「非関連者」、「独立企業」の概念は、その機能上限界がある。

(146) Vgl. *Niemann, Ursula,* Probleme der Gewinnrealisierung innerhalb des Konzerns, Düsseldorf, 1968, S. 105 f.; *Aland, Robert H,* Section 482: 1971 version, in: Taxes-The Tax mgazine, Vol. 49, 1971, p. 819; *Pöppl, Franz,* Aktienrechtlicher Minderheitenschutz durch den "Abhängigkeitsbereicht". Ein betriebswirtschaftlicher Beitrag zum Aktiengesetz von 1965,

Stuttgart 1972, S. 6; *Robbins, S. M./Stobaugh, R. B.*, Money in the murlinationalenterprise: A Study in financial policy, New York, 1973, p. 160.

(147) *Kumpf* (Fn. 1), S. 72.

(148) *Kumpf* (Fn. 1), S. 72 f.

(149) *Kumpf* (Fn. 1), S. 143.

(150) cf. US-Reg. 1. 482-1 (b) (1) 末尾。

(151) cf. US-Reg. 1. 482-1 (a) (3).

(152) *Kumpf* (Fn. 1), S. 90 f.

(153) *Kumpf* (Fn. 1), S. 143 f.

(154) Vgl. *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG Anm. 137 ff.

(155) *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG Anm. 137 ff.

(156) OECD報告書パラグラフ二（前注30）八一頁。

(157) 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——RU III S. 498.

第六節　合理的経済人——合理的経済人の判断余地

独立企業間価格の原則に基づく構想は、たいへん柔軟であるので、一方で、あらゆる産業部門のコンツェルン及び混合型コンツェルンに適用され、他方で、原則として、グループ内部のあらゆる種類の取引に適用される。

移転価格を形成するとき、健全かつ善良な経営者[158]（合理的経済人）が取引上非関連者に対して用いる通常の注意深さが、その判定の基礎とされねばならない（ドイツ行政原則パラグラフ二・一・一）。この独立企業間価格の原則の要件は、移転価格がこのような注意義務を尊重して確定されている限りにおいてのみ、みたされる。

精緻化に当たって考慮した出発点は、独立企業間価格の原則だけでは非常に不明確であり、したがって独立企業間価格は広い価格帯（広い許容範囲）内で確定されうるにすぎないことであった。独立企業間価格の原則を精緻なものにすれば、この許容範囲は限定され、その結果、当該原則が不明確性を伴っているという欠点が減少する。しかし、この価格帯（許容範囲）を完全に取り払ってしまうことはできない。独立企業間価格の原則を一般的に精緻化することが、不可能になるからである。[159] 先に指摘した問題点の解決を思考する研究方法をとるとき、相当の移転価格（複数）のあいだに格差は残りうる。価格帯の完全な除去は一般的にもまたすすめられない。そこで、移転価格の問題については、対価の確定に当たって、経営者の判断余地がある程度受け入れられなければならない。[160]「正常な枠組がひとつの方向又は別な方向で踏みこえられるときはじめて、当該取引はもはや相当なものとみなされえない」。[161] 裁量の余地の範囲内で、ひとつの対価を選択することは経営者に委ねられている。その限りにおいて、税務当局が経営者の裁量判断に代えて自己の裁量を置き換えようとするのは、許容されないものと考えられる。[162] 株式法もまた移転価格の問題にかかわることがあるが、そこでも、裁量判断の認められる価格帯が存在することが指摘されている。[163] これは法律規定によっても考慮されている。ドイツ株式法第三一二条三項においては、相当な反対給付が求められている。決算監査人は、第三一三条一項二文により、次の点を監査しなければならない。すなわち、法律行為について、会社の給付が不相当に過大でなかったかどうか、決算報告書に記載された措置について、取締役会の判断と本質的に異なる判断を支持する状況がなかったかどうかである。このことは立法理由書のなかでも言及されており、「決算監査人は自己の見解では相当と考えられる価格から、わずかばかり異なってもこれに異論を唱える必要はない。[164]」

