

国際的事業再編取引への対応について

— 移転価格税制の観点から —

居 波 邦 泰

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

国際的事業再編で、課税上問題になりやすいのは、重要な無形資産が国外関連者に移転される場合である。無形資産については、ユニークで高価値な無形資産が一括移転される場合には比較対象取引が存在しておらず、独立企業間価格の算定が困難であることが指摘されているところである。また、国際的事業再編に対する移転価格税制の適用については、次の2時点について考慮すべきであることが指摘されている。

- ① 事業再編時における国外関連者への機能等の移転に係る「無形資産」への適用
- ② 事業再編後における機能等の移転後の「新たな関連者間取引」への適用

「アドビ事案」では、②の事業再編後における検討のみを行い、移転価格に係る当局の初めての敗訴事案になった。

しかし、①の事業再編時に移転された「無形資産」の独立企業間価格の算定を行うためには、「移転された無形資産の範囲の特定」、「所有者の特定」、「移転事実の認定」及び「評価価額の算定」を行うことが必要であるが、実際にこれらを行うことは困難であり、国際的にも統一的な取扱いが確立しているわけではない。

2 研究の概要

(1) OECD 移転価格ガイドライン第9章の新設

OECDは、2010年7月に移転価格ガイドラインの第9章として「事業再編に係る移転価格の側面（Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings）」を公表した。

第1部「リスクに関する特別の考慮」では、事業再編に関してはそのリスク配分が重要であることが述べられている。

第2部「事業再編自体に対する独立企業間対価」では、事業再編自体が移転価格税制の対象となるかどうかについて、対象となることもあり得るとのスタンスが示された上で、比較可能な非関連者間取引が見つからない場合への言及がなされているが、その場合の独立企業間価格の算定方法等にはまったく触れていない。

無形資産の移転に関しては、その評価は複雑で不確実な場合があり得るとの指摘をした上で、そのうちの契約上の権利の移転について、「価値ある契約上の権利が関連者間で移転（又は放棄）される場合、移転された権利の価値を譲渡人及び譲受人の双方の観点から考慮して、独立企業間報酬が与えられるべきである」として、非関連の第3者間において代償的な支払があり得るのであれば、契約の放棄等による喪失利益から独立企業間価格の算定が可能であることを示している。

第3部「事業再編後の関連者間取引」では、事業再編後の取引と当初からそのような形で構築されていた取引とは、異なって独立企業原則が適用されるものではなく、また、異なって適用されるべきではないとした上で、これらの中に「差異」は存在し得るとしている。そのうえで、比較対象取引が存在しない場合の存在を認めているものの、その場合の独立企業間価格の算定方法にはまったく触れていない。

第4部「実際に行われた取引への認識」では、納税者の事業再編取引を税務当局が否認できるかについて、「取引の経済的実質と整合性がない場合」又は「契約条件が当事者の行動と一致していない場合」には、例外的にあり得ることが述べられているが、納税者の取引を否認するには極めて慎重に行わなければならないということを繰り返し強調しているものになっている。

結果として、この移転価格ガイドライン第9章では、比較対象取引が把握されない場合の独立企業間価格の算定方法又はその対応策は示されていない。

現時点での OECD 移転価格ガイドラインでは、比較対象取引が把握さ

れない無形資産等の独立企業間価格の具体的算定方法等について、2013年以降に予定されている第6章及び第8章の改訂に委ねており、今後、その改訂を待つことになる。

(2) 国際的事業再編に係る各国における対応状況

2011年にパリで開催されたIFA総会では、その議題1で「国境を越えたビジネス・リストラクチャリング」が取り上げられ、各国のブランチレポーターからは国際的事業再編に係る各国の対応状況として、以下のような報告がなされている。

● 米国

米国でのビジネス・リストラクチャリングに係る規則の発展は、米国が多くの場合に「入口国 (entry country)」より「出口国 (exit country)」であったという事実に基づいているとし、加えて、米国では、「契約上の権利のような無形資産 (IP) を含む既存の資産の移転」と、「期待される機会及びリスクの割当」とが区別される。

したがって、米国では「契約上の権利のような無形資産 (IP) を含む既存の資産」の国外移転については、移転価格税制上で独立企業原則に基づき課税がなされる。

また、IRSには、「所得相応性基準 (Commensurate With Income Standard)」に基づき、譲受人が移転後の無形資産から実際に稼得した収益をベースとして無形資産の対価を決定できる権限が与えられている。

● ドイツ

ドイツは、2008年1月1日から国境を越える機能移転について、新たな移転価格制度を導入した。この新しい制度では、機能移転について、それに関わる有形資産及び無形資産に加えて機会やリスクを含んだ「移転パッケージ」を納税者が決定し、独立企業間価格を決定するために、これの現在価値を算定することになる。比較対象取引が存在しないのであれば、2人の堅実かつ誠実な経営者が策定する機能の譲渡企業の最低

価格と譲受企業の最高価格を想定し、この価格の中央値を「仮想的独立企業間価格」とすることができることとされた。

ドイツでは、この新しい制度の実施のために、2010年10月13日に事業再編調査通達を発遣し、2008年に遡及して施行している。

- 英国、フランス、カナダ

英国、フランス、カナダでは、現状において、ビジネス・リストラクチャリングを取り扱う立法規則及び判例はなく、また、通達もない状況であり、これには移転価格税制や関連性のある国内の制定法並びに判例法理を適用することで対応するしかないとの見解が示されている。

- オーストラリア

オーストラリアは2011年2月に、ビジネス・リストラクチャリングに係る課税通達である TR 2011/1「Income tax : application of the transfer pricing provisions to business restructuring by multinational enterprises」を発遣しており、オーストラリアでの移転価格規則のビジネス・リストラクチャリングへの適用に関する見解を公表している。

(3) ドイツ及びオーストラリアでの事業再編通達の発遣

このような OECD での対応に対し、国内での国際的事業再編に係る移転価格課税の執行のために、ドイツでは2010年10月に、オーストラリアでは2011年2月に、事業再編通達が発遣されている。以下に、これらの通達の内容についてみる。

イ ドイツの事業再編調査通達

ドイツの事業再編調査通達は、第1章「総則」、第2章「国際取引課税法 §1 パラ 3 の 9 文から 12 文及び機能移転政令についての説明」、第3章「補足的指示と個別問題」、第4章「特定の機能移転の特別な様相」の4つの章から構成されている。

第2章では、事業再編への移転価格税制の適用のために、「機能」、「移転パッケージ」、「潜在的利益」、「機能複製」等の概念について明確化がなされ、比較対象取引のない場合の独立企業間価格の算定のために、原

則として、「2人の堅実かつ誠実な経営者」による「仮想的比較対象取引」において、会計学上のインカム・メソッド（DCF法等）を用いて、買い手の「最高価格」と売り手の「最低価格」を算定し、それらで構成される「合致領域」の「中央値」が独立企業間価格とする具体的な手続が示されている。加えて、3つの「適用除外規定」の説明もなされている。

第3章では、「経営者の自由裁量」、「情報の透明性」、「協力及び文書化義務」、「税務当局の調査可能性」等に係る留意点が述べられ、第4章では、「製造の移転」、「販売の移転」、「研究開発の移転」、「役務の移転」及び「購入の移転」についての特徴等の説明がなされている。さらに添付資料として、「機能移転のための価値算定の計算事例」及び「推計のケースでの機能移転のための価値決定事例」が付されている。

なお、この通達では、事業再編のための2008年の新しい制度（情報の透明性、合致領域の中央値、通常の移転パッケージの算定、価格調整条項の法的擬制）部分以外の取扱いについては、独立企業原則からの「発露」として、2007年以前の機能移転についても適用可能であると明確に述べられている。2008年の新しい制度の導入は、機能移転に移転価格税制が適用されることの確認規定的なものであったとの認識が示されており、ドイツの税務当局は、2007年以前の機能移転についても調査対象とすることとしている。

ロ オーストラリアの事業再編通達

この事業再編通達は、事業再編時における独立企業間価格の決定のために、次の3つのステップを示している。

- 第1ステップ — 国際的事業再編の分析が必要であるとして、当該国際取引の範囲、タイプ及び価値の識別、並びに事業再編のための契約の内容、影響を受けた事業活動との照合、事業再編の真実の性質、条件及び効果の分析等を行う。
- 第2ステップ — 比較対象取引から利用可能なデータを取得し、最も適切な移転価格の算定方法の選択を行う。

- 第3ステップ – 比較可能な状況において独立した第3者間の契約の下で合理的に期待される対価を決定することとし、これが信頼できない場合には、その他の適切な利用可能なデータを使用して、商業的合理性がある価格に決定することとしている。

オーストラリアの事業再編通達では、国際的事業再編における比較可能性は、ほとんどの場合で達成されるとしており、それが実現可能でないのは例外的なケースであるとの前提が置かれている。この点では、ドイツと対称的なスタンスが見受けられるところであり、果たして本当にそのように容易に独立企業間価格が決定できるのかについて、オーストラリアのスタンスには疑問を感じるところである。

(4) 事業再編取引に係る独立企業間価格の算定のための検討事項

事業再編取引への移転価格税制の適用については、機能の移転について独立企業間価格の算定ができなければならない。しかし、機能移転に係る独立企業間価格の算定については、以下のような課税上の問題があるものとする。

- 事業再編時に移転価格税制の対象となる「機能の範囲」
- 無形資産の「定義」
- 無形資産の「所有者」の認定
- 無形資産の「評価」
- 「所得相応性基準」の導入の必要性
- 事業再編取引に係る文書作成義務を伴う「文書化」の導入の必要性

(5) 国際的事業再編に対する我が国での対応策への考察

国際的事業再編で重要な無形資産等が国外に移転される場合には、独立企業間価格の算定のための重要な要因としては、①無形資産等の「範囲」、②無形資産等の「所有者」、③無形資産等の「評価」を、明らかにすべきことである。

〔APA 上の対応策〕

APA の場合、通常は、納税者からは協力的対応が期待できることが予想され、その協力的対応の存在を前提として、以下のような懲息的対応策を執ってはどうか。

- 無形資産の「範囲」、「所有者」及び「評価」の自主的開示の懲息

無形資産等の独立企業間価格の算定のためには、当該無形資産について「範囲」、「所有者」及び「評価」について明らかにしなければならないが、現状において法令上及び事務運営指針等で具体的な取扱いが示されておらず、また、必要な情報は納税者側に存在していることから、APA においては、これらについて考え方の指導をしつつ、納税者から税務当局に意思表示をしてもらうようにしてはどうか。
- 開示された「範囲」、「所有者」及び「評価」に基づいての納税者との協議

納税者から提出された書類等に基づいて、当該無形資産の「範囲」、「所有者」及び「評価」が課税上容認できるかの検討を行い、問題がある場合には協議を行う。

このとき、「評価」については、過小評価がなされていると認められる場合など、将来的な実数値による評価の調整について納税者に了承してもらうことも考えられる（実態としての所得相応性基準（定期的調整）の受入れ指導）。APA は、もともと当初予定値から乖離がある場合には、実数値による調整を前提としている制度であることから、この受入れは可能ではないかと思慮する。

これにより、無形資産等の「評価」の算定は非常に困難なものであるが、この対応であれば、当初において納税者が意図的な過小評価をしてもその課税上の弊害を防止することが可能になる。
- APA の合意期間における「評価」についての継続的な報告

APA は、合意内容の妥当性について継続的に確認を行っていく制度であり、国際的事業再編に係る無形資産等の「評価」については、納

税者には APA の合意期間での継続的な報告をしてもらうこととする（実態としての文書化義務の指導）。

〔移転価格調査上の対応策〕

移転価格調査の場合、納税者が協力的とは限らない上に、課税処分についてはその判断及び理由付記を法令の根拠に基づいて行う必要がある。そのため、移転価格調査において国際的事業再編に対しの確な対処をするためには、以下のような通達改正及び法令改正による対応策が必要になるものとする。

- 移転価格要領（通達）の改正事項
 - 対象となる「機能の範囲」と無形資産の「定義」の明確化
 - 無形資産の「所有者」の明確化
 - 事業再編における「経済的所有者」としての「無形資産の形成・維持・発展への貢献」を勘案することを明記する。
- 租税特別措置法令等の改正事項
 - 比較対象取引の存在しない無形資産の一括移転取引に係る評価方法の法定
 - 会計上の評価手法であるインカム・メソッド（DCF 法等）を、独立企業原則に基づいて適用することを措置法令に規定し、耐用年数や現在割引率などの手続きを移転価格要領や事例集に明記する。
 - 事業再編取引に係る文書作成義務を伴う「文書化」の導入等
 - 「所得相応性基準」の導入
 - インカム・メソッドを導入するのであれば、これが予測数値による算定方法であることに鑑み、ドイツと同様に「所得相応性基準」を導入する。

3 結論

事業再編取引に移転価格税制を適用するためには、比較対象取引の存在しない無形資産の一括移転取引に係る独立企業間価格の算定方法を確立する必

要がある。現在、OECDでも議論が進められているところであり、その結果を踏まえて、我が国においても、できるだけ早く的確な対応ができるよう制度等の改正がなされるべきである。

目 次

はじめに	270
第1章 国際的事業再編に係る移転価格税制上の問題点	272
1 国際的事業再編取引の類型	272
2 国際的事業再編取引への移転価格税制の適用に係る基本的な 考え方	274
3 国際的事業再編取引に係る移転価格税制の適用に係る問題点	274
第2章 アドビ事案と OECD 移転価格ガイドライン第9章	276
第1節 アドビ事案と国際的事業再編	276
1 アドビ事案	276
(1) 事案の概要	276
(2) 訴訟結果	278
2 国際的事業再編の観点からの対応の検討	279
第2節 OECD 移転価格ガイドライン第9章の新設とその実行性	281
1 ガイドライン第9章の概要	281
(1) ガイドライン第9章における事業再編の定義及び構成等	281
(2) 第1部 リスクに関する特別の考慮	282
① 関連企業の行動と契約上のリスク配分との適合性	283
② 関連者間取引におけるリスク配分が独立企業間のものかの 決定	283
③ リスク配分の結果	284
(3) 第2部 事業再編自体に対する独立企業間対価	284
(4) 第3部 事業再編後の関連者間取引の報酬	287
(5) 第4部 実際に行われた取引への認識 (recognition)	289
2 ガイドライン第9章における「比較対象取引が把握されない場合」 の取扱い	292
3 ガイドライン第9章による事業再編取引への移転価格税制の適用	

に係る実行性	294
第3章 最近の諸外国における国際的事業再編に係る取組状況等	296
第1節 IFA パリ大会での検討状況	296
1 議題1「国境を越える事業再編」の討議内容	296
(1) 背景	296
(2) ジェネラル・レポート	297
(3) 2つの事例研究	297
イ 事例研究1：コミッショネア	297
ロ 事例研究2：工場の閉鎖	298
(4) 事例研究に係る討議	299
① 事業再編の再評価の可否	299
② 移転に関する認定及び評価	299
③ 契約の再交渉又は終結の取扱い	299
④ 代替的オプション	300
(5) 将来的な対応	300
(6) 結論	301
2 主要国のブランチレポーターによる国際的事業再編に 係る報告要旨	301
(1) 米国	301
(2) ドイツ	304
(3) オーストラリア	306
(4) 英国	308
(5) フランス	310
(6) カナダ	313
(7) デンマーク	315
(8) オランダ	316
3 主要国における国際的事業再編への認識	319
(1) 米国	320

(2) ドイツ	320
(3) オーストラリア	320
(4) 英国、フランス、カナダ	321
(5) デンマーク	321
第2節 米国及びドイツにおける国際的事業再編への制度的対応	322
1 米国における制度的対応	322
(1) 所得相応性基準による対応	322
(2) インカム・アプローチによる無形資産評価	324
(3) CFC 税制による無形資産の超過所得への課税制度の導入	326
(4) 無形資産の定義の拡張と新たな評価方法の導入	328
2 ドイツにおける制度的対応	330
(1) 事業再編に対する移転価格税制の強化策の概要	330
イ 「機能」の定義及び「移転パッケージ」の概念の導入	330
ロ 「堅実かつ誠実な経営者の原則」の国際取引課税法への規定	331
ハ 「仮想的比較対象取引」による「仮想的独立企業間テスト」の導入	332
ニ 独立企業間価格の算定方法の適用の手順の法定	333
ホ 「所得相応性基準」の導入	334
(2) ドイツにおける文書化	336
イ ドイツにおける文書化における例外的取引	336
ロ 文書化が必要な文書等の範囲	336
ハ 罰則規定	338
第4章 ドイツ及びオーストラリアの事業再編通達の内容	339
第1節 ドイツの事業再編調査通達	339
1 事業再編調査通達の構成及び各章の概要	340
2 「第1章 総則」	341
(1) 通達の目的	341

(2) OECD モデル条約 9 条とドイツの租税条約	342
(3) 機能移転への独立企業原則の適用に係る一般原則	343
3 「第 2 章 国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 9 文から 12 文及び機能移転政令の注釈」	344
(1) 主要な用語の定義	344
① 「機能」	344
② 「機能移転」	345
③ 「移転パッケージ」	346
④ 「潜在的利益」	347
⑤ 「重要な」	347
⑥ 「機能複製」	348
⑦ 機能移転との境界の設定	349
(2) 移転価格決定に係る一般規定	350
イ 移転価格の決定に係る標準的方法	350
ロ 仮想的比較対象取引	350
ハ 移転パッケージに係る適用除外規定（国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 10 文）	351
(3) 移転パッケージのための価値算定	352
イ 現在価値の算定	352
ロ 潜在的利益の算定	353
ハ 評価方法	354
ニ ロケーション・セービング及びシナジー効果	355
ホ 行動の選択肢	355
(4) 現在割引率	356
イ 基礎利率	356
ロ 期間	356
ハ 機能及びリスクに相応した割増利率	356
ニ 税額の考慮	357

(5) 資本化期間	357
イ 双方の企業のための統一的な資本化期間	358
ロ 有限の資本化期間による特徴	358
(6) 合致領域の算定	358
イ 収益が計上されるケースでの最低価格	358
ロ 最低価格と処分価格	359
ハ 最高価格	359
ニ 合致領域での価値、中央値	359
ホ 損失補填、代償及び補償の要求	360
ヘ 調整規定－「所得相応性基準」	360
ト 譲渡のケースにおける収益展開からの著しい乖離	361
4 「第3章 補足的指示と個別問題」	362
(1) 経営者の自由裁量	362
(2) 情報の透明性	363
(3) 協力及び文書化義務	364
イ 機能移転の文書化の範囲	364
ロ 機能移転の文書化の項目	365
(4) 税務当局の調査の可能性（推計による仮想的独立企業間 価格の算定）	365
イ 機能移転の理由	365
ロ 協力及び文書化義務における不履行の効果	366
ハ 推計のケースでの移転パッケージのための価値決定	366
(5) パートナiership、本支店間の機能移転のための指示	369
(6) 2007 課税年度までの機能移転の取扱い	369
5 「第4章 特定の機能移転の特別な様相」	370
(1) 製造の移転	370
イ 本格的製造業者及び限定的製造業者の特徴	370
ロ 本格的製造業者から限定的製造業者への転換	371

ハ	限定的製造業者から本格的製造会社への転換	371
(2)	販売の移転	372
(3)	研究開発の移転	373
(4)	役務の移転	373
(5)	購入の移転	373
6	「添付資料」としての計算事例	374
①	事例1：標準的な機能移転のための価値算定	374
②	事例2：推計のケースでの機能移転のための価値算定	380
第2節	オーストラリアの事業再編通達	384
1	事業再編通達の構成	384
2	「通達の対象」	385
3	「指示事項」	386
(1)	事業再編取引に対する移転価格法令 (Division13) の適用等	386
(2)	比較対象取引が十分に把握されない場合の対応	386
(3)	合理的に期待されるものとの比較による独立企業間対価の達成	387
4	「移転価格を設定又は調査するプロセス」	388
(1)	事業再編取引に係る独立企業間対価を算定するプロセス	388
(2)	OECD 移転価格ガイドラインとの関係	390
第3節	ドイツ及びオーストラリアの事業再編通達に係る考察	391
1	ドイツの事業再編調査通達に係る考察	391
(1)	仮想的独立企業間価格の算定のための法的擬制	391
(2)	「機能」に関する概念の明確化	392
イ	「機能」と「移転パッケージ」の概念	392
ロ	「機能」と「無形資産」との関係	393
ハ	「利点」の概念	394
(3)	仮想的独立企業間価格の算定	395

イ 「移転パッケージ」の評価方法	395
ロ 損失補填、代償及び補償の要求	396
ハ 「所得相応性基準」の導入	397
(4) 納税者の協力及び文書化義務	397
2 オーストラリアの事業再編通達に係る考察	398
(1) 比較対象取引が十分に把握されない場合の対応について	398
(2) 合理的に期待されるものとの比較による独立企業間対価の 達成について	398
(3) 「移転価格を設定又は調査するプロセス」について	400
第5章 我が国における国際的事業再編への対応策の検討	401
第1節 事業再編取引に係る独立企業間価格の算定のための検討	401
1 事業再編取引に係る独立企業間価格の算定の問題点	401
2 事業再編時に移転価格税制の対象となる「機能の範囲」	402
(1) 米国及びドイツにおける対象となる「機能の範囲」に係る 認識の相違	402
① 米国	402
② ドイツ	403
(2) 我が国における対象とすべき「機能の範囲」と 「移転パッケージ」	404
(3) 我が国に「移転パッケージ」の概念を取り入れられるか	406
3 無形資産の「定義」	407
(1) これまでの無形資産の「定義」	407
● OECDにおけるこれまでの無形資産の「定義」	407
● 米国におけるこれまでの無形資産の「定義」	408
● 日本における無形資産の「定義」	408
① 会計上の無形資産の定義を参考にすること	410
② 無形資産について一般的定義を置くこと	411
③ 無形資産のカテゴリーを明確に示した上で例示列举を	

行うこと	411
(2) 米国で議論されている「営業権」等は無形資産として認定されるのか	411
(3) 移転価格税制における無形資産の一般的定義の試案等	412
● 移転価格税制での無形資産の一般的定義	412
● 移転価格税制上の無形資産のカテゴリー別での例示列举	413
4 無形資産の「所有者」の認定	415
● OECDにおける無形資産の「所有者」の取扱い	415
● 米国における無形資産の「所有者」の取扱い	416
● 日本における無形資産の「所有者」の取扱い	417
5 無形資産の「評価」	418
(1) 無形資産の一括移転に係る独立企業間価格の算定方法	418
● OECDにおける無形資産の一括移転に係る独立企業間価格の算定方法	418
● 米国における無形資産の一括移転に係る独立企業間価格の算定方法	419
● 日本における無形資産の一括移転に係る独立企業間価格の算定方法	420
(2) 我が国における比較対象取引が存在しない無形資産の一括移転への対応	420
6 「所得相応性基準」の導入の必要性	421
7 事業再編取引に係る文書作成義務を伴う「文書化」の導入の必要性	422
○ 事業再編の概要及び「機能」の特定に関する文書	423
○ 事業再編自体への移転価格税制の適用に関して要求される文書	423
○ 事業再編後の取引への移転価格税制の適用に関して要求される文書	423

○ 所得相応性基準の適用のために必要な文書	424
第2節 我が国における国際的事業再編への対応策	424
1 APAにおける国際的事業再編への対応策	425
(1) 無形資産の「範囲」、「所有者」及び「評価」の自主的開示の 義務	425
① 無形資産の「範囲」について	425
② 無形資産の「所有者」について	425
③ 無形資産の「評価」について	425
(2) 開示させた「範囲」、「所有者」及び「評価」に基づいての 納税者との協議	426
(3) APAの合意期間における「評価」についての継続的な報告	426
2 移転価格調査における国際的事業再編への対応策	426
(1) 対象となる「機能の範囲」と無形資産の「定義」の明確化	426
(2) 無形資産の「所有者」の明確化	427
(3) 比較対象取引の存在しない無形資産の一括移転に係る評価	427
(4) 事業再編取引に係る文書作成義務を伴う「文書化」の導入等	428
(5) 「所得相応性基準」の導入	428
3 「OECD無形資産ドラフト」における検討との対比	428
結びに代えて	430

はじめに

2007年に京都で第61回 IFA (International Fiscal Association) 年次総会⁽¹⁾が開催され、そのメインテーマである議題1で「移転価格と無形資産」が取り上げられた。

このテーマでは「無形資産」への移転価格税制の適用の在り方が議論されたが、この検討のために示された具体的事例は、①製造機能の国外子会社への移転、②投資金融機能の集約による有能な銀行員の国外関連銀行への異動、③資材の一括調達のための外国関連会社への集約、④外国販売子会社のコミッションネアへの転換、⑤外国製造子会社の委託製造業者への転換と、そのすべてが国際的事業再編に係るものであり、国際的に移転価格税制上で問題となっているのは、国際的事業再編時になされる価値ある無形資産の一括移転であることが認識されるものであった。

このときの議論の結論としては、国際的事業再編における無形資産への移転価格税制の適用については、そのための制度改正を2008年にドイツが施行すること及びOECDが移転価格ガイドラインの改正を検討中であるであり、引き続き注視していくというものであった。

OECDは、2008年9月のディスカッション・ドラフトを公表し、その後2010年7月に、OECD移転価格ガイドラインに第9章「Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings (事業再編に係る移転価格の側面)」を追加したが、これは、国際的事業再編への移転価格税制の適用に係る「指針」を示しただけのものであって、具体的に無形資産の一括移転に係る独立企業間価格の算定方法を示したものではなかった。なお、無形資産への移転価格税制の適用については、現在、OECDにおいてOECD移転価格ガイドライン第6章「無形資産に対する特別の配慮」等の改正に係る検討が続けられている。

(1) IFA 京都年次総会の詳しい内容については、松田直樹・居波邦泰ほか「第61回 IFA 総会—主なテーマを巡る議論の評釈と論考—」税大ジャーナル6号137頁(2007)を参照されたい。

2011年にパリで第65回 IFA 年次総会が開催され、そのメインテーマの議題1は「国境を越えるビジネス・リストラクチャリング」⁽²⁾であった。京都年次総会から4年が経過したが、国際的的事业再編が国際的に重大な課税上の問題である状況には継続しているということになる。

このような国際的な状況を背景として、我が国においても、国際的的事业再編については国側が移転価格訴訟で初めて敗訴が確定した「アドビ事案」のほかにも、最近において対応困難事案が存在していることを耳にするところである。

本論文では、国際的的事业再編に係る課税上の問題について、上記の国際的な動向に注視しつつ、特に移転価格税制の観点からの検討を行い、国際的的事业再編への課税について一定の対処策を提示しようとするものである。

本論文は全体を5章で構成することとし、第1章において、国際的的事业再編に係る移転価格税制上の問題点を整理し、第2章において、アドビ事案とOECD移転価格ガイドライン第9章を取り上げ、第3章において、最近の諸外国における国際的的事业再編に係る取組状況等として IFA パリ大会での状況及び米国とドイツでの制度的対応を概観し、第4章において、ドイツとオーストラリアの事業再編通達の内容を詳細に確認することで国際的的事业再編への具体的な執行の在り方について理解を深めた後、最後に第5章において、我が国における国際的的事业再編への対応策について APA における場合と移転価格調査における場合とに分けて検討を行いそれらについて提言を行うものである。

なお、第4章で詳細な確認をするためにドイツ語から翻訳を行った「ドイツ事業再編調査通達」については、その対訳（仮訳）を本論文に添付することとし、これについては続く研究者の研究に資することを期待したい。

(2) IFA パリ年次総会の議題1「国境を越えるビジネス・リストラクチャリング」の内容については、第3章で詳しく取り上げる。

第1章 国際的事業再編に係る移転価格税制上の問題点

多国籍企業はその経済活動のなかで、より効果的かつ効率的に事業を展開していくために、その選択肢のひとつとして、国際的な組織再編や事業再編の実施に踏み切ることが往々にしてある。

このうち、M&Aなどの株式の異動を伴う組織再編については、課税上の問題はその株式の評価に集約されるものと思慮されるが、一方で、事業再編については、一部の事業部門や管理機能を効率化のために国外の関連会社に移転させるというような場合において、その移転された事業や機能の価値の評価をせず、適正な対価を収受することなしに実施されるのであれば、それは課税上の問題を生じさせることになる。

本論文は、このような国際的な事業再編取引について、移転価格税制の観点から課税上の問題点を捉えて、我が国において、国際的な事業再編取引に適正に移転価格税制を適用するための対応策について検討をすることを目的とするものである。

1 国際的事業再編取引の類型

国際的事業再編取引にどのような類型があるのかについては、2010年に新設されたOECD移転価格ガイドライン第9章⁽³⁾では、①本格的販売会社からリスク限定的販売会社又はコミッションエアへの転換、②本格的製造会社から契約製造会社又は受託製造会社への転換、③知的財産管理会社等への特許等の無形資産の移転が、その典型的なものとして掲げられている。

ドイツの事業再編調査通達⁽⁴⁾では、その「第4章 特定の機能移転の特別な様相」において、①製造の移転（本格的製造業者から限定的製造業者への転換等）、②販売の移転（本格的販売業者のコミッションエア又はエージェントへの

(3) OECD移転価格ガイドライン第9章については、第2章において詳しく取り扱う。

(4) ドイツの事業再編調査通達については、第4章において詳しく取り扱う。

転換等)、③研究開発の移転、④役務の移転及び⑤購入の移転が取り上げられており、そのおのおのについて特徴等が説明されている。

なお、ドイツの事業再編調査通達では、事業や機能が国外の関連会社に移転される場合だけでなく、例えば、国内事業における製造及び販売活動はこれまでと変わらないが、国外の関連会社で同様の製造が開始された場合には、「機能複製」が行われていることになり、この「機能複製」については、一定の条件を満たした場合には「機能複製」が「機能移転」になり得る、つまり、国際的事業再編取引として認定されるとの見解を示している⁵⁾。

したがって、国際的事業再編の一般的な類型としては、これら OECD 移転価格ガイドラインやドイツの事業再編調査通達に掲げる類型があげられるが、これらに加えて、重要なポイントとして、次のことの指摘をしておきたい。

それは、多国籍企業の実施する国際的事業再編には、その実態から以下の2種類の類型に分類できるということである。

ひとつは、製造ラインの移設や販売要員の異動など、その国際的事業再編に物理的・実体的な移転が存在するという類型である（物理的事業再編）。

これに対し、もうひとつは、製造責任や販売リスクなどの契約上の移転で、その国際的事業再編に物理的な移転が存在せず、契約書上の形式的な移転により国際的事業再編がなされたとする類型である（形式的事業再編）。

前者でも後者でも、これらの移転に対して適正な対価の支払がなされていなければ、課税上の問題が生じることに違いはないが、特に、形式的事業再編については、国際的事業再編後の両企業間の利益の按分比率を変更したとしても、実態として国際的事業再編の前後でその当事者企業の経済活動に実質的な変化がないことから、国際的事業再編時点での契約書上の形式的な

(5) 「機能複製」のコンセプトは、一般的に、リスク分散を考慮して、企業は徐々に事業を移転させていく（途中で問題等が把握されれば、中止することも視野に入れている）ことが多々あることから、そのようなケースを「機能複製」として一定の条件を満たした時点で「機能移転」と判定し移転価格税制を適用しなければ、課税漏れになる惧れがあることから、設けられたものと思慮する。

機能等の移転に係る対価の支払の必要性について、敢えて企業が認識しようとなないケースがあり得ることに、課税上の重大な問題が存在していることを指摘しておく。

2 国際的事業再編取引への移転価格税制の適用に係る基本的な考え方

国際的な事業再編取引に対して、移転価格税制を適用に係る基本的な考え方としては、次の2時点について移転価格税制の適用が可能になるということである。

第1時点…… 事業再編時において、国外関連者に移転された「機能」である無形資産等の一括移転について移転価格税制を適用すること

第2時点…… 事業再編後において、「機能」の移転後に残された関連者間取引について移転価格税制を適用すること

これらのうち、特に重要なのは第1時点での移転価格税制の適用である。上述したように、国際的事業再編が形式的事業再編である場合には、多国籍企業は敢えて第1時点での課税をしてこないことが想定される。加えて、これは、高価な無形資産の一括移転に対して独立企業間価格を算定することになるものであり、課税困難であることが想定される。

3 国際的事業再編取引に係る移転価格税制の適用に係る問題点

国際的事業再編取引に係る課税上、特に、移転価格税制上における問題点としては、以下の事項等があげられるものとする。

- 国際的事業再編取引においては、当該企業の重要な無形資産が移転されるものである。企業にとって重要な無形資産は、高価値かつユニークなものであり、通常は、比較対象取引が存在しないことから、移転価格税制の適用は困難であると思慮される。
- 国際的事業再編取引において、移転価格税制の対象となる無形資産の範囲（課税範囲）をどのように捉えるのか。そのための無形資産の範囲につ

いて法定をするのか。

- 国際的事業再編取引において、移転された無形資産の「所有者」概念をどのように捉えるのか。一般的には、「所有者」の概念としては、「法的所有権」、「経済的所有権」及び「実質的所有権」があり、国際的事業再編取引においてはどのような取扱いをするのか。
- 比較対象取引が存在しない無形資産について、どのような評価をするのか。国際的事業再編取引において複数の無形資産が移転されたと認定された場合に、それらを個々に評価をするのか。それとも、国際的事業再編取引をひとまとめにしてそのシナジー効果を考慮に入れて、評価をするのか。
- 比較対象取引が存在しない高価な無形資産の一括移転に対しては、利益分割法の適用も困難であり、我が国では独立企業間価格の算定方法が存在しないことになるが、どのような算定方法を適用するのか。
- 国際的事業再編に対し多国籍企業が申告当初に独立企業間価格を算定してきたとして、その後、移転した無形資産から生じた所得が当初予測より大きく乖離した場合に、申告当初の独立企業間価格の算定に対し追加的な申告をさせるような「所得相応性基準」を導入すべきか。

このような問題点への検討のために、次章において、我が国の移転価格訴訟において、初めて国際的事業再編取引を取り上げた「アドビ事案」と国際的事業再編への移転価格税制の適用についての指針を示した OECD 移転価格ガイドライン第 9 章をみてみることにする。

第2章 アドビ事案と OECD 移転価格ガイド ライン第9章

第1節 アドビ事案と国際的事業再編⁽⁶⁾

「アドビ事案」は我が国の移転価格訴訟において、初めて国際的事業再編取引を取り扱った事案である。

その争点は、国際的事業再編という観点からのものではなかったが、結果として、国際的事業再編取引における重要な無形資産の国外移転については、比較対象取引の不存在により独立企業間価格の算定が困難であることから、課税当局が「役務提供取引」に対して「再販売取引＋役務提供取引」を比較対象取引としたことに関し、一審判決は認めたが、控訴審判決は認容せず、この訴訟は我が国の移転価格訴訟で初めて課税当局の敗訴が確定した事案となった。

以下にその内容をみよ。

1 アドビ事案

(1) 事案の概要

原告は、オランダ法人がその製造したソフトウェアに係る日本国内での輸入販売及びマーケティングや製品サポートに係る支援業務のために設立した日本子会社である。この事案で問題とされた国外関連取引は、以下のとおりである。

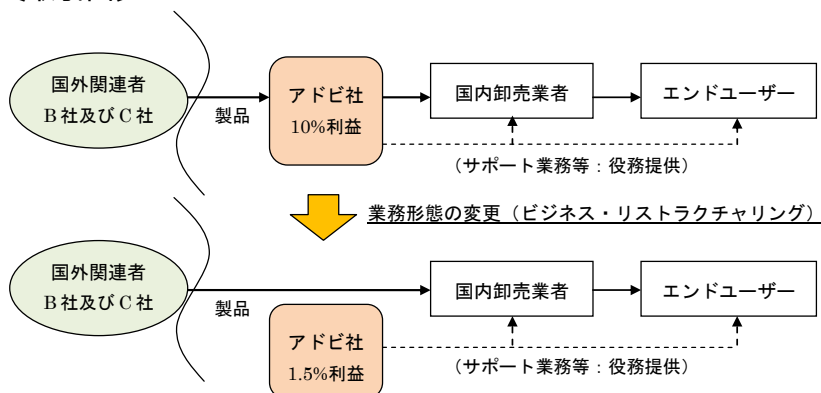
- ① 日本子会社（以下「アドビ社」という。）は、国外関連親会社からアドビ製品を仕入れて日本国内での販売を行い、それに伴うマーケティングや製品サポートに係る業務を行っていた法人である。
- ② アドビ社は外国親会社の指示のもと、この業務形態を変更することとし、アドビ製品の販売は外国親会社が直接に行い、アドビ社は日本にお

(6) 本節は、居波邦泰「アドビ事案に係る国際的事業再編の観点からの移転価格課税の検討（上）」税大ジャーナル 14 号 126 頁（2010）の掲載内容を整理したものである。

けるアドビ製品の販売支援、マーケティング、製品サポートといった支援業務（役務提供）のみを行うという業務委託契約を外国親会社と行うことで、国際的事業再編を行った。

- ② アドビ社はそれまで売上高の10%の利益を得ていたものが、この業務形態の変更により、外国親会社から〔役務提供に要する実費コスト＋日本での売上高の1.5%（利益分）〕を手数料収入として収受することとなり、利益率は以前と比べ10%⇒1.5%へと8.5%も減少することとなった。
- ③ 課税当局は、本件手数料収入につき移転価格税制の独立企業間価格に満たないものであるとして、アドビ社に対して更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。
- ④ 課税当局は、租特法66条の4第9項の質問検査権（シークレット・コンパラの使用）を行使し、アドビ製品と類似のソフトウェアについて、非関連者間で行われた受注販売方式の「再販売取引」を比較対象取引に選定し、日本におけるアドビ製品の売上高に、比較対象取引の「売上販売利益率」を乗じて独立企業間価格の算定を行った。
- ⑤ この算定方法を課税当局は、租特法66条の4第2項2号ロに定める「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」であるとした。

〔取引図〕



(2) 訴訟結果

本件においては、移転価格に関して以下の2つが争点として扱われた。

- ① 本件取引に関して「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」により独立企業間価格を算定したことの可否
- ② シークレット・コンパラの使用に係る違法性

【当局の課税処分】

アドビ事案は、事業再編後におけるサポート業務等の「役務提供取引」を移転価格課税の対象としたものであるが、税務当局は「役務提供取引」ではこれと同様の比較対象取引が存在しなかったため、在庫リスクが存在しない受注販売方式の「再販売取引」を比較対象取引として選定することで、「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」により独立企業間価格の算定を行ったわけである。

【原告の主張】

原告は、税務当局の採用した移転価格の算定方法は、原告の「役務提供取引」に対し、非関連者の「役務提供＋棚卸資産の売買」という形態の取引を比較対象としたものであり、その機能に明確な差異があるにもかかわらず、差異の調整を行っていない致命的な欠陥があるとして、その違法性を強く主張した。

【一審判決】

一審判決では、税務当局が適用した算定方法は、「アドビ製品の販売において原告が果たしている機能及び負担しているリスクが、受注販売方式を採る再販売取引において再販売者が果たしている機能及び負担しているリスクと類似していることに着目して、再販売価格基準法に準ずる方法として、本件比較対象取引の売上総利益率にアドビ製品の売上高を乗じたものを通常の手数料額（独立企業間価格）として算定するというものであり、そこに一定の合理性を認めることができる」として、原告の主張を退けた。

【控訴審判決】

これに対し、控訴審判決では、「本件国外関連取引は、各業務委託契約に

基づき、本件国外関連者に対する債務の履行として、卸売業者等に対して販売促進等のサービスを行うことを内容とするものであって、法的にも経済的実質においても役務提供取引と解することができるのに対し、本件比較対象取引は、本件比較対象法人が対象製品であるグラフィックソフトを仕入れてこれを販売するという再販売取引を中核とし、その販売促進のために顧客サポート等を行うのであって、納税者と本件比較対象法人とがその果たす機能において看過し難い差異がある」として、税務当局が選定した「再販売取引+役務提供取引」を「役務提供取引」の比較対象取引とすることを認めず、税務当局の主張を退けた。これに対し、課税当局は上告せず、この控訴審判決で確定をした。

2 国際的事業再編の観点からの対応の検討

このアドビ事案に対して、これを国際的事業再編に係る取引であるとして、移転価格税制を適用する場合の対応としては、前述したとおり、次の2時点での対応が考えられる。

第1時点…… 事業再編時において、国外関連者である外国親会社に移転されたアドビ社の「機能」について独立企業間価格を算定し、移転価格税制を適用すること

第2時点…… 事業再編後において、国外関連者である外国親会社とアドビ社との「新たな関連者間取引」について、移転価格税制を適用すること

したがって、国際的事業再編に移転価格税制を適用する場合には、事業再編時における「機能」の移転に対してと事業再編後における関連者間取引の価格に対しての2時点において、適正な独立企業間価格で取引が行われているかについて検証することが要求されるものとする。

アドビ事案については、課税当局は、上記の2時点のうち第2時点の事業再編後の役務提供取引の料率についてのみ移転価格税制の適用を行い、第1時点での国外関連者に移転された「機能」である無形資産等については移転

価格税制を適用していない。

これについては、判決文から窺い知ることにはできないところであるが、以下のような理由が想定されるところである。

- アドビ事案での事業再編で国外親会社に移転された「機能」は、日本子会社が保有していた販売用無形資産であると認められるが、これが具体的にどのようなもので、また、その評価額がいくらであるのかを、比較対象取引を選定することで算出することは、極めて困難であること
- 第1時点の「機能」に係る独立企業間価格と第2時点の役務提供取引に係る独立企業間価格には相互依存的な関係が見受けられることから、第2時点の役務提供取引に係る独立企業間価格が高額（事業再編前と同程度）であれば、第1時点の「機能」に係る独立企業間価格の算定は不要になること
- 平成11年～13年という時期に、国際的事業再編において販売用無形資産が国外関連者に移転したとしても、これにその対価を収受すべきとする商慣行が確立しているかどうかについて訴訟において立証できるか不確かであること

課税当局が第1時点での移転価格税制の適用を行わなかった理由が、上記のようなものかどうかは当事者でないとわからないところであり、場合によってはアドビ事案では第1時点の「機能」の移転について十分な対価を得ており問題になっていなかったのかもしれない。

しかし、上記に示した理由については、今後、同様の事案が移転価格調査において把握された場合において問題となることであり、第1時点の「機能」の国外移転にどのような課税がなされるべきかについては、その対処方針等をはっきりさせておくべきことであり、今後に向けて引き続き検討しなければならない問題であるとする。

第2節 OECD 移転価格ガイドライン第9章の新設と その実行性⁽⁷⁾

国際的事業再編にどのように移転価格税制を適用するかについては、2008年9月にOECDから「Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings: Discussion Draft for Public Comment (事業再編に係る移転価格上の側面：民間コメント募集のためのディスカッション・ドラフト)」が公表された。その後2010年7月に、ディスカッション・ドラフトに対するパブリック・コメント等を受けてOECD移転価格ガイドラインに第9章として「Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings (事業再編に係る移転価格の側面)」(以下「ガイドライン第9章」という。)が新たに設けられた。

以下に、ガイドライン第9章の概要について、ディスカッション・ドラフトからの変更点並びに比較対象取引が把握されない場合に係る記述に留意しつつ確認を行い⁽⁸⁾、ディスカッション・ドラフトの問題点へ解決策を示しているかについてみてみることにする。

1 ガイドライン第9章の概要

(1) ガイドライン第9章における事業再編の定義及び構成等

事業再編の定義については、「事業再編については、法的又は普遍的に認められた定義は存在しない」と断りつつも、「本章の文脈において、事業再編とは、多国籍企業による機能、資産又はリスクの国境を越えた再編と定義される」としており、以下のものがその典型的なものとして挙げられて

(7) 本節での検討は、居波邦泰「国際的事業再編に対する課税に係る問題点」本庄資著『国際課税の理論と実務 73の重要課題』895頁(大蔵財務協会、2011)の「第2章 OECD 移転価格ガイドライン第9章の新設」の内容をベースに行うものであり、便宜上、その内容をここで1項及び2項に掲記する。

(8) ディスカッション・ドラフト及びガイドライン第9章の翻訳には、日本租税研究協会から出版されている『事業再編に係る移転価格上の側面 民間コメント募集のためのディスカッション・ドラフト』(2009年7月)及び国税庁公表の仮訳(<http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/press/pdf/33.pdf>)を参考とした。

いる。

- 本格的販売会社から、本人として活動を行う外国の関連企業のためのリスク限定的販売会社又はコミッション・ネアへの転換
- 本格的製造会社から、本人として活動を行う外国の関連企業のための契約製造会社又は受託製造会社への転換
- グループ内の中央拠点（いわゆる「知的財産管理会社」等）への無形資産の移転

OECD は、これら国際的事業再編への独立企業原則の適用について、ディスカッション・ドラフトから一貫として、独立企業原則が「再編又は再編後の取引と、当初からそのような形で構築されていた取引とで異なって適用されるものではなく、また、異なって適用されるべきではない」ことを前提とするスタンスを堅持しており、事業再編だからだといって特別扱いはしないこととしている。

ガイドライン第 9 章は、以下の 4 部から構成されており、この構成はディスカッション・ドラフトから引き継がれたものとなっている。

- 第 1 部 リスクに関する特別の考慮
- 第 2 部 事業再編自体に対する独立企業間対価
- 第 3 部 事業再編後の関連者間取引の報酬
- 第 4 部 実際に行われた取引への認識

(2) 第 1 部 リスクに関する特別の考慮

事業再編に関して決定的な重要性を持つものとしてリスクが挙げられており、関連者間の契約上のリスク配分は、それに経済的実質がある限りで尊重されることから、リスクに係る文書化の重要性を指摘すると共に、関連者間のリスク配分及びそれによる移転価格設定への影響を検討する際には、①関連企業の行動が契約上のリスク配分に適合しているか、②関連者間取引におけるリスク配分が独立企業間のものとなっているか、③リスク配分の結果は如何なるものかについても検討しなければならないとしている。

① 関連企業の行動と契約上のリスク配分との適合性

リスクの配分に関しては、当事者の行動が契約条件に適合しているか否か又は当事者の行動によって契約条件が守られていない若しくは仮装であると示唆されるか否かを検討することが重要であるとし、一般に、「当事者の行動はリスクの真の配分に関する最良の証拠」とされるべきであるとしている。

② 関連者間取引におけるリスク配分が独立企業間のものかの決定

「比較対象の役割」として「データによって、比較可能な非関連者間取引と類似のリスク配分が証拠づけられるならば、関連企業間の契約上のリスク配分は、独立企業間のものとみなされる」との指摘がなされている。

また、新たに「比較対象が見つからない場合」についてのリスク配分に係るアプローチが示された。具体的には、以下のように記述されている。

「9.19 より困難で論争が起きやすいのは、関連者間取引のリスク配分についての独立企業原則への適合性を証拠づける比較対象が見つからない状況である。関連企業間の取極が独立当事者間では見られないものであるという理由のみで、当該取極が独立企業間のものではないということの意味するわけではない。しかしながら、関連企業間の契約上のリスク配分を裏付けるための比較対象が見つからない場合には、そのリスク配分が類似の状況において独立当事者間で合意されたと期待できるものであるか否かを決定することが必要になる。」

加えて、「この決定を支援できる、決定的ではないが一つの関連する要素は、どの当事者が相対的にリスクをよりコントロールしているかを検討することである」とし、そのもう一つとしては「独立当事者が進んでリスクを引き受けようとする意思に影響を与えるかもしれない別の要素は、リスク負担のためのその財務能力である」と指摘している。

つまり、「リスクのコントロール」及び「リスク負担のための財務能力」を検討することによって、「比較対象が見つからない場合」の「リスク配分が独立企業間のものであるか」について判定をすること指摘しているわけである。

③ リスク配分の結果

当該リスク配分が独立企業原則に合致することが判明する場合において、一般に、一方の当事者にリスク配分がなされることの結果は、以下のとおりである。

- a) 当該当事者は、リスクを管理する又は軽減するためのコストを負担すべきである。
- b) 当該当事者は、リスクの実現によって生じるかもしれないコストを負担すべきである。
- c) 一般に、当該当事者のリスクの増加は、期待収益の増加によって報われるべきである。

リスク配分に関して重要な問題は、リスクが経済的に重要なものかということであり、独立企業間であれば、ある当事者が、その潜在的利益の大幅な減少と引き換えに、経済的に重要でないと認識されているリスクを移転するとは期待されないところである。

(3) 第2部 事業再編自体に対する独立企業間対価

ガイドライン第9章では、第2部の冒頭で「事業再編は、何らかの価値あるもの（例えば、価値ある無形資産）についての国境を越えた移転を伴うかもしれないが、常にそうとは限らない。それはまた、既存の取極（例えば、製造契約、販売契約、使用許諾、役務契約等）の終了又は実質的な再交渉が関係するかもしれない」と、事業再編自体が移転価格税制の対象となるかどうかについて、非常に不明瞭な記述に変更がなされており、ディスカッション・ドラフトのときの記述から一変している⁽⁹⁾。ディス

(9) ディスカッション・ドラフトでは、「事業再編は、関連者間における潜在的損益 (profit/loss potential) を伴う機能、資産又はリスクの移転を伴うものであり、また、

カッション・ドラフトでは、事業再編時の「機能」等の国外移転に関しては独立企業原則に基づき適切に移転価格税制が適用されなければならないとの意味合いを感じられたが、ガイドライン第9章では「移転価格税制が適用されることもあり得る」とのニュアンスが伝わってくる場所である。

続く「再編自体の理解」で「比較可能な非関連者間取引が見つからない場合」が取り扱われており、この場合に独立当事者間であれば同様の条件に合意したと期待できるものであるか否かを判断するためには、以下の項目について検討することによって情報が得られるかもしれないとの指摘をしている⁽¹⁰⁾。

- ・ 再編取引並びに再編前後の機能、資産及びリスク
- ・ 再編の事業上の理由及び再編による期待便益（シナジーの役割を含む）
- ・ 当事者にとって現実に利用可能な選択肢

これらの検討によって、関連者間取引が独立企業原則に適合しているものかの判断をすることを薦めている。

そして、「何らかの価値あるもの」の国外移転に対する独立企業原則の適用については、ディスカッション・ドラフトのときとほぼ同様の内容で、有形資産及び無形資産の別に考え方が示されている。特に移転価格税制で問題となりやすい無形資産については、以下のような説明がなされている。

既存の取極め（例えば、製造契約、販売契約、使用許諾、役務契約等）の終了（不更新を含む。）又は実質的な再交渉を伴うことがある。そのような機能、資産又はリスクの移転や既存の取極めの終了等について、独立企業間であれば何らかの形での対価又は補償を譲渡人が受領するような状況について取り扱う。」としており、事業再編時の「機能」等の国外移転に関しては独立企業原則に基づき適切に移転価格税制が適用されなければならないものとしていたが、上記のガイドライン第9章では「常にそうとは限らない（this is not always the case）」との記述になっており、事業再編時において移転価格課税がなされることもあり得る程度の指摘に留まるものとなっており、課税へのスタンスに関してかなりのトーンダウンが感じられるところである。

- (10) ディスカッション・ドラフトでは、これらの項目について事業再編時に適切に独立企業原則を適用するために検討を要する事項とされていたが、ガイドライン第9章では「比較可能な非関連者取引が見つからない」場合の検討項目へと取扱いが変わっている。

無形資産は、移転される資産の特定とその評価の双方に関して困難な問題が生ずることがあり、その独立企業間価格の算定については、無形資産の使用から得られる期待便益の額・存続期間・危険度、財産権の性格及びこれに付随する制限（利用方法の制限、地理的な制限、時間的な制限）、法的保護を受ける場合にはその範囲・残存期間、当該権利に付随するあらゆる排他的条項が影響を与えものであり、無形資産の評価は複雑で不確実な場合があり得る。

その上で、①現地事業から中央拠点への無形資産の売却、②確立した価値を有していない時点で移転される無形資産、③リスク限定的販売会社等への転換で移転される無形資産及び④契約上の権利の移転について指摘がなされている。

①現地事業から中央拠点への無形資産の売却については、このなかで「独立企業原則は、関連企業間に設けられ又は課された条件を各々の企業レベルで評価することを要求する。無形資産の集約が、多国籍企業グループレベルでの健全な商業上の理由に基づいているという事実は、当該譲渡が、譲渡人と譲受人の双方の観点から、独立企業間のものであるかどうか、という問いに対する答えにはならない」との指摘がなされており、多国籍企業グループレベルでの商業上合理性だけでは、当該取引が独立企業間原則を満たすことにはならないことに十分に留意すべきである。

②確立した価値を有していない時点で移転される無形資産については、「取引時点における単なる不確実性の存在のみでは、第3者間であればどのような行為又は合意を行ったか考慮せずに事後的な調整をすることは要求されるべきではない」と指摘しており、比較可能な独立企業間取引にあったと思われる調整条項又は再交渉に基づいて、無形資産の移転に対する独立企業間価格を算定しなければ、「そのような調整は不適切な後知恵的な利用となるであろう」と強く非難している。

③リスク限定的販売会社等への転換で移転される無形資産については、「現地に無形資産が存在し、再編時点で海外の関連企業に移転されること

が判明した場合、その移転には、比較可能な状況において独立当事者間であれば合意されたであろう内容に基づき、報酬が支払われるべきか、支払われるべきであるならばどのような方法によってかを決定するため、独立企業原則を適用するべきである」としている。

④契約上の権利の移転については、「価値ある契約上の権利が関連者間で移転（又は放棄）される場合、移転された権利の価値を譲渡人及び譲受人の双方の観点から考慮して、独立企業間報酬が与えられるべきである」として、契約上の権利は、価値ある無形資産となる場合があることを認めたものである。この考え方に基づけば、比較対象取引が存在しない場合にも、契約の放棄等による喪失利益から独立企業間価格の算定が可能と思われるところである。

最後に、既存の取極の終了又は実質的な再交渉に対して再編対象企業に補償をすることについては、「事業再編によって既存の契約関係が終了又は実質的に再交渉される場合、再編対象企業は、再編費用（例えば、資産の償却、雇用契約の終了）、転換費用（例えば、既存の事業を他の顧客ニーズに合わせるためのもの）又は潜在的利益の消失といった損害を被るであろう」として、この補償についても独立企業間ではどのように判断されるかをベースにして検討をすべきであるとしている。

（4）第3部 事業再編後の関連者間取引の報酬

事業再編後の関連者間取引に対する独立企業原則の適用については、移転価格算定方法に関する記述のうちCUP法の適用以外の部分が削除され、その他はほぼ以前のディスカッション・ドラフトのままである。以下にその概要を示す。

事業再編後の関連者間取引への独立企業原則の適用は、以下を一般原則とする。

- 独立企業原則及びOECD移転価格ガイドラインは、事業再編後の取引と当初からそのような形で構築されていた取引とで異なって適用されるものではなく、また、異なって適用されるべきではない。

- 適切な移転価格算定方法の選択と実際の適用は、その取引が以前から存在した事業を再編した結果により生じたものであるか否かに関わらず、同一の比較可能性の基準及び移転価格の算定方法が選択され、その適用に関しても同一の指針が適用される。

ただし、差異の存在として、事業再編後における関連者間取引と当初からそのような形で構築されていた取引とでは以下のような差異があり得るとしており、これらが比較可能性分析及び独立企業間報酬の算定に影響を与えることがあるとの指摘はしている。

- マーケティング及び販売機能を全面的に遂行し、価値あるマーケティング上の無形資産を使用・開発し、かつ、その活動に伴う一連のリスク（例えば、在庫リスク、不良債権リスク及び市場リスク）を負担していた「本格的販売会社」が「リスク限定的販売会社」に転換された場合には、この再編対象会社には、試用的な契約期間（trial period）やその他これに類する不利な条件を含まない取極の交渉を行うことができるという差異
- 長年の「本格的販売会社」が「リスク限定的販売会社」に転換された状況と、それまで何ら基盤を持っていなかった市場に「リスク限定的販売会社」が設立された状況と比較した場合、後者には市場浸透活動が必要であるという差異
- 「本格的販売会社」から転換された「リスク限定的販売会社」について、事業再編以前に所有していた機能、負担していた費用（マーケティング費用等）又はリスクの存在並びにそれまでの無形資産の開発への寄与から生ずる差異

移転価格算定方法の選択と適用については、当該取引の比較可能性分析に基づいて行わなければならないとし、事業再編後の状況において特に注意を払わなければならないのは、再編対象企業に実質的に残される無形資産及びリスク（場合によっては、現地の法的保護対象外の無形資産を含む。）の特定、並びにそのような無形資産及びリスクが独立企業原則を満たして

いるかということであるとしている。その上で、CUP法の適用の可能性について記述をしている。

なお、このなかでの「比較対象が見つからない場合」に係る指摘としては、ディスカッション・ドラフトのときと変わらず、「独立企業間でほとんど見られないビジネスモデルが再編によって実施される場合、再編後の取極は、潜在的な比較対象取引の特定に関して困難が生じることがあり得る」との記述に留まっており、独立企業間価格の算定について何らかの示唆を与えるものとはなっていない。

このほか、事業再編後の関連者間取引に対する独立企業原則の適用については、「再編の対価と再編後報酬の関係」、「再編前後の状況の比較」及び「ロケーション・セービング」について言及がなされているが、ほぼディスカッション・ドラフトのままのものであり、新たな記述は特になされていない。

(5) 第4部 実際に行われた取引への認識 (recognition)

ここでは、納税者が実際に行った事業再編に係る取引を税務当局が否認 (non-recognition) することについての妥当性について扱っており、これについて税務当局が否認することが合法的かつ適切となる状況について議論している。これについて、まず、納税者取引の否認に関する基本的な考え方として、以下のことが述べられている。

- 多国籍企業は、その企業自身がふさわしいと考えるように自社の事業を自由に組織でき、自身にとっての最良の商業的利益と経済的利益のために行動する自由を持つ。
- 税務当局には、多国籍企業に対して、その組織をどのように設計すべきか又はその事業活動をどこに配置すべきかを指示する権限はなく、特定の水準の事業活動のある国に保有する又は維持するよう強制することはできない。
- ただし税務当局には、OECDモデル租税条約9条の適用の下で、多国籍企業によって定められた構築の税務上の結果を決定する権限がある。

- 税務当局が契約条件に異を唱える可能性があるとされている場合として、事業再編に係る取引の契約条件が「取引の経済的実質と整合性がない場合」又は「契約条件が当事者の行動と一致していない場合」が挙げられている。

ここまではディスカッション・ドラフトとほぼ同様であるが、ガイドライン第9章では、第1章のパラ 1.64～1.69 の「実際に行われた取引への認識」を事業再編へ適用することについて、より詳細な記述を行っている。

ガイドライン第9章では、実際の取引又は取極が否認されることは「例外的な場合」に限定されるとして、一般原則は、関連者間取引に対する税務当局の調査が、通常、関連企業によって構築されたとおりに、関連企業によって実際に行われた取引に基づいて行われるべきであることだと述べた上で、税務当局が実際の取引又は取極を否認することが適切である場合については、以下のように述べている。

「9.169 パラ 1.64～1.69 に従い、全ての事実及び状況を考慮し、以下のことが結論づけられる場合には、税務当局が、取引又は取極についての当事者による性格づけ又は構築を否認することは、例外的に適切であるかもしれない。

- 取引又は取極の経済的実質がその形式と異なる場合、又は、
- 比較可能な状況において独立企業であれば、関連企業が行ったようには、取引又は取極の性格づけ又は構築をしないと考えられ、かつ、当該取引又は当該取極について、独立企業間価格を信頼できるようには決定できない場合」

一つめは、パラ 1.65 の第一の状況であるが、これについては「取引又は取極の経済的実質の決定は、取引又は取極の経済的及び商業的な事情、実務的及び事業上の観点からのその目的及び効果、当事者の行動（当事者によって遂行された機能、使用された資産及び引き受けられたリスクを含む。）といった、全ての事実と状況を精査することによって決定される」としている。

二つめは、パラ 1.65 の第二の状況であるが、これは、明示的に、関連企業によって採用された取極が、①「商業上合理的に行動する独立企業によって採用されたであろうものとは異なる」ということ、かつ、②「実際の構築が税務当局による適切な移転価格の決定を実務上妨げる」ということである。

①の検討においては、「事業再編は、当該企業がまさしく多国籍企業グループであるという事実及び統合的な方法で活動ができるという事実を機に、しばしば、独立企業間ではあったとしてもほとんど見られないようなグローバルなビジネスモデルを多国籍企業グループが実施することにつながる」として「そのようなビジネスモデルが、商業上合理的に行動する独立企業であれば実施したであろう類のものであるか否かを評価することは、しばしば困難である」と指摘をしているが、これについては「このような比較対象の欠如は、そのようなグローバルなビジネスモデルの実施が商業上の合理性がないものと自動的にみなされるべきということを当然のことながら意味しない」というに留まっている。

検証されるべきことは、当該取極によって採用された結果が、独立企業の通常の商業的行動に起因するであろう結果と適合しているか否かであるとして、以下のことを指摘している。

- 独立企業原則の適用は、独立企業が、明らかにより魅力的な選択肢が見られるときには、取引を行わないであろうという考え方に基づいている。
- 多国籍企業グループが再編することについて、グループレベルでの事業上の理由がありうるが、再編に係る取極がグループ全体にとって商業上意味があるということだけでは移転価格の観点からは十分ではなく、個々の納税者のレベルにおいて独立企業で行われるものでなければならない。

②の検討においては、「当該事案の状況において適切な移転価格、すなわち、取引又は取極の両当事者についての機能分析を含む比較可能性分析を

考慮に入れた独立企業間価格に到達することができる場合には、当該取引又は当該取極は、パラ 1.65 の第二の状況に基づき否認されないであろう。そうでない場合には、税務当局は、パラ 1.65 の第二の状況に基づき、取引又は取極を否認する事案であると決定するかもしれない」との指摘をしているに過ぎない。

上記のように、ガイドライン第 9 章では「実際に行われた取引への認識」の事業再編へ適用についての記述の詳解化がなされ、このほかに「税目的の関連性」及び「否認の結果」について言及しているが、内容としては、納税者の取引を否認するには極めて慎重に行わなければならないということを繰り返し強調しているものになっており、税務当局が行う経済的実質や商業上合理性の判定について具体的な指針を与えるようなものにはなっていない。結局のところ、事案において否認できるかどうかは、各国の税務当局の国内法における取組みによるところになるものとする。

わが国におけるガイドライン第 9 章での事業再編における関連者間取引の認識については、「経済的実質による否認に係る判例法理」や「一般的租税回避否認規定 (GAAR)」が存在していないこと、法人税法 132 条 (同族会社の行為計算否認) や同 132 条の 2 (組織再編成に係る行為計算否認) による否認の根拠となる「不当」の解釈として経済的実質や商業上の合理性を基準にできるかに疑問があること、加えて、移転価格税制の法律規定には「独立企業の商業上合理的な行動」を基準とした否認規定は存在していないことから、国内税法に基づいて、「経済的実質」や「商業上合理的」という概念を用いるような方法で納税者の事業再編に係る取引を否認・再構成することは、現実問題としては困難ではないかと考える。

2 ガイドライン第 9 章における「比較対象取引が把握されない場合」の取扱い

ディスカッション・ドラフトへの検討においては、「比較対象取引が把握されない場合」の記述がほとんど見受けられなく、事業再編に関して比較対象

取引が把握されない場合における独立企業間価格の具体的な算定方法が示されていないことを問題点として指摘した。

ガイドライン第9章では、パブリック・コメント等で指摘を受けたこともあり、「比較対象取引が把握されない場合」については、上述したように、以下のような記述が見受けられるところである。

第1部……〔新〕「**B.2 関連者間取引におけるリスク配分が独立企業間のものとなっているかの決定**」において「**B.2.2 比較対象が見つからない場合**」が新設されている。ここでは、リスク配分が独立企業間のものであるかの判定をする際に「比較対象取引が把握されない場合」があり得ることを指摘し、その場合には「リスクのコントロール」及び「リスク負担のための財務能力」の検討をすべきことを指摘している。

第2部……〔新〕「**B 再編自体の理解**」において、**比較可能な非関連者間取引が見つからない場合**に事業再編自体が独立企業原則を満たしているかを判定するためには、以下の3項目について検討することによって情報が得られるかもしれないと指摘している。

- ・ 再編取引並びに再編前後の機能、資産及びリスク
- ・ 再編の事業上の理由及び再編による期待便益（シナジーの役割を含む）
- ・ 当事者にとって現実に利用可能な選択肢

第3部……〔既〕「**B. 事業再編の状況への適用：再編後の関連者間取引に対する移転価格算定方法の選択と適用**」において、ディスカッション・ドラフトのときと同様に、「**独立企業間でほとんど見られないビジネスモデルが再編によって実施される場合**、再編後の取極は、潜在的な比較対象取引の特定に関して困難が生じることがあり得る」との記述がなされているが、これは指摘に留まり、独立企業間価格の算定について何らの示唆を与えるものとはなっていない。

第4部……「比較対象取引が把握されない場合」に対する限定的な記述はないが、ここでの関連者間取引の否認のための「経済的実質」及び「商業上合理的な行動」の議論は、比較可能な非関連者間取引が見つからない場合における関連者間取引の否認に適用されるものであり、第4部においても比較可能な非関連者間取引が見つからない場合は取り扱われているものとする。

上記のように、ガイドライン第9章では、第1部及び第2部において「比較対象取引が把握されない場合」に関し新たに記述がなされているが、これらは事業再編に係る関連者間取引が独立企業間であり得るものかどうかの判定に関する記述であり、これらは具体的な独立企業間価格の算定等については言及をしていない。ガイドライン第9章では、事業再編に関し「比較対象取引が把握されない場合」における定性的な分析を行うだけで、定量的な分析はここでは行わないこととしているように思われるところである。

3 ガイドライン第9章による事業再編取引への移転価格税制の適用に係る実行性

上記でみたように、ガイドライン第9章は、事業再編取引への移転価格税制の適用について、国際的にコンセンサスが得られた方針を示すことで、多国籍企業や税務当局に事業再編取引への移転価格税制の適用に係る方向性を与えてはいるものの、その具体的な独立企業間価格の算定について、特に、「比較対象取引が把握されない場合」の独立企業間価格の算定についての対応策については、そのための対処方法を具体的に何も与えられている内容とはなっていない。したがって、ガイドライン第9章による事業再編取引への移転価格税制の適用に係る実行性については、大いに疑問を感じるところである。

このため、2010年においてOECD移転価格ガイドラインには事業再編のための第9章が新設されてはいるが、これを用いることで我が国において事

業再編取引に対して移転価格税制を適用できるかについては、残念ながら極めて困難であるとの見解を述べざるを得ないものと思慮する。

OECD は、ガイドライン第 9 章を 2010 年 7 月に正式に承認したとほぼ同時に、次の移転価格ガイドライン改正プロジェクトとして、第 6 章「無形資産に対する特別の配慮」及び第 8 章「費用分担取極 (CCA)」の改正を公表し、この検討に比較対象取引のない無形資産の一括移転への移転価格税制を委ねたようである。

なお、当初の予定では 2013 年に改正案 (ドラフト) が示されることとされていたが、この予定が大幅に早まり、2012 年 6 月 6 日に予定より 1 年半も前倒しにして、「Discussion Draft Revision of the Special Consideration for Intangibles in Chapter VI of the OECD Transfer Pricing Guidelines and Related Provisions」(以下「OECD 無形資産ドラフト」という。)が公表された。

このような前倒しの背景としては、BRICS 等の新興国、特にインドの国連への積極的な動きがある⁽¹¹⁾ようであり、2013 年末における OECD の見解の公表では遅きに失する結果になるとの惧れがあったようである。

このドラフトは、正式に OECD の財政委員会でドラフトとして承認されたものではなく、暫定ドラフト (interim draft) であるとの説明が冒頭でなされている。OECD は 2012 年 9 月 14 日まで、これに対するパブリック・コメントを受け付けることとしており、今後、この内容を精査するとともに、どのようなコメントが多国籍企業等から OECD に寄せられるのかを注視していきたいものとする。

OECD のこのような動向とは別に、諸外国においては事業再編取引に係る課税権を独自に確保する動きがあり、次章においてそれら諸外国の動きについてみてみることにする。

(11) Tamu N. Wright “Indian Tax Official Urges U.N. to Create Intangibles Guideline for Developing Nations” Transfer Pricing Report Vol.20, No.22, page1069 (March. 22, 2012).

第3章 最近の諸外国における国際的事業再編に係る取組状況等

OECD 移転価格ガイドラインへの第9章の新設に加えて、最近における国際的
事業再編への課税に対する国際的な動きとしては、2011年9月にパリで開催さ
れた IFA 第65回年次総会（パリ大会）において、その Plenary Session とし
て議題1として「国境を越えるビジネス・リストラクチャリング（以下「事業
再編」と表記する。）」が取り上げられたことである。

そこで、以下に、この議題1「国境を越える事業再編」での討議内容及び主
要国のブランチレポーターによる国際的事業再編に係る報告要旨について概
観・考察をすることとし、これを踏まえた上で、国際的事業再編に係る制度的
対応として、米国及びドイツでの取組みについて確認をすることとする。

第1節 IFA パリ大会での検討状況

1 議題1「国境を越える事業再編」の討議内容⁽¹²⁾

(1) 背景

1990年代半ば以降、国際的事業再編、つまり、多国籍企業による国境を
超えた資産、機能及びリスクの移転が行われ、それらの移転価格及び利益
結果の配分は、世界中の税務当局にとって主要な関心事となってきた。こ
れに対処するために、税務当局は、①国境を越える事業再編に課税をする
ための特別立法の制定、②そのような事業再編に係るより体系的な調査の
実施を行ってきた。

事業再編は、それが租税上の効果を有しているとしても、一般的に、租

(12) この討議内容については、IBFD グローバル知識グループの編集主幹である Fraser Dickinson 氏の公表要約及び平成23年12月8日に IFA 日本支部で開催された「2011年度 IFA 年次総会（パリ大会）報告」での税務大学校研究部 渡邊勲主任教授・田中俊久教授の報告（租税研究 749号 370頁（2012））に拠った。

税目的ではなく、むしろ主に事業目的になされるものである。会社を事業再編に駆り立てる事業上の理由は、機能あるいはオペレーションの再編成を行うことで、グループの相乗効果の利用をより可能にすること、規模の経済性を利用すること、より効果的なサプライ・チェーンを通して生産能力を向上させることなど、数多く存在するが、このセッションでは、2つの事例研究を通して、パネルによって事業再編により引き起こされる移転価格及び利益配分に係る主な問題等についての議論がなされた。

(2) ジェネラル・レポート

ジェネラル・レポートは、40カ国の国別のブランチ・レポート⁽¹³⁾に基づいているものであり、これは以下の主な4つの問題の識別に帰結している。①税務当局が納税者によって始められた事業再編取引を無視して再評価することとなる状況とは何か、②事業再編において有効な「代替的オプション」のコンセプトとは何であり、どのように事業再編のコンテキストに適用されるべきか、③事業再編、例えば、無形資産、ビジネスチャンス、潜在的利益、営業権の移転は、どの程度の価値を持っており、そして、価値があるのであれば、どのように評価されるのか、④関連企業間の契約の再交渉又は終結の実質的な結果とは何か。

(3) 2つの事例研究

検討のために以下の2つの事例が提示された。

イ 事例研究1：コミッションエア

本格的企業であった関連会社は、事業再編以前において、以下のような親会社とのライセンス契約を有していた：①製品を製造して、当該関連会社のローカルマーケットの第3者にそれを販売し、さらに国外のグループの他の事業体へ販売する、②当該関連会社の自己勘定で、製造工程の改良を含む技術的な研究を行い、国外のグループの他の事業体にサービスの提供を行う、③国外のグループの他の事業体にマネージメン

(13) ブランチ・レポートは、欧州、中東及びアフリカから20カ国、南北アメリカから9カ国並びにアジア・太平洋から5カ国から提出されている。

ト・サービスの提供を行う。

親会社は、関連会社とのライセンスを終了することを決定し、その代わりに、同様のライセンス契約を他のグループ会社（以下「principal 会社」という。）と締結した。

この事業再編の後で、principal 会社は、当該関連会社の地域を担当する企業となり、以下の契約を当該関連会社と締結した：①委託製造契約、②販売コミッション契約、そして③製造工程の改良を含むサービス契約。principal 会社とのこれら契約は、他の地域に設立されたすべての関連会社との間でも締結された。

当該関連会社は以下のマネージャー等の幾人かを、principal 会社の従業員にするために異動させ、そのレベルを維持させた：①ローカルな問題のみに対処するマネージャー及び②製造工程の改良に関するサービスの提供を担当する専門家のチーム。これらは、ローカルに関する責任を有し、様々な国に置かれた工場を訪れることができる。

事業再編後の関連会社によって得られる補償は、独立企業原則に従っていると仮定される。ローカルにおける機能、資産及びリスクが縮小されたので、事業再編後の当該関連会社の全体的な収益性は、事業再編前のものより低くなっている。

ロ 事例研究 2：工場の閉鎖

A 国の企業（以下「TireCo」という。）は、タイヤの製造のためにいくつかの工場を展開している。TireCo は、非関連である有名な自動車製造業者 MMM の乗用車である CAR PPP のためのタイヤを、その工場の 1 つで製造している。

MMM は、B 国で CAR PPP を生産することを決定し、TireCo に B 国の工場からタイヤを供給するか、あるいは、CAR PPP のタイヤの供給を終了することを要求した。TireCo は、B 国で新たな子会社（以下「B Ltd」という。）を設立し、B Ltd は、MMM に CAR PPP のタイヤを供給するために新しい工場を建造した。

ロケーション・セービングにより、B Ltd は高収益であることが予想される。TireCo は、A 国のその既存の工場を閉鎖し、800 人の従業員を解雇し、土地、建物及び機械類のほとんどを第 3 者に売却した。2 台の価値のある生産機械が、B Ltd に TireCo によって売却された。

TireCo は、独立企業間であると仮定されるロイヤルティで、B Ltd にタイヤの生産技術の使用許諾を与える。TireCo の 3 人のエンジニアが、生産開始の支援のために B Ltd に異動させられた。

(4) 事例研究に係る討議

① 事業再編の再評価の可否

ここでの重要な問題は、事業再編が税務当局によって簡単に無視できるかということであった。状況によるが、おそらくそれは困難であり、どのような再評価も、実際には起きていることに基づくべきである。この点について、新設されたガイドライン第 9 章は指摘をしている。事業再編は、ビジネスへの配慮により、特に効率への関連によって、主として実施されたものであるということである。

事業再編の再評価の対応としては、税務当局による完全な拒絶から、法令の要件を受入れなければならないと実務家が主張するものまで、様々なものがあることが指摘された。

パネルからの見解は、主要問題は無視された事業再編取引の代わりに、何が課税されるべきなのかというものであった。

② 移転に関する認定及び評価

ここでの主要問題は、「移転は存在するのか」、「何が移転されたのか」、そして「どのようにその移転に価格を設定するのか」ということである。

パネルからの見解は、事例研究 2 が特に論争的になっていて複雑だったということと、問題となるのは移転された重要な無形資産を識別することであり、かつ、独立したパーティーがその代償を払ってまでそれを行っていたであろうかということであるというものであった。

③ 契約の再交渉又は終結の取扱い

ここでは、次の2つの問題が重要であった：①事業再編のコストを含む、契約の終結に関連した補償の検討、②新規の契約の下での補償の検討。

パネルからの見解は、これら補償の検討では、主観的な分析及び判断が重要なものとなるが、しかし、これは法的な確実性が非常に重要であると認識している者には受け入れられないものであるというものであった。

④ 代替的オプション

ここでの重要な問題は、納税者が実際に実行した又は実行していることと異なることを納税者ができるのか、又はすべきであるのかということである。しかしながら、そのような仮想的選択は、現実に利用可能なオプションでなければならない。

この点について、パネルの何人かが、決してそれがすべてではないが、有力なオプションの概念として経済理論（会計手法）は有用であると主張した。この概念に疑問を持つパネルからは、再度、客観性と確実性の欠如の観点からの反対がなされた。さらに、あるパネルからは、個人及び法人の双方のあり方が、必ずしも税効果を必要としないオプションを選ぶことが十分にあるので、代替的オプションの使用についてはこの事実により穏やかに検討しなければならないとの指摘がなされた。

(5) 将来的な対応

納税者の見地からは、パネルは、国際的事業再編に関して、移転価格の文書化、相互協議及び事前確認制度のすべてが重要であると述べた。税務当局の見地からは、とりわけ、事業再編に係る問題の持つ固有の困難性及び主観性を認識するべきであり、この点で、税務当局にとって、この議題に関する「情報を蓄積すること」が有用であることが述べられた。

OECD 租税委員会のワーキング・パーティー6 のヘッドである Silberstein 氏からは、OECD が無形資産の観点から移転価格ガイドラインを見直しており、2013年の終わりにコメントのためのドラフトをリリー

スることができることであろうとの報告がなされた。

(6) 結論

議長から、すべてのパネル・メンバーにその貢献について感謝が述べられ、今回の討議が問題を明確にすることにおいて非常に有用であった一方で、国際的事業再編に関し新たな問題が生じることは防ぐことはできないとの指摘がなされて、これが結論とされた。

2 主要国のブランチレポーターによる国際的事業再編に係る報告要旨

ブランチ・レポートは、前述のとおり、40カ国から提出がなされているが、ここでは、米国、ドイツ、オーストラリア、英国、フランス、カナダ、デンマーク、オランダの8カ国の要旨について以下にみでみる。

(1) 米国

[レポーター — Thomas M. Zollo 氏⁽¹⁴⁾]

● 基本的な考え方

Zollo氏は、米国での事業再編に係る規則の発展は、米国が多くの場面に「入口国 (entry country)」より「出口国 (exit country)」であったという事実に基づいているとし、加えて、米国は居住者に対して全世界所得課税を採用しており、米国での規則は国外支店への所得移転より外国関連会社への所得移転に対して、より焦点を当てていることの指摘をしている。加えて、米国では、「契約上の権利のような無形財産 (IP) を含む既存の資産の移転」と、「期待される機会及びリスクの割当」とが区別される⁽¹⁵⁾とした。

有形資産又は無形資産のアウトバウンドの移転は、例外に当てはまらなければ、一般に課税可能である。これに対し、期待される機会及びリ

(14) Principal, KPMG LL.P., Chicago, IL.