税務当局にとって、外国への利益の移転を防ぐべきであるという観点からは、給付が外国から国内へ提供されるとき、独立の給付受領者が最大限いくらの対価を付すであろうかが、重要である。すなわち、かかる給付について価格の上限がどこにあるかが、重要である。逆に、役務が国内から国外に提供されるときには、まず第一に、当該提供を

する企業にとって価格下限が重要である。その際、健全な経営者が、「状況判断及び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生ずると同様の判断余地[165]」を有している、ということを税務当局は前提としている。この判断余地の範囲にあるすべての取引条件は、相当である。このような判断余地の結果、その都度上限又は下限[166]で締結される価格帯及び価格間隔(Preisbandern und intervallen)の形でいくつかの移転価格のうちから選択することができる。[167]移転価格は、この裁量の範囲内にあるとき、相当である。判断余地の限界は、税務当局の見解によれば、「当該企業、産業部門又は一般的取引活動の一般的慣行[168]」から明らかになる。

しかし、上限の価格も下限の価格についても一般に妥当する価額は存在しない。[169]価格の特定の限界は存在しない。[170]むしろ、ある企業が事業の状況をどのように考えるかに応じて、同じだけの価格の限界が存在するとさえいわれている。[171]例えば、価格の限界に影響を与える要因を挙げることができる。

① 取引の期限

② 販売ないし調達にかかわる要因

③ 製造にかかわる要因

④ 企業の資金に影響を及ぼす要因

このような要因を斟酌すると、価格の限界はいろいろに形成されうるので、独立の販売者は決して市場価格を超えて支払う用意がないといった具体的な命題では、余りに簡略化しすぎであろう。あらゆる考えうる状況を考慮にいれるためには、ここでは一般的な限界づけだけが意義のあるようにおもわれる。すでに指摘したように、事業計画を斟酌するとき、[172]裁量の余地は、健全かつ善良な経営者が具体的状況において相当と考えるであろうところに、限界があるであろう。[173]

裁量余地の上限価格と下限価格の中間値を移転価格とみなすことが、一部では主張されている。[174]しかし、これには

同意できない。上限価格下限価格が十分に明らかでない場合に、中間値を特定することは、実際困難であるということは度外視するとしても、裁量の余地というのはそもそも、この判断余地内のすべての価額が裁量によって主張されているのである。したがって、裁量の余地内においていずれの価格を移転価格として設定するかは、納税義務者の仕事であって、税務当局の仕事ではない。[175]

要するに、移転価格の原則を精緻化しようとするときには、対価を確定するに当たり納税者に裁量余地を認めるべきことが確認されるべきである。このような限界づけはたしかに精密ではないが、一般的な妥当性をもっているといえよう。したがって、事業計画を斟酌する場合と同様に、裁量の余地を、健全かつ善良な経営者が具体的な状況において主張しうるであろうものに、一般的に限界づけることが提案される。裁量の余地の斟酌に入れると、最少限の乖離は調整の理由とならない。[176] 裁量の余地の範囲内において、移転価格として付さるべき価格を決定することは、納税者に委ねられていなければならない。

最後に、ドイツ行政原則は、双務主義を強調している。これによると、経営者は、自己により代表される企業の固有の利益を、「非関連の第三者に対して行うであろうと同一の態様で、特殊関連者及びコンツェルン全体に対して確保しなければならない。」[177] したがって、コンツェルン内部における取引関係の場合、非関連の第三者におけると同様通常の利益の相殺を確実にするため、チャンスとリスクが相当に取引当事者間に分配されなければならない。経済的リスク（例えば、市場リスク）が一方的に特定の会社に転嫁されるといった取引関係は、健全かつ善良な経営者（合理的経済人）の行動に合致しない。このようなリスクがより優れた利益のチャンスで埋め合わされる場合に限って、真正の利益の相殺について語ることができる。