(15) この区別の根拠として、「契約上の権利のような無形財産 (IP) を含む既存の資産の移転」については、会計手法等によりその価値の算定が可能なものであると思われる、一方で、「期待される機会及びリスクの割当」については、課税のために価値を算定することは容易にはできないことが上げられるものと思慮する。

スクは課税可能ではない。しかしながら、グループのメンバーは、機会に関して他のメンバーに提供をする援助については、独立企業間対価（arm's length compensation）を得る権利が与えられる。

- 米国のアウトバウンド取引及びインバウンド取引に係る課税関係

米国親会社の外国子会社へのアウトバウンドの資産移転については、それらの資産がアクティブな外国ビジネスで使用される場合には、一般に非課税で資産を寄贈することを認めている。

しかしながら、米国の納税者は、ほとんどの IP（特許、複製権利、ノウハウ、商標、商号及び契約を含む）については、非課税で外国子会社に移転させることはできない。それどころか、米国の譲渡人（transferor）は、外国子会社に無形資産の使用許可をすれば受け取るロイヤリティと等価な所得を、移転された無形資産の耐用年数を超えて、毎年認識することを要求されている。

米国子会社の外国親会社へのアウトバウンドの資産移転については、一般に完全な課税が可能であるとしている。分配は、分配会社の経常利益及び利益剰余金の程度により、配当として取り扱われる。配当には30%の源泉徴収税が課され、租税条約による軽減の対象となる。

米国会社の外国支店へのアウトバウンドの資産移転については非課税である。しかしながら、米国の企業は、その全世界所得に課税をされる。その結果、外国支店の利益は米国の課税に従うことになる。米国は外国支店の所得の外国所得税について外国税額控除を与えている。

外国の納税者の米国支店へのインバウンドの資産移転は課税上の取引とは認められず、したがって、米国での課税はなされない。米国支店のその資産の課税ベースは移転の結果として変更されず、また、米国支店の利益は、現行のベースでの通常の米国の税率で課税の対象となる。

外国の納税者の米国企業へのインバウンドの資産移転は、課税可能であることもあるし又は非課税であることもある。非課税の取引においては、米国企業は一般にその資産について繰越ベース（簿価引継）をとる。

完全に課税可能な取引では、米国の企業は、その資産について公正市場価格ベースをとるだろう。いずれにしても、米国企業の利益は現行ベースで 35%までの税率での所得税の対象となる。さらに、米国子会社からの分配は、30%の源泉徴収税あるいは支店利潤税が課され、それらは租税条約による軽減の対象となる。

- 移転価格税制上の取扱い

課税可能な移転に対する適切な対価を決定するための米国の移転価格規則は、一般に OECD 移転価格ガイドラインに従い、したがって独立企業原則に基づく。しかしながら、Zollo 氏は、米国の移転価格規則は、無形資産の移転に関して OECD 移転価格ガイドラインに反すると指摘している。

所得相応性基準、すなわち CWI 原理の下では、内国歳入庁 (IRS) は、無形資産の移転後における譲受人 (transferee) の活用から実際に稼得された利益をベースとして移転された無形資産の対価を決定できる権限を一般に与えられている。したがって、CWI 原理は、IP に対する独立企業間対価を決定する際の IRS の後知恵の使用を意味する。

加えて、移転価格に関して、次のことを指摘している。

事業には関係するがそれを構成しない課税可能な資産のグループの移転は、営業権及びゴーイング・コンサーン価値の評価又はベースの配分に含まれないであろう。

個々の資産は別々に評価されるが、もし、グループとして資産を評価することが取引の独立企業間対価の信頼できる算定方法を作成するのであれば、IRS はそうすることができるであろう。

もし、資産が一体化された場合に相乗作用を創出するのであれば、集合体としての資産の価値は、個々の資産価値の合計を超過するかもしれない。

- その他の制度による無形資産への対応

サブパート F に規定される米国の繰延防止規定 (CFC ルール) は、「国

外従属会社 (controlled foreign corporation)」に係る米国株主に対して、その所得にパーティー所得に関連づけられる受動的タイプの所得を、毎年含めることを要求する。外国子会社の事業再編後の所得への CFC ルールのインパクトを最小化するためには、注意深い立案が要求される。

(2) ドイツ

[レポーター — Hartmut Wolter 氏⁽¹⁶⁾]

● 国際的事業再編に対する移転価格税制の改正

ドイツは、国境を越える機能の移転について 2008 年 1 月 1 日から実施された新たな制度を導入した。この新しい制度は、国際取引課税法 1 条 3 項を修正したものである。その後、立法者は、国際取引課税法 1 条 3 項に関する機能の国境移転に係る独立企業原則の適用について、政令を公表した。最終的に、ドイツの財務省は、2010 年 10 月 13 日に新しい規則を解説する管理上の指針 (通達) を公表した。

2008 年の新しい立法は、外国へ移転された有権資産及び無形資産の評価を本質的に変更するものである。2008 年以前に、ドイツの税法は、公正市場価格に基づいたシングル・アセット・アプローチを規定していた。2008 年から、納税者は、もし、外国へ資産を移転させるのであれば、将来の潜在的利益及びロケーション・セービングでさえ含んだ、ゴーイング・コンサーン・ベースでの移転パッケージ評価を行わなければならない。

経済的に、国際取引課税法 1 条 3 項は、ドイツの租税回避防止規定の一部をなし、もともと濫用防止規則にすることを意図した、強大な出国障壁を作り出す。国際取引課税法 1 条への修正は、ドイツによって主張された税収の国外移転を禁止するために行われた。

これは企業から財政当局への資金の流れを意味するので、最悪のケー

(16) Diplom-Oeconom, Diplom-Finanzwirt; head, corporate tax function, Vice-President, Lufthansa group; German certified tax adviser; co-commentator of a German commentary on tax treaties; co-author, Handbuch der Internationalen Steuerplanung.

スでは、流動性の高損失が生じる可能性が非常に高くなる。この結果は、特に中小企業にとって、これら新しい規則がタックス・プランニングのシナリオの中で考慮に入れられない場合には、支払不能に結びつくかもしれない。

- 国際的事業再編に対する移転価格税制の効果

新しい一連の規則は、ドイツの税制の競争力の欠如を示すものである。より強い出国障壁が、立法者と財政当局によって財政上構築されるほど、国の租税システムの競争力はより低くなる。さらに、新しい一連の規則は、OECD モデル条約 5 条（恒久的施設）のコメントリーへの修正内容に、全く反するものである。2003 年に OECD によって提案されたこれらの修正は、PE を構成するものの定義の拡張を導入したものである。この新しい定義によれば、ビジネスの固定した場所を保持しない外国でのサービスの提供は、PE を生じさせることになる。経済的視点から見て、これは、サービスの提供のためにビジネス活動が実行される国への課税可能な収入の移転を引き起こすだろう。

機能の移転のためにドイツで導入された規則及び規制は、OECD の新しい PE の定義を否定するものである。特に、移転パッケージの評価に将来の潜在的利益及びローカル・セービングを含めることで、外国の課税可能な収入がドイツへ移されることを意味する。後の実現利益及びローカル・セービングの効果は、想定される相手国の通常の法人税あるいは所得税の対象となるものであろう。これは、想定される相手国による税額控除の付与はなさそうなことから、二重課税による緩和するオプションのない経済的二重課税に確実に結びつくだろう。二重課税の法的に適格な軽減の可能である代替案は、それが二重課税条約に含まれているのであれば、相互協議である；しかしながら、これは不確かな結果を含むものである。

(3) オーストラリア

[レポーター — James Macky 氏⁽¹⁷⁾、Damian Preshaw 氏⁽¹⁸⁾]

- オーストラリアの国際的事業再編に係る法令

オーストラリアは、国際的事業再編に対処するための特定の法令を制定していない。もっと正確に言えば、国際的事業再編に係る所得税の結果は、オーストラリアの移転価格規則と共に一般的な所得税法の規定を適用することによって決定されるであろう。

資本収益への課税を規定する所得税の条項は、資本資産の売却又は譲渡では市場価値での対価が受け取られたとみなすことができる「セルフ・アクティベーション」ルールを有している。Division13は、国際的な取引が独立企業間ベース行われていないのであれば、長官並びに Australian Taxation Office (ATO) に、独立企業間対価を決定する強大な権限を与えている。

- 国際的事業再編のドラフトの課税通達 TR 2010/D2

オーストラリアの裁判所は、国際的事業再編へのオーストラリアの移転価格規則の適用を考慮に入れていない。ATOは2010年6月に、ドラフトの課税通達である TR 2010/D2 Income tax で、オーストラリアの移転価格規則の国際的事業再編への適用に関するその予備的な見解を公表した。ATOは、TR 2010/D2において、多国籍企業 (MNE) は国際的事業再編について特有の傾向を有しており、比較可能な非関連取引を証拠づける利用可能なデータは通常存在しないことを認めているが、しかし、ATOは、このことが、そのような取引に独立企業原則を適用できないと結論づけることを正当化すべきでないとの認識をしている。

さらに、TR 2010/D2では、独立企業間結果を達成することが不可能又は実行可能でないというほとんど例外的な状況で移転価格規則を適用するときに、ATOは、国際的事業再編の法的な結果を尊重するである

(17) Partner, Corporate Tax, KPMG, Melbourne.

(18) Director, Transfer Pricing, KPMG, Melbourne.

うことを規定している。ATO は、国際的事業再編の当事者間における将来の取引において決定が持つインパクトについて、この通達あるいはどのようなガイダンスもそのような状況の例を提供していない。TR 2010/D2 が移転価格規則の適用及び ATO がそれらの適用を検討する際の適用手続にのみ焦点を置いているので、キャピタルゲイン税 (CGT) 規則のような、国際的事業再編への一般的な課税規則の適用についての重大な問題に関する ATO の見解を提供するガイダンスは存在しない。特に、営業権が国際的事業再編に関して関連当事者へ移されたと ATO が認識する状況に関するガイダンスは提供されない。

- 国際的事業再編のキーとなる検討事項

オーストラリアの移転価格規則における独立企業原則の潜在的な適用に係る評価及び CGT 規則のような一般的な課税規則での市場価値原則へのキーとなる検討は、移転された資産を識別する際になされるものであり、レポーターの経験では、国際的事業再編の効果としての国際的事業再編に関して生じる権利及び仮定されるリスクは、法的なドキュメンテーションでサポートする範囲内で識別される資産、権利及びリスクを越えて拡張をするものである。独立企業間価格をサポートするに十分な信頼できる証拠が必要なことは、通常、国際的な関連当事者取引での重要な検討事項であるが、それは国際的事業再編のコンテキストにおいてはるかに大きな重要性を負うものであろう。

- 今後のオーストラリアの国際的事業再編への展望

国際的事業再編に関しての非独立企業間の国際的な関連当事者取引に係る識別及びそれらの契約へのオーストラリアの移転価格規則の適用は、レポーターの憶測では、ATO コンプライアンス活動の焦点になってきており、今後も引き続き焦点とされるであろう。その焦点は、オーストラリアの納税者を含む国際的事業再編が、ほとんどの場合に、オーストラリアから国際的当事者に移転する機能、資産及び／又はリスクの結果として、オーストラリアから移転する価値を含むという事実を反映し

ている（つまり、出口シナリオということである）。オーストラリアの納税者を含む国際的事業再編が、ほとんどの場合、賃金及び生産費の縮減を含む、商業的な判断によって実行に移されていることが受け入れられている一方で、契約の商業性は、オーストラリアの移転価格規則に含まれる独立企業原則及び一般的な課税規則に含まれる市場価値原則に従って、オーストラリアの納税者に課税規則を適用する ATO の権限を削ぐことはしない。

（４）英国

〔レポーター — Gareth Green 氏⁽¹⁹⁾、Richard Newby 氏⁽²⁰⁾、Timothy Sarson 氏⁽²¹⁾〕

- 国際的事業再編と英国の国内法及び判例法理等

英国では、現状において、事業再編を取り扱う立法規則及び判例法はなく、また、通達もない。納税者は、事業再編により見込まれる課税に係る結果を評価する場合に、数多くの国内及び国際の規則並びに法律学を考慮しなければならない。

最も関連性のある国内の制定法としては、1992年キャピタルゲイン課税法、2009年法人税法の(b)事業再編後の英国の納税義務に影響する規則、2010年国際課税法等、1988年所得税法及び法人税法が挙げられるとしている。

また、これら制定法に加えて、判例法理としては、キャピタルゲインを意図した「資産」の定義、再編成の後の取引損失の保全又は喪失、英国に特定な欧州司法裁判所（ECJ）の判決、租税回避防止の法理に関連する判決を考慮する必要があるものと考えている。

これらと同等に重要なのは、英国の立法及び判例法に含まれていないこととして、以下のことがあげられる。

(19) Managing Director, Transfer Pricing Solutions Ltd, London.

(20) Partner, International Tax, KPMG London.

(21) Director, International Tax, KPMG London.

- 英国では、上記に示した制定法の中に、いくつかの特定の商業目的のテストは存在するが、国内法において一般的租税回避否認規定（GAAR）や実質主義理論（substance over form doctrine）は存在していない。
- 英国は他の多くの国々とは違って、特定の事業再編規則やそれに関連した文書化要件は存在していない。しかしながら、これらの問題をカバーする HMRC マニュアルでのいくつかのガイドラインが存在する。
- 事業再編のコンテキストにおける機能及びリスクの変化による潜在的利益の喪失に係る補償（つまり、「イグジット・チャージ」）に関する英国の裁判所によって出された判決は存在しない。

したがって、英国は事業再編に関連する特定の国内規則を本来的に持っていないことから、納税者は、1992年キャピタルゲイン課税法のキャピタルゲイン条項、移転価格規則及び文書化要件並びに他の潜在的に関連する様々な制定法や判例法を参照しなければならない。

● 国際的事業再編に対する英国の HMRC の対応

適切な制定法及び判例法は、事業再編それ自体と、事業再編後における英国の納税者のポジション（新たな契約における「本人（principal）」又はリスクを限定された事業会社）の双方に効果を有する。HMRCの事業再編に対する一般的な対応としては、以下のものをあげることが考えられる。

- 無形資産の処分に対して受理可能とみなされる補償の評価
- 事業再編後の移転価格に係る調整
- 損失繰越の制限
- 管理支配による外国企業への課税対象利益の配分

(5) フランス

〔レポーター — Laurent Leclercq 氏、Patrick Seroin 氏⁽²²⁾〕

著しい外国投資、特に、技術革新の分野での外国投資の受益者として、かつ、経済の産業空洞化からの打撃による犠牲者としての双方の立場から、フランスは、最近の 20 年間を越えて、国境を越えた事業再編のインパクトを直接的に経験してきており、下院議員がグローバル化の害悪を厳しくかつ定期的に非難してきていることが知られている。

フランスの税法が、国際的事業再編のインパクトを取り扱うどのような特定の規則も有していないにもかかわらず、このことにより、国際的事業再編は独立企業原則及び異常管理法理論 (abnormal management act theory) のような一般的な原則の適用に委ねられることになる。

しかし、これらの原則からは、①フランスは、フランスの国内で事業活動をした企業の利益にのみに課税できるというルール (国外所得免除方式) にもかかわらず、国際的事業再編のコンテキストの中で国家の課税収入を確保しようと努力する税務当局と、②一般的に市場環境の要請に対する強制的な反応であるものに課税レベルでの不利益をもたらすべきではないと、国際的事業再編のコンテキストの中で主張する法人納税者との間においてコンセンサスを得ることについては、全く効果的でないことが明らかにされた。もちろん、この論争は、主としてフランスが出口国であるときに生ずるものである。

税務当局は、国際的事業再編がフランスの課税利益の長期的な喪失に帰着することについて危惧しており、したがって、以下についての指摘を行っている。

- (a) 会社により不当に負担されるとみなされる国際的事業再編に直接的に関連するコスト
- (b) 失われた利益を生じさせる能力に、事実上、組み込まれた無形資産

(22) Partners, Fidal.

産の移転

- (c) 補償されるべき損失
- (d) 国際的事業再編から利益を得た外国企業のフランスの恒久的施設 (PE)。この認定は、正に国際的事業再編の存在を否定することに等しい。

他方で会社である納税者は、以下のことをしばしば考慮する。

- (a) 例えば、それらの新しいリスクプロファイルの下で、国際的事業再編の後の期待される利益レベルが、国際的事業再編の前のものと整合的であることを示す事業計画を、会社が創造していることを裏づけとして、国際的事業再編は課税のインパクトを引き起こすべきものであってはならない。
- (b) マーケットシェアを確保するあるいは全面的な収益性を維持することが必要であるという会社の事業上の決定に税務当局が干渉することなしに、機能が適合するように機能を構成することは会社グループにとって自由である。

このコンテキストにおいて、再評価（更正）は頻繁になされ、EU 域内においてできえ、二重課税を除去する友好的又は拘束的な手続が効力を有しないことで、ときどき著しい二重課税に帰着することとなる。

基本的に、この見解の相違は、OECD はこの問題のドラフトレポートにおいて指摘してきたように、独立企業原則というものは、次の理由により国際的事業再編にとって極めて不適合であるという事実に起因するものである。

- 国際的事業再編を行う決定は、関係する企業によって自由になされるものではなく、むしろグループによって強制的に行われるものである；ときには、グループ自身が強要されるものである。
- 国際的事業再編は、譲渡人と譲受人の会社のグループ内における役割を変化させるとともに、機能、リスク及び／又は有形及び無形資産の移転を含む複雑なオペレーションによるものである。

- 国際的事業再編が、グループ・レベルで有利なコスト／利益比率によって正当化される場合には、その利益がもたらす国際的事業再編に由来するものかどうか、そして、どの事業体が国際的事業再編から利益を得ているのかについて問題が生じる。

したがって、国際的事業再編を特定のグループ内でセットする条件と、それを独立した第三者とセットすると仮定した場合に適用される条件とを比較することは、不可能ではないにしても、困難を極めるものである。

なお、フランスの裁判所は、国際的事業再編の税効果について現在までほとんど正式の結論を下していないが、上記に述べたように分析するのに非常に手の込んだ状況に直面している。この点に照らして、以下の方法論的アプローチを示唆する。

- 最初に、国際的事業再編によって移転されたリスクの識別を行い、対応する負債又は引当金の取消だけでなく、リスクの移転を受ける事業体への補償が正当であることを証明する（保険取引に似ているメカニズム）。この補償は、純粹にリスクのみが移転されるケースを除いて、個々に示される必要はない。そのようなケースはほとんど稀である。
- 次に、移転された資産の価値を、移転された経済活動への付随具合からみて、個々に又は全体として評価をする。しかしながら、レポートの意見としては、これらの資産は、無価値の（又は無価値に近い）ものとみなすことはできないものである。その理由としては、単に、それらを移転させた会社は、移転の後において継続して実行されるその経済活動に対して、十分な報酬を受けるからである。加えて、フランスの税法が資産認識の問題について自立的に結論を下しておらず、かつ、フランスの裁判所はこの問題についてかなり厳格な対応をとる傾向があるので、法的な存在を認識された資産のみが、移転されたものとみなすことができる。顧客効果のような資産については、経済的な見地から、グループのいくつかの事業体によって「所有」されるで

あろうことから、特別な困難性が生じることになる。

- 最後に、移転される（リスクのネット）資産の価値が、国際的事業再編の譲渡人会社が被った損失に対して十分な補償でないことが時々あり得る。しかし、そのような損失の適切な評価は、資産の移転前と後の譲渡人会社の状況の比較を考慮に入れてなされるべきである。

上記にもかかわらず、この方法が、特に、国際的事業再編に関する二重課税を回避するために、フランスと他の国との調整をすることが必須であることから、単独では、すべての困難を取り除くために十分ではないと想像することができる。

(6) カナダ

[レポーター — Siobhan Goguen 氏⁽²³⁾、Rob Stewart 氏⁽²⁴⁾]

関連企業間の国際的事業再編取引に適用する特定のカナダの制定法の規定は存在しない；もっと正確に言えば、そのような取引は、カナダ所得税法（ITA）247 条の一般移転価格条項によって規制される。移転価格規則の適用は、独立企業間の取決め及び条件を反映するパーティーによってなされた実際の取引の下での数量及び金額の性質に係る調整又は独立企業間パーティーによってなされた取引の再特徴づけのどちらかに帰着するということができる。

一般に、国際的事業再編取引が以下のものに帰着するのであれば、カナダの所得税は課税されるであろう。

- (a) 関連する私法原則あるいは納税者のビジネスに関する資本の額を受け取る資格のある納税者の下での有形資産又は無形資産（IP）

(23) Partner, law firm Felesky Flynn LLP; Master of Laws (US Taxation); Member, Joint Committee, CBA and CICA on Taxation; University of Calgary (LLB, 1997); admitted to the Alberta Bar (1998).

(24) Deloitte & Touche LLP, Vancouver; BSc (1988) University of British Columbia; CA (1995), Member, Canadian Institute of Chartered Accountants and Institute of Chartered Accountants of British Columbia, Speaker on Transfer Pricing Issues.

の処分

- (b) カナダにおける有形資産又は無形資産の独立企業間でない者の使用に対する非居住者への支払又はみなし支払
- (c) 事業を行う場所あるいは従属代理人のようなカナダにおける恒久的施設 (PE) の設置

国際的事業再編のコンテクストにおいて、カナダの租税法は非常に制限をされている。判例原則を明らかにした裁判官はほとんどいなかった。適切な法律学の不足及び詳細な法令による規則の欠如は、国際的事業再編のコンテクストに係る法律が不確かなままであることを意味する。この不確実性は、おそらく国際的事業再編論争の判決ではなく、和解のためのインセンティブを与え続けるだろう。

必ずしも法律問題に拘束されるものではないが、カナダの移転価格規則、したがって国際的事業再編の問題に関するカナダのガイダンスの主要なソースは、カナダ歳入庁 (CRA) の情報のなかの税務執行のポジションということになる。

1999年9月27日に公表された国際的移転価格に関する Circular 87 2R、これは OECD のガイドラインを採用したものであるが、一般に、カナダの2国間の租税条約の下での義務が、カナダの国内の移転価格規則と同様の枠組みを構成しているので、もし、取引の主たる目的が租税特典 (tax benefit) を得ることであれば、取引はカナダの国内規則の下で更正されないに違いないという顕著な例外以外には、これら2つの間には不一致はないに違いない。

カナダの移転価格規則には取引の更正を許容する必要以上の通常の幅が与えられているので、カナダの一般的租税回避否認規則 (GAAR) は適用されそうもない。しかし、財務大臣は一般的租税回避否認規則 (GAAR) の適用について、それだけであるいは財務大臣が濫用であると認識する状況においての代替的ポジションとして主張するかもしれない。

(7) デンマーク

〔レポーター — Jakob Bundgaard 氏⁽²⁵⁾、Jens Wittendorff 氏⁽²⁶⁾〕

- 国際的事業再編とデンマークの国内法令

デンマークの税法は、国際的事業再編への特定の規則を有していない。稀なケースでは、裁判に基づいた実質主義理論 (substance-over-form doctrine) 又は所得割当理論 (assignment-of-income doctrine) の下で、そのような取引は否認されるかもしれないが、事業再編は、税務当局によって通常認識されるべきものである。税務当局は、国内の税法及びデンマークの租税条約の中で述べられているように、独立企業原則をベースとして通常の移転価格調整を行うよう、一般に制限を受けている。

- 国際的事業再編と移転価格税制

事業再編の税効果は、一般に、適用可能な税法の規定並びに判例法に基づいて分析されるべきである。デンマークの移転価格条項は、企業間の事業再編に適用されるものである。その結果、独立企業原則は、事業再編において尊重されるべきである。事業再編の税効果は、問題となった関連企業間における無形資産の課税上の所有権の割当に依存しているものといえる。

- 無形資産とデンマークの評価ガイドライン

2009年に、税務当局は、無形資産とビジネスの移転に係る評価ガイドラインを公表した。ガイドラインは、無形資産の評価が、CUP法、ロイヤルティ軽減法 (relief-from-royalty method)、あるいはビジネス総価値に関する残存価値 (residual value vis-à-vis the total value of a business 「超過所得法」) の下で行われると述べている。

ガイドラインは、特定の無形資産に帰属する利益の識別の仕方及び無

(25) Ph.D., Partner, law firm Moalem Weitemeyer Bendtsen; Honorary Professor, Aarhus School of Business, Aarhus University; member, Copenhagen Research Group on International Taxation (CORIT).

(26) Dr.jur., Partner, Deloitte Denmark; Honorary Professor, Aarhus School of Business, Aarhus University; member, Copenhagen Research Group on International Taxation (CORIT).

形資産の耐用年数についての説明をしていない。(評価方法として) インカム・メソッドが、フリー・キャッシュフローに基づいて適用されるべきであることが、一般的に推奨されている。無形資産が新しい無形資産の開発用のプラットフォームとして役立つことが強調されているが、しかしながら、それは、資産計上期間を当該無形資産の耐用年数を越えて引き伸ばすことをもたらすかもしれない。租税上の減価償却利益が、減価償却できる無形資産の割引現金価値に加算されるべきである。

原則として、ガイドラインは、評価というものは、譲渡人と譲受人の両方の観点から行われるべきものであり、相乗効果 (synergies) はパーティー間で、それらの相対的な交渉力をベースとして割り振られるべきであると述べている。しかしながら、パーティー間で仮想的な交渉の結果を決定することは通常できないとも述べられている。

関連企業間の十分な情報の透明性を仮定した上で、評価は自発的な売り手及び買い手を仮想し、これらに基づいて行われるべきであることが推奨されている。ガイドラインは、評価が譲渡人又は譲受人のどちらの観点から行われたかにかかわらず、このことはグループの潜在的な相乗効果が暗黙的に考慮に入れられていることを意味していると述べている。これは、ロケーション・セービング、パーティーによって所有された他の無形資産の相乗効果及び異なる租税管理のような事業体に特有の状況の影響を考慮に入れていないので、この問題についてのやや狭い見方である。さらに、独立企業原則が、仮想的な自発的な売り手及び買い手の概念に基づく公正価格基準と混同されている。

(8) オランダ

[レポーター — Raymond de Looze 氏⁽²⁷⁾、Erwin Verweij 氏⁽²⁸⁾]

国際的事業再編は、多くの形態及び形式をとることがある。この報告書の目的及び多国籍企業と税務当局のための OECD 移転価格ガイドラ

(27) KPMG Meijburg & Co, Tax Efficient Supply Chain Management.

(28) TNT Head office BV, Group Tax Department.

インで用いられた定義に従って、国際的事業再編は、多国籍企業（MNE）による、機能、資産及び／又はリスクの国境を越えた再配置と考えられる。

オランダにおける国際的事業再編に関する認識は、オランダの納税者が受け入れ側のパーティーあるいは移転側のパーティーとして関わることで、この数年間において増大をしてきた。国際的事業再編が納税者の課税標準に構造的なインパクトを持つことができること考えれば、これはそれ自体で道理にかなった話である。同時に、国内の租税環境における国際的事業再編に関する特定のガイダンスは、オランダにおいてほとんど利用可能ではない。この分野の主なガイダンスの原則は、独立企業原則（ALP）である。ALP は長きにわたりオランダの税制の一部であって、オランダの1969年法人税法（CITA）に組み込まれているものである。

CITA に組み込まれた ALP は、OECD モデル租税条約 9 条と同様のものであり、基本的に開かれた基準である。つまり、関連パーティーが、独立したパーティーの行う経済取引の方法と異なる方法で関連パーティー間の取引を行うことを期待されるというものである。

この時点において国際的事業再編の分野における判例法がほとんどないという事実は、レポーターの見解では、オランダの税務当局が国際的事業再編の税効果についての（事前的な）議論に非常に前向きであり、そのことが納税者を含めた合意に至ることがしばしばあるという事実によって、説明することができるものとする。

国際的事業再編の分野においてオランダに特定の立法の出国条項の立法が存在しないこと及びガイダンスの原則として ALP を有していることで、出国シナリオの中の国際的事業再編にかかるオランダの税効果は、一般的に、入国シナリオの税効果と異なるべきではない。さらに、国際的事業再編に関して移転価格調整が生ずる場合において、オランダの納税者へのインパクトは、みなし配当の分配（追加的な課税所得及び

潜在的な配当源泉徴収税に結びつく)、あるいは非公式の資本拠出(租税目的及び財政上認識された資本のための(減価償却可能な)資産/コストに結びつく)になりえる。

国際的事業再編の事実の複雑さ及び特定のガイダンスの不在により、確固とした結論に至ることが困難であることが注目されることによつて、国際的事業再編のタイプの違いに関する技術的側面について、出国及び入国の両方の観点から、検討がなされてきた。

機能とリスクの移転に関しては、オランダの納税者が、譲渡人か又は譲受人かでそのような移転に参加する場合に、どのようなケースで出国税又は入国税が生ずるのが重要な問題である。機能とリスクの移転が、事業再編された事業体への予期される将来的な低い利益に帰着するという単なる事実は、この事業体が、そのような(潜在的な)利益の縮小のために補償を受けるべきであることを必ずしも意味しない。しかしながら、潜在的利益が識別可能な資産に帰属させることができる場合には、国際的事業再編の一部であるオランダの納税者に、出国税又は入国税が発生することがある。

無形資産の移転に関して、最初の問題は、資産の租税目的のための識別である。一旦識別されたならば、国際的事業再編に関するオランダの納税者による資産の移転は、公正価格と租税目的のための帳簿価格の差額を課税価格として、一般的に課税可能なイベントとみなされる。オランダのこの分野には、規則として定められた評価方法がないことが注目される。

入国シナリオでは、オランダの納税者は、一般的に資産を(公正価格で)バランスシートに記帳をし、それは時間の経過によつて原価償却することができる。無形資産を所有するオランダの納税者は、無形資産の関連する所得に5%の実効課税を行う、いわゆるイノベーション・ボックスから、ある条件の下で、利益を得ることができる。

オランダの納税者によるゴーイング・コンサーンの移転に関しては、

ゴーイング・コンサーンは基本的にオランダの租税目的で事業（enterprise）であるので、そのような移転は、ゴーイング・コンサーンの公正価格と租税目的のための帳簿価格の差額を課税価格として、一般的に課税可能なイベントである。さらに、この分野の評価上の特定のガイダンスがオランダに存在しないことから、ゴーイング・コンサーンの評価については、納税者と税務当局との間の議論の源になりえる。

既存の契約の終了又は実質的な再交渉に関して、問題は、同様の状況で独立したパーティーが事業再編された事業体に補償することに合意するかどうかということである。民法が、このタイプの国際的事業再編のためのガイダンスとなる。これは、独立企業間結論を得る際に、終了の可能性、終了の時期、合理性及び公平性が重要な役割を果たすセンシティブな分野である。

さらに、実際に実施された取引への事実認定に注意が払われている。オランダの租税フレームワークのコンセプトの下では、実施された取引の引き直し又は無視すらできるベースが発展してきているが、これらのコンセプトはオランダにおいてほとんど成功裡に適用されていない。国際的事業再編には一般的にビジネス上の論理的根拠があるので、これはかなり論理的なものである。

国際的事業再編に関する恒久的施設（PE）問題の分野では、オランダの租税フレームワークは OECD に緊密に関連している、つまり、オランダの利益の帰属と同様にこの用語の定義と解釈も、OECD のアプローチに実質的に従うものである。

最後に、オランダの納税者に関する国際的事業再編に関して、関連する原価については、オランダでのそれらの潜在的な控除可能性を評価するために、注意深く分析されるべきである。

3 主要国における国際的事業再編への認識

主要国における国際的事業再編への認識については、上述のパリ大会の議

題1の討議内容及び主要国のブランチレポーターによる報告要旨の内容を踏まえるとかなりの差があるところであり、以下のようにまとめる。

(1) 米国

米国での国際的事業再編に係る規則の発展は、米国が多くの場に「入口国 (entry country)」より「出口国 (exit country)」であったという事実に基づいているとしており、加えて、米国では、「契約上の権利のような無形財産 (IP) を含む既存の資産の移転」と、「期待される機会及びリスクの割当」とが区別されている。

したがって、米国では「契約上の権利のような無形財産 (IP) を含む既存の資産」の国外移転については、移転価格税制上で独立企業原則に基づき課税がなされる。その上で、IRS には、「所得相応性基準 (Commensurate With Income Standard)」に基づき、譲受人が移転後の無形資産から実際に稼得した収益をベースとして無形資産の対価を決定できる権限が与えられている。

(2) ドイツ

ドイツは、2008年1月1日から国境を越える機能移転について、新たな移転価格制度を導入した。この新しい制度では、機能移転について、それに関わる有形資産及び無形資産に加えて、将来の潜在的利益やロケーション・セービング等の機会やリスクを含んだ「移転パッケージ」を納税者が決定し、独立企業間価格を決定するために、これの現在価値を算定することになる。このための比較対象取引が存在しないのであれば、2人の堅実かつ誠実な経営者が策定する機能の譲渡企業の最低価格と譲受企業の最高価格を想定し、この価格の中央値を仮想的独立企業間価格とすることができることとされた。

ドイツでは、この新しい制度の実施のために、2010年10月13日に事業再編調査通達を発遣し、2008年に遡及して施行している。

(3) オーストラリア

オーストラリアは、国際的事業再編に対処するための特定の法令を制定

しておらず、その所得税の結果は、オーストラリアの移転価格規則と共に一般的な所得税法の規定を適用することによって決定されるであろうとしている。

ただし、ATO は 2011 年 2 月に、国際的事業再編に係る課税通達である TR 2011/1 「Income tax : application of the transfer pricing provisions to business restructuring by multinational enterprises」を発遣しており、オーストラリアでの移転価格規則の国際的事業再編への適用に関する見解を公表している。

(4) 英国、フランス、カナダ

これらの国々では、現状において、国際的事業再編を取り扱う立法規則及び判例はなく、また、通達もない状況であり、これには移転価格税制や関連性のある国内の制定法並びに判例法理を適用することで対応するしかないとの見解が示されている。しかし、フランスでは、国際的事業再編について課税上の問題を 20 年来認識はしてきており、議会での非難や税務当局からは失われた利益に係る無形資産の移転の存在、補償されるべき損失などについての指摘がなされている。

(5) デンマーク

デンマークも、国際的事業再編への特定の規定を有していないが、税務当局によって通常課税が認識されるべきであるとして、移転価格条項は国際的事業再編に適用されるものであるとしている。

なお、2009 年にデンマークの税務当局は、無形資産とビジネスの移転に係る評価ガイドラインを公表しており、これによると、無形資産の評価方法としては、インカム・メソッドが、フリー・キャッシュフローに基づいて適用されるべきであることが一般的に推奨されている。

第2節 米国及びドイツにおける国際的事業再編への制度的対応

上記でみたように、国際的事業再編に対しては世界的にみても制度的な対応が整備されている国はわずかであり、現時点において制度的な対応が可能となっている国、つまり、法令上の手当てがなされている国としては、米国及びドイツがあげられるところである。

そこで、以下に、国際的事業再編に対する制度的対応として、米国の所得相応性基準及び国際的事業再編に対して有効と思われる最近の無形資産に対する制度改正の具体的な内容並びにドイツの2008年の移転価格税制の強化策について確認等を行っておくこととする。

1 米国における制度的対応

(1) 所得相応性基準による対応

米国では、1960年代後半から米国の著名な企業が、軽課税国に関連子会社等を設立して特許等の製造用無形資産を移転又は使用許諾し、これら関連子会社等に多額の所得を移転させることで、米国の課税を免れていることに対し、IRSは移転価格税制を用いて内国歳入法典482条により課税処分を行ったが、1985年のEli Lilly事案でIRSの敗訴判決が下された後、続く、Bausch & Lomb事案、Sundstrand事案、Seagate事案、Compaq Computer事案等においてもIRSが敗訴する結果となった⁽²⁹⁾。

1986年に米国議会は、無形資産への適正な課税を実現することを目的として、内国歳入法典482条に第二文として次のセンテンスを追加することで、「所得相応性基準」の導入を行った。

○ 米国内国歳入法典482条 第二文

(29) 米国の移転価格税制については、本庄資著『アメリカの移転価格税制』（日本租税研究会、2009）及び同著『アメリカの移転価格税制の執行』（日本租税協会、2009）に詳しい。

“In the case of any transfer (or license) of intangible property (within the meaning of section 936(h)(3)(B)), the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the intangible.”

「(§ 936(h)(3)(B)に規定する) 無形資産の譲渡 (又は使用権の供与) の場合において、当該譲渡又は使用権の供与に係る所得金額は、その無形資産に帰属すべき所得と相応するものでなければならない。」

これを受けて、移転価格に係る財務省規則において、§1.482-4 Methods to determine taxable income in connection with a transfer of intangible property [無形資産の移転に関する課税所得の決定方法] の最終項目として、(f) Special rules for transfers of intangible property [無形資産の移転に係る特別規則] が置かれ、その(2) Periodic adjustments [定期的調整] (i)で、無形資産の移転等の後に、無形資産に帰属する所得に大幅な変動がある場合には、その対価の修正を求めることとされ、申告当初の評価が適正価格であるとしても、後続年度での対価の修正を妨げないものとした⁽³⁰⁾。

なお、これには§1.482-4(f)(2)(ii) Exception [例外] が設けられており、同種又は比較可能な無形資産の取引、無形資産の利用により実際に稼得した利益等が関連者間契約締結時点において予測した期待利益等の 80%以上 120%以下の取引 (セーフハーバールール)、特異事項の発生、所得相応性基準を 5 年間満たした取引等の要件が置かれている。

なお、一括支払は、無形資産の有用期間中に支払われる一連のロイヤルティの前払として扱われることとされている (§ 1.482-4(f)(6))。

したがって、事後的な定期的調整を行う所得相応性基準が制度化されていけば、国内の法人が既に有している無形資産を国外に移転させたとして

(30) これら財務省規則の詳しい内容については、拙論、居波邦泰「無形資産の国外関連者への移転等に係る課税のあり方—わが国への所得相応性基準の導入の検討—」税大論叢 59 号 500 頁 (2008) を参照されたい。

も、当該国の課税権を確保することが可能となるわけであるが、これは独立企業原則に基づいておらず「後知恵」であるとして国際的な非難がなされてはいる⁽³¹⁾。

しかしながら、この所得相応性基準により米国は無形資産を利用した所得の国外移転による租税回避は防げたように思われたものの、その後、米国企業は、所得相応性基準の適用を受けずに無形資産からの収益を国外関連者に移すことができる方法として、「コスト・シェアリング契約」の利用にシフトしていくこととなり、米国財務省及び IRS は、コスト・シェアリング契約による租税回避問題への対応に迫られることとなる。コスト・シェアリング契約に係る移転価格訴訟である「ザイリンクス事案」及び「ベリタス事案」に関しては、2010 年において IRS の敗訴が確定している状況にある⁽³²⁾。

このことから、所得相応性基準さえ導入すれば、無形資産の国外移転の課税問題は解決されるということではないが、所得相応性基準はその一定の抑止力としての効果を期待できるものであるといえる。

(2) インカム・アプローチによる無形資産評価

財務省及び IRS は、コスト・シェアリング契約による租税回避問題への対応として、2003 年以降、幾度となくコスト・シェアリング契約に係る財務省規則の改正を行ってきており⁽³³⁾、この改正のなかで、財務省及び IRS は、コスト・シェアリング契約に係る独立企業間価格の算定方法として、

(31) これに対し米国は、1988 年に「内国歳入法典 482 条に基づく企業間価格決定の研究 (1988 年白書)」(Study of Intercompany Pricing under Section 482 of the Code (1988 White Paper)) を発表して、「所得相応性基準」が独立企業原則に基づくものであるという見解を表明し、米国の移転価格税制が租税条約や OECD 移転価格ガイドラインに違背するものではないとのスタンスを維持している。

(32) 「ザイリンクス事案」及び「ベリタス事案」の詳しい内容に関しては、拙論、居波邦泰「米国のコスト・シェアリング契約に係る移転価格訴訟への考察—ザイリンクス事案及びベリタス事案—」租税研究 734 号 266 頁 (2010) を参照されたい。

(33) コスト・シェアリング契約に係る財務省規則の改正については、前掲注(32)「米国のコスト・シェアリング契約に係る移転価格訴訟への考察—ザイリンクス事案及びベリタス事案—」第 4 章を参照されたい。

2005年コスト・シェアリング改正規則案において、「収益基準法 (Income Method)」、「買収価格法 (Acquisition Price Method)」及び「株式市場価値法 (Market Capitalization Method)」の導入を行った。

2005年コスト・シェアリング改正規則案は、2008年12月31日にコスト・シェアリング暫定規則となり、暫定規則には3年間の適用期限ルールがあることから、2011年12月16日にコスト・シェアリング最終規則が公表された。

このコスト・シェアリング最終規則は、以下の重要な改正事項も盛り込まれたものとなっている。

- 「収益基準法」を適用する場合には、一貫した財務予測を使用する必要があることに係る詳細な指針
- 「収益基準法」を適用する場合に用いる割引率の算定についてのより詳細な指針
- 過去の合理的予測便益割合への遡及的調整の禁止
- IRSが過度に曖昧若しくは不明瞭とみなされる条件が付された価格調整条項を考慮しないことを認める指針（これは、コスト・シェアリング契約に制限されない。）

加えて、2011年12月19日には「2011年コスト・シェアリング暫定規則」が公表されており、これは「収益基準法」を適用する場合の割引率 (Discount Rate) の算定に関する詳細な追加的指針が規定されたものとなっている。

このように、財務省及びIRSは、無形資産を利用した所得の国外移転による租税回避を的確に防止するためには、インカム・アプローチによる無形資産の評価から納税者の恣意性を排除することが重要であると強く認識しているようであり、コスト・シェアリング財務省規則においてそのような制度改正を引き続き行っていくものと思われる。

国際的事業再編についても、インカム・アプローチによる無形資産の評価に基づいた独立企業間価格の算定は有効な手段となりえるものである。

したがって、上記のような米国のインカム・アプローチによる無形資産の評価に係る精度を制度的に高めることは、国際的事業再編についても有用に成り得るものと思慮する。

今後、「収益基準法」が、コスト・シェアリング契約に係る独立企業間価格の算定方法としてだけでなく、国際的事業再編について利用可能になるのかについて注視していく必要があるものと思われる。

(3) CFC 税制による無形資産の超過所得への課税制度の導入

オバマ政権は、無形資産を利用した所得の国外移転による租税回避への対応として、移転価格税制には比較対象取引が存在しない場合の独立企業間価格の算定などの複雑困難な問題が存在していることからこれだけでは十分な対応をとれないものとして、新たなる制度として、CFC 税制を用いた超過無形資産所得 (excess intangible income) の国外移転に対する課税制度を導入することを提案した。

2010年2月に発表された「2011年度歳入案概説書」(いわゆる「green book」)で、「米国市民及び米国企業 (U.S. person) が、米国から実効税率が低い海外の被支配外国法人 (Controlled Foreign Corporation ; 以下「CFC」という。) に、超過所得 (excessive income) を移転させていることが証明できる状況において、無形資産を移転させているのならば、その超過所得と等しい額を外国税額控除の制限バスケットとは別にしてサブパート F 所得として取り扱う」⁽³⁴⁾ことの提案が行われている。これは、2011年2月に発表された「2012年度歳入案概説書」においても引き続き提案がなされた。

オバマ政権は、無形資産を利用した所得の国外移転による租税回避について、移転価格税制だけではなく CFC 税制に新たなサブパート F 所得として超過無形資産所得を創設することで、複合的なアプローチにより無形資産についての確に米国で課税できるようにしようとしているわけであ

(34) “General Explanations of the Administration’s Fiscal Year 2011 Revenue Proposals, February 2010” 43p.

る。

2012年9月23日には「2012年度歳入案概説書の法律条文案」が公表され、このなかで CFC 税制による超過無形資産所得への課税制度に関する具体的な規定案が示されており、ポイントとしては以下のことがあげられる。

- 新たにサブパート F 所得として取り扱う無形資産からの超過所得を「外国基地会社超過無形資産所得 (foreign base company excess intangible income)」と呼称することとし、これは「対象無形資産から直接又は間接に生じた総所得 (gross income) で、支払利子及び租税並びに当該総所得に配分可能でない費用以外の当該総所得に適切に配分される費用の 150%を超えたもの」と定義された。
- 「対象無形資産」の用語は、内国歳入法典 936 条(h)(3)(B)で定義される外国関連会社に関するすべての無形資産を意味する。
- 対象無形資産に関連する資産の販売、リース、ライセンス又はその他の譲渡若しくは役務の提供が、外国関連会社の設立又は組織化の準拠法の国で行われたのであれば、その超過無形資産所得は適用除外となる。
- 研究開発費は、適切に総所得を生じさせる事業ラインに割当可能であるならば、当該総所得に適切に配分される費用として取り扱われる。
- 超過無形資産所得に係る外国で課された実効税率による免除は、所得の種類ごとに判定して実効税率が 10%以下であればその全額が合算されることになり、15%以上であればその全額が免除される。10%から 15%までの実効税率の場合には、10%を超える税率とこの幅の 5%との比率を基に合算所得金額が計算される。
- 外国で課された実効税率が 10%を超えることの立証責任は納税者が負うこととされている。
- 実効税率は、当該年度に繰り越された損失には関係なく決定される。

(4) 無形資産の定義の拡張と新たな評価方法の導入

CFC 税制による超過無形資産所得への課税制度の対象となる無形資産の範囲は上記のとおり内国歳入法典 936 条(h)(3)(B)によって決められるわけであるが、この無形資産の定義を拡張する案が「2012 年度歳入案概説書の法律条文案」で示されており、具体的には、内国歳入法典 936 条(h)(3)(B)(v)として、「有用な労働力 (workforce in place)」、「営業権 (goodwill)」及び「持続的企業価値 (going concern value)」が追加されている。

加えて、無形資産に係る評価については、内国歳入法典 482 条に新たに第三文として、次のセンテンスを追加することが提案されている⁽³⁵⁾。

○ 米国内国歳入法典 482 条 第三文 (案)

“In determining the true taxable income of a controlled taxpayer, the Commissioner may (i) aggregate transfers of intangible property (within the meaning of section 936(h)(3)(B)) where that achieves a more reliable result, and (ii) take into consideration the prices or profits that such controlled taxpayer could have realized by choosing a realistic alternative to the controlled transaction undertaken.”

「関連納税者の真実の課税所得を決定することにおいて、コミッショナーは、(i)より信頼できる結果を達成するために、(内国歳入法典 936 条(h)(3)(B)の意義の範囲内で) 無形資産の移転の統合を行い、そして、(ii)そのような関連納税者が実施した関連取引に係る現実的な代替案の選択により実現することができたであろう価格又は利益を考慮に入れることができる。」

この内国歳入法典 936 条(h)(3)(B)の改正において、無形資産の定義に、「有用な労働力」、「営業権」及び「持続的企業価値」が追加されるのであれば、国際的事業再編についても米国の移転価格税制の対象であることが

(35) 内国歳入法典 367 条の下での無形資産の評価についても、同様の条文改正案が示されている。

明確にされるとともに、上記の CFC 税制による超過無形資産所得への課税制度の対象に国際的事業再編による無形資産の移転が該当することが明確化されることになる。

加えて、無形資産について問題となるのがその評価についてであるが、これについては、内国歳入法典 482 条に上記の第三文を加えることで、内国歳入法典 936 条(h)(3)(B)の意義の範囲内で無形資産の移転を一つのものとして統合し、現実的な代替案の選択により実現することができたであろう価格又は利益を考慮に入れて当該無形資産を評価することができることとしている。この条文案で注目すべきは、「現実の代替案 (real alternative)」という用語ではなく、「現実的な代替案 (realistic alternative)」という用語が用いられていることであり、これにより「実際に存在するであろうと想定される代替案」に基づいて評価することが可能になるということである。つまり、これは、妥当性が認められる仮想的取引を比較対象取引として利用ができるということと思慮する。

国際的事業再編においても比較対象取引の不存在により独立企業間価格の算定が困難であるわけであるが、この第三文による新しい無形資産の評価方法によれば、妥当性のある仮想的比較対象取引の利用により、独立企業間価格の算定が可能になるものと考ええる。

この米国の新しい無形資産の評価方法は、次に述べる 2008 年に導入されたドイツの移転価格税制の強化策に通ずるものがあり、ドイツの「移転パッケージ」の概念には上記の「無形資産の移転の統合」が、ドイツの「堅実かつ誠実な経営者の原則に基づく仮想的独立企業間テスト」の概念には上記の「現実的な代替案」が対応してくるものと思われる。

今後、米国の上記の改正案が現実のものとなれば、比較対象取引の不存在による無形資産取引に係る独立企業間価格の算定の問題について、これら両国の対応は実態として近いものになるのではないかと思慮するところである。

2 ドイツにおける制度的対応

ドイツは2008年1月1日に企業税制改革法2008(The 2008 Corporate Tax Reform Act : Unternehmensteuerreformgesetz 2008)を施行し、法人税に係る実効税率の10%程度の引下げを行うなど大胆な法人税制の改革を行い、そのなかで法人税率の大幅な引下げによる税収減の対処策として、国際取引課税法1条を改正することで、事業再編による所得の国外流出に対する移転価格税制の強化を行った。

その後、この事業再編に対する移転価格税制の強化策についての的確に実施するために、2008年7月に「機能移転に関する政令」が可決され、加えて2010年10月に「国際的な機能移転のケースでの関連者間の所得決定の調査のための原則」(以下「事業再編調査通達」という。)⁽³⁶⁾が公表されている。

(1) 事業再編に対する移転価格税制の強化策の概要

ドイツでは事業再編に係る「機能」の国外移転については、独立企業間において同様の取引が存在していないことがあることを十分に意識した上で、比較対象取引が存在していない場合においても独立企業間価格を法令に従って的確に算定できるように、この強化策のなかで独立企業間価格の算定方法の適用等に関して、「移転パッケージ」、「堅実かつ誠実な経営者の原則」、「仮想的比較対象取引」等の概念を導入することや会計学上の評価方法(DCF法等)の活用並びに適用の手順等の明確化を図ることなどいくつかの工夫が行われており、加えて、米国に次いで世界で2番目になる「所得相応性基準」の導入を行っている。

イ 「機能」の定義及び「移転パッケージ」の概念の導入

ドイツ企業が行う国際的事业再編において移転価格税制の対象となる「機能」としては、当該事業再編において国外関連者に移転される有形資産及び無形資産に加えて、リスク、利益獲得機会並びにその他の便宜供与をも含む概念的に非常に幅広いものとなっている。具体的には、業

(36) 事業再編調査通達の具体的内容については、第4章で詳細に取り扱う。

務管理、研究開発、在庫管理、資材調達、特許権・ノウハウ・製品の加工・組立・品質管理などの製造用無形資産、コンサルティング・マーケティング・顧客サービス・顧客リストなどの販売用無形資産などは「機能」に含まれると考えられる。

そのうえで、「機能の移転」としては、これらひとつひとつが事業再編において個々に国外関連者に移転されたと認識するのではなく、機能の移転が行われる場合には、納税者は一般的に「機能全体 (function as a whole)」に対して総体的に対価を決定するものと考えられるとして、納税者は独立企業間価格の算定に際し、特定の機能のみを分離して評価するのではなく当該機能と一体的であると認識される範囲を「移転パッケージ (transfer package)」としてとらえて、一体的包括的な評価を行うことが要求されている⁽³⁷⁾。

なお、機能が移転される場合であっても、当該機能が重要でないものであるときには、この制度の適用対象外の取扱いとなる⁽³⁸⁾。

ロ 「堅実かつ誠実な経営者の原則」の国際取引課税法への規定⁽³⁹⁾

ドイツの裁判所は、株主と企業との間の国内取引に係る訴訟において実証的な証拠が存在しない場合等の判断根拠として、「堅実かつ誠実な経営者の原則」⁽⁴⁰⁾を発展させてきており、2008年の移転価格税制の強化策では、移転価格税制を規定する国際取引課税法1条1項に、この堅実かつ誠実な経営者の原則を、次のように規定した。

(国際取引課税法1条1項2文)

(37) 国際取引課税法1条3項9文。

(38) 国際取引課税法1条3項10文。

(39) 国際取引課税法1条1項2文。

(40) 堅実かつ誠実な経営者の原則は、EU諸国を含むその他のどのような法域においても確立されていないものである。ドイツ政府が、1995年及び1996年のOECD移転価格ガイドラインにこの原則を導入しようとしたが、その試みは不成功に終わっている。OECD移転価格ガイドラインでは、第5章の文書化の記述において堅実かつ誠実な経営者の原則に言及しただけであり、独立企業間価格の決定に関してこの原則について言及をしていない。

「独立企業原則の適用に関して、相互に独立した第3者がすべての取引の重要な状況を知っており、堅実かつ誠実な経営者の原則に基づいて取引が行われていることを原則とする。」⁽⁴¹⁾

したがって、今後ドイツでは独立企業が十分な情報のもと堅実かつ誠実な経営者の原則に基づいて取引を行っていることを法的擬制することにより、独立企業間価格の算定が行われることになる。このことにより、独立企業間において比較対象取引が存在しない場合においても、この堅実かつ誠実な経営者の原則に基づくことで、独立企業間価格を算定することが可能になったわけである。一般に移転価格税制では合理的な価格を決定するために、独立企業原則に従い実証的証拠に基づくことが要求されるわけであるが、この改正によりドイツでは「論理的思考 (logic thinking)」を通じて価格を導き出すことを法律上で認めたことになる。

ハ 「仮想的比較対象取引」による「仮想的独立企業間テスト」の導入

独立企業間において比較対象取引が存在しない場合に「堅実かつ誠実な経営者原則」を用いて独立企業間価格を算定する方法として、国際取引課税法1条3項5文に「仮想的独立企業間テスト」が規定された。この仮想的独立企業間テストは、独立企業のデータが利用不能である、つまり比較対象取引が存在しない場合にのみ利用が可能な方法とされる。

具体的には、納税者は、機能分析及び企業内部の計画に基づき、2人の堅実かつ誠実な経営者が潜在的に合意するとした価格の幅（以下「潜在的合意レンジ」という。）を、売り手の仮想的最低売却価格を下限として、買い手の仮想的最高購入価格を上限として、それぞれ算定することで決定しなければならない⁽⁴²⁾というものである。

したがって、仮想的独立企業間テストでは必ず「幅」が存在すること

(41) 独語の原文は、「Für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist davon auszugehen, dass die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen und nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter handeln.」である。

(42) 国際取引課税法1条3項6文。

になるが、この場合の独立企業間価格の決定については、原則として、この潜在的合意レンジの中央値（メジアン）を算出することで、これ以外に納税者が妥当であると証明できる価格がなければ、これが独立企業間価格となる⁽⁴³⁾。

このとき、納税者は売り手の仮想的最低売却価格と買い手の仮想的最高購入価格の算定について、機能かつリスクに見合った割引率を算定して現在価値評価を行うことで、会計学上の評価方法（DCF 法等）により移転パッケージに対して潜在的合意レンジを決定しなければならない⁽⁴⁴⁾こととされた。

二 独立企業間価格の算定方法の適用の手順の法定

上記の仮想的独立企業間テストが導入されたことで、ドイツでは独立企業間価格の算定方法の適用の手順について、以下の 3 段階のプロセスに基づくことが規定された。なお、独立企業間価格の決定方法として、2008 年の改正でドイツでは初めて法律上に独立価格比準法、再販価格基準法及び原価基準法の各方法が明記された。

〔第 1 段階〕

十分に比較可能なデータ（fully comparable）が利用可能であるか、あるいは、比較可能性について差異の調整がなされることで十分にデータが利用可能になるのであれば、独立価格比準法、再販価格基準法又は原価基準法により、独立企業間価格は優先的に決定される。なお、比較可能なデータが多く存在する場合には、独立企業間レンジ（arm's length range）を形成することになる⁽⁴⁵⁾。

〔第 2 段階〕

限定的な比較可能なデータ（limited comparable）が利用可能である場合には、納税者は十分な調整を行った後に適当な算定方法を利用

(43) 国際取引課税法 1 条 3 項 7 文。

(44) 国際取引課税法 1 条 3 項 9 文。

(45) 国際取引課税法 1 条 3 項 1 文。

しなければならない⁽⁴⁶⁾。このようなケースでは、独立企業間レンジの範囲は上記のものより狭いものにならない⁽⁴⁷⁾。例えば、四分位範囲の概念を適用することで独立企業間レンジは狭められることになる。もし、実際の取引価格が狭められた独立企業間レンジを外れるのであれば、独立企業間レンジの中央値（メジアン）をもって独立企業間価格を決定しなければならない⁽⁴⁸⁾。

〔第3段階〕

限定的な比較可能なデータをも利用可能でない場合、つまり独立企業間に比較対象取引が存在しない場合には、納税者は堅実かつ誠実な経営者原則に基づいて「仮想的独立企業間テスト」により、独立企業間価格を算定しなければならない⁽⁴⁹⁾。

ホ 「所得相応性基準」の導入

堅実かつ誠実な経営者原則に基づく仮想的独立企業間テストによる独立企業間価格の算定はあくまで「論理的思考」のよるものであり、かつ、会計学上の評価方法（DCF法等）は将来予測に基づくものであることから、ドイツ政府は、移転後における無形資産等からの実際収益と当初における独立企業間価格の算定の根拠とした予想収益とに「著しい乖離」が認められた場合には、当初の独立企業間価格に対して適正な調整金額への課税を行うこととし、「所得相応性基準」の導入を行った。

ドイツは「所得相応性基準」のために、次の2つの条文を規定した。

● 国際取引課税法1条1項11文

「重要な無形資産及び潜在的利益が取引の対象で、事業再編後における実際収益が移転価格の算定の基礎になった収益から著しく乖離する場合に、取引契約の締結時点に価格決定に関して不確実性が存在し、独立した第三者であれば価格調整条項の規定を盛り込むであろうと推

(46) 国際取引課税法1条3項2文。

(47) 国際取引課税法1条3項3文。

(48) 国際取引課税法1条3項4文。

(49) 国際取引課税法1条3項5文。

定する。なお、このことに反論は可能である。」

● 国際取引課税法 1 条 1 項 12 文

「(取引契約の締結時点に) 価格調整条項の規定が設けられてなく、契約締結後 10 年以内に 11 文にいう著しい乖離が生じた場合には、当初の移転価格に対する適正な金額調整がその乖離が生じた事業年度の翌事業年度においてなされなければならない。」

この国際取引課税法 1 条 1 項 12 文の規定により、ドイツでは、契約締結後 10 年以内⁽⁵⁰⁾において、当初の独立企業間価格に対する適正な調整金額への課税がなされなければならないことになる。

なお、この 12 文の規定に加えて 11 文が規定されているのは、OECD 移転価格ガイドラインへの配慮ではないかと思慮する。11 文の規定は、独立企業間において実際収益が著しく乖離等をする場合に価格調整条項を設定することを法的擬制しようとするものであり、この条文を置くことで、反論は可能であるとしつつも、同項 12 文の「所得相応性基準」に独立企業原則との整合性を与えることを意図したものと考える。

事後的な実際利益による当初の独立企業間価格の修正が、独立企業間において同様の比較対象取引（価格調整条項）が存在していなければできないのであれば、所得相応性基準は機能不全となってしまうことから、ドイツでは上記の 11 文を規定することで、反論は可能であるとしつつも、法的擬制により独立企業原則との整合性を図ったものと思慮する。

なお、「著しい乖離」とは、機能移転に関する政令 3 条 1 項で、「実際収益に基づいた適切な取引価格が、当初の潜在的合意レンジから外れる場合には著しい乖離が存在する」と規定されており、加えて、「新たな仮想的最高購入価格が移転元企業の当初の仮想的最低売却価格を下回ってしまう場合も著しい乖離が存在する」と規定されている。

(50) 米国の所得相応性基準では 5 年間となっていることから、ドイツの方がより厳しい基準となっている。

(2) ドイツにおける文書化

イ ドイツにおける文書化における例外的取引

ドイツにおいては、文書化が 2003 年 4 月に、租税基本法 (Abgabenordnung ; 以下「AO」という。) 90 条 3 項において導入されており、国外関連者との取引についてその種類・内容に関し記録文書を作成しなければならないとされている⁽⁵¹⁾。

そのうち「例外的取引 (extraordinary transactions)」については速やかに文書化をしなければならないとして、「同時文書化」が義務づけられ、具体的には、文書化内容政令 3 条において、以下の取引に関し、事業年度終了後 6 ヶ月以内に記録文書を作成義務することが課されている。

- 事業再編時における資産譲渡
- 企業の機能及びリスク負担の重要な変更
- 移転価格の設定に重要な影響を与える事業戦略の変更に関する取引
- 重要な長期契約の締結及び変更

したがって、事業再編に係る移転パッケージに係る一連の取引は例外的取引に該当することになる。

なお、課税当局は、税務調査において文書化による文書の提出を要求することができ、その提出期限は、課税当局の情報提出要請があつてから 60 日以内であるが、例外的取引については 30 日以内となっている。正当な理由がある場合には、この提出期限は延長されることがある。

ロ 文書化が必要な文書等の範囲

文書化が必要な文書等の範囲については、文書化内容政令 4 条において、以下の文書について文書化が必要であるとしている。

- ① 出資関係・事業内容・組織構成に関する一般的情報

(51) 池田良一「ドイツ移転価格税制における『記録文書化義務』の導入」国際税務 23 巻 12 号 8 頁 (2003)。

② 国外関連者との取引内容に関する情報

事業の種類及びその内容（商品購入、役務提供、資金融資、使用権の譲渡、コスト・シェアリング等）、基本契約の内容・事業に関連する重要な無形資産のリスト等

③ 機能及びリスク分析

関連者間の機能及び予想されるリスクの内容、無形資産や契約条項に係る分析、重要な市場状況及び競合状況の分析等

④ 移転価格分析

適用した移転価格算定方法、方法の選定理由、計算根拠及び計算結果の記録、比較対象情報、差異の調整の記録等

上記に加えて、文書化内容政令 5 条において、「特別な場合」に必要なとなる文書として以下のものを要求している。

- 事業戦略（マーケット戦略、販売ルートの変更、経営戦略）を変更する場合
移転価格の設定への影響、メリット・デメリット等
- コスト・シェアリングを用いる場合
契約書、添付書類、追加的な取決め、費用分担比率に係る資料、各関連者の期待される便益等
- 移転価格の協議に関する場合
移転価格の調整に関する文書、外国の課税当局との合意文書、外国との調停や相互協議に係る文書
- 移転価格に修正がなされた場合
移転価格の修正に係る記録（外国の課税当局の調査や事前協議による修正を含む）
- 3年連続して関連者取引に関して赤字を計上した場合
損失計上の理由、損失状況を解消するために考えられる手段

ハ 罰則規定⁽⁵²⁾

納税者が、課税当局から要求された文書を提出しない又は提出された文書の大半が使用できない場合には、所得更正額の 5～10%の罰則金が賦課される。罰則金が 5000 ユーロ以下であれば、ミニマムペナルティとして 5000 ユーロの罰則金が賦課される。

文書化による文書の提出が要求後 60 日から遅滞した場合には、超過日数 1 日当たり 100 ユーロで、最大 100 万ユーロが課される。

課税当局には、罰則金の金額の多寡に関して裁量が認められている。文書化による文書の提出の不履行について正当な理由がある場合又は不履行責任が軽微な場合には、罰則金の賦課は行わないことができる。

本章でみてきたとおり、諸外国において国際的事業再編に対して適正な課税がなされるべきとのコンセンサスは存在しているものと認められるものの、実際に有効な対応がなされている国は限られており、ほとんどの国でその国における既存の内国法令の範囲での可能な対応がなされているところであり、制度的な対応が可能であるのは、米国及びドイツの 2 カ国に限られる。

特に、国際的事業再編に焦点を当てて移転価格税制の強化を行った国であるドイツは、この新しい制度の的確な執行のために、2010 年 10 月に事業再編調査通達を発遣している。

そこで、次章においては、国際的事業再編への執行上の対応として、このドイツの事業再編調査通達及びオーストラリアの事業再編課税通達についてその内容を詳しくみとめることとする。

(52) 租税基本法 162 条 4 項。

第4章 ドイツ及びオーストラリアの事業再編 通達の内容

第1節 ドイツの事業再編調査通達

ドイツは、前述したとおり、国際的事業再編に対して移転価格税制を強化するため国際取引課税法（Außensteuergesetz）1条を改正し、2008年1月1日から施行した。その後、この移転価格税制の強化策をよりの確な制度とするための政令として、2008年7月に「機能移転に関する政令（Funktionsverlagerungsverordnung-FVerlV-E）」（以下「機能移転政令」という。）を可決・成立させ、2008年1月1日に遡及して施行した。

さらにドイツは、国際的事業再編への移転価格税制の執行を的確に実施するための事業再編調査通達を2009年中に発遣しようとしたものの、結局のところ1年ほど遅れて、法律の施行から3年近く経過した2010年10月に「国際的な機能移転のケースでの関連者間の所得決定の調査のための原則（Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen）」⁽⁵³⁾を発遣し、これを2008年1月1日に遡及して施行した。

現状において、国際的事業再編に対する具体的な独立企業間価格の算定方法までを法律上に明確に規定している国はドイツだけであるが、しかし、実際のところ、ドイツの企業や税務当局が、「仮想的比較対象取引」による「仮想的独立企業間テスト」によって国際的事業再編の独立企業間価格を算定できるのかについて、強く懸念をるところである。

そこで、2010年10月に発遣されたドイツの事業再編調査通達の内容について詳細に分析をすることとし、ドイツの国際的事業再編への移転価格税制の強化策のフィージビリティについて十分に検討をするとともに、ドイツにおける

(53) 「機能移転に係る行政原則（Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung）」との副題が添えられている。

執行の取扱いで我が国の移転価格税制の執行にとって有用である又は将来的に有用となり得るものが見受けられないかについても検証をすることとする。

なお、ドイツの事業再編調査通達については、その英訳版が把握されなかったことから、ドイツ語による原本からの翻訳を試みた。その作成した仮訳について本論文に添付することとするので、本章の分析等を読まれる際に必要に応じてこの仮訳を参照されたい。

1 事業再編調査通達の構成及び各章の概要

事業再編調査通達は、「第1章 総則」、「第2章 国際取引課税法 §1 パラ 3 の9文から12文⁽⁵⁴⁾及び機能移転政令の注釈」、「第3章 補足的指示と個別問題」、「第4章 特定の機能移転の特別な様相」の4つの章及び添付資料として2つの計算事例から構成されている。

「第1章 総則」では、「通達の目的及び構成」、「国際取引課税法 §1 の趣旨と機能移転」、「OECD モデル条約9条とドイツの租税条約」、「機能移転への独立企業原則の適用に係る一般原則」に関する解釈等がなされており、事業再編調査通達の概括的な枠組みを示すものとなっている。

「第2章 国際取引課税法 §1 パラ 3 の9文から12文及び機能移転政令の注釈」では、まず、国際的事業再編への移転価格税制の適用に係る主要概念として、「機能」、「機能移転」、「機能の放棄又は制限」、「機能の一時的な譲受」、「再編前事業」、「移転パッケージ」、「潜在的利益」、「機会」、「重要な」、「機能複製」、「役務提供」、「従業員派遣」等の用語の定義又は明確化を図っている。

そのうえで、仮想的比較対象取引をベースとした移転パッケージの価値の算定のために、「現在価値の算定」、「潜在的利益の算定」、「移転パッケージの構成要素」、「現在割引率」、「資本化期間」、「合致領域の算定」、「損失補填の要求」、「価格調整条項」及び「現実収益からの著しい乖離」についての解釈

(54) 本章におけるドイツ等の外国の法令については、「国際取引課税法 §1 パラ 3」などの表記を用いる。

が示されている。このほか、「移転パッケージに係る適用除外」についての説明もなされている。

「第3章 補足的指示と個別問題」では、「経営者の自由裁量」、「情報の透明性」、「協力及び文書化義務」、「税務当局の調査可能性」等に係る解釈が示されており、加えて、「2007 課税年度までの機能移転の取扱い」について、この改正法の 2008 年の施行前であっても、もともと機能移転は移転価格税制の対象であることが明記された上で、その取扱いについて詳しく指示が与えられている。

「第4章 特定の機能移転の特別な様相」では、機能移転の種類として、「製造の移転」、「販売の移転」、「研究開発の移転」、「役務の移転」及び「購入の移転」についての特徴等が説明されている。

最後に、「添付資料としての計算事例」が 2 つ用意されており、ひとつは「標準的な機能移転のための価値算定」の事例、もうひとつは、「推計のケースでの機能移転のための価値算定」の事例である。

上記の内容で、原語（ドイツ語）での事業再編調査通達の分量は、A4 サイズで 81 頁にも及ぶものとなっている。パラグラフの数は、全体として 222 にものぼる。以下に、各章の具体的内容をみってみる。

2 「第1章 総則」

第1章は本通達の導入部分として、13 のパラグラフで構成されている。事業再編調査通達の目的や国際的事業再編に移転価格税制を適用するに当たっての独立企業原則の意義等に係る基本的な認識等を理解させる内容となっている。

(1) 通達の目的

通達の目的は、「この通達は、国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 9 文及び 10 文の国際的な機能移転のケースにおける国内での課税対象となる所得に係る調査並びにこれらのケースへの独立企業原則の適用のための行政原則を規定する」と規定されており、続けて「独立企業原則は、関連企業間にお

ける国際的関連取引の移転価格の決定のための国際的に承認された原則である。移転価格の決定は、『厳密な科学』ではなく、ただ個々のケースにおいて適切な判断が必要とされるものである」とされている。

そのうえで、以下の指摘がなされている。

- この通達の原則は、経営者の自由裁量を尊重する下で、とりわけ、国際的な原則との調和をもって二重課税を回避する又は課税紛争を解決することにも同時に貢献すべきである。
- 納税者は、その所得の確定の際に、この通達の原則を守るのであれば、国際取引課税法 § 1 による所得の修正をすることにはならない。
- この通達の原則は、国内への機能移転にも適用できるものである。

(2) OECD モデル条約 9 条とドイツの租税条約

OECD モデル条約 9 条とドイツの租税条約に関しては、以下のように述べられている。

「OECD モデル条約 9 条において定められ、国内においては国際取引課税法 § 1 で具体化されている独立企業原則は、ドイツによって締結されたすべての租税条約において含まれている。租税条約は、ドイツの課税権を一方で制限し、他方でドイツの課税権を一国際的に認められた一国内の法律上の根拠を基準にしてその範囲内で行使できるという枠組みを定義する。独立企業原則の内容の解釈としては、租税条約にとっても、国際取引課税法 § 1 にとっても、OECD モデル条約 9 条及び 7 条のコメンタリーと同様に独立企業原則に係る OECD の公表を正規なものとして基づくものとする。」

このような認識の下に、事業再編への独立企業原則の適用については、「機能移転は、独立企業原則の適用に係る OECD の一般的なシステムに従って判断されるべきである」として、次の OECD 移転価格ガイドラインの記述が、特に重要であると指摘している。

- 無形資産への考慮 (OECD 移転価格ガイドライン第 6 章、特に、パラ 6.13)

- 移転パッケージの潜在的な形成一個々の事業が相互に緊密に結びついて形成される「パッケージ取引」(OECD 移転価格ガイドライン パラ 3.12～パラ 3.9)
- 事業再編時における独立企業間補償 (OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.48)
- 「事業再編」の概念が、機能、資産及び／又はリスクの国際的な移転から構成されること (OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.1)

(3) 機能移転への独立企業原則の適用に係る一般原則

機能移転への独立企業原則の適用に係る一般原則として、事業再編の本質的な経済的理由を理解することが必要であるとして、関係したすべての関連企業のレベルで、以下について関連取引の調査を行うことが必要であるとしている。

- 機能移転に係る関連者の関連取引（特に、機会及びリスクの当初の配置）
- 機能移転自体
- 機能移転後の関連取引

そして、「機能移転がグループ企業にとって商業的に合理的であるならば、すべての関連企業にとって、独立企業原則に対応する結果として生じた機能移転の時点での移転価格を決定することを、原則として想定することができる」としている。

加えて、独立した第3者が、個別の関連企業の状況で、それらの間で機能移転が生じたときに特に依存する要因として、以下のものをあげている。

- 関連企業が、互いに独立した企業であるとして、それぞれ賢明に現実利用できる、商業的に明確により有利な選択肢。例えば、譲渡企業の選択肢としては、機能移転についての取決めの契約を拒むか、あるいは特定の補償又は代償の契約を要求することを、同様に、譲受企業の選択肢としては、契約上の条件なしに、例えば、決められた契約の終結を通して、機能移転を行うことがある。(OECD 移転価格ガイ

ドライン パラ 9.59)

- それぞれの関連企業の事情のみによって、それぞれの境界価格が算定された際の、再編後の機能移転に基づく関連企業の期待する潜在的利益。より高いリスクの実際の引受には、しばしばより高い期待利益を伴う。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.10)
- 譲渡企業が、移転行使のために必要な資産及びその他の利点の譲渡並びに将来の潜在的利益の使用の放棄によって得る、報酬の高さ。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.72)

3 「第2章 国際取引課税法 §1 パラ 3 の 9 文から 12 文及び機能移転政令の注釈」

第2章は本通達の本体部分であり、131 のパラグラフで構成されている。ここでは事業再編への移転価格制度の適用のための主要な用語を定義した上で、仮想的比較対象取引をベースとした移転パッケージに基づく仮想的独立企業間価格の算定ができるよう、そのための必要な解釈が示されている。

(1) 主要な用語の定義

① 「機能」

「機能」については、「類似した事業活動の統合から成り、ある特定の地位あるいは企業部門に配置された要員によって実施された事業活動である。機能は、事業の組織的な構成要素であり、税務上で認識される部分的な業務である必要はない。個々の機能は、事業の中の一部の業務の結果である。個々の業務が、価値創造のために、すべて、重要な要素を含んでいなければならないというわけではない」と規定されており、具体的には以下のものが例示列举されている：

「経営管理、研究開発、資材調達、倉庫保管、製造、包装、配送、建設、製品の加工又は精製、品質管理、資金供給、輸送、組織化、財産管理、マーケティング、顧客サービス等に必要とされる事業活動」

事業活動については、企業内部のみでなされるのであっても事業活動

であるとし、非関連者に対する活動が必ずしも必要でないものとしている。

また、関連企業間の機能移転のケースにおいて、「事業活動のための具体的な資金の流れや適切な利益配分の変更が識別され得るということ」があり、これは、「機能が、会計学上のある程度の独立性を、とりわけ、その一定の収益及び支出並びに一定の機会及びリスクの割当を認める独立性を持ってなくてはならないことを意味する」ものとしている。

② 「機能移転」

「機能移転」については、「企業（譲渡企業）が、他の関連企業（譲受企業）に、資産及びその他の利点並びにこれに関連する機会及びリスクを移転させる又は使用を許諾するのであれば、機能移転は存在するのであり、それでもって、それまで譲渡企業が行使してきた機能を、譲受企業が行使することができるわけであり、それによって、譲渡企業に限定されてきた当該機能の行使が可能になる」と述べられており、加えて「いくつかの個別の機能が移転される場合に、それら個別の機能の移転が商業的に関連するのであれば、ひとつの包括的な移転プロセスが存在していることになる」と、機能移転においては包括的な移転プロセスが存在することが明記されている。

機能移転は、機能の放棄又は制限の形で現出するとし、典型的な例として以下のものがあげられている。

- 本格的製造業者の活動の終了及びそれに関連する移転
- 本格的製造業者の限定的製造業者への転換
- 限定的製造業者における製造の撤退
- 限定的製造業者の本格的製造業者への転換
- 本格的販売業者の活動の終了及びそれに関連する移転
- 本格的販売業者のコミッションエアへの転換
- コミッションエアの本格的販売業者への転換

「機能の放棄又は制限」については、「譲渡企業が、その移転プロセスをベースにして当該機能を放棄するか、あるいは少なくとも制限をするなら、機能移転が存在している」としており、「機能の放棄又は制限」という特徴は、機能で達成された具体的な売上高（の減少）と関係しているとしている。

「一時的な譲受け」については、「企業が一時的に当該事業活動を行使用するだけであっても、例えば、特有の製品、市場あるいは顧客のための特許の一時的な譲渡のケース又は従業員の権限をもつての期限づきの移転のケースにおいて、機能移転が存在するものといえる」としており、このような場合においても機能移転が認められることを指摘している。

「再編前事業」については、「再編前事業は、5事業年度以内に実現化されているものであり、そしてひとつの包括的な移転プロセスの構成要素として商業的に意味があるものである」として、「5事業年度以内」の状況（売上等）が再編前事業としての対象となることを明示している。

また、「機能移転のプロセスは、複数年の事業年度に及んでもよい。納税者は、初めから機能移転を意図していたのであれば、すべての関係する再編前事業に対して、この観点の下で移転価格を決定しなければならない」としており、この複数年の事業年度に及ぶ移転プロセスは「関連企業の意図によってではなく、客観的な基準によって調整させられなければならない」としている。

③ 「移転パッケージ」

「移転パッケージ」は、ドイツの国際的事業再編に移転価格税制を適用する際の最重要概念である。これが、ドイツにおける国際的事業再編の独立企業間価格の算定のための課税対象となるものであり、いわばベースとなるものである。個別の事業再編において何がこの「移転パッケージ」に含まれるかを、まずは納税者が判断しなければならない。

「移転パッケージ」は本通達上において、「移転パッケージは、譲渡

企業から譲受企業に機能を移転させる又は使用許諾を与える若しくはこれらの関連において役務を提供する際の、機能並びにこれに関連づけられる機会及びリスク並びに資産及び利点から成り立つ」と定義されている。「移転パッケージは、移転される前において、譲渡企業に法的にあるいは経済的に割り当てられていなければならない」とされ、割当ての判定基準は、例えば、「譲渡企業が補償の支払なしでコストを負担している」又は「譲渡企業が、潜在的利益を実現化させることができるだけの不可欠な資産（特に、無形資産）及び従業員を所有している」ことがあげられている。

このなかで、「利点（Vorteilen）」については、「個別の価格決定の枠組みにおいて資産と同様に譲渡又は使用許諾される利点は、しばしば非常に識別困難なものであり、移転される機能の包括的な検討をベースにして、その機会及びリスクと同一視することができる。非関連の第3者は、資産についてこれらが既に具体的ではないとしても、これらの利点への適切な考慮の下で代償の支払に合意することを進んでするであろう。明白な利点とは、例えば、よい評判というような営業権の形での要素、よく訓練を受けた従業員、あるいは軌道に乗った事業組織が、これに当たるものといえよう」との注釈を付している。

④ 「潜在的利益」

「潜在的利益」の概念は、「2人の堅実かつ誠実な経営者が、移転された機能からそれぞれ予期される税引後の純利益の現在価値に同意するもの」とされており、「そのような期待利益について、譲渡企業の観点から、無報酬で済ませるようなことはしない。譲受企業の観点から、そのような経営者はこれに対する代償を進んで支払おうとするであろう」としている。なお、「このアプローチは、譲渡企業及び譲受企業との間での交渉における情報の透明性を基礎として仮定をしている。」

⑤ 「重要な」

当該移転パッケージが、本制度の適用除外となるかどうかの判断基準

である「重要な」という概念は、「機能移転のケースにおいて、無形資産及び利点が、移転される機能にとって必須なものであり（質的基準）、かつ、移転パッケージのすべての資産及び利点のそれぞれの価格の合計が、全体として独立企業間価格の25%以上の額になるのであれば（量的基準）、無形資産及び利点は重要である」としている。

その「立証」については、「納税者が、主張された事実のために優勢な可能性があることを説明しなければならない」と立証責任は納税者に課されており、「主張された事実は、その存在が、その不存在より確からしいのであれば、およそ基礎となるものである。さもなければ、主張が概念的に十分に『信頼できる』に至っていないということである」とされている。

加えて、納税者は、「無形資産の25%の重要性の立証のために、税務当局の要求に応じて記録書類の提出を行う。事業判断のための機能移転の取引の重要な理由は、記録書類から明らかにされなくてはならない」として、文書化義務を負うことが明記されている。

⑥ 「機能複製」

「機能複製」については、「国内事業のこれまでの製造及び販売活動は変わらないが、外国での製造の譲受が行われる場合に、行使している機能の複製が存在していることになる」として、「外国で新しい販売機能が開設され、譲渡企業の販売機能がそれによって制限される（指標：売上高）のであれば、機能移転が存在することになる」ということで、譲受企業の機能複製により、譲渡企業の売上高が減少することで、機能複製が機能移転になることがあり得ることを明記している。

機能複製が機能移転に変わる「決定的な時点」としては、「機能複製は、まだ充足されていない機能の制限の特徴が現実化された時点で、機能移転の存在が認められることになる。このときに、機能移転が『生じる』ことになる。」

なお、「機能複製後の5年以内に以前から稼働中の事業への機能制限

があったにもかかわらず、納税者が、その制限と機能複製との直接的に経済的な関係が見受けられないことを立証したのであれば、機能移転は存在していないことになる」との適用除外要件が示されている。

また、機能複製による譲渡企業の売上高の減少が「些細」であれば、機能移転のための規則の適用はなされないことになり、この場合は、機能複製にまでに留まり、機能複製と直接的に経済的な関係がないことの立証は必要ではない。売上高の減少が「些細」であるかどうかの判断基準は、「機能変更の直前の完全な事業年度において稼得している売上高が、5年間のうちに、1事業年度で1,000,000ユーロ以上減少したのであれば、その機能の制限は重要なものとされる（些細ではない）」ということを示されている。つまり、機能複製をした場合、譲渡企業の売上高の減少が1事業年度で1,000,000ユーロ未満であれば、それは機能移転とみなされないことになる。

⑦ 機能移転との境界の設定

機能移転は、「機能複製」及び「事業活動の再開」とは区別されるものであり、「役務の提供」及び「費用分担契約」は、それ自体だけでは機能移転にはならないとしており、「すべてのタイプの資産の譲渡又は使用許諾若しくは役務の提供が、機能移転になるわけではない」としている。「些細」である、つまり、1事業年度で1,000,000ユーロ未満の売上減少のケースは、機能移転として取り扱われないべきである。

「役務の提供」については、「譲渡企業の従業員は、機能移転との経済的関連において、通常は、譲渡企業の指示で譲受企業のために役務を提供するために活動することになる。このような譲受企業のための役務とそれと関連する利点は、移転パッケージの一部となる。例えば、以下のことが利点に関係があるといえる：製造又は工程ノウハウの知識、研究プロジェクトの知識、会社組織上の知識、他のグループ企業との私的なネットワーク関係、市場あるいは産業知識、事業アドバイスでの従業員を拘束する指示」としている。

「従業員派遣」については、「派遣従業員が派遣企業からそれまでの責任分野を与えられており、受入企業への派遣の後においても同一の活動が実行されているのであれば、従業員派遣ケースにおいてはそのときに機能移転が存在し得る」としている。つまり、派遣終了後においても、受入企業で当該事業活動が継続して実行されていた場合には、そのときに機能移転が成立するということである。

「契約の適時な解約あるいは関連契約の終了」についても機能移転ではない。

(2) 移転価格決定に係る一般規定

イ 移転価格の決定に係る標準的方法

移転パッケージのための移転価格の決定には、標準的な価格決定プロセス（国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 1 文から 4 文まで）が優先的に適用され、仮想的比較対象取引（国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 5 文から 8 文）は、すべての移転価格ケースと同様に、機能移転にとっても、原則として、次善の策としてのみ適用されるものである。

ロ 仮想的比較対象取引

移転パッケージにとって、通常は、比較可能な比較対象取引を把握することは可能ではないであろう。移転パッケージは、常に個別的に組成されるものであり、ユニークな無形資産及び利点（例えば、シナジー効果）を含んでいる。これらは、非関連の第 3 者の比較対象取引を見つけ出すことは容易なことではなく、特殊な特徴を示すものである。このことは、いくつかの無形資産及び利点が移転パッケージの構成要素と関連しているのであれば、比較対象となる価格を把握する際にかかなりの困難がますます生じることになる。高価値かつユニークな無形資産が関係するのであれば、これはなおのこと正当なことである。しかしながら、これは、第 3 者間で行われない再編前事業が、このことを理由として、独立企業原則に対応しないことを意味しない。

このような理由から、機能移転のケースでは、国際取引課税法 § 1 パ

ラ 3 の 5 文から 8 文により、仮想的比較対象取引が結果的にしばしば適用されることになる。このケースでの移転価格の決定にとっては、特に、移転パッケージからの（あるいは、関連する無形資産からの）将来において期待される会計上の利益が最も重要であり、それは、国内的に又は国際的に認められている、資本価値を指針とした方法による会計学上の評価をベースとして算定される。

ハ 移転パッケージに係る適用除外規定（国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 10 文）

機能移転ための状況の特徴が満たされるのであれば、通常は、移転パッケージの評価をベースにして移転価格の決定がなされる。しかし、国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 10 文の 3 つの独立した適用除外規定の条件を満たすのであれば、納税者は移転パッケージの検討を考慮しないことができる。

この場合には、個々の移転価格の算定は、機能移転の関連する移転パッケージの構成要素ごとに、高価値かつユニークな無形資産及び利点が存在している限り、これらについて仮想的比較対象取引が適用され、資本価値を指針とした方法による会計学上の評価をベースとして算定がなされる。

移転パッケージに係る適用除外を受けるためには、納税者は、文書化の義務を遵守すること、すなわち、企業グループ全体にとっても、関連する譲渡企業にとっても、機能移転を行うための経済上の理由について、特に、具体的な損失等を数量化した記録書類を提出しなければならない。

① 国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 10 文の第 1 の要件

第 1 の要件は、「納税者が、重要な無形資産及び利点が機能移転の対象でないことを立証したのであれば、納税者は移転パッケージの検討を見合わせるができる」というものである。「重要」概念の定義は、独立企業間価格が、ひとつの無形資産又は利点でも、いくつかの

関連する無形資産又は利点を互いに合わせても、量的な基準（25%）を超えない場合である。

② 国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 10 文の第 2 の要件

第 2 の要件は、「納税者が、移転パッケージの評価で計測した、移転パッケージの構成要素の個別の移転価格の合計が、独立企業原則に合致することを立証したのであれば、移転パッケージをベースにした移転価格の決定は必要ではない」というものである。この立証のためには、「納税者が移転パッケージの個別の移転価格の合計及びその価値を解明し、そして個別の移転価格の合計が独立企業原則に合致する理由を根拠づけることが、特に必要不可欠である。」

③ 国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 10 文の第 3 の要件

第 3 の要件は、「納税者が、租税基本法 § 90 パラ 3 による要求により提出された記録書類をベースにして、少なくとも機能移転の対象が重要な無形資産であり、正確にそれを説明しているのであれば、移転パッケージの構成要素の個別の移転価格は尊重されなければならない」というものである。

「少なくとも」という用語は、この適用除外規定の適用のために、いくつかの（重要な）無形資産が機能移転の対象となっており、租税基本法 § 90 パラ 3 による協力及び文書化義務をベースにして、完全かつ正確に説明がなされなければならないことを明瞭にしている。

納税者の説明をベースにして、いずれかの適当な比較対象取引が決定され得ている、又は、仮想的比較対象取引による適切な価格決定が可能であることが、明確に確認されているのであれば、無形資産は正確に説明をされていることになる。

(3) 移転パッケージのための価値算定

イ 現在価値の算定

現在価値の算定については、「仮想的比較対象取引のケースにおいて、移転パッケージのためには、会計学に根拠づけられた包括的価格（現在

価値)を決定しなければならない」とし、加えて「移転パッケージの価値を含む評価のためには、機能移転の時点での実際の状況並びに(譲渡企業と譲受企業の双方の)2人の堅実かつ誠実な経営者の可能性認識及び判断の裁量で調整をしなければならない。機能移転が生じ、そして、その事実が完全に現実のものとなった時点が、重要である」としている。

ロ 潜在的利益の算定

潜在的利益の算定については、「潜在的利益の決定において、譲渡企業にとっても譲受企業にとっても、その機能によって相互に関係を持つ事業活動に関連づけられた機能—リスク分析が、機能移転の前と後に、それぞれ実行されるべきである」として、とりわけ以下の3つの要因が重要であるとしている。

第1に、税引後の純利益は、堅実かつ誠実な経営者の見解によって、移転された機能からの期待されるべきである金額について計算をしなければならない。そのためには、譲渡企業及び譲受企業にとって、同一の基準を適用しなければならない。

第2に、(純利益は)機能行使の具体的な状況に依存して決定されることから、資本化期間が確定していなければならない。

第3に、それぞれの税引後の純利益は、それぞれ機能によって相互に関係を持つ機会及びリスクを考慮に入れて、適切な現在割引率で割引かれていなければならない。

「移転された機能からの潜在的利益は、例えば、部門別原価計算書、製造原価報告書又は原価保障支払計算書をベースにして、事業の総利益から計算することができる。実際に存在する明確に有利な行動の選択肢、それぞれのロケーション・セービング又はロス並びに期待されるシナジー効果は、互いに独立した第3者の観点から、期待利益と同時に価格決定について影響を与える。譲渡企業の最低価格は、清算価値に一致することが指摘されている。」

「納税者は、企業内部に全般的に適用される会計学上の評価基準及び

評価方法に基づいた記録書類を、計画事業報告書を作成するためのベースとして使用することができる。記録書類と同様に、それに基づいた妥当性のある計算書は、正当なものとされる。」

ハ 評価方法

評価方法については、「原則として、仮想的比較対象取引においては、資本価値を指針とした評価方法が適用されるべきであり、それぞれに期待される『税引後の純利益』をベースとして、それぞれの現在価値が決定される」とし、「これに関するベースとして、移転された機能の価値は、超過利潤の形で将来の成功報酬を稼得することで、それらの性質から生ずるといことが仮定される」とされる。そのうえで、「このことを想定して、合致領域は決定されなければならない、そして、その合致領域における重要な価値が決定されなければならない」とされている。

そして、具体的な評価方法としては、「収益評価法もディスカウント・キャッシュフロー法も、基本的に同じ概念的なベースに基づいており、同じ評価仮定あるいは単純化によれば、同じ評価結果をもたらすわけであるから、会計学に根拠づけられたディスカウント・キャッシュフロー法を重要な現在価値の算定に適用することは許容される」と述べられており、「機能の価値は、会計学上の見地から予測されるもので、機能から得られて、得られなくなるまでの、将来の会計上の利益により決定される」としている。

「移転パッケージの価値は、譲渡企業の収益評価の変化（通常は減少）からと、譲受企業の収益評価の増加からの双方から得られる潜在的利益の考慮の下で明らかにされるものであり、それらから、それぞれの企業の下限価格及び上限価格（決定価格）を計算することができる。これは、仮定の交渉状況を設定して、そして、その合致領域のなかでの移転パッケージの価値（現在価値）の決定を可能にするものである。」

加えて、このために文書化の重要性について、「このために、記録書類は、企業が機能移転について包括的に決めたベースの上に（機能移転

政令 § 3 パラ 2 の 2 文)、重要な出発点を形成する。これら記録書類からは、どのような仮定が前提に置かれたのかについて、とりわけ、一方で譲渡企業にとって、機能移転をベースとして、どのような収益及び費用が見込みとして喪失したのか、他方で譲受企業にとって、機能移転をベースとして、どのような収益及び費用が見込みとして発生したのかについて、得られるべきである。通例的に、初年度において、詳細な予測報告書を作成し、それ以上の年度において、この推計された評価を継続的に補正していくことが、会計学上の原則に合致することになる」と指摘している。

ニ ロケーション・セービング及びシナジー効果

ロケーション・セービング及びシナジー効果については、「収益評価は、すべての関連企業のすべてのロケーション・セービング及びシナジー効果を含む」としており、それらの評価は、「どの企業がその活動を通じて、これらの有利／不利の形成を実現させているかということ、確かに状況証拠にはなるが、最終的に決定的なものではない」として「どの企業が、仮定の価格交渉で、これらの有利／不利を利用することができたのか、あるいは、所有するのかに依存する。これは、具体的な行動の選択肢とそれぞれの交渉力に依存し、そして客観的状況から明らかになるべきものである」との指摘を行っている。

加えて、具体例として、「賃金あるいは材料費、資金調達状況、社会基盤の品質又は従業員や資材配送の信頼性及び資質による差異が、譲受企業における可能なロケーション・セービングの例である」としている。

ホ 行動の選択肢

行動の選択肢については、「比較対象取引を設定するためには、契約に参加した相手の法的かつ経済的なポジションを考慮すべきである。これは、適切な価格設定ための重要な基盤を与えるものである」とその重要性を強調している。

そして、行動の選択肢に係る具体例として、譲受企業については「例

えば、譲受企業が業績を達成するための、具体的、現実的かつ明確に収益を上げる可能性については、－擬制的に独立した企業として－譲受企業の判断に委ねられており、堅実かつ誠実な経営者は、存在する行動の選択肢によって、価格を引き下げるために交渉の強味を使おうとするであろう」と述べ、譲渡企業については、「他方、譲渡企業の堅実かつ誠実な経営者は、例えば、機能の引渡しについてより高い価格で譲渡できる可能性が具体的にあるのであれば、全体的あるいは部分的にも無報酬で経済上の利点を手渡すことを進んではしないであろう」と述べている。

ただし、「具体的、現実的かつ明確に収益を上げられる行動の選択肢の存在を、その利益となるように持ち出す者は、その条件を明らかにし、その行動の選択肢から生じる税務上の影響を実証しなければならない」として、立証の負担について付記している。

(4) 現在割引率

イ 基礎利率

適切な現在割引率の決定の出発点は、「それぞれ譲渡企業及び譲受企業にとって算出され、公表されている「準無リスク (quasirisikolose)」投資のための習慣的な利率 (基礎利率) である」とし、具体的には、「例えば、それぞれの国の有効期間が同等の公債の利率、ドイツ連邦銀行の国内のイールドカーブ利率」がこれに当たるとしている。

ロ 期間

「無リスク投資のための利率は、期間に依存する」とし、この期間には「機能行使の予測継続期間あるいは重要な無形資産の耐用年数に同等である無リスク投資の期間を援用すべき」であり、「無制限の資本化期間がベースになるのであれば、可能な長期の比較投資を出発点とすべきである」としている。

ハ 機能及びリスクに相応した割増利率

割増利率については、「基礎利率の上に機能及びリスクに相応した割増

利率が、将来の機会及びリスクを考慮に入れるために、付加されるべきである」として、そのうえで、譲渡企業及び譲受企業の割増利率は、市場で「類似の期待利回りを十分に確認できるのであれば、合致させるべきである」としている。そうでないケースでは、「関連企業のための機能及びリスクに相応した割増利率は、企業グループの期待利益から導き出されるべき」としている。加えて、「譲渡企業にとっても譲受企業にとっても、リスク評価は受け入れられるべきであり、それは、それぞれの企業あるいは企業グループの残された事業活動から明らかになる」としている。

二 税額の考慮

「移転パッケージからの期待利益が、出資者の税額に関して減少するならば、現在割引率についても同じく、出資者の税額に関して減少しているはずである（同等原理）」ということで、現在割引率については、税額を考慮して調整がされなければならないとしている。

(5) 資本化期間

資本化期間⁽⁵⁵⁾については、その継続状況が独立企業間価格の「最低価格及び最高価格にかなりの影響を与えることから、この観点は重要な検証ポイントである」との認識を示して、移転された機能が「大方として一事業に相当するのであれば、無制限の資本化期間がしばしば適用される」とし、「一事業を下回っていればいるほど、限定された資本化期間が適切であり得る」としている。

資本化期間の継続状況の決定に係る根拠としては、「例えば、以下のことで示することができる：技術サイクル、製品のライフサイクル、特許権保護の有効期間、許可証の有効期間、あるいは、機能行使の保証期間」があげられている。

(55) 「資本化期間」は原語で“Kapitalisierungszeitraum”であり、Kapitalisierung+Zeitraum=資本化+期間であることから、このような訳語をあてがっているが、これは「移転された機能が、譲受企業で（実態として）使用される期間」のことを意味しているものと考ええる。

また、「移転パッケージの個々の構成要素が、さまざまな耐用年数（例えば、異なった残存有効期間を持った特許）を持っているのであれば、最も長い耐用年数に合わせる事が、一場合によっては、重要性の判定の考慮の下で一適切である」との判断をしている。

イ 双方の企業のための統一的な資本化期間

「譲渡企業にとっても譲受企業にとっても、統一的な資本化期間が想定される」とし、関連企業にとって統一的な資本化期間を適用できないと言及するのであれば、それを証明しなければならないとしている。

ロ 有限の資本化期間による特徴

資本化期間を有限とするのであれば、例えば、「資本化期間が実際の耐用年数からかなり外れるとき」などで、「譲受企業の事業活動が資本化期間を過ぎて続けられるのであれば、どの基盤上においてそれが行われているのか、及び、新たな機能移転は存在していないのかについて検証がなされなければならない」ことを留意点としている。

(6) 合致領域の算定

合致領域については、その決定のための「譲渡企業の最低価格」及び「譲受企業の最高価格」の算定に用いる期待利益は、「現実的でなくてはならない」ことを最優先で述べている。そのためには、最低価格のためには機能移転前に存在していた取引及び最高価格のためには機能移転後に存在している取引の移転価格が、独立企業原則に合致することが不可欠であると述べている。

イ 収益が計上されるケースでの最低価格

移転された機能から、譲渡企業が将来的な収益を期待できたとするケースにおいては、「合致領域の下限の算定のためには、すなわち、この事業の最低価格（境界価格）のためには、少なくとも独立した譲渡企業が、全体的あるいは部分的に喪失した潜在的利益のための補償、及び、場合によっては、付随的に発生した操業停止費用の代償を要求することが考慮に入れられなければならない」とし、「補償なしでの譲渡企業の

観点からの機能の放棄は、会計学上合理的な意味のあるものではない。譲渡企業のための最低価格の算定は、譲渡企業の観点から片面的に行われるものである」としており、この場合には、機能の譲渡企業は喪失した潜在的利益を補償する対価を最低価格として置くことを明示している。

そのうえで、「技術的あるいは経済的に時代遅れの製品の置換のケース」では、「譲渡企業にとって最低価格が存在しない」ことがあり得るとしている。

ロ 最低価格と処分価格

顧客がやむを得ず移転を要求するという理由又は市場への空間的な距離のために、将来における譲渡企業を通しての直接的な供給がもはや合理的でないという理由で、移転された機能を将来において行使することができないのであれば、譲渡企業の最低価格は、もはや必要とされない資産の処分価格に一致するとしている。

ハ 最高価格

最高価格は、つまり、合致領域の上限（境界価格）は、堅実かつ誠実な経営者の見解から、譲受企業にとってその潜在的利益がその価格算定にとって重要な要因であるとしている。その算定のためには、移転された機能の移転パッケージの構成要素取得のための支払に係る税務上の効果（取得資産の減価償却）も考慮に入れるべきとし、譲受企業が有している利用可能な実在している行動の選択肢等も考慮に入れるべきであるとしている。これらは譲受企業により受け入れられる最高価格に影響を持ち得ている。

ニ 合致領域での価値、中央値

移転パッケージのための独立企業間価格の決定については、「最も高い蓋然性をもって独立企業原則に合致している、合致領域での価値に基礎を置くべき」であるとして、「事案のすべての状況について、例えば、それぞれの市場ポジション、移転に係る譲渡企業の会社固有の利率、資

産及び利点への譲受企業の依存性、関連企業の資本構成と収益状況、シナジー効果の生成、それぞれのロケーション・セービング並びに譲渡企業にとって不要となる初期費用の金額を、原則として考慮を入れるべきである」とし、「特に、双方の企業の行動の選択肢についても注意を払うべきである」としている。

そのうえで、「納税者が、合致領域のその他の価格を信じられるものに行うことができないのであれば、合致領域の中央値を基礎にしなればならない」と結論づけている。

ホ 損失補填、代償及び補償の要求

機能の撤退又は縮小の形式での機能移転が実行されたならば、「損失補填又は他の代償及び補償の要求について法律上又は契約上の権利がしばしば主張される」ことが、OECD 移転価格ガイドラインから述べられており、これらのケースでは、「書面での契約があるかどうか、それが独立企業原則に合致しているかどうか、並びに、関連企業が実際に契約の取決めに従って行動をしているかどうか、通常、検証される」としている。

損失補填、代償及び補償の要求の例としては、取引代理人、コミッショネア、エージェント又は契約販売業者の法律上の補償要求、時期尚早な契約解除による喪失した利益又は操業停止のために発生した費用、例えば、事後の継続的賃貸料の補償要求、競合禁止違反に係る代償要求などがあげられている。

ヘ 調整規定－「所得相応性基準」

「堅実かつ誠実な経営者は、契約終了の時点での移転パッケージのための価値決定にかなりの不確実性があり欠陥を有しているのであれば、価格調整条項の取決めを行う」ものであることが前提として述べられている。

そのうえで、ある特定の条件の下で税務当局が事後的な調整を可能にする国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 11 文及び 12 文の「所得相応性基準」

の規定は、「関連企業が、移転パッケージ、あるいは、そのなかに含まれる無形資産の譲渡のために、非関連者間で調整がなされる場合に限り、関連者間価格について適用される」ものであり、この場合においてのみ10年間に1回調整を行うことが可能であるとしている。

そして、「価格調整条項が取り決められるならば、それが独立企業原則に合致するか否かを検証しなければならない。比較対象取引が把握されないケースであれば、適用条項の検証のためには、会計学上の調和のとれた利益調整が基準となる」とし、適切な価格調整条項が取り決められるのであれば、国際取引課税法 §1 パラ 3 の 11 文及び 12 文による「所得相応性基準」は適用されないことになるとしている。

ト 譲渡のケースにおける収益展開からの著しい乖離

「所得相応性基準」が発動する「著しい乖離」とは、「譲渡のケースで、実際に生じた収益展開の考慮の下での機能の適切な移転価格が、当初想定された合致領域の外側に存在するのであれば、当初の期待が譲受企業の移転された機能からの収益展開から、国際取引課税法 §1 パラ 3 の 11 文の意味で『著しい乖離』をしていることになる」こととされる。また、「実際の耐用年数が、想定された資本化期間から乖離をする」のであれば、同様に「著しい乖離」があるとされる。

実際の収益展開を考慮に入れた「新たな」合致領域の算定については、「譲渡企業の当初の最低価格は、変化しないままである」とし、「譲受企業の最高価格は、その点において著しい乖離が起きたときから、実際に達成された収益をベースにして新しく計算されるべきである」とされ、「その算定のために、譲受企業の期待利益は、既に経過した年における収益展開をベースにして、資本化期間の将来的な年に関して予測されるべきである」とされる。

このとき、譲受企業の実際の収益展開が非常によくない状況における「著しい乖離」として、「譲渡企業の当初の最低価格が、譲受企業の新しい最高価格より高いケース」はあり得るとしている。

なお、「納税者は、国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 11 文により、互いに独立した第 3 者が、不確実性が存在するために、契約において調整規定を置くであろうという法律上の推量に、反論する機会を有している」ことが明記されており、この規定が強制的な義務規定ではなく、納税者が反論をしようとすればできることを示した上で、加えて、納税者が「譲渡企業での機能についての長年にわたって得られた安定的な成果から、移転の時点において実際に本質的な不確実性が存在しなかったこと、あるいは、実際の収益展開が、互いに独立した第 3 者によっても予見することができない出来事によって影響を受けたことにより立証することができる」ことが述べられている。

4 「第 3 章 補足的指示と個別問題」

第 3 章は本通達の補足部分であり、56 のパラグラフで構成されている。ここでは移転パッケージによる仮想的独立企業間価格の算定のための理論的補足、納税者が遵守すべき協力及び文書化義務、推計のケースでの移転パッケージのための価格決定、2007 年までの機能移転の取扱い等についての解釈がなされている。

(1) 経営者の自由裁量

経営者の自由裁量については、「企業は、機能をどの程度行使するか、リスクや収益機会を引き受けるかどうか、そして、そのためにどの資源を投入するかどうかを、自由に決めることができる」ことを述べて、「機能移転の際に、資産が譲渡される又は使用許諾される若しくは役務提供がなされるかどうかの決定は、経営者の自由裁量に属する」ことを明記した上で、「税務当局は、これらの決定を、それらが通常は経済的理由を持っていることから、独立企業原則の適用の際に常に尊重する」こと及び「他方では、経営者の自由裁量は、税務当局が、この自由裁量の行使から独立企業原則に合致した結果を引き出すことを妨げない」ことを述べている。

所得の確定については、「実際に実現した状況を、これは通常は締結され

た契約を通してその評価が決定されるものであるが、それを基礎として置くべきである」とし、「しかしながら、締結された契約書が、関係者の実際の行動と辻褃が合わないのであれば、実際の行動の経済的実質に合わせられるべき」であり、「実際の状況は、それらの経済的実質により、決定的なものとされる」としている。

そのうえで、「企業グループの内部において遂行された事実は、これは非関連の第3者間では一般に行われぬものであるか、あるいは実際に起こり得ぬもの」であることを指摘した上で、「そのようなケースでも、非関連の第3者間では、どのような代償が取り決められるであろうかということを決すべきである」としている。

最後に税務当局が否認をできる基準として、「税務当局は、経済的実質がその取り決められた外部的な形式と異なるのであれば、あるいは、形式と実質が確かに合致しているが、なされた取決めが非関連の第3者が商業的合理性のある方法で行うものから逸脱しており、かつ、実際に選択された仕組みが、結果として、税務当局から適切な移転価格を決定するための手段を取り上げることになる場合には、例外的に、納税者により選択された関連取引の合法的な仕組みを、国際取引課税法 § 1 によって無視することができる」ことが述べられており、これは、OECD 移転価格ガイドライン パラ 1.65 及びパラ 9.168 に整合的であるとしている。

(2) 情報の透明性

情報の透明性については、「特に、重要な無形資産を含めた機能移転に関して使用されるべき仮想的比較対象となる取引については想定されなければならない」と、これが仮想的独立企業間価格の算定のための法的擬制であり、「国際取引課税法 § 1 パラ 1 の 2 文の法的擬制なしでは、多くのケースにおいて、それぞれの期待利益により生じる交渉の裁量余地を確認することができない」ことが述べられている。

そのうえで、「交渉の裁量余地の確認は、仮想的比較対象取引に対応する会計学上の適切な移転価格の決定を可能にするものであり、これにより総

体的に見て独立企業原則に合致するものである」として、そのためには、「堅実かつ誠実な経営者の取引に合致した納税者及びその関連者との取引を置くことを必要とする」としている。

堅実かつ誠実な経営者の原理については、「国際的に受け入れられ（OECD 移転価格ガイドライン パラ 5.4）、そしてドイツの確立した判例において有効とされる」ものとしており、「関連者間で通常は存在しない利害対立を擬制している」ものであるとの説明をしている。

（3）協力及び文書化義務

納税者は、機能移転の際に、通常の文書化義務を超えて、必要な証拠を入手しかつ証拠保存することで、その実施状況を明らかにする義務を負っており（租税基本法 § 90 パラ 2）、かつ、関連者との国際的関連取引の性質及び内容について、文書化を行わなければならない（租税基本法 § 90 パラ 3）こととされている。書面での契約は、移転価格の決定のためにかなりの重要性を持っているから、特に、必要となる文書化に属するものである。

そのうえで、「契約書が提出され得ないのであれば、契約の理由及び具体的にどのような内容で締結されたかという状況に関して詳しく解説することが、一般原則により納税者に義務づけられる」として、文書化がなされていない場合には、一般原則により立証責任が納税者に転換されることが述べられている。また、「契約書が不明確であるならば、それは関連企業の具体的な行為に一致させることになる」とされている。

さらに、「協力及び文書化義務の履行の際に、比例原則が考慮されなければならない」として、納税者に協力及び文書化義務のために過重な負担がかかることにならないよう配慮すべきであることが指摘されている。

イ 機能移転の文書化の範囲

機能移転は、シナジー効果の達成あるいは特定の国でのロケーション・セービングの利用を通じて、企業グループ中の収益を移転し増加させるために通常は実行され、通常、事業戦略の変化、すなわち、重

要な機能及びリスクの変化と結びついており、租税基本法 § 90 パラ 3 の 3 文の意味での「例外的取引」に該当する。

ロ 機能移転の文書化の項目

機能移転の文書化には、租税基本法 § 90 パラ 3 により、とりわけ、次のものを含む：

- 実施された状況に係る、特に、組織構造、従業員構造及び関連者との関連取引の基礎となる契約の変更に係る書類
- 事業戦略の変更に係る情報
- 会計学上の評価の原理及び方法、並びに、企業グループの観点からも関連企業の観点からも生じる機能移転での利点及び欠点
- 移転パッケージ、あるいは、関連する資産及び利点の収益予測を前提に置く移転価格が適切であることを明らかにする移転価格分析
- 機能移転の前後における継続的な販売及び役務提供の取引のために適用され、変更された機能の区分を考慮に入れた移転価格方法
- 研究計画及び研究活動

(4) 税務当局の調査の可能性（推計による仮想的独立企業間価格の算定）

イ 機能移転の理由

税務当局の調査に関しては、事業再編取引が例外的取引であることから、納税者が即応的に文書化を行うことで、機能移転が生じたかどうかの根拠を得ることができるとし、複数年の包括的な機能及びリスクの分析並びに価値創造プロセスの分析により、追加的な把握が可能になるとしている。

さらに、事業再編の根拠について、例えば、以下の記録書類及び状況から明らかにすることができるとしている：

- 関連企業の設立書類、財務報告書、会計監査報告書及び（親会社への）業務報告者
- 減少した売上又は収益
- 減少した従業員数のために少なくなった賃金費用、社会計画、社

会計画のための準備金

- 減少した物件又は土地の賃貸料及び事業用不動産の売却
- 資本的資産（例えば、機械、特許）及び流動資産（原材料、売掛金）の転用又は譲渡による収益
- 役務の利用のために高くなった費用
- 関連企業への渡航のために高くなった旅費
- 研究プロジェクト及びその結果の利用に係る文書化
- 金融機関により提出された信用供与の記録書類

ロ 協力及び文書化義務における不履行の効果

納税者が租税基本法 § 90 パラ 1 からパラ 3 による協力義務に違反するのであれば、とりわけ、以下の帰結を生じさせることになり得るとしている：

- 税務当局の調査に係る責務の縮小
- 税務当局の立証責任の縮小
- 立証リスクに係る負荷の納税者への移転
- 税務当局による課税標準の推計
- 租税基本法 § 162 パラ 3 による推計が行われるのであれば、納税者は、例えば、記録書類を提出しない、あるいは提出された記録書類が基本的に利用できないことにより、租税基本法 § 90 パラ 3 のよる協力義務に違反していることから、納税者の負担のもと、ある特定の枠組み（例えば、合致領域）の中で所得が決定される。したがって、合致領域においてはその中央値ではなく、納税者にとって最も不利な値（最高価格）となる。
- 加算税賦課の決定

ハ 推計のケースでの移転パッケージのための価値決定

推計のケースにおいても、移転パッケージの価値の決定は、国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 1 文から 4 文により、通常の独立企業間価格の算定が優先されるが、これが可能でないときには、国際取引課税法 § 1 パラ

3の5文から8文により仮想的比較対象取引に従って、仮想的独立企業間価格が決定される。

そのために、期待利益、現在割引率及び資本化期間についての必要な情報が、推計のケースにおいても、機能を移転するための事業判断のベースである現存の記録書類から優先的に得られるべきである。

税務当局は、機能移転のために設定された代償を考慮する税務上の効果として、納税者が適切な計算を提出しない限り、「境界価格のそれぞれ15%」の推計方法で一括して算定することができる（添付資料の事例2参照）。

このとき、推計方法による「現在価値の算定」、「潜在的利益の決定」、「現在割引率」及び「資本化期間」については、以下のような指示がなされている。

- 現在価値の算定

移転パッケージの価値の推計における仮想的比較対象取引のベースとして、最初に合致領域が推計方法で決定されるべきである。譲渡企業の最低価格及び譲受企業の最高価格は、事業評価のために通常使用される収益評価法の適用の下で決定がなされる。

- 潜在的利益の決定

推計のケースにおいても、潜在的利益は、個別のケースの把握可能なすべての状況の考慮の下で、該当する機能と関係する機能移転の前後の機能及びリスク分析をベースにして、決定されなければならない。そのために、以下の事業内部の記録書類が、重要な指示を与えるであろう：

- 部門別／セグメント別の計算書類、費用及び業績の計算書類、帳簿書類
- プロフィット・センターの計算書類（それらが収益あるいは売上高指向の報酬システムの目的のために作成された限りにおいて）
- 金融機関により提出を受けた資金記録

譲渡企業の潜在的利益のための適当な記録書類が提出されていないのであれば、過去の事業年度において移転された機能から達成された売上高をベースにして、場合によっては、その売上高から推計方法で機能に割り当てた費用を差し引くことで、期待利益の推計を行うことができる。

譲受企業にとって、移転の時点における移転された機能からの潜在的利益は、検証の実施の時点における潜在的利益の金額で申告することが認められ、実際に得られる税引後の純利益が見積もられる。これができるか、あるいは適切にこれが得られないなら、譲受企業の潜在的利益の推計のための起点金額として、譲渡企業の放棄した潜在的利益を援用することができる。

- 現在割引率

推計のベースとなる税引後の純利益は、機能移転の時点で割り引かれるべきである。その現在割引率は、できれば比較可能な投資からの利回りに一致すべきであり、有効期間に関しては、リスクと課税とが等しくなるべきである。対応する利回りは、「基礎利率」と「事業リスクの承継のためのリスク・プレミアム（割増利率）」とに分けられる。

- 基礎利率

基礎利率は、「準無リスク」投資の利回りを示している。推計のケースでは、双方の企業にとって、卓越した信用力を持った公債の同一期間での可能な利回りとしての国内利率に合わせることができる。（例えば、ドイツ連邦銀行のイールドカーブ利率）

- 割増利率

双方の企業にとって、無リスク投資の利率への割増利率を通して、機能のリスクが考慮に入れられなければならない。推計のケースでは、国内の基礎利率の5割をもってリスク割増利率とするが、しかし、最低値として少なくとも3%のポイントで、画一化された

割増利率が仮定される。

- 税額の考慮

基礎利率にリスク割増利率を加えた利率は、譲渡企業及び譲受企業にとって、それぞれの企業利益に係る名目税率の利率で、減少させるべきである。

(例) 現在割引率 = (基礎利率 5.0% + 割増利率 3.0%) × (1 - 税率 30%) = 5.6%

- 資本化期間

機能行使の状況に依存して決められる資本化期間の根拠が明らかでないのであれば、推計のケースにおいては、無制限の資本化期間を置かなければならない。

(5) パートナースhip、本支店間の機能移転のための指示

事業再編の当事者が、パートナースhip又は支店である場合については、以下のように指示をしている。

- パートナースhip

パートナースhipは、移転価格税制の関連者になることができる。機能移転についての規則も、他の条件が適当である限り、パートナースhipが譲渡企業であっても譲受企業であっても適用される。独立企業原則の適切な適用についても、OECD モデル条約 7 条及び 9 条に起因する。

- 支店

本支店間の収益配分についても、OECD モデル条約 7 条の内容に合致したドイツの締結した租税条約に従い、同様に独立企業原則が適用される。OECD 移転価格ガイドラインは、原則として、本支店間の収益配分に対して、移転価格税制が適切に適用がなされるべきであるとしている。

(6) 2007 課税年度までの機能移転の取扱い

企業税制改革法 2008 によって改正がなされた国際取引課税法 § 1 パラ

1、パラ 3 及びパラ 4 は、2008 年当初から有効であり、それ以前については適用可能ではないとして、以下の規定は 2007 課税年度までの機能移転について適用はなされないことが述べられている：

- 国際取引課税法 § 1 パラ 1 の 2 文 [情報の透明性]
- 国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 7 文 [合致領域の中央値]
- 国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 9 文 [通常の移転パッケージの算定]
- 国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 11 文及び 12 文 [価格調整条項の法的擬制]

しかし、企業税制改革法 2008 の法律理由によれば、「国際取引課税法に係る新しい規則が（機能移転に係るものも含め）、以前から有効な独立企業原則の発露であり、ただ単に、この原則をはっきりと表明した規則が規定している限りでは、この法律改正は明確かつ明示的な効力を有している」として、この限りでは、2007 課税年度までに実行された機能移転についても考慮しなければならないとしている。

具体的には、2007 課税年度までの機能移転について、「2 人の堅実かつ誠実な経営者の原則」、「収益評価を指向した包括的評価」、「合致領域での価値、中央値」、「価格調整条項」及び「国外関連者の協力義務の不履行のための推計の枠組みの使用」の適用に関して考慮すべき事項についての解釈が示されている。

5 「第 4 章 特定の機能移転の特別な様相」

第 4 章は、特定の機能移転として、製造の移転、販売の移転、研究開発の移転、役務の移転及び購入の移転の 5 つの事業再編の形態について、その特徴やリスク等に関して説明をしており、22 のパラグラフで構成されている。

(1) 製造の移転

イ 本格的製造業者及び限定的製造業者の特徴

製造の移転については、「本格的製造業者への製造の移転」及び「限定的製造業者への製造の移転」が取り上げられており、本格的製造業者の

本質的な特徴は、「企業が、製造機能（例えば、製造、製品開発、製品選好、購入、在庫管理、研究開発など）及び商品化機能（例えば、広告、販売など）を行使し、そして、それ相応な決定権限の自由裁量を有しているということ」であるとしている。

限定的製造業者の典型的な特徴は、「契約上の根拠あるいは実務上の慣行に基づいて、製造リスク（例えば、品質リスク、使用リスク、販売リスク、在庫リスクなど）を負わず、製品を自身では開発せず、製造に必要な無形資産の所有権を所有又は取得せず、商品化機能を引き受けず、市場リスクを負わず、相応の決定権限の自由裁量を有せず、そして、委託者から、必要な原材料、補助材料及び製造用原材料を受け取り、製造装置も全体的あるいは部分的に受け取ることであり」としている。

ロ 本格的製造業者から限定的製造業者への転換

これらのケースでは、通常は、本格的製造業者が限定的製造業者になりもはや使用しない資産が、例えば、独自の市場アクセス、顧客ベース、販売組織、製造ノウハウ並びにその他の無形資産及び利点で構成される移転パッケージが存在する。商品化機能及び重要な製造リスク（研究開発を含めて）と共に、それらと結びついた機会及びリスクが譲受企業に移転される。

ハ 限定的製造業者から本格的製造会社への転換

これまで限定的製造業者として活動してきた企業が、関連の譲渡企業から提供された無形資産及び他の利点で、「市場」で独立して（すなわち、非関連の第三者に対して、あるいは、他のグループ会社に対しても）、移転価格方法による対価より高い価格で活動するようになるのであれば、その時点において、これまで提供された資産（ノウハウ、機械など）や利点のための市場での当初の価値を、独立企業原則と合致した対価で清算しなければならない。というのは、これまで限定的製造業者として活動してきた企業が、これらの資産をいまや自身の市場参入に使用しているからである。

(2) 販売の移転

販売の移転については、「本格的販売業者（及び独占的販売業者）への販売の移転」及び「コミッションネアあるいはエージェントへの本格的販売業者の転換」が取り上げられており、本格的販売業者の典型的な特徴としては、「企業が、商品化機能（例えば、広告、販売など）を行使し、それ相応な決定権限の自由裁量を有しており、それに、本格的販売業者の活動のための重要な経営基盤（例えば、顧客ベース）並びにその機会及びリスク（例えば、在庫リスク）を持たしている」ことであり、かつ、「本格的販売業者は、製造事業から独立して、自身の市場ポジション（特に、顧客ベース）に基づいて、販売機能を行行使し続け、そして、真剣に競争を行うことができる」としている。

独占的販売業者の特徴は、「（製造業者からの）決められた販売テリトリーの割当て、独占販売権の承認、報告義務、取引制限並びに製造業者からの価格維持及び広告基準の含有である。ただし、独占的販売業者は、通常は、自身の顧客ベースを自由できるものとして所有していない（サービスや修繕により追加的に作成したものを除く。）。なぜなら、それは、製造業者のマーケティング機構に組み入れられているものであるからである。

コミッションネアあるいはエージェントへの本格的販売業者の転換については、これにより、「非関連の第 3 者に代価が支払われるべき、資産及び利点が移転されているかどうか、あるいは、使用許諾がなされているかどうかを確認しなければならない。特に、顧客ベースがこれまでは誰に帰属していたのか、そして、いつ、どのような対価で、それは譲渡又は使用許諾されたのか、そして、移転価格の決定の際に顧客ベースの所有権は正しく考慮されているのかどうかについて確認をしなければならない」ことを指摘している。

ただし、「独立企業原則に合致し契約に合った機能変更（例えば、販売契約の前倒終了、期限どおりの終了）及びそれに伴った関連する本格的販売業者の機会及びリスクの減少は、機能移転としてではなく、別個にそれ

だけとして取り扱われる」としている。

(3) 研究開発の移転

研究開発活動については、さまざまな種類や形態で組織化されることがあり得るとして、以下の形態が示されている。

- 自身の目的のために独自に研究する企業（独自研究）
- 他の関連企業による依頼で研究開発を引き渡す企業（委託研究）
- さまざまな研究プロジェクトにより、自身の目的のためのものと、他の企業のための役務としてのものとのを、同時に区分して研究する企業
- 共同出資の枠組みで、他の企業と共に研究する企業（費用分担契約）

そのうえで、「該当する資産及び利点に関連する研究開発の機能が、他の関連企業に移転されるのであれば、機能移転は存在している」として、「独自の研究者あるいは委託研究者として、譲受企業が、譲渡企業のために活動をしているかどうかは、個別のケースの状況に依存する」ことを指摘している。

(4) 役務の移転

役務の移転については、「譲受企業が、譲渡企業から役務機能（例えば、経理、マーケティング、広告）を引継ぐのであれば、機能移転は存在している」としているが、「役務の移転からは、しばしば、重要な無形資産及び利点は関係していないことがある。その結果、国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 10 文による適用除外規定の第 1 の要件が適用される」ことがあることを指摘している。

(5) 購入の移転

購入の移転については、「これまで独立して購入をしてきたすべての関連企業が、中央（企業）による購入を通じて、利点（例えば、値引き）を獲得するために、良策として集まるときに起き得る」として、「購入がグループ内部の役務として提供されるのであるならば、購入会社に適切な上乘せをしたコストの支払が考慮されるべきである」としている。

また、「具体的な個々のケースでは、基本的に移転パッケージの検討が適用されるべき機能移転は存在し得ている」として、「譲渡企業が、譲受企業に重要な無形資産及び利点（例えば、購入先との接点、市場知識）を譲渡又は使用許諾しているのであれば、これは当てはまることになり、例えば、これは、譲渡企業での購入に従事している従業員の異動を通して生じることがあり得る」との指摘をしている。

6 「添付資料」としての計算事例

最後に「添付資料」として2つの仮想的独立企業間価格の算定に係る計算事例が掲げられている。これらの計算事例は、本通達の指示に基づく計算過程等を具体的に示したものであり、本通達を理解するために有用であることから、計算式や計表も含めて以下にその全体について仮訳を示しておくこととする。

① 事例1：標準的な機能移転のための価値算定

国内企業（親株式会社－MG－）は、新しく設立された外国の子株式会社（TG）に、移転パッケージを移転した。国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 10 文の適用除外規定は適用されない。譲渡側の MG の見解では、移転された機能に係る達成できる持続可能な年間の税引後の純利益（R）は、おそらく 600,000 ユーロ（売上高 28,000,000 ユーロ）の額になると予測された。譲受側の TG は、達成できる持続可能な年間の税引後の純利益を、900,000 ユーロ（売上高 34,000,000 ユーロ）と見込んだ。双方の企業にとって、準無リスク利率（p）は 4%、利率に上乗せする適切なリスク割増利率（z）は 5%であった。したがって、設定利率（i）は 9%となる。国内の租税負担は 30%であり、外国では 20%であった。個人の収益税は例のように考慮しないままとする。

A) さらに、次の仮定が前提として置かれる：

- 資本化期間は無制限である；
- 移転パッケージ及びその構成要素は、外国で税務上の減価償却はでき

ない；

- 移転パッケージのすべての資産は、国内の譲渡企業のところで、既にゼロにまで減価償却されている。

回答：

収益評価額は、毎年同一で不変の純利益（R）を前提として、以下のようになる：

$$\text{収益評価額（移転パッケージへの税額を除く - ステップ 1）} = \frac{R}{i}$$

$$\text{最低価格（ステップ 1）} = \frac{6,000,000}{0.09} = 6,666,667 \text{ ユーロ}$$

$$\text{最高価格（ステップ 1）} = \frac{9,000,000}{0.09} = 10,000,000 \text{ ユーロ}$$

収益評価額は、移転パッケージへの対価の支払に係る租税効果を考慮して、以下のように計算される：

$$\text{収益評価額（ステップ 2）} = \frac{\text{益評価額（移転パッケージへの税額を除く）}}{\text{租税負担（税率）}}$$

$$\text{最低価格（ステップ 2）} = \frac{6,666,667}{1 - 30\%} = 9,523,810 \text{ ユーロ}$$

$$\text{最高価格（ステップ 2）} = \left(\begin{array}{c} \text{課税上の影響がない} \\ \text{ので変化なし} \end{array} \right) = 10,000,000 \text{ ユーロ}$$

B) さらに、次の仮定が前提として置かれる：

- 資本化期間（t）は、5年に限定される。
- この移転パッケージは、外国で税務上の減価償却を5年以内でするこ

とができる。

- 移転パッケージの資産の帳簿価格は、譲受企業において、1,372,818ユーロである。

C) さらに、次の仮定が前提として置かれる：

- 資本化期間 (t) は、10年に限定される。
- この移転パッケージは、外国で税務上の減価償却を7年以内ですることができる。
- 譲受企業における移転パッケージの資産の帳簿価格は、2,265,056ユーロである。

回答：

収益評価額は、毎年同一で不変の純利益 (R) を前提として、以下の計算式で算出される：

$$\text{収益評価額} = \sum_{t=1}^T \frac{R_t}{(1+i)^t}$$

収益評価額 = 1年からT年の割り引かれた期間収益の合計

T = 想定期間

t = 経過指標

R_t = t年における税引後の純利益

この収益評価法により、譲渡側のMGの最低価格(ステップ1)は、以下の額になる：

	ケース B	ケース C
収益評価額 (ステップ 1)	$= \sum_{t=1}^5 \frac{600,000}{(1+0.09)^t}$	$= \sum_{t=1}^{10} \frac{600,000}{(1+0.09)^t}$
	= 2,333,791ユーロ	= 3,850,595ユーロ

この最低価格に関連づけられる収益評価額(最低価格ステップ2)は、移転パッケージへの対価の支払に係る租税効果を考慮して、以下のように

計算される：

$$\text{収益評価額 (ステップ 2)} = \frac{\text{収益評価額(ステップ 1)} - \text{税率} \times \text{帳簿価格}}{1 - \text{税率}}$$

ケース B

$$\begin{aligned} \text{収益評価額 (ステップ 2)} &= \frac{2,333,791 - 30\% \times 1,372,818}{1 - 30\%} \\ &= 2,745,636 \text{ ユーロ} \end{aligned}$$

ケース C

$$\begin{aligned} \text{収益評価額 (ステップ 2)} &= \frac{3,850,595 - 30\% \times 2,265,056}{1 - 30\%} \\ &= 4,530,111 \text{ ユーロ} \end{aligned}$$

この収益評価法により、譲受側の TG の最高価格（ステップ 1）は、以下の額になる：

	ケース B	ケース C
収益評価額 (ステップ 1)	$\sum_{t=1}^5 \frac{900,000}{(1 + 0.09)^t}$	$\sum_{t=1}^{10} \frac{900,000}{(1 + 0.09)^t}$
	= 500,686 ユーロ	= 5,775,892 ユーロ

この最高価格に関連づけられる収益評価額（最高価格ステップ 2）は、移転パッケージへの対価の支払に係る租税効果を考慮して、以下のように計算される：

ケース B	01	02	03	04	05
減価償却率 (20%)	0.200	0.200	0.200	0.200	0.200
利率	9 %	9 %	9 %	9 %	9 %
現在価値要因	0.917	0.842	0.772	0.708	0.650

減価償却率の現在価値	0.183	0.168	0.154	0.142	0.130
法人税率（外国）	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %
減価償却率の節税効果	0.037	0.034	0.031	0.028	0.026
節税効果（合計）	0.1556				

最高価格（ステップ 2）を求めるために、（減価償却による）節税効果が、以下のように、最高価格（ステップ 1）に上乘せ分として換算されなければならない：

上乘せ分の要因	=	$1 / (1 - \text{節税効果 [合計]})$ $1 / (1 - 0.1556)$ 1.1843
最高価格（ステップ 1）		3,500,686 ユーロ
× 上乘せ分の要因		× 1.1843
最高価格（ステップ 2）		4,145,699 ユーロ

ケース C	01	02	03	04	05	06	07
減価償却率（20%）	0.143	0.143	0.143	0.143	0.143	0.143	0.143
利率	9 %	9 %	9 %	9 %	9 %	9 %	9 %
現在価値要因	0.917	0.842	0.772	0.708	0.650	0.596	0.547
減価償却率の現在価値	0.131	0.120	0.110	0.101	0.093	0.085	0.078
法人税率（外国）	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %
減価償却率の節税効果	0.026	0.024	0.022	0.020	0.019	0.017	0.016
節税効果（合計）	0.1439						

最高価格（ステップ 2）を求めるために、（減価償却による）節税効果が、以下のように、最高価格（ステップ 1）に上乘せ分として換算されなければならない：

上乗せ分の要因	=	1 / (1 - 節税効果 [合計]) 1 / (1 - 0.1439) 1.1681
最高価格 (ステップ 1)		5,775,892 ユーロ
× 上乗せ分の要因		× 1.1679
最高価格 (ステップ 2)		6,745,951 ユーロ

他によりどころとなるものがないことから、合致領域の中央値が（独立企業間価格として）当てがわれるべきである。

	ケース A	ケース B	ケース C
最低価格 (ステップ 2)	= 9,523,810 ユーロ	2,745,636 ユーロ	4,530,111 ユーロ
最高価格 (ステップ 2)	= 10,000,000 ユーロ	4,145,699 ユーロ	6,745,951 ユーロ
中央値	= 9,761,905 ユーロ	3,445,688 ユーロ	5,638,031 ユーロ

I ケース A に係る変更（ライセンス料の探求）

移転パッケージは、3つの製造設備及び4つの単独機械並びに2つの無形資産から成っている。製造設備と個々の機械のための独立企業原則と合致する市場価格は、明白に761,905ユーロである。有形資産は、譲受企業に移転されるべきである。しかしながら、無形資産は使用許諾だけで残されることになった。簡素化理由から、計算のために、9%の現在割引率（合致領域の計算のためにも、ライセンス料の計算のためにも）が、ライセンサーとライセンシーのためのリスクプロファイルを的確に示していることの仮定がなされる。

無形資産のライセンス料を求めるためには、決定されたAのケースでの中央値（9,761,905ユーロ）から、機能移転の時点での製造設備及び単独機械にとっての独立企業原則に合致する市場価格（761,905ユーロ）を、これらは移転されているので、差し引くべきである。

したがって、機能移転の時点で、毎年 810,000 ユーロ (9,000,000 ユーロ×9%の現在割引率で求めたライセンスの現在価値) でのライセンス料の支払を要求すべきことが明らかにされることになる。

持続的な期待がされる 34,000,000 ユーロの売上高に関連して、それから、ライセンス料はおよそ 2.4% (810,000 ユーロ/34,000,000 ユーロ = 0.024) となる。

II ケースBに係る変更 (価格調整条項)

第 01 年から第 05 年の調査において、税務調査官は、TG が、一本来の計画文書と異なっており— 実際には毎年 1,300,000 ユーロの税引後の純利益を達成していることを突き止める。当事者 (MG 及び TG) は、価格調整条項もライセンス契約も締結していなかった。取引の時点においては価格の取決めに関して不確実性が存在しており、かつ、独立した第 3 者であれば適切な調整規定を取決めたであろうという法律上の推量 (国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 11 文) に、納税者は反論することはできなかった。

TG の実際の収益展開をベースにして、5,988,232 ユーロの新しい最高価格 (ステップ 2) が算定された。(上記の記述を B のケースに適用して算定)

新しい合致領域 (2,745,636 ユーロから 5,988,232 ユーロまで) の中央値は、4,366,934 ユーロとなり、それゆえに、当初の合致領域 (2,745,636 ユーロから 4,145,699 ユーロまで) の外に存在する。その結果、著しい乖離があり得ることになる。

② 事例 2 : 推計のケースでの機能移転のための価値算定

国内企業 (P) は、ドイツにティッシュペーパー及びトイレットペーパーのための 2 つの製造拠点を有している。それらの製品は世界中で販売される。第 05 年における税務調査 (第 02 年から第 04 時までの調査期間) において、税務調査官は、これまでティッシュペーパーを製造してきた製造拠点が、第 03 年 12 月 31 日で閉鎖されたことを確認した。第 04 年 1 月 1

日以来、ティッシュペーパーは、新しく設立された外国の子株式会社 (TG) で製造されており、世界中に販売されていた。トイレットペーパーの製造と販売は、第 04 年に引き続き国内で行われた。

税務調査官に提出された年度決算書の報告では、P の税引後の純利益について以下のようにになっていた：

	01	02	03	04
税引後の純利益 (ユーロ)	2,000,000	2,000,000	1,900,000	1,000,000

税引後の純利益 (R) には、操業停止費用 (第 03 年に 100,000 ユーロ) が含まれている。TG の税引後の純利益は、税務調査官自身の調査により、以下のようにになっていた：

	04
その国の通貨で	12,500,000
ユーロに換算して	1,250,000

P からは、それ以上の記録書類は提供されなかった。認め得る協力準備及び全体として有用な文書化がされている入手可能なすべての記録書類の提出にもかかわらず、P は、十分な評価の算定を提出することができていなかったことから、税務調査官は、租税基本法 § 162 パラ 2 により、第 04 年 1 月 1 日で機能移転の価値を推計した。

把握された実際の計数に基づいて、税務調査官は、以下の考察を行った：

譲渡企業の最低価格

操業停止経費を差し引いた機能移転前の税金後の純利益	2,000,000 ユーロ
機能移転後の税金後の純利益	1,000,000 ユーロ
差額：機能の純利益 (R)	1,000,000 ユーロ

それ以上の情報がないことから、税務調査官は、このことにより、機能移転により生じた 1,000,000 ユーロの差額は、将来において継続的に調整されることができるとの結論を出した。推計のケースでは、他に根拠がなければ、無期限の資本化期間が仮定される。

税務調査官は、第 04 年 1 月 1 日の無リスク基礎利率 (p) に、ドイツ連邦銀行のドイツ連邦銀行のゼロクーポン債のイールドカーブ利率（ここでは、3.14%）を採用した。

推計のケースでは、リスク割増利率 (z) は、簡便的に無リスク利率の 50%とされるが、しかしながら、少なくとも、3%ポイントとされる。3.14%の 50%は 1.57%であり、したがって、最小のリスク割増利率の 3%が当てがわれなければならない。

これにより、すべてのリスクが、政策リスク、金融リスク、そしてインフレーションリスクをもカバーされることになる。算定された起点利率 (6.14%) を、国内の名目税率の 30%で割り引かなければならないことから、設定利率 (i) は 4.298%と算定される。

譲渡側の企業 (P) の最低価格は、以下のように計算される：

操業停止費用を含まない最低価格	$\frac{R}{i}$	$\frac{1,000,000 \text{ ユーロ}}{4.298 \%}$
操業停止費用を含まない最低価格	=	23,266,636 ユーロ
操業停止費用を含む	+	100,000 ユーロ
操業停止費用を含んだ最低価格	=	23,366,636 ユーロ

譲渡企業は、その境界価格の検討において、移転パッケージの代価に係る税務上の負担も計算に入れなければならないことから、納税者による適切な根拠の提示がなされなければ、最低価格は一括して 15%上がることになる。したがって、移転パッケージの代価への租税負担を考慮して、最低価格は、26,871,631 ユーロ (23,366,636 ユーロの 15%増) になる。

譲受企業の最高価格：

TG の境界価格を決定するために、税務調査官は、国内の無リスク利率及び適切なリスク割増利率を、外国の純利益をユーロに換算した後に、使用することができる。機能移転の時点で、その国の通貨の 10 のユニットが、公的な為替レートで、1 ユーロということにする。これは、第 04 年の平均の為替レートにも合致するものとする。

譲受側の企業 (TG) の最高価格は、以下のように計算される：

最高価格	$\frac{R}{i}$	$\frac{1,250,000 \text{ ユーロ}}{4.298 \%}$
最高価格	=	29,083,295 ユーロ

譲受企業も、その境界価格の検討において、移転パッケージの代価に係る可能な減価償却費による税務上の利点も計算に入れなければならないことから、納税者による適切な根拠の提示がなされなければ、最高価格は一括して 15% 上がることになる。したがって、移転パッケージの対価への租税負担を考慮して、最高価格は、33,445,789 ユーロ (29,083,295 ユーロの 15% 増) になる。

合致領域：

したがって、合致領域は、26,871,631 ユーロ (最低価格) から 33,445,789 ユーロ (最高価格) までとなる。合致領域での価値を決定するための根拠がもっともらしく示されず、また、そのほかに明白なものもないことから、推計をベースとして、合致領域の中央値は 30,158,710 ユーロになるはずである。

変更 (租税基本法 § 162 パラ 3 の 3 文による推計)

国内の P と外国の TG は、それぞれ外国グループ (K) の 100% 子会社である。P が、TG の税引後の純利益に係る記録書類を提出しないことを

除いては、その他の点において状況に変化はない。Pは、Kがそれらにどんな記録書類も提供しておらず、ただ単に、現地通貨で 12,500,000 の額に係る税引後の純利益が電話で知らせられただけであると述べた。税務署は、Kに成果のない協力を求めることになる。(租税基本法 § 93 パラ 1) 税務調査官は、(前述のように) 26,71,631 ユーロの P の最低価格と 33,445,789 ユーロの TG の最高価格を決定する。KがTGの記録書類を提出しなかったため、TGの税引後の純利益が適正であるかという重大な疑いが存在する。

このために、Kが租税基本法 § 90 パラ 2 による協力義務を履行しなかったという事実(原因)が存在する。(租税基本法 § 162 パラ 3 の 3 文) 移転パッケージの価値は、租税基本法 § 162 パラ 3 の 2 文により、合致領域での最高価格に、すなわち、33,445,789 ユーロと推定される。

第 2 節 オーストラリアの事業再編通達

オーストラリアは、2011 年 2 月 9 日に事業再編に係る税務通達(公開通達)として「TR 2011/1 Income tax: application of the transfer pricing provisions to business restructuring by multinational enterprises (所得税: 多国籍企業による事業再編への移転価格法令の適用)」を発遣した。そこで、このオーストラリアの事業再編通達の内容について、以下にみってみる。

1 事業再編通達の構成

この事業再編通達は、本体部分が「通達の対象 (What this Ruling is about)」、「指示事項 (Ruling)」、「移転価格を設定又は調査するプロセス (Process for setting or reviewing transfer pricing)」及び「発効日 (Date of effect)」で構成されており、これに、添付資料 (Appendix) として「ケーススタディ (Case study)」と「解説 (Explanation)」が添えられたものとなっている。

上記のうち本体部分の「通達の対象」、「指示事項」及び「移転価格を設定又は調査するプロセス」の3項目の内容について確認することで、この事業再編通達の内容を理解することができるものとする。

2 「通達の対象」

本通達の取扱いの対象について、まず、「この通達は、オーストラリアの1936年所得税評価法のPart IIIのDivision13の移転価格法令及び1953年国際契約法に係るオーストラリアの租税条約9条の関連企業条項の事業再編契約への適用に関するコミッショナーの見解を示したものである」ことが述べられ、対象となる「事業再編」について、「多国籍企業による法令管轄間でビジネスの機能、資産及び／又はリスクを移転する契約のことをいう」との定義が置かれている。

そのうえで、「そのような移転が、多国籍企業の既存のビジネス契約あるいはオペレーションの変更を実行するために、多国籍企業メンバー間で生じる状況を対象とするものである」とし、「一般的な事例としては、販売会社から販売代理店あるいは製造会社から製造サービスの供給者への転換を含む、製品サプライ・チェーンの再編である。さらに、事業再編は、一般的に、特許、トレードマーク及びブランドネームのような無形資産の所有権及び管理の移転を含んでいる」としている。

本通達の取り扱う法令や制度に関しては、「この通達は、移転価格法令の適用のみについて取り扱うものである。この通達は、特定の事業再編契約に係る事実及び状況に関するオーストラリア税法の他の法令の適用について取り扱うものではない」⁽⁵⁶⁾とし、「加えて、この通達は、一般的租税回避否認規定の適用について取り扱わない」としている。

(56) 本通達では、多国籍企業の国際的事業再編が「キャピタルゲイン課税」や「CFC税制」に関連することはあると述べている。

3 「指示事項」

(1) 事業再編取引に対する移転価格法令 (Division13) の適用等

移転価格法令 (Division13) の事業再編への適用については、「事業再編に関する国際契約の下での納税者による資産の提供又は取得に対する対価が、独立企業間価格でない場合に調整を許すものである」として、「資産の提供又は取得に対する独立企業間対価は、その提供又は取得に関して互いに独立企業間で取引をする独立した当事者間における契約の下で合理的に期待されるものである」ことを述べている。

そのうえで、「租税条約 9 条は、納税者の事業再編に関する関連企業との商業上あるいは財務上の関係の条件が、お互いに完全に独立して取引をしている独立企業間でなされるそれと異なっている場合に調整を許すものであり、そうでなければ生じていたであろう、納税者に生じていない利益に帰着する」と租税条約との関係を説明している。

移転価格法令 (Division13) と租税条約 9 条との関係については、「双方とも独立企業原則に基づく。したがって、それら 2 つの一連の規定の下での結果については、基本的に矛盾はありえないに違いない。移転価格法令 (Division13) のように、租税条約 9 条の実務的な適用については、事業再編の実行における関連企業間の取引又は契約における価格、並びに類似の状況において独立企業原則で取引をする独立企業の間での類似する取引又は契約における価格の比較を含むものである」として、「したがって、ATO アプローチは、事業再編に移転価格法令 (Division13) 及び租税条約 9 条を適用する際に、同じプロセスを採用することになる」としている。

(2) 比較対象取引が十分に把握されない場合の対応

独立企業原則と比較対象取引に関して、「独立企業間対価は、もし実行可能であれば、比較可能な状況での比較可能な取引に独立企業原則で取引をする独立した当事者間の契約に関して、利用可能な信頼できるデータを使用することで、最も適切な独立企業間価格の算定方法を適用することにより決定される」として、「そのような信頼できる非関連者の比較対象取引

データが十分に把握されない場合には、比較可能な状況において独立企業原則で取引をしている独立した当事者間の契約の下で合理的に期待される対価は、そのような契約を提携するために合理的に予想される独立企業間行動及び結果に係る、次のようなしるし（*indicia*）を考察することで決定することができる」としている。

- (a) 独立企業間結果は、特定の納税者の状況において事業上の合理性を形成するものであること
- (b) 独立企業原則で取引をする独立した当事者は、それ自身の経済的利益を守ろうと努力するであろうこと
- (c) 独立企業原則で取引をする独立した当事者は、現実的に利用可能なオプションを比較し、その経済的資源からの全面的な価値を最大にしようとして努力するであろうこと
- (d) あるオプションは、それが特定の納税者のために商業的合理性を成さないのであれば、取引に利用されないであろうこと

そのうえで、「これらは、十分に信頼ができる非関連者の比較対象取引データがない状況において、事業再編に関する合意の下での対価と、独立企業原則で取引をする独立した当事者間の契約の下で合理的に期待される対価の間での比較を可能にする。これらのしるしに基づいて、そのような対価は、何が彼らの最良の経済的利益であるのか、そして何が彼らにとって独立企業原則で現実的に利用可能なオプションであるのかを考慮することで、当事者にとって商業的合理性を成すものと断定される」と述べている。

(3) 合理的に期待されるものとの比較による独立企業間対価の達成

本通達は、合理的に期待されるものとの比較による独立企業間対価については、「すべての関連事項の調査から、事業再編に関する合意の下の取引に対する対価が、独立企業原則で取引をする独立した当事者間で合意される合理的に期待されるものと比較可能であることが結論づけられたのであれば、その対価が移転価格法令の下の独立企業原則を満たすとみなされることになる」としている。そのうえで、「ほとんどの場合、独立企業原則で

取引をする独立した当事者間で合意される合理的に期待されるものとの比較は、関連企業により合意されるような事業再編契約に基づいた納税者によって支払われるべき又は受け取られるべき対価を調整することにより達成可能に違いない」と結論づけている。

そのうえで、「しかしながら、このように独立企業間結果を達成することが実行可能でない例外的なケースでは、ATO は、比較可能な状況において独立企業原則で取引をしている独立した当事者間で合理的に期待される契約を参照することによって、納税者により支払われるべき又は受け取られるべき対価を調整するために、移転価格法令を適用することを検討する」とされている。

4 「移転価格を設定又は調査するプロセス」

(1) 事業再編取引に係る独立企業間対価を算定するプロセス

事業再編契約に関する関連企業間の国際的取引のための移転価格を設定する又は調査するための有用な基準を提供するものとして、以下のプロセスが示されている。

ステップ 1: 納税者のビジネスのコンテキストにおける関連企業間の国際的取引の特徴づけ

- 事業再編に含まれる関連企業との国際的取引の範囲、タイプ及び価値の識別をすること
- 再編の前後における事業再編によって影響を受けたビジネス活動の機能分析を実施すること
- 事業再編の実行のための契約（例えば、資産売却の契約）及び再編によって影響を受けたビジネス活動の再編の前後における契約条件の証拠となる適当な契約を照会すること
- 契約条項が機能分析の結果と合致するかどうかの検討を行い、事業再編の真実の性質、条件及び効果の判定をすること

ステップ 2: 最も適切な移転価格の算定方法の選択

- 事業再編に含まれる各々の取引及びそれらの全体の取引に対する独立企業間対価を策定するための利用可能なデータの識別をすること
 - ・ 比較可能な状況において独立企業原則で取引をしている独立した当事者間の契約に関して利用可能なデータを取得すること
 - ・ そのような比較対象取引データの程度によっては、何が彼らにとって最良の経済的利益であるのかや、何が彼らにとって独立企業原則で現実的に利用可能なオプションであるのかを考慮をして、事業再編の価格が当事者にとって商業的合理性を成すかどうかを判断するために、関連する利用可能なデータを取得すること
- 特定のケースの事実及び状況に基づいた最も適切な独立企業間価格の算定方法を決定すること

ステップ3：最も適切な算定方法の適用及び独立企業間結果の決定

- 比較可能な状況において独立企業原則で取引をしている独立した当事者間の契約の下で合理的に期待される対価を決定すること
- 比較可能な状況において独立企業原則で取引をしている独立した当事者間の契約に関して利用可能なデータも使用して比較分析を行うこと
- この分析が十分に信頼できる場合には、事業再編に関する納税者により支払われるべき又は受け取られるべき独立企業間対価の額を決定するために、最も適切な独立企業間価格の算定方法を適用するための結果を使用すること
- 信頼ができない場合には、何が彼らにとって最良の経済的利益であるのかや、何が彼らにとって独立企業原則で現実的に利用可能なオプションであるのかを考慮をして、事業再編の価格が、当事者にとって商業的合理性を成すかどうかを検討するために、機能及び比較分析並びに他の適切な利用可能なデータを使用すること
- この分析を使用して、事業再編契約の価格が商業的合理性を成すと考えられる場合には、これがその契約の下での納税者により支払われ

るべき又は受け取られるべき独立企業間対価の額を決定することになる

- これらの問題の検討が、事業再編契約の価格が商業的合理性を成さないことを示す場合には、当事者によって締結されるような契約を参照することで価格調整をすることによって独立企業間結果を達成するよう努力すること
- この方法で独立企業間結果を達成することが実行可能でない場合には、比較可能な状況において独立企業原則で取引をしている独立した当事者間に存在すると合理的に期待される契約を使用して、独立企業間価格を決定すること
- 例えば、ステップ 3 の分析により、比較可能な状況において独立企業原則で取引をしている独立した当事者が、実際に合意する事業再編契約を締結することが期待できないとの結論をコミッショナーが導いた場合には、そのときは、コミッショナーは、比較可能な状況において独立企業原則で取引をしている独立した当事者間で合理的に期待されるであろう契約を参照することで、納税者により支払われるべき又は受け取られるべき対価を調整するために移転価格法令を適用するであろう

(2) OECD 移転価格ガイドラインとの関係

2010年7月に、OECDは、多国籍企業及び税務当局のためのOECD移転価格ガイドラインに組み入れられた事業再編の移転価格上の側面に関する報告書を公表した⁽⁵⁷⁾。これらのガイドラインは、所得と資本に関するOECDモデル租税条約9条の適用に関連しているものであり、したがって、オーストラリアの租税条約の関連企業条項に関連しているものである。