(158) § 93 Abs. 1 AKtG; *Richardt, Harald,* Der Abhängigkeitsbericht unter ökonomischen Aspekten, Wiesbaden 1974, S. 40; *Strohn, Lutz,* Die Verfassung der Aktiengesellschaft im faktischen Konzern, Zur Harmonisierung der §§ 311ff. AktG

mit den allgemeinen Bestimmungen des Aktienrechts, Köln/Berlin/Bonn/München 1977, S. 73; *Emmerich, Volker/Jürgen Sonnenschein*, Konzernrecht, 2. Aufl., München 1977, S. 210; 租税法の領域について BFH-Urteil vom 1. 2. 1967 I 220/64, BStBl 1967 III, S. 495; BFH-Urteil vom 12. 3. 1980 I R. 186/76, BStBl 1980 II, S. 531; BFH-Urteil vom 21. 1. 1981 I R 153/77, BStBl 1981 II, S. 517; BFH-Urteil vom 23. 5. 1984 I R 294/81, BStBl II, S. 673.

(159) *Kumpf* (Fn. 1), S. 76 ff., S. 144.

(160) Vgl. *Hillert* (Fn.75), S. 490 f. und 493; *Pöppl* (Fn. 24), S. 160. Vgl. auch *Ott, Max*, Die Bilanzierungsprobleme bei Konzernverflechtung, Frankfurt 1960, S. 65.

(161) *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG Anm. 168.

(162) Vgl. *Döllerer* (Fn. 67), S. 1443.

(163) Vgl. z. B. *Moxter* (Fn. 15), S. 649 und S. 651; *Winkhaus, E.*, Der Bericht des Vorstandes einer Aktiengesellschaft über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen unter besonderer Berückcichtigung des Problems der Ausgleichpflicht und der Einfluß von Rahmenverträgen, welche die Geschäftsbeizehungen zwischen herreschender und abhängiger Gesellschaft regeln, auf die Berichterstattungspflicht und den Berichtsumfang, Diss. Münster 1967, S. 88.

(164) Begründung RegE zu § 302 (§ 313 AktG), in: *Kropff, B.*, Aktiengesetz, Textausgabe des Aktiengesetzes vom 6. 9. 1965 und des Einführungsgesetzes vom 6. 9. 1965 mit Begründung des Regierungsentwurfes, Bericht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages, Düsseldorf 1965, S. 414.

(165) ドイツ行政原則ベラグラフ二・一・八（前注30）一一七頁；同旨 *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2. 1. 8.; *Becker, Helmut*, Praktische Erfahrungen mit dem Außensteuerrecht aus der Sicht des Steuerberaters, StbJb 1981/82, S. 446; *Schelle* (Fn. 55), S. 147 f.; *Ebenroth* (Fn. 13), S. 130; *Menck, Thomas*, Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, 1. Generalthema, die neuen Verwaltungsgrundsätze zu Verrechnungspreisen, JbFfSt 1983/84, S. 133. この判定基準に対して疑問を呈するものに *Höppner, Horst-Dieter*, Der neue Verrechnungspreis Erlaß. Grundsätzliche Probleme aus der Sicht der Verwaltung, StBp 1983, S. 126.

(166) *Kumpf* (Fn. 1), S. 146 ff.

(167) ドイツ行政原則ベラグラフ二・一・八（前注30）一一七頁; *Baranowski* (Fn. 74), S. 320 f. はこの形成の余地を明らかにしている。

(168) ドイツ行政原則パラグラフ二・一・八（前注30）一一七頁。このような判断余地の制限もまた批判的に判断されている。*P. J. Schmidt* (Fn. 30), S. 1390.