(57) OECDが、2010年7月にOECD移転価格ガイドライン第9章〔事業再編に係る移転価格の側面(Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings)〕として公表した報告書。

ATO は、移転価格法令 (Division13) 及び関連企業条項の双方の下で独立企業原則を適用する際に、OECD ガイドラインに留意するものである。

第 3 節 ドイツ及びオーストラリアの事業再編通達に係る考察

1 ドイツの事業再編調査通達に係る考察

(1) 仮想的独立企業間価格の算定のための法的擬制

ドイツの事業再編調査通達は、比較対象取引が把握されない場合における仮想的独立企業間価格の算定を、国際的な機能移転のケースに適用するための行政原則を規定したものである。ドイツは、国際的な機能移転のケースでの仮想的独立企業間価格の算定においても、これが OECD モデル条約 9 条及びドイツの租税条約に規定される独立企業原則に適合していなければならないと、OECD 移転価格ガイドラインに整合的でなければならないとしており、本通達においても独立企業原則は成立していることが前提となっている。

そのためにも、ドイツは、国際取引課税法において、法的擬制として以下の原則等を法律上で規定することで、国際的な機能移転のケースも含め仮想的独立企業間価格の算定における独立企業原則について、法技術的に成立させているということが見て取れるわけである。

- 堅実かつ誠実な経営者の原則 (国際取引課税法 § 1 パラ 1 の 2 文)
- 譲渡企業及び譲受企業間の情報の透明性 (国際取引課税法 § 1 パラ 1 の 2 文)
- 合致領域の中央値の選択 (国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 7 文)
- 移転パッケージによる独立企業間価格の算定 (国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 9 文)
- 会計学上の評価をベースとした算定 (国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 9 文)
- 価格調整条項の法的擬制 (国際取引課税法 § 1 パラ 3 の 11 文及び

12 文)

(2) 「機能」に関する概念の明確化

これらの法的擬制を有効に機能させるために、本通達では、主要な用語について明確化を図っており、「機能」に関する概念は特に重要であるといえる。

イ 「機能」と「移転パッケージ」の概念

最も重要な用語ともいえる「機能」については、「ある特定の地位あるいは企業部門に配置された要員によって実施された事業活動」であり「事業の組織的な構成要素」であるとして、「機能」を企業の「事業活動」であるとしている。

そして、具体的な例示として、「経営管理、研究開発、資材調達、倉庫保管、製造、包装、配送、建設、製品の加工又は精製、品質管理、資金供給、輸送、組織化、財産管理、マーケティング、顧客サービス等に必要とされる事業活動」が示されている。

なお、「事業の組織的な構成要素」については、本通達は「機能は、それが、譲渡企業又は譲受企業のいずれかによって、有形資産、特に無形資産並びに賢明な企業経営によって得られる利点の使用の下で、貢献の結果から、意義を示し定義可能な活動を表すのであれば、事業の組織的な構成要素である」との説明を行っている。

また、「移転パッケージ」の概念については、「譲渡企業から譲受企業に機能を移転させる又は使用許諾を与える若しくはこれらの関連において役務を提供する際の、機能並びにこれに関連づけられる機会及びリスク並びに資産及び利点から成り立つ」と定義されていることから、「移転パッケージ」は「機能」及びそれと共に移転される「資産及び利点並びにこれに関連する機会及びリスク」であり、後者については「機能」自体を構成するものと「機能」に付随するものがあるものと考えられる。

したがって、「移転パッケージ」の概念は、「機能」の移転に関連する

すべての「資産及び利点並びにこれに関連する機会及びリスク」から構成されることとなる。

なお、「移転パッケージ」について最も重要なことは、個別の事業再編において何が「移転パッケージ」に含まれるのか、つまり、「移転パッケージ」に含まれる「資産及び利点並びにこれに関連する機会及びリスク」の判定を、納税者自身が判断しなければならないことが明記されていることである。これに租税基本法により同時文書化義務が課されていることにより、この制度の執行可能性（フィージビリティ）は格段に向上することになるものと思慮する。

「機能」の移転をどのように認識すべきかについては、「いくつかの個別の機能が移転される場合に、それら個別の機能の移転が商業的に関連するのであれば、ひとつの包括的な移転プロセスが存在していることになる」としており、移転価格税制の対象となる事業再編に関し、商業的な関連性を根拠にして移転プロセスは「包括的」に認識することが要求されている。

ロ 「機能」と「無形資産」との関係

上記のようなドイツの「機能」に係る概念と、いわゆる「無形資産」の概念との関係については、どのように考えればよいのであろうか。

本通達においては、これらの関係について、「残された事業活動に係る機能との明確な境界に関しては、移転のケースにおいて、使用された資産（特に無形資産）及び利点、並びに、ある特定の事業活動と具体的に相互に関連した機会及びリスクをベースにして、活動及び目的に即し当該機能を明確にすることが必要とされる」との記述がなされており、したがって、このことから「無形資産」は「機能」の一部となり得るものであり、「機能」を明確に識別するための重要なファクターであるといえることができる。

「無形資産」の用語は、国際取引課税法、機能移転政令及び本通達上において定義はなされていない。したがって、「無形資産」は会計上の

概念を借用することになるものと考えるが、ドイツにおける事業再編に係る移転価格税制の適用上、「無形資産」を厳密に定義しなくとも、独立企業間価格の算定が可能である制度がとられていると思慮する。

これには、独立企業間価格の算定が、原則として、ひとつの事業再編において関連するすべての「機能」をひとつの「移転パッケージ」としてまとめて、これを単位として評価を行い、独立企業間価格の算定を行うことが義務づけられており、かつ、文書化義務に係る立証責任の転換がなされていることが、大きな要因となっているものと思慮する。

つまり、事業再編について、個々の「無形資産」ごとに独立企業間価格を算定するというはなされず、それに関わる資産や利点だけでなく機会やリスクまでも含め、すべてをまとめて「移転パッケージ」として、そのうネシナジー効果をも考慮に入れて全体として評価を行うことで独立企業間価格が算定されることになっていることから、「無形資産」の範疇に入らないと納税者が判断したものについても、当該事業再編に関わっているものは「機会やリスク」を受け皿として「移転パッケージ」に含まれることで、全体として包括的な評価が行われることにより、移転価格税制の適用上、原則として、漏れが生じにくい制度となっているものと考えられる。

そのうえで、「移転パッケージ」をどのように構成をするのかは、納税者自身が判断して決定をして申告をするということで、制度に納税者の「宣言効果」が与えられており、加えて、事業再編への移転価格税制には同時文書化が義務づけられていることで、義務に違反した納税者が立証責任を負うことで、義務の履行に対する制度的な担保も備わっているということである。

ハ 「利点」の概念

「移転パッケージ」に含まれる「利点 (Vorteilen)」の概念は「しばしば非常に識別困難なもの」と指摘されており、「機会及びリスクと同一視することができる」との説明もある。「利点」の明白な事例として、

「よい評判というような営業権の形での要素、よく訓練を受けた従業員、あるいは軌道に乗った事業組織」があげられているが、納税者にとって「利点」を識別するために十分な情報であるとは言い難いところである。また、このようなものについてどのような評価を与えるのかについても疑問なしとはしないところである。

(3) 仮想的独立企業間価格の算定

イ 「移転パッケージ」の評価方法

仮想的独立企業間価格の算定は、「移転パッケージ」の価値算定を根拠に行われることになる。「移転パッケージ」の評価については、本通達では、「原則として、資本価値を指針とした評価方法が適用されるべきであり、それぞれに期待される『税引後の純利益』をベースとして、それぞれの現在価値が決定される」として、具体的な評価方法として「会計学に根拠づけられたディスカウント・キャッシュフロー法を重要な現在価値の算定に適用することは許容される」と、会計学上のインカム・アプローチによることが明確に述べられている。

これは、移転価格税制に会計学上のインカム・アプローチの導入を明確にしたものであると思われるが、それには独立企業原則との整合性が必要になるものと考えられるが、ドイツの場合には、前述の法的擬制を置くことにより、法技術的に独立企業原則との整合性を確保したものである。

ただし、会計学上のインカム・アプローチであるディスカウント・キャッシュフロー法は、当該資産に係る「将来の会計上の利益」にその根拠を置くものであり、評価者の将来予測によってその評価額が大きく変わり、「現在割引率」の設定等において場合によっては恣意的な評価がなされることが危惧される評価方法であるともいえる。

そのことから、本通達においては、ディスカウント・キャッシュフロー法の使用のための「潜在的利益の算定」、「現在割引率」、「資本化期間」等について、画一的な取扱いになるような指示を与えることにより、恣意

的な評価を排除することに努めている。

「潜在的利益の算定」については、①税引後の純利益は、堅実かつ誠実な経営者の見解によって、移転された機能からの期待されるべき金額について計算をしなければならない、②（純利益は）機能行使の具体的な状況に依存して決定されることから、資本化期間が確定していなければならない、③それぞれの税引後の純利益は、それぞれ機能によって相互に関係を持つ機会及びリスクを考慮に入れて、適切な現在割引率で割り引かれていなければならないことを指示している。

「現在割引率」については、その「基礎利率」について「公表されている『準無リスク』投資のための習慣的な利率（基礎利率）である」として、「ドイツ連邦銀行の国内のイールドカーブ利率」がこれに当たるとの画一的な指示がなされている。

「資本化期間」については、移転された機能の規模が一事業（Teilbetrieb）以上に相当するのであれば「無制限の資本化期間」が適用されるとし、一事業を下回っていればいほど「限定された資本化期間」が適切であり得るとして、事業再編の規模が大きい場合の機能移転については「無制限の資本化期間」によることが示されている。

これが、推計による仮想的独立企業間価格の算定の場合となると、「現在割引率」は「ドイツ連邦銀行のイールドカーブ利率」＋「下限を 3% とした基礎利率の 2 分の 1 の値」に、「資本化期間」は「無制限の資本化期間」に完全に画一化され、納税者の裁量は認められないこととなる。

このように、仮想的独立企業間価格の算定のためには、会計学上のインカム・アプローチを使用せざるを得ないものの、その恣意性に対しては通達上に上記のような指示を置くことで一定の歯止めを掛けようとしているものと思慮する。

ロ 損失補填、代償及び補償の要求

機能移転により、事業の撤退や縮小がなされる場合には、損失補填、代償及び補償の要求がなされることがあるとしているが、これは「非関

連の第3者において譲渡企業として代償を要求する権利があるということではない」との考えが示されており、OECD 移転価格ガイドラインと整合的なスタンスが示されている。

この具体例としては、「取引代理人、コミッショネア、エージェント又は契約販売業者の法律上の補償要求、時期尚早な契約解除による喪失した利益又は操業停止のために発生した費用、例えば、事後の継続的賃貸料の補償要求、競合禁止違反に係る代償要求など」があげられており、この事例は、法律上の補償要求や損失や違反行為を与えた場合の代償要求となっていることから、損失補填、代償及び補償の要求については、限定的な取扱いが示されたものとなっている。

ハ 「所得相応性基準」の導入

本通達では「堅実かつ誠実な経営者は、契約終了の時点での移転パッケージのための価値決定にかなりの不確実性があり欠陥を有しているのであれば、価格調整条項の取決めを行う」ことが述べられており、「所得相応性基準」の前提として「堅実かつ誠実な経営者の原則」が置かれることが明示されている。

つまり、ドイツにおける「所得相応性基準」の導入は、法律上に「堅実かつ誠実な経営者の原則」を規定することにより、これが独立企業原則と合致するものであることを法技術的に保証することで、OECD 移転価格ガイドラインとの整合性を図っているものと思慮する。

(4) 納税者の協力及び文書化義務

本通達では、事業再編への移転価格税制の適用において、納税者が租税基本法における協力義務（同法 § 162）及び文書化義務（同法 § 90）を遵守すべきことについて、機能移転の文書化が「例外的取引」に該当することを明示し、「機能移転の文書化の範囲」や「協力及び文書化義務における不履行の効果」などが具体的に示されており、このことは、ドイツの税務当局がこの制度の執行可能性（フィージビリティ）を確保しようとしている現われであろうと思慮する。

2 オーストラリアの事業再編通達に係る考察

(1) 比較対象取引が十分に把握されない場合の対応について

本通達では、「信頼できる非関連者の比較対象取引データが十分に把握されない場合には、比較可能な状況において独立企業原則で取引をしている独立した当事者間の契約の下で合理的に期待される対価は、そのような契約を提携するために合理的に予想される独立企業間行動及び結果に係る、次のような印し (indicia) を考察することで決定することができる」としており、その印しとして 4 項目が掲げられているが、このうち、「独立企業間結果は、特定の納税者の状況において事業上の合理性を形成するものであること」及び「独立企業原則で取引をする独立した当事者は、それ自身の経済的利益を守ろうと努力するであろうこと」の 2 項目については、とてもこれらが具体的な判断を行うための示唆であるとは認められないものであり、これから導き出されるものがあるとは思えられないものである。

残りの 2 項目は、「第 3 者は、商業合理性が認められる現実的に利用可能なオプションとの比較を行い、経済的資源からの全面的な価値を最大にしようと努力する」ということになるが、「現実的に利用可能なオプション」に若干の具体性が感じられるものの、この比較をしても独立企業間価格が到底算出できるとは考えられず、何を根拠に本通達が、これらの「印し」から独立企業間価格が具体的に決定できているのか理解に苦しむところである。

(2) 合理的に期待されるものとの比較による独立企業間対価の達成について

本通達では、「独立企業原則で取引をする独立した当事者間で合意される合理的に期待されるもの」と「事業再編に関する合意の下の取引に対する対価」とが比較可能であるならば独立企業原則が満たされることで独立企業間対価の算定が可能であり、この比較可能性がほとんどの場合において達成可能であるとの見解が示されているが、果たして本当にそうなのであるか。

事業再編取引と独立企業間取引との比較可能性が容易に確保されるので

あれば、前述のドイツの移転価格税制の強化策の中で「仮想的比較対象取引」による「仮想的独立企業間テスト」を法律上に規定して、「仮想的独立企業間価格」と独立企業原則の整合性を法的擬制により保証する必要はないことになる。また、事業再編取引への移転価格税制の適用が、これほどまでに国際的に重大な課税問題になってはいないであろう。

2010年に第9章「事業再編に係る移転価格の側面」を追加したOECD移転価格ガイドラインでも、事業再編取引について「比較対象取引が把握されない場合」が存在することが強く認識されているところであり、決して独立企業間取引との比較可能性が容易に確保されるとの認識は示されていない。ただし、OECD移転価格ガイドラインには、「比較対象取引が把握されない場合」に対する具体的な解決策は示されていない⁽⁵⁸⁾。

オーストラリアにおいては、事業再編取引への移転価格税制の適用における前提として、比較可能性に係るこのような認識が置かれているわけである。これは通達で示されたものであって税務調査官を拘束するものではあるが、納税者を拘束するものではない。したがって、税務職員が事業再編取引について移転価格調査を行う際には、このような認識の下で積極的に独立企業間価格の算定を行うべきであるというスタンスを、納税者や税理士等に示したのではないかと思料するところである⁽⁵⁹⁾。

しかし、本通達では「このように独立企業間結果を達成することが実行可能でない例外的なケース」の存在は認めているところであるが、その場合の対応策については「移転価格法令を適用することを検討する」としており、その具体的な取扱いについて添付資料を見るも、ガイドライン第9章と同様の説明がされているに留まっており、ドイツのような具体的算定方法を示したものはなっていない。

(58) 居波邦泰「国際的事業再編に対する課税に係る問題点」本庄資著『国際課税の理論と実務 73の重要課題』909頁（大蔵財務協会、2011）。

(59) オーストラリアの税務当局が、税務調査にかなりアグレッシブであることは聞き及ぶところである。

(3) 「移転価格を設定又は調査するプロセス」について

本通達では、「移転価格を設定又は調査するプロセス」として 3 つのステップが示されているが、これらについては、その大半が移転価格税制の適用における基本的な取扱いを事業再編取引に引き直して解説したものであるといえる。

ステップ 3 の「最も適切な算定方法の適用及び独立企業間結果の決定」では、利用可能なデータの比較分析や機能分析等により独立企業間対価が達成できないときには、最終手段として、「比較可能な状況において独立企業原則で取引をしている独立した当事者間に存在すると合理的に期待される契約を使用して、独立企業間価格を決定する」としているが、これはドイツのような「想定による独立企業間価格の決定」を指示したものであるといえる。

「仮想的独立企業間価格」の算定については、それが独立企業原則と整合していなければいけないはずであるが、オーストラリアでは、法律ではなく通達によって、事案ごとに整合性を個別に確保することで、制度的な保証を取り付けようとしているものと思料する。しかし、そのような調査結果に対して納税者が訴訟を提起した場合に、十分な対応が可能であるのかについては疑問なしとはしないところである。

第5章 我が国における国際的事業再編への 対応策の検討

第1節 事業再編取引に係る独立企業間価格の算定のための 検討

1 事業再編取引に係る独立企業間価格の算定の問題点

事業再編取引は、多国籍企業等において国境を越えて関連会社間で機能(事業)を移転するものであり、この機能について包括的に捉えるドイツによれば、機能には「資産及びその他の利点並びにこれに関連する機会及びリスク」が含まれるとされ、資産には「有形資産」及び「無形資産」が含まれるとされる。

事業再編取引への移転価格税制の適用については、このような機能の移転について独立企業間価格の算定ができなければならない。しかし、機能移転に係る独立企業間価格の算定については、以下のような課税上の問題があるものとする。

- 事業再編時に移転価格税制の対象となる「機能の範囲」
 - 資産（有形資産及び無形資産）に加えて、ドイツのように「利点並びに機会及びリスク」まで移転価格税制の対象とするのか
 - ドイツの「移転パッケージ」のような概念を導入すべきか
 - シナジー効果を対象として含めるのか
- 無形資産の「定義」
 - 無形資産には何が含まれるのか。
 - 米国で議論されている「営業権」、「持続的企業価値」及び「有用な労働力」は無形資産として認定されるのか
 - 法令等に具体的な無形資産の定義を置くのか
- 無形資産の「所有者」の認定
 - 無形資産の「所有者」をどのように認定するのか

- 「法的所有権」、「経済的所有権」及び「実質的所有権」のうちどの所有権によるのか。
- 「ベネフィシヤル・オーナー」の概念を用いるのか
- 無形資産の「評価」
 - 比較対象取引の存在しない無形資産の価値をどのように評価するのか
 - ドイツの「仮想的独立企業間価格」の算定のような方法は可能性あるのか
 - 会計上のインカム・アプローチを我が国の独立企業間価格の算定方法にできるのか
- 「所得相応性基準」の導入の必要性
 - 米国・ドイツのように我が国にも「所得相応性基準」の導入は必要か
 - OECDやEUでの「後知恵」との批判についてどう応えるのか
- 事業再編取引に係る文書作成義務を伴う「文書化」の導入の必要性
 - 文書作成義務を伴う「文書化」の導入による立証責任の転換は可能か
 - 納税者にとってより負担の重い「同時文書化」は必要であるか
 - 比例原則や国際的調和の観点からどう考えるか

我が国において国際的事業再編に移転価格税制を適用するためには、これらの問題について一定の方向性を示す必要があると考えられ、以下にその検討を行う。

2 事業再編時に移転価格税制の対象となる「機能の範囲」

(1) 米国及びドイツにおける対象となる「機能の範囲」に係る認識の相違

事業再編取引への移転価格税制の適用について制度的な対応を可能としている米国及びドイツにおける移転価格税制の対象となる「機能の範囲」に認識については、第3章でみた「ブランチレポーターによる国際的事業再編に係る報告要旨」によると、以下のような見解が示されている。

① 米国

米国のブランチレポーターの見解として、米国では、「契約上の権利

のような無形財産を含む既存の資産の移転」と、「期待される機会及びリスクの割当」とが区別されるとしており、これらについて、「有形資産又は無形資産のアウトバウンドの移転は一般に課税可能であり、期待される機会及びリスクは課税可能ではない」との認識が述べられている。

「IP（特許、複製権利、ノウハウ、商標、商号及び契約を含む）については、そのほとんどが非課税で外国子会社に移転させることはできない」としているが、「期待される機会及びリスクの割当」の移転については課税対象ではなく、これは「機会やリスク」の具体的な評価額の算定が困難であるためではないかと思慮される。

② ドイツ

「ドイツは、国境を越える機能の移転について 2008 年 1 月 1 日から実施された新たな制度を導入」しており、この制度の下で「納税者は、もし、外国へ資産を移転させるのであれば、将来の潜在的利益及びロケーション・セービングでさえ含んだ、ゴーイング・コンサーン・ベースでの移転パッケージ評価を行わなければならない」と述べられており、したがって、機能には「資産及びその他の利点並びにこれに関連する機会及びリスク」をすべて含み、「移転パッケージ」として包括的な評価を行った上で、シナジー効果をも考慮に入れて、独立企業間価格の算定を行わなければならないとされている。

米国とドイツにおいて、このような違いが生じる理由としては、米国が全世界所得課税方式の国であり、ドイツが国外所得免除方式の国であることがあげられるものと思慮する。

つまり、全世界所得課税方式である米国では、「機会やリスク」のような会計上の評価額ですら存在しないものの国外移転については、これらを移転価格税制の対象としなくても、移転先の外国子会社においてこれらにより所得が発生をしたのであれば、その外国子会社に発生した所得を全世界所得課税の対象とすることにより、一定ではあるが米国の課税権が確保さ

れたことになる。

これに対し、国外所得免除方式であるドイツでは、外国子会社で発生した所得には原則としてドイツの課税権が及ばないことから、国外移転の際に、会計上の評価額が算定可能な有形資産や無形資産だけではなく、「その他の利点並びにこれに関連する機会及びリスク」までも、その時点でドイツの課税に浴させようということだと思われる。

したがって、米国とドイツの対象となる「機能の範囲」に係る認識の相違の背景としては、国外発生所得に対するこれらの国の課税方式の違いに、つまり、全世界所得課税方式を採用しているのか、国外所得免除方式を採用しているのかに根ざしているのではないかと思慮するところである。

(2) 我が国における対象とすべき「機能の範囲」と「移転パッケージ」

上記の検討から、事業再編取引への移転価格税制の適用において対象とすべき「機能の範囲」としては、次の2つの選択肢が考えられる。

- ① 個別に独立企業間価格を算定できる「有形資産及び無形資産」に限定する。
- ② 「移転パッケージ」の概念を取り入れて「有形資産及び無形資産」に加えて「その他の利点並びにこれに関連する機会及びリスク」という機能のすべての構成要素を対象とする。

これらのうち、我が国においてどちらが妥当であろうか。

まず、我が国においては、平成 21 年に「外国子会社配当益金不算入制度」を導入しており、外国子会社に関しては国外所得免除方式の採用に踏み切ったことを考慮する必要があると考える。

このことによれば、我が国においても外国子会社へ「その他の利点並びにこれに関連する機会及びリスク」（以下「利点並びに機会及びリスク」という。）が非課税で移転されてしまえば、これらに日本の課税権が及ばなくなることを考慮すると、ドイツと同様にこれらについても対象とすべき「機能の範囲」に含ませるべきであるように思われる。

しかし、問題となるのは、実際のところ、「利点並びに機会及びリスク」

には会計上の評価額が存在せず、帳簿価格もあり得ず、また、おそらく比較対象取引も存在していないことから、具体的な評価額の算定は不可能か、極めて困難であることを考慮しなければならないということである。

米国においては、「米国子会社の外国親会社へのアウトバウンドの移転」においては、移転後に米国の課税権は及ばなくなってしまうが、それであっても「利点並びに機会及びリスク」の移転にまで課税はなされてはいない。このことは、「利点並びに機会及びリスク」の具体的な評価額の算定が困難であることがその理由になっているものと思慮する。米国では、立証責任は移転価格税制の対象となるような大企業については納税者側にあるが、そうであっても、「利点並びに機会及びリスク」の具体的な評価額の算定を納税者に負わせることは、現実的ではないとの認識に立っているのではないかと思慮する。

一方、ドイツでは、「利点並びに機会及びリスク」について、個別に評価をすることを義務づけているのではなく、前述したとおり、原則として移転される機能の構成要素としての「資産及びその他の利点並びにこれに関連する機会及びリスク」を包括的に「移転パッケージ」として捉え、「移転パッケージ」にそのシナジー効果も加えた上で評価させることで、このような問題を回避しているものと思慮する。

これは、事業再編では、個々の資産等の単純な価値の総計として機能の価値があるのではなく、一般に、個々の資産等の相乗効果によりその価値が高められていることが認められるものであり、そのような場合には、第3者間では実態に即して高められた価値に対して対価の支払がなされることが通常であると考えられることから、事業再編についてはその機能の構成要素であるすべての資産等を包括的に「移転パッケージ」として捉えて、これにシナジー効果を加えた上での評価をすべきとしたものであると思慮される。

以上のことから、事業再編取引への移転価格税制の適用において対象とすべき「機能の範囲」については、我が国が「移転パッケージ」の概念を

取り入れることができるかどうかで判断が分かれるところであり、以下にその可否について検討をする。

(3) 我が国に「移転パッケージ」の概念を取り入れられるか

我が国に「移転パッケージ」の概念を取り入れるのであれば、法令上に「移転パッケージ」の定義を置く必要があり、加えて、その評価については「シナジー効果」を考慮した評価額の算定方法についても法令上に定める必要があると考える。

確かに、事業再編取引に対するよりの確な移転価格税制の適用を考えた場合には、我が国においても「移転パッケージ」の概念を導入することが望ましいように思われるところである。しかし、「移転パッケージ」について「シナジー効果」⁽⁶⁰⁾を考慮した評価額の算定方法を明らかにする必要があるが、我が国では現状において惧らくできないもの考えられる⁽⁶¹⁾。

このことから、「移転パッケージ」の概念を取り入れられないのであれば、我が国の事業再編取引への移転価格税制の適用において対象とすべき「機能の範囲」としては、米国と同様に、会計上において評価額の算定が可能又は比較対象取引が存在する「有形資産及び無形資産」とすることが望ましいのではないかと考える。将来的には、「シナジー効果」を考慮した「移転パッケージ」の評価が可能になった時点で、ドイツのように「利点並びに機会及びリスク」まで包括的に含めることを考えてはどうかと思慮する。米国においても、第3章で取り上げたが、内国歳入法典 482 条に第三文として「無形資産の移転の統合」の概念を導入しようとする案が検討されているところである。

なお、「有形資産」に係る独立企業間価格の算定については、これまでの

(60) シナジー効果は、「有形資産及び無形資産」及び「利点並びに機会及びリスク」のすべてが相乗的に影響しあって生じている効果であると思われ、もともと要素ごとに分割不能ではないかと思慮する。そのため、ドイツでは「移転パッケージ」を構築したのだと考える。

(61) ドイツの場合、「仮想的独立企業間価格」の算定について、会計上の評価方法であるインカム・メソッドをそのための正式な計算方法として認定をすることで可能としている。

移転価格税制の適用における取扱いで対応が可能であると思われるが、「無形資産」については、特に、比較対象取引が存在しない無形資産の一括移転取引に係る独立企業間価格の算定などの解決困難な問題が存在しており⁽⁶²⁾、以下に「無形資産」についての問題点に関し検討を行う。

3 無形資産の「定義」

(1) これまでの無形資産の「定義」

無形資産について、これまでの OECD、米国及び我が国で置かれていた「定義」について確認すると、以下のようになっている。

- OECD におけるこれまでの無形資産の「定義」

OECD 移転価格ガイドライン第 6 章「無形資産に対する特別の配慮」において、無形資産の定義は、パラグラフ 6.2、6.3、6.4 で、以下のよう規定されている。

(パラグラフ 6.2)

「無形資産」には、特許、商標、商号、デザイン、型式等の産業上の資産を使用する権利が含まれる。更に、文学上、学術上の財産権、及びノウハウ、企業秘密等の知的財産権も含まれる。

(パラグラフ 6.3)

商業上の無形資産には、顧客に譲渡され、あるいは事業活動に使用される事業資産（例えば、コンピューターソフトウェア）である無形資産の権利と同様に、製品の製造あるいは、役務の提供のために使用される特許、ノウハウ、デザイン及び型式が含まれる。

(パラグラフ 6.4)

マーケティング上の無形資産は、製品あるいはサービスの宣伝に役立つ商標及び、商号、顧客リスト、販売網、更に関連製品に対して重要な宣伝的価値を有するユニークな名称、記号、写真を含む。

(62) 本論文第 3 章第 2 節参照。

したがって、OECDにおけるこれまでの無形資産の「定義」としては、「特許、商標、商号、デザイン、型式、文学上、学術上の財産権、コンピュータソフトウェア、ノウハウ、企業秘密等の知的財産権、顧客リスト、販売網、重要な宣伝的価値を有するユニークな名称、記号、写真」が例示列挙されている。

- 米国におけるこれまでの無形資産の「定義」

米国におけるこれまでの無形資産の「定義」としては、内国歳入法典 936条(h)(3)(B)に、以下のように例示列挙がされている。

- (i) 特許、発明、方式、工程、設計、様式又はノウハウ
- (ii) 文学、音楽又は芸術作品上の著作権
- (iii) 商標、商号、又はブランド名
- (iv) フランチャイズ、ライセンス又は契約
- (v) 手法、プログラム、システム、手順、キャンペーン、サーベイ、研究、予測、見積り、顧客リスト又は技術データ
- (vi) 上記の類似項目（その価値が無形資産に由来するもの）

なお、移転価格税制に係る財務省規則における無形資産の定義としては、§ 1.482-4(b)に、上記と同一の項目が例示列挙されている。

- 日本における無形資産の「定義」

我が国における無形資産の「定義」は、「移転価格事務運営要領」⁽⁶³⁾（以下「移転価格要領」という。）第1章 定義及び基本方針 1-1（28）に「措置法通達 66の4(3)-3の（注）1に定める無形資産をいう」と規定されている。

当該（注）1に定める無形資産とは、「著作権、基本通達 20-1-21に定める工業所有権等のほか、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるものをいう。」とされており、基本通達 20-1-21には、工業所有権等の意義として、「特許権、実用新案権、意匠権、商標権の工業所有権

(63) 平成 23 年 10 月 27 日の最終改正のもの。

及びその実施権等のほか、これらの権利の目的にはなっていないが、生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作、すなわち、特別の原料、処方、機械、器具、工程によるなど独自の考案又は方法を用いた生産についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等をいう。したがって、ノーハウはもちろん、機械、設備等の設計及び図面等に化体された生産方式、デザインもこれに含まれるが、海外における技術の動向、製品の販路、特定の品目の生産高等の情報又は機械、装置、原材料等の材質等の鑑定若しくは性能の調査、検査等は、これに該当しない」と規定されている。

また、移転価格事案の調査において検討すべき無形資産の範囲については、移転価格要領 2-11（調査において検討すべき無形資産）において、以下のように規定されている。

「調査において無形資産が法人又は国外関連者の所得にどの程度寄与しているかを検討するに当たっては、例えば、次に掲げる重要な価値を有し所得の源泉となるものを総合的に勘案することに留意する。

- イ 技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等
- ロ 従業員等が経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の企業活動における経験等を通じて形成したノウハウ等
- ハ 生産工程、交渉手順及び開発、販売、資金調達等に係る取引網等

このように、課税上の無形資産の定義は、OECD、米国及び我が国とも例示列举によって規定されているものであり、例示されている以外のものが無形資産に該当するかについては、これらの例示からのイメージにより判断することになるが、これら例示はかなり幅の広いものであり、その判別において明瞭性や確実性が十分に与えられているとまでは言えないものと思慮する。したがって、これらの例示から、事業再編取引に関する無形資産を列举する場合には、どうしても不明瞭さが残ることになるところである。

そのようなことから、現在、無形資産の定義について、OECD では無形資産の定義により高い明瞭性と確実性を提供するために、米国では課税の強化の観点から、その改正を進めているところであり、今後、これらの改正の影響を、特に OECD 移転価格ガイドラインの改正の影響を受けて、我が国においても移転価格税制における無形資産の定義が見直される蓋然性は高いものと思慮する。

そこで、無形資産の定義について、事業再編取引における機能移転を念頭において、以下のことについて検討する必要があるものと思慮する。

① 会計上の無形資産の定義を参考にすること

会計上の無形資産⁽⁶⁴⁾の定義としては、国際会計基準 (International Accounting Standards : IAS) の IAS 38「無形資産 (intangible assets)」⁽⁶⁵⁾において、「資産」とは「過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が企業に流入することが期待される資源」と定義されており、ここからは「企業が支配していること」及び「将来の経済的便益が存在していること」という2つの要件が示されている。

そのうえで「無形資産」については「物理的実体がない識別可能な非貨幣性資産」との定義が置かれ、ここからは「物理的実体がないこと」、「識別可能であること」及び「非貨幣性資産であること」という3つの要件が示されている。

また、「識別可能であること」を満たす基準として、以下いずれかに該当する場合であるとされている。

-
- (64) 国際会計基準等における無形資産に係る会計上の取扱いについては、企業会計基準委員会・財務会計基準機構 日本語訳監修 『国際会計基準村議会 2004 国際財務報告基準書 (IFRSsTM) 2004 年 3 月 31 日現在の国際会計基準書 (IASsTM) 及び解釈指針書を含む』 IAS 第 38 号無形資産 1561～1632 頁 (レクシスネクシス・ジャパン、2005)、神戸大学 IFRS プロジェクト・あずさ監査法人 IFRS プロジェクト編著 『新版 国際会計基準と日本の会計実務 比較分析/仕訳・計算例/決算処理』 第 8 章 166～190 頁 (同文館出版、2005)、みずす監査法人『国際財務報告基準ハンドブック 第 2 版』 III-4 無形資産 126～142 頁からの参照・引用を行った。
- (65) 1998 年に無形資産を包括的に扱う基準として承認がなされたもので、2004 年 3 月に企業結合会計プロジェクトの一環として改訂がなされている。

- (a) 分離可能であること。すなわち、独立に若しくは関連する契約や資産・負債と一体として、企業から分離、区分、売却、譲渡、ライセンス、貸与若しくは交換できること
- (b) 譲渡可能であるか、若しくは企業やその他の権利・義務から分離可能か否かにかかわらず、契約上の権利若しくは他の法的権利から生じたものであること

このことから、IAS では、企業の「営業権（のれん）」については、当該企業から分離可能でも譲渡可能でもないことから無形資産からは除外されることになっている。

会計と税務ではその目的が異なっており、会計上の定義をそのまま税務に用いるべきとは思わないが、上記の5つの要件は、無形資産についての税務上の一般的定義の策定について参考になるものであると思慮する。

② 無形資産について一般的定義を置くこと

現状での無形資産の定義に列挙された例示をみても、これら無形資産の範囲はかなり幅の広いものであり、無形資産といっても個性が強いものと思われることから、これに一般的定義を置くことは容易ではないものとするが、無形資産の定義により高い明瞭性と確実性を与えるためには、課税上においても一般的定義は必要ではないかと思慮する。

③ 無形資産のカテゴリーを明確に示した上で例示列挙を行うこと

無形資産について課税上の一般的定義をおいた上で、無形資産の例示列挙については、そのカテゴリーを明示して、それぞれに明瞭性と確実性を高められるような例示列挙をすべきである。

(2) 米国で議論されている「営業権」等は無形資産として認定されるのか

現在、米国で行われている無形資産の定義の改正については、上記の米国の例示列挙に、内国歳入法典 936 条(h)(3)(B)(v)として、「営業権（のれん）」、「持続的企業価値」及び「有用な労働力」を追加するものであるが、米国の会計事務所等から強い反発が示されている。

なお、米国の会計事務所は、米国が 1994 年移転価格最終規則を策定するときに、これらを無形資産として定義することの是非についてパブリック・コメントを取った結果として無形資産にならなかったものであることを根拠にして反対を表明している⁽⁶⁶⁾としている。個人的な意見としては、1994 年当時のパブリック・コメントで、これらを無形資産にしなかったとしても、それだけでこれらを無形資産に明記することを認めないとするには、根拠として薄弱ではないかと思慮するところである。

我が国においては、例えば、事業再編取引に係る機能移転においては、「営業権（のれん）」、「持続的企業価値」及び「有用な労働力」は、事業再編にとって重要な役割を担うことがあり得るものであり、また、我が国の場合には、既に外国子会社配当益金不算入制度が導入されていることから、これらが国外に流出するときに課税ができなければ、実態として課税権を放棄することになることから、これらを移転価格税制の対象となる無形資産として明確に示す必要があるものと思慮する。

(3) 移転価格税制における無形資産の一般的定義の試案等

上記の検討を踏まえ、我が国における課税上の無形資産の一般的定義としては、次のようなものが考えられるのではないかと思慮する。

● 移転価格税制での無形資産の一般的定義

企業会計上の無形資産の定義における要件は、資産としての要件も含めて以下の 5 つの要件があげられている。

- ① 企業が支配していること
- ② 将来の経済的便益が存在していること
- ③ 物理的実体がないこと
- ④ 識別可能であること
- ⑤ 非貨幣性資産であること

(66) 平成 24 年 4 月 18 日に開催された租研講演「米国の移転価格税制アップデート：執行とテクニカル・アプローチのシフトと関連政策手段」におけるペーカー・マッケンジーの会計士の説明による。

このうち、「④識別可能であること」については、「分離可能であること」及び「譲渡可能であるか契約上の権利等から生じたものであること」（以下「譲渡可能等であること」という。）のいずれかを満たすことであるとされている。

そこで、移転価格税制上における無形資産の一般的定義として、上記の5つの要件について検討をするに、このうち、①、②、③及び⑤については、そのまま移転価格税制においても当てはまるものと考えられる。しかし、④の企業と分離可能であること又は譲渡可能等であることについては、国際企業会計では前述のように「営業権（のれん）」は企業から分離可能でも譲渡可能でもないとしてこれを無形資産に含めないが、移転価格税制上は、特に、事業再編においては、「営業権（のれん）」は国外関連者に移転される資産であると認識されることから、これには該当しないものとする。

その代わりに、移転価格税制では、具体的な価値を算定できないものをその対象とできないことから、「評価額が算定できること」を要件として追加することではどうかと考える。この評価額の算定については、当該資産がオフバランスである場合に、当該資産が含まれるとする事業再編等の取引において、その資産の価値が当該取引の対価の額に含まれていることが認識されれば足りるものとし、当該資産の評価額を個別に算定することまでは要しないこととする。

したがって、移転価格税制上の無形資産の一般的定義として、次のようなものかどうかと考える。

「法人が所有する、現在及び将来において企業価値を増進させることが見込まれるもので、物理的実体はないが、評価額の算定が認識できるもので、金融資産にはならないもの」。

- 移転価格税制上の無形資産のカテゴリー別での例示列举

上記の無形資産の一般的定義に該当するものを例示列举する場合には、それをカテゴリー別に行うこととし、「製造及び建築関連の無形資

産」、「販売又は役務提供関連の無形資産」、「契約関連の無形資産」、「研究開発の無形資産」、「営業権・継続企業関連の無形資産」、「人的資源関連の無形資産」、「知的財産関連の無形資産」及び「許可・権利等の無形資産」の8つのカテゴリーを置くことが有用ではないかと考える⁽⁶⁷⁾。

具体的には、これらのカテゴリー別に無形資産を列挙すると、以下のような例示列挙ができるものと思慮する。

- 製造及び建築関連の無形資産
 - 個別製品に係る製造特許、製造工程、製造ソフトウェア、製造ノウハウ、建築特許、建築工程、建築ソフトウェア、建築ノウハウ、設計、デザイン
- 販売及び役務提供関連の無形資産
 - 商標権、商号、ブランド名、顧客リスト、広告、販売特許、販売モデル、販売ソフトウェア、販売促進ノウハウ、販売網、役務提供特許、役務提供ソフトウェア、役務提供ノウハウ、顧客との信頼関係
- 契約関連の無形資産
 - 製造契約、販売契約、役務提供契約、建築契約、管理契約、ライセンス、ロイヤルティ、フランチャイズ契約、サプライ契約、雇用契約、人材派遣契約、現状維持契約、競業禁止契約
- 研究開発の無形資産
 - 現状の研究開発状況、研究開発成果、基礎技術特許、研究開発ソフトウェア、研究開発ノウハウ
- 営業権・継続企業関連の無形資産
 - 製造管理、販売管理、人事管理等の企業の管理手法、各種管理ソフトウェア、経営ノウハウ、資金調達に係る取引網・ノウハウ
- 人的資源関連の無形資産

(67) なお、無形資産によっては、2つ以上のカテゴリーに掲げられるものもある。

専門能力等を備えた人材、人材の育成マニュアル、人材育成ソフトウェア、人材の育成ノウハウ

- 知的財産関連の無形資産（他の無形資産に含まれるものを除く。）
 楽曲、歌詞、映画・音楽の映像データ、写真データ、文学や記事のコンテンツ、学術上の財産権
- 許可・権利等の無形資産
 製造許可、販売許可、営業許可、建設許可、掘削・水利・その他の利用権

4 無形資産の「所有者」の認定

独立企業原則における無形資産の譲渡又は使用の対価については、当該無形資産の「所有者（owner）」に支払われなければならない。無形資産の「所有者」の認定については、「法的所有権」、「経済的所有権」及び「実質的所有権」の3つの概念に基づいて判断がなされるところである。

「法的所有権」は当該無形資産の法的な名義が誰なのか、「経済的所有権」は当該無形資産の醸成に係るコストとリスクを誰が負っており、かつ、それに帰属する所得を誰が得る権利を持つのか、「実質的所有権」は当該無形資産の使用を通じてその事業活動の中で実際の支配を誰がしているのかを明らかにする必要があるとされる。

この無形資産の「所有者」に係る OECD、米国及び我が国の取扱いについては、以下のようになっている。

- OECDにおける無形資産の「所有者」の取扱い

OECD 移転価格ガイドラインでは、パラグラフ 6.38 で、「一般に、独立企業間取引においては、マーケティング上の無形資産の法律上の所有者でない者が、当該無形資産の価値を増加させるマーケティング活動に係る将来の収益を得る資格は、原則的にはその者の権利の実質的中味による」としており、「当該契約が商標製品の独占販売権に係る長期の契約である場合には、販売者は、売上げや市場のシェアを通じて無形資産

の価値を高める場合には、その投資から収益を得る資格があるかもしれない。そのような場合には、当該販売者が取得する収益の持分は、独立の販売者が比較可能な状況において得であろう収益に基づき決定されるべきである」との解説がなされている。

したがって、OECD 移転価格ガイドラインでは、無形資産からの収益の持分について、その「法的所有権」のみにより判断するのではなく、独立企業が比較可能な状況において得であろう収益に基づき「経済的所有権」により無形資産からの収益の持分が決定されるべきであるとして、「法的所有権」に加えて「経済的所有権」を考慮することで、独立企業原則に基づき無形資産からの収益の持分を決定すべきであるという考え方が示されている。

- 米国における無形資産の「所有者」の取扱い

米国では、移転価格税制に係る財務省規則 § 1.482-4(f)(3)「無形資産の所有権」において、「知的財産権法の規定による無形資産の所有者又は契約条項等に基づく無形資産の権利保護者が、当該取引の所有権の経済実態に矛盾をきたさない限り、唯一の所有者とされるであろう」と規定され、「知的財産権法の規定又は契約条項等に基づく無形資産の所有者が存在しない場合には、事実や状況に基づき、その無形資産を管理している関連納税者が、唯一の所有者とされるであろう」と規定されており、米国では原則として「法的所有権」が優先され、法的所有者が存在しない場合には「実質的所有権」により判断されることが規定されている。

加えて、財務省規則 § 1.482-4(f)(4)「他の者が所有する無形資産の価値への貢献」において、「他の関連納税者が所有する無形資産について、現実に、開発、価値の増加がなされ、又は合理的に予測できる場合には、関連納税者の貢献に対する独立企業間価格は内国歳入法典 482 条の規定に従い決定される」と規定されていることから、他の者が所有する無形資産の価値への貢献が認められる場合には、米国では独立企業原

則に基づき「経済的所有権」による判断がなされることになる。

- 日本における無形資産の「所有者」の取扱い

我が国では、移転価格要領 2-12「無形資産の形成、維持又は発展への貢献」において、「無形資産の使用許諾取引等について調査を行う場合には、無形資産の法的な所有関係のみならず、無形資産を形成、維持又は発展（以下「形成等」という。）させるための活動において法人又は国外関連者の行った貢献の程度も勘案する必要があることに留意する。なお、無形資産の形成等への貢献の程度を判断するに当たっては、当該無形資産の形成等のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において法人又は国外関連者が果たした機能等を総合的に勘案する」と規定がなされており、これは、無形資産の「法的所有者」とその形成・維持・発展への貢献を行った「経済的所有者」とが一致しない場合には、「経済的所有者」の無形資産の形成・維持・発展への貢献の程度も勘案することが必要であることを指摘している。したがって、我が国は、OECDと同様に、「法的所有権」に加えて「経済的所有権」を考慮することで、独立企業原則に基づき無形資産からの収益の持分を決定すべきであるという考え方が示されているということになる。

このように、無形資産の「所有者」については、OECD、米国及び我が国とも「法的所有権」を原則としつつも、その事実や状況に基づき「経済的所有権」により独立企業原則に従って判断がなされることとされている。

したがって、事業再編取引において無形資産の所有権が国外関連者に移転される場合には、「法的所有権」を原則としつつも、それまでの無形資産の形成・維持・発展への貢献の程度を勘案することが必要であると考えられる。

加えて、移転後において、例えば、我が国の法人から国外関連者に無形資産が移転された場合において、引き続き、我が国の法人が、「経済的所有者」としてその無形資産の形成・維持・発展へ貢献するのであれば、移転後にお

ける我が国の法人へのその無形資産からの収益の持分は、この追加的な「無形資産の形成・維持・発展への貢献」を勘案したものになることに留意すべきである。

5 無形資産の「評価」

(1) 無形資産の一括移転に係る独立企業間価格の算定方法

無形資産の「評価」において最も問題となることは、「比較対象取引の存在しない無形資産の価値をどのように評価するのか」ということである。無形資産の取引には、一般に、使用許諾取引と一括移転（譲渡）取引があり、前者の場合に比較対象取引が存在しないときの独立企業間価格の算定方法としては「利益分割法（Profit Split Method：PS法）」があるが、後者の場合の比較対象取引が存在しないときの独立企業間価格の算定では「利益分割法」の利用はできない。

事業再編取引では、一般に無形資産の一括移転取引がなされることから、一部の国（ドイツ、デンマーク）を除いてこれに対する適当な独立企業間価格の算定方法は存在しないことになる。

そこで、現状における OECD、米国及び我が国の「無形資産に係る独立企業間価格の算定方法」について、以下にみよみる。

● OECD における無形資産の一括移転に係る独立企業間価格の算定方法

OECD 移転価格ガイドラインにおいて、無形資産の一括移転に係る独立企業間価格の算定方法は示されてはならず、2010年に追加された第9章「事業再編に係る移転価格上の側面」においても、事業再編取引に比較対象取引が存在しないことがあることは指摘されているが、これに対する具体的な独立企業間価格の算定については一切説明がなされていない。

OECD の租税委員会は、2011年1月に「関連会社間の無形資産取引に係る移転価格の側面」について新たなる課題として取り上げることを承認しており、このなかで、ディスカウント・キャッシュフロー法など

の会計上の評価手法の分析等が行われているようである。

したがって、現状のところ、OECD 比較対象取引の存在しない無形資産の一括移転取引に係る独立企業間価格の算定方法は示されていないということになる。

- 米国における無形資産の一括移転に係る独立企業間価格の算定方法

米国では、第3章で既に説明をしたが、コスト・シェアリング契約に係る独立企業間価格の算定方法として、2005年コスト・シェアリング改正規則案において「収益基準法」が導入されている。

「収益基準法」については、2008年12月のコスト・シェアリング暫定規則を経て、2011年12月に公表されたコスト・シェアリング最終規則のなかで、その適用には一貫した財務予測を使用する必要があることに係る詳細な指針等が示され、加えて、同月に2011年コスト・シェアリング暫定規則が公表され、そのなかで、「収益基準法」を適用する場合の割引率（Discount Rate）の算定に関する詳細な追加的指針が規定され、「収益基準法」の適用から恣意性を排除しようとの米国の認識が覗われるところである。

米国では、比較対象取引の存在しないときの無形資産の一括移転に対応可能な独立企業間価格の算定方法としては、この「収益基準法」を適用することが考えられるところであり、IRSの移転価格担当の高官もそのような見解を示している。

平成24年4月18日に開催された租研講演「米国の移転価格税制アップデート：執行とテクニカル・アプローチのシフトと関連政策手段」において、バーカー・マッケンジーの会計士から、IRSの移転価格担当の高官が、この「収益基準法」についてコスト・シェアリング契約以外のケースにおいてもその適用が考えられる算定方法であるとの認識を示していたとの説明がなされている。

したがって、米国においては、今後、コスト・シェアリング規則のなかでその適用手続の明瞭性及び画一性が図られてきている「収益基準

法」が、比較対象取引の存在しないときの無形資産の一括移転に係る独立企業間価格の算定方法として定着していくのではないかと思慮する。

- 日本における無形資産の一括移転に係る独立企業間価格の算定方法

我が国においては、比較対象取引の存在しない無形資産に係る独立企業間価格の算定方法としては、「寄与度利益分割法」⁽⁶⁸⁾があげられるが、これは無形資産の使用許諾取引に適用が可能なものであり、無形資産の一括移転取引に対して適用可能ではない。

なお、平成 23 年度税制改正で租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号が改正され「比較利益分割法」及び「残余利益分割法」が法定されたが、これらも無形資産については使用許諾取引を適用対象としたものであり、加えて、これらの適用には比較対象取引が必要なことから⁽⁶⁹⁾、これらは比較対象取引が存在しない無形資産に係る独立企業間価格の算定方法として適用可能ではない。

したがって、我が国においては、現状では、比較対象取引の存在しないときの無形資産の一括移転に係る独立企業間価格の算定方法は存在していないことになる。

(2) 我が国における比較対象取引が存在しない無形資産の一括移転への対応

比較対象取引の存在しない無形資産の一括移転取引に係る独立企業間価格の算定方法としては、上記の OECD のディスカウント・キャッシュフロー法などの会計上の評価手法の検討や米国での「収益基準法」の適用、加えて、前章までにみた、ドイツの「仮想的独立企業間価格」の算定方法、デンマークの評価ガイドラインに基づく会計上のインカム・メソッドの利用などがあげられるところである。

(68) 法令上の用語としては、「寄与度利益分割法と同等の方法」又は「寄与度利益分割法と同等の方法」が正確な表記となるが、ここでは簡便的に「寄与度利益分割法」と表記しておく。以下同じ。

(69) 「残余利益分割法」についても、我が国ではその第 1 段階において比較対象を必要とする規定振りとなっており、厳密には比較対象取引が存在しないと適用できない方法となっている。

したがって、我が国においても、比較対象取引の存在しない無形資産の一括移転取引に係る独立企業間価格の算定方法として、会計上の評価手法であるインカム・メソッドを独立企業原則に基づいて利用することを検討すべきである。

この場合に、納税者及び税務当局の恣意的な適用を避けるために、耐用年数や現在割引率の設定などの手続きについて、米国の財務省規則や前章でみたドイツ事業再編調査通達のように、画一的な取扱いを定めるべきであると思慮される。

6 「所得相応性基準」の導入の必要性

事業再編取引への移転価格税制の適用において、比較対象取引の存在しない無形資産の一括移転取引に係る独立企業間価格の算定方法として、会計上の評価手法であるインカム・メソッドを利用するのであれば、このインカム・メソッドは、「将来の予想利益」⁽⁷⁰⁾、「予想期間」⁽⁷¹⁾、「現在割引率」⁽⁷²⁾という予測数値によって価値を測定する方法であることから、これらの当初の予測が現実から大きく乖離した場合には、独立企業間価格の算定結果が実際の所得から大きく乖離することがあり得ることになる。このような場合の対応

(70) インカム・メソッドで採用される予想利益としては、無形資産に帰属する会計上の利益やキャッシュフローが用いられるのが一般的である。

(71) 取得無形資産が一連の経済的利益を生み出すとされる期間が、予想期間とされるが、この期間は無形資産の使用年数ということもできる。使用年数としては、経済的使用年数、技術的使用年数、法的使用年数、契約上の使用年数などが考えられ、このなかで最も短い使用年数を採用するのが一般的である。

予測期間の測定方法は、無形資産の種類別に以下のように分類されている。

- ・ 統計的手法により測定できる無形資産 — 顧客リスト、購買契約、フランチャイズ契約
- ・ 法定期間、約定期間が定められているもの — 特許権、著作権、賃貸権、供給契約、ライセンス契約、フランチャイズ契約
- ・ 技術的、経済的陳腐化を考慮して主観的分析によって決められるもの — 特許権、商標

(72) 事業体に適用される割引率と資産の構成の関係を考慮して取得無形資産の割引率を推計するか、取得無形資産に特有のリスクを反映した割引率が用いられることが一般的である。

策として、米国・ドイツで導入されている「所得相応性基準」があるわけである。

「所得相応性基準」の我が国への導入については、平成 22 年 11 月 9 日の税制調査会の専門家委員会で「国際課税に関する中長期的な課題」の「無形資産の取扱い」なかで取り上げられており、これについては「課税権を確保しつつ適正な経済活動も阻害しないよう、民主的なプロセスの中で妥当な制度を整備していくということではないか」との指摘がなされている。

我が国において「所得相応性基準」が導入できるかどうか、今後の検討を待たなければならないが、事業再編取引への移転価格税制の適用をより適正なものにする観点からは、必要な措置であると考えるところである。

7 事業再編取引に係る文書作成義務を伴う「文書化」の導入の必要性

我が国の移転価格税制における文書化については、我が国では、推定課税（租特法 66 条の 4 第 6 項）及び第 3 者への質問検査権（租特法 66 条の 4 第 8 項）について、その発動要件として「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」を「遅滞なく提示し、又は提出しなかった場合」が置かれており、文書化は移転価格税制上の納税者への義務規定とはなっていない。

事業再編取引に対する文書化については、ドイツにおいて「同時文書化」の対象とされている⁽⁷³⁾など、一層厳格な対応がとられていることから鑑みても、我が国においても、このような取引に関しては、限定的に文書化を義務化すべきではないかと考える。

また、平成 22 年度の税制改正で、租税特別措置法規則 22 条の 10 において、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」が具体的に規

(73) 租税基本法 90 条 3 項で、国外関連者との取引についてその種類・内容に関し記録文書を作成しなければならないとされ、そのうち「例外的取引 (extraordinary transactions)」については速やかに文書化をしなければならないとして、これについては「同時文書化」を義務づけるものとなっており、事業再編取引は「例外的取引」であるとされている。

定されたことで、その明確化がなされているが、事業再編取引に係る文書化のためには、特に移転される「機能」が重要かつユニークな無形資産である場合を考慮に入れて、以下のような項目について文書化をする必要があると考える⁽⁷⁴⁾。

- 事業再編の概要及び「機能」の特定に関する文書
 - 事業再編による組織変更の概要・目的・国外関連者ごとの効果
 - 事業再編の対象となる国外関連者の内容
 - 事業再編に係る取決め及び契約書等
 - 事業再編で国外に移転される「機能」の種類、内容（取引形態、使用方法、耐用年数、使用年数、使用場所、「機能」が複数の資産で構成される場合にはその構成等）及び法律上の保護の有無等
 - 「機能」の移転の内容、当該移転の対価の額及び当該契約書の写し
 - 「機能」の移転に係る実態（業務管理、在庫管理、人的配置等の変化の有無）

[以下「機能」に重要な無形資産がある場合を想定]

- 事業再編自体への移転価格税制の適用に関して要求される文書
 - 当該無形資産の移転の対価の額及びそれが独立企業間価格であるという根拠等
 - 当該無形資産の移転時点における評価額及びその評価方法
 - 当該無形資産から生じる予測便益並びにリスク及びその再配置状況
 - 調整的支払（予測便益と実際便益の差異を調整するための支払等）に関する文書
- 事業再編後の取引への移転価格税制の適用に関して要求される文書
 - 当該使用許諾に係る契約の内容、ロイヤルティ料率及び当該契約書の写し
 - 当該使用許諾に係るロイヤルティ料率等が独立企業間価格である

(74) 居波邦泰「アドビ事案に係る国際的事業再編の観点からの移転価格課税の検討(下)」税大ジャーナル15号128頁(2010)。

という根拠等

- 所得相応性基準の適用のために必要な文書
 - 当該無形資産の移転の対価の額を各事業年度に割り振った金額及びその計算根拠等
 - 各事業年度における当該無形資産によって稼得された所得金額と当該無形資産の移転の対価の額を各事業年度に割り振った金額とが相応していることを検証した書類
 - 所得相応性基準を満していなかった場合の定期的調整の検討資料等
- ☆ 国外関連者における当該無形資産の使用実態・所得獲得スキーム等（製造利用、販売利用、コスト削減効果等）
- ☆ 各事業年度における当該無形資産によって稼得された所得金額等（当該無形資産が関わった総所得金額及び当該無形資産に帰属する所得金額）
- ☆ 事業再編時において独立企業間価格の決定の際に考慮された要因等に重要な変化が生じた場合又は特異な発生事項が生じた場合には、その内容及び調整資料等

（注）上記の所得相応性基準の適用のために必要な文書のうち、星印をつけた3項目については国外関連者から無形資産の移転後において継続的に入手する必要がある、これらについては当該無形資産の移転等に係る国外関連者との契約のなかに織り込むこと等で入手可能にしておくことが必要であるものとする。

第2節 我が国における国際的事業再編への対応策

上記の検討を踏まえて、我が国における国際的事業再編への対応策を考えるに、これには、APAと移転価格調査とは異なった対応が必要になると考える。なお、事業再編取引において移転された機能について、特に問題となるのは無形資産であることから、以下においては、無形資産を中心として説明を行う。

1 APAにおける国際的事業再編への対応策

国際的事業再編で重要な無形資産等が国外に移転される場合に、独立企業間価格を算定するための課税上の重要な要因は、前述のように、①移転された無形資産の「範囲」、②移転された無形資産の「所有者」、③移転された無形資産の「評価」について明らかにすることである。このことを踏まえ、APAでの国際的事業再編に係る納税者への対応策については、以下のように考える。

(1) 無形資産の「範囲」、「所有者」及び「評価」の自主的開示の態様

事業再編取引に係る独立企業間価格の算定のためには、その対象となる無形資産の「範囲」、「所有者」及び「評価」について明らかにしなければならないが、現状において法令上及び移転価格要領等で具体的な取扱いが示されておらず、また、必要な情報は納税者側に存在していることに鑑みると、APAにおいては、これらについての考え方の指導をしつつ、納税者側から税務当局に意思表示をするよう促してはどうかと考える。

具体的には、以下の事項を記載した書類等を納税者に作成して提出をしてもらう。

① 無形資産の「範囲」について

移転させた無形資産」のすべてを、前述の無形資産のカテゴリ別に、かつ、当該無形資産のオンバランス及びオフバランスを付記して表記させ、このうち、どの無形資産を移転価格税制の課税対象として認識しているのかについての意思表示をさせる。

② 無形資産の「所有者」について

移転させた無形資産等のすべてを対象として、その所有者を、「法的所有権」、「経済的所有権」及び「実質的所有権」を明示して記載させる。

③ 無形資産の「評価」について

課税対象となると認識している無形資産について、その評価額、使用した評価方法を記載させ、併せてその根拠書類等を提出させる。

- (2) 開示させた「範囲」、「所有者」及び「評価」に基づいての納税者との協議
納税者から提出された書類等に基づいて、当該無形資産の「範囲」、「所有者」及び「評価」が妥当なものであり課税上容認できるかについての検討を行い、課税上問題がある場合には納税者との協議を行う。

このとき、「評価」については、過小評価がなされていると認められる場合など、将来的な実数値による評価の調整について納税者に了承させることが考えられる。

⇒ これは、納税者に、実態として、所得相応性基準（定期的調整）の任意での受入れを指導するということになる。APA は、もともと当初予定値から乖離がある場合には、実数値による調整を前提としている制度であることから、この受入れは可能ではないかと思慮する⁽⁷⁵⁾。

- (3) APA の合意期間における「評価」についての継続的な報告

APA は、合意内容の妥当性について継続的に確認を行っていく制度であり、国際的事業再編に係る無形資産等の「評価」については、APA の合意期間での継続的な報告を徴することとする（実態としての文書化義務の指導）。

2 移転価格調査における国際的事業再編への対応策

移転価格調査においては、納税者が協力的とは限らない上に、課税処分についてはその判断及び理由付記を法令の根拠に基づいて行う必要がある。そのため、移転価格調査において国際的事業再編に対しの確な対処するためには、以下のような対応策が必要になるものとする。

- (1) 対象となる「機能の範囲」と無形資産の「定義」の明確化

－移転価格要領の改正

我が国の事業再編取引への移転価格税制の適用において対象とすべき

(75) 無形資産等の「評価」の算定は非常に困難なものであるが、この対応であれば、当初において納税者が過小評価をしてもその課税上の弊害を防止することが可能となる。

「機能の範囲」としては、会計上において評価額の算定が可能である又は比較対象取引が存在する「有形資産及び無形資産」とすることを、移転価格要領に明記する。

加えて、「無形資産」の定義について、移転価格要領において法令規定の追加説明として位置づけ、その「一般的定義」及び「カテゴリー別の例示列挙」を行うことで、その明確化を図る。

(2) 無形資産の「所有者」の明確化

－移転価格要領の改正

事業再編取引において無形資産の所有権が国外関連者に移転される場合には、「法的所有権」を原則としつつも、それまでの無形資産の形成・維持・発展への貢献の程度を勘案することが必要であることを明記する。

特に、事業再編後において、我が国の法人から国外関連者に無形資産が移転された場合において、引き続き、我が国の法人が、「経済的所有者」としてその無形資産の形成・維持・発展へ貢献するのであれば、事業再編後における独立企業間価格の算定において、我が国の法人の追加的な「無形資産の形成・維持・発展への貢献」を勘案して算定を行うことを明記する。

(3) 比較対象取引の存在しない無形資産の一括移転に係る評価

－措置法令の改正等

比較対象取引の存在しない無形資産の一括移転に係る独立企業間価格の算定方法として、会計上の評価手法であるインカム・メソッドを独立企業原則に基づいて適用することを、措置法令に規定し、恣意的な利用を防止するために耐用年数や現在割引率の設定などの手続きに係る画一的な取扱いを移転価格要領や事例集に明記すべきである。

将来的に、「移転パッケージ」による包括的評価が可能であると判断された場合には、「移転パッケージ」の定義及び「シナジー効果」考慮に入れた評価方法等を措置法令に規定する。

(4) 事業再編取引に係る文書作成義務を伴う「文書化」の導入等

－措置法令の改正

事業再編取引に対する文書化については、推定課税及び第3者への質問検査権に係る発動要件としてではなく、文書作成義務を伴う「文書化」として措置法令を改正して導入すべきである。さらに、事業再編取引に係る文書化のための文書を具体的に規定すべきである。

そのうえで、事業再編取引に係る文書化義務が履行されておらず非違が把握された場合には当該加算税について加重される措置を又は文書化義務が履行されてはいたが非違が把握された場合には当該加算税について免除又は軽減される措置を規定すべきである。

加えて、事業再編取引に係る文書化義務が履行されていなかった場合には、立証責任が納税者に転換されることを措置法令に規定すべきである。

(5) 「所得相応性基準」の導入

－措置法令の改正

会計上の評価手法であるインカム・メソッドを利用するのであれば、このインカム・メソッドが、「将来の予想利益」、「予想期間」、「現在割引率」という予測数値によって価値を測定する方法であることに鑑み、「所得相応性基準」について措置法令を改正して導入することが望ましい。

3 「OECD 無形資産ドラフト」における検討との対比

OECDが2012年6月6日に公表した「OECD 無形資産ドラフト」においては、上記の移転価格調査における対応策とほぼ同様の項目がその検討対象とされていた。

具体的には、OECD 無形資産ドラフトでは、「無形資産の定義」、「無形資産から生ずる利得の帰属」、「無形資産の利用又は移転を含む取引」及び「無形資産を含む取引の独立企業間対価の決定」の4つがその検討項目とされている。

本論文の最後として、①無形資産の「定義」の明確化、②無形資産の「所

有者」の明確化、③比較対象取引の存在しない無形資産の一括移転に係る評価について、OECDの検討における考え方との対比をしておきたい⁽⁷⁶⁾。

①無形資産の「定義」の明確化については、OECD無形資産ドラフトでは、限定的な定義を置くのではなく、無形資産についての包括的な概念を示すことで、将来的に現れる新しい無形資産についてもそのなかに取り込んでいけるものとしており、本論文の「定義」の明確化のコンセプトと同様のものとなっていると思慮する。

②無形資産の「所有者」の明確化については、OECD無形資産ドラフトでは、無形資産から生ずる利得の帰属について、その法的所有のみに基づくいて、いわゆるタックス・ヘイブン等の国々に帰属させるということは望ましくないとして、経済的所有に基づいて判断をすべきとしたようである。ただし、具体的に経済的所有に基づいてどのように帰属させるかについては意見がまとまっていないようである。このような考え方に、本論文の「所有者」の明確化のコンセプトは沿っているものと思われる。

最後に、③比較対象取引の存在しない無形資産の一括移転に係る評価については、OECD無形資産ドラフトでは、会計上の評価手法であるインカム・メソッドを独立企業間価格の第6の算定方法として採用することとはしないものの、利益分割法の一要素として利用は可能であるとしており、制約的な導入に踏み切るものとしたようである。会計上のインカム・メソッドは、納税者及び税務当局のどちらにおいても恣意的な利用が可能となる側面があり、当初としてはこのような導入も理解できるものとする。本論文では、会計上の評価手法であるインカム・メソッドを恣意的な利用の防止を考慮しつつ制度として導入すべきとしておいたが、OECD無形資産ドラフトではより慎重な対応が覗かれるところである。

(76) 本論文の脱稿期限とほぼ同時にこのOECD無形資産ドラフトが公表されたことから、時間的な制約のため、ここでは概観的な対比に留めるものであり、その妥当性等への考察等については他の機会に譲るものである。

結びに代えて

本論文では、国際的事業再編取引へ移転価格税制を適用するために必要と思われる対応策について提言を行ったわけであるが、これは、2011年のIFAパリ大会の先進諸国のブランチレポーターによる報告からみても、国際的事業再編による機能の国外移転に関しては移転価格税制等による適正な課税がなされる必要があるという認識を大前提にしたものである。

国際的事業再編への課税の必要性については、先進諸国において認識されていることは確かではあるが、その認識の程度については諸外国においてかなりの差があるのではないかと感じられるところである。

価値ある重要な無形資産の国外移転に対して適正な課税を確保するための制度改正を繰り返している米国や2008年に仮想的独立企業間価格の算定方法を制度として法定したドイツは、国内において高付加価値な無形資産の研究開発がこれまで積極的に行われてきており、これらが対価なく国外に流出することでの国家的な損失を防ぐことに真剣に取り組んできている国であり、その取組は、米国での無形資産の超過所得へのCFC税制の導入の検討やドイツでの事業再編調査通達の発遣などで現在も継続されている。

これに対し、米国やドイツに比べ国内での価値ある無形資産の開発件数が少なく、それよりも国外からそれらを流入させることで国家を潤わせようとしている国が、最近においては先進諸国のなかにおいても見受けられる。具体的には、無形資産からの所得には10%以下の税率しか課さないというような「パテント・ボックス制度」を最近において導入した国に、先進国の英国及びフランスが入っており、この他にも、ベルギー、オランダ、ルクセンブルグ（ベネルクス3国）、アイルランド、スイス、スペイン、ハンガリー及び中国がある。

これらの国は、無形資産に関していわゆるタックス・ヘイブン化したかのようと思われる、国際的事業再編による無形資産の国外流出を積極的に受け入れることを国是としたようである。これらの国は、無形資産に限定をしているので自国はタックス・ヘイブンではないと主張するのであろうが、世の中の所得の

主要な発生源が無形資産であると仮定すると、実質的にタックス・ヘイブンを容認したことになるのではないかと思慮する。

したがって、国際的事業再編への課税について、米国やドイツと、上記のпатент・ボックス制度導入国では、そのポジションが大きく異なり、その適正な課税の在り方も根本的に違ってくるのではないかと思慮され、これらが世界的に一様な制度に収斂するものではないと考える。

我が国が、今後、国際的事業再編の場合を含め、価値ある無形資産への課税の在り方について、どのような制度を持つべきかについては、無形資産の国外への流出に対抗している米国・ドイツ型で行くべきか、それを流入させようとしている英国・フランス型で行くべきか、はたまた、隣国の大国である中国がпатент・ボックス制度を既に導入していることを認識して、我が国がどのような国であるかを十二分に考慮した上で判断していくべきではないかと思慮する。

ドイツ事業再編調査通達 仮訳

Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung)
 国際的な機能移転のケースでの関連者間の所得決定の調査のための原則
 (機能移転に係る行政原則)

No	目 次		パラ
1	Allgemeines	総則	—
1.1	Regelungsziel	規則の目的	1
1.2	Regelungsrahmen	規則の構成	—
1.2.1	§ 1 AStG	AStG§1 (国際取引課税法 第1条)	4
1.2.2	Verhältnis des § 1 AStG zu anderen innerstaatlichen Vorschriften	他の国内規則とAStG§1の関係	8
1.2.3	DBA-Vorschriften, die Artikel 9 OECD-MA entsprechen	OECDモデル条約9条に合致する租税条約の規定	9
1.3	Allgemeine Grundsätze zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Funktionsverlagerungen	機能移転への独立企業原則の適用に係る一般原則	11
2	Erläuterungen zu § 1 Absatz 3 Satz 9 bis 12 AStG und zur FVerlV	AStG§1パラ3の9文から12文及びFVerlVの注釈	—
2.1	Begriffsbestimmungen	定義	—
2.1.1	Funktion, § 1 Absatz 1 FVerlV	機能、FVerlV§1パラ1	14
2.1.1.1	Geschäftstätigkeit, § 1 Absatz 1 Satz 1 FVerlV	事業活動、FVerlV§1パラ1の1文	17

2.1.1.2	Organischer Teil, § 1 Absatz 1 Satz 2 FVerIV	組織的な構成要素、FVerIV §1パラ1の2文	18
2.1.2	Funktionsverlagerung, § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG, § 1 Absatz 2 FVerIV	機能移転、AStG§1パラ3の9文、FVerIV§1パラ2	19
2.1.2.1	Fallgruppen	グループケース	21
2.1.2.2	Einstellung bzw. Einschränkung der Funktion beim verlagernden Unternehmen	譲渡企業による機能の放棄又は制限	22
2.1.2.3	Zeitweise Übernahme, § 1 Absatz 2 Satz 2 FVerIV	一時的な譲受け、FVerIV§1パラ2の2文	25
2.1.2.4	Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen (5 Jahresfrist), § 1 Absatz 2 Satz 3 FVerIV	(5年以内の)再編前事業の概要、FVerIV§1パラ2の3文	26
2.1.3	Transferpaket, § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG, § 1 Absatz 3 FVerIV	移転パッケージ、AStG§1パラ3の9文、FVerIV § 1パラ3	28
2.1.4	Gewinnpotenziale, § 1 Absatz 3 Satz 6 AStG, § 1 Absatz 4 FVerIV	潜在的利益、AStG§1パラ3の6文、FVerIV§1パラ4	30
2.1.4.1	Reingewinn nach Steuern	税引後の純利益	31
2.1.4.2	Definition: „Steuern“	定義: 「税額」	33
2.1.4.3	Abgrenzung des Gewinnpotenzials von Geschäftschancen	事業機会の潜在的利益の定義づけ	37
2.1.5	Definition: „wesentlich“, § 1 Absatz 3 Satz 10 AStG, § 1 Absatz 5 FVerIV	定義: 「重要な」、AStG§1パラ3の10文、FVerIV§1パラ5	—
2.1.5.1	Maßstäbe	判断基準	38
2.1.5.2	Glaubhaftmachung	立証	40

2.1.6	Funktionsverdoppelung, § 1 Absatz 6 FVerlV	機能複製、FVerlV §1パラ6	—
2.1.6.1	Abgrenzung zur Funktionsverlagerung	機能移転への定義づけ	42
2.1.6.2	Funktionsverdoppelungen, die zu Funktionsverlagerungen werden	機能移転へと変わる機能複製	—
2.1.6.2.1	Maßgeblicher Zeitpunkt	決定的な時点	45
2.1.6.2.2	Funktionseinschränkung aus anderen Gründen	他の理由による機能制限	46
2.1.6.2.3	Unmittelbarkeit	直接的な関係	47
2.1.6.2.4	Bagatellregelung	些細なことによる適用除外規定	48
2.1.7	Negativabgrenzung, § 1 Absatz 7 FVerlV	否定の定義づけ、FVerlV§1パラ7	50
2.1.7.1	Abgrenzung zur Erbringung von Dienstleistungen bzw. zur Veräußerung oder Überlassung von Wirtschaftsgütern, § 1 Absatz 7 Satz 1 FVerlV	資産の譲渡又は使用許諾若しくは役務の提供の定義づけ、FVerlV§1パラ7の1文	51
2.1.7.2	Abgrenzung zur Personalentsendung, § 1 Absatz 7 Satz 2 erster Halbsatz FVerlV	従業員派遣の定義づけ、FVerlV§1パラ7の2文の前半	54
2.1.7.3	Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit	事業活動の新たなる開始	57
2.1.7.4	Drittvergleich, § 1 Absatz 7 Satz 2 zweiter Halbsatz FVerlV	第三者の比較対象取引、FVerlV§1パラ7の2文後段	58
2.2	Regelungen zum Transferpaket, § 2 FVerlV	移転パッケージについての規則、FVerlV§2	—
2.2.1	Allgemeines zur Preisbestimmung, § 2 Absatz 1 FVerlV	価格決定に係る一般規定、FVerlV§2パラ1	—

2.2.1.1	Standardmethoden zur Bestimmung des Verrechnungspreises	移転価格の決定に係る標準的方法	61
2.2.1.2	Hypothetischer Fremdvergleich	仮想的比較対象取引	62
2.2.2	Routineunternehmen, § 2 Absatz 2 FVerlV	ルーティン事業、FVerlV§2パラ2	—
2.2.2.1	Funktionsverlagerung auf ein Routineunternehmen, § 2 Absatz 2 Satz 1 FVerlV	ルーティン事業上の機能移転、FVerlV§2パラ2の1文	66
2.2.2.2	Funktionsverlagerung durch Ausweitung einer Funktion, § 2 Absatz 2 Satz 2 FVerlV	機能の拡張を通しての機能移転、FVerlV§2パラ2の2文	68
2.2.3	Öffnungsklauseln, § 1 Absatz 3 Satz 10 AStG	適用除外規定、AStG§1パラ3の10文	69
2.2.3.1	Öffnungsklausel, § 1 Absatz 3 Satz 10 erste Alternative AStG	適用除外規定、AStG§1パラ3の10文の第1の要件	71
2.2.3.2	Öffnungsklausel, § 1 Absatz 3 Satz 10 zweite Alternative AStG, § 2 Absatz 3 FVerlV	適用除外規定、AStG§1パラ3の10文 第2の要件、FVerlV§2パラ3	72
2.2.3.3	Öffnungsklausel, § 1 Absatz 3 Satz 10 dritte Alternative AStG	適用除外規定、AStG§1パラ3の10文の第3の要件	74
2.3	Wertermittlung für das Transferpaket, § 3 FVerlV	移転パッケージのための価値算定、FVerlV§3	—
2.3.1	Barwertermittlung, § 3 Absatz 1 FVerlV	現在価値の算定、FVerlV§3パラ1	82
2.3.2	Berechnung der Gewinnpotenziale, § 3 Absatz 2 FVerlV	潜在的利益の算定、FVerlV§3パラ2	83
2.3.2.1	Bewertungsverfahren	評価方法	87
2.3.2.2	Standortvorteile und Synergieeffekte	ロケーション・セービング及びシナジー効果	93

2.3.2.3	Grad der Fremdfinanzierung	投資収益比率の程度	94
2.3.2.4	Unternehmensstrategisch motivierte Funktionsverlagerungen	企業戦略に動機づけられる機能移転	95
2.3.2.5	Handlungsalternativen	行動の選択肢	96
2.4	Bestandteile des Transferpakets	移転パッケージの構成要素	97
2.4.1	Aufteilung des Werts des Transferpakets, § 4 Absatz 1 FVerlV	移転パッケージの価値の分配、 FVerlV§4パラ1	98
2.4.2	Vermutung für Nutzungsüberlassung, § 4 Absatz 2 FVerlV	使用許諾に係る推量、 FVerlV§4パラ2	100
2.4.3	Nachträgliche Barwertberechnung, § 4 Absatz 3 FVerlV	事後的な現在価値の算定、 FVerlV§4パラ3	103
2.5	Kapitalisierungszinssatz, § 5 FVerlV	現在割引率、FVerlV§5	—
2.5.1	Basiszins	基礎利率	104
2.5.2	Laufzeit	期間	105
2.5.3	Funktions- und risikoadäquate Zuschläge	機能及びリスクに相応した割 増利率	106
2.5.4	Berücksichtigung von Steuern	税額の考慮	108
2.6	Kapitalisierungszeitraum, § 6 FVerlV	資本化期間、FVerlV§6	109
2.6.1	Einheitlicher Kapitalisierungszeitraum für beide Unternehmen	双方の企業のための統一的な 資本化期間	112
2.6.2	Besonderheiten bei endlichem Kapitalisierungszeitraum	有限の資本化期間における特 徴	113

2.7	Berechnung des Einigungsbereichs, § 7 FVerIV	合致領域の算定、FVerIV§7	114
2.7.1	Mindestpreis in Gewinnfällen, § 7 Absatz 1 FVerIV	収益ケースでの最低価格、FVerIV§7パラ1	116
2.7.2	Mindestpreis und Liquidationswert, § 7 Absatz 2 FVerIV	最低価格と処分価値、FVerIV§7パラ2	120
2.7.3	Mindestpreis in Verlustfällen, § 7 Absatz 3 FVerIV	損失ケースでの最低価格、FVerIV§7パラ3	121
2.7.4	Höchstpreis, § 7 Absatz 4 FVerIV	最高価格、FVerIV§7パラ4	124
2.7.5	Verrechnungspreis in den besonderen Fällen des § 7 Absatz 5 FVerIV	FVerIV§7パラ5の特別なケースでの移転価格	127
2.7.6	Wert im Einigungsbereich, Mittelwert, § 1 Absatz 3 Satz 7 AStG	合致領域での価値、中央値、AStG§1パラ3の7文	128
2.7.6.1	Mittelwert	中央値	129
2.7.6.2	Verzicht auf eine Berichtigung	修正の免除	130
2.8	Schadenersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche, § 8 FVerIV	損失補填、代償及び補償の要求、FVerIV§8	131
2.9	Anpassungsregelungen, § 1 Absatz 3 Satz 11 AStG, § 9 FVerIV	調整規定、AStG§1パラ3の11文、FVerIV§9	135
2.10	Erhebliche Abweichungen der Gewinnentwicklung in Veräußerungsfällen, § 1 Absatz 3 Satz 11 AStG, § 10 FVerIV	譲渡のケースにおける収益展開の著しい乖離、FVerIV§1パラ3の11文、AStG§10	138
2.11	Angemessene Anpassungen, § 1 Absatz 3 Satz 12 AStG, § 11 FVerIV	適正な調整、AStG§1パラ3の12文、FVerIV§11	142
3	Ergänzende Hinweise und Einzelfragen	補足的指示と個別問題	—

3.1	Unternehmerische Dispositionsfreiheit; Maßgeblichkeit der abgeschlossenen Geschäfte	経営者の自由裁量； 完結した事業の決定	145
3.2	Informationstransparenz	情報の透明性	149
3.3	Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten	協力及び文書化義務	150
3.3.1	Aufzeichnungspflichten für Funktionsverlagerungen (außerordentliche Geschäftsvorfälle)	機能移転の文書化の義務(例外的な再編前事業)	155
3.3.1.1	Zeitpunkt, in dem sich eine Funktionsverlagerung „ereignet“ hat	機能移転が「生じた」時期	156
3.3.1.2	Hinweise für die Anforderung von Aufzeichnungen	文書化の要求のための指示	157
3.3.2	Andere Funktionsänderungen	他の機能変更	158
3.4	Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörde	税務当局の調査の可能性	—
3.4.1	Vorliegen einer Funktionsverlagerung dem Grunde nach	理由の後での機能移転の提出	159
3.4.2	Folgen der Verletzung von Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten	協力及び文書化義務における不履行の効果	161
3.4.3	Wertermittlung für das Transferpaket in Schätzungsfällen	推計のケースでの移転パッケージのための価値決定	162
3.4.3.1	Barwertermittlung	現在価値の算定	164
3.4.3.2	Bestimmung des Gewinnpotenzials der verlagerten Funktion	移転された機能の潜在的利益の決定	165
3.4.3.3	Kapitalisierungszinssatz	現在割引率	170

3.4.3.4	Kapitalisierungszeitraum	資本化期間	171
3.5	Bilanzsteuerrechtliche Folgen einer Funktionsverlagerung	機能移転の税務決算に係る効果	172
3.6	Lieferungs- und Leistungsverkehr nach der Funktionsverlagerung	機能移転後の販売及び役務提供の取引	174
3.7	Kapitalertragsteuer, Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen und Umsatzsteuer	キャピタルゲイン税、非居住者の税額控除及び付加価値税	176
3.8	Hinweise für Funktionsverlagerungen bei Personengesellschaften	パートナーシップにおける機能移転のための指示	177
3.9	Hinweise für Funktionsverlagerungen zwischen Betriebsstätten	支店間の機能移転のための指示	178
3.10	Behandlung von Funktionsverlagerungen bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2007	2007課税年度までの機能移転の取扱い	180
3.10.1	Prinzip des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (§ 1 Absatz 1 Satz 2 AStG)	2人の堅実かつ誠実な経営者の原則 (AStG§1パラ1の2文)	182
3.10.2	Ertragswertorientierte Gesamtbewertung, § 1 Absatz 3 Satz 5 ff. AStG	収益評価を指向した包括的評価、AStG§1パラ3の5文	184
3.10.3	Wert im Einigungsbereich, Mittelwert, § 1 Absatz 3 Satz 7 AStG	合致領域での価値、中央値、AStG§1パラ3の7文	189
3.10.4	Preisanpassungsklauseln	価格調整条項	191
3.10.5	Ausschöpfung des Schätzungsrahmens wegen Verletzung der Mitwirkungspflichten einer ausländischen nahe stehenden Person, § 162 Absatz 3 Satz 3 AO	国外関連者の協力義務の不履行のための推計の枠組みの使用、AO§162パラ3の3文	198

4	Besondere Aspekte bestimmter Funktionsverlagerungen	特定の機能移転の特別な様相	—
4.1	Verlagerung der Produktion	製造の移転	—
4.1.1	Verlagerung der Produktion auf einen Eigenproduzenten	本格的製造業者への製造の移転	201
4.1.2	Umstellung von Eigenproduktion auf Lohnfertigung	本格的製造業者から限定的製造業者への転換	203
4.1.3	Verlagerung einer Produktion auf einen Lohnfertiger	限定的製造業者への製造の移転	206
4.1.4	Umstellung vom Lohnfertiger zum Eigenproduzenten	限定的製造業者から本格的製造会社への転換	208
4.2	Verlagerung des Vertriebs	販売の移転	—
4.2.1	Verlagerung des Vertriebs auf einen Eigenhändler (bzw. Vertragshändler)	本格的販売業者(及び独占的販売業者)への販売の移転	210
4.2.2	Umstellung eines Eigenhändlers zum Kommissionär oder Agenten	コミッションネアあるいはエージェントへの本格的販売業者の転換	214
4.3	Verlagerung von Forschung und Entwicklung	研究開発の移転	216
4.4	Verlagerung von Dienstleistungen	役務の移転	218
4.5	Verlagerung des Einkaufs	購入の移転	221
Beispiel 1	zur Wertermittlung für Funktionsverlagerungen	機能移転のための価値算定について	—
Beispiel 2	Wertermittlung für Funktionsverlagerungen in Schätzungsfällen	推計のケースでの機能移転のための価値決定	—

I Allgemeines	1 総則
I.1 Regelungsziel	1.1 規則の目的
I Dieses Schreiben regelt die Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung von im Inland Steuerpflichtigen in den Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen i.S.d.§ 1 Absatz 3 Satz 9 und 10 AStG und für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in diesen Fällen.	1 この通達は、AStG§1 パラ 3 の 9 文及び 10 文の国際的な機能移転のケースにおける国内での課税対象となる所得に係る調査並びにこれらのケースへの独立企業原則の適用のための行政原則を規定する。
Der Fremdvergleichsgrundsatz ist der international anerkannte Standard für die Bestimmung von Verrechnungspreisen für grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen (nahe stehende Personen i.S. d.§ 1 Absatz 2 AStG).	独立企業原則は、関連企業（AStG§1 パラ 2 の意味での関連者）間における国際的関連取引の移転価格の決定のための国際的に承認された原則である。
Die Bestimmung von Verrechnungspreisen ist keine „exakte Wissenschaft“, sondern erfordert eine angemessene Beurteilung im einzelnen Fall (Tz. I.13 OECD Leitlinien).	移転価格の決定は、「厳密な科学」ではなく、ただ個々のケースにおいて適切な判断が必要とされるものである。 （OECD 移転価格ガイドライン 1.13 を参照）
Die Grundsätze dieses Schreibens sollen unter Respektierung der unternehmerischen Dispositionsfreiheit (Rn. I45 ff.) vor allem auch dazu beitragen, Doppelbesteuerung in Übereinstimmung mit den internationalen Grundsätzen zu vermeiden oder Besteuerungskonflikte zu lösen.	この通達の原則は、経営者の自由裁量を尊重する（パラ 145）下で、とりわけ、国際的な原則との調和をもって二重課税を回避する又は課税紛争を解決することにも同時に貢献すべきである。
2 Wenn Steuerpflichtige bei ihrer Einkünfteermittlung die Grundsätze dieses Schreibens beachten, kommt es zu keiner Berichtigung der Einkünfte	2 納税者は、その所得の確定の際に、この通達の原則を守るのであれば、AStG§1 による所得の修正をすること

nach § 1 AStG.	にはならない。
Die Wirkungen innerstaatlicher Vorschriften werden durch die Geltung des Fremdvergleichsgrundsatzes, den Deutschland in seinen DBA - entsprechend Artikel 9 OECD-MA - niedergelegt hat, ggf. begrenzt.	この国内規則の趣旨は、独立企業原則の正当性を通して、ドイツを（OECDモデル条約 9 条に一致した）その租税条約に置くことにあり、必要であれば制限をすることにある。
3 Die Grundsätze dieses Schreibens gelten auch für Funktionsverlagerungen ins Inland.	3 この通達の実則は、国内への機能移転にも適用できるものである。
1.2 Regelungsrahmen	1.2 規則の構成
1.2.1 § 1 AStG	1.2.1 AStG§1（国際取引課税法 1 条）
4 § 1 AStG regelt für grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes als Maßstab für Einkünftekorrekturen und ist damit die nationale Rechtsgrundlage für die Wahrnehmung der Deutschland international durch DBA eingeräumten Besteuerungsrechte.	4 AStG§1 は、国際的関連取引に独立企業原則を適用するための所得修正の基準として規制するものであり、それをもって、租税条約に従って国際的に課税権をドイツに与えるための国の法律上の根拠である。
Zum Verhältnis zu anderen innerstaatlichen Vorschriften vgl. Rn. 8 und zu den von Deutschland abgeschlossenen DBA vgl. Rn. 9.	他の国内の規則との関係については、パラ 8 を参照し、ドイツの締結した租税条約については、パラ 9 を参照せよ。
5 § 1 Absatz 3 AStG regelt für Geschäftsbeziehungen i.S. d. § 1 Absatz 1 Satz 1 AStG, zu denen auch Funktionsverlagerungen gehören, wie fremdübliche Verrechnungspreise zu bestimmen sind.	5 AStG§1 パラグラフ 3 は、機能移転を含む、AStG§1 パラ 1 の 1 文の意味での関連取引について、どのように非関連間で一般的な移転価格を決定するかを規定している。
Eine Geschäftsbeziehung kann einen oder mehrere Geschäftsvorfälle umfassen.	ひとつの関連取引が、ひとつ以上の再編前事業を含むことがある。
Für eng miteinander verknüpfte oder wirtschaftlich zusammenhängende Geschäftsvorfälle ist es nicht	相互に緊密に関わった又は経済的に相互関係のある再編前事業について、

<p>sachgerecht, sie isoliert zu betrachten, weil auch voneinander unabhängige fremde Dritte einen solchen Zusammenhang für die Preisbestimmung berücksichtigen würden (Tz. 3.9 ff. OECD Leitlinien).</p>	<p>それらを分離して考察することは適当ではない。なぜなら、互いに独立した非関連の第3者も、価格決定のために、そのような相互関係を考慮に入れるからである。(OECD 移転価格ガイドライン 3.9を参照)</p>
<p>6 In Fällen von Funktionsverlagerungen, sind die Verrechnungspreise grundsätzlich auf der Grundlage einer Verlagerung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) zu bestimmen (§ 1 Absatz 3 Satz 9 AStG i.V.m.§ 1 Absatz 2 FVerlV).</p>	<p>6 機能移転のケースにおいて、移転価格は基本的に、包括（移転パッケージ）としての機能の移転を基礎として決定される。(AStG§1 パラ 3 の 9 文に関連する FVerlV§1 パラ 2 を参照)</p>
<p>Einem fremden Dritten in der Situation des übernehmenden Unternehmens käme es auf die Übernahme der Funktion (und auf die damit verbundenen Gewinnaussichten) an und nicht vorrangig auf den Erwerb oder die Nutzung einzelner Wirtschaftsgüter.</p>	<p>譲受企業の立場にある非関連の第3者にとって、機能の譲受（及びそれと関連した収益予測）が重要なのであり、個々の資産の取得又は使用は優先性をもって重要とはされない。</p>
<p>In bestimmten Fällen ist nach § 1 Absatz 3 Satz 10 AStG eine Einzelpreisbestimmung für die betroffenen Wirtschaftsgüter und Vorteile zulässig (Rn. 69 ff.).</p>	<p>ある特定のケースにおいては、AStG§1 パラ 3 の 10 文に従って、個別の価格決定が関連資産及び利点のために許容される。(下記のパラ 69 を参照)</p>
<p>7 Sind ausreichend zuverlässige Fremdvergleichswerte für das Transferpaket ermittelbar, gilt § 1 Absatz 3 Satz 1 bis 4 AStG.</p>	<p>7 移転パッケージのための十分に信頼できる比較対象取引が決定できるのであれば、AStG§1 パラ 3 の 1 文から 4 文が適用される。</p>
<p>Anderenfalls ist ein hypothetischer Fremdvergleich nach § 1 Absatz 3 Satz 5 bis 8 AStG durchzuführen (Rn. 62 ff.).</p>	<p>さもなければ、AStG§1 パラ 3 の 5 文から 8 文に従って、仮想的比較対象取引（価値）が算定される。(下記のパラ 62 を参照)</p>
<p>1.2.2 Verhältnis des § 1 AStG zu anderen innerstaatlichen Vorschriften</p>	<p>1.2.2 他の国内規則と AStG§1 の関係</p>
<p>8 Führt die Anwendung des</p>	<p>8 機能移転のケースにおいて、他の所得</p>

<p>Fremdvergleichsgrundsatzes i.S. d. § 1 AStG in Fällen von Funktionsverlagerungen zu weitergehenden Berichtigungen als die Anwendung anderer Einkünfteermittlungs oder Korrekturvorschriften (z.B. § 8 Absatz 3 KStG für die verdeckte Gewinnausschüttung und die verdeckte Einlage, § 4 Absatz 1 EStG für Entnahmen und Einlagen), sind die weitergehenden Berichtigungen zusätzlich neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen (§ 1 Absatz 1 Satz 1 und 3 AStG).</p>	<p>の確定や修正規定（例えば、真実でない利益配分又は積立金に係る KStG§8 パラ 3、借入金と出資金に係る EStG§4 パラ 1）が適用されるときに、（移転価格上の）修正が継続されることで、AStG§1 の意味での独立企業原則の適用がなされる結果になるのであれば、その他の規則に続けて、その上に、（移転価格上の）継続的な修正がなされることになる。（AStG§1 パラ 1 の 1 文及び 3 文）</p>
<p>1.2.3 DBA-Vorschriften, die Artikel 9 OECD-MA entsprechen</p>	<p>1.2.3 OECD モデル条約 9 条に合致する租税条約の規定</p>
<p>9 Der in Artikel 9 OECD-MA (sowie in Artikel 7 OECD-MA) niedergelegte Fremdvergleichsgrundsatz, der in § 1 AStG seine innerstaatliche Ausprägung erfahren hat, ist in allen von Deutschland abgeschlossenen DBA enthalten.</p>	<p>9 OECD モデル条約 9 条（OECD モデル条約 7 条においても同様に）において定められ、国内においては AStG§1 で具体化されている独立企業原則は、ドイツによって締結されたすべての租税条約において含まれる。</p>
<p>Die DBA begrenzen einerseits die Besteuerungsrechte Deutschlands und definieren andererseits den Rahmen, innerhalb dessen Deutschland Besteuerungsrechte aufgrund seiner innerstaatlichen Rechtsgrundlagen - international anerkannt - ausüben kann.</p>	<p>租税条約は、ドイツの課税権を一方で制限し、他方でドイツの課税権を一国際的に認められた・国内の法律上の根拠を基準にしてその範囲内で行使できるという枠組みを定義する。</p>
<p>Die Auslegung des Inhalts des Fremdvergleichsgrundsatzes - sowohl für die DBA als auch für § 1 AStG - folgt regelmäßig dem OECD-Musterkommentar zu Artikel 9 und Artikel 7 sowie den OECD Veröffentlichungen zum Fremdvergleichsgrundsatz (OECD Leitlinien und OECD Betriebsstättenbericht).</p>	<p>独立企業原則の内容の解釈としては、租税条約にとっても、AStG§1 にとっても、OECD モデル条約 9 条及び 7 条のコメンタリーと同様に独立企業原則に係る OECD の公表を正規なものとして基づくものとする。（OECD 移転価格ガイドライン及び OECD 事業報告書）</p>

<p>10 Funktionsverlagerungen sind entsprechend der allgemeinen Systematik der OECD zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu beurteilen. Folgende Aussagen der OECD sind hierfür insbesondere von Bedeutung:</p>	<p>10 機能移転は、独立企業原則の適用に係る OECD の一般的なシステムに従って判断されるべきである。次の OECD のステートメントは、これのために特に重要である：</p>
<p>- die Überlegungen zu immateriellen Wirtschaftsgütern (Kapitel VI, insbesondere Tz. 6.13 ff. OECD Leitlinien),</p>	<p>- 無形資産への考慮 (OECD 移転価格ガイドライン第 6 章、特に、パラ 6.13)</p>
<p>- die Aussagen zur Zusammenfassung mehrerer Geschäftsvorfälle, wenn einzelne Geschäfte so eng miteinander verbunden sind oder so dicht aufeinander folgen, dass eine Beurteilung jedes einzelnen Geschäfts nicht sachgerecht ist (Tz. 3.9 bis 3.12 OECD Leitlinien, u. a. zur möglichen Bildung von Transferpaketen - „package deal“).</p>	<p>- 個々の事業が相互に緊密に結びついているか、あるいは、しっかりと連続して実施されていて、それぞれ個別の事業としての判定が適切でないのであれば、それぞれの再編前事業の概要についてのステートメント (OECD 移転価格ガイドラインパラ 3.12 からパラ 3.9 まで、とりわけ、移転パッケージの潜在的な形成-「パッケージ取引」)</p>
<p>Auch die Aussagen der OECD zu „Business Restructurings“ in Kapitel IXI, insbesondere in Tz. 9.48 ff. OECD Leitlinien (Teil II „Arm’s length compensation for the restructuring itself“), sind für die Beurteilung von Funktionsverlagerungen von Bedeutung.</p>	<p>また、OECD 移転価格ガイドライン第 9 章「事業再編」の 1、特に、パラ 9.48 のステートメント (第 2 部 「事業再編時における独立企業間補償」) は、機能移転の判断にとって重要である。</p>
<p>Der Begriff „Business Restructurings“ beinhaltet die grenzüberschreitende Verlagerung von Funktionen, Wirtschaftsgütern und/oder Risiken (Tz. 9.1 OECD Leitlinien).</p>	<p>「事業再編」という概念は、機能、資産及び／又はリスクの国際的な移転から構成される。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.1)</p>
<p>1.3 Allgemeine Grundsätze zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Funktionsverlagerungen</p>	<p>1.3 機能移転への独立企業原則の適用に係る一般原則</p>

<p>11 Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Fälle von Funktionsverlagerungen macht es erforderlich, die dafür wesentlichen wirtschaftlichen Gründe zu verstehen (Tz. 9.50 ff. OECD Leitlinien).</p>	<p>11 機能移転のケースへの独立企業原則の適用は、そのために本質的な経済的理由を理解することを必要とする。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.50)</p>
<p>Dazu gehört eine Überprüfung der Geschäftsbeziehung auf der Ebene aller daran beteiligten verbundenen Unternehmen (Tz. 9.63 OECD Leitlinien).</p>	<p>そのために、関連取引の調査を、それに関して関係したすべての関連企業のレベルで行う。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.63)</p>
<p>Es ist zu unterscheiden zwischen</p>	<p>それは、以下のことについて識別をするということである。</p>
<p>- den Geschäftsbeziehungen der nahe stehenden Personen vor einer Funktionsverlagerung;</p>	<p>- 機能移転に係る関連者の関連取引 ;</p>
<p>daraus kann u. a. die ursprüngliche Zuordnung von Chancen und Risiken abgeleitet werden.</p>	<p>そのなかでも、とりわけ、機会及びリスクの当初の配置が明らかにされる。</p>
<p>- der Funktionsverlagerung selbst,</p>	<p>- 機能移転自体</p>
<p>- den Geschäftsbeziehungen nach einer Funktionsverlagerung (Rn. 174 f).</p>	<p>- 機能移転後の関連取引 (パラ 174 を参照)。</p>
<p>12 Für die Beurteilung ist es wichtig, einerseits nachzuvollziehen, warum eine grenzüberschreitende Funktionsverlagerung aus Sicht des Konzerns wirtschaftlich sinnvoll ist (§ 3 Absatz 2 Satz 2 FVerlV), z.B. um Synergieeffekte auf Konzernebene zu nutzen (Tz. 9.57 OECD Leitlinien).</p>	<p>12 判定のためには、一方で、なぜ国際的な機能移転がグループの観点から商業的に意味を持つのかを理解することは重要である。(FVerlV§3 パラ 2 の 2 文) 例えば、グループ企業レベルでのシナジー効果に関する。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.57)</p>
<p>Ist die Funktionsverlagerung für den Konzern wirtschaftlich vernünftig, kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass zum Zeitpunkt der Funktionsverlagerung (Rn. 156) Verrechnungspreise bestimmt werden können, die für alle beteiligten Unternehmen zu einem, dem Fremdvergleichsgrundsatz</p>	<p>機能移転がグループ企業にとって商業的に合理的であるならば、すべての関連企業にとって、独立企業原則に対応する結果として生じた機能移転 (パラ 156) の時点での移転価格を決定することを、原則として想定することができる。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.179)</p>

entsprechenden Ergebnis führen (Tz. 9.179 OECD Leitlinien).	
13 Andererseits würden unabhängige Dritte in der Situation der einzelnen beteiligten Unternehmen ihr Verhalten anlässlich einer zwischen ihnen erfolgten Funktionsverlagerung u. a. von folgenden Faktoren abhängig machen:	13 他方で、独立した第3者は、個別の関連企業の状況で、それらの中で機能移転が生じたときに、とりわけ、以下の要因に依存して、それらの行動を行うであろう。
- wirtschaftlich eindeutig vorteilhaftere Alternativen, die den beteiligten Unternehmen - wären sie voneinander unabhängig - jeweils realistischerweise zur Verfügung stehen (Rn. 96).	- 関連企業が、互いに独立した企業であるとして、それぞれ賢明に現実に利用できる、商業的に明確により有利な選択肢 (パラ 96)。
Dazu gehört z.B. auch die Möglichkeit des verlagernden Unternehmens, die Zustimmung zu einer Vereinbarung über eine Funktionsverlagerung zu verweigern oder für die Zustimmung einen besonderen Ausgleich oder eine Entschädigung zu verlangen, bzw. die Möglichkeit des übernehmenden Unternehmens, eine Funktionsverlagerung ohne Zustimmungserfordernis, z.B. durch eine ordnungsgemäße Vertragskündigung, herbeizuführen (Rn. 131 ff., Tz. 9.59 ff. OECD Leitlinien),	例えば、譲渡企業の選択肢としては、機能移転についての取決めの契約を拒むか、あるいは特定の補償又は代償の契約を要求することを、同様に、譲受企業の選択肢としては、契約上の条件なしに、例えば、決められた契約の終結を通して、機能移転を行うことがある。(下記のパラ 131 及び OECD 移転価格ガイドラインパラ 9.59)
- zu erwartende Gewinnpotenziale der beteiligten Unternehmen nach und aufgrund einer Funktionsverlagerung (Rn. 30), wobei die Berechnung des jeweiligen Grenzpreises nur nach den Verhältnissen des jeweils betroffenen Unternehmens erfolgt.	- それぞれの関連企業の事情のみによって、それぞれの境界価格が算定された際の、再編後の機能移転に基づく関連企業の期待されるべき潜在的利益 (パラ 30)
Die tatsächliche Übernahme von höheren Risiken geht regelmäßig mit höheren Gewinnerwartungen einher (Tz. 9.10 OECD Leitlinien),	より高いリスクの実際の引受には、しばしばより高い期待利益を伴う。(OECD 移転価格ガイドライン パラ

	9.10)
- Höhe der Vergütung, die das verlagernde Unternehmen für die Übertragung der für die Funktionsausübung notwendigen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile sowie für den Verzicht auf die zukünftige Nutzung des Gewinnpotenzials erhält (Tz. 9.72 f OECD Leitlinien).	- 譲渡企業が、移転行使のために必要な資産及びその他の利点の譲渡、並びに将来の潜在的利益の使用の放棄によって得る、報酬の高さ (OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.72)
2 Erläuterungen zu § 1 Absatz 3 Satz 9 bis 12 AStG und zur FVerlV	2 AStG§1 パラ 3 の 9 文から 12 文及び FVerlV についての説明
2.1 Begriffsbestimmungen	2.1 定義
2.1.1 Funktion, § 1 Absatz 1 FVerlV	2.1.1 機能、FVerlV§1 パラ 1
14 Eine Funktion ist eine Geschäftstätigkeit, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von Personal in bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden.	14 機能は、類似した事業活動の統合から成り、ある特定の地位あるいは企業部門に配置された要員によって実施された事業活動である。
Eine Funktion ist ein organischer Teil eines Unternehmens, ohne dass ein Teilbetrieb im steuerlichen Sinne vorliegen muss.	個々の機能は、事業の中の一部の業務の結果である。
Die jeweiligen Aufgaben müssen nicht sämtliche, für die Wertschöpfung wichtigen Elemente umfassen.	個々の業務が、価値創造のために、すべて、必ずしも重要な要素を含んでいなければならないというわけではない。
15 Als Funktionen kommen in Betracht: Geschäftstätigkeiten, die zur Geschäftsleitung, Forschung und Entwicklung, Materialbeschaffung, Lagerhaltung, Produktion, Verpackung, Vertrieb, Montage, Bearbeitung oder Veredelung von Produkten, Qualitätskontrolle, Finanzierung, Transport, Organisation, Verwaltung, Marketing, Kundendienst usw. gehören.	15 機能としては、以下のものを考慮することができる: 経営管理、研究開発、資材調達、倉庫保管、製造、包装、配送、建設、製品の加工又は精製、品質管理、資金供給、輸送、組織化、財産管理、マーケティング、顧客サービス等に必要とされる事業活動

<p>16 Zur eindeutigen Abgrenzung einer Funktion von der übrigen Geschäftstätigkeit ist es in Verlagerungsfällen notwendig, die betreffende Funktion anhand der verwendeten Wirtschaftsgüter (insbesondere der immateriellen Wirtschaftsgüter) und Vorteile sowie der mit der bestimmten Geschäftstätigkeit konkret verbundenen Chancen und Risiken tätigkeitsbezogen und objektbezogen zu definieren.</p>	<p>16 残された事業活動に係る機能との明確な境界に関しては、移転のケースにおいて、使用された資産（特に無形資産）及び利点、並びに、ある特定の事業活動と具体的に相互に関連した機会及びリスクをベースにして、活動及び目的に即し当該機能を明確にすることが必要とされる。</p>
<p>Dieses Verständnis liegt § 1 Absatz 2 Satz 1 FVerlV für die Verlagerung von Funktionen und §§ 3 und 4 Absatz 1 FVerlV für deren Bewertung zugrunde.</p>	<p>この解釈が、機能の移転について FVerlV§1 パラ 2 の 1 文の根底に、ベースとなる評価について FVerlV§1 パラ 3 及び 4 パラの根底に、存在している。</p>
<p>Eine Funktion kann insoweit z.B. die Produktion eines bestimmten Produkts oder einer bestimmten Produktgruppe, der Vertrieb eines bestimmten Produkts, einer bestimmten Produktgruppe oder eine bestimmte Geschäftstätigkeit für eine bestimmte Region sein.</p>	<p>機能は、例えば、ある地域のための、ある製品又はある製品グループの製造あるいはある製品、ある製品グループ又はある事業活動のマーケティングであるといえることができる。</p>
<p>Nur wenn eine Einschränkung der Geschäftstätigkeit (Rn. 22 ff.) festgestellt wird, kommt es darauf an, ob diese Einschränkung auf der Verlagerung einer „Funktion“ beruht.</p>	<p>事業活動の制約（下記のパラ 22）が確認される場合に限り、この制約が「機能」の移転に基づいているかどうか重要である。</p>
<p>2.1.1.1 Geschäftstätigkeit, § 1 Absatz 1 Satz 1 FVerlV</p>	<p>2.1.1.1 事業活動、FVerlV§1 パラ 1 の 1 文</p>
<p>17 Eine Geschäftstätigkeit liegt auch vor, wenn diese nur konzernintern erbracht wird.</p>	<p>17 これらが企業内部のみでなされるのであっても、事業活動は存在する。</p>
<p>Ein Tätigwerden gegenüber unverbundenen Marktteilnehmern ist nicht erforderlich.</p>	<p>非関連の市場参入者に対する活動は、必要ではない。</p>

2.1.1.2 Organischer Teil, § 1 Absatz 1 Satz 2 FVerlV	2.1.1.2 組織的な構成要素、FVerlV§1 パラ 1 の 2 文
18 Eine Funktion ist ein organischer Teil eines Unternehmens, wenn sie sich entweder beim verlagernden oder beim übernehmenden Unternehmen als eine zweckgerichtete, abgrenzbare Tätigkeit unter Nutzung von bestimmten Wirtschaftsgütern, insbesondere immateriellen Wirtschaftsgütern, und Vorteilen zur Erwirtschaftung von Ergebnisbeiträgen darstellt.	18 機能は、それが、譲渡企業又は譲受企業のいずれかによって、有形資産、特に無形資産並びに賢明な企業経営によって得られる利点の使用の下で、貢献の結果から、意義を示し定義可能な活動を表すのであれば、事業の組織的な構成要素である。
Aus betriebswirtschaftlicher Sicht reicht es aus, dass die betroffenen Teilaufgaben einen inneren wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhang erkennen lassen, d.h. dass für die fragliche Geschäftstätigkeit (Funktion) im Falle der Verlagerung für die beteiligten Unternehmen konkrete Zahlungsflüsse bzw. sachgerecht abgrenzbare Gewinnauswirkungen festgestellt werden können.	会計学上の見地から、関連する一部の業務が、国内における商業的及び組織的な取引関係を持つことは十分にあり、すなわち、関連企業のための移転のケースにおいて、問題の事業活動（機能）のための具体的な資金の流れや適切な利益配分の変更が識別され得るということである。
Dies bedeutet, dass eine Funktion über eine gewisse betriebswirtschaftliche Eigenständigkeit verfügen muss, die es insbesondere erlaubt, ihr bestimmte Erträge und Aufwendungen sowie bestimmte Chancen und Risiken zu zuordnen.	これは、機能が、会計学上のある程度の独立性を、とりわけ、その一定の収益及び支出並びに一定の機会及びリスクの割当を認める独立性を、持つてなくてはならないことを意味する。
2.1.2 Funktionsverlagerung, § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG, § 1 Absatz 2 FVerlV	2.1.2 機能移転、AStG§1 パラ 3 の 9 文、FVerlV§1 パラ 2
19 Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn ein Unternehmen (verlagerndes Unternehmen) einem anderen nahe stehenden Unternehmen (übernehmendes Unternehmen) Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile	19 それまで譲渡企業によって行使されてきた機能を、譲受企業が行使することができるように、企業（譲渡企業）が、他の関連企業（譲受企業）に、資産及びその他の利点並びにこれに関

<p>sowie die damit verbundenen Chancen und Risiken überträgt oder zur Nutzung überlässt, damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben kann, die bisher von dem verlagernden Unternehmen ausgeübt worden ist, und dadurch die Ausübung der betreffenden Funktion durch das verlagernde Unternehmen eingeschränkt wird (zur Abgrenzung siehe § 1 Absatz 6 und 7 FVerIV).</p>	<p>連する機会及びリスクを移転させる又は使用を許諾するのであれば、機能移転は存在している。それによって、譲渡企業による当該機能の行使が制限される。(FVerIV§1 パラ 6 及びパラ 7 の部分を参照)</p>
<p>Werden mehrere Einzelfunktionen verlagert, liegt ein einheitlicher Verlagerungsvorgang vor, wenn die Verlagerungen der Einzelfunktionen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (Rn. 5).</p>	<p>いくつかの個別の機能が移転される場合に、それら個別の機能の移転が商業的に関連するのであれば、ひとつの包括的な移転プロセスが存在していることになる。(パラ 5)</p>
<p>20 Der Tatbestand einer Funktionsverlagerung stellt nicht darauf ab, ob durch einen entsprechenden Vorgang die Gewinnerwartungen des verlagernden Unternehmens steigen (z.B. Verlagerung einer Teilefertigung auf einen Lohnfertiger mit Vergütung nach der Kostenaufschlagsmethode) oder ob sie gemindert werden (z.B. bei Umstellung vom Eigenhändler zum Kommissionär).</p>	<p>20 機能移転の認定は、適切なプロセスを通して、譲渡企業の期待利益を増加させるものか(例えば、コストプラス法による限定的製造業者への支払における製造の移転)、それとも減少させるものか(例えば、本格的販売業者からコミッションエアへの転換)を調整するものではない。</p>
<p>Für die Tatbestandsverwirklichung ist es unerheblich, ob das verlagernde Unternehmen zum Zeitpunkt der Funktionsverlagerung aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen in der Lage war, die betreffende Funktion in Zukunft uneingeschränkt selbst auszuüben.</p>	<p>事実認定にとって、譲渡企業が、機能移転の時点において、事実上の又は法律上の根拠をもって、将来的に当該機能を無制限に行使することができるかどうかは重要なことではない。</p>
<p>Solche Umstände können Einfluss auf die Preisbestimmung haben (vgl. Beispiel in Rn. 120).</p>	<p>このような状況は、その価格決定への影響力を持っているということが出来る。(パラ 120 の例を参照)</p>
<p>2.1.2.1 Fallgruppen</p>	<p>2.1.2.1 グループケース</p>

<p>21 Funktionsverlagerungen i.S.d.§ 1 Absatz 2 Satz 1 FVerIV treten in der Form der Funktionsaufgabe und der Funktionseinschränkung auf.</p>	<p>21 FVerIV§1 パラ 2 の 1 文の意味での機能移転は、機能の放棄及び機能の制限の形で現出する。</p>
<p>Typische Beispiele (vgl. Rn. 201 ff.) sind:</p>	<p>典型的な例は以下の通りである（下記のパラ 201 を参照）：</p>
<p>Beendigung der Tätigkeit eines Eigenproduzenten und damit verbundene Verlagerung,</p>	<p>本格的製造業者の活動の終了及びそれに関連する移転</p>
<p>Umstellung eines Eigenproduzenten zum Lohnfertiger,</p>	<p>本格的製造業者の限定的製造業者への転換</p>
<p>Auslagerung der Produktion auf einen Lohnfertiger,</p>	<p>限定的製造業者への製造の撤退</p>
<p>Umstellung eines Lohnfertigers zum Eigenproduzenten,</p>	<p>限定的製造業者の本格的製造業者への転換</p>
<p>Beendigung der Tätigkeit eines Eigenhändlers und damit verbundene Verlagerung,</p>	<p>本格的販売業者の活動の終了及びそれに関連する移転</p>
<p>Umstellung eines Eigenhändlers zum Kommissionär,</p>	<p>本格的販売業者のコミッシヨネアへの転換</p>
<p>Umstellung eines Kommissionärs zum Eigenhändler.</p>	<p>コミッシヨネアの本格的販売業者への転換</p>
<p>2.1.2.2 Einstellung bzw. Einschränkung der Funktion beim verlagernden Unternehmen</p>	<p>2.1.2.2 譲渡企業による機能の放棄又は制限</p>
<p>22 Eine Funktionsverlagerung liegt nur vor, wenn das verlagernde Unternehmen aufgrund des Verlagerungsvorgangs die betreffende Funktion einstellt oder zumindest einschränkt (vgl. Rn. 48 f. und 58).</p>	<p>22 譲渡企業が、その移転プロセスをベースにして当該機能を放棄するか、あるいは少なくとも制限をするなら、機能移転が存在している。（下記のパラ 48 及びパラ 58 を参照）</p>
<p>Beispiel (Einstellung):</p>	<p>例（放棄）：</p>
<p>Ein Produkt A, das bisher ausschließlich von der inländischen Konzernmuttergesellschaft (M) hergestellt und vertrieben wurde, wird zukünftig nur noch von ihrer</p>	<p>製品 A は、これまでまったく国内の関連親会社（M）が製造し、販売をしていたが、今後、にその海外子会社（T）によって製造され、販売されることとなる。</p>

ausländischen Tochtergesellschaft (T) hergestellt und vertrieben.	
Die materiellen und die immateriellen Wirtschaftsgüter werden auf T übertragen.	原材料及び無形資産が T に移される。
M entlässt das betreffende Personal.	M は、関連する従業員を派遣する。
Die Herstellung und der Vertrieb des Produkts A erfüllt den Tatbestand der Funktion (Rn. 14 ff.).	製品 A の製造及び販売は、機能の認定を満たす。(パラ 14 に従う)
Das Tatbestandsmerkmal „Einstellung der Funktion“ i.S.d.§ 1 Absatz 2 FVerlV ist erfüllt, da die Funktion „Produktion und Vertrieb von Produkt A“ durch M aufgrund des Vorgangs entfällt.	この状態の特徴は、FVerlV§1 パラ 2 の意味での「機能の放棄」を満たし、このプロセスをベースにして、M によって、「製品 A の製造及び販売」の機能が放棄されたことになる。
Beispiel (Einschränkung):	例 (制限) :
Das Produkt A wird zukünftig auch von T im Ausland selbständig hergestellt und an bisherige und neue Kunden vertrieben.	製品 A は、今後、外国において、独立して、同様に T によって製造され、以前からのそして新しい顧客に販売されることとされた。
Für M führt dies zu einem erheblichen Produktionsrückgang und zu entsprechenden Umsatzeinbußen.	このことは、M にとってかなりの生産減少及びそれに対応する売上損失を引き起こした。
Das Tatbestandsmerkmal „Einschränkung der Funktion“ i.S.d.§ 1 Absatz 2 FVerlV ist erfüllt, da die Funktion „Produktion und Vertrieb von Produkt A“ durch M aufgrund des Vorgangs reduziert wird.	この状態の特徴は、FVerlV§1 パラ 2 の意味での「機能の制限」を満たし、このプロセスをベースにして、M によって、「製品 A の製造及び販売」の機能が縮小されたことになる。
23 Ein Personalabbau und/oder der Wegfall einzelner Debitoren können wichtige Anhaltspunkte für den Einstieg in die Prüfung sein, ob eine Funktionsverlagerung vorliegt (Rn. 159 f).	23 従業員の削減及び/又は個々の債務の取消は、機能移転が存在しているかどうかの調査における判断のアプローチのための重要な根拠であり得る (パラ 159)。
Das Tatbestandsmerkmal der „Einstellung“ oder „Einschränkung“ der Funktion bezieht sich auf den mit der konkreten	機能の「放棄」又は「制限」という特徴は、具体的な機能で達成された売上高と関係しており、また、他の機能への置き換えのケースも把握される。

<p>Funktion erzielten Umsatz und erfasst auch Fälle der Substitution einer Funktion durch eine andere.</p>	
<p>Beispiel (Variante):</p>	<p>例 (変形) :</p>
<p>Wie oben (Beispiel Einstellung), aber: Die Muttergesellschaft (M) produziert und vertreibt in Zukunft das von ihr entwickelte Nachfolgeprodukt B, das im Wesentlichen auf anderen immateriellen Wirtschaftsgütern beruht.</p>	<p>上記の (放棄の例) 以外の状態: 親会社 (M) は、今後は、基本的に異なった無形資産に基づいて、開発した後継製品 B を製造し販売を行う。</p>
<p>Sie erzielt damit bei unverändertem Personaleinsatz einen höheren Umsatz als mit dem Vorgängerprodukt A.</p>	<p>それはこれまでと変わらない使用従業員で、以前の製品 A と比較して、より高い売上高を達成する。</p>
<p>Das Tatbestandsmerkmal der Funktionseinstellung i.S.d.§ 1 Absatz 2 FVerlV ist erfüllt, da die konkrete Funktion „Produktion und Vertrieb von Produkt A“ im Inland entfällt.</p>	<p>この状態の特徴は、FVerlV§1 Para 2 の意味での機能の存在場所を満たし、国内における「製品 A の製造及び販売」の具体的な機能を取り止められたことになる。</p>
<p>M erzielt aus dieser Funktion keinen Umsatz mehr.</p>	<p>M は、この機能から、もういかなる売上も獲得しない。</p>
<p>Bei der Produktion und dem Vertrieb von Produkt A und der Produktion und dem Vertrieb von Produkt B handelt es sich um verschiedene Funktionen, da im Wesentlichen andere immaterielle Wirtschaftsgüter eingesetzt werden (Rn. 16).</p>	<p>製品 A の製造及び販売並びに製品 B の製造及び販売とで、基本的に異なった無形資産が投入されており、異なった機能が問題となっている。(Para 16)</p>
<p>Unerheblich ist, dass M keinen Personalabbau vornimmt und mit Produkt B sogar einen höheren Umsatz erzielt (zur ggf. möglichen Bewertung in solchen Substitutionsfällen vgl. Rn. 119).</p>	<p>M が、従業員の削減を行わず、製品 B で同じ従業員でより高い売上高を獲得していることは重要ではない。(必要ならば、このような代替ケースでの可能な評価については Para 119 を参照)</p>
<p>Hinweis: Beruht das Produkt B im Wesentlichen auf denselben immateriellen Wirtschaftsgütern wie das Produkt A, kann es sich um eine Funktionsverdoppelung handeln, die allerdings im Fall einer späteren</p>	<p>助言: 本質的に製品 B が、製品 A とまったく同じ無形資産に基づいているのであれば、機能複製が問題になり得るが、しかしながら、M による製造の後の制限に関しては機能移転に導</p>

Einschränkung der Produktion von M zu einer Funktionsverlagerung führen kann.	くことができる。
24 Es kommt nicht darauf an, ob das übernehmende Unternehmen mit den übertragenen oder zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgütern und Vorteilen die Funktion in gleicher Weise wie das verlagernde Unternehmen ausübt.	24 譲受企業が、譲渡又は使用許諾された資産及び利点について、譲渡企業と同じ方法で、機能を行使するかどうかは重要ではない。
2.1.2.3 Zeitweise Übernahme, § 1 Absatz 2 Satz 2 FVerIV	2.1.2.3 一時的な譲受け、FVerIV§1パラ2の2文
25 Eine Funktionsverlagerung kann auch vorliegen, wenn ein Unternehmen die betreffende Geschäftstätigkeit nur zeitweise ausübt, z.B. in Fällen der zeitweisen Übertragung des Vertriebsrechts für einzelne Produkte, Märkte oder Kunden oder in Fällen der befristeten Versetzung einzelner Mitarbeiter mit ihrem Aufgabenbereich.	25 企業が一時的に当該事業活動を行使するだけであっても、例えば、特有の製品、市場あるいは顧客のための特許の一時的な譲渡のケース又は従業員の権限をもっての期限付きの移転のケースにおいて、機能移転が存在するものといえる。
Wegen der Abgrenzung zur Personalentsendung siehe Rn. 54 ff.	従業員派遣との境界のために下記のパラ54を参照せよ。
2.1.2.4 Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen (5 Jahresfrist), § 1 Absatz 2 Satz 3 FVerIV	2.1.2.4 (5年以内の)再編前事業の概要、FVerIV§1パラ2の3文
26 Der Vorgang einer Funktionsverlagerung kann sich über mehrere Wirtschaftsjahre erstrecken.	26 機能移転のプロセスは、複数年の事業年度に及んでもよい。
Beabsichtigt der Steuerpflichtige von vornherein eine Funktionsverlagerung, hat er die Verrechnungspreise für alle betroffenen Geschäftsvorfälle unter diesem Gesichtspunkt festzusetzen (Tz. 3.9 OECD Leitlinien).	納税者は、初めから機能移転を意図していたのであれば、すべての関係する再編前事業に対して、この観点の下で移転価格を決定しなければならない。(OECD 移転価格ガイドライン パラ3.9)
Darüber hinaus sind nach § 1 Absatz 2 Satz 3 FVerIV Geschäftsvorfälle	加えて、再編前事業は、FVerIV§1パ

<p>zusammenzufassen, die innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren verwirklicht werden und sich wirtschaftlich als Bestandteile eines einheitlichen Verlagerungsvorgangs darstellen.</p>	<p>ラ 2 の 3 文に要約されており、それは 5 事業年度以内に実現化されているものであり、そしてひとつの包括的な移転プロセスの構成要素として商業的に表現されるものである。</p>
<p>Beispiel:</p>	<p>例 :</p>
<p>Das inländische Unternehmen (P) ist führender Hersteller von bestimmten elektronischen Bauteilen.</p>	<p>国内企業 (P) は、ある特定の電子部品の先導的な製造業者である。</p>
<p>Im November 01 entscheidet die Geschäftsführung, dass für den asiatischen Markt vor Ort ein neuer Produktionsstandort für eine bestimmte Produktreihe errichtet werden soll, die bisher - auch für den Absatz in Asien - ausschließlich im Inland produziert wurde.</p>	<p>11 月 1 日に、経営者はアジア市場のために、新しい場所にある製品シリーズの生産拠点を設立するべきであることを決定した。いままでは、アジアにおける販売についても、もっぱら国内で製造を行っていた。</p>
<p>Es ist beabsichtigt, dem neuen ausländischen Tochterunternehmen (T) die erforderlichen immateriellen Wirtschaftsgüter (Namensrechte, Patente, Kundenstamm) zur Nutzung zu überlassen.</p>	<p>新しい海外子会社 (T) に、使用するための重要な無形資産 (商標、特許、顧客ベース) を譲ることを意図していた。</p>
<p>Im Januar 02 werden verschiedene Fremdfirmen beauftragt, Entscheidungsgrundlagen für die Standortwahl zu erarbeiten.</p>	<p>1 月 2 日に、別の外国会社が、場所選択の基礎的な決定を行うことの指示を受けた。</p>
<p>Im Dezember 02 wird der Bauauftrag für ein neues Werk in Asien erteilt.</p>	<p>12 月 2 日に、アジアでの新しい製作所のための建設指示が与えられる。</p>
<p>Die Produktion in Asien wird im Februar 04 gleichzeitig mit deren Einstellung im Inland aufgenommen.</p>	<p>アジアでの製造は、2 月 4 日に、国内での調整と同時に開始される。</p>
<p>Da sich die Funktionsverlagerung über mehrere Wirtschaftsjahre erstreckt, ist eine zusammenfassende Betrachtung notwendig.</p>	<p>機能移転が複数年の事業年度に及ぶことによって、統合した考察が必要である。</p>
<p>Das ergibt sich schon aus der Planung von P.</p>	<p>これは確かに P を計画したことに起因する。</p>
<p>Soweit einzelne Geschäftsvorfälle für sich betrachtet keine</p>	<p>個々の再編前事業が機能移転でないと考察されない限り、商業的な関連</p>

<p>Funktionsverlagerung darstellen, führt die wirtschaftliche Verknüpfung zu einer - einheitlichen - Funktionsverlagerung.</p>	<p>は、一包括的な機能移転を導く。</p>
<p>Die Funktionsverlagerung ist in 04 verwirklicht, da der Tatbestand der Verlagerung in diesem Jahr erfüllt ist, selbst wenn sich noch weitere Geschäftsvorfälle anschließen, die wirtschaftlich zur Funktionsverlagerung gehören.</p>	<p>機能移転は、2月4日の時点で実現化され、たとえ、さらに商業的に機能移転に関係がある再編前事業が加わったとしても、この事業年度で移転の認定はなされる。</p>
<p>Es liegt im Übrigen keine Funktionsverdoppelung vor, da Produktion und Vertrieb für den asiatischen Markt bei P wegfallen.</p>	<p>アジア市場の製造及び販売が P によって放棄されることから、その他の点で機能複製は存在していない。</p>
<p>27 Soweit nachträglich festgestellt wird, dass eine Funktionsverlagerung vorliegt, ist diese zu dem Zeitpunkt verwirklicht, zu dem die Tatbestandsvoraussetzungen (§ 1 Absatz 2 Satz 1 FVerIV) durch ihre gemeinsame Verwirklichung wirtschaftlich erfüllt sind, d.h. der Tatbestand vollendet ist.</p>	<p>27 機能移転が存在することを後から決定する限りにおいて、これらが認識されるときは、事実認定 (FVerIV§1 パラ 2 の 1 文) が、その共通の商業的な認識を通して満たされるとき、すなわち、構成要件が満たされるときである。</p>
<p>Für die Annahme eines einheitlichen, sich über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckenden Verlagerungsvorgangs ist auf objektive Kriterien abzustellen, nicht auf die Absicht in den beteiligten Unternehmen.</p>	<p>いくつかの課税年度に渡って拡張される包括的な移転プロセスの想定にとって、関連企業の意図に向けてではなく、客観的な基準に向けて調整させられなければならない。</p>
<p>2.1.3 Transferpaket, § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG, § 1 Absatz 3 FVerIV</p>	<p>2.1.3 移転パッケージ、AStG§1 パラ 3 の 9 文、FVerIV§1 パラ 3</p>
<p>28 Ein Transferpaket besteht aus einer Funktion und den mit dieser Funktion zusammenhängenden Chancen und Risiken sowie den Wirtschaftsgütern und Vorteilen, die das verlagernde Unternehmen dem übernehmenden Unternehmen zusammen mit der</p>	<p>28 移転パッケージは、譲渡企業から譲受企業に機能を移転させる又は使用許諾を与える若しくはこれらの関連において役務を提供する際の、機能及びこれに関連づけられる機会及びリスク並びに資産及び利点から成り立つ。</p>

<p>Funktion überträgt oder zur Nutzung überlässt, und den in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen.</p>	
<p>Das Transferpaket mit seinen Bestandteilen muss dem verlagernden Unternehmen vor Verlagerung rechtlich oder wirtschaftlich zuzuordnen gewesen sein.</p>	<p>構成要素を持った移転パッケージは、移転される前において、譲渡企業に法的にあるいは経済的に割り当てられていなければならない。</p>
<p>Kriterien für die Zuordnung sind z.B.:</p>	<p>割当ての判定基準は、例えば、以下のようになる:</p>
<p>Das verlagernde Unternehmen hat im Hinblick auf das entstandene Gewinnpotenzial Kosten getragen, für die ihm keine fremdübliche Vergütung gezahlt wurde.</p>	<p>譲渡企業は、発生する潜在的利益を考慮して、非関連間で一般的な補償の支払なしで、コストを負担している。</p>
<p>Das verlagernde Unternehmen verfügte vor der Funktionsverlagerung über alle oder zumindest die wesentlichen Wirtschaftsgüter (vor allem immaterielle Wirtschaftsgüter) und das Personal, um das Gewinnpotenzial - ggf. auch unter Einschaltung Dritter - selbst realisieren zu können.</p>	<p>譲渡企業は、機能移転の前に、すべてのあるいは少なくとも、一場合によっては、第3者の下においても一潜在的利益を実現化させることができるだけの、不可欠な資産（とりわけ、無形資産）及び従業員を所有している。</p>
<p>29 Das Transferpaket ist regelmäßig Ausgangspunkt für die Verrechnungspreisbestimmung in Fällen von Funktionsverlagerungen.</p>	<p>29 移転パッケージは、通常、機能移転の移転価格の決定のための出発点である。</p>
<p>Auf die Öffnungsklauseln des § 1 Absatz 3 Satz 10 AStG wird hingewiesen (Rn. 69 ff.).</p>	<p>AStG§1 パラ 3 の 10 文で適用除外規定が指摘されている。(パラ 69)</p>
<p>Der einheitliche Vorgang einer Funktionsverlagerung umfasst regelmäßig mehrere Geschäftsvorfälle, die so eng miteinander verbunden sind, dass die Beurteilung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles nicht sachgerecht ist (Rn. 5, Tz. 3.9 ff. OECD Leitlinien).</p>	<p>機能移転の包括的なプロセスは、相互に緊密に結びついているので、それぞれ個別の再編前事業の判断が適切でない、いくつかの規則的な再編前事業を含んでいる。(パラ 5 及び OECD 移転価格ガイドライン パラ 3.9)</p>
<p>Vorteile, die im Rahmen einer</p>	<p>個別の価格決定の枠組みにおいて資</p>

<p>Einzelpreisbestimmung für die übertragenen bzw. zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter häufig nur schwer erkennbar sind, können aufgrund der Betrachtung der insgesamt übergehenden Funktion mit ihren Chancen und Risiken identifiziert werden.</p>	<p>産と同様に譲渡又は使用許諾される利点は、しばしば非常に識別困難なものであり、移転される機能の包括的な検討をベースにして、その機会及びリスクと同一視することができる。</p>
<p>Fremde Dritte wären bereit, ein Entgelt unter angemessener Berücksichtigung dieser Vorteile zu vereinbaren, ohne dass sich diese bereits zu einem Wirtschaftsgut konkretisiert haben müssen.</p>	<p>非関連の第三者は、資産についてこれらが既に具体的ではないとしても、これらの利点への適切な考慮の下で代償の支払に合意することを進んでするであろう。</p>
<p>Entsprechende Vorteile können z.B. geschäftswertbildende Faktoren wie guter Ruf, gut ausgebildete Arbeitnehmer oder eine eingespielte Betriebsorganisation sein (Tz. 9.93 f OECD Leitlinien).</p>	<p>明白な利点とは、例えば、よい評判というような営業権の形での要素、よく訓練を受けた従業員、あるいは軌道に乗った事業組織が、これに当たるものといえよう。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.93)</p>
<p>2.1.4 Gewinnpotenziale, § 1 Absatz 3 Satz 6 AStG, § 1 Absatz 4 FVerIV</p>	<p>2.1.4 潜在的利益、AStG§1 パラ 3 の 6 文、FVerIV§1 パラ 4</p>
<p>30 Funktionsverlagerungen sind regelmäßig mit einer Veränderung der Gewinnsituation und der Gewinnverteilung in einem international tätigen Unternehmen verbunden (Tz. 9.6 OECD Leitlinien).</p>	<p>30 機能移転は、しばしば国際的に稼働中の事業における収益状況及び利益配分の変化と相互に結びついているものである。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.6)</p>
<p>Die für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu quantifizierenden Gewinnerwartungen der beiden ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter (Gewinnpotenziale, Tz. 9.65 ff. OECD Leitlinien) entsprechen den Barwerten der aus der verlagerten Funktion jeweils zu erwartenden Reingewinne nach Steuern (Zukunftserfolgswert, Tz. 5 IDW S 1).</p>	<p>数量的な期待利益への独立企業原則の適用のために、2人の堅実かつ誠実な経営者（潜在的利益、OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.65）は、移転された機能からそれぞれ予期される税引後の純利益の現在価値に同意する。（将来的成功価値、IDW S1 パラ 5）</p>
<p>Auf solche Gewinnerwartungen</p>	<p>AStG§1 パラ 1 の 2 文の意味での堅実</p>

<p>würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter i.S.d.§ 1 Absatz 1 Satz 2 AStG aus der Sicht des verlagernden Unternehmens nicht unentgeltlich verzichten (Tz. 9.67, 9.72 f OECD Leitlinien).</p>	<p>かつ誠実な経営者は、そのような期待利益について、譲渡企業の観点から、無報酬で済ませるようなことはしない。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.67、9.72)</p>
<p>Aus der Sicht des übernehmenden Unternehmens wäre ein solcher Geschäftsleiter bereit, hierfür ein Entgelt zu zahlen (Tz. 9.93 OECD Leitlinien).</p>	<p>譲受企業の観点から、そのような経営者はこれに対する代償を進んで支払おうとするであろう。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.93)</p>
<p>Dieser Ansatz simuliert auf der Grundlage der Informationstransparenz (§ 1 Absatz 1 Satz 2 AStG, Rn. 149) eine Verhandlungssituation zwischen dem verlagernden und dem übernehmenden Unternehmen, der die unterschiedlichen Verhandlungspositionen und die jeweilige Verhandlungsstärke aufgrund der individuellen geschäftlichen Verhältnisse aus Sicht der beiden ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter mit einbezieht.</p>	<p>このアプローチは、譲渡企業及び譲受企業との間での交渉における情報の透明性 (AStG§1 パラ 1 の 2 文、パラ 149) を基礎として仮定しており、このことにより、2 人の堅実かつ誠実な経営者の見解から、個々の商業上の事情をベースにして、異なった交渉上の立場及びそれぞれの交渉上の強みを、(交渉に) 取り込むことになる。</p>
<p>Zur Wertermittlung siehe Rn. 82 ff.</p>	<p>価値の算定については、パラ 82 を参照せよ。</p>
<p>2.1.4.1 Reingewinn nach Steuern</p>	<p>2.1.4.1 税引後の純利益</p>
<p>31 Grundsätzlich sind für die Ermittlung des Reingewinns nach Steuern (§ 1 Absatz 4 FVerIV) nur die finanziellen Überschüsse nach Fremdkapitalkosten und Steuern aus dem Transferpaket wertrelevant, die als Nettoeinnahmen während der erwarteten wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Transferpakets in den Verfügungsbereich des jeweiligen ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters gelangen (direkte Methode bezogen auf die Funktion).</p>	<p>31 原則として、税引後の純利益を算定するためには (FVerIV§1 パラ 4)、外国資本費用と移転パッケージからの税額を差し引いた会計上の余剰のみが価値的に重要であり、これは、移転パッケージの予期される経済的使用期間 (耐用年数) において、それぞれの堅実かつ誠実な経営者の処理における純収入として現れる。(機能関連に係る直接法)</p>

<p>Diese werden regelmäßig aus den für die Zukunft geplanten Jahresergebnissen abgeleitet.</p>	<p>これらは、定期的に将来のために計画された年間業績から得られる。</p>
<p>Die dabei zugrunde liegende Planungsrechnung kann - je nach Üblichkeit im betreffenden Unternehmen (Konzern) - nach handelsrechtlichen, steuerrechtlichen oder nach anderen Vorschriften (z.B. IFRS, US-GAAP) aufgestellt sein.</p>	<p>商法、税法あるいは他の規則（例えば、IFRS、US-GAAP）を基準にして、関連する企業（グループ企業）において通常は、その際に基礎となる計画書が作成される。</p>
<p>Das Jahresergebnis ist um nicht zahlungswirksame Ergebnisbeiträge sachgerecht zu korrigieren.</p>	<p>年間業績については、有効な支払の結果としてではなく、適切に修正がなされるべきである。</p>
<p>Eine ordnungsgemäße Ableitung der bewertungsrelevanten Zahlungsströme setzt aufeinander abgestimmte Plan-Bilanzen, Plan-Gewinn- und Verlustrechnungen sowie Finanzplanungen voraus (Tz. 27 IDW S 1).</p>	<p>評価に関連した支払の流れの本来の演繹的な結果は、相互に調整した決算計画、損益計画並びに財務計画に記載される。(IDW S1 パラ 27)</p>
<p>Gegebenenfalls sind ergänzende Berechnungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen erforderlich.</p>	<p>必要に応じて、補完的な計算が税務上の配分基準の算定のために必要である。</p>
<p>Ob die finanziellen Überschüsse unter Beachtung der gesellschaftsrechtlichen Umstände ausgeschüttet werden können, ist dagegen nicht von Bedeutung.</p>	<p>会計上の余剰が、社会法律状況を考慮して分配されるかどうかは、他方で、重要ではない。</p>
<p>32 Statt der direkten Methode kann der Steuerpflichtige - wenn die Berechnungen betriebswirtschaftlich nachvollziehbar sind - auch die „indirekte Methode“ anwenden.</p>	<p>32 この算定が、会計学上において理解できるものであるならば、直接法の代わりに、納税者は「間接法」を申請することもできる。</p>
<p>Nach dieser Methode wird für das verlagernde und für das übernehmende Unternehmen eine Bewertung jeweils vor und nach Funktionsverlagerung nach entsprechenden Grundsätzen vorgenommen.</p>	<p>この手法によれば、譲渡企業及び譲受企業のために、機能移転の前と後のそれぞれの評価が、適切な原則により行われる。</p>

2.1.4.2 Definition: „Steuern“	2.1.4.2 定義: 「税額」
<p>33</p> <p>Die bei der Ermittlung des Barwerts zu berücksichtigenden Steuern sind die voraussichtlich festzusetzenden oder tatsächlich festgesetzten und gezahlten und um einen voraussichtlich entstehenden oder entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzten Steuern.</p>	<p>33</p> <p>現在価値の算定により税額を考慮することは、期待によって決定すること又は実際により決定をする若しくは支払うということであり、期待によって生じる又は生じた割引要求では税額は減少する。</p>
<p>Dazu gehören auch die steuerlichen Auswirkungen aus den jeweils anzusetzenden Werten des Transferpakets für das verlagernde und das übernehmende Unternehmen (Rn. 118 bzw. Rn. 125).</p>	<p>加えて、譲渡企業及び譲受企業によってそれぞれの算定された移転パッケージの価値に、税効果も帰属する。(パラ 118 及びパラ 125)</p>
<p>Die Höhe des nominalen Steuersatzes ist unerheblich.</p>	<p>名目上の税率の高さは重要ではない。</p>
<p>34</p> <p>Typisierend kann bei Kapitalgesellschaften davon ausgegangen werden, dass die Nettozuflüsse aus dem Transferpaket und die Nettozuflüsse aus einer vergleichbaren Alternativinvestition im Falle einer Ausschüttung auf Anteilseignerebene einer vergleichbaren persönlichen Besteuerung unterliegen, so dass auf eine unmittelbare Berücksichtigung dieser Steuerfolgen verzichtet werden kann (vgl. Tz. 30 und 45 IDW S 1).</p>	<p>34</p> <p>典型的に、移転パッケージからの純流入とそれに相当する代替投資からの純流入については、出資者レベルの配当のケースにおいて相当する個人課税が課されることを、資本企業にとって前提とすることができる。そのことにより、これらの課税結果の直接的な考慮をしないで済ますことができる。(IDW S1 パラ 30 とパラ 45 を参照)</p>
<p>Steuern i.S.d.§ 1 Absatz 4 FVerlV sind in diesen Fällen nur die Ertragsteuern des Unternehmens.</p>	<p>FVerlV§1 パラ 4 の意味での税額は、これらのケースにおいて単なる企業の所得税に過ぎない。</p>
<p>Dem Steuerpflichtigen steht es frei, die persönlichen Ertragsteuern der Anteilseigner aufgrund der Ausschüttung entsprechender Gewinne zu ermitteln und einzubeziehen.</p>	<p>対応する利益の配当をベースにして、株主の個人所得税を算定する又は考慮することは、納税者にとって自由である。</p>
35	35

<p>Bei Personenunternehmen kann auf die Berücksichtigung der persönlichen Ertragsteuern grundsätzlich nicht verzichtet werden (Tz. 47 IDW S 1).</p>	<p>個人企業により、個人所得税の考慮をしないで済ますことは、原則としてできない。(IDW S1 パラ 47)</p>
<p>Typisierend können die anzusetzenden Steuern jedoch in Höhe der Ertragsteuern angesetzt werden, die entstanden wären, wenn statt Personenunternehmen Kapitalgesellschaften an der Funktionsverlagerung beteiligt gewesen wären.</p>	<p>しかしながら、典型的に、個人企業の代わりに資本企業が機能移転に関与しているのであれば、生じたであろうその所得税の金額で、税額を見積もることができるであろう。</p>
<p>In diesem Fall sind fiktive persönliche Ertragsteuern der fiktiven Anteilseigner aufgrund Ausschüttungen entsprechender Gewinne nicht zu berücksichtigen.</p>	<p>この場合、仮定の株主の仮定の個人所得税は、相当する利益の配当に基づいて考慮されるべきではない。</p>
<p>Dem Unternehmen steht es frei, die tatsächlichen persönlichen Ertragsteuern, die aufgrund der Gewinne des Unternehmens für die (Mit-)Unternehmer entstehen, zu ermitteln und einzubeziehen.</p>	<p>(共同) 経営者のために企業の収益をベースとして生じる実際の個人所得税を算定する又は考慮することは、企業にとって自由である。</p>
<p>36 Bezieht der Steuerpflichtige die persönliche Ertragsteuerbelastung in die Berechnung des Reingewinns nach Steuern ein, ist diese beim Kapitalisierungszinssatz ebenfalls zu berücksichtigen, um Äquivalenz zu gewährleisten (Rn. 108).</p>	<p>36 納税者は、税引後の純利益の計算に個人所得税の負担を含めるとすれば、これは、同等を保証するために、同様に現在割引率で考慮されることになっている。(パラ 108)</p>
<p>2.1.4.3 Abgrenzung des Gewinnpotenzials von Geschäftschancen</p>	<p>2.1.4.3 事業機会の潜在的利益の定義づけ</p>
<p>37 Der Begriff „Gewinnpotenzial“ ist von dem Begriff der „Geschäftschance“ zu unterscheiden: Während eine Geschäftschance selbst ein Wirtschaftsgut ist oder dazu geeignet ist, sich zu einem Wirtschaftsgut zu entwickeln,</p>	<p>37 「潜在的利益」の概念は、「事業機会」の概念から識別されるべきである：事業機会自身が資産であること、あるいは、資産へ発達するということが適当であること、また一方で、仮想的比較対象取引のケースの「潜在的利益」</p>

<p>bezeichnet der Begriff „Gewinnpotenzial“ in den Fällen des hypothetischen Fremdvergleichs die jeweiligen Gewinnerwartungen als Ausgangspunkt für die Ermittlung des Werts für ein Wirtschaftsgut bzw. für ein Transferpaket.</p>	<p>の概念は、資産及び移転パッケージの価値の算定のための起点としてのそれぞれの期待利益を示すものであること。</p>
<p>2.1.5 Definition: „wesentlich“, § 1 Absatz 3 Satz 10 AStG, § 1 Absatz 5 FVerlV</p>	<p>2.1.5 定義: 「重要な」、AStG§1 パラ 3 の 10 文、FVerlV§1 パラ 5</p>
<p>2.1.5.1 Maßstäbe</p>	<p>2.1.5.1 判断基準</p>
<p>38 In Fällen von Funktionsverlagerungen sind immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile wesentlich i.S.d.§ 1 Absatz 3 Satz 10 AStG, wenn sie für die verlagerte Funktion erforderlich sind (qualitativer Maßstab) und ihr Fremdvergleichspreis insgesamt mehr als 25 % der Summe der Einzelpreise aller Wirtschaftsgüter und Vorteile des Transferpakets beträgt (quantitativer Maßstab).</p>	<p>38 機能移転のケースにおいては、無形資産及び利点が移転される機能にとって必須なものであり（質的基準）、かつ、移転パッケージのすべての資産及び利点のそれぞれの価格の合計が、全体として独立企業間価格の 25 パーセント以上の額になるのであれば（量的基準）、無形資産及び利点は AStG§1 パラ 3 の 10 文の意味で重要である。</p>
<p>39 Für die Bestimmung, ob der quantitative Maßstab erfüllt ist, sind die Bestandteile des Transferpakets (ggf. einschließlich der geschäftswertbildenden Faktoren) unabhängig von deren Ausweis als Wirtschaftsgut zu berücksichtigen.</p>	<p>39 量的基準が満たされているかどうかの判定にとって、移転パッケージの構成要素（必要に応じて、営業権の形での要素を含める）は、資産としてそれらの証明とは無関係に考慮されなければならない。</p>
<p>2.1.5.2 Glaubhaftmachung</p>	<p>2.1.5.2 立証</p>
<p>40 Soweit eine „Glaubhaftmachung“ erforderlich ist, hat der Steuerpflichtige darzulegen, dass für die behauptete Tatsache eine überwiegende Wahrscheinlichkeit gegeben ist.</p>	<p>40 「立証」が必要な限り、納税者が、主張された事実のために優勢な可能性があることを説明しなければならない。</p>
<p>Die behauptete Tatsache ist nur zugrunde zu legen, wenn ihr Bestehen wahrscheinlicher ist als ihr Nichtbestehen, ansonsten ist die</p>	<p>主張された事実は、その存在が、その不存在より確からしいのであれば、およそ基礎となるものである。さもなけ</p>

Behauptung schon begrifflich nicht „glaubhaft“ gemacht.	れば、主張が概念的に十分に「信頼できる」に至っていないということである。
41 Für die Glaubhaftmachung der Wesentlichkeit immaterieller Wirtschaftsgüter (25 %) hat der Steuerpflichtige die Unterlagen nach § 90 Absatz 3 AO i.V.m.§ 3 Absatz 2 GAufzV auf Anforderung vorzulegen.	41 無形資産（25 パーセント）の重要性の立証のために、納税者は、GAufzV§3 パラ 2 に関連した§90 パラ 3 に従い、要求に応じて記録書類の提出を行う。
Aus den Unterlagen müssen die für die Unternehmensentscheidung maßgeblichen Gründe für die Durchführung der Funktionsverlagerung hervorgehen.	事業判断のための機能移転の取引の重要な理由は、記録書類から明らかにされなくてはならない。
Insbesondere hat der Steuerpflichtige die Angaben über die im Rahmen der Funktionsverlagerung übertragenen bzw. zur Nutzung überlassenen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile und deren relativen Wert im Verhältnis zum Wert der Summe der Bestandteile des Transferpakets glaubhaft zu machen.	特に、納税者は、機能移転の枠組みにおいて、移転パッケージの構成要素の合計の価値と関係のある譲渡又は使用許諾される無形資産及び利点並びにこれらの相対的な価値に信用性を与えることに関して説明を行う。
2.1.6 Funktionsverdoppelung, § 1 Absatz 6 FVerlV	2.1.6 機能複製、FVerlV§1 パラ 6
2.1.6.1 Abgrenzung zur Funktionsverlagerung	2.1.6.1 機能移転への定義づけ
42 Eine Funktionsverlagerung nach § 1 Absatz 2 FVerlV liegt nicht vor, wenn die Aufnahme einer Funktion durch ein Unternehmen zu keiner Einschränkung der Ausübung dieser Funktion für das bisher tätige Unternehmen führt.	42 事業を通しての機能の譲受が、これまでに稼働中の事業のための機能の行使の制限に導かないなら、FVerlV§1 パラ 2 によれば機能移転は存在しない。
Dies gilt auch, wenn alle übrigen Voraussetzungen des § 1 Absatz 2 FVerlV erfüllt sind.	残りのすべての FVerlV§1 パラ 2 の要件が満たされているとしても、これは正当である。
In diesen Fällen liegt allenfalls eine Funktionsverdoppelung vor; auf die § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG (Transferpaket)	これらのケースでは、場合によっては、機能複製が存在する。これには、AStG§1 パラ 3 の 9 文（移転パッケージ

nicht anzuwenden ist.	ジ) は適用されない。
43 Die Verdoppelung einer ausgeübten Funktion liegt z.B. vor, wenn trotz Aufnahme einer Produktion im Ausland die bisherige Produktions- und Vertriebstätigkeit des inländischen Unternehmens unverändert ausgeübt wird.	43 国内事業のこれまでの製造及び販売活動は変わらないが、外国での製造の譲受が行われる場合に、行使している機能の複製が存在していることになる。
Eine Funktionsverlagerung liegt dagegen vor, wenn im Ausland die Vertriebsfunktion neu aufgenommen wird und dadurch die Vertriebsfunktion des verlagernden Unternehmens eingeschränkt wird (Indikator: Umsatz), z.B. weil das übernehmende Unternehmen bisherige Kunden des verlagernden Unternehmens beliefert.	それに対して、外国で新しい販売機能が開設され、譲渡企業の販売機能がそれによって制限される(指標:売上高)なら、機能移転が存在することになる。なぜならば、例えば、譲受企業は、譲渡企業のこれまでの顧客を取り込むからである。
Beispiel:	例:
Der ausländische Produktionskonzern (K) sieht in Europa kaum mehr Wachstumchancen und gründet deshalb in Asien die Vertriebstochtergesellschaft VA, die den dortigen Markt erschließen soll.	外国の製造グループ(K)は、ヨーロッパでの成長機会をほぼほとんど見込めないとみており、そのためアジアで地域的な市場を進展させるべき販売子会社VAを設立する。
Das Vermarktungskonzept für den asiatischen Markt stammt von der inländischen Vertriebsgesellschaft VI, die u.a Vertriebskontakte nach Asien unterhält.	アジア市場での商品化のコンセプトは、とりわけ、アジアへの販売の接点となる国内販売会社VIが構築を行った。
VI beliefert auch nach Gründung der VA weiter ihre Kunden in Asien.	国内販売会社VIは、販売子会社VAにも、アジアでのその顧客(情報)を与えた。
Es liegt eine Funktionsverdoppelung vor.	機能複製が存在する。
Das überlassene Vermarktungskonzept ist fremdüblich zu vergüten.	この譲渡された商品化のコンセプトには、非関連間では一般的に支払がなされなければならない。