(169) Vgl. *Raffee, H.*, Kurzfristige Preisuntergrenzen als betriebswirtschaftliches Problem. Prinzipielle Bestimmungsmöglichkeiten von kosten-, ertrags- und finanzwirtschaftlichen Preisuntergrenzen, Köln/Opladen 1961, S. 196.

(170) Vgl. *Busse von Colbe, W./Eisenführ, F.*, Preisgrenzen, Ermittlung von, HWR, Stuttgart 1970, Sp. 1428.

(171) Vgl. *Schneider*, Dieter, Wirkt die Besteuerung von Scheingewinnen preistreibend? Berich durch die Wirtschaft Nr. 181 vom 8. 8. 1974, S. 3; derselbe, Bestimmungsgründe des Substanzverzehrs durch Scheingewinnbesteuerung, DB 1974, S. 1073.

(172) Vgl. *Kumpf* (Fn. 1), S. 133 ff.

(173) *Kumpf* (Fn. 1), S. 149.

(174) Vgl. *Moxter* (Fn. 15), S. 651; *Hillert, August*, Gewinnverlagerung über die Grenze, GmbHR 1972, S. 243; *Uecker, Peter*, Der Vorteils-Nachteils-Ausgleich beim Abhängigkeitsbericht, Kriterien der verdeckten Gewinnausschütung als Lösungsweg, Düsseldorf 1982, S. 131.

(175) 同旨 *Brezing, Klaus*, Zum Fremdvergleich bei der Ermittlung des Verrechnungsentgelts zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter, FR 1972, S. 483; derselbe, Die Bewertung von der deckten Gewinnausschütungen und verdeckten Kapitaleinlagen, StBp 1974, S. 27 f.

(176) Vgl. auch BFH-Urteil I 337/56 U vom 25. 2. 1958, BStBl. 1958 III, S. 229. 同判決によれば資本会社の社員兼務業務執行人の給与は、それが税務署の相当と認定する金額を本質的に上回らないとき基準となる。

(177) ドイツ行政原則パラグラフ二・一・八（前注30）一一七頁。

第七節　特殊関連企業の機能

当該企業がひとつのグループ（コンツェルン）の構成員であったかどうか、および場合によっては内部的取引につい

て付された移転価格の調整が行わなければならないかどうかが、判断されなければならない。ここでは、統一的指揮(eine einheitliche Leitung)は、重要ではない。[178]

国際的に事業活動している企業（多国籍企業という）の各関連企業が、通例、会社法上も経済的にも同時に相互に密接に結合している、とは言いがたい。日本商法は会社法上の結合関係について明文の規定を設けていないが、ドイツ会社法上の結合関係は、多数資本参加（Mehrheitsbeteiligung）及び／又は親会社による統一的指揮権の行使（Ausübung der einheitlichen Leitung der Muttergesellschaft）から生じる。しかし、我国においても、少なくとも次の要件をみたす親会社が、子会社に対し会社法上支配権および影響力を行使しうることを前提として、「特殊の関係」の存否が、租税法上、「一方の法人が他方の法人の発行済株式の総数又は出資金額の一〇〇分の五〇以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有する関係」（日租税特別措置法六六条の五第一項）により、判定されるのである。

これに対し、経済的結合関係は、多国籍企業内部における密接な職務分担と服務分担（eine enge Aufgaben- und Arbeitsteilung）により成立する。日租税特別措置法六六条の五第一項、租税特別措置法施行令第三九条の一二により「一方の法人が他方の法人の事業の全部又は一部につき実質的に決定できる関係」は、役員人事権、取引数量及び資金調達並びにこれに類する事実の存在により成立する。関連企業のシナジー効果について、注[179]参照。

独立企業間価格の原則を適用するとき、この経済的結合関係も一緒に斟酌されるべきかそしてどの程度までそうなのかは、ひとつの問題である。[180] この問に答えるには、次の事柄が問われねばならない。