<p>Es kommt allerdings zu einer Funktionsverlagerung, wenn im Laufe der nächsten fünf Jahre der Kundenstamm der VI teilweise von der VA übernommen wird und dadurch der Umsatz von VI in Asien erheblich (Rn. 49) eingeschränkt wird.</p>	<p>しかしながら、国内販売会社 VI の顧客ベースが、続く 5 年の間に、部分的にでも販売子会社 VA に引き継がれ、それによって、国内販売会社 VI のアジアにおける売上高がかなり（パラ 49）制限されるなら、機能移転が起こったことになる。</p>
<p>44 Für sämtliche zum Zweck der Funktionsverdoppelung übertragenen oder zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter und Vorteile und für alle in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen sind in Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes angemessene Verrechnungspreise anzusetzen.</p>	<p>44 機能複製の目的で譲渡又は使用許諾されるすべての資産又は利点にとって、若しくは、これに関連して提供されるすべての役務の提供にとって、独立企業原則を適用することで、移転価格が適切に算定される。</p>
<p>Im Unterschied zu Funktionsverlagerungen ist bei Funktionsverdoppelungen davon auszugehen, dass die Summe der Einzelpreise der übertragenen bzw. zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter und Vorteile sowie der erbrachten Dienstleistungen dem Preis für das Transferpaket entspricht.</p>	<p>機能移転と違って、機能複製の際には、譲渡又は使用許諾される資産又は利点並びに提供される役務の提供の個々の価格の合計が、移転パッケージの価格に相当するということが前提に置かれる。</p>
<p>Diese Annahme beruht vor allem darauf, dass keine Einschränkung der Funktionsausübung des bisher schon tätigen Unternehmens eintritt (§ 1 Absatz 2 Satz 1 FVerIV) und deshalb typischerweise davon ausgegangen werden kann, dass in diesem Zusammenhang immaterielle Wirtschaftsgüter allenfalls zur Nutzung überlassen werden und bestimmte, wichtige immaterielle Wirtschaftsgüter, z.B. der Kundenstamm oder Teile davon, nicht Gegenstand des Vorgangs sind.</p>	<p>加えて、この前提は、特に、これまで既に稼働中の事業の機能行使の制限が起きることがないことに（FVerIV§1 パラ 2 の 1 文）、したがって、これに関連する無形資産、場合によっては、重要な無形資産、例えば、顧客ベースあるいはその一部の使用許諾は、このプロセスの目的ではないということを前提に置くことができることに基づいている。</p>
<p>2.1.6.2 Funktionsverdoppelungen, die zu Funktionsverlagerungen werden</p>	<p>2.1.6.2 機能移転へと変わる機能複製</p>

2.1.6.2.1 Maßgeblicher Zeitpunkt	2.1.6.2.1 決定的な時点
<p>45</p> <p>Eine Funktionsverdoppelung wird gem. § 1 Absatz 6 Satz 2 FVerlV in dem Zeitpunkt zu einer Funktionsverlagerung, in dem das noch fehlende Tatbestandsmerkmal der Funktionseinschränkung verwirklicht ist.</p>	<p>45</p> <p>機能複製は、FVerlV § 1 パラ 6 の 2 文によれば、まだ充足されていない機能制限の特徴が現実化された時点で、機能移転の存在が認められることになる。</p>
<p>Zu diesem Zeitpunkt hat sich die Funktionsverlagerung „ereignet“ (§ 3 Absatz 1 GAufzV, Rn. 156).</p>	<p>このときに、機能移転が「生じる」ことになる。(GAufzV § 3 パラ 1、パラ 156)</p>
<p>Es handelt sich nicht um eine „rückwirkende“ Funktionsverlagerung, auch wenn bereits vorher abgeschlossene Geschäftsvorfälle, die ursprünglich eine Funktionsverdoppelung beinhalteten, wegen des wirtschaftlichen Zusammenhangs von der Funktionsverlagerung erfasst werden.</p>	<p>たとえ、既に以前に完了された再編前事業でも、主として機能複製を内容とするのであれば、機能移転からの経済的な関係を把握するために、機能移転の「遡及効」が問題となる。</p>
2.1.6.2.2 Funktionseinschränkung aus anderen Gründen	2.1.6.2.2 他の理由による機能制限
<p>46</p> <p>Eine Funktionsverlagerung liegt nach § 1 Absatz 6 Satz 2 FVerlV nicht vor, obwohl es innerhalb von fünf Jahren nach einer Funktionsverdoppelung zu einer Funktionseinschränkung des schon zuvor tätigen Unternehmens kommt, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die Einschränkung nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Funktionsverdoppelung steht.</p>	<p>46</p> <p>FVerlV § 1 パラ 6 の 2 文によれば、機能複製後の 5 年以内に以前から稼働中の事業への機能制限があったにもかかわらず、納税者が、その制限と機能複製との直接的に経済的な関係が見受けられないことを立証したのであれば、機能移転は存在していないことになる。</p>
<p>Die Glaubhaftmachung (Rn. 40) erfordert in diesem Zusammenhang eine plausible Darlegung aller tatsächlichen, objektiven Umstände, die den Rückschluss zulassen, dass kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der</p>	<p>この立証 (パラ 40) は、この関係について、実際の客観的なすべての状況に関し、当初から稼働している事業の関連する機能の (後の) 制限と、他の事業に与えられたこの機能の譲受との間に直接的に経済的な関係が存在</p>

(späteren) Einschränkung der betreffenden Funktion des ursprünglich tätigen Unternehmens und der Aufnahme dieser Funktion durch das andere Unternehmen gegeben ist.	しないとの結論を認めるための納得のいく説明を必要とする。
Beispiel:	例:
Die inländische Gesellschaft (P) produziert ausschließlich im Inland und vertreibt ihre Produkte in Europa.	国内企業 (P) はもっぱら国内で製造して、ヨーロッパでその製品を販売する。
P beschließt den Aufbau einer neuen Produktion in Asien.	P が、アジアで新しい製造 (拠点) の建設を決定する。
Von dort soll der Vertrieb in Asien erfolgen.	そこから、アジアでの販売が行われることになる。
Für diesen Neuaufbau überlässt P der in Asien neu gegründeten Tochtergesellschaft (T) Patente und Produktions-Know-how zur Nutzung.	この再編成のために、P が新しくアジアで設立された子会社 (T) に特許と製造ノウハウの使用 (許諾) を与える。
Die Funktionsverdoppelung hat keinen Einfluss auf die Ausübung der Funktion im Inland.	機能複製は、国内での機能の行使に影響を与えない。
Eine Einschränkung der Funktion liegt nicht vor.	機能の制限は存在していない。
Das gilt auch dann, wenn die Produktion im Inland ohne einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Funktionsverdoppelung innerhalb von fünf Jahren erheblich (Rn. 49) eingeschränkt würde (z.B. bei einem „Markteinbruch in Europa“).	たとえ、国内での製造が、(例えば、「ヨーロッパへの市場参入」によって) 5 年以内の機能重複との直接的な経済関係なしに制限されるとしても (パラ 49)、これは正当である。
Dagegen liegt eine Funktionsverlagerung vor, wenn z.B. die in Asien hergestellten Produkte von P in Europa vertrieben werden und es deshalb zu einer Einschränkung der inländischen Produktion bei P kommt.	それに対して、例えば、アジアで製造される P の製品がヨーロッパで販売され、したがって、そして従って国内製造の制限が P で生ずるのであれば、機能移転が存在することになる。
2.1.6.2.3 Unmittelbarkeit	2.1.6.2.3 直接的な関係
47	47

<p>Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang (vgl. BFH-Urteil vom 29. Januar 1986 - BStBl 1986 II S. 479) ist anzunehmen, wenn die (spätere) Einschränkung der betroffenen Funktion durch dasselbe Ereignis, d.h. durch die ursprüngliche Funktionsverdoppelung, verursacht worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 11. Oktober 1989 - BStBl 1990 II S. 88).</p>	<p>関係している機能の（後の）制限が、同じ出来事を通して、すなわち、当初の機能複製を通して引き起こされたとき（BFH-Urteil 1990.10.11 付－BStBl 1990 II S. 88 を参照）に、直接的に経済的な関係（BFH-Urteil 1986.1.29 付－BStBl 1986 II S. 479 を参照）があると思われる。</p>
<p>Die maßgeblichen Bezugsgrößen, auf die sich die Kausalität bezieht, sind die wegfallenden Umsätze des verlagernden Unternehmens und die aufgrund des Vorgangs entstehenden Umsätze des übernehmenden Unternehmens.</p>	<p>因果性を図るための重要な関連性の数量は、譲渡企業の喪失した売上高とこのプロセスをベースにして生じた譲受企業の売上高である。</p>
<p>2.1.6.2.4 Bagatellregelung</p>	<p>2.1.6.2.4 些細なことによる適用除外規定</p>
<p>48 Führt eine Funktionsverdoppelung für das verlagernde Unternehmen hinsichtlich der betreffenden Funktion lediglich zu einer geringfügigen Einschränkung, entfällt die Anwendung der Regelungen für Funktionsverlagerungen nach § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG (entsprechende Anwendung des § 1 Absatz 7 Satz 2 zweite Alternative FVerIV).</p>	<p>48 機能複製が、当該機能に関して、譲渡企業にとって些細な制限をもたらしたただけであれば、AStG§1 パラ 3 の 9 文（FVerIV§1 パラ 7 の 2 文 2 番目に対応する代替適用）による機能移転のための規則の適用はなされないことになる。</p>
<p>In diesen Fällen bleibt es bei einer Funktionsverdoppelung (Hinweis auf Rn. 44).</p>	<p>この場合は、機能複製のところで留まる。（パラ 44 の指示）</p>
<p>Eine Glaubhaftmachung, dass die Einschränkung nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Funktionsverdoppelung steht, ist nicht erforderlich.</p>	<p>この制限については、機能複製と直接的に経済的な関係がないことの立証は必要ではない。</p>
<p>49 Eine Einschränkung (Rn. 22) ist erheblich (keine Geringfügigkeit), wenn der Umsatz aus der Funktion, den das</p>	<p>49 FVerIV§1 パラ 2 の意味での当初から稼働している事業が、その機能から、機能変更の直前の完全な事業年度に</p>

<p>ursprünglich tätige Unternehmen i.S.d.§ 1 Absatz 2 FVerIV im letzten vollen Wirtschaftsjahr vor der Funktionsänderung erzielt hat, innerhalb des Fünfjahreszeitraums i.S.d.§ 1 Absatz 6 FVerIV in einem Wirtschaftsjahr um mehr als 1.000.000 € absinkt.</p>	<p>において稼得している売上高が、FVerIV§1 パラ 6 に意味での 5 年間のうちに、1 事業年度で 1,000,000 ユーロ以上減少したのであれば、制限 (パラ 22) は、重要なものとされる (些細ではない)。</p>
<p>Beispiel:</p>	<p>例:</p>
<p>Das Unternehmen P produziert Erfrischungsgetränke im Inland und vertreibt diese in Europa.</p>	<p>企業 P は国内で清涼飲料を製造して、これをヨーロッパで販売している。</p>
<p>Der Umsatz wächst seit Jahren kontinuierlich.</p>	<p>その売上高は、連続して何年もの間に大きくなった。</p>
<p>P möchte auch den amerikanischen Markt erschließen und beauftragt ein unabhängiges, ausländisches Vertriebsunternehmen (Kommissionär) mit dem Vertrieb in Amerika.</p>	<p>P は米国市場も広げることを望み、米国での販売を独立した外国の販売会社 (コミッションエア) に委託した。</p>
<p>Durch diesen Kommissionär werden die im Inland produzierten Erfrischungsgetränke ab dem Jahr 01 auch auf dem amerikanischen Markt abgesetzt.</p>	<p>このコミッションエアを通して、国内で製造された清涼飲料が、第 01 年から米国市場でも販売される。</p>
<p>Nach zwei Jahren, im Jahr 03, beschließt P aufgrund der positiven Verkaufszahlen eine Produktionsstätte in Amerika aufzubauen und gründet hierzu eine Tochtergesellschaft (T).</p>	<p>第 03 年において、P は好調な販売実績をベースにして、2 年で米国での製造拠点を建設することを決定し、加えて、子会社 (T) を設立した。</p>
<p>Produktionsbeginn ist im Jahr 04.</p>	<p>第 04 年において製造を開始した。</p>
<p>T beliefert im Jahr 04 den Kommissionär zusammen mit P, ab dem Jahr 05 ausschließlich allein.</p>	<p>第 04 年に、T は P と共同でコミッションエアに供給を行い、第 05 年からはもっぱら単独で供給を行った。</p>
<p>Im Jahr 04 wurde die Funktion von P nicht eingeschränkt.</p>	<p>第 04 年において、P の機能は制限されなかった。</p>
<p>Im Jahr 05 verringert sich der Umsatz von P um 2.000.000 €, jedoch werden weder Produktionsanlagen stillgelegt noch Personal abgebaut.</p>	<p>第 05 年に、P の売上高は、2,000,000 ユーロまでに減少したが、しかしながら、製造設備も停止しないし、従業員もまだ減らさない。</p>

P geht davon aus, spätestens im Jahr 07 den Umsatz wieder auf 14.000.000 € zu erhöhen.	P は、遅くとも第 07 年には、売上高を再び 14,000,000 ユーロに増加させるべきであるとした。
Die Umsatzzahlen entwickelten sich wie folgt:	売上高の推移は以下のとおり:
Jahr Gesamtumsatz Umsatz von P Umsatz von T Export nach Amerika	年 総売上高 P の売上高 T の売上高 米国への輸出
Das Absinken des Umsatzes von P im Jahr 05 stellt eine erhebliche Einschränkung dar:	第 05 年の P の売上高の減少が、相当の制限を示している:
Der Umsatz ist gegenüber dem Umsatz des Jahres 03 um mehr als 1.000.000 € zurückgegangen.	(第 05 年の) 売上高は、第 03 年の売上高に対して 1,000,000 ユーロ以上減少している。
Der Umsatzrückgang beruht - mangels anderer Angaben im Sachverhalt - unmittelbar auf der Produktions- und Vertriebstätigkeit von T in Amerika.	売上高の減少は、—その状況に係る他の証拠がないことから— 米国での T の製造及び販売活動に直接的に基づいている。
Es kommt in diesem Zusammenhang nicht darauf an, ob im Inland Produktionsanlagen stillgelegt wurden oder Personal abgebaut wurde.	この関係において、国内で停止している製造設備又は従業員が減らされたかは、重要ではない。
Unerheblich ist auch, ob der Umsatz in den folgenden Jahren wieder steigt.	続く年に、売上高が再び上昇するかどうかも重要ではない。
P bleibt es unbenommen, andere Gründe für den Umsatzrückgang glaubhaft zu machen.	売上高の減少について他の原因を立証するかは、P の裁量に委ねられている。
2.1.7 Negativabgrenzung, § 1 Absatz 7 FVerIV	2.1.7 非該当との境界の設定、FVerIV§1 パラ 7
50 Funktionsverlagerungen sind von Funktionsverdoppelungen (Rn. 42 ff.) und von Fällen der Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit (Rn. 57) zu unterscheiden.	50 機能移転は、機能複製 (パラ 42) と事業活動の再開のケース (パラ 57) とは区別されるべきである。
Auch die Erbringung von	役務の提供 (パラ 51)、費用分担契約

<p>Dienstleistungen (Rn. 51 ff.) oder die Teilnahme an einem Umlagevertrag (vgl. VWG Umlageverträge), insbesondere im Bereich der Forschung und Entwicklung, oder die Personalentsendung (Rn. 54 ff.) stellen - für sich betrachtet - keine Funktionsverlagerung dar.</p>	<p>(VWG 費用分担契約を参照)、特に、研究開発の分野における費用分担契約への参加又は従業員派遣 (パラ 54) は、一それ自体だけを見て一機能移転ではない。</p>
<p>In diesen Fällen sind grundsätzlich für alle einzelnen Geschäftsvorfälle, insbesondere für die Übertragung oder Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern und Vorteilen, fremdübliche Verrechnungspreise zu bestimmen, es sei denn eine Zusammenfassung mit anderen Geschäftsvorfällen ist wegen eines bestehenden, engen wirtschaftlichen Zusammenhangs sachgerecht (Rn. 5).</p>	<p>これらの場合において、すべての個々の再編後事業にとって、特に、無形資産及び利点の移転あるいは譲渡にとって、非関連間で一般的な移転価格を決定することは重要である。もっとも、合理的な既存の緊密な経済関係のために、他の再編後事業との統合がある場合は別ではある。(パラ 5)</p>
<p>Entsprechendes gilt auch für Sachverhalte, die aufgrund von Bagatellregelungen nicht wie Funktionsverlagerungen behandelt werden.</p>	<p>些細なことによる対象除外をベースにして機能移転として扱われない状況についても、同様に有効である。</p>
<p>2.1.7.1 Abgrenzung zur Erbringung von Dienstleistungen bzw. zur Veräußerung oder Überlassung von Wirtschaftsgütern, § 1 Absatz 7 Satz 1 FVerIV</p>	<p>2.1.7.1 資産の譲渡又は使用許諾若しくは役務の提供の定義づけ、FVerIV§1 パラ 7 の 1 文</p>
<p>51 Die Veräußerung oder die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern jeder Art oder die Erbringung von Dienstleistungen führt allein noch nicht zu einer Funktionsverlagerung nach § 1 Absatz 2 FVerIV.</p>	<p>51 すべてのタイプの資産の譲渡又は使用許諾若しくは役務の提供が、FVerIV§1 パラ 2 による機能移転になるわけではない。</p>
<p>Solche Geschäftsvorfälle können aber Teil einer Funktionsverlagerung sein (vgl. Rn. 26 f.) und sind dann Teil des Transferpakets.</p>	<p>しかしながら、そのような再編前事業は、機能移転の部分であり得るものであり (パラ 26 を参照)、そして移転パッケージの一部である。</p>
<p>52</p>	<p>52</p>

<p>Werden z.B. Arbeitnehmer des verlagernden Unternehmens im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Funktionsverlagerung für das übernehmende Unternehmen tätig, ist im Regelfall davon auszugehen, dass sie im Auftrag des verlagernden Unternehmens Dienstleistungen erbringen.</p>	<p>例えば、譲渡企業の従業員は、機能移転との経済的関連において、通常は、譲渡企業の指示で、譲受企業のための役務を提供するために活動することになる。</p>
<p>Derartige Dienstleistungen und die damit verbundenen Vorteile für das übernehmende Unternehmen sind Teil des Transferpakets.</p>	<p>このような譲受企業のための役務とそれと関連する利点は、移転パッケージの一部である。</p>
<p>Zu den Vorteilen können z.B. gehören:</p>	<p>例えば、以下のことが利点に属するといえる:</p>
<p>Kenntnisse des Produkt- oder Prozess-Know-hows, Kenntnisse über Forschungsprojekte, Kenntnisse über die Betriebsorganisation, persönliche Netzwerkbeziehungen zu anderen Konzernunternehmen, Markt- oder Branchenkenntnisse, personengebundene Aufträge im Beratungsgeschäft.</p>	<p>製造又は工程ノウハウの知識、研究プロジェクトの知識、会社組織上の知識、他のグループ企業との私的なネットワーク関係、市場あるいは産業知識、事業アドバイスでの従業員を拘束する指示</p>
<p>53 Für Geschäftsvorfälle, die lediglich in rein zeitlichem Zusammenhang mit einer Funktionsverlagerung stehen (kein wirtschaftlicher Zusammenhang), sind die Verrechnungspreise nach den allgemeinen Grundsätzen zu bestimmen.</p>	<p>53 機能移転とただまったく一時的な関係（経済関係ではない）である再編前事業については、その移転価格は一般原則により決定されるべきである。</p>
<p>2.1.7.2 Abgrenzung zur Personalentsendung, § 1 Absatz 7 Satz 2 erster Halbsatz FVerIV</p>	<p>2.1.7.2 従業員派遣の定義づけ、FVerIV§1 パラ 7 の 2 文の前半</p>
<p>54 Die Entsendung von Personal im Konzern i.S.d.VWG Arbeitnehmerentsendung ist als solche regelmäßig keine Funktionsverlagerung i.S.d.§ 1 Absatz 2 FVerIV.</p>	<p>54 VWG 従業員派遣規則の意味でのグループ企業の従業員派遣は、そのような正規のものとしての FVerIV§1 パラ 2 の意味での機能移転ではない。</p>
<p>55</p>	<p>55</p>

<p>Allerdings kann es im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer tatsächlich verwirklichten Funktionsverlagerung zu einer Entsendung von Personal kommen.</p>	<p>しかしながら、従業員派遣が実際には実行された機能移転との経済関係で行われることがあり得る。</p>
<p>In solchen Fällen sind die VWG Arbeitnehmerentsendung nicht anzuwenden, weil die Entsendung Teil des Transferpakets ist.</p>	<p>このような場合に、VWG 従業員派遣規則は適用されない。なぜなら、派遣は移転パッケージの一部であるからである。</p>
<p>Die Einbeziehung der Personalentsendung erfolgt unabhängig davon, ob in den betreffenden Arbeitsverträgen Entschädigungsansprüche, Wettbewerbsverbote usw. für den Fall geregelt sind, dass Arbeitnehmer zu Fremdunternehmen wechseln.</p>	<p>従業員派遣は、関連する雇用契約、代償の要求、競合禁止規定などで、この場合における従業員の外国企業への転籍について明確にされているか否かによることなく、実施されていることになる。</p>
<p>Beispiel:</p>	<p>例:</p>
<p>Der inländische, weltweit agierende Automobilzulieferer P gründet im Jahr 01 im Ausland eine Tochtergesellschaft (T).</p>	<p>世界中で活動している国内の自動車業者 P は、第 01 年に外国で子会社 (T) を設立した。</p>
<p>T errichtet ein neues Werk zur Herstellung von Klimaanlage für PKW.</p>	<p>T は、乗用車のエアコンの製造のための新しい工場を建設した。</p>
<p>Damit die Produktion zeitnah aufgenommen werden kann, erhält T von P einige Produktionsmaschinen.</p>	<p>製造を即時に開始できるように、T は P から製造機械の提供を受ける。</p>
<p>Außerdem werden bei T im Wege der Personalentsendung zehn Mitarbeiter (Ingenieure, Techniker) von P für vier Monate eingesetzt, um die neuen Mitarbeiter vor Ort einzuarbeiten.</p>	<p>さらに、P から 10 人の従業員（エンジニア、技術者）が、4 カ月の間、現地で新しい従業員を訓練するために、T へ従業員派遣の方法で投入される。</p>
<p>Für die Produktion verwendet T Patente von P.</p>	<p>T は、その製造のために P の特許を使用する。</p>
<p>Die Klimaanlage werden von T unter Verwendung der Namens- und Markenrechte unmittelbar an bisherige Kunden von P im Ausland verkauft.</p>	<p>エアコンは、P の商号と商標権を使用して、外国での P の以前のからの顧客へ、T から直接に販売される。</p>

Das führt zu einer Einschränkung der Geschäftstätigkeit bei P.	これは、Pにおける事業活動の制限につながる。
T erhält ein Leistungspaket aus materiellen Wirtschaftsgütern (Maschinen) und immateriellen Wirtschaftsgütern (Patente, Rechte, Kundenstamm).	Tは、有形資産（機械）及び無形資産（特許、権利、顧客ベース）から、遂行能力パッケージを受け取っている。
Durch die Entsendung der Experten findet zudem ein Technologietransfer statt, da T Produktionswissen (Know-how) überlassen wird (Tz. 4.2 VWG Arbeitnehmerentsendung).	専門家の派遣を通して、さらに技術移転が行われ、Tへ製造知識（ノウハウ）が譲渡される。（VWG 従業員派遣規則パラ 4.2）
Es liegt eine Funktionsverlagerung i.S.d.§ 1 Absatz 3 Satz 9 AStG vor.	AStG§1パラ3の9文の意味での機能移転が存在する。
Im Rahmen des Transferpakets ist auch die Überlassung des Produktionswissens (Know-how) einzubeziehen.	同様に、製造知識（ノウハウ）の譲渡が、移転パッケージの枠組みに含まれる。
Fortsetzung:	例（続き）：
Aufgrund hoher Auslastung benötigt T weiteres Personal und erhält im Jahr 02 zur „Geschäftsaushilfe“ für zwei Monate zehn Mitarbeiter (angelernte Fachkräfte) von P für den Einsatz am Fließband.	フル稼働状況を背景として、Tはさらなる従業員を必要とし、第02年に、流れ作業のラインへの投入のために、「一時的雇用」に2ヶ月間10人の従業員（訓練を受けた専門家）の提供を受けた。
Hierzu schließen die beiden Gesellschaften einen Dienstleistungsvertrag, nach dem T dem P alle Personalkosten mit einem fremdüblichen Gewinnaufschlag (Kostenaufschlagsmethode) vergütet.	これについて、2つの企業は、TからPに、非関連間で一般的な利益の上乗せ（コストプラス法）をして、すべての人件費を払い戻す役務契約を締結する。
Es liegt keine Arbeitnehmerentsendung vor, denn die Leistungen werden zur Erfüllung des Dienstleistungsvertrags erbracht (Tz. 2.1 VWG Arbeitnehmerentsendung).	役務契約の履行において遂行能力がもたらされているから、従業員派遣規則の適用はない。（VWG 従業員派遣規則パラ 2.1）
T wird schon deswegen kein wirtschaftlicher Arbeitgeber, weil die Entsendung nicht für mehr als drei Monate (Tz. 2.2 VWG	派遣が3か月以上（VWG 従業員派遣規則パラ 2.2）は行われないので、したがって、Tは確かに経済上の雇用者にならない。

Arbeitnehmerentsendung) erfolgt.	
Eine Vergütung nach der Kostenaufschlagsmethode ist angemessen (Tz. 3.2.3.2VWG 1983).	コストプラス法による払戻しは、適切である。(VWG1983 パラ 3.2.3.2)
Aufgrund der ausgeübten Tätigkeit der angelernten Fachkräfte ist kein Technologietransfer erkennbar.	訓練を受けた専門家の実行された活動に基づいて、技術移転は認識できない。
Eine Funktionsverlagerung liegt nicht vor.	機能移転は存在しない。
56 Eine Funktionsverlagerung kann in Personalentsendungsfällen z.B. dann vorliegen, wenn das entsandte Personal seinen bisherigen Zuständigkeitsbereich aus dem entsendenden Unternehmen mitnimmt und nach der Entsendung im übernehmenden Unternehmen die gleiche Tätigkeit ausübt.	56 例えば、派遣従業員が派遣企業からそれまでの責任分野を与えられており、受入企業への派遣の後においても同一の活動が実行されているのであれば、従業員派遣ケースにおいてはそのときに機能移転が存在し得る。
Dies führt in der Regel zu einer Einschränkung der Geschäftstätigkeit des entsendenden Unternehmens (Rn. 22 ff.), es werden Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen oder zur Nutzung überlassen bzw. es gehen Chancen und Risiken über.	これは、通常は、派遣企業の事業活動の制限につながることで (パラ 22)、資産及び利点が与えられ又は使用許諾がなされ、あるいは、機会及びリスクに変化するということである。
In solchen Fällen gelten vorrangig die Regelungen zur Funktionsverlagerung.	このような場合には、機能移転の規則は優先性を持って有効である。
2.1.7.3 Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit	2.1.7.3 事業活動の新たなる開始
57 Von Funktionsverlagerungen abzugrenzen sind auch Fälle, in denen eine Geschäftstätigkeit neu aufgenommen wird, die bisher noch nicht durchgeführt wurde.	57 それまでまだ実施されなかった事業活動が、新たに開始されるケースについても、機能移転とは区別される。
Beispiel:	例:
Der inländische Autozulieferer (P) hat ein neues Getriebe N, das auf einer neuen Technologie beruht,	国産車の製造販売業者 (P) は、新技術に基づいた新しい機械装置 N について、製造段階に達するまでの開発を

<p>produktionsreif entwickelt.</p>	<p>行った。</p>
<p>Für die Produktion und den Vertrieb dieses Getriebes gründet P eine Tochtergesellschaft (T) im Ausland, wo T unter Nutzung des Produktions- und Prozess-Know-hows von P ein neues Werk aufbaut.</p>	<p>この機械装置の製造及び販売のために、Pは国外に子会社(T)を設立した。Tは、Pの製造及び工程ノウハウの使用(許諾)の下で、新製品の製造を行った。</p>
<p>Es handelt sich weder um eine Funktionsverlagerung noch um eine Funktionsverdoppelung, denn die Tätigkeit „Produktion und Vertrieb des Getriebes N“ wurde bisher von P nicht ausgeübt.</p>	<p>これは、機能複製の問題でも、機能移転の問題でもない。なぜなら、「機械装置 N の製造及び販売」の活動は、それまで、Pによって実行されていなかったからである。</p>
<p>Es liegt keine Einschränkung der Tätigkeit bei P vor.</p>	<p>Pへの活動の制限は存在しなかった。</p>
<p>Ungeachtet dessen sind die überlassenen immateriellen Wirtschaftsgüter fremdüblich zu vergüten.</p>	<p>このことにもかかわらず、譲渡された無形資産は、非関連間で一般的な払い戻しを受けなければならない。</p>
<p>Da es sich um neues und einzigartiges Wissen handelt, sind ausreichend verlässliche Vergleichswerte nicht zu erwarten, so dass der hypothetische Fremdvergleich zur Bestimmung des Verrechnungspreises anzuwenden sein wird.</p>	<p>新しくかつユニークな知識が問題になることから、十分に信頼できる比較対象取引は期待されず、そのため、移転価格の決定に仮想的比較対象取引が適用されることになる。</p>
<p>2.1.7.4 Drittvergleich, § 1 Absatz 7 Satz 2 zweiter Halbsatz FVerlV</p>	<p>2.1.7.4 第 3 者の比較対象取引、FVerlV§1パラ 7 の 2 文後段</p>
<p>58 Vorgänge, die von fremden Dritten nicht als Veräußerung oder Erwerb einer Funktion angesehen würden, sind nicht nach den Grundsätzen der Funktionsverlagerung zu behandeln.</p>	<p>58 非関連の第 3 者からの機能の譲渡又は購入としてみなされない事態は、機能移転の原則のもとで取り扱われないべきである。</p>
<p>Es kann sich um geringfügige oder zeitlich begrenzte Verlagerungen handeln (z.B. Bagatellfälle mit Umsatzeinbußen von weniger als 1.000.000 €, vgl. Rn. 49) oder um die Übertragung eines einzelnen Auftrags.</p>	<p>それは、些細なあるいは期間が限定された移転(例えば、1,000,000 ユーロ未満の売上減少の些細なケース、パラ 49 を参照)あるいは個別の業務の委任についてである。</p>

<p>Beispiel:</p>	<p>例:</p>
<p>M ist ein führender Hersteller von Arzneimitteln im Inland.</p>	<p>M は国内での薬品の先導的製造業者である。</p>
<p>Aufgrund der hohen aktuellen Kapazitätsauslastung könnte ein neuer Auftrag am inländischen Produktionsstandort z.B. nur durch zusätzliche Sonderschichten ausgeführt werden.</p>	<p>現状での高い設備稼働率に基づいて、国内の製造拠点では、新しい業務について、例えば、追加的な特別な階層を通してのみ、実行することができた。</p>
<p>Stattdessen wird der Kapazitätsengpass dadurch ausgeglichen, dass eine ausländische Tochtergesellschaft (T) für drei Monate in die Auftragsabwicklung eingebunden wird.</p>	<p>その代わりに、海外子会社 (T) が、3カ月の間、委任業務の処理を組み入れることで、これにより生産能力のボトルネックの調整がなされた</p>
<p>Vereinbarungsgemäß wird der Kunde unmittelbar und eigenständig von T beliefert.</p>	<p>取決めの通りに、直接的にそして独立して、T から顧客への納品がなされる。</p>
<p>Formal liegt eine Funktionsverlagerung vor, die aber zeitlich begrenzt ist (Rn. 25).</p>	<p>形式的には機能移転は存在している。しかし、それは、一時的な制限である。(パラ 25)</p>
<p>Ergibt die Prüfung, dass keine relevante Auswirkung auf den Umsatz bei M (Indikator) eingetreten ist, greift schon deshalb die Transferpaketbetrachtung für eine Funktionsverlagerung nicht (Bagatellregelung).</p>	<p>M の売上高に対する重大な影響 (指標) がないと検証されるのであれば、それゆえに、機能移転に係る移転パッケージの検討はおそらく有効にはならない。(些細による適用除外規定)</p>
<p>Die Überlassung des Auftrags an T ist aber fremdüblich zu vergüten.</p>	<p>しかしながら、T での業務の譲渡は、非関連間で一般的な払い戻しを受けなければならない。</p>
<p>59 Auch Vorgänge, die formal den Tatbestand einer Funktionsverlagerung erfüllen, aber entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz tatsächlich so abgewickelt werden, dass sie nach allgemeiner Verkehrsanschauung nicht als Funktionsverlagerung anzusehen sind, werden aus dem</p>	<p>59 形式的に機能移転の要件を満たす事態についても、現実的に独立企業原則に従って取り扱われることで、それは、世間一般の見解により、機能移転としてみなされず、移転パッケージの検討の範囲から除外される。</p>

<p>Anwendungsbereich der Transferpaketbetrachtung ausgenommen.</p>	
<p>Beispiel:</p>	<p>例:</p>
<p>Eine Muttergesellschaft steuert zentral die Produktion, die weltweit in verschiedenen Produktionsstätten auf gleicher technologischer Grundlage bei verschiedenen rechtlich selbständigen Tochtergesellschaften stattfindet.</p>	<p>親会社は、異なった製造拠点で、同じ技術を基礎として、法的に独立した異なる子会社によって、世界中で行われる製造を、中央でコントロールしている。</p>
<p>Diese zentrale Dienstleistung wird den Tochtergesellschaften nach der Kostenaufschlagsmethode belastet.</p>	<p>この中央での役務提供によって、子会社はコストプラス法による対価の支払を負担している。</p>
<p>Die von allen Konzerngesellschaften akquirierten Aufträge werden je nach logistischen Gegebenheiten und der aktuellen Produktionsauslastung der Produktionsstätten an die Tochtergesellschaften vergeben.</p>	<p>すべてのグループ会社によって請け負われる業務は、ロジスティクス上の実情と製造拠点の現在の稼働状況に応じて、子会社に与えられる。</p>
<p>Hierdurch wird eine optimale Gesamtauslastung aller Produktionsstätten erreicht, auch wenn es im Einzelfall zu temporären Produktionseinschränkungen kommt, die die Bagatellgrenze der Rn. 49 überschreiten.</p>	<p>このことによって、たとえ、個別のケースで、一時的に、パラ 49 の些細による適用除外規定を超える製造制限が生じたとしても、すべての製造拠点で全体として最適な稼働が確保される。</p>
<p>Die zentrale, optimierte Steuerung der Produktion und die damit verbundene Zuteilung der eingehenden Aufträge ist keine Verlagerung einer Funktion, soweit insgesamt alle Teilnehmer in einem überschaubaren Zeitraum davon profitieren.</p>	<p>中央での最適化された製造のコントロールと、それによる相互に関連づけられた緻密な業務の割当は、全体としてすべての参加者が明確な期間でそれから利益を得る限りは、機能の移転ではない。</p>
<p>Werden einzelne Teilnehmer nicht angemessen durch die Zentralsteuerung begünstigt, ist zu prüfen, ob für die Benachteiligung im Fremdvergleich eine Ausgleichszahlung zu erwarten wäre.</p>	<p>個々の参加者にとって、中央のコントロールにより不適切に優遇されているのであれば、比較対象取引での損失のための補償の支払が期待され得るかどうかが否かにかかわらず、検証がなされるべきである。</p>

<p>60 Auch fristgerechte Kündigungen von Verträgen oder das Auslaufen einer Vertragsbeziehung sind z.B. keine Funktionsverlagerungen.</p>	<p>60 契約の適時な解約あるいは関連契約の終了は、例えば、機能移転ではない。</p>
<p>In diesen Fällen ist § 8 FVerIV zu beachten (Tz. 9.100 ff. OECD Leitlinien).</p>	<p>これらの場合には、FVerIV§8 が考慮されるべきである。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.100)</p>
<p>2.2 Regelungen zum Transferpaket, § 2 FVerIV</p>	<p>2.2 移転パッケージに関する規則、FVerIV§2</p>
<p>2.2.1 Allgemeines zur Preisbestimmung, § 2 Absatz 1 FVerIV</p>	<p>2.2.1 価格決定に係る一般規定、FVerIV§2 パラ 1</p>
<p>2.2.1.1 Standardmethoden zur Bestimmung des Verrechnungspreises</p>	<p>2.2.1.1 移転価格の決定に係る標準的方法</p>
<p>61 Zur Bestimmung der Verrechnungspreise für das Transferpaket ist vorrangig § 1 Absatz 3 Satz 1 bis 4 AStG anzuwenden.</p>	<p>61 移転パッケージのための移転価格の決定には、AStG§1 パラ 3 の 1 文から 4 文までが、優先的に適用される。</p>
<p>Der hypothetische Fremdvergleich (§ 1 Absatz 3 Satz 5 bis 8 AStG) ist auch für Funktionsverlagerungen - wie in allen Verrechnungspreisfällen - grundsätzlich nur nachrangig anzuwenden.</p>	<p>仮想的比較対象取引 (AStG§1 パラ 3 の 5 文から 8 文) は、機能移転にとって、すべての移転価格ケースと同様に、原則として、次善の策としてのみ適用されるものである。</p>
<p>2.2.1.2 Hypothetischer Fremdvergleich</p>	<p>2.2.1.2 仮想的比較対象取引</p>
<p>62 Für ein Transferpaket, das ein Bündel von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern und Vorteilen usw. umfasst, wird es - ungeachtet Rn. 61 - regelmäßig nicht möglich sein, uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte i.S.d.§ 1 Absatz 3 Satz 1 und 2 AStG festzustellen.</p>	<p>62 有形資産及び無形資産並びに利点等の一揃いを含んでいる移転パッケージにとって、通常は、一パラ 61 にもかかわらず AStG§1 パラ 3 の 1 文及び 2 文の意味で無制限又は制限的に比較可能な比較対象取引を把握することは可能ではないであろう。</p>
<p>Transferpakete setzen sich regelmäßig individuell zusammen und enthalten häufig einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter und</p>	<p>移転パッケージは、常に個別的に組成されるものであり、ユニークな無形資産及び利点 (例えば、シナジー効果) を含んでいる。これらは、非関連の第</p>

<p>Vorteile (z.B. Synergieeffekte), die nicht ohne weiteres sind und besondere Merkmale aufweisen, welche die Suche nach Vergleichswerten fremder Dritter erschweren (Tz. 6.13 OECD Leitlinien).</p>	<p>3者の比較対象取引を見つけ出すことは容易なことではなく、特殊な特徴を示すものである。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 6.13)</p>
<p>Die bereits für einzelne immaterielle Wirtschaftsgüter vorhandenen, erheblichen Schwierigkeiten bei der Suche nach Vergleichspreisen treten verstärkt auf, wenn mehrere immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile zusammen Bestandteile eines Transferpakets sind.</p>	<p>このことは個別の無形資産について既に存在しており、いくつかの無形資産及び利点が移転パッケージの構成要素と関連しているのであれば、比較対象となる価格を把握する際にかかなりの困難がますます生じることになる。</p>
<p>Dies gilt umso mehr, wenn hochwertige und einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter betroffen sind (Tz. 6.26 OECD Leitlinien).</p>	<p>高価値かつユニークな無形資産が関係するのであれば、これはなおのこと正当なことである。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 6.26)</p>
<p>Für derartige Geschäftsvorfälle fehlt es schon wegen der enthaltenen immateriellen Wirtschaftsgüter an einem „aktiven Markt“, auf dem homogene Güter angeboten werden, auf dem regelmäßig jederzeit vertragswillige Käufer und Verkäufer gefunden werden können und auf dem die Preise öffentlich bekannt sind (Tz. 19 ff. IDW S 5).</p>	<p>そのような再編前事業について、同種の商品が売り出されている「活動中の市場」において、(当該事業に)含まれている無形資産が欠けていたために、その市場において、進んで契約をしようとする買い手と売り手が、常にいつでも見出すことができ、そして、その市場では、価格が公によく知られていることとする。(IDW S5 パラ 19)</p>
<p>Das bedeutet aber nicht, dass Geschäftsvorfälle, die zwischen fremden Dritten nicht stattfinden, schon aus diesem Grund nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen (Tz. 1.11, 9.52 und 9.173 OECD Leitlinien).</p>	<p>しかしながら、これは、第3者の間で行われない再編前事業が、このことを理由として、独立企業原則に対応しないことを意味しない。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 1.11、9.52 及び 9.173)</p>
<p>63 Aus den genannten Gründen wird in Fällen von Funktionsverlagerungen im Ergebnis regelmäßig der hypothetische Fremdvergleich nach § 1 Absatz 3 Satz 5 bis 8 AStG anzuwenden sein.</p>	<p>63 このような理由から、機能移転のケースでは、AStG§1 パラ 3 の 5 文から 8 文により、仮想的比較対象取引が結果的にしばしば適用されることになる。</p>

<p>Für die Verrechnungspreisbestimmung in diesen Fällen ist insbesondere der zukünftig zu erwartende finanzielle Nutzen aus dem Transferpaket (bzw. aus den betreffenden immateriellen Wirtschaftsgütern) maßgebend, der sich aufgrund einer betriebswirtschaftlichen Bewertung nach einem kapitalwertorientierten Verfahren ergibt, das national (z.B. IDW S 1 oder IDW S 5) oder international (z.B. ISO 10668) anerkannt ist (Rn. 82 ff., insbesondere Rn. 87 ff.).</p>	<p>このケースでの移転価格の決定にとっては、特に、移転パッケージからの（あるいは、関連する無形資産からの）将来において期待される会計上の利益がもっとも重要であり、それは、国内的に（例えば、IDW S1 あるいは IDW S5）又は国際的に（例えば、ISO 10668）認められている、資本価値を指針とした方法による会計学上の評価をベースとして算定される。（パラ 82、特に、パラ 87 を参照）</p>
<p>64 Sollen für Funktionsverlagerungen Preise und Daten aus vergleichbaren Geschäftsvorfällen verwendet werden, ist eine schlüssige und detaillierte Begründung für die Auswahl der Vergleichsdaten und der daraus abgeleiteten Kennziffern unerlässlich (siehe Tz. 21 IDW S 5).</p>	<p>64 比較可能な再編前事業からの機能移転の価格及びデータは使用されるべきであり、比較データの選定の説得力のある詳細な根拠及びその中から把握されるコード番号は必要不可欠である。（IDW S5 パラ 21 を参照）</p>
<p>Sind die verwendeten Daten weder uneingeschränkt noch eingeschränkt vergleichbar, können sie nicht berücksichtigt werden.</p>	<p>使用されるデータが制限的に又は非制限的にも比較可能でないならば、それは考慮に入れることができない。</p>
<p>Sie können jedoch in einzelnen Fällen dazu verwendet werden, das im hypothetischen Fremdvergleich ermittelte Ergebnis ergänzend zu stützen.</p>	<p>しかしながら、個々のケースにおいて、仮想的比較対象取引で算出された結果を拠り所とすることはできる。</p>
<p>65 Im hypothetischen Fremdvergleich können Elemente eines tatsächlichen Fremdverhaltens zu berücksichtigen sein.</p>	<p>65 仮想的比較対象取引で、実際的な非関連者の行動の要素を考慮に入れることはできる。</p>
<p>Das gilt z.B. wenn ein internes Berechnungs- bzw. Kalkulationsschema in vergleichbaren Situationen vom Steuerpflichtigen sowohl gegenüber verbundenen als auch gegenüber nicht</p>	<p>例えば、納税者の比較可能な状況での算定又は推定スキームが、関連企業又は非関連企業のどちらに対してでも、機能移転のために（あるいは、無形資</p>

<p>verbundenen Unternehmen für Funktionsverlagerungen (bzw. für die Nutzungsüberlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern) verwendet wird, z.B. ein am erwarteten Ertrag des Lizenznehmers anknüpfendes Lizenzsystem, das betriebswirtschaftlichen Grundsätzen genügt (z.B. IDW S 5).</p>	<p>産の使用許諾のために) 使用されるのであれば、これは正当である。例えば、ライセンシーの期待収益と取引関係を結んだライセンスシステムにおいて、会計学上の原理が満たされること。(例えば、IDW S5)</p>
<p>Das bedeutet aber keineswegs, dass im hypothetischen Fremdvergleich Lizenzraten aus Datenbanken abgeleitet werden können.</p>	<p>しかしながら、このことは、仮想的比較対象取引においてデータベースからライセンス料が得られることを意味する。</p>
<p>2.2.2 Routineunternehmen, § 2 Absatz 2 FVerIV</p>	<p>2.2.2 ルーティン事業、FVerIV§2 パラ 2</p>
<p>2.2.2.1 Funktionsverlagerung auf ein Routineunternehmen, § 2 Absatz 2 Satz 1 FVerIV</p>	<p>2.2.2.1 ルーティン事業上の機能移転、FVerIV§2 パラ 2 の 1 文</p>
<p>66 Übt das übernehmende Unternehmen die übergehende Funktion ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen aus (Tz. 9.99 OECD Leitlinien zu „Outsourcing“) und ist es sachgerecht, das Entgelt, das für die Ausübung der Funktion und die Erbringung der entsprechenden Leistungen anzusetzen ist, nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln (z.B. Lohnfertiger, Rn. 206 f.), ist davon auszugehen, dass mit dem Transferpaket keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen oder entgeltlich zur Nutzung überlassen werden, so dass § 1 Absatz 3 Satz 10 erste Alternative AStG anwendbar ist (Rn. 71).</p>	<p>66 譲受企業が、移転する機能をもっぱら譲渡企業に対して行使し (OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.99 の「アウトソーシング」)、その機能の行使及びその業績に対応する対価として設定された代償が、コストプラス法によって決定されており (例えば、限定的製造業者、パラ 206) 適切であるならば、移転パッケージにおいて重要な無形資産及び利点が移転されていない、もしくは、使用許諾について有償であることに根拠が置かれている。その結果、AStG§1 パラ 3 の 10 文の第 1 の要件の適用が可能である。(パラ 71)</p>
<p>Die Kostenaufschlagsmethode ist vor allem anzuwenden, wenn das übernehmende Unternehmen i.S.d.Tz.</p>	<p>VWG 手続規則パラ 3.4.10.2a 項の意味での譲受企業が、「ルーティン機能」だけを実行しており、低いリスクだけ</p>

<p>3.4.10.2 Buchstabe a VVG Verfahren lediglich „Routinefunktionen“ ausübt und nur geringe Risiken trägt.</p>	<p>が伴うのであれば、特に、コストプラス法が適用されるべきである。</p>
<p>In solchen Fällen erschöpft sich die laufende Vergütung für die Leistungen des übernehmenden Unternehmens in einem bloßen Tätigkeitsentgelt.</p>	<p>このような場合、単なる報酬活動での譲受企業の業績に対しては、継続的な報酬支払で払い尽くされたことになる。</p>
<p>67 Entsprechendes gilt, wenn ein übernehmendes Unternehmen, das i.S.d.Rn. 66 tätig wird, für die Ermittlung der Verrechnungspreise nach Durchführung einer Funktionsverlagerung zulässigerweise eine auf den Kosten basierende, geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode anwendet oder wenn ein solches Unternehmen eine das niedrige Risiko berücksichtigende Provision erhält.</p>	<p>67 パラ 66 の意味で譲受企業が、機能移転の取引の後の移転価格の算定のために、コストに基づいて再編前事業に関する許容されたネットマージン法を適用するか、又は、そのような企業が低いリスク考慮に入れた報酬を受け取るのであれば、適切であるとみなされる。</p>
<p>Voraussetzung ist, dass dies zu vergleichbaren Ergebnissen führt und das übernehmende Unternehmen die übergehende Funktion ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen ausübt.</p>	<p>これが比較可能な結果となること、及び、譲受企業が移転された機能をもつぱら譲渡企業に対して行使することが、前提条件である。</p>
<p>2.2.2.2 Funktionsverlagerung durch Ausweitung einer Funktion, § 2 Absatz 2 Satz 2 FVerlV</p>	<p>2.2.2.2 機能の拡張を通しての機能移転、FVerlV§2 パラ 2 の 2 文</p>
<p>68 Erbringt ein übernehmendes Unternehmen i.S.d.Rn. 66 f. die bisher ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen erbrachten Routineleistungen in Zukunft auch als eigenständiger Vertragspartner, ganz oder teilweise, gegenüber anderen Unternehmen, sind zwei Alternativen zu unterscheiden:</p>	<p>68 パラ 66 の意味で譲受企業が、これまでもつぱら譲渡企業に対して行ってきたルーティン業務を、独立した契約者として、全体的あるいは部分的に、将来において、その他の企業に対して行うのであれば、次の 2 つの選択肢が識別される:</p>
<p>- Das übernehmende Unternehmen nutzt für seine Leistungen keine vom verlagernden Unternehmen</p>	<p>- 譲受企業が、その業務のために譲渡企業から提供された無形資産及び利点を使用していない。</p>

<p>beigestellten immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile.</p>	
<p>Indiz dafür ist, dass die von fremden Dritten gezahlte Vergütung dem entspricht, was bisher vom verlagernden Unternehmen nach Rn. 66 f. für die erbrachten Leistungen vergütet worden ist.</p>	<p>非関連の第 3 者によって支払われた報酬が、これまでに譲渡企業に行われた業務のために、パラ 66 により支払われてきた金額が合致することが、そのための指標となる。</p>
<p>Die Regelungen zu Funktionsverlagerungen sind nicht anzuwenden.</p>	<p>機能移転規則は、適用されるべきではない。</p>
<p>- Das übernehmende Unternehmen erzielt gegenüber den anderen Unternehmen Preise, die höher sind als das Entgelt nach Rn. 66 f., bzw. die Preise wären entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz höher anzusetzen.</p>	<p>- 譲受企業が、その他の企業に対して、パラ 66 による代償より高い価格で報酬を得る、あるいは、独立企業原則に従った価格より高い価格を設定する。</p>
<p>Zum Zeitpunkt der erstmaligen Erbringung gegenüber den anderen Unternehmen ist im Hinblick auf die Umsätze mit diesen Unternehmen für bisher unentgeltlich vom verlagernden Unternehmen für die Leistungserbringung zur Verfügung gestellte Wirtschaftsgüter und Vorteile ein Entgelt zu verrechnen.</p>	<p>その他の企業に対する初回の対価の支払の時点で、譲渡企業からこれまで無償であった、資産及び利点の提供を受けた業務の対価について、これら企業との売上高を考慮して代償の精算がなされている。</p>
<p>Die betreffenden Wirtschaftsgüter und Vorteile gelten als ein Transferpaket, soweit hierfür im Einzelfall die Voraussetzungen gegeben sind, z.B. wenn ein bisheriger Lohnfertiger zum Eigenfertiger wird (vgl. Rn. 208 f.).</p>	<p>このために個々のケースで条件が満たされる限り、例えば、以前の限定的製造業者が本格的製造業者になるのであれば、当該資産及び利点は移転パッケージとしてみなされる。(パラ 208 を参照)</p>
<p>2.2.3 Öffnungsklauseln, § 1 Absatz 3 Satz 10 AStG</p>	<p>2.2.3 適用除外規定、AStG§1 パラ 3 の 10 文</p>
<p>69 Sind die Tatbestandsmerkmale für eine Funktionsverlagerung erfüllt, erfolgt die Bestimmung der Verrechnungspreise nach § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG regelmäßig auf Grundlage</p>	<p>69 機能移転ための状況の特徴が満たされるのであれば、通常は、移転パッケージの評価をベースにして、AStG§1 パラ 3 の 9 文により移転価格の決定が</p>

<p>der Bewertung des Transferpakets (vgl. Rn. 82 ff.).</p>	<p>なされる。(パラ 82 を参照)</p>
<p>Liegen jedoch die Voraussetzungen einer der drei eigenständigen Öffnungsklauseln des § 1 Absatz 3 Satz 10 AStG vor, die jeweils unabhängig voneinander zu prüfen sind, kann der Steuerpflichtige von der Transferpaketbetrachtung absehen.</p>	<p>しかし、AStG§1 パラ 3 の 10 文のそれぞれ互いに関連なく確認がなされる、3 つの独立した適用除外規定の条件が存在するならば、納税者は移転パッケージの検討を考慮しないことができる。</p>
<p>In diesem Fall sind Einzelverrechnungspreise für die von der Funktionsverlagerung betroffenen Bestandteile des Transferpakets entsprechend den allgemeinen Regelungen (§ 1 Absatz 3 Satz 1 bis 8 AStG) zu bestimmen.</p>	<p>この場合には、個々の移転価格は、機能移転の関連する移転パッケージの構成要素によって、一般的な規則 (AStG§1 パラ 3 の 1 文から 8 文) に従って、決定される。</p>
<p>Soweit es sich um hochwertige und einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile handelt, wird für diese der hypothetische Fremdvergleich (Rn. 62 ff.) anzuwenden sein.</p>	<p>高価値かつユニークな無形資産及び利点が存在している限り、これらについて仮想的比較対象取引 (パラ 62) が適用される。</p>
<p>Zu dessen Durchführung ist der zukünftig zu erwartende finanzielle Nutzen aus dem betreffenden immateriellen Wirtschaftsgut maßgebend, der sich aufgrund einer betriebswirtschaftlichen Bewertung nach einem kapitalwertorientierten Verfahren (z.B. IDW S 5 bzw. ISO 10668 für Marken) ergibt.</p>	<p>その取引について、当該無形資産に関して、資本価値を指針とした方法 (例えば、IDW S5 並びにブランドに関する ISO 10668) による会計学上の評価をベースとして算定された、将来的に期待される会計上の利益を算定する。</p>
<p>70 Die Möglichkeit, nach § 1 Absatz 3 Satz 10 AStG auf die Transferpaketbetrachtung zu verzichten, ändert nichts daran, dass der Tatbestand einer Funktionsverlagerung erfüllt ist.</p>	<p>70 AStG§1 パラ 3 の 10 文に従って移転パッケージの検討を免除する可能性は、機能移転の状況が満たされることでは変わらない。</p>
<p>Insbesondere sind weiterhin die Aufzeichnungspflichten (Rn. 155 ff.) zu beachten, d.h. es sind die Unterlagen vorzulegen, aus denen sich quantifiziert</p>	<p>加えて、特に、文書化の義務 (パラ 155) は遵守されなければならない、すなわち、グループ全体にとっても、関連する譲渡企業にとっても、機能移</p>

<p>die wirtschaftlichen Gründe für die Funktionsverlagerung, insbesondere die konkreten Vor- bzw. Nachteile ergeben, sowohl für den Gesamtkonzern als auch für die betroffenen verbundenen Unternehmen (Tz. 9.57, 9.81, 9.178 OECD Leitlinien).</p>	<p>転を行うための経済上の理由について、とりわけ、具体的な損失等を数量化した記録書類を提出しなければならない。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.57、9.81 及び 9.178)</p>
<p>2.2.3.1 Öffnungsklausel, § 1 Absatz 3 Satz 10 erste Alternative AStG</p>	<p>2.2.3.1 適用除外規定、AStG§1 パラ 3 の 10 文の第 1 の要件</p>
<p>71 Von der Transferpaketbetrachtung kann der Steuerpflichtige absehen, wenn er glaubhaft macht (Rn. 40 f.), dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren (§ 1 Absatz 3 Satz 10 erste Alternative AStG, § 1 Absatz 5 FVerIV).</p>	<p>71 納税者が、重要な無形資産及び利点が機能移転の対象でないことを立証 (パラ 40) したのであれば、納税者は移転パッケージの検討を見合わせる事ができる。(AStG§1 パラ 3 の 10 文の第 1 の要件、FVerIV§1 パラ 5)</p>
<p>Nach der Definition des Begriffs „wesentlich“ (§ 1 Absatz 5 FVerIV) ist dies - abgesehen von der Frage der Erforderlichkeit des immateriellen Wirtschaftsgutes oder Vorteils für die verlagerte Funktion - der Fall, wenn der Fremdvergleichspreis weder für ein immaterielles Wirtschaftsgut oder einen Vorteil allein noch für mehrere von der Funktionsverlagerung betroffene immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile gemeinsam die quantitative Grenze (25 %) übersteigt (Rn. 38 f).</p>	<p>「重要」概念の定義 (FVerIV§1 パラ 5) によれば、これは、一移転された機能に係る無形資産又は利点の必要性の問題は別として一 独立企業間価格が、ひとつの無形資産又は利点の単独でも、いくつかの関連する無形資産又は利点を互いに合わせてでも、量的な基準 (25 パーセント) を超えない場合である。(パラ 38)</p>
<p>Eine präzise Wertberechnung für das Transferpaket ist nicht erforderlich.</p>	<p>移転パッケージのための正確な価値の算定は必要とされない。</p>
<p>Beispiel (siehe auch Rn. 80):</p>	<p>例 (パラ 80 も参照) :</p>
<p>Im Rahmen einer Funktionsverlagerung macht der Steuerpflichtige glaubhaft, dass neben verschiedenen materiellen Wirtschaftsgütern drei immaterielle Wirtschaftsgüter betroffen sind, die</p>	<p>機能移転の枠組みにおいて、納税者は、これにはさまざまな有形資産のほかに、3つの無形資産が関係しており、これらがそれぞれ、移転パッケージのすべての構成要素の個別の価値の合</p>

<p>jeweils 20 % der Summe der Einzelwerte aller Bestandteile des Transferpakets ausmachen.</p>	<p>計の 20 パーセントになることを立証した。</p>
<p>Da die Summe der Werte der immateriellen Wirtschaftsgüter 25 % der Summe der Einzelwerte aller Bestandteile des Transferpakets übersteigt, ist die erste Öffnungsklausel nicht anwendbar (Zusammenrechnung).</p>	<p>無形資産の価値の合計が、移転パッケージのすべての構成要素の個別の価値の合計の 25 パーセントを超えるので、適用除外規定の第 1 の要件は適用可能ではない（合計）。</p>
<p>Der Steuerpflichtige hat den Verrechnungspreis auf der Grundlage einer Transferpaketbetrachtung zu bestimmen.</p>	<p>納税者は移転パッケージの検討をベースにして、移転価格を決定しなければならない。</p>
<p>2.2.3.2 Öffnungsklausel, § 1 Absatz 3 Satz 10 zweite Alternative AStG, § 2 Absatz 3 FVerlV</p>	<p>2.2.3.2 適用除外規定、AStG§1 パラ 3 の 10 文の第 2 の要件、FVerlV§2 パラ 3</p>
<p>72 Die Verrechnungspreisbestimmung auf Grundlage des Transferpakets ist dann nicht maßgeblich, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht (Rn. 40), dass die Summe der Einzelverrechnungspreise für die Bestandteile des Transferpakets, gemessen am Wert für das Transferpaket dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht (§ 1 Absatz 3 Satz 10 zweite Alternative AStG).</p>	<p>72 納税者が、移転パッケージの評価で計測した、移転パッケージの構成要素の個別の移転価格の合計が、独立企業原則に合致することを立証（パラ 40）したのであれば、移転パッケージをベースにした移転価格の決定は必要ではない。（AStG§1 パラ 3 の 10 文 第 2 の要件）</p>
<p>Nach § 2 Absatz 3 FVerlV sind in diesen Fällen sowohl der Einigungsbereich als auch der Wert des Transferpakets nach § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG i. V. m. § 1 Absatz 3 Satz 7 AStG zu ermitteln, so dass für diese Öffnungsklausel präzise Berechnungen auf der Grundlage des Transferpakets erforderlich sind.</p>	<p>FVerlV§2 パラ 3 によると、この場合には、合致領域も移転パッケージの価値も、AStG§1 パラ 3 の 7 文に関連した AStG§1 パラ 3 の 9 文により決定されなければならない。そのため、この適用除外のためには、移転パッケージをベースにした正確な算定が必要不可欠である。</p>
<p>Die nach § 1 Absatz 3 Satz 1 bis 8 AStG ermittelte Summe der Einzelverrechnungspreise für die</p>	<p>移転パッケージの構成要素の個別の移転価格が合致領域に存在するなら、それらから、AStG§1 パラ 3 の 1 文が</p>

<p>Bestandteile des Transferpakets darf nur angesetzt werden, wenn sie im Einigungsbereich liegt (siehe auch Gesetzesbegründung zu § 1 Absatz 3 Satz 10 AStG, BT-Drs. 16/4841 S. 86).</p>	<p>ら 8 文により決定される合計を見積もることをしてもよい。(AStG§1 パラ 3 の 10 文、BT-Drs.16/4841 S.86 の法律根拠も参照)</p>
<p>Die Anwendung dieser Öffnungsklausel kann sinnvoll sein, um einen bestimmten Punkt im Einigungsbereich glaubhaft zu machen (Rn. 128).</p>	<p>この適用除外規定の適用は、合致領域で決定されるポイントについて立証をするために意味を持つことがあり得る。(パラ 128)</p>
<p>73 Für die Glaubhaftmachung ist es vor allem erforderlich, dass der Steuerpflichtige die Differenz zwischen der Summe der Einzelverrechnungspreise und dem Wert für das Transferpaket aufklärt und begründet, warum die Summe der Einzelverrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.</p>	<p>73 立証のためには、納税者が移転パッケージの個別の移転価格の合計とその価値の間の差異を解明し、そして個別の移転価格の合計が独立企業原則に合致する理由を根拠付けることが、特に必要不可欠である。</p>
<p>2.2.3.3 Öffnungsklausel, § 1 Absatz 3 Satz 10 dritte Alternative AStG</p>	<p>2.2.3.3 適用除外規定、AStG§1 パラ 3 の 10 文 第 3 の要件</p>
<p>74 Macht der Steuerpflichtige anhand der nach § 90 Absatz 3 AO i.V.m.§ 3 Absatz 2 GAufzV nach Aufforderung vorzulegenden Aufzeichnungen glaubhaft, dass zumindest ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung ist, und bezeichnet er es genau, sind Einzelverrechnungspreise für die Bestandteile des Transferpakets anzuerkennen (§ 1 Absatz 3 Satz 10 dritte Alternative AStG).</p>	<p>74 納税者が、GAufzV§3 パラ 2 に関連する AO§90 パラ 3 による要求により提出された記録書類をベースにして、少なくとも機能移転の対象が重要な無形資産であり、彼が正確にそれを説明しているのであれば、移転パッケージの構成要素の個別の移転価格は尊重されなければならない。(AStG§1 パラ 3 の 10 文 第 3 の要件)</p>
<p>75 Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist „wesentlich“, wenn, bezogen auf dieses Wirtschaftsgut, in sinngemäßer Anwendung des § 1 Absatz 5 FVerlV sowohl das qualitative Merkmal erfüllt</p>	<p>75 FVerlV§1 パラ 5 の趣旨に則した適用において、これらの資産が、質的な特性も満たしており、量的な基準（25 パーセント）も超えているのであれば、無形資産は「重要」であることに</p>

<p>als auch die quantitative Grenze (25 %) überschritten ist (entsprechend Rn. 38 f).</p>	<p>なる。(パラ 38 に従って)</p>
<p>Die Glaubhaftmachung (Rn. 40) erfordert keine präzise Wertberechnung für das Transferpaket.</p>	<p>その立証 (パラ 40) は、移転パッケージのための正確な価値の算定を必要としない。</p>
<p>76 Ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut wird häufig hochwertig und einzigartig sein (Rn. 62), sodass insoweit der hypothetische Fremdvergleich anzuwenden ist.</p>	<p>76 無形資産が高価値かつユニークである (パラ 62) ならば、その結果において、仮想的比較対象取引が適用される。</p>
<p>Über die hierzu notwendige Einbeziehung der Gewinnerwartungen der betroffenen Unternehmen können sich geschäftswertbildende Faktoren und Standortvorteile auf die Verrechnungspreisbestimmung auswirken, wenn voneinander unabhängige Unternehmen sie für ihre Preisbestimmung berücksichtigen würden (Tz. 9.94 OECD Leitlinien).</p>	<p>さらに、関連企業の期待利益を必要に応じて含めることで、営業権の形での要素及び経済上の優位な点が、相互に独立した企業が、その価格決定のためにそれらを考慮に入れるのであれば、移転価格の決定に影響を与えることができる。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.94)</p>
<p>Es kann nicht unterstellt werden, dass dies regelmäßig der Fall ist.</p>	<p>このことが常に当てはまると仮定することはできない。</p>
<p>77 Das Wort „zumindest“ macht deutlich, dass für die Anwendung dieser Öffnungsklausel auch mehrere (wesentliche) immaterielle Wirtschaftsgüter Gegenstand einer Funktionsverlagerung sein können, die auf Grundlage der Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten nach § 90 Absatz 3 AO i.V.m. der GAufzV (Rn. 150 ff.) vollständig und genau bezeichnet werden müssen.</p>	<p>77 「少なくとも」という用語は、この適用除外規定の適用のために、いくつかの(重要な)無形資産が機能移転の対象となり得ており、GAufzVに関連するAO§90パラ3による協力及び文書化義務(パラ150)をベースにして、完全かつ正確に説明がなされなければならないことを明瞭にしている。</p>
<p>78 Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist genau bezeichnet, wenn es aufgrund der Angaben des Steuerpflichtigen so eindeutig identifiziert werden kann,</p>	<p>78 納税者の説明をベースにして、いずれかの適当な比較対象取引が決定され得ているか (AStG§1 パラ 3 の 1 文から 4 文)、又は、仮想的比較対象取引</p>

<p>dass entweder ausreichende Vergleichswerte ermittelt werden können (§ 1 Absatz 3 Satz 1 bis 4 AStG) oder eine sachgerechte Preisbestimmung nach dem hypothetischen Fremdvergleich (§ 1 Absatz 3 Satz 5 bis 8 AStG) möglich ist.</p>	<p>による適切な価格決定が可能である (AStG§1 パラ 3 の 5 文から 8 文) ように、そのように明確に確認されているのであれば、無形資産は正確に説明をされていることになる。</p>
<p>Die Verrechnungspreisbestimmung erfolgt ausgehend von den Unterlagen des Unternehmens, die für dessen Entscheidung maßgebend waren, die Funktionsverlagerung durchzuführen.</p>	<p>移転価格の決定は、機能移転を実施するための決定に重要である企業の記録書類を出発点として、取り行われる。</p>
<p>79 Die dritte Öffnungsklausel ist auch auf Funktionsverlagerungen, die einen Betrieb oder Teilbetrieb betreffen, anzuwenden, da der Wortlaut insoweit keine Einschränkung enthält.</p>	<p>79 この第 3 の適用除外規定は、文言が制限を含まない点において、事業あるいは事業の一部を含む機能移転についても適用される。</p>
<p>Auch in diesen Fällen ist eine Einzelpreisbestimmung für die Bestandteile des Transferpakets nach § 1 Absatz 3 Satz 10 AStG möglich mit der Folge, dass ggf. für mehrere immaterielle Wirtschaftsgüter (einschließlich eines tatsächlich enthaltenen Geschäfts- oder Firmenwerts) jeweils einzeln der hypothetische Fremdvergleich durchgeführt werden muss.</p>	<p>この場合においても、必要ならば、(実際に含まれる事業あるいは企業の価値を含めた) いくつかの無形資産に対して、それぞれ個々に仮想的比較対象取引が実行されなくてはならないことの結果をもって、AStG§1 パラ 3 の 10 文による移転パッケージの構成要素の個別の価格決定は可能である。</p>
<p>Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb verlagert, kann sich die Verpflichtung zu einer Gesamtbewertung allerdings aus anderen Vorschriften ergeben, hinter die § 1 AStG ggf. zurücktritt (Rn. 8).</p>	<p>しかしながら、事業あるいは一部の事業が移転されるのであれば、必要に応じて、AStG§1 の適用取消しの後に、他の規則から包括的評価に関する義務を生じさせ得る。(パラ 8)</p>
<p>80 Sind mehrere immaterielle Wirtschaftsgüter Bestandteile des Transferpakets, die jedes für sich die Voraussetzungen der Wesentlichkeit des § 1 Absatz 3 Satz 10, dritte Alternative AStG nicht erfüllen, greift</p>	<p>80 それぞれの無形資産が、AStG§1 パラ 3 の 10 文の第 3 の要件である重要性の要件を満たさない移転パッケージの構成要素であるならば、適用除外規定は影響を及ぼさない。</p>

die Öffnungsklausel nicht ein.	
Dies gilt auch, wenn die Summe der Einzelwerte der betroffenen immateriellen Wirtschaftsgüter die quantitative Grenze insgesamt überschreitet.	関係している無形資産の個別の価値の合計が、全体として量的な基準を超えるときでさえ、これは正当である。
Beispiel (siehe auch Rn. 71):	例 (パラ 71 も参照) :
Im Rahmen der Prüfung einer Funktionsverlagerung ergibt sich, dass davon drei immaterielle Wirtschaftsgüter betroffen sind, die je 20 % der Summe der Einzelwerte der Bestandteile des Transferpakets betragen.	機能移転の検証の枠組みで、それについて 3 つの無形資産が関係しており、それらはそれぞれ、移転パッケージの構成要素の個別の価値の合計の 20 パーセントになることが明らかである。
Da der Steuerpflichtige kein immaterielles Wirtschaftsgut identifiziert hat, dessen Wert mehr als 25 % der Summe aller Einzelwerte der Bestandteile des Transferpakets beträgt, ist die dritte Öffnungsklausel nicht anwendbar (keine Zusammenrechnung).	納税者が、そのひとつの価値が、移転パッケージの構成要素のすべての個別の価値の合計の 25 パーセント以上になるところの無形資産を何も確認しなかったので、第 3 の適用除外規定は適用可能ではない (合計ではない)。
Der Steuerpflichtige hat die Verrechnungspreise auf der Grundlage einer Transferpaketbetrachtung zu bestimmen.	納税者は移転パッケージの検討をベースにして、移転価格を決定しなければならない。
81 Fasst der Steuerpflichtige mehrere immaterielle Wirtschaftsgüter zusammen, deren gemeinsame Bewertung in Anwendung anerkannter betriebswirtschaftlicher Methoden sachgerecht ist (z.B. im Einzelfall Patent und Produktions-Know-how, das der Herstellung derselben Wirtschaftsgüter dient, vgl. Rn. 5) und wird damit die Grenze von 25 % überschritten, ist dies nicht zu beanstanden, wenn die so zusammengefassten immateriellen Wirtschaftsgüter für die Verrechnungspreisbestimmung (und	81 納税者が、いくつかの無形資産を合わせて把握しており、一般に認められている会計学上の方法を適用することで、それらに共通の評価が適切であり (例えば、同じ商品の製造に用いられる特許と製造ノウハウの個別のケース、パラ 5 を参照)、かつ、25 パーセントの基準を超えるのであるならば、グループにした無形資産を移転価格の決定 (及びそれに対応する評価) のために、ひとつに統合した無形資産として取り扱うことについて異議を唱えるべきではない。

<p>die entsprechende Bewertung) wie ein einheitliches immaterielles Wirtschaftsgut behandelt werden.</p>	
<p>2.3 Wertermittlung für das Transferpaket, § 3 FVerIV</p>	<p>2.3 移転パッケージのための価値算定、FVerIV§3</p>
<p>2.3.1 Barwertermittlung, § 3 Absatz 1 FVerIV</p>	<p>2.3.1 現在価値の算定、FVerIV§3 パラ 1</p>
<p>82 Für das Transferpaket ist in den Fällen des hypothetischen Fremdvergleichs (Rn. 62 ff.) ein betriebswirtschaftlich begründeter Gesamtwert (Barwert) zu bestimmen (Rn. 29 f. und Rn. 63).</p>	<p>82 仮想的比較対象取引 (パラ 62) のケースにおいて、移転パッケージのためには、会計学に根拠づけられた包括的価格 (現在価値) を決定しなければならない。(パラ 29 及びパラ 63)</p>
<p>Für die Beurteilung der Werthaltigkeit des Transferpakets ist auf die tatsächlichen Verhältnisse sowie die Erkenntnismöglichkeiten und Ermessensspielräume der beiden gedachten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter (sowohl des verlagernden als auch des übernehmenden Unternehmens) im Zeitpunkt der Funktionsverlagerung abzustellen.</p>	<p>移転パッケージの価値を含む評価のためには、機能移転の時点での実際の状況並びに (譲渡企業と譲受企業の双方の) 2 人の堅実かつ誠実な経営者の可能性認識及び判断の裁量で調整をしなければならない。</p>
<p>Maßgeblich ist der Zeitpunkt, in dem sich die Funktionsverlagerung ereignet hat und der Tatbestand (Rn. 19) vollständig verwirklicht ist.</p>	<p>機能移転が生じ、そして、その事実 (パラ 19) が完全に現実のものとなった時点が、重要である。</p>
<p>Alle Umstände, die den beteiligten Unternehmen (einschließlich der Konzernzentrale) zu diesem Zeitpunkt tatsächlich bekannt waren oder von denen unterstellt werden kann, dass sie von ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitern berücksichtigt worden wären, sind nach § 1 Absatz 1 Satz 3 AStG heranzuziehen, soweit sie Rückschlüsse auf die Werthaltigkeit des Transferpakets zum maßgeblichen Zeitpunkt erlauben.</p>	<p>関連企業 (グループ本部を含めて) にこの時点に実際に知られていた、又は、想定されるすべての状況は、これは堅実かつ誠実な経営者によって考慮に入れられるものであるが、重要な時点で移転パッケージの価値を含むことへの帰納的推論を許す限りにおいて、AStG§1 パラ 1 の 3 文によって考慮されるものである。</p>

<p>Hinsichtlich der Mitwirkungspflichten der beteiligten Unternehmen und ggf. der Konzernzentrale siehe Rn. 150 ff.</p>	<p>関連企業の、場合によっては、グループ本部の協力義務に関しては、パラ 150 を見よ。</p>
<p>2.3.2 Berechnung der Gewinnpotenziale, § 3 Absatz 2 FVerlV</p>	<p>2.3.2 潜在的利益の算定、FVerlV§3 パラ 2</p>
<p>83 Zur Bestimmung der Gewinnpotenziale ist sowohl für das verlagernde als auch für das übernehmende Unternehmen eine Funktions- und Risikoanalyse, bezogen auf die mit der Funktion jeweils zusammenhängenden Geschäftstätigkeiten, jeweils vor und nach der Funktionsverlagerung durchzuführen (zur Anwendung der „direkten“ bzw. „indirekten Methode“ vgl. Rn. 32).</p>	<p>83 潜在的利益の決定において、譲渡企業にとっても譲受企業にとっても、その機能によって相互に関係を持つ事業活動に関連づけられた機能—リスク分析が、機能移転の前と後に、それぞれ実行されるべきである。「直接法」及び「間接法」の適用について、パラ 32 を参照)</p>
<p>84 Für die Barwertberechnung der Gewinnpotenziale sind vor allem drei Faktoren wesentlich:</p>	<p>84 潜在的利益の現在価値の算定のためには、とりわけ 3 つの要因が重要である:</p>
<p>- Als Erstes sind die Reingewinne nach Steuern - jeweils aus der Sicht der beiden ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter i.S.d.§ 1 Absatz 1 Satz 2 AStG - zu berechnen, die aus der verlagerten Funktion zu erwarten sind.</p>	<p>第 1 に、税引後の純利益は、—その度に AStG§1 1 文の 2 文の意味での堅実かつ誠実な経営者の見解によって— 移転された機能からの期待されるべきである金額について計算をしなければならない。</p>
<p>Dazu ist für das verlagernde und das übernehmende Unternehmen der gleiche Maßstab anzuwenden.</p>	<p>そのためには、譲渡企業及び譲受企業にとって、同一の基準を適用しなければならない。</p>
<p>- Als Zweites ist der Kapitalisierungszeitraum festzulegen, der in Abhängigkeit von den konkreten Umständen der Funktionsausübung zu bestimmen ist (§ 6 FVerlV und Rn. 109 ff.).</p>	<p>第 2 に、(純利益は) 機能行使の具体的な状況に依存して決定される資本化期間が確定していなければならない。(FVerlV§6 及びパラ 109)</p>
<p>- Als Drittes sind die jeweiligen Reingewinne nach Steuern mit einem angemessenen Kapitalisierungszinssatz</p>	<p>第 3 に、それぞれの税引後の純利益は、それぞれ機能によって相互に関係</p>