もっぱら、親会社が子会社に対し会社法上又は実質的に支配することができ、又影響力を行使できることから、租税法上移転価格が操作される。しかし、子会社の個別の意思決定が統一的指揮権の行使によって直接又は間接に影響をうけている場合に限って、利益を移転する価格操作の可能性は承認されねばならない。

したがって、独立企業間価格の原則の適用によって、租税法上子会社の個別の意思決定が統一的指揮権の行使によ

って直接又は間接に影響をうけてない状態に引き直せば、グループ内の影響力行使をすべて排除できることとなる。[181]
これに対し、複数の個別企業が一つの経済単位として技術的及び経済的に同調する結果生ずる、経済的に意義のある影響力は、個別に考慮されなければならない。[182]

それ故、それぞれの取引の判定にとっての決定的要因は、事実的状況とその経済的内容である。[183]その際、多国籍企業内部の移転価格を審査するに当たっては、まず、当該多国籍企業に属する各個企業の機能が斟酌されねばならない。「とくに、

① コンツェルンにおける構造、組織、職務の分担と危険の分担ならびに資産の帰属
② どの企業が各個の機能（製造、据付け、研究開発、経営管理にかかる役務、販売、人的役務）を果たすか、および、
③ いかなる資格において（例えば、自己商人、代理商として又は一つの持分プールへの対等の参加者ないし代理人として）[184]当該企業がこうした機能を果たすか。」

OECDの報告書もまた、そのパラグラフ一七において、判定の中心点にそれらの機能を位置づけている。その限りにおいて、国際的な一致がみられる[185]（機能原則）。

この点について、我国の租税特別措置法施行令第三九条の一二第六項、第七項は「売手の果たす機能」を明記しているものの、その詳細は定めておらず、また、前記の企業の機能は、租税特別措置法施行令第三九条の一二第一項第三号本文にみる「事業の方針」概念の一部を構成しているものと解される。

(178) *Kumpf* (Fn. 1), S. 71.
(179) 各傘下会社の密接な経済的同調行為から、シナジー効果（synergetische Effekte）が生じる。サージェは、このシナジー効果について次のように記述している。
「コンツェルンのためにのみ商品供給する一の企業は、そのコンツェルンが〔商品の〕種類と数量の点で従来どおりずっと取引をつづける限りにおいて、販売機関ではない。その企業は、販売網の整備や広告宣伝のための費用を要しない。同

企業は、コンツェルンの需要に応じてあらゆる設備及び施設を投入し、そしておそらくは低額の「コンツェルン価格」で原材料の提供に応じることができる。なぜなら、その価格の金額が当該商品の供給の数量によって左右されないことがしばしばだからである。この編入されている企業は、諸機能（購入、マーケティング、販売、広告宣伝）の中央指揮、委託と生産手段の調整ならびに生産工程と経験についての情報交換から生じるそうしたコンツェルン効果にあずかっている。」*Saage, Gustav*, Die Bewertung von Anschaffungen zwischen Konzerngesellschaften nach geltendem Aktiengesetze, AG 1961, S. 222; 同旨、*Richardt* (Fn. 158), S. 71.

(180) *Baumhoff* (Fn. 160), S. 90 f.

(181) *Strohn* (Fn. 158), S. 74 f.

(182) *Uecker, Peter*, Der Vorteils-Nachteils-Ausgleich beim Abhängigkeitsbericht, Kriterien der verdeckten Gewinnausschüttung als Lösungsweg, Düsseldorf 1972, S. 63; *Strohn* (Fn. 158), S. 74 f.; *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn.13), § 1 AStG, Anm. 260 h.

(183) ドイツ行政原則パラグラフ二・一・二（前注30）一一五頁；同旨、*Deutscher Industrie und Handelstag* (DIHT), Internationale Verrechnungspreise, DIHT-Planspiel, DIHT-Heft 189, Bonn 1981, S. 12; *Flick/Wassermeyer/Becker* (Fn. 13), § 1 AStG, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2. 1. 2., 2. 2. 3., 2. 4. 4. (a), 3. 1. 2. 1. Nr. 3.

(184) ドイツ行政原則パラグラフ二・一・三、二・二・三、二・四・四 a、三・一・二・一・第三号（前注30）一一六頁、一一八頁、一二〇頁、一二二頁。

(185) *Klein* (Fn. 27), S. 55.

第五章　結　論

租税法上の移転価格の審査と判定に関する国際的に承認されかつ統一的に定義されている基準は、今日、「独立企業間価格」原則と一致している。この国際的統一のある定義は、しかし、不明確であり、かつ各個の移転価格事案の判定にとって余り精緻ではない。したがって、これをさらに精緻なものとする必要性は、国際的に承認されている。

当該基準の国際的に合意のある解釈と適用を考慮したうえでの本質的な進歩は、ＯＥＣＤガイドラインの合意によって、達成された。しかし、この国際的に承認されたガイドラインのほかに、今日では、多数の各国で定められた規定が存在する。その規定のなかで、各国の税務当局は、ＯＥＣＤの報告書の合意が成立する前又は後に、独立企業間価格の原則について独自の解釈を行っている。前章までにおいて、独立企業間価格の原則が今日もなお統一的に定義されている基準として承認されうるか否かどの程度までそうなのか、という問題が問われた。

ＯＥＣＤガイドライン及びアメリカ合衆国財務省の規則、ドイツ行政原則とわが国法令通達とを比較した結果、次の結論が得られる。

独立企業間価格の原則のルールについて一種の最小限度の合意が、国際的に成立していることが、確認されうる。なぜなら、この原則は、最も重要な国内の移転価格ガイドラインのなかで同じ形式で定められているか、又は少なくとも類似の形式で定められているからである。この国際的な最小限度の合意は要約すると、以下のように記されうる。[186]

1　国内的にも国際的にも今日では、考えうる移転価格の移転価格設定の形式について一致がみられる。したがって、多国籍企業内部の商品供給と役務提供が、個別に決済されるか、又はこれの移転価格のなかに他の商品供給及び役務提供の対価をも含めて決めるかのいずれかである。これの典型例は、附随的サービスに対応する主たるサービス〔役務〕と関連してひとつの対価のなかで移転価格を付されうるそのようなあらゆる附随的サービスである。さらに、国内的にも国際的にもいわゆる費用配賦手続は、グループに特殊な移転価格設定の形式として承認されている。なぜなら、費用配賦手続は企業全体の経済的所与から導きだされるからである。あらゆる移転価格設定の形式について当該商品供給及び役務提供が、当該多国籍企業内部において一度だけ移転価格を付される、ということが保障されなければならない。それ故、一の附随的役務提供が一の主たる役務提供と一緒に移転価格を付されるとき、これらの役務提供について、二回目の、区分された移転価格設定は通常、排除される。この認識は「一回限りの移転価格設定の原

則」と要約されている。

2　さらに、国際的な移転価格形成の本質的要素は、相殺取引という道具の承認である。つまり、相殺取引は、今日、国内的にも国際的にも原則として受け入れられている。しかしながら、各個の点においては、移転価格に関するガイドラインの間で一部では、(移転価格形成に相当に影響を与えうる)重要な相違が生じる。既述のように、ドイツ行政原則は、相殺取引について非常に狭く制限している。なぜなら、各個の取引関係のなかで成立するそうした便益と不利益だけが差引されうるにすぎない。その際、その不利益は、当該企業に将来入ってくる便益を直接考慮して甘受されるものでなければならない。したがって、事後の便益供与は、直接、取引関係全体のうちの取引の基礎の一部である。そのうえ、多数の個別取引ルールにおける相殺取引の適用は、さらに制限されている(例えば、費用配賦契約内部における利益相殺)。