<p>zu diskontieren, der die jeweils mit der Funktion zusammenhängenden Chancen und Risiken berücksichtigt (§ 5 FVerIV und Rn. 104 ff.).</p>	<p>を持つ機会及びリスクを考慮に入れて、適切な現在割引率で割り引かれていなければならない。(FVerIV§5 及びパラ 104)</p>
<p>85 Die Gewinnpotenziale aus der verlagerten Funktion können, z.B. aufgrund einer Kostenstellenrechnung, einer Produktergebnisrechnung oder einer Kostendeckungsbeitragsrechnung, aus dem Gesamtgewinn des Unternehmens herausgerechnet werden.</p>	<p>85 移転された機能からの潜在的利益は、例えば、部門別原価計算書、製造原価報告書又は原価保障支払計算書をベースにして、事業の総利益から計算することができる。</p>
<p>Tatsächlich bestehende, eindeutig vorteilhaftere Handlungsalternativen (Rn. 96), jeweilige Standortvorteile bzw. -nachteile und zu erwartende Synergieeffekte (Rn. 93) beeinflussen aus der Sicht voneinander unabhängiger Dritter die Gewinnerwartung und damit auch die Preisbestimmung.</p>	<p>実際に存在する明確に有利な行動の選択肢 (パラ 96)、それぞれのロケーション・セービング又はロス並びに期待されるシナジー効果 (パラ 93) は、互いに独立した第 3 者の観点から、期待利益と同時に価格決定について影響を与える。</p>
<p>Auf die Fälle des § 7 Absatz 2 FVerIV, in denen der Mindestpreis des verlagernden Unternehmens dem Liquidationswert entspricht (Rn. 120), wird hingewiesen.</p>	<p>FVerIV§7 パラ 2 のケースにおいては、そのなかで譲渡企業の最低価格は清算価値に一致する (パラ 120) ことが指摘されている。</p>
<p>86 Die Unterlagen, die auf den unternehmensinternen, allgemein angewandten, betriebswirtschaftlichen Bewertungsgrundlagen und -methoden beruhen (§ 3 Absatz 2 Satz 2 FVerIV), kann der Steuerpflichtige als Grundlage für die zu erstellenden Planrechnungen verwenden (Tz. 3.4.12.6 VWG Verfahren).</p>	<p>86 企業内部に一般的に適用される会計学上の評価基準及び評価方法に基づいた (FVerIV§3 パラ 2 の 2 文) 記録書類を、納税者は、計画事業報告書を作成するためのベースとして使用することができる。(VWG 手続規則パラ 3.4.12.6)</p>
<p>Dies gilt, soweit die Unterlagen selbst und die darauf basierenden Berechnungen plausibel sind.</p>	<p>記録書類は、それに基づいた計算書が妥当性のある限り、正当なものである。</p>

2.3.2.1 Bewertungsverfahren	2.3.2.1 評価方法
<p>87 Grundsätzlich ist im hypothetischen Fremdvergleich ein Bewertungsverfahren (kapitalwertorientiertes Verfahren, z.B. nach IDW S 1 oder IDW S 5) anzuwenden, das den jeweiligen Barwert auf der Grundlage des jeweils zu erwartenden „Reingewinns nach Steuern“ (§ 1 Absatz 4 FVerIV, Rn. 31) ermittelt.</p>	<p>87 原則として、仮想的比較対象取引においては、評価方法（資本価値を指針とした方法、例えば、IDW S1 又は IDW S5 に基づくもの）が適用されるべきであり、それぞれに期待される「税引後の純利益」をベースとして、それぞれの現在価値が決定される。（FVerIV§1 パラ 4 及びパラ 31）</p>
<p>Grundlage hierfür ist die Annahme, dass sich der Wert einer verlagerten Funktion aus deren Eigenschaft ergibt, künftige Erfolgsbeiträge in Form von Einnahmeüberschüssen zu erwirtschaften.</p>	<p>これに関するベースとして、移転された機能の価値は、超過利潤の形で将来の成功報酬を稼得することで、それらの性質から生ずるということが仮定されている。</p>
<p>88 Davon ausgehend ist der Einigungsbereich zu ermitteln (§ 7 FVerIV) und der maßgebliche Wert im Einigungsbereich zu bestimmen (Rn. 128 ff.).</p>	<p>88 このことを想定して、合致領域は決定されなければならない（FVerIV§7）、そして、その合致領域における重要な価値が決定されなければならない。（パラ 128）</p>
<p>Die Anwendung eines betriebswirtschaftlich begründeten Discounted Cashflow-Verfahrens zur Ermittlung des maßgebenden Barwerts ist zulässig, da sowohl das Ertragswertverfahren als auch die Discounted Cashflow-Verfahren grundsätzlich auf derselben konzeptionellen Grundlage beruhen und bei gleichen Bewertungsannahmen bzw. -vereinfachungen zu gleichen Bewertungsergebnissen führen (Tz. 101 IDW S 1).</p>	<p>収益評価法もディスカウント・キャッシュフロー法も、基本的に同じ概念的なベースに基づいており、同じ評価仮定あるいは単純化によれば、同じ評価結果をもたらすわけであるから、会計学に根拠づけられたディスカウント・キャッシュフロー法を重要な現在価値の算定に適用することは許容される。（IDW S1 パラ 101）</p>
<p>89 Ob ein Bewertungsverfahren anzuwenden ist, das dem IDW S 1 oder dem IDW S 5 (Tz. 22 bis 47) oder einem anderen</p>	<p>89 IDW S1 あるいは IDW S5（パラ 22 からパラ 47 まで）もしくはその他会計学で承認された方法に合致してお</p>

<p>betriebswirtschaftlich anerkannten Verfahren entspricht und steuerlich für die betreffende Fallgestaltung anzuerkennen ist, hängt von dem Charakter und der Bedeutung der Funktionsverlagerung ab.</p>	<p>り、かつ、当該組成された事案について税制上認められた評価方法が適用されたかどうかは、機能移転の特徴及び重要性に依存する。</p>
<p>Werden von der Funktionsverlagerung vor allem immaterielle Wirtschaftsgüter betroffen, liegt die Anwendung eines Bewertungsverfahrens, das IDW S 5 entspricht, nahe.</p>	<p>特に、無形資産が機能移転に関係するのであれば、IDW S5 に合致する評価方法の適用がもっとも妥当である。</p>
<p>Stellt sich im Einzelfall eine Funktionsverlagerung als Verlagerung eines Unternehmens oder eines Betriebsteils dar, der über eine eigene Lebensfähigkeit verfügt, ist ein Bewertungsverfahren sachgerecht, das IDW S 1 entspricht.</p>	<p>個々の機能移転のケースにおいて、独自の活動能力を有している企業又は一部の事業の移転が把握されるのであれば、IDW S1 に合致する評価方法が適切である。</p>
<p>90 Der Wert einer Funktion bestimmt sich aus betriebswirtschaftlicher Sicht nach dem erwarteten zukünftigen finanziellen Nutzen, der aus der Funktion gezogen bzw. nicht mehr gezogen werden kann.</p>	<p>90 機能の価値は、会計学上の見地から予測されるもので、機能から得られて、得られなくなるまでの、将来の会計上の利益により決定される。</p>
<p>Wesentlicher Ausgangspunkt für die Bewertung ist die Identifikation der spezifischen Einnahmen und Ausgaben, die der zu bewertenden Funktion zuzurechnen sind (entsprechend Tz. 24 IDW S 5).</p>	<p>評価のための基本的な出発点は、評価される機能に (IDW S5 パラ 24 に合致して) 分類される特定の収益と費用の識別である。</p>
<p>Hierfür bilden die Unterlagen, auf deren Grundlage das Unternehmen insgesamt über die Funktionsverlagerung entschieden hat (§ 3 Absatz 2 Satz 2 FVerIV), den entscheidenden Ausgangspunkt.</p>	<p>このために、企業が機能移転について、包括的な形で根拠にした記録書類は (FVerIV§3 パラ 2 の 2 文)、重要な出発点を形成する。</p>
<p>Aus diesen Unterlagen ist abzuleiten, von welchen Annahmen ausgegangen worden ist, vor allem welche Einnahmen und Ausgaben aufgrund der</p>	<p>これら記録書類からは、どのような仮定が前提に置かれたのかについて、とりわけ、一方で譲渡企業にとって、機能移転をベースとして、どのような収</p>

<p>Funktionsverlagerung einerseits für das verlagernde Unternehmen voraussichtlich wegfallen und welche Einnahmen und Ausgaben aufgrund der Funktionsverlagerung andererseits für das übernehmende Unternehmen voraussichtlich entstehen.</p>	<p>益及び費用が見込みとして喪失したのか、他方で譲受企業にとって、機能移転をベースとして、どのような収益及び費用が見込みとして発生したのかについて、得られるべきである。</p>
<p>Im Regelfall entspricht es betriebswirtschaftlichen Grundsätzen, für die ersten Jahre detaillierte Prognoserechnungen aufzustellen und für die weiteren Jahre diese Werte pauschal fortzuschreiben.</p>	<p>通例的に、初年度において、詳細な予測報告書を作成し、それ以上の年度において、この推計された評価を継続的に補正していくことが、会計学上の原則に合致することになる。</p>
<p>91 Der Wert des Transferpakets ergibt sich unter Berücksichtigung der Gewinnpotenziale, die sich sowohl aus der Veränderung (im Regelfall Minderung) des Ertragswerts des verlagernden Unternehmens als auch aus dem Zuwachs des Ertragswerts des übernehmenden Unternehmens ergeben und aus denen jeweils die Preisuntergrenze bzw. die Preisobergrenze der Unternehmen (Entscheidungswerte) errechnet werden kann.</p>	<p>91 移転パッケージの価値は、譲渡企業の収益評価の変化（通常は減少）からと、譲受企業の収益評価の増加からの双方から得られる潜在的利益の考慮の下で明らかにされるものであり、それらから、それぞれの企業の下限価格及び上限価格（決定価格）を計算することができる。</p>
<p>Dies führt zu einer fiktiven Verhandlungssituation und ermöglicht die Bestimmung eines Werts für das Transferpaket (Barwert) im Einigungsbereich.</p>	<p>これは、仮定の交渉状況を設定して、そして、その合致領域のなかでの移転パッケージの価値（現在価値）の決定を可能にするものである。</p>
<p>92 Zur Aufteilung des Barwerts auf die Wirtschaftsgüter und Vorteile des Transferpakets (unabhängig von ihrer Bilanzierbarkeit beim verlagernden Unternehmen) vgl. Rn. 98 f. und Anlage, Beispiel I (I. Abwandlung zu Fall A).</p>	<p>92 移転パッケージの資産及び利点の現在価値の（譲渡企業による収支決算可能性に依存しない）分配については、パラ 98 及び添付資料 例 1 (I. ケース A の修正) を参照。</p>
<p>2.3.2.2 Standortvorteile und Synergieeffekte</p>	<p>2.3.2.2 ロケーション・セービング及びシナジー効果</p>
<p>93</p>	<p>93</p>

<p>Die jeweiligen Ertragswerte beinhalten alle Standortvorteile bzw. -nachteile und Synergieeffekte aller beteiligten Unternehmen.</p>	<p>それぞれの収益評価は、すべての関連企業のすべてのロケーション・セービング又はロス並びにシナジー効果を含む。</p>
<p>Welches Unternehmen durch seine Tätigkeit das Entstehen dieser Vorteile/Nachteile bewirkt, ist zwar ein Indiz, aber letztlich nicht entscheidend.</p>	<p>どの企業がその活動を通じて、これらの有利／不利の形成を実現させているかということは、確かに状況証拠にはなるが、最終的に決定的なものではない。</p>
<p>Es kommt darauf an, welches Unternehmen diese Vorteile/ Nachteile in den fiktiven Preisverhandlungen in Anspruch nehmen könnte bzw. tragen müsste.</p>	<p>それは、どの企業が、仮定の価格交渉で、これらの有利／不利を利用することができたのか、あるいは、所有しなければならないのかに依存する。</p>
<p>Dies hängt von den konkreten Handlungsalternativen (Rn. 96) und der jeweiligen Verhandlungsstärke (Tz. 9.57, 9.148 ff. OECD Leitlinien) ab, die sich aus den objektiven Umständen ergibt.</p>	<p>これは、具体的な行動の選択肢（パラ 96）とそれぞれの交渉力（OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.57 及びパラ 9.148）に依存し、それは、客観的状況から明らかになる。</p>
<p>Beispiele für mögliche Standortvorteile oder nachteile des übernehmenden Unternehmens können Unterschiede bei Lohn- oder Materialkosten, Finanzierungskonditionen, die Qualität der Infrastruktur oder die Zuverlässigkeit und Qualifizierung des Personals und der Materiallieferungen sein.</p>	<p>賃金あるいは材料費、資金調達状況、社会基盤の品質又は従業員や資材配送の信頼性及び資質による差異が、譲受企業における可能なロケーション・セービング又はロスの例であるといえる。</p>
<p>Auch Steuerbelastungsunterschiede und Investitionshilfen, die für die Preisbestimmung zu berücksichtigen sind, können Standortvorteile oder -nachteile begründen, ohne dass dies bereits die Annahme eines steuerlichen Missbrauchs rechtfertigt (Tz. 9.181 ff. OECD Leitlinien).</p>	<p>価格決定のための考慮に入れられるべきである、租税負担の差異と投資支援についても、あらかじめ税務上の濫用の想定を証明することなしに、ロケーション・セービング又はロスを形成することができる。（OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.181）</p>
<p>2.3.2.3 Grad der Fremdfinanzierung</p>	<p>2.3.2.3 投資収益比率の程度</p>
<p>94 Für die Wertermittlung des</p>	<p>94 移転パッケージの価値算定のために、</p>

<p>Transferpakets kann aus Vereinfachungsgründen typisierend davon ausgegangen werden, dass der Grad der Fremdkapitalfinanzierung hinsichtlich der betreffenden Funktion für das übernehmende Unternehmen genauso hoch ist wie für das verlagernde Unternehmen.</p>	<p>典型的な簡素化を前提として、当該機能に関して、投資収益比率の程度は、譲受企業にとっても譲渡企業と同じぐらい高いということが前提とされ得る。</p>
<p>Beruft sich der Steuerpflichtige auf einen unterschiedlichen Grad der Fremdkapitalisierung, hat er den Sachverhalt aufzuzeichnen und darzulegen, inwieweit sich die Unterschiede in der Finanzierung des übernehmenden Unternehmens gegenüber der des verlagernden Unternehmens auf den anzuwendenden Kapitalisierungszinssatz auswirken.</p>	<p>納税者が投資収益比率のさまざまな程度を示すのであれば、彼はその状況を記録して、その上で、譲受企業の投資収益比率における差異が、譲渡企業と比べて、適用される現在割引率にどのぐらいまでの影響を与えるのか説明しなければならない。</p>
<p>Es ist zu berücksichtigen, dass ein Investor im Fall einer höheren Fremdkapitalfinanzierung wegen des höheren Risikos regelmäßig eine höhere Eigenkapitalrendite erwarten wird.</p>	<p>より高いリスクのためのより高い投資収益比率のケースでは、投資家は、常に、より高い自己資本利益率を期待するであろうことが考慮に入れられるべきである。</p>
<p>2.3.2.4 Unternehmensstrategisch motivierte Funktionsverlagerungen</p>	<p>2.3.2.4 企業戦略に動機づけられる機能移転</p>
<p>95 Soweit der Funktionsverlagerung unternehmensstrategische und weniger ertragsorientierte Überlegungen zugrunde liegen, sind trotzdem in jedem Fall die Ertragsauswirkungen (bzw. Cashflow Auswirkungen) zu ermitteln und die wirtschaftlichen Folgen der unternehmensstrategischen Entscheidung unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu bewerten (vgl. Tz. 26 IDW S 5), um sachgerechte Verrechnungspreise bestimmen zu können.</p>	<p>95 企業戦略的ではあるが、あまり利益指向的な考慮をしていない機能移転が基礎を成している限りにおいては、それにもかかわらず、それぞれのケースにおいて、適切な移転価格について決定することが可能であるように、収益効果（あるいはキャッシュフロー効果）が決定され、独立企業原則の適用の下でのその企業戦略決定の経済的効果が判断されるべきである。（IDW S5 パラ 26 を参照）</p>

2.3.2.5 Handlungsalternativen	2.3.2.5 行動の選択肢
<p>96</p> <p>Für den anzustellenden Fremdvergleich ist die rechtliche und wirtschaftliche Position der beteiligten Vertragspartner zu berücksichtigen, die einen wichtigen Anhaltspunkt für die angemessene Preisgestaltung gibt (vgl. BFH-Urteil vom 28. Januar 2004 - HFR 2004, S. 552, m. w.N.).</p>	<p>96</p> <p>比較対象取引を設定するためには、契約に参加した相手の法的かつ経済的なポジションを考慮すべきである。これは、適切な価格設定ための重要な基盤を与えるものである。(2004.1.28付 BFH-Urteil - HFR 2004, S.552 m.w.N を参照)</p>
<p>Stehen z.B. dem übernehmenden Unternehmen - als fiktiv selbständigem Unternehmen - konkrete, realistische und eindeutig vorteilhaftere Möglichkeiten offen, die ihm angebotene Leistung zu erlangen (Tz. 9.59, 9.64 OECD Leitlinien), wird ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter versuchen, seinen infolge der Handlungsalternativen bestehenden Verhandlungsvorteil zu nutzen, um den Preis zu reduzieren.</p>	<p>例えば、譲受企業が業績を達成するための、具体的、現実的かつ明確に収益を上げる可能性については、一擬制的に独立した企業として一譲受企業の判断に委ねられており (OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.59 及びパラ 9.64)、堅実かつ誠実な経営者は、存在する行動の選択肢によって、価格を引き下げるために交渉の強味を使おうとするであろう。</p>
<p>Andererseits wird der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter des verlagernden Unternehmens nicht bereit sein, einen wirtschaftlichen Vorteil ganz oder teilweise unentgeltlich abzugeben, wenn z.B. konkret die Möglichkeit bestünde, einen höheren Preis für die Abgabe der Funktion zu erzielen.</p>	<p>他方、譲渡企業の堅実かつ誠実な経営者は、例えば、機能の引渡しについてより高い価格で譲渡できる可能性が具体的にあるのであれば、全体的あるいは部分的にも無報酬で経済上の利点を手渡すことを進んではしないであろう。</p>
<p>Er wird vielmehr versuchen, ein optimales Ergebnis für das von ihm vertretene, verlagernde Unternehmen zu erreichen.</p>	<p>彼は、彼によって代理される譲渡企業のための最適な結果を達成することを、むしろ試みるであろう。</p>
<p>In welchem Umfang er Erfolg hätte, ist abhängig von seiner Verhandlungsposition und seinen Handlungsalternativen, z.B. die Funktion selbst weiter auszuüben und ggf. mit dem übernehmenden Unternehmen in Konkurrenz zu treten, die Funktion auf einen</p>	<p>彼がどの程度での成功をするかは、交渉ポジション及び行動の選択肢、例えば、機能を自身で再び行使すること、場合によっては譲受企業と競合関係になること、限定的製造業者に機能を移転すること、あるいは、より有利な申出を受け入れること (など) に依存</p>

Lohnfertiger zu verlagern oder ein günstigeres Angebot anzunehmen.	している。
Es ist Aufgabe des Fremdvergleichsgrundsatzes, für den fiktiven Interessengegensatz unter den konkreten Gegebenheiten (ggf. auch unter Einbeziehung anderer Konzernunternehmen) eine Lösung zu finden, ohne die tatsächlich verwirklichten und rechtlich verbindlichen Geschäftsvorfälle zu ignorieren.	具体的な現実下（場合によっては、他のグループ企業も含まれた状況下）での利害対立にとって、実際に実現化されかつ法的に拘束力がある再編前事業を無視することをせずに、解決策を見いだすことが、独立企業原則に課せられている。
Wer sich zu seinen Gunsten auf das Vorliegen von konkreten, realistischen und eindeutig vorteilhafteren Handlungsalternativen beruft, hat deren Voraussetzungen nachzuweisen und die sich aus diesen Handlungsalternativen ergebenden steuerlichen Auswirkungen glaubhaft zu machen.	具体的、現実的かつ明確に収益を上げられる行動の選択肢の存在を、その利益となるように持ち出す者は、その条件を明らかにし、その行動の選択肢から生じる税務上の影響を実証しなければならない。
2.4 Bestandteile des Transferpakets	2.4 移転パッケージの構成要素
97 Die rechtliche und vertragliche Strukturierung einer Funktionsverlagerung liegt in der unternehmerischen Dispositionsfreiheit (Rn. 145 ff.).	97 合法的な契約において機能移転を構成することは、経営者の自由裁量内のものである。（パラ 145）
Die Entscheidungen sind von der Finanzbehörde dem Grunde nach anzuerkennen, soweit sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.	その決定は、それが独立企業原則に合致する限り、それを根拠として、税務当局から認められるべきである。
Aus Nachweisgründen sollte die Ausübung der Dispositionsfreiheit - gerade für komplexe Geschäftsvorfälle wie Funktionsverlagerungen - in Form von im Voraus abgeschlossenen, klaren und eindeutigen (möglichst schriftlichen) Verträgen erfolgen (Rn. 151).	根拠の証明により、一まさに機能移転のような複雑な再編前事業のための - 計画の自由裁量の行使は、前もって完了する、明確で明白な（なるべく書面によって）契約の形式においてなされていなければならない。（パラ 151）
Fehlen solche Verträge, sind	そのような契約が欠けているのであ

<p>Nachweisprobleme mit den beteiligten Finanzbehörden nicht auszuschließen.</p>	<p>れば、問題となる証明は関係の税務当局によって考慮されないべきである。</p>
<p>2.4.1 Aufteilung des Werts des Transferpakets, § 4 Absatz 1 FVerIV</p>	<p>2.4.1 移転パッケージの価値の分配、FVerIV§4 パラ 1</p>
<p>98 Im Rahmen einer Funktionsverlagerung werden häufig gesonderte Verträge (Rn. 97) für die Übertragung von Wirtschaftsgütern (Verkauf), für die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern (z.B. Miete, Lizenzierung) und für die Erbringung von Dienstleistungen (z.B. Personalüberlassung) vorliegen oder entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz anzunehmen sein (Tz. 3.12 OECD Leitlinien).</p>	<p>98 機能移転の枠組みにおいては、通常、資産の移転（譲渡）、資産の使用許諾（例えば、賃貸、ライセンス）及び役務の提供（例えば、従業員派遣）のための個々の契約書（パラ 97）が存在しているか、あるいは、独立企業原則に従った想定が行われる。（OECD 移転価格ガイドライン パラ 3.12）</p>
<p>Die Summe der Einzelverrechnungspreise muss jedoch unter Berücksichtigung der jeweiligen Gewinnpotenziale (einschließlich der Chancen, Risiken und Vorteile) insgesamt dem Wert des Transferpakets nach § 3 FVerIV (Barwert) entsprechen.</p>	<p>しかしながら、それぞれの（機会、リスク及び利点を含めての）潜在的利益の考慮の下で、個々の移転価格の合計は、包括的に見て、FVerIV§3 のよる移転パッケージの価値（現在価値）に合致するに違いない。</p>
<p>99 Legt der Steuerpflichtige nur eine Wertberechnung für das Transferpaket - ohne Aufteilung dieses Werts auf die einzelnen Wirtschaftsgüter, Vorteile und Dienstleistungen (§ 4 Absatz 1 FVerIV) - vor, kann die Finanzbehörde in begründeten Einzelfällen den Barwert für das Transferpaket mit den Verrechnungspreisen für die einzelnen Wirtschaftsgüter, sonstigen Vorteile und erbrachten Dienstleistungen verproben und den Steuerpflichtigen ggf. zur Aufklärung von Abweichungen auffordern.</p>	<p>99 納税者が、移転パッケージの価値の算定を、一個別の資産、利点及び役務の提供の価値の区別なしに（FVerIV§4 パラ 1）－ 提示するのであれば、税務当局は、個々のケースの事実に基づいて、個々の資産、その他の利点及び提供された役務に係る移転価格をもって、移転パッケージの現在価値を検証することができ、場合によっては、相違点についての説明をするために納税者に質問をすることができる。</p>
<p>Dies gilt z.B. wenn Anhaltspunkte</p>	<p>例えば、納税者によって計算された移</p>

<p>dafür vorliegen, dass der vom Steuerpflichtigen berechnete Wert für das Transferpaket niedriger ist als die Summe der Fremdvergleichspreise für alle Bestandteile des Transferpakets.</p>	<p>転パッケージの価値が、移転パッケージのすべての構成要素の独立企業間価格の合計より低いという根拠が、そのために提示されるのであるならば、これは正当である。</p>
<p>2.4.2 Vermutung für Nutzungsüberlassung, § 4 Absatz 2 FVerIV</p>	<p>2.4.2 使用許諾に係る推量、FVerIV§4 パラ 2</p>
<p>100 Wurden im Rahmen einer Funktionsverlagerung keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen, ist anhand einer Analyse der Gesamtumstände des Einzelfalles zu prüfen, ob und inwieweit bezogen auf die einzelnen Wirtschaftsgüter eine endgültige Übertragung oder eine zeitlich befristete Nutzungsüberlassung vorliegt.</p>	<p>100 機能移転の枠組みにおいて、書面による契約書が作成されていないのであれば、個々のケースの全体状況の分析をベースにして、個々の資産に関して、最終的な移転なのかあるいは一時的な期限付きの使用許諾なのか、並びにその程度についての検証がなされるべきである。</p>
<p>Für die Beurteilung ist der erkennbare Wille der Beteiligten im Zeitpunkt der Funktionsverlagerung von erheblicher Bedeutung (BFH-Urteil vom 7. Dezember 1977 - BStBl 1978 II S. 355), soweit dieser eindeutig festgestellt bzw. nachgewiesen werden kann.</p>	<p>この判断にとって、機能移転の時点における関係者の認識可能な意思は、これらを明確に判定し、かつ、立証することができる限り、重要な意味を持つものである。(BFH-Urteil 1977.12.7 付-BStBl 1978 II S.355)</p>
<p>Zum Nachweis können z.B. zeitnah erstellte Buchhaltungsunterlagen dienen.</p>	<p>例えば、証明には、即応的に作成された会計記録書類が役に立つかもしれない。</p>
<p>101 Kann der übereinstimmende Wille mangels schriftlicher Unterlagen oder anderer Beweismittel nicht zweifelsfrei festgestellt werden, sind der tatsächliche Ablauf und die Handhabung durch die Beteiligten maßgeblich.</p>	<p>101 書面による記録書類又は他の証拠の欠如のために、辻褄が合う意思を明白に立証することができないのであれば、関係者による実際の経過と取扱いは重要である。</p>
<p>Der Ablauf wird regelmäßig erkennen lassen, ob die betreffenden Wirtschaftsgüter und das</p>	<p>経過によることで、しばしば、当該資産及び潜在的利益が、少なくとも機能移転まで譲渡企業に割り当てられて</p>

<p>Gewinnpotenzial jedenfalls bis zur Funktionsverlagerung dem verlagernden Unternehmen zuzuordnen waren und in dessen Eigentum standen, und wenn ja, ob die betreffenden Wirtschaftsgüter und das Gewinnpotenzial nach der Funktionsverlagerung tatsächlich von dem übernehmenden Unternehmen genutzt worden sind.</p>	<p>おり、その所有権を有するかどうかを判明し、そして、そうであるなら、機能移転の後において、当該資産及び潜在的利益が、実際に譲受企業によって利用されているかがわかる。</p>
<p>102 Im Zweifel ist - im Einverständnis mit dem Steuerpflichtigen - eine Nutzungsüberlassung einzelner Wirtschaftsgüter und Vorteile des Transferpakets anzunehmen und nicht von einer Übertragung auszugehen (§ 4 Absatz 2 FVerIV).</p>	<p>102 一納税者の了承のもとで一 移転パッケージの個々の資産及び利点の使用許諾を想定して、移転を前提にしないことには、疑いがあるところである。 (FVerIV§4 パラ 2)</p>
<p>2.4.3 Nachträgliche Barwertberechnung, § 4 Absatz 3 FVerIV</p>	<p>2.4.3 事後的な現在価値の算定、FVerIV§4 パラ 3</p>
<p>103 In Fällen von Funktionsverdoppelungen (§ 1 Absatz 6 Satz 1 FVerIV, Rn. 42 ff.), die nachträglich zu einer Funktionsverlagerung werden (§ 1 Absatz 6 Satz 2 FVerIV, Rn. 45), sind die Verrechnungspreise für die zuletzt verwirklichten Geschäftsvorfälle dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend so anzusetzen, dass sie zusammen mit den zuerst verwirklichten Geschäftsvorfällen in der Summe dem Wert des Transferpakets entsprechen (§ 3 FVerIV).</p>	<p>103 後々に機能移転 (FVerIV§1 パラ 6 の 2 文、パラ 45) へと変わる機能複製 (FVerIV§1 パラ 6 の 1 文、パラ 42) のケースにおいては、最終的に認識される再編前事業の移転価格は、独立企業原則に合致するように当てがわれなければならない、それは、当初に認識された再編前事業と共に、移転パッケージの価値と合計で合致する。 (FVerIV§3)</p>
<p>Dadurch können Änderungen der Verrechnungspreise für die zuerst verwirklichten Geschäftsvorfälle und damit internationale Doppelbesteuerungskonflikte vermieden werden.</p>	<p>これによって当初の認識された再編前事業の移転価格の修正ができ、それにより国際的な国際的二重課税紛争を回避されることになる。</p>

<p>Entsprechendes gilt in Fällen von Funktionsverlagerungen i.S.d.§ 1 Absatz 2 Satz 3 FVerIV (Rn. 26 f).</p>	<p>FVerIV§1 パラ 2 の 3 文の意味での機能移転のケースにおいて、合致していることが正当である。(パラ 26)</p>
<p>2.5 Kapitalisierungszinssatz, § 5 FVerIV</p>	<p>2.5 現在割引率、FVerIV§5</p>
<p>2.5.1 Basiszins</p>	<p>2.5.1 基礎利率</p>
<p>104 Ausgangspunkt für die Bestimmung des angemessenen Kapitalisierungszinssatzes ist der landesübliche Zins für eine „quasirisikolose“ Investition (Basiszins, Tz. 116 IDW S 1), der jeweils für das verlagernde und das übernehmende Unternehmen zu ermitteln und zu dokumentieren ist (z.B. Zins für laufzeitäquivalente öffentliche Anleihen im jeweiligen Land, für das Inland die Zinsstrukturkurve der Deutschen Bundesbank, www.bundesbank.de).</p>	<p>104 適切な現在割引率の決定の出発点は、それぞれ譲渡企業及び譲受企業にとって算出され、公表されている「準無リスク」投資のための習慣的な利率 (IDW S1 パラ 116 の基礎利率) である。(例えば、それぞれの国の有効期間が同等の公債の利率、ドイツ連邦銀行の国内のイールドカーブ利率 www.bundesbank.de)</p>
<p>Zuschläge für Länderrisiken sind nicht vorzunehmen.</p>	<p>カントリーリスクのための割増利率は使用されるべきではない。</p>
<p>Dem Steuerpflichtigen bleibt es unbenommen, auch für das ausländische Unternehmen den inländischen risikolosen Zinssatz zu verwenden, wenn bestehende Länderrisiken im Wege eines angemessenen Zuschlags berücksichtigt werden.</p>	<p>適当な割増利率の方法で、存在しているカントリーリスクを考慮に入れるのであれば、外国企業に対しても国内の無リスク利率を使うかは、納税者の自由裁量に委ねられている。</p>
<p>2.5.2 Laufzeit</p>	<p>2.5.2 期間</p>
<p>105 Die Zinssätze für risikolose Investitionen sind laufzeitabhängig.</p>	<p>105 無リスク投資のための利率は、期間に依存する。</p>
<p>Für den Regelfall eines von den Umständen der Funktionsausübung abhängigen Kapitalisierungszeitraums (§ 6 FVerIV), sind risikolose Investitionen heranzuziehen, deren Laufzeit z.B. zu der voraussichtlichen Dauer der Funktionsausübung oder</p>	<p>機能行使の状況に依存する資本化期間 (FVerIV§6) の通常的な事例としては、例えば、機能行使の予測継続期間あるいは重要な無形資産の耐用年数に同等である無リスク投資の期間を援用すべきである。</p>

<p>der Nutzungsdauer der wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter äquivalent ist.</p>	
<p>Ist nach § 6 FVerIV ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum zugrunde zu legen, ist von einer möglichst langfristigen Vergleichsinvestition auszugehen.</p>	<p>FVerIV§6 により無制限の資本化期間がベースになるのであれば、可能な長期の比較投資を出発点とすべきである。</p>
<p>Der Basiszinssatz kann in diesen Fällen auch auf Grundlage einer Hochrechnung ausgehend von der Zinsstrukturkurve bestimmt werden.</p>	<p>基礎利率は、この場合にもイールドカーブ利率からの予測をベースにして決定することができる。</p>
<p>2.5.3 Funktions- und risikoadäquate Zuschläge</p>	<p>2.5.3 機能及びリスクに相応した割増利率</p>
<p>106 Auf den Basiszinssatz sind funktions- und risikoadäquate Zuschläge vorzunehmen, um die zukünftigen Chancen und Risiken, die mit der verlagerten Funktion zusammenhängen im Vergleich zu denjenigen, die mit einer risikolosen Investition verbunden sind, zu berücksichtigen.</p>	<p>106 基礎利率の上に機能及びリスクに相応した割増利率が、それとの比較において、移転された機能と関連しており、無リスク投資と関連している将来の機会及びリスクを考慮に入れるために、付加されるべきである。</p>
<p>Die Zuschläge für beide Unternehmen sollen sich an den marktüblichen Renditen orientieren, die für die Ausübung vergleichbarer Funktionen erzielt werden, wenn ausreichend vergleichbare Renditeerwartungen ermittelt werden können.</p>	<p>双方の企業のために割増利率は、類似の機能の行使のために達する市場での通常利回りに、類似の期待利回りを十分に確認できるのであれば、合わせるべきである。</p>
<p>Ist das nicht der Fall, ist der funktions- und risikoadäquate Zuschlag für die betroffenen Unternehmen aus den Gewinnerwartungen des Konzerns bzw. der Unternehmensgruppe abzuleiten und der verlagerten Funktion ein angemessener Anteil am zu erwartenden Gesamtgewinn zuzuordnen (Wertschöpfungsanalyse,</p>	<p>そうでないケースにおいては、関連企業のための機能及びリスクに相応した割増利率は、グループあるいは企業グループの期待利益から導き出されるべきであり、移転された機能には、期待される総利益への相応の割合を割り当てるべきである。(価値創造分析、Buchstabe b, VWG 手続規則 3.4.12.6 第3項を参照)</p>

vgl. Tz. 3.4.12.6 Buchstabe b, dritter Spiegelstrich VVG Verfahren).	
Für das verlagernde und für das übernehmende Unternehmen ist die Risikobeurteilung anzunehmen, die sich aus der übrigen Geschäftstätigkeit des jeweiligen Unternehmens bzw. der Unternehmensgruppe (des Konzerns) ergibt.	譲渡企業にとっても譲受企業にとっても、リスク評価は受け入れられるべきであり、それは、それぞれの企業あるいは企業グループ（企業結合）の残された事業活動から明らかになる。
107 Der für das übernehmende Unternehmen anzuwendende Kapitalisierungszinssatz stellt sicher, dass bei diesem voraussichtlich ein funktions- und risikoadäquater Mindestgewinn verbleibt.	107 譲受企業に適用される現在割引率は、機能及びリスクと相応した残された最小利益を保証する。
2.5.4 Berücksichtigung von Steuern	2.5.4 税額の考慮
108 Wenn die erwarteten Gewinne aus dem Transferpaket (bei Kapitalgesellschaften) um die Steuern der Gesellschafter gekürzt werden, ist der Kapitalisierungszinssatz auch um die Steuern des Gesellschafters zu reduzieren (Äquivalenzprinzip).	108 (資本企業の場合の) 移転パッケージからの期待利益が、出資者の税額に関して減少するならば、現在割引率についても同じく、出資者の税額に関して減少しているはずである。(同等原理)
Werden die erwarteten Gewinne aus dem Transferpaket nur um die Steuern des Unternehmens gekürzt, ist der Kapitalisierungszinssatz nicht zu reduzieren (Tz. 122 IDW S 1).	移転パッケージからの期待利益が、事業の税額に関してのみ減少するならば、現在割引率は減少しないことになる。(IDW S1 Para 122)
Gleiches gilt für Personenunternehmen, wenn die Vereinfachungsregelung der Rn. 35 in Anspruch genommen wird.	Para 35 の簡素化ルールが利用されるならば、個人企業にとって同じことになる。
Ansonsten sind die persönlichen Steuern zu berücksichtigen.	その他の場合には、個人所得税が考慮に入れられるべきである。
2.6 Kapitalisierungszeitraum, § 6 FVerIV	2.6 資本化期間、FVerIV§6
109 Ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum kommt regelmäßig zur Anwendung, wenn es	109 移転された機能にとって、すべての事業、一つの事業あるいは一つの単位かが問題であり、それが経済的に独立し

<p>sich bei der verlagerten Funktion um einen ganzen Betrieb, einen Teilbetrieb oder wenigstens um eine Einheit handelt, die wirtschaftlich eigenständig lebensfähig ist und weitgehend einem Teilbetrieb entspricht (vgl. Tz. 85 IDW S 1).</p>	<p>て実行可能であって、そして大方として一つの事業に相当するのであれば、無制限の資本化期間がしばしば適用されることになる。(IDW S1 パラ 85 を参照)</p>
<p>Je weiter dagegen die verlagerte Funktion unterhalb der Schwelle eines Teilbetriebs liegt, umso eher kann ein begrenzter Kapitalisierungszeitraum sachgerecht sein.</p>	<p>それに対して、移転された機能が一つの事業を下回っていればいるほど、限定された資本化期間が適切であり得る。</p>
<p>Da die Dauer des Kapitalisierungszeitraums erhebliche Auswirkungen auf den Mindestpreis und den Höchstpreis hat, ist dieser Aspekt ein wesentlicher Prüfungsschwerpunkt.</p>	<p>資本化期間の継続状況が、最低価格及び最高価格にかなりの影響を与えることから、この観点は重要な検証ポイントである。</p>
<p>110 Einen von den Umständen der Funktionsausübung abhängigen Kapitalisierungszeitraum (z.B. gestützt auf den Umstand, dass die Funktion nur für einen begrenzten Zeitraum überlassen worden ist oder dass ein Patent nur noch eine begrenzte Laufzeit hat) hat derjenige glaubhaft zu machen, der sich darauf beruft, es sei denn, solche Umstände sind ersichtlich.</p>	<p>110 機能行使の状況に依存する資本化期間（例えば、機能がわずかな限定された期間で譲渡された、あるいは、特許がわずかに限定された有効期間しか有していないという状況に依存する）について、そのような状況が明白である場合は別であるが、証拠を示して信頼できるものにしなければならない。</p>
<p>Anhaltspunkte für die Bestimmung der Dauer des Kapitalisierungszeitraums können z.B. sein: der Technologiezyklus, der Produktlebenszyklus, die Dauer eines Patentschutzes, die Dauer eines Vertriebsrechts oder die garantierte Dauer der Funktionsausübung.</p>	<p>資本化期間の継続状況の決定に係る根拠は、例えば、以下のことで示すことができる: 技術サイクル、製品のライフサイクル、特許権保護の有効期間、許可証の有効期間、あるいは、機能行使の保証期間</p>
<p>Haben einzelne Bestandteile eines Transferpakets eine unterschiedliche Nutzungsdauer (z.B. Patente mit unterschiedlicher Restlaufzeit), ist eine Orientierung an der längsten</p>	<p>移転パッケージの個々の構成要素が、さまざまな耐用年数（例えば、異なった残存有効期間を持った特許）を持っているのであれば、もっとも長い耐用</p>

<p>Nutzungsdauer - unter Berücksichtigung einer ggf. erforderlichen Gewichtung - sachgerecht.</p>	<p>年数に合わせる事が、一場合によっては、重要性の判定の考慮の下で一適切である。</p>
<p>III Sind bei der Ermittlung der Gewinnerwartungen des übernehmenden Unternehmens eigene Aufwendungen für den Erhalt bzw. Ersatz immaterieller Wirtschaftsgüter berücksichtigt worden, spricht dies für einen längeren Nutzungs- und damit Kapitalisierungszeitraum der Funktion.</p>	<p>111 譲受企業の期待利益の算定において、無形資産の受領あるいは補償のための固有の支払が考慮に入れられるのであれば、このことは、より長い耐用年数及びそれによる機能の資本化期間のために有利に作用する。</p>
<p>Unabhängig davon, ob in den Gewinnerwartungen solche Aufwendungen berücksichtigt worden sind, kann es sachgerecht sein, für betroffene wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter innerhalb der Nutzungsdauer von sinkenden Gewinnerwartungen auszugehen.</p>	<p>期待利益においてそのような支払が考慮に入れられたかどうかには依存せず、関連する重要な無形資産にとって、その耐用年数の範囲内で、減少する期待利益を想定することは適切であり得る。</p>
<p>Sind in den Gewinnerwartungen des übernehmenden Unternehmens keine Aufwendungen für den Erhalt bzw. Ersatz immaterieller Wirtschaftsgüter enthalten, führt dies nicht zwingend zu einem kurzen Kapitalisierungszeitraum.</p>	<p>譲受企業の期待利益において、無形資産の受領あるいは補償のための支払が含まれないのであれば、このことが必ずしも短期の資本化期間に導くというわけではない。</p>
<p>Beispiel:</p>	<p>例:</p>
<p>Wird die Produktion eines Staubsaugermodells verlagert, darf der Kapitalisierungszeitraum nicht ohne Weiteres auf die voraussichtliche Produktionsdauer eines bestimmten Staubsaugermodells begrenzt werden, wenn davon auszugehen ist, dass im Rahmen der Produktionsverlagerung die Technologie für die Herstellung von Staubsaugern insgesamt - nicht nur für ein bestimmtes Modell - überlassen wurde.</p>	<p>電気掃除機モデルの製造が移転されるなら、その資本化期間を、製造移転の枠組みのなかで、電気掃除機の製造のための技術が、一ある特定のモデルだけのためではなく - 包括的に譲渡されるのであれば、軽々しく指定された電気掃除機モデルの予測される製造期間に限定すべきではない。</p>

<p>In diesem Fall ist in der Zukunft auf gleicher Basis mit der Herstellung von modernisierten Nachfolgeprodukten durch das übernehmende Unternehmen zu rechnen, denn es handelt sich um ein technisch ausgereiftes Produkt, für das Innovationen nicht zu erwarten sind (keine Nutzung von im Wesentlichen neuen immateriellen Wirtschaftsgütern).</p>	<p>このケースにおいて、将来において基礎を同じくした、譲受企業により近代化された後継製品の製造が見込まれており、そこで、技術的に成熟した製品が問題となる。技術革新は期待されることはなかった。(本質的に新しい無形資産の使用はない)</p>
<p>2.6.1 Einheitlicher Kapitalisierungszeitraum für beide Unternehmen</p>	<p>2.6.1 双方の企業のための統一的な資本化期間</p>
<p>112 Sowohl für das verlagernde als auch für das übernehmende Unternehmen kann aus Vereinfachungsgründen typisierend von einem einheitlichen Kapitalisierungszeitraum ausgegangen werden.</p>	<p>112 譲渡企業にとっても譲受企業にとっても、典型的な簡素化を根拠として、統一的な資本化期間が想定される。</p>
<p>Wer sich darauf beruft, dass für die betroffenen Unternehmen kein einheitlicher Kapitalisierungszeitraum gilt, hat die Voraussetzungen dafür nachzuweisen.</p>	<p>関連企業にとって統一的な資本化期間を適用できないと言及する者は誰でも、そのための条件(仮定)を証明しなければならない。</p>
<p>2.6.2 Besonderheiten bei endlichem Kapitalisierungszeitraum</p>	<p>2.6.2 有限の資本化期間による特徴</p>
<p>113 Wird von einem endlichen Kapitalisierungszeitraum ausgegangen, ist in Lizenzierungsfällen am Ende des Kapitalisierungszeitraums zu prüfen, ob die betreffenden immateriellen Wirtschaftsgüter weiter verwendet werden bzw. auf welcher Basis das übernehmende Unternehmen weiter arbeitet.</p>	<p>113 有限の資本化期間を想定するのであれば、ライセンス付与の場合では、資本化期間の終了において、当該無形資産が使用され続けるのか、あるいは、譲受企業がどの基盤上で移動し続けるのかが検証されなければならない。</p>
<p>Werden immaterielle Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Funktionsverlagerung veräußert, ist ggf. § 1 Absatz 3 Satz 11 und 12 AStG</p>	<p>機能移転の枠組みにおいて、無形資産が譲渡されるのであれば、必要に応じて、例えば、開始された資本化期間が実際の耐用年数からかなり外れると</p>

<p>anzuwenden (Rn. 138 ff.), z.B. wenn der angesetzte Kapitalisierungszeitraum erheblich von der tatsächlichen Nutzungsdauer abweicht.</p>	<p>きには、AStG§1 パラ 3 の 11 文及び 12 文が適用されなければならない。(パラ 138)</p>
<p>Wird die Geschäftstätigkeit des übernehmenden Unternehmens über den Kapitalisierungszeitraum hinaus fortgesetzt, ist zu prüfen, auf welcher Grundlage dies erfolgt und ob eine neue Funktionsverlagerung vorliegt.</p>	<p>譲受企業の事業活動が資本化期間を過ぎて続けられるのであれば、どの基盤上においてそれが行われているのか、及び、新たな機能移転は存在していないのかについて検証がなされなければならない。</p>
<p>2.7 Berechnung des Einigungsbereichs, § 7 FVerlV</p>	<p>2.7 合致領域の算定、FVerlV§7</p>
<p>114 Bei der Ermittlung des Mindestpreises des verlagernden Unternehmens und des Höchstpreises des übernehmenden Unternehmens zur Bestimmung des Einigungsbereichs (§ 1 Absatz 3 Satz 6 AStG) müssen die zugrunde gelegten Gewinnerwartungen aus der verlagerten Funktion realistisch sein.</p>	<p>114 合致領域 (AStG§1 パラ 3 の 6 文) の決定への譲渡企業の最低価格及び譲受企業の最高価格の算定により、ベースに置かれた移転された機能からの期待利益は、現実的でなくてはならない。</p>
<p>Für die Berechnung ist es wesentlich, dass die Verrechnungspreise für ggf. vorhandene Geschäftsbeziehungen vor der Funktionsverlagerung (für den Mindestpreis) und für ggf. vorhandene Geschäftsbeziehungen nach der Funktionsverlagerung (für den Höchstpreis) dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.</p>	<p>その算定のためには、(最低価格のために) 必要に応じて機能移転の前に存在していた関連取引及び(最高価格のために) 必要に応じて機能移転の後に存在している関連取引の移転価格が、独立企業原則に合致することが不可欠である。</p>
<p>115 Für das verlagernde Unternehmen können die in der Vergangenheit aus der Funktion erzielten Ergebnisse erste Anhaltspunkte für das wegfallende Gewinnpotenzial bieten.</p>	<p>115 譲渡企業にとって、過去において機能から得られた結果は、喪失した潜在的利益のための最初の根拠を与えるものである。</p>
<p>Für den Mindestpreis des verlagernden Unternehmens kann es außerdem von Bedeutung sein, ob es zum Zeitpunkt der</p>	<p>譲渡企業の最低価格のためには、機能移転の時点で事実上又は法的な根拠から、将来的に当該機能を完全に駆使</p>

<p>Funktionsverlagerung aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen in der Lage war, die betreffende Funktion selbst in Zukunft uneingeschränkt auszuüben (vgl. Beispiel in Rn. 120 sowie Rn. 127).</p>	<p>することができるかどうかは、さらに重要であり得る。(パラ 127 及びパラ 120 の例を参照)</p>
<p>2.7.1 Mindestpreis in Gewinnfällen, § 7 Absatz 1 FVerIV</p>	<p>2.7.1 収益ケースでの最低価格、FVerIV§7 パラ 1</p>
<p>116 Hatte das verlagernde Unternehmen aus der verlagerten Funktion in Zukunft Gewinne zu erwarten, ist für die Berechnung der Untergrenze des Einigungsbereichs, d.h. für den Mindestpreis dieses Unternehmens (Grenzpreis), zu berücksichtigen, dass ein unabhängiges verlagerndes Unternehmen mindestens einen Ausgleich für das ganz oder teilweise wegfallende Gewinnpotenzial und Ersatz für ggf. anfallende Schließungskosten verlangen würde.</p>	<p>116 移転された機能から、譲渡企業が将来的な収益を期待できたとするのであれば、合致領域の下限の算定のためには、すなわち、この事業の最低価格(境界価格)のためには、少なくとも独立した譲渡企業が、全体的あるいは部分的に喪失した潜在的利益のための補償、及び、場合によっては、付随的に発生した操業停止費用の代償を要求することが考慮に入れられなければならない。</p>
<p>Ohne einen solchen Ausgleich ist die Aufgabe der Funktion aus der Sicht des verlagernden Unternehmens betriebswirtschaftlich nicht sinnvoll.</p>	<p>そのような補償なしでの譲渡企業の観点からの機能の放棄は、会計上において合理的な意味のあるものではない。</p>
<p>Die Berechnung des Mindestpreises (Rn. 87 ff.) für das verlagernde Unternehmen erfolgt einseitig aus der Sicht dieses Unternehmens (Rn. 13).</p>	<p>譲渡企業のための最低価格(パラ 87)の算定は、譲渡企業の観点から片面的に行われるものである。(パラ 13)</p>
<p>117 Realistischerweise verfügbare und eindeutig vorteilhaftere Handlungsalternativen (Rn. 96, Tz. 9.59, 9.64 OECD Leitlinien), die in der unternehmerischen Dispositionsfreiheit des verlagernden Unternehmens begründet sind, müssen für die Preisbestimmung berücksichtigt werden, weil diese Einfluss auf den Mindestpreis dieses Unternehmens haben können.</p>	<p>117 利用可能な実在する証拠及び譲渡企業の経営者の自由裁量において企画された明確に有利な行動の選択肢(パラ 96、OECD 移転価格ガイドラインパラ 9.59 及びパラ 9.64)については、これらには事業の最低価格に対する影響力があるということができることから、価格決定のために考慮に入れられなくてはならない。</p>
<p>Grenze dieser Dispositionsbefugnis</p>	<p>この自由裁量の権限の限界は、</p>

<p>ist die Verrechnungspreisbestimmung aus der Sicht von zwei ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitern i.S.d.§ 1 Absatz 1 Satz 2 AStG, deren vollständige Informationen über alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung unterstellt werden muss, um den Einigungsbereich und das Ergebnis bestimmen zu können, innerhalb dessen voneinander unabhängige Dritte verhandeln würden.</p>	<p>AStG§1 Para 1 の 2 文の意味での 2 人の堅実かつ誠実な経営者の見解からの移転価格の決定である。事業に関係するすべての基本的な状況に関する完全な情報下に、この 2 人を置かねばならず、その範囲内において互いに独立した第 3 者が交渉するとして、合致領域と結果を決定することになる。</p>
<p>118 Für die Berechnung des Mindestpreises des verlagernden Unternehmens ist auch dessen Steuerbelastung auf den Ertrag aus der Veräußerung von Bestandteilen des Transferpakets der verlagerten Funktion zu berücksichtigen (vgl. Anlage, Beispiel I).</p>	<p>118 譲渡企業の最低価格の算定のためには、移転された機能の移転パッケージの構成要素の譲渡からの所得に係るその租税負担についても考慮に入れなければならない。(添付資料、例 1 を参照)</p>
<p>119 In Fällen der Substitution eines technisch oder wirtschaftlich veralteten Produkts (Rn. 23) ist es nicht zu beanstanden, wenn unter folgenden, kumulativ vorliegenden Voraussetzungen für das verlagernde Unternehmen von einem Mindestpreis von Null ausgegangen wird:</p>	<p>119 技術的あるいは経済的に時代遅れの製品の置換のケース (Para 23) では、以下の累積的な前提条件の下において、譲渡企業にとって最低価格が存在しないことに、異議が唱えられるべきではない :</p>
<p>Das Produkt wird wegen eines Nachfolgeprodukts auf den bisher hauptsächlich belieferten Märkten nicht mehr abgesetzt.</p>	<p>これまで主として供給された市場での後継製品であることから、もはや製品が販売されない場合</p>
<p>Die Verlagerung war erforderlich um die Produktion eines direkten Nachfolgeprodukts mit höherer Gewinnerwartung im Inland aufnehmen zu können.</p>	<p>直接の後継製品の製造において、より高い期待利益で国内で開始することが可能であるために、移転が必要であった場合</p>
<p>Die für die verlagerte Produktion notwendigen immateriellen Wirtschaftsgüter, einschließlich des Prozess-Know-hows, werden nicht</p>	<p>移転された製造に必要な無形資産が、工程ノウハウを含めて、譲渡されないが、しかし、ライセンスが付与される</p>

veräußert, sondern lizenziert.	場合
2.7.2 Mindestpreis und Liquidationswert, § 7 Absatz 2 FVerIV	2.7.2 最低価格と処分価値、FVerIV§7 パラ 2
120 Ist das verlagernde Unternehmen nicht mehr wie bisher dazu in der Lage, die verlagerte Funktion in Zukunft betriebswirtschaftlich sinnvoll auszuüben, z.B. weil ein Kunde die Verlagerung zwingend verlangt oder weil wegen der räumlichen Entfernung zum Markt eine direkte Belieferung durch das verlagernde Unternehmen zukünftig nicht mehr sinnvoll ist, entspricht der Mindestpreis des verlagernden Unternehmens regelmäßig dem Liquidationswert der nicht mehr benötigten Wirtschaftsgüter; für Verlustfälle vgl. Rn. 121 ff.	120 譲渡企業が、もはやこれまでどおりに、移転された機能を将来において会計学上で合理的に行使することができない、例えば、顧客がやむを得ず移転を要求するという理由又は市場への空間的な距離のために、将来における譲渡企業を通しての直接的な供給がもはや合理的でないという理由でできないのであれば、通常、譲渡企業の最低価格は、もはや必要とされない資産の処分価格に一致する; 損失ケースについては、パラ 121 を参照。
Bei der Ermittlung des Liquidationswerts sind auch die Schließungskosten zu berücksichtigen, daher kann er auch negativ sein.	処分価値の検証において、操業停止費用も考慮に入れることがあり得るが、それゆえに否定的である。
Beispiel:	例:
P betreibt eine Druckerei und beliefert mit den im Inland hergestellten Druckerzeugnissen Kunden in aller Welt.	P は印刷業を営んでおり、国内で製造した印刷物を世界中の顧客に納入をしている。
Bestimmte ausländische Kunden drohen mit Vertragskündigung, weil ihnen der Zeitraum zwischen Auftragserteilung und Auslieferung der Druckerzeugnisse zu lang ist.	ある特定の外国顧客が、印刷物の発注から納品までの期間があまりにも長いとの理由で、契約終了を迫ってきた。
P will diese Kunden nicht verlieren und gründet daher eine Tochtergesellschaft (T) im Ausland, die selbständig auf dem ausländischen Markt tätig wird.	P はこれらの顧客を失うことを望まないことから、そのため、外国市場において独立して活動を行う子会社 (T) を、外国で設立することとする。
P schließt eine inländische Produktionsstätte, verkauft deren	P は国内での製造拠点を閉鎖して、その印刷機械を T に売却し、該当する外

<p>Druckmaschinen an T, überträgt den betreffenden ausländischen Teil des Kundenstamms, erbringt Dienstleistungen beim Aufbau der Druckerei und überlässt T die notwendigen immateriellen Wirtschaftsgüter.</p>	<p>国顧客を委ねることとし、印刷業の立上げ際の役務を提供し、必要な無形資産を譲渡することとした。</p>
<p>Obwohl P aufgrund der angedrohten Kündigungen die Funktion „Produktion und Vertrieb für den betreffenden ausländischen Markt“ zukünftig nicht mehr betriebswirtschaftlich sinnvoll ausüben kann, liegt eine Funktionsverlagerung vor.</p>	<p>Pは、解約の通告に基づいて、もはや「該当する外国市場のための製造及び販売」の機能を、将来において会計学上で合理的に行使することができないにもかかわらず、機能移転が存在することになる。</p>
<p>Der Mindestpreis (Barwert) entspricht in diesem Fall dem Liquidationswert.</p>	<p>この最低価格（現在価値）は、この場合において処分価値に一致する。</p>
<p>2.7.3 Mindestpreis in Verlustfällen, § 7 Absatz 3 FVerlV</p>	<p>2.7.3 損失ケースでの最低価格、FVerlV§7 3</p>
<p>121 In Verlustfällen wird die Untergrenze des Einigungsbereichs des verlagernden Unternehmens entweder durch die zu erwartenden Verluste oder durch die Schließungskosten begrenzt.</p>	<p>121 損失ケースでは、譲渡企業の合致領域の下限は、予測され得る喪失か、あるいは操業停止費用かのどちらかに限定されることになる。</p>
<p>Auch ein unabhängiges Unternehmen stünde vor der Alternative, die Funktion entweder mit laufenden Verlusten fortzuführen oder sie einzustellen und die Schließungskosten hinzunehmen.</p>	<p>現在の損失で機能を継続するか、あるいは、事業を中止し操業停止費用を甘受するであろうかという、独立した企業でさえ選択を迫られている状況である。</p>
<p>Anzunehmen ist der für das verlagernde Unternehmen weniger belastende Betrag als Untergrenze des Verhandlungsrahmens, da auch ein unabhängiges Unternehmen seinem Handeln die Alternative zugrunde legen würde, die aus seiner Sicht betriebswirtschaftlich am wenigsten nachteilig ist (Tz. 9.59, 9.64 OECD</p>	<p>独立した企業も、その行動の基礎に、その見地から会計学的にもっとも損失が小さい選択肢を置くであろうことから、譲渡企業にとって交渉の枠組みでの下限よりも、より負担が少ない額が仮定される。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.59 及びパラ 9.64)</p>

Leitlinien).	
<p>122 Zwei Ergebnisse einer Funktionsverlagerung in Verlustfällen sind in § 7 Absatz 3 FVerlV erwähnt, ohne dass dies eine abschließende Regelung wäre:</p>	<p>122 損失ケースでの機能移転の 2 つの帰結が、これが最終規則でないとしても、FVerlV§7 パラ 3 で言及されている:</p>
<p>Erstens kann ein Entgelt vereinbart werden, das die ggf. anfallenden Schließungskosten nur teilweise ausgleicht, weil der Vorteil des übernehmenden Unternehmens geringer ist als die Schließungskosten des verlagernden Unternehmens.</p>	<p>第 1 に、譲受企業の利点は譲渡企業の操業停止費用より少ないという理由で、必要ならば、付随的に発生した操業停止費用を部分的にのみ補償する代償について取決めをすることができる。</p>
<p>Aus Sicht des verlagernden Unternehmens wird durch das Entgelt zumindest teilweise ein Ausgleich für die Schließungskosten erreicht.</p>	<p>譲渡企業の観点から、少なくとも部分的な代償によって、操業停止費用に対する補償がなされるわけである。</p>
<p>Zweitens kann das verlagernde Unternehmen auf ein Entgelt verzichten und sogar darüber hinaus dem übernehmenden Unternehmen eine Ausgleichszahlung für die Übernahme der Verlustquelle zahlen, soweit durch die Funktionsverlagerung Schließungskosten für das verlagernde Unternehmen vermieden werden, die die Ausgleichszahlung an das übernehmende Unternehmen übersteigen (Tz. 9.96 f OECD Leitlinien).</p>	<p>第 2 に、譲渡企業は代償を放棄することができ、それどころか、さらに、機能移転によって譲渡企業にとって譲受企業の補償の支払を超える操業停止費用が回避される限りにおいて、譲受企業に損失のソースの譲渡に対する補償を支払うことができる。 (OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.96)</p>
<p>123 Das vereinbarte Entgelt bzw. die vom verlagernden Unternehmen geleistete Ausgleichszahlung ist aus Sicht des verlagernden Unternehmens betriebswirtschaftlich sinnvoll und entspricht dem Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, wenn die um das vereinbarte Entgelt geminderten bzw. die um die Ausgleichszahlung erhöhten Schließungskosten niedriger sind als</p>	<p>123 取り決められた代償あるいは譲渡企業によってなされた補償の支払は、取り決められた代償を減少させる、あるいは、補償の支払を増加させる操業停止費用が、将来的に予測される機能移転からの損失より少ないのであれば、譲渡企業の観点から、会計学上において合理的なものであり、かつ、堅実かつ誠実な経営者の行動と合致してい</p>

die zukünftig zu erwartenden Verluste aus der verlagerten Funktion.	るものである。
Beispiel:	例:
Die inländische Tochtergesellschaft (T) eines Konzerns (M) produziert mit selbst entwickelten immateriellen Wirtschaftsgütern technische Produkte und vertreibt diese auf eigene Rechnung.	企業グループ (M) の国内子会社 (T) は、自身で開発した技術的な無形資産で製品を製造して、自己責任においてこれらを販売している。
Wegen der hohen Kosten (z.B. Löhne, Mieten) werden seit einigen Jahren Verluste erzielt, ohne dass für die Zukunft eine Besserung erwartet werden kann.	高いコスト (例えば、賃金、賃貸料) のために、将来的な改善を期待することができずに、ここ数年、損失を生じさせている。
M beschließt daher, die Produktion und den Vertrieb auf ein anderes, ausländisches Konzernunternehmen (U) zu verlagern.	そのために、M は、その製造及び販売を、他の外国のグループ企業 (U) へ譲渡することを決定した。
U arbeitet mit niedrigeren Produktionskosten und rechnet daher mit Gewinnen.	U は、より低い製造コストで経営をしており、それによる利益が期待される。
Ein unabhängiger Dritter in der Situation von T würde versuchen, seine Verluste mit Hilfe der erzielbaren Erlöse für die Funktion zu mindern, auch wenn seine Verhandlungsposition nicht als stark anzusehen ist.	T の状況におかれた独立した第 3 者は、たとえ、その交渉ポジションがあまりよくないと思われたとしても、援助者からの支援によって、その損失を減少させることを試みようとするであろう。
Auf der anderen Seite wäre ein fremder Übernehmer in der Position von M oder von U durchaus dazu bereit, ein Entgelt für das Transferpaket (Maschinen, Know-how, Kundenstamm, sonstige immaterielle Wirtschaftsgüter usw.) zu zahlen, sofern er in die Lage versetzt wird, kurzfristig Gewinne zu erzielen.	他方では、M あるいは U のポジションにいる外国の譲受者は、移転パッケージ (機械、ノウハウ、顧客ベース、その他の無形資産など) のための代償を、それが短期間で収益を得ることができる限り、支払おうとするであろう。
Er würde auch in Betracht ziehen, das verlagernde Unternehmen ggf. an seinen Standortvorteilen zu beteiligen, sofern er sonst keine gleichwertige wirtschaftliche Position erreichen	それは、場合によっては、譲渡企業を優位な状況に置くことも、それ以外に同等の経済的地位を実現することができない限り、考慮に入れるである

<p>könnte.</p>	<p>う。</p>
<p>Dies gilt nur, sofern die Zahlungen für das Transferpaket nicht höher sind als die Kosten für die Schaffung gleichwertig rentabler, eigener immaterieller Werte (Kundenstamm, Know-how etc.) und soweit dem Übernehmer ein funktionsangemessener Gewinn verbleibt.</p>	<p>同等の価値の収益を上げる製造、特有の無形価値（顧客ベース、ノウハウなど）のための費用より、移転パッケージのための支払が高くない限り、かつ、機能と相応する収益が譲受者に残される限り、これはおよそ正当である。</p>
<p>2.7.4 Höchstpreis, § 7 Absatz 4 FVerlV</p>	<p>2.7.4 最高価格、FVerlV§7 パラ 4</p>
<p>124 Für das übernehmende Unternehmen ist das für die Funktion aus seiner Sicht ermittelte Gewinnpotenzial (Rn. 13) der entscheidende Faktor für seine Preisberechnungen (Rn. 87 ff.).</p>	<p>124 譲受企業にとってその観点から機能のために決定される潜在的利益（パラ 13）は、その価格算定（パラ 87）にとって重要な要因である。</p>
<p>Auf dieser Grundlage ergibt sich die Obergrenze im Einigungsbereich (Grenzpreis) aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters.</p>	<p>この原則において、合致領域の上限（境界価格）は、堅実かつ誠実な経営者の見解から明らかになる。</p>
<p>Zur Bilanzierung beim übernehmenden Unternehmen siehe Rn. 172 f.</p>	<p>譲受企業による収支決算の作成については、パラ 172 を参照せよ。</p>
<p>125 Für die Berechnung des Höchstpreises des übernehmenden Unternehmens sind auch die steuerlichen Auswirkungen der Aufwendungen für den Erwerb von Bestandteilen des Transferpakets der verlagerten Funktion (Abschreibungen auf erworbene Wirtschaftsgüter) zu berücksichtigen (siehe Anlage, Beispiel 1).</p>	<p>125 譲受企業の最高価格の算定のためには、移転された機能の移転パッケージの構成要素の取得のための支払に係る税務上の効果（取得資産の減価償却）についても、考慮に入れるべきである。（添付資料、例 1 を参照）</p>
<p>126 Realistischerweise verfügbare und eindeutig vorteilhaftere Handlungsalternativen (Rn. 96, Tz. 9.59 und 9.64 OECD Leitlinien), die das</p>	<p>126 独立した第 3 者として譲受企業が有しており、かつ、経営者の自由裁量に基づいた、利用可能な実在している証</p>

<p>übernehmende Unternehmen als unabhängiger Dritter hätte und die auf seiner unternehmerischen Dispositionsfreiheit beruhen, sind zu berücksichtigen, weil diese Einfluss auf den von diesem Unternehmen noch zu akzeptierenden Höchstpreis haben können.</p>	<p>抛及び明確に得となる行動の選択肢（パラ 96、OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.59 及びパラ 9.64）が考慮に入れられるべきである。なぜなら、これらは譲受企業により受け入れられる最高価格に影響を持ち得ているからである。</p>
<p>Grenze dieser Dispositionsbefugnis ist die Verrechnungspreisbestimmung aus der Sicht von zwei ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitern i.S.d.§ 1 Absatz 1 Satz 2 AStG, deren vollständige Information über alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung unterstellt werden muss, um den Einigungsbereich bestimmen zu können, innerhalb dessen voneinander unabhängige Dritte verhandeln würden.</p>	<p>この自由裁量の権限の限界は、AStG§1 パラ 1 の 2 文の意味での 2 人の堅実かつ誠実な経営者の見解からの移転価格の決定である。事業に関係するすべての基本的な状況に関する完全な情報下に、この 2 人を置かねばならず、その範囲内において互いに独立した第 3 者が交渉するとして、合致領域を決定することになる。</p>
<p>2.7.5 Verrechnungspreis in den besonderen Fällen des § 7 Absatz 5 FVerIV</p>	<p>2.7.5 FVerIV§7 パラ 5 の特別なケースでの移転価格</p>
<p>127 Ein Entgelt kann auch dann zu verrechnen sein, wenn das verlagernde Unternehmen die Funktion aus den Gründen des § 7 Absatz 2 und 3 FVerIV überträgt oder einschränkt, z.B. wegen drohender Kapazitätsüberlastung oder weil ein wichtiger Kunde zur Funktionsverlagerung drängt, und der Mindestpreis bei Null oder darunter liegt.</p>	<p>127 たとえ、譲渡企業が、FVerIV§7 パラ 2 及びパラ 3 の理由から機能を移転する又は制限するとしても、例えば、差し迫って生産能力を超過しているため、あるいは、大切な顧客が機能移転を強く要求し、最低価格はゼロあるいはそれ未満であったとしても、代償は清算されるべきである。</p>
<p>Auch in dieser Situation wäre ein unabhängiger Dritter als verlagerndes Unternehmen grundsätzlich nicht dazu bereit, das Transferpaket unentgeltlich zur Verfügung zu stellen (vgl. Beispiel in Rn. 120); auf die Sonderfälle der Produktsubstitution (Rn. 119) wird hingewiesen.</p>	<p>同様にこの状況では、独立した第 3 者は譲渡企業として、基本的に無報酬で移転パッケージを提供しようとは進んでしないであろう。（パラ 120 の例を参照）；製品入替の特別なケース（パラ 119）が指摘されるであろう。</p>

<p>Andererseits wäre ein unabhängiger Dritter als übernehmendes Unternehmen bereit, ein Entgelt zu bezahlen, wenn er damit ein Gewinnpotenzial erschließen kann, auf das er sonst keinen Zugriff hat.</p>	<p>他方で、独立した第3者は譲受企業として、それにより潜在的利益を想定できるのであれば、それ以外に採る行動がなければ、代償を支払うことをいとわないであろう。</p>
<p>2.7.6 Wert im Einigungsbereich, Mittelwert, § 1 Absatz 3 Satz 7 AStG</p>	<p>2.7.6 合致領域での価値、中央値、AStG§1 パラ 3 の 7 文</p>
<p>128 Für das Transferpaket ist der Wert im Einigungsbereich zugrunde zu legen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit höchster Wahrscheinlichkeit entspricht (Tz. 3.61 f OECD Leitlinien).</p>	<p>128 移転パッケージのために、最も高い蓋然性をもって独立企業原則に合致している、合致領域での価値に基礎を置くべきである。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 3.61)</p>
<p>Der Steuerpflichtige hat dies anhand nachvollziehbarer und plausibler Gesichtspunkte glaubhaft darzulegen (Rn. 40).</p>	<p>納税者は、このことについて、理解可能でかつ納得のいく見解に基づいて、信頼できるように説明しなければならない。(パラ 40)</p>
<p>Bei der Bestimmung dieses Werts bleibt das bestehende gesellschaftsrechtliche Verhältnis unberücksichtigt.</p>	<p>この価値の決定において、既存の会社法の下での関連については考慮しないままである。</p>
<p>Hingegen sind alle Umstände des Falls, z.B. die jeweiligen Marktpositionen, das betriebliche Eigeninteresse des verlagernden Unternehmens an der Verlagerung, das Angewiesensein des übernehmenden Unternehmens auf die Wirtschaftsgüter und Vorteile, die Kapitalausstattung und Ertragslage der beteiligten Unternehmen, die Entstehung von Synergie-effekten, die jeweiligen Standortvorteile sowie die Höhe der ersparten Anlaufkosten des übernehmenden Unternehmens, grundsätzlich zu berücksichtigen.</p>	<p>しかしながら、事案のすべての状況について、例えば、それぞれの市場ポジション、移転に係る譲渡企業の会社固有の利率、資産及び利点への譲受企業の依存性、関連企業の資本構成と収益状況、シナジー効果の生成、それぞれのロケーション・セービング並びに譲渡企業にとって不要となる初期費用の金額を、原則として考慮を入れるべきである。</p>
<p>Insbesondere sind auch die Handlungsalternativen beider Unternehmen (Rn. 96) zu beachten (Tz. 1.34, 9.59 ff. OECD Leitlinien).</p>	<p>特に、双方の企業の行動の選択肢 (パラ 96) についても注意を払うべきである。(OECD 移転価格ガイドライン</p>

	パラ 1.34 及びパラ 9.59)
Beispiel:	例:
Ein Unternehmen (P) verlagert Produktion und Vertrieb für bestimmte Produkte auf eine ausländische Tochtergesellschaft (T).	企業 (P) は、ある特定の製品の製造及び販売を、海外子会社 (T) に移転した。
Der betriebswirtschaftlich ermittelte Einigungsbereich, der alle Steuervorteile, Standortvorteile und Synergieeffekte berücksichtigt, liegt zwischen 100 (Mindestbarwert) und 200 (Höchstbarwert), woraus sich ein Mittelwert von 150 ergibt.	会計学は、すべての租税メリット、ロケーション・セービング及びシナジー効果を考慮に入れて、合致領域を 100 (最小現在価値) と 200 (最大現在価値) の間に決定し、このことから、中央値は 150 となった。
P legt glaubhaft dar, dass die Gewinnerwartungen von T (200) ohne Nutzung des von T selbst entwickelten Vertriebskonzepts nur 170 betragen würden.	P は、T の期待利益 (200) が、T 自身によって開発した販売コンセプトの使用なしでは 170 の金額になるであろうことをもっともらしく説明した。
Dieses Konzept könne auch in einem anderen Vertriebszusammenhang genutzt werden.	このコンセプトは、他の販売関係でも使用され得るものであった。
Es ist glaubhaft, dass ein fremder Dritter von ihm selbst entwickelte Vorteile (Vertriebskonzept), die selbst nicht Gegenstand der Transaktion sind und die er auch anderweitig nutzen könnte, nicht über den Preis zur Disposition stellen würde.	その非関連の第 3 者がそれ自体で利点を開発し (販売コンセプト)、それは取引の対象ではなく、その他では使用できないものであり、その価値は自由になるものではなかったということは、信じれることである。
Deswegen kann ein Verrechnungspreis von 135 anerkannt werden, der insoweit von einer abweichenden Aufteilung des Einigungsbereichs ($100 - 30 = 70$, davon $\frac{1}{2} = 35 +$ Mindestbarwert $100 = 135$) ausgeht.	それゆえに、135 の移転価格を認めることができる。これは、合致領域とは異なる区分を根拠に置いたものである。 $(100 - 30 = 70, \text{その} 2 \text{分の} 1 = 35 + \text{「最小現在価値」} 100 = 135)$
2.7.6.1 Mittelwert	2.7.6.1 中央値
129 Kann der Steuerpflichtige keinen anderen Wert im Einigungsbereich glaubhaft machen (Rn. 40), ist nach § 1	129 納税者が、合致領域のその他の価格を信じられるものにするできないのであれば (パラ 40)、AStG§1 パ

<p>Absatz 3 Satz 7 zweiter Halbsatz AStG der Mittelwert des Einigungsbereichs zugrunde zu legen.</p>	<p>ラ 3 の 7 文の後段により、合致領域の中央値を基礎にしなければならない。</p>
<p>2.7.6.2 Verzicht auf eine Berichtigung</p>	<p>2.7.6.2 修正の免除</p>
<p>130 Hat der Steuerpflichtige seiner Einkünfteermittlung den Mittelwert eines unzutreffend berechneten Einigungsbereichs zugrunde gelegt, ist der Verrechnungspreis grundsätzlich zu berichtigen (§ 1 Absatz 3 Satz 8 AStG).</p>	<p>130 納税者が、その所得の確定の基礎に不適切に算定された合致領域の中央値をベースとして置いたのであれば、その移転価格は原則として修正されることになる。(AStG§1 パラ 3 の 8 文)</p>
<p>Auf eine Berichtigung kann jedoch verzichtet werden, wenn der vom Steuerpflichtigen angenommene Verrechnungspreis im zutreffend ermittelten Einigungsbereich liegt.</p>	<p>しかしながら、納税者の想定した移転価格が、適切に算定された合致領域に存在するのであれば、修正をしなくて済むことができる。</p>
<p>Dabei ist z.B. darauf abzustellen, ob die Abweichung vom Mittelwert im zutreffenden Einigungsbereich erheblich ist oder ob dem Steuerpflichtigen die Fehlerhaftigkeit der Ermittlung des Einigungsbereichs bekannt war oder bekannt sein musste (z.B. wegen einer entsprechenden Beanstandung bei einer vorhergehenden Prüfung).</p>	<p>その際に、例えば、適切な合致領域の中央値からの乖離が相当なものであるかどうか、あるいは、合致領域の検証に不正確性があることを納税者が認識していたか又は認識していないうちがいがないかどうかを、調整すべきである。(例えば、先行する調査に応じたクレームの故に)</p>
<p>2.8 Schadenersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche, § 8 FVerlV</p>	<p>2.8 損失補填、代償及び補償の要求、FVerlV§8</p>
<p>131 Werden Funktionsverlagerungen in der Form der Entziehung oder Reduzierung einer Funktion durchgeführt, wird häufig geltend gemacht, dass auch einem fremden Dritten als verlagerndem Unternehmen kein Anspruch auf ein Entgelt zustünde, sondern allenfalls ein gesetzlicher oder vertraglicher Anspruch auf Schadenersatz oder sonstige Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche (Tz. 9.69, 9.100 ff. OECD Leitlinien).</p>	<p>131 機能の撤退又は縮小の形式での機能移転が実行されたならば、非関連の第 3 者も譲渡企業として代償を要求する権利があるということではなく、場合によっては、損失補填又は他の代償及び補償の要求について法律上又は契約上の権利が、しばしば主張される。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.69 及びパラ 9.100)</p>