相殺取引についての本質的な拡大解釈は、OECDによって拡張されている。これにより、多国籍企業は、包括的な差引勘定の可能性を認められている。しかし、全貌をつかみうるよう相殺を一定の限度にとどめておくために、この相殺は、直接の契約当事者間における取引関係に限定されなければならない。兄弟会社間におけるあらゆる便益と不利益とを、多国籍企業内部で包括的に相殺することは、拒否されなければならない。なぜなら、そのような相殺は、国際的な企業の連鎖関係のために審査することができないであろうからである。このような結論は「主体にかかわる相殺取引の原則」として要約される。

3　移転価格は、慎重に移転価格を形成するときにも、若干の許容範囲内で確定されうるにすぎない、という事実は、確認されなければならない。ごく稀の事案においてのみ、その相当な価格査定は具体的な数値によって表されうる。たいていの場合には、むしろ、当該移転価格が相当であるとみなされうる許容範囲(価格帯)を確定することだけなら、うまくゆく。このような価格形成の余地は、独立企業間価格の原則の本質及び構想から明らかになる。既述のように

非関連の第三者と結ばれた又は非関連の第三者間で結ばれた商品供給契約及び役務提供契約は、しばしば多国籍企業内部における取引関係と一致しない。なぜなら、当該取引関係そのものの対象はそれぞれ異なっており、又は、この取引関係が結ばれたときの状況もまた、多国籍企業内部の状況と異なっているからである。

したがって、移転価格は、当該取引関係間の相違について相応の修正をほどこして調整しているそうした独立企業間価格から間接に導きだされなければならない。当該市場から導きだされる移転価格が調整されないならば、個別に移転価格を操作することが必要である。その際、当該移転価格は、独立企業間価格に近似したものになるにすぎない。

これらのケースにおいて、企業にも税務当局にも等しく評価の問題が生じ、この問題を解決するためには、関係当事者による個別の評価が必要となるが、しかしこれは客観化されうるものではない。法の認識は、当該基準の解釈にとってさまざまな意義をもっている。つまり、当該検討されている商品供給及び役務提供にとって、客観性のある市場価格が成立していない場合、移転価格形成は必ず、純粋に主観的な判定基準を斟酌して、おこなわれなければならない。しかしながら、税務当局は、当該企業の主観的評価に代えて自己の同じく主観的な評価をおきかえてはならない。〔移転価格〕形成の余地の承認及びこれと結びついた、各企業の移転価格算定〔方式〕の認識は、「主観的な、企業による価格算定の原則」と要約することができる。

4 当該基準の適用の出発点は、つねに、多国籍企業内における個別の商品供給及び役務提供である。その企業によって形成された移転価格の相当性は、この各個の取引関係の経済的状況を斟酌して、分析されなければならない。したがって、いかなる移転価格が「通常の場合なら」当該商品供給及び役務提供について相当であるであろうかは問題ではない。

むしろ、相当性のテストにとって、当該取引関係が結ばれたときの経済的状況が相当に斟酌されていることが、重要である。したがって、出発点は、多国籍企業内の現実の取引関係であり、その際、取引当事者が、かれらの会社法

上の結合関係のほかに、経済的に密接に相互に同調しているという事実が、斟酌されなければならない。したがって、非関連者間においてなら全く又は当該形式では行われないようなそうした取引関係もまた多国籍企業内において成立しうる、ということが租税法上承認される。その典型例は、多国籍企業内部における人的役務の費用配賦契約又は多国籍企業内部における研究開発活動の集中化の成果である無体財産権の包括的な譲渡の費用配賦契約である。その限りにおいて、独立企業間価格の原則は、その基準を個別に解釈することを通して、経済的単位〔多国籍企業〕の存在を斟酌する。独立企業間価格の原則の適用に関する第一ルールは、「個別取引把握の原則」と呼ばれている。

(186) *Klein* (Fn. 27), S. 84 ff.

本稿は、一九八六年度、八七年度慶應義塾大学学事振興資金の援助を得ている。