<p>In diesen Fällen ist regelmäßig zu prüfen, ob (schriftliche) Verträge bestehen (Rn. 151), ob diese dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und ob die beteiligten Unternehmen sich tatsächlich entsprechend den vertraglichen Bestimmungen verhalten haben (vgl. Rn. 146).</p>	<p>これらのケースでは、(書面での) 契約があるかどうか (パラ 151)、それが独立企業原則に合致しているかどうか、並びに、関連企業が実際に契約の取決めに従って行動をしているかどうか、通常、検証される。(パラ 146 を参照)</p>
<p>132 Schadenersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche sind beispielsweise:</p>	<p>132 損失補填、代償及び補償の要求については、以下のような例をあげられる：</p>
<p>gesetzliche Ausgleichsansprüche des Handelsvertreters, Kommissionärs, Agenten oder Vertragshändlers aus § 89b HGB bzw. aus dessen analoger Anwendung, vertraglich vereinbarter Schadenersatz, z.B. für nicht amortisierte Investitionen eines Vertragshändlers, die auf Veranlassung des Herstellers vorgenommen wurden, vertraglich vereinbarter Schadenersatz, z.B. für entgangene Gewinne und für entstandene Schließungskosten (z.B. weiterlaufende Miete) bei vorzeitiger Vertragsauflösung, Ansprüche aufgrund eines Verstoßes gegen ein Wettbewerbsverbot.</p>	<p>HGB§89b あるいはその類似適用による取引代理人、コミッションエア、エージェント又は契約販売業者の法律上の補償要求、契約上で取り決められた補償で、例えば、契約販売業者の投資回収のためではなく製造業者の指示で行われたもの、契約上で取り決められた補償で、例えば、時期尚早な契約解除による喪失した利益又は発生した操業停止費用のためのもの (例えば、事後の継続的賃貸料)、競合禁止違反に係る要求</p>
<p>133 Daneben sind auch Ansprüche aus einem vertraglichen oder tatsächlichen Ausschluss von bestehenden Handlungsalternativen für eines der beteiligten Unternehmen - wie zwischen voneinander unabhängigen Dritten - denkbar.</p>	<p>133 その他には、関連企業の一方にとって一互いに独立した第 3 者間のように一既存の行動の選択肢に係る契約上の又は事実上の剥奪からの要求も考えられる。</p>
<p>In diesen Fällen ist eine zweiseitige Betrachtung notwendig (Tz. 9.116 OECD Leitlinien).</p>	<p>これらのケースについては、双方での検討が必要である。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.116)</p>
<p>134 Die Begrenzung auf einen Schadenersatz-, Entschädigungs- oder</p>	<p>134 損失補填、代償又はその他の補償の要求の制約は、納税者が、同様の状況の</p>

<p>sonstigen Ausgleichsanspruch ist steuerlich anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht (Rn. 40), dass voneinander unabhängige Dritte unter vergleichbaren Umständen lediglich diese Ansprüche geltend gemacht hätten und dass im Zusammenhang mit der Entziehung oder Reduzierung der Funktion keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen oder zur Nutzung überlassen worden sind, es sei denn, die Übertragung oder Nutzungsüberlassung ist zwingende Folge fremdüblichen, vertragsgemäßen Verhaltens.</p>	<p>下で相互に独立した第3者が、ただこの要求を有効であるとするものであり、機能の撤退又は縮小に関して重要な無形資産及び利点が移転されていない又は使用許諾されていないことを信じさせられるのであれば（パラ40）、税務上認められるべきである。もともと、その移転又は使用許諾が、非関連間で一般的にやむを得ない結果であり、契約に沿った行動であるならば別である。</p>
<p>Andernfalls ist das Entgelt für die Funktionsverlagerung nach den allgemeinen Regeln zu bestimmen, d.h. grundsätzlich Transferpaketbetrachtung mit Ermittlung des Einigungsbereichs auf Grundlage der jeweiligen Gewinnpotenziale und ggf. Ansatz des Mittelwerts.</p>	<p>さもなければ、機能移転のための代償は、一般的な規則に従って決定されなければならない。すなわち、それぞれの潜在的利益及び場合によっては中間値をベースとする合致領域の検証による基本的な原則移転パッケージの検討がなされなければならない。</p>
<p>Beispiel:</p>	<p>例:</p>
<p>Eine ausländische Konzernobergesellschaft (K) hat mit ihrer inländischen Tochtergesellschaft (T) einen Lohnveredelungsvertrag abgeschlossen und darin für einen Zeitraum von zehn Jahren die Abnahme bestimmter Mindestmengen zu einem kostenorientierten Entgelt garantiert.</p>	<p>外国のグループ企業統括会社 (K) が、その国内子会社 (T) と報酬改訂契約を締結し、そのなかで、コストへの代償として、10 年間は定められた最小量の購入の保証をした。</p>
<p>T hat dabei die Investitions- und Personalrisiken nach Ablauf der Mindestvertragszeit im Gewinnaufschlag ausreichend berücksichtigt.</p>	<p>T は、その際に、利益の上乗せ分に、最小量の契約期間の満了後における投資及び従業員リスクを十分に考慮に入れた。</p>
<p>Wird die Mindestmenge in der Vertragszeit nicht erreicht, ist K</p>	<p>契約期間において (購入) 最小量が達</p>

verpflichtet, den dadurch entgangenen Gewinn zu vergüten.	成されないならば、Kはそれにより喪失する利益を補償する義務を負わなければならない。
Nach Ablauf von sieben Jahren wird der Vertrag vorzeitig beendet.	7年経過後において、契約は前倒して結了となった。
T werden der entgangene Gewinn für die restlichen Jahre sowie die durch die vorzeitige Beendigung verursachten Kosten erstattet.	Tは、残っている年分の喪失利益及び前倒しの結了によって生じた費用の支払を受けた。
Die Vertragsbedingungen und die tatsächlich geleisteten Entschädigungszahlungen halten einem Drittvergleich stand.	契約条件と実際に行われた補償の支払は、第3者との比較に耐えるものである。
Immaterielle Wirtschaftsgüter oder sonstige Vorteile sind nicht übertragen worden.	無形資産あるいはその他の利点は移されなかった。
Das vereinbarte Entgelt ist daher fremdüblich und auch steuerlich anzuerkennen.	したがって、取り決められた代償（の支払）は、非関連間で一般的なものであり、かつ、税務上も認められるものである。
2.9 Anpassungsregelungen, § 1 Absatz 3 Satz 1 AStG, § 9 FVerIV	2.9 調整規定、AStG§1 パラ 3 の 11 文、FVerIV§9
135 Ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter können bei einer Funktionsverlagerung zu dem Ergebnis kommen, dass die Wertermittlung für das Transferpaket zuverlässig genug ist, um den Preis endgültig festzusetzen, ohne sich dabei das Recht vorzubehalten, spätere Preisanpassungen vorzunehmen (Tz. 6.29 OECD Leitlinien).	135 堅実かつ誠実な経営者は、事後的な価格調整を行う権利を留保することなしに、最終的な価格を決定するために、機能移転のときに、移転パッケージのための価値算定が十分に信頼できるという結果を得ることができる。（OECD 移転価格ガイドライン パラ 6.29）
Derartige Erwägungen sind zeitnah aufzuzeichnen (§ 3 GAufzV).	このような検討は、即応的に記録がなされなければならない。（GAufzV§3）
Hingegen vereinbaren ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter Preisanpassungsklauseln, wenn die Wertbestimmung für das Transferpaket zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses	しかしながら、堅実かつ誠実な経営者は、契約終了の時点での移転パッケージのための価値決定にかなりの不確実性があり欠陥を有しているのでは

<p>mit erheblichen Unsicherheiten behaftet ist (Tz. 3.72 f., 9.88 OECD Leitlinien).</p>	<p>れば、価格調整条項の取決めを行う。 (パラ 3.72、OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.88)</p>
<p>136 Die Regelung des § 1 Absatz 3 Satz 11 und 12 AStG, die der Finanzbehörde unter bestimmten Voraussetzungen eine nachträgliche Anpassung ermöglicht, ist nur anzuwenden, wenn die beteiligten Unternehmen für die Veräußerung eines Transferpakets (bzw. eines darin enthaltenen immateriellen Wirtschaftsguts) zu einem Festpreis (Einmalzahlung oder Ratenzahlung) keine fremdübliche Anpassungsregelung getroffen haben.</p>	<p>136 ある特定の条件の下で税務当局が事後的な調整を可能にする AStG§1 パラ 3 の 11 文及び 12 文の規定は、関連企業が、移転パッケージ（あるいは、そのなかに含まれる無形資産）の譲渡のために、関連者間価格（一括払い又は分割払い）について、非関連間で一般的でない調整がなされた場合に限り、適用されるものである。</p>
<p>Nur in diesem Fall sind gesetzlich zehn Jahre für eine einmal in diesem Überprüfungszeitraum mögliche Anpassung festgelegt.</p>	<p>この場合においてのみ、法律上 10 年間、この点検期間に 1 回の調整を行うことが可能である。</p>
<p>Wird eine gewinn- bzw. umsatzabhängige Lizenz oder eine Kombination von beidem vereinbart, ist § 1 Absatz 3 Satz 11 und 12 AStG nicht anzuwenden.</p>	<p>収益あるいは売上にもしくはその双方の組合せに依存してライセンスが取り決められているのであれば、AStG§1 パラ 3 の 11 文及び 12 文は適用されない。</p>
<p>137 Wird eine Preisanpassungsklausel vereinbart, ist zu prüfen, ob sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.</p>	<p>137 価格調整条項が取り決められるならば、それが独立企業原則に合致するかどうかを検証しなければならない。</p>
<p>Sind keine Vergleichsfälle feststellbar, ist ein betriebswirtschaftlich ausgewogener Interessenausgleich Maßstab für die Prüfung einer entsprechenden Klausel.</p>	<p>比較対象取引が把握されないケースであれば、適用条項の検証のためには、会計学上の調和のとれた利益調整が基準となる。</p>
<p>Ist eine sachgerechte Preisanpassungsklausel vereinbart, bestehen die gesetzlichen Anpassungsmöglichkeiten nach § 1 Absatz 3 Satz 11 und 12 AStG nicht.</p>	<p>適切な価格調整条項が取り決められるのであれば、AStG§1 パラ 3 の 11 文及び 12 文による法律上の調整（更正）の見込みは存在しないことになる。</p>

<p>Im Einzelfall tatsächlich vereinbarte, dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Fristen für Preisanpassungsklauseln sind auch dann anzuerkennen, wenn diese kürzer als zehn Jahre sind.</p>	<p>実際に取り決められた個々のケースでは、たとえ価格調整条項のための期間が10年より短いとしても、独立企業原則に合致する期間が認められなければならない。</p>
<p>2.10 Erhebliche Abweichungen der Gewinnentwicklung in Veräußerungsfällen, § 1 Absatz 3 Satz 1 I AStG, § 10 FVerIV</p>	<p>2.10 譲渡のケースにおける収益展開からの著しい乖離、AStG§1 パラ 3 の 11 文、FVerIV§10</p>
<p>138 Im Rahmen einer Berichtigung nach § 1 Absatz 1 Satz 1 AStG ist eine den ursprünglichen Erwartungen nicht entsprechende Abweichung der Gewinnentwicklung des übernehmenden Unternehmens aus der verlagerten Funktion „erheblich“ i.S.d.§ 1 Absatz 3 Satz 1 I AStG, wenn in Veräußerungsfällen der unter Berücksichtigung der tatsächlich eingetretenen Gewinnentwicklung zutreffende Verrechnungspreis für die Funktion außerhalb des ursprünglich angenommenen Einigungsbereichs liegt.</p>	<p>138 譲渡のケースで、実際に生じた収益展開の考慮の下での機能の適切な移転価格が、当初想定された合致領域の外側に存在するのであれば、AStG§1 パラ 1 の 1 文による修正の枠組みにおいて、当初の期待が譲受企業の移転された機能からの収益展開から、AStG§1 パラ 3 の 11 文の意味で「著しい」乖離をしていることになる。</p>
<p>Dies kann z.B. auch vorliegen, wenn der tatsächliche Nutzungszeitraum vom angenommenen Kapitalisierungszeitraum abweicht (Rn. 113).</p>	<p>例えば、実際の耐用年数が、想定された資本化期間から乖離をするのであれば、これは同様に適用可能である。(パラ 113)</p>
<p>139 Der „neue“ Einigungsbereich, der die tatsächliche Gewinnentwicklung berücksichtigt, bestimmt sich wie folgt:</p>	<p>139 実際の収益展開を考慮に入れた「新たな」合致領域は、以下のことによつていなければならない:</p>
<p>Der ursprüngliche Mindestpreis des verlagernden Unternehmens bleibt unverändert, denn insoweit können nach der Funktionsverlagerung keine Veränderungen eingetreten sein.</p>	<p>譲渡企業の当初の最低価格は、変化しないままである。なぜなら、その点においては、機能移転の後には変化がなかったはずであるから。</p>
<p>Der Höchstpreis des übernehmenden Unternehmens ist</p>	<p>譲受企業の最高価格は、その点において著しい乖離が起きたときから、実際</p>

<p>anhand der tatsächlich erzielten Gewinne neu zu berechnen, da insoweit erhebliche Abweichungen eingetreten sind.</p>	<p>に達成された収益をベースにして新しく計算されるべきである。</p>
<p>Für die Berechnung sind die Gewinnerwartungen des übernehmenden Unternehmens hinsichtlich der zukünftigen Jahre des Kapitalisierungszeitraums auf der Grundlage der Gewinnentwicklung in den bereits abgelaufenen Jahren hochzurechnen.</p>	<p>その算定のために、譲受企業の期待利益は、既に経過した年における収益展開をベースにして、資本化期間の将来的な年に関して、予測されるべきである。</p>
<p>140 Eine „erhebliche“ Abweichung liegt auch dann vor, wenn die tatsächliche Gewinnentwicklung des übernehmenden Unternehmens aus der übernommenen Funktion entgegen den ursprünglichen Erwartungen so ungünstig verläuft, dass sich kein Einigungsbereich mehr ergibt.</p>	<p>140 たとえ、引継がれた機能に係る譲受企業の実際の収益展開が、当初の期待に反して、非常によくはない状況で推移し、もはや合致領域が生じないとしても、「著しい」乖離はあり得る。</p>
<p>Dies ist der Fall, wenn der ursprüngliche Mindestpreis des verlagernden Unternehmens höher ist als der „neue“ Höchstpreis des übernehmenden Unternehmens.</p>	<p>これは、譲渡企業の当初の最低価格が、譲受企業の「新しい」最高価格より高いケースである。</p>
<p>141 Der Steuerpflichtige hat nach § 1 Absatz 3 Satz 11 AStG die Möglichkeit, die gesetzliche Vermutung zu widerlegen, dass voneinander unabhängige Dritte wegen bestehender Unsicherheiten eine vertragliche Anpassungsregelung getroffen hätten.</p>	<p>141 納税者は、AStG§1 パラ 3 の 11 文により、互いに独立した第 3 者が、不確実性が存在するために、契約において調整規定を置くであろうという法律上の推量に、反論する機会を有している。</p>
<p>Dazu kann er z.B. den Nachweis erbringen, dass wegen langjährig erzielter, stabiler Ergebnisse des verlagernden Unternehmens aus der Funktion zum Zeitpunkt der Verlagerung tatsächlich keine wesentlichen Unsicherheiten</p>	<p>例えば、これは、譲渡企業での機能についての長年にわたって得られた安定的な成果から、移転の時点において実際に本質的な不確実性が存在しなかったこと、あるいは、実際の収益展開が、互いに独立した第 3 者によって</p>

<p>bestanden oder dass die tatsächliche Gewinnentwicklung durch unvorhergesehene Ereignisse beeinflusst worden ist, die voneinander unabhängige Dritte nicht hätten vorhersehen können.</p>	<p>も予見することができない出来事によって影響を受けたことにより立証することができる。</p>
<p>2.11 Angemessene Anpassungen, § 1 Absatz 3 Satz 12 AStG, § 11 FVerlV</p>	<p>2.11 適正な調整、AStG§1 パラ 3 の 12 文、FVerlV§11</p>
<p>142 Im Fall des § 10 Satz 1 FVerlV ist der angesichts der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffende „neue“ Verrechnungspreis für die Funktionsverlagerung nach den allgemeinen Regeln zu ermitteln (neuer Einigungsbereich; Mittelwert, falls kein anderer Wert glaubhaft gemacht wird).</p>	<p>142 FVerlV§10 の 1 文のケースでは、実際の収益展開を考慮して一般規則に基づき、機能移転のための適切な「新しい」移転価格を決定しなければならない。(他に信頼できる値がないのであれば、新しい合致領域; 中央値)</p>
<p>143 Im Fall des § 10 Satz 3 FVerlV ist der Mittelwert zwischen dem ursprünglichen Mindestpreis des verlagernden Unternehmens und dem neuen Höchstbetrag des übernehmenden Unternehmens zu errechnen.</p>	<p>143 FVerlV§10 の 3 文のケースでは、譲渡企業の当初の最低価格と譲受企業の新しい最高価格の間の中央値に計算されるべきである。</p>
<p>Dieser Wert ist niedriger als der ursprüngliche Mindestpreis und höher als der neue Höchstpreis.</p>	<p>この価格は、当初の最低価格より低くて、そして新しい最高価格より高い。</p>
<p>144 In beiden Fällen ist die Differenz zum ursprünglichen Verrechnungspreis als Anpassungsbetrag in dem Wirtschaftsjahr zu erfassen, das dem Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Abweichung eingetreten ist.</p>	<p>144 双方のケースにおいて、当初の移転価格と調整額との差額は、乖離が生じた事業年度に続く事業年度に計上される。</p>
<p>3 Ergänzende Hinweise und Einzelfragen</p>	<p>3 補足的指示と個別問題</p>
<p>3.1 Unternehmerische Dispositionsfreiheit; Maßgeblichkeit der abgeschlossenen Geschäfte</p>	<p>3.1 経営者の自由裁量; 完結した事業の決定</p>
<p>145</p>	<p>145</p>

<p>Unternehmen können frei entscheiden, ob und in welchem Umfang sie Funktionen ausüben, Risiken und Gewinnchancen übernehmen und welche Ressourcen sie dafür einsetzen (unternehmerische Dispositionsfreiheit, Tz. 9.163 OECD Leitlinien).</p>	<p>企業は、機能をどの程度行使するか、リスクや収益機会を引き受けるかどうか、そして、そのためにどの資源を投入するかどうかを、自由に決めることができる。(経営者の自由裁量、OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.163)</p>
<p>Die unternehmerische Dispositionsfreiheit umfasst auch Entscheidungen darüber, ob Funktionen selbst wahrgenommen, bei einem anderen (Konzern-)Unternehmen konzentriert, auf mehrere Unternehmen aufgeteilt werden oder ein Subunternehmer damit beauftragt wird.</p>	<p>経営者の自由裁量は、機能自体を、他の(グループ)企業に集中させて、いくつかの企業に分割させて、又は、サブコントラクターにそれにより委託させて行使するかどうかの決定も含むものである。</p>
<p>Weiterhin gehört die Entscheidung, ob anlässlich einer Funktionsverlagerung Wirtschaftsgüter übertragen oder zur Nutzung überlassen werden und Dienstleistungen erbracht werden, zur unternehmerischen Dispositionsfreiheit, deren Ausübung aus den abgeschlossenen Verträgen (Rn. 97 und 151) abzuleiten ist.</p>	<p>さらに、機能移転の際に、資産が譲渡される又は使用許諾される若しくは役務提供がなされるかどうかの決定は、経営者の自由裁量に属するものであり、それらの行使は締結された契約(パラ 97 及びパラ 151)から導き出される。</p>
<p>Die Finanzbehörde hat diese Entscheidungen bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes i.S.d.§ 1 AStG regelmäßig anzuerkennen, da sie im Regelfall wirtschaftliche Gründe haben (Tz. 9.57 OECD Leitlinien).</p>	<p>税務当局は、これらの決定を、それらが通常は経済的理由を持っていることから、AStG§1 の意味での独立企業原則の適用の際に、常に尊重している。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.57)</p>
<p>Die unternehmerische Dispositionsfreiheit hindert andererseits die Finanzbehörde nicht daran, dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Konsequenzen aus der Ausübung dieser Freiheit zu ziehen (Tz. 9.163 OECD Leitlinien).</p>	<p>他方では、経営者の自由裁量は、税務当局が、この自由裁量の行使から独立企業原則に合致した結果を引き出すことを妨げない。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.163)</p>
<p>146 Der Einkünfteermittlung ist</p>	<p>146 所得の確定は、実際に実現した状況</p>

<p>grundsätzlich der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt zugrunde zu legen, dessen Würdigung im Regelfall durch die abgeschlossenen Verträge bestimmt wird.</p>	<p>を、これは通常は締結された契約を通してその評価が決定されるものであるが、それを基礎として置くべきである。</p>
<p>Stimmen allerdings die abgeschlossenen Verträge nicht mit dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten überein, ist auf den wirtschaftlichen Gehalt des tatsächlichen Verhaltens abzustellen (Tz. I.48 ff. OECD Leitlinien).</p>	<p>しかしながら、締結された契約書が、関係者の実際の行動と辻褃が合わないのであれば、実際の行動の経済的実質に合わせられるべきである。 (OECD 移転価格ガイドライン パラ 1.48)</p>
<p>Maßgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt (Tz. 2.1.2 VWG 1983, Tz. I.64 OECD Leitlinien).</p>	<p>実際の状況は、それらの経済的実質により、決定的なものとなる。(パラ 2.1.2VWG1983, OECD 移転価格ガイドライン パラ 1.64)</p>
<p>147 Die Tatsache, dass innerhalb einer Unternehmensgruppe Leistungen erbracht werden, die zwischen fremden Dritten unüblich sind oder tatsächlich nicht vorkommen, z.B. eine Verlagerung von Entrepreneur-Funktionen (Tz. 3.4.10.2 Buchstabe b VWG Verfahren) oder eine Personalentsendung (VWG Arbeitnehmerentsendung), führt für sich allein nicht dazu, solche Geschäftsbeziehungen dem Grunde nach nicht anzuerkennen.</p>	<p>147 企業グループの内部において遂行された事実は、これは非関連の第3者間では一般に行われないものであるか、あるいは実際に起こり得ないものであり、例えば、経営者機能の移転 (VWG 手続規則パラ 3.4.10.2 b 項) 又は従業員派遣 (VWG 従業員派遣規則) であるが、そのことのみで、この理由によりそのような関連取引を認めないという結果にはならない。</p>
<p>Vielmehr ist auch in solchen Fällen zu entscheiden, welches Entgelt zwischen fremden Dritten vereinbart worden wäre („hypothetischer Fremdvergleich“ § 1 Absatz 3 Satz 5 bis 8 AStG, Tz. 3.4.12.6 Buchstabe b VWG Verfahren, Tz. 2.4.6 VWG 1983, Tz. I.11, 9.19 und 9.52 OECD Leitlinien).</p>	<p>むしろ、そのようなケースでも、非関連の第3者間では、どのような代償が取り決められるであろうかということを決すべきである。(「仮想的比較対象取引」AStG§1 パラ 3 の 5 文から 8 文、VWG 手続規則パラ 3.4.12.6 b 項、VWG1983 パラ 2.4.6、OECD 移転価格ガイドライン パラ 1.11、パラ 9.19 及びパラ 9.52)</p>
<p>148 Die Finanzbehörde kann in</p>	<p>148 税務当局は、経済的実質がその取り決</p>

<p>Ausnahmefällen die vom Steuerpflichtigen gewählte rechtliche Gestaltung von Geschäftsbeziehungen nach § 1 AStG außer Acht lassen, wenn sich der wirtschaftliche Gehalt von seiner vereinbarten äußeren Form unterscheidet oder wenn zwar Form und Gehalt übereinstimmen, die getroffenen Vereinbarungen aber von jenen abweichen, die fremde Dritte in wirtschaftlich vernünftiger Weise getroffen hätten und die tatsächlich gewählte Gestaltung der Finanzbehörde im Ergebnis die Möglichkeit nimmt, einen angemessenen Verrechnungspreis zu bestimmen (Tz. 1.65, 9.168 f OECD Leitlinien).</p>	<p>められた外部的な形式と異なるのであれば、あるいは、形式と実質が確かに合致しているが、なされた取決めが非関連の第3者が商業的合理性のある方法で行うものから逸脱しており、かつ、実際に選択された仕組みが、結果として、税務当局から適切な移転価格を決定するための手段を取り上げることになる場合には、例外的に、納税者により選択された関連取引の合法的な仕組みを、AStG§1によって無視することができる。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 1.65 及びパラ 9.168)</p>
<p>3.2 Informationstransparenz</p>	<p>3.2 情報の透明性</p>
<p>149 Insbesondere zur Durchführung des hypothetischen Fremdvergleichs, der regelmäßig im Zusammenhang mit Funktionsverlagerungen mit wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgütern anzuwenden sein wird (Rn. 62 ff.), muss Informationstransparenz unterstellt werden (Tz. 9.81, 9.85 OECD Leitlinien, „zweiseitige Betrachtung“).</p>	<p>149 特に、重要な無形資産を含めた機能移転に関して使用されるべき (パラ 62) 仮想的比較対象となる取引については、情報の透明性が想定されなければならない。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.81 及びパラ 9.85、「双務的な検討」)</p>
<p>Ohne die gesetzliche Fiktion des § 1 Absatz 1 Satz 2 AStG könnte der Verhandlungsspielraum, der sich aus den jeweiligen Gewinnerwartungen ergibt, in vielen Fällen nicht festgestellt werden.</p>	<p>AStG§1 パラ 1 の 2 文の法的擬制なしでは、多くのケースにおいて、それぞれの期待利益により生じる交渉の裁量余地を確認することができない。</p>
<p>Die Feststellung des Verhandlungsspielraums spiegelt die besonderen Umstände von Geschäftsbeziehungen zwischen nahe stehenden Unternehmen (im Konzern) wider, ermöglicht die Bestimmung betriebswirtschaftlich sachgerechter</p>	<p>交渉の裁量余地の確認は、(グループ内の) 関連企業間での関連取引における特定の状況を反映して、仮想的比較対象取引に対応する会計学上の適切な移転価格の決定を可能にするものであり、これにより総体的に見て独立</p>

<p>Verrechnungspreise entsprechend dem hypothetischen Fremdvergleich und entspricht damit insgesamt dem Fremdvergleichsgrundsatz.</p>	<p>企業原則に合致するものである。</p>
<p>Dessen Anwendung erfordert, dass der Besteuerung ein Handeln des Steuerpflichtigen und der nahe stehenden Person zugrunde gelegt wird, das dem Handeln ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter entspricht.</p>	<p>この適用は、課税の基礎に、堅実かつ誠実な経営者の取引に合致した納税者及びその関連者との取引を置くことを、必要とするものである。</p>
<p>Fremde Dritte stehen sich als unabhängige Geschäftspartner gegenüber, die jeweils ihre eigenen Interessen verfolgen und den gegebenen Verhandlungsspielraum nutzen, um für ihr Unternehmen die bestmöglichen Ergebnisse zu erzielen.</p>	<p>非関連の第三者は、独立した取引相手として、企業にとって可能か限り最善の結果を達成するために、それぞれがその利益を追求し、適当な交渉の余地を使用する。</p>
<p>Das international anerkannte (Tz. 5.4 OECD Leitlinien) und durch den BFH in ständiger Rechtsprechung bestätigte Prinzip des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (z.B. BFH-Urteil vom 19. Mai 1998 - BStBl 1998 II S. 689) simuliert den zwischen nahe stehenden Personen regelmäßig fehlenden Interessengegensatz (Tz. 9.13 OECD Leitlinien).</p>	<p>国際的に受け入れられ (OECD 移転価格ガイドライン パラ 5.4) そして BFH を通して確立した判例において有効とされる 2 人の堅実かつ誠実な経営者の原理 (例えば、BFH-Urteil 1998.5.19 付 - BStBl 1998 II S.689) は、関連者間で通常は存在しない利害対立を擬装している。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.13)</p>
<p>Für die Bestimmung der jeweiligen Verhandlungspositionen sind auch die wirtschaftlichen Überlegungen des Konzerns bzw. der Unternehmensgruppe zu berücksichtigen (Rn. 11 ff.).</p>	<p>それぞれの交渉ポジションの決定のためには、グループもしくは企業グループの経済的な配慮も考慮されるべきである。(パラ 11)</p>
<p>3.3 Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten</p>	<p>3.3 協力及び文書化義務</p>
<p>150 Über die allgemeinen Mitwirkungspflichten der Beteiligten nach § 90 Absatz 1 AO hinaus ist der Steuerpflichtige bei</p>	<p>150 AO§90 パラ 1 による関係者の一般的な協力義務を超えて、納税者は、国際的なプロセスの際に、すなわち、機能移転の際に、必要な証拠を入手しかつ</p>

<p>grenzüberschreitenden Vorgängen, d.h. auch bei Funktionsverlagerungen, dazu verpflichtet, den von ihm verwirklichten Sachverhalt aufzuklären, die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen und Beweisvorsorge zu treffen (§ 90 Absatz 2 AO).</p>	<p>証拠保存することで、その実施状況を明らかにする義務を負う。(AO§90 パラ 2)</p>
<p>151 Ein Steuerpflichtiger hat außerdem über die Art und den Inhalt seiner grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen i.S.d.§ 1 AStG Aufzeichnungen zu erstellen (§ 90 Absatz 3 AO).</p>	<p>151 さらに、納税者は、AStG§1 の意味での関連者とのその国際的な関連取引の性質及びその内容について、文書化を行わなければならない。(AO§90 パラ 3)</p>
<p>Art, Inhalt und Umfang der zu erstellenden Aufzeichnungen regelt die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung.</p>	<p>利益画定文書化法令は、作成すべき文書化の性質、内容及び範囲を規制する。</p>
<p>Zu den notwendigen Aufzeichnungen gehören insbesondere auch alle eine Funktionsverlagerung betreffenden (schriftlichen) Verträge (Rn. 97), weil sie von erheblicher Bedeutung für die Bestimmung von Verrechnungspreisen sind (Tz. 9.57, 9.164 OECD Leitlinien).</p>	<p>さらに、すべての機能移転に該当する（書面での）契約は、特に、必要となる文書化に属する。（パラ 97）なぜなら、それが移転価格の決定のためにかんがりの重要性を持っているからである。（OECD 移転価格ガイドラインパラ 9.57 及びパラ 9.164）</p>
<p>Können solche Verträge nicht vorgelegt werden, trifft den Steuerpflichtigen nach allgemeinen Grundsätzen eine erhöhte Darlegungslast hinsichtlich des Umstands, dass dem Grunde nach Verträge abgeschlossen worden sind und konkret mit welchem Inhalt, § 90 Absatz 2 AO.</p>	<p>このような契約書が提出され得ないのであれば、契約の理由及び具体的にどのような内容で締結されたかという状況に関して詳しく解説することが、一般原則により納税者に義務づけられる。(AO§90 パラ 2)</p>
<p>Im Zweifel sind Verträge zu unterstellen, die dem konkreten Verhalten der beteiligten Unternehmen entsprechen (Tz. 9.11 OECD Leitlinien).</p>	<p>契約書が不明確であるならば、それは関連企業の具体的な行為に一致させることになる。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.11)</p>
<p>152 Näheres zu den</p>	<p>152</p>

<p>Aufzeichnungspflichten erläutern die VWG Verfahren (insbesondere Tz. 3).</p>	<p>VWG 手続規則（とりわけ、パラ 3）は、文書化の義務の詳細について解説をしている。</p>
<p>Bei der Durchsetzung der Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten ist der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten (vgl. Tz. 5.28 OECD Leitlinien).</p>	<p>協力及び文書化義務履行の際に、比例原則が考慮されなければならない。（OECD 移転価格ガイドライン パラ 5.28 を参照）</p>
<p>Zu den Rechtsfolgen der Verletzung von Mitwirkungspflichten allgemein vgl. Tz. 4 VWG Verfahren.</p>	<p>協力義務における不履行の法的効果については、一般的に、VWG 手続規則パラ 4 を参照せよ。</p>
<p>153 Zu den Rechtsfolgen des § 162 Absatz 3 Satz 3 AO in Fällen der Verletzung von Mitwirkungspflichten durch eine beteiligte nahe stehende Person siehe Rn. 198 ff.</p>	<p>153 協力義務における不履行のケースにおいては、関係している関連者を通して、AO§162 パラ 3 の 3 文での法的効果について、パラ 198 を参照せよ。</p>
<p>154 Hinsichtlich der Mitwirkungspflichten in Fällen von Funktionsverlagerungen für Veranlagungszeiträume vor 2008 siehe Rn. 188.</p>	<p>154 2008 年の前に課税年度に係る機能移転のケースでの協力義務に関しては、パラ 188 を参照せよ。</p>
<p>3.3.1 Aufzeichnungspflichten für Funktionsverlagerungen (außerordentliche Geschäftsvorfälle)</p>	<p>3.3.1 機能移転の文書化の義務（例外的な再編前事業）</p>
<p>155 Eine Funktionsverlagerung wird üblicherweise durchgeführt, um den Gewinn innerhalb einer Unternehmensgruppe zu verlagern und zu steigern (Tz. 9.6 OECD Leitlinien), z.B. durch die Erzielung von Synergieeffekten oder das Ausschöpfen von Standortvorteilen in bestimmten Ländern.</p>	<p>155 機能移転は、例えば、シナジー効果の達成あるいは特定の国でのロケーション・セービングの利用を通じて、企業グループ中の収益を移転し増加させるために通常は実行される。（OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.6）</p>
<p>Sie ist deshalb regelmäßig mit der Änderung von Geschäftsstrategien, d.h. mit wesentlichen Funktions- und Risikoänderungen verbunden - unabhängig davon ob sie durch das</p>	<p>それゆえに、それは、通常、事業戦略の変化、すなわち、重要な機能及びリスクの変化と結びついており、それは、譲渡企業又は譲受企業を通してもしくは企業グループを通して指示さ</p>

<p>verlagernde oder das übernehmende Unternehmen oder durch die Unternehmensgruppe veranlasst werden.</p>	<p>れているかどうかとは無関係である。</p>
<p>Funktionsverlagerungen sind deshalb außergewöhnliche Geschäftsvorfälle i.S.d.§ 90 Absatz 3 Satz 3 AO i.V.m.§ 3 Absatz 2 GAufzV, für die der Steuerpflichtige zeitnah Aufzeichnungen zu erstellen hat.</p>	<p>したがって、機能移転は、納税者がそれに対して即応的な文書化を行う、GAufzV§3 パラ 2 に関連した AO§90 パラ 3 の 3 文の意味での例外的な再編前事業である。</p>
<p>3.3.1.1 Zeitpunkt, in dem sich eine Funktionsverlagerung „ereignet“ hat</p>	<p>3.3.1.1 機能移転が「生じた」時期</p>
<p>156 Eine Funktionsverlagerung hat sich in dem Wirtschaftsjahr „ereignet“ (§ 3 Absatz 1 GAufzV), in dem der Tatbestand entsprechend § 1 Absatz 2 FVerlV vollständig verwirklicht wurde.</p>	<p>156 機能移転は、FVerlV§1 パラ 2 に合致する要件が完全に実現化された事業年度に「生じて」いることになる。(GAufzV§3 パラ 1)</p>
<p>Dieser Zeitpunkt ist wichtig für die Feststellung, ob entsprechende Aufzeichnungen „zeitnah“ i.S.d.§ 3 Absatz 2 GAufzV erstellt wurden.</p>	<p>この時期は、GAufzV§3 パラ 2 の意味で「即応的に」文書化が適切に行われているかどうかを確認するために重要である。</p>
<p>Dies gilt unabhängig davon, dass ggf. weitere Geschäftsvorfälle, die erst später folgen, wirtschaftlich zur Funktionsverlagerung gehören und deshalb in die Transferpaketbetrachtung einzubeziehen sind (Rn. 26 f).</p>	<p>場合によって、当初のもの後に続くさらなる再編前事業が、経済的に機能移転に必要であり、それゆえに、移転パッケージの検討に含まれることは、この時期には依存せず有効である。(パラ 26)</p>
<p>3.3.1.2 Hinweise für die Anforderung von Aufzeichnungen</p>	<p>3.3.1.2 文書化の要求のための指示</p>
<p>157 Sind Funktionsverlagerungen Gegenstand einer Außenprüfung, sollen die entsprechenden Aufzeichnungen frühzeitig angefordert werden.</p>	<p>157 機能移転が調査の対象であるならば、該当する文書化には早い要求がなされるべきである。</p>
<p>Die nach § 90 Absatz 3 AO dafür zu erstellenden und vorzulegenden Aufzeichnungen umfassen insbesondere:</p>	<p>AO§90 パラ 3 によりそのために行われそして提出される文書化は、とりわけ、次のものを含む:</p>

<p>- Aufzeichnungen über den verwirklichten Sachverhalt, insbesondere die Veränderungen der operativen Konzernstruktur, der Personalstruktur und der Verträge, die den Geschäftsbeziehungen mit den Nahestehenden zugrunde liegen (§ 4 Nummer 1 Buchstabe c und Nummer 2 GAufzV).</p>	<p>- 実施された状況に係る、特に施行中の組織構造、従業員構造及び関連者との関連取引の基礎となる契約の変更に係る書類。(GAufzV§4 No1 c 項及び No2)</p>
<p>Hierzu gehören auch Informationen über die Änderung von Geschäftsstrategien (§ 5 Satz 2 Nummer 1 GAufzV).</p>	<p>これに加えて、事業戦略の変更に係る情報も必要とされる。(GAufzV§5 の 2 文 No1)</p>
<p>Eine sachgerechte Dokumentation berücksichtigt die Positionen der beteiligten Unternehmen (§ 1 Absatz 1 Satz 2 AStG) und stellt die betriebswirtschaftlichen Bewertungsgrundlagen und -methoden sowie die eintretenden Vorteile bzw. Nachteile der Funktionsverlagerung sowohl aus Sicht der Unternehmensgruppe als auch aus Sicht der betroffenen Unternehmen dar, die Grundlage für die Entscheidung waren, die Funktionsverlagerung durchzuführen (§ 3 Absatz 2 Satz 2 FVerlV, vgl. Tz. 9.57 OECD Leitlinien).</p>	<p>適切な文書化は、関連企業 (AStG§1 パラ 1 の 2 文) のポジションを考慮に入れるものであり、会計学上の評価の原理及び方法、並びに、企業グループの観点からも関連企業の観点からも生じる機能移転での利点及び欠点は、機能移転を実施する決定のための基礎となるものである。(FVerlV§3 パラ 2 の 2 文、OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.57 を参照)</p>
<p>Dies gilt auch für Funktionsverlagerungen, bei denen unter Anwendung einer Öffnungsklausel nach § 1 Absatz 3 Satz 10 AStG auf die Transferpaketbetrachtung verzichtet werden kann und stattdessen für die betroffenen Einzelwirtschaftsgüter und Vorteile Einzelverrechnungspreise zu bestimmen sind (Rn. 69 ff.);</p>	<p>さらに、機能移転にとって、AStG§1 パラ 3 の 10 文の適用除外規定の適用の下で移転パッケージの検討をしないで済むことができ、その代わりに、個々の資産及び利点のために個別の移転価格を決定することは有効である (パラ 69) ;</p>
<p>siehe ergänzend auch § 1 Absatz 1 GAufzV sowie Tz. 3.4.8.2 und Tz. 3.4.12.6 VWG Verfahren.</p>	<p>GAufzV§1 パラ 1 並びに VWG 手続規則パラ 3.4.8.2 及びパラ 3.4.12.6 を補足的に参照せよ。</p>
<p>- Eine Verrechnungspreisanalyse (§ 4</p>	<p>- 関連企業の観点から、移転パッケー</p>

<p>Nummer 4 GAufzV), aus der sich die Angemessenheit des Verrechnungspreises für das Transferpaket bzw. für die betroffenen Wirtschaftsgüter und Vorteile aus Sicht der beteiligten Unternehmen, ausgehend von deren Gewinnprognosen (vgl. Tz. 3.4.12.6 VWG Verfahren), ergibt.</p>	<p>ジにとって、あるいは、関連する資産及び利点にとって、それらの収益予測を前提に置く（VWG 手続規則パラ 3.4.12.6 を参照）移転価格が適切であることを明らかにする移転価格分析。（GAufzV§4 No4）</p>
<p>- Aufzeichnungen über die angewandten Verrechnungsmethoden (Tz. 3.4.10 VWG Verfahren) für den laufenden Liefer- und Leistungsverkehr vor und nach der Funktionsverlagerung, die die geänderte Funktionsaufteilung berücksichtigen.</p>	<p>- 機能移転の前後における継続的な販売及び役務提供の取引のために適用され、変更された機能の区分を考慮に入れた、移転価格方法についての文書化（VWG 手続規則パラ 3.4.10）</p>
<p>- Aufzeichnungen über Forschungsvorhaben und Forschungstätigkeiten (§ 5 Satz 2 Nummer 6 GAufzV); diese können Hinweise dafür enthalten, dass immaterielle Wirtschaftsgüter von einer Funktionsverlagerung betroffen sind.</p>	<p>- 研究計画及び研究活動の文書化（GAufzV§5 の 2 文 No6）;これらには、機能移転に係る無形資産に関連しているという指示を含む。</p>
<p>3.3.2 Andere Funktionsänderungen</p>	<p>3.3.2 他の機能変更</p>
<p>158 Funktionsverdoppelungen (Rn. 42 ff.) und die Neuaufnahme von Funktionen (Rn. 57) können als Funktionsänderungen i.S.d.§ 3 Absatz 2 GAufzV außergewöhnliche Geschäftsvorfälle i.S.d.§ 90 Absatz 3 Satz 3 AO darstellen.</p>	<p>158 機能複製（パラ 42）及び機能の再開（パラ 57）は、GAufzV§3 パラ 2 の意味での機能変更というより、AO§90 パラ 3 の 3 文の意味での例外的な再編前事業を意味しているといえることができる。</p>
<p>Dies gilt insbesondere, wenn wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile von einer Funktionsänderung betroffen sind.</p>	<p>とりわけ、これは、機能変更に必要な無形資産及びその他の利点が関係するのであれば正当である。</p>
<p>3.4 Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörde</p>	<p>3.4 税務当局の調査の可能性</p>

3.4.1 Vorliegen einer Funktionsverlagerung dem Grunde nach	3.4.1 機能移転の理由の後での提出
159 Anhaltspunkte, ob in einem Prüfungszeitraum eine Funktionsverlagerung im Unternehmen erfolgt ist, kann die Finanzbehörde u. a. aus den für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zeitnah zu erstellenden Aufzeichnungen (Rn. 155) gewinnen.	159 税務当局は、調査期間において、企業から、とりわけ、企業で機能移転が生じたかどうかの根拠を、例外的な再編前事業のために即応的に文書化が行われる（パラ 155）ことで、得ることができる。
Darauf aufbauend kann eine mehrere Jahre umfassende Funktions- und Risikoanalyse (§ 4 Nummer 3 GAufzV, Tz. 3.4.11.4 VWG Verfahren) und eine Analyse der Wertschöpfungsprozesse (Tz. 3.4.11.5 VWG Verfahren) zusätzliche Erkenntnisse ermöglichen.	その上で、複数年の包括的な機能及びリスク分析（GAufzV§4 No 3、VWG 手続規則パラ 3.4.11.4）並びに価値創造プロセスの分析（VWG 手続規則パラ 3.4.11.5）に基づいて、追加的な認識を可能にすることができる。
Anhaltspunkte für eine Funktionsverlagerung ergeben sich im Übrigen häufig aus einer Analyse von Personalorganigrammen und deren Veränderung und Fortschreibung über einen mehrjährigen Zeitraum.	その他の点では、機能移転のための根拠が、従業員の組織構成並びにそれらの変更及び複数年の期間にわたる継続的な補正に係る分析から、しばしば明らかになる。
160 Weitere Anhaltspunkte können sich z.B. aus folgenden Unterlagen und Umständen ergeben:	160 さらなる根拠が、例えば、以下の記録書類及び状況から明らかにすることができる:
- Gründungsunterlagen, Jahresabschlüsse, Wirtschaftsprüfungsberichte und Abhängigkeitsberichte von verbundenen Unternehmen,	- 関連企業の設立書類、財務報告書、会計監査報告書及び（親会社への）業務報告者
- verringerte Umsätze oder Gewinne,	- 減少した売上又は収益
- geringere Lohnaufwendungen infolge einer verringerten Mitarbeiterzahl, Sozialpläne, Rückstellungen für Sozialpläne,	- 減少した従業員数のために少なくなった賃金費用、社会計画、社会計画のための準備金
- geringere Aufwendungen für Raum-	- 減少した物件又は土地の賃貸料及

oder Lagermieten, bzw. Veräußerung von Betriebsgrundstücken,	び事業用不動産の売却
- Erlöse aus der Übertragung bzw. Überlassung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (z.B. Maschinen, Patente) und des Umlaufvermögens (Rohmaterial, Forderungen),	- 資本的資産（例えば、機械、特許）及び流動資産（原材料、売掛金）の転用又は譲渡による収益
- gestiegene Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen,	- 役務の利用のために高くなった費用
- gestiegene Aufwendungen für Reisen zu verbundenen Unternehmen,	- 関連企業への渡航のために高くなった旅費
- Aufzeichnungen über Forschungsprojekte und über die Verwendung der Ergebnisse,	- 研究プロジェクト及びその結果の利用に係る文書化
- bei Kreditinstituten eingereichte Unterlagen zur Kreditgewährung.	- 金融機関により提出された信用供与の記録書類
3.4.2 Folgen der Verletzung von Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten	3.4.2 協力及び文書化義務における不履行の効果
161 Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Absatz 1 bis 3 AO, können insbesondere folgende Konsequenzen eintreten:	161 納税者が AO§90 パラ 1 からパラ 3 による協力義務に違反するのであれば、とりわけ、以下の帰結を生じさせることになり得る:
- Minderung der Ermittlungspflichten der Finanzbehörde (§ 88 AO, Tz. 4.3 VWG Verfahren).	- 税務当局の調査に係る責務の縮小 (AO§88 及び VWG 手続規則パラ 4.3)
- Beweismaßreduzierung (Tz. 4.4 VWG Verfahren).	- 立証責任の縮小 (VWG 手続規則パラ 4.4)
- Beweisrisikoverlagerung zu Lasten des Steuerpflichtigen (z.B. widerlegbare Vermutung nach § 162 Absatz 3 AO, Tz. 4.6.1 VWG Verfahren).	- 立証リスクに係る負荷の納税者への移転 (例えば、AO§162 パラ 3 及び VWG 手続規則パラ 4.6.1 による反証しうる推量)
- Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch die Finanzbehörde (§ 162 Absatz 1 bis 3 AO, Tz. 4.6.2 VWG Verfahren).	- 税務当局による課税標準の推計 (AO§162 パラ 1 からパラ 3 及び VWG 手続規定パラ 4.6.2)

<p>Erfolgt eine Schätzung nach § 162 Absatz 3 AO, weil der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Absatz 3 AO dadurch verletzt hat, dass er z.B. Aufzeichnungen nicht vorlegt oder vorgelegte Unterlagen im Wesentlichen unverwertbar sind, und können die Einkünfte nur innerhalb eines bestimmten Rahmens (z.B. Einigungsbereich) bestimmt werden, kann dieser Rahmen zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden.</p>	<p>AO§162 Paragraph 3による推計が行われるのであれば、納税者は、例えば、記録書類を提出しない、あるいは提出された記録書類が基本的に利用できないことにより、AO§90 Paragraph 3のよる協力義務に違反していることから、ある特定の枠組み（例えば、合致領域）の中だけで所得が決定され、この枠組みは納税者の負担において利用がなされる。</p>
<p>- Festsetzung eines Zuschlags (§ 162 Absatz 4 AO, Tz. 4.6.3 VWG Verfahren).</p>	<p>- 加算税賦課の決定 (AO§162 Paragraph 4 及び VWG 手続規則 Paragraph 4.6.3)</p>
<p>3.4.3 Wertermittlung für das Transferpaket in Schätzungsfällen</p>	<p>3.4.3 推計のケースでの移転パッケージのための価値決定</p>
<p>162 Die Bestimmung des Werts für das Transferpaket erfolgt auch in Schätzungsfällen vorrangig aufgrund uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte nach § 1 Absatz 3 Satz 1 bis 4 AStG.</p>	<p>162 推計のケースにおいても、移転パッケージの価値の決定は、AStG§1 Paragraph 3の1文から4文により、無制限に又は制限的に比較可能な比較対象取引を優先して、これに基づくことで行われる。</p>
<p>Können solche Werte nicht festgestellt werden, ist der Wert für das Transferpaket entsprechend dem hypothetischen Fremdvergleich nach § 1 Absatz 3 Satz 5 bis 8 AStG im Wege der Schätzung zu bestimmen.</p>	<p>そのような取引が把握されないのであれば、移転パッケージの価値は、AStG§1 Paragraph 3の5文から8文による仮想的比較対象取引に従って、推計による方法で決定がなされる。</p>
<p>Die dafür notwendigen Informationen zu Gewinnerwartungen, Kapitalisierungszinssätzen und Kapitalisierungszeitraum sind auch in Schätzungsfällen vorrangig aus den vorhandenen Unterlagen abzuleiten, die Grundlage für die Unternehmensentscheidung waren, die Funktion zu verlagern.</p>	<p>そのために、期待利益、現在割引率及び資本化期間についての必要な情報が、推計のケースにおいても、機能に移転するための事業判断のベースである現存の記録書類から優先的に得られるべきである。</p>
<p>163 Für Zwecke der Schätzung können</p>	<p>163 推計の目的のために、他の価値を納税</p>

<p>andere Werte, abweichend von Rn. 165 ff. und Rn. 170, angesetzt werden, wenn der Steuerpflichtige diese anderen Werte nachweist oder wenn sie mit zumutbarem Aufwand ermittelt werden können.</p>	<p>者が証明する、あるいは、それらが無理のない費用で算定され得るのであれば、パラ 165 及びパラ 170 とは異なり、これら他の価値が推計される。</p>
<p>Unterschiede in den Finanzierungsstrukturen (Rn. 94) bleiben aus Vereinfachungsgründen unberücksichtigt.</p>	<p>簡素化を根拠として、資金構成 (パラ 94) における違いは考慮されないままとなる。</p>
<p>Zur Vereinfachung kann die steuerliche Auswirkung der Berücksichtigung des Entgelts, das für die Funktionsverlagerung anzusetzen ist (Rn. 33, 118 und 125), im Schätzungswege pauschal mit jeweils 15 % auf die Grenzpreise bemessen werden, soweit der Steuerpflichtige keine sachgerechten Berechnungen vorlegt.</p>	<p>簡素化として、機能移転のために設定された (パラ 33, パラ 118 及びパラ 125) 代償を考慮する税務上の効果は、納税者が適切な計算を提出しない限り、境界価格のそれぞれ 15 パーセントの推計方法で一括して算定することができる。</p>
<p>3.4.3.1 Barwertermittlung</p>	<p>3.4.3.1 現在価値の算定</p>
<p>164 Zur Schätzung des Wertes des Transferpakets auf Basis des hypothetischen Fremdvergleichs ist zunächst der Einigungsbereich im Schätzungswege zu bestimmen.</p>	<p>164 仮想的比較対象取引のベースとしての移転パッケージの価値の推計として、最初に合致領域が推計方法で決定されるべきである。</p>
<p>Der Mindestpreis des verlagernden und der Höchstpreis des übernehmenden Unternehmens können dazu unter Anwendung des für Unternehmensbewertungen üblicherweise verwendeten Ertragswertverfahrens bestimmt werden.</p>	<p>譲渡企業の最低価格及び譲受企業の最高価格は、事業評価のために通常使用される収益評価法の適用の下で決定がなされる。</p>
<p>Nach § 1 Absatz 4 FVerlV sind die zu erwartenden Reingewinne nach Steuern auf den Bewertungsstichtag zu diskontieren.</p>	<p>FVerlV§1 パラ 4 により、評価期日で予期される税引後の純利益が割引られる。</p>
<p>Für diese Diskontierung ist nach § 5 FVerlV ein angemessener Kapitalisierungszinssatz zu verwenden</p>	<p>この割引のために、FVerlV§5 により、適切な現在割引率が使われ (パラ 170)、そして、FVerlV§6 に従って、</p>

<p>(Rn. 170) und gem. § 6 FVerlV von einem unbegrenzten Kapitalisierungszeitraum auszugehen (Rn. 171), wenn keine Gründe für einen abweichenden Kapitalisierungszeitraum glaubhaft gemacht werden oder ersichtlich sind (vgl. Anlage, Beispiel 2).</p>	<p>異なる資本化期間のための根拠を信用させられない又は明らかにできないならば、無期限の資本化期間が前提として置かれる（パラ 171）。（添付資料、例 2 を参照）</p>
<p>3.4.3.2 Bestimmung des Gewinnpotenzials der verlagerten Funktion</p>	<p>3.4.3.2 移転された機能の潜在的利益の決定</p>
<p>165 Die jeweiligen Gewinnpotenziale sind auch in Schätzungsfällen unter Berücksichtigung aller feststellbaren Umstände des Einzelfalles auf der Grundlage einer Funktions- und Risikoanalyse vor und nach der Funktionsverlagerung bezogen auf die betreffende Funktion (direkte Methode) zu bestimmen (§ 3 Absatz 2 FVerlV).</p>	<p>165 推計のケースにおいても、それぞれの潜在的利益は、個別のケースの把握可能なすべての状況の考慮の下で、該当する機能と関係する機能移転の前後の機能及びリスク分析をベースにして（直接法）、決定されなければならない。（FVerlV§3 パラ 2）</p>
<p>166 Für die Isolierung der auf die verlagerte Funktion entfallenden bzw. erwarteten Gewinne können folgende unternehmensinterne Unterlagen wichtige Hinweise geben:</p>	<p>166 移転された機能に分配されるあるいは期待される収益の分離のために、以下の事業内部の記録書類が、重要な指示を与えるであろう：</p>
<ul style="list-style-type: none"> - Sparten-/Segmentrechnungen, Kosten- und Leistungsrechnungen, Buchungskreise, 	<ul style="list-style-type: none"> - 部門別／セグメント別の計算書類、費用及び業績の計算書類、帳簿書類、
<ul style="list-style-type: none"> - Profitcenterrechnungen, auch soweit sie für Zwecke von gewinn- oder umsatzorientierten Vergütungssystemen erstellt wurden, 	<ul style="list-style-type: none"> - プロフィット・センターの計算書類（それらが収益あるいは売上高指向の報酬システムの目的のために作成された限りにおいて）、
<ul style="list-style-type: none"> - Finanzierungsunterlagen zur Vorlage bei Kreditinstituten. 	<ul style="list-style-type: none"> - 金融機関により提出を受けた資金記録。
<p>167 Liegen keine geeigneten Unterlagen für die Isolierung des Gewinnpotenzials des verlagernden</p>	<p>167 譲渡企業の潜在的利益の分離のための適当な記録書類が提出されていないのであれば、過去の事業年度におい</p>

<p>Unternehmens vor, kann die Schätzung der Gewinnerwartungen auf Grundlage des in vergangenen Wirtschaftsjahren aus der verlagerten Funktion erzielten Umsatzes erfolgen, von dem die ggf. im Schätzungswege zugeordneten Kosten der Funktion abzuziehen sind.</p>	<p>て移転された機能から達成された売上高をベースにして、場合によっては、その売上高から推計方法で機能に割り当てた費用を差し引くことで、期待利益の推計を行うことができる。</p>
<p>Bei der Verwendung von Vergangenheitszahlen sind die Gewinnerwartungen anzupassen, soweit Umstände ersichtlich sind oder vorgetragen werden, die nur in der Vergangenheit ergebniswirksam waren oder voraussichtlich erst in der Zukunft ergebniswirksam werden.</p>	<p>過去において結果が十分に効果的であるか、あるいは、さらに将来において効果的であろうことが見込まれる状況がはっきりしているか、あるいは、公式に提出されている限りは、過去の計数の利用により、期待利益は調整されるべきである。</p>
<p>168 Für das übernehmende Unternehmen kann das Gewinnpotenzial aus der verlagerten Funktion im Zeitpunkt der Verlagerung in Höhe des im Zeitpunkt der Durchführung der Prüfung bekannten, tatsächlich erwirtschafteten Reingewinns nach Steuern geschätzt werden.</p>	<p>168 譲受企業にとって、移転の時点における移転された機能からの潜在的利益は、検証の実施の時点における潜在的利益の金額で申告することが認められ、実際に得られる税引後の純利益が見積もられる。</p>
<p>Ist dies nicht möglich oder erscheint das nicht sachgerecht, kann das aufgegebene Gewinnpotenzial des verlagernden Unternehmens als Ausgangsgröße für eine Schätzung des Gewinnpotenzials des übernehmenden Unternehmens herangezogen werden.</p>	<p>これができないか、あるいは適切にこれが得られないなら、譲受企業の潜在的利益の推計のための起点金額として、譲渡企業の放棄した潜在的利益を援用することができる。</p>
<p>Diese Ausgangsgröße ist an die besonderen, gewinnwirksamen Umstände beim übernehmenden Unternehmen (z.B. Standortvorteile und Synergieeffekte) anzupassen.</p>	<p>この起点金額は、その譲受企業による特別な利益を獲得するに有効な状況（例えば、ロケーション・セービングやシナジー効果）において調整されるべきである。</p>
<p>169 Die Schätzung der jeweiligen Gewinnpotenziale kann in geeigneten Fällen auch entsprechend der</p>	<p>169 それぞれの潜在的利益の推計は、適当なケースでは、間接法に従っても行うことができる。（パラ 32）</p>

indirekten Methode erfolgen (Rn. 32).	
3.4.3.3 Kapitalisierungszinssatz	3.4.3.3 現在割引率
170 Die der Schätzung zugrunde gelegten Reingewinne nach Steuern (Rn. 31) sind auf den Zeitpunkt der Funktionsverlagerung zu diskontieren.	170 推計のベースとなる税引後の純利益（パラ 31）は、機能移転の時点にまで割り引かれるべきである。
Der Kapitalisierungszinssatz soll nach Möglichkeit der Rendite aus einer Vergleichsinvestition entsprechen und hinsichtlich Laufzeit, Risiko und Besteuerung äquivalent sein.	その現在割引率は、できれば比較可能な投資からの利回りに一致すべきであり、有効期間に関しては、リスクと課税とが等しくなるべきである。
Entsprechende Renditen lassen sich in einen Basiszinssatz und in eine Risikoprämie für die Übernahme unternehmerischen Risikos teilen.	対応する利回りは、基礎利率と事業リスクの承継のためのリスク・プレミアム（割増利率）とに分けられる。
Abweichend von Rn. 104 ff. gilt - unter Beachtung der Rn. 163 - Folgendes:	パラ 104 と異なって、以下については -パラ 163 の考慮の下で- 有効である:
- Basiszinssatz	- 基礎利率
Der Basiszinssatz bildet die Rendite einer „quasirisikolosen“ Geldanlage ab.	基礎利率は、「準無リスク」投資の利回りを示している。
Im Schätzungsfall kann für beide Unternehmen auf den inländischen Zinssatz für eine möglichst laufzeitäquivalente Rendite öffentlicher Anleihen mit ausgezeichnete Bonität abgestellt werden (z.B. Zinsstrukturkurve der Deutschen Bundesbank).	推計のケースでは、双方の企業にとって、卓越した信用力を持った公債の同一期間での可能な利回りとしての国内利率に合わせることができる。（例えば、ドイツ連邦銀行のイールドカーブ利率）
- Risikozuschlag	- リスク割増利率
Das Funktionsrisiko ist nach § 5 Satz 1 FVerIV für beide Unternehmen durch einen Zuschlag auf den Zins für eine risikolose Investition zu berücksichtigen.	双方の企業にとって、FVerIV§5 の 1 文により、無リスク投資の利率への割増利率を通して、機能のリスクが考慮に入れられなければならない。
In Schätzungsfällen kann der Zuschlag typisierend mit 50 % des inländischen Basiszinssatzes, mindestens jedoch mit 3	推計のケースでは、国内の基礎利率の 5 割をもって、しかしながら少なくとも 3 パーセントのポイントで、画一化

Prozentpunkten, angenommen werden.	された割増利率は仮定され得る。
Durch diesen Zuschlag sind alle Risiken (z.B. Währungsrisiken, Wachstumsrisiken) abgegolten.	この割増利率を通して、すべてのリスク (例えば、通貨リスク、発展リスク) が補償されるべきである。
- Steuern	- 税金
Der Basiszinssatz zuzüglich des Risikozuschlags ist für das verlagernde und das übernehmende Unternehmen in Höhe des jeweiligen nominellen Steuersatzes für Unternehmensgewinne zu verringern (Beispiel für das Inland: Basiszinssatz 5,0 % + Zuschlag 3,0 % (Mindestrisikozuschlag); Steuersatz 30 %; anzusetzender Zinssatz nach Steuern: 5,6 %).	基礎利率にリスク割増利率を加えた利率は、譲渡企業及び譲受企業にとって、それぞれの企業利益に係る名目税率の利率で、減少させるべきである。 (国内の例: 基礎利率 5.0 パーセント + 割増利率 3.0 パーセント (最小のリスク割増利率); 税率 30 パーセント; 税引後の設定利率: 5.6 パーセント)
3.4.3.4 Kapitalisierungszeitraum	3.4.3.4 資本化期間
171 Abweichend von Rn. 109 ff. ist in Schätzungsfällen von einem unbegrenzten Kapitalisierungszeitraum auszugehen, wenn keine Gründe für einen bestimmten, von den Umständen der Funktionsausübung abhängigen Kapitalisierungszeitraum ersichtlich sind.	171 機能行使の状況に依存して決められる資本化期間の根拠を明らかでないのであれば、パラ 109 とは異なり、推計のケースにおいては、無制限の資本化期間を前提に置かなければならない。
3.5 Bilanzsteuerrechtliche Folgen einer Funktionsverlagerung	3.5 機能移転の税務決算に係る効果
172 Wird ein Transferpaket verlagert, hat der Steuerpflichtige u. a. für Bilanzierungszwecke festzustellen, welche einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile im Rahmen des Transferpakets übergegangen sind.	172 移転パッケージが移転されるのであれば、納税者は、バランスシートの作成のために、とりわけ、移転パッケージの枠組みにおいて、個々の有形資産及び無形資産並びにその他の利点のどれを移転させるのかについて明言しなければならない。
Beim verlagernden Unternehmen müssen die betreffenden, bilanzierten Wirtschaftsgüter aus der Bilanz	譲渡企業により、該当するバランスシート上の資産は、そのバランスシートから除外しなければならず、譲受企業

<p>ausscheiden, beim übernehmenden Unternehmen sind die Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile in der Bilanz zu aktivieren.</p>	<p>により、その資産及びその他の利点は、そのバランスシートに受け入れられなくてはならない。</p>
<p>Liegen dem Fremdvergleich entsprechende Vereinbarungen vor, gehen daraus für die betreffenden Wirtschaftsgüter, zu denen eventuell auch bisher nicht bilanzierte, selbst hergestellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens des verlagernden Unternehmens gehören, die Werte für die Bilanzierung beim übernehmenden Unternehmen hervor.</p>	<p>取決めに一致する比較対象取引が存在するのであれば、もしかしたらそれまでバランスシートに計上されておらず、自身で確立した譲渡企業の資本的資産である無形資産に含まれる、その該当資産にとって、譲受企業によるバランスシート上の価値が明らかになる。</p>
<p>Die Bilanzierung richtet sich nach dem Recht des Staates des übernehmenden Unternehmens.</p>	<p>バランスシートへの作成は、譲受企業の国の法律に従う。</p>
<p>173 Soweit der dem Fremdvergleich entsprechende Wert (Barwert) des Transferpakets nicht einzelnen Wirtschaftsgütern zugeordnet werden kann bzw. nicht zu Betriebsausgaben (z.B. Dienstleistungsentgelt, Entgelt für eine Nutzungsüberlassung) führt, kann es für das übernehmende Unternehmen notwendig sein, einen rechnerisch verbleibenden Restbetrag ggf. als Geschäftswert auszuweisen, wenn das für das übernehmende Unternehmen geltende Bilanzsteuerrecht dies zulässt (für das deutsche Bilanzsteuerrecht vgl. BFH-Urteil vom 27. März 2001 - BStBl 2001 II S. 771).</p>	<p>173 比較対象取引に対応する移転パッケージの価値（現在価値）が、個々の資産に割り当てることができない、又は、事業費用（例えば、役務への支払、使用許諾に対する代償）の結果にならない限り、譲受企業にとって有効な決算に係る税法がこれを許容するのであれば、譲受企業にとって、計算上の残額を、場合によっては、営業権として表示することが必要となり得る。（ドイツの決算に係る税法については、BFH-Urteil 2001.3.27 付-BStBl 2001 II S.771 を参照）</p>
<p>Es kann nicht generell davon ausgegangen werden, dass im Rahmen einer Funktionsverlagerung regelmäßig ein Restbetrag verbleibt, der als Geschäftswert auszuweisen wäre.</p>	<p>機能移転の枠組みにおいて、常に、営業権として表示される残額があり得ると、一般的に想定することはできない。</p>
<p>3.6 Lieferungs- und Leistungsverkehr nach der Funktionsverlagerung</p>	<p>3.6 機能移転後の販売及び役務提供</p>

	の取引
<p>174</p> <p>Die steuerliche Prüfung einer Funktionsverlagerung erstreckt sich sowohl auf die Angemessenheit der Entgelte für die Verlagerung selbst, als auch auf die Angemessenheit der Entgelte für einen ggf. vorher und nachher stattfindenden laufenden Geschäftsverkehr.</p>	<p>174</p> <p>機能移転への税務上の検証は、移転自体の対価の支払の適正性にだけでなく、必要に応じて、その前及びその後において継続的に行われる事業取引の対価の支払の適正性についても及ぶものである。</p>
<p>175</p> <p>Die Verrechnungspreise für den Liefer- und Leistungsverkehr nach der Funktionsverlagerung werden in der Regel nach anderen Grundsätzen zu bestimmen sein als vorher, denn die Änderungen, die durch die Funktionsverlagerung entstanden sind, müssen berücksichtigt werden.</p>	<p>175</p> <p>機能移転後の販売及び役務提供の取引に係る機能移転は、機能移転を通じて生じた変更を考慮に入れなくてはならないことから、たいていは、機能移転前とは別の原則により、決定されなければならない。</p>
<p>Die Änderungen erfordern Aufzeichnungen zur Angemessenheit der vereinbarten Preise vor und nach Funktionsverlagerung, die der Steuerpflichtige entsprechend § 90 Absatz 3 Satz 2 AO, § 1 Absatz 1 und 3 GAufzV und Tz. 3.4.12 VWG Verfahren ggf. zeitnah zu erstellen und auf Anforderung vorzulegen hat.</p>	<p>変更は、AO§90 パラ 3 の 2 文、GAufzV§1 パラ 1 及びパラ 3 並びに VWG 手続規則パラ 3.4.12 に従って、必要であれば即応的に、機能移転の前と後に取り決められた価格の適正性への文書化を行い、かつ、要求に応じて提出することを必要とする。</p>
<p>3.7 Kapitalertragsteuer, Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen und Umsatzsteuer</p>	<p>3.7 キャピタルゲイン税、非居住者の税額控除及び付加価値税</p>
<p>176</p> <p>Für Geschäftsvorfälle, die Teil einer Funktionsverlagerung sind und für die nach § 4 Absatz 1 FVerlV gesonderte Verrechnungspreise angesetzt werden, gelten für Zwecke der Kapitalertragsteuer (§§ 43 ff. EStG), des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen (§ 50a EStG) bzw. der Umsatzsteuer die allgemeinen Besteuerungsregeln.</p>	<p>176</p> <p>機能移転の一部である再編前事業にとって、そして、FVerlV§4 パラ 1 により別々に算定された移転価格にとって、キャピタルゲイン税 (EStG§§43)、非居住者の税額控除 (EStG§50a) 及び付加価値税の目的で、一般的な課税規則が有効である。</p>

<p>Diese gelten auch, wenn für ein Transferpaket eine einheitliche Lizenz angesetzt wird.</p>	<p>移転パッケージに包括的なライセンスが付加されるのであれば、これらは同様に有効である。</p>
<p>3.8 Hinweise für Funktionsverlagerung bei Personengesellschaften</p>	<p>3.8 パートナーシップによる機能移転のための指示</p>
<p>177 Eine Personengesellschaft kann nahe stehende Person i.S.d.§ 1 Absatz 2 AStG sein (vgl. Tz. 1.4.3 AEASTG).</p>	<p>177 パートナーシップは、AStG§1 パラ 2 の意味での関連者になることができる。(AEASTG パラ 1.4.3 を参照)</p>
<p>Die Regelungen des § 1 AStG und damit auch die Regelungen zu Funktionsverlagerungen sind daher auch auf Personengesellschaften, sei es als verlagerndes Unternehmen oder als übernehmendes Unternehmen, anzuwenden, soweit die sonstigen Voraussetzungen gegeben sind.</p>	<p>AStG§1 の規則とそれに加えて機能移転についての規則も、他の条件が適当である限り、パートナーシップが譲渡企業であっても譲受企業であっても適用される。</p>
<p>Eine entsprechende Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ergibt sich auch aus Artikel 7 und Artikel 9 OECD-MA.</p>	<p>独立企業原則の適切な適用についても、OECD モデル条約 7 条及び 9 条に起因する。</p>
<p>3.9 Hinweis für Funktionsverlagerungen zwischen Betriebsstätten</p>	<p>3.9 支店間の機能移転のための指示</p>
<p>178 Für die Gewinnaufteilung zwischen Betriebsstätten gilt nach den von Deutschland abgeschlossenen DBA, die inhaltlich Artikel 7 OECD-MA folgen, ebenfalls der Fremdvergleichsgrundsatz.</p>	<p>178 支店間の収益配分についても、OECD モデル条約 7 条の内容に合致したドイツの締結した租税条約に従い、同様に独立企業原則が適用される。</p>
<p>Dieser Grundsatz wird durch den OECD Betriebsstättenbericht international abgestimmt interpretiert, ohne Funktionsverlagerungen gesondert anzusprechen (Tz. 9.7 OECD Leitlinien).</p>	<p>この原則については、機能移転には別途言及することなしに、OECD 作業部会報告書を通じて国際的に調整された解釈がなされている。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.7)</p>
<p>Die OECD Leitlinien sind grundsätzlich für die Betriebsstättengewinnaufteilung entsprechend anzuwenden (Teil 1 Tz. 51 ff. OECD Betriebsstättenbericht).</p>	<p>OECD 移転価格ガイドラインは、原則として、支店間の収益配分に対して、適切に適用がなされるべきである。(OECD 作業部会報告書 第 1 部</p>

	パラ 51)
179 Ergeben sich aufgrund von DBA-Regelungen, die Artikel 7 OECD-MA entsprechen, Einschränkungen für die deutsche Besteuerung, sind diese zu beachten.	179 OECD モデル条約 7 条に合致した租税条約をベースにして、ドイツの課税についての制限がもたらされるのであれば、これは遵守されるべきである。
3.10 Behandlung von Funktionsverlagerungen bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2007	3.10 2007 課税年度までの機能移転の取扱い
180 Nach § 21 Absatz 16 AStG gelten die Vorschriften des § 1 Absatz 1, 3 und 4 AStG i. d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (Artikel 7 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912, BStBl I S. 630) erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008.	180 AStG§21 パラ 16 により、企業税制改革法 2008 (2007.8.14 付 法律第 7 条 (BGBl. I S.1912、BStBl I S.630)) の制定による AStG§1 パラ 1、パラ 3 及びパラ 4 の規則は、2008 課税年度当初から有効である。
Für Vorjahre sind dementsprechend nicht anwendbar:	したがって、それ以前の課税年度については適用可能ではない:
§ 1 Absatz 1 Satz 2 AStG (Informationstransparenz, d.h. die Annahme, „dass die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen“),	AStG§1 パラ 1 の 2 文 (情報の透明性、すなわち、「互いに非関連の第 3 者が関連取引のすべての重要な状況を了知している」という仮定)
§ 1 Absatz 3 Satz 7 AStG (Mittelwert im Einigungsbereich),	AStG§1 パラ 3 の 7 文 (合致領域の中央値)
§ 1 Absatz 3 Satz 9 AStG (regelmäßige Transferpaketberechnung),	AStG§1 パラ 3 の 9 文 (通常の移転パッケージの算定)
§ 1 Absatz 3 Satz 11 und 12 AStG (gesetzliche Fiktion einer Preisanpassungsklausel).	AStG§1 パラ 3 の 11 文及び 12 文 (価格調整条項の法的擬制)
181 Nach der Gesetzesbegründung zu Artikel 7 (§ 1 AStG) des Unternehmensteuerreformgesetzes	181 しかし、企業税制改革法 2008 (BT-Drs.16/4841S.84) 第 7 条 (AStG§1) に係る法律理由によれば、

<p>2008 (BT-Drs. 16/484 I S. 84) hat die Gesetzesänderung aber vor allem klarstellende und präzisierende Wirkung, soweit die neuen Regelungen (auch zu Funktionsverlagerungen) Ausfluss des seit jeher geltenden Fremdvergleichsgrundsatzes sind und lediglich eine ausdrückliche Regelung dieses Grundsatzes erfolgt ist.</p>	<p>新しい規則が(機能移転に係るものも含め)、以前から有効な独立企業原則の発露であり、そして、ただ単に、この原則をはっきりと表明した規則が規定している限りでは、とりわけ、この法律改正は明確かつ明示的な効力を有している。</p>
<p>Für Funktionsverlagerungen, die in Veranlagungszeiträumen bis einschließlich 2007 durchgeführt wurden, sind insoweit die Ausführungen in Rn. 182 bis 200 zu beachten.</p>	<p>この限りでは、2007 課税年度内までに実行された機能移転について、パラ 182 からパラ 200 までの実施について考慮しなければならない。</p>
<p>3.10.1 Prinzip des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (§ 1 Absatz 1 Satz 2 AStG)</p>	<p>3.10.1 2 人の堅実かつ誠実な経営者の原則 (AStG§1 パラ 1 の 2 文)</p>
<p>182 Dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht es, die Situation beider Unternehmen (Vertragspartner) für die Bestimmung der Verrechnungspreise anhand eines objektiven Maßstabs einzubeziehen („Prinzip des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“).</p>	<p>182 客観的な基準をベースにして移転価格を決定するための双方の企業(契約の相手方)の状況を考慮に入れることは、独立企業原則に合致する。「2 人の堅実かつ誠実な経営者の原則」</p>
<p>Beide nehmen (zumindest fiktiv) am Marktgeschehen teil, das die zugrunde zu legenden Bedingungen, insbesondere die Preise, bestimmt.</p>	<p>双方とも、設定した条件、特に、価格をベースにして決定する市場イベントに、(少なくとも仮想的に)参加する。</p>
<p>Nur unter dieser Voraussetzung kommt es für Zwecke der Besteuerung zu marktconformen und ausgewogenen Verrechnungspreisen.</p>	<p>この条件の下でのみ、課税目的で、市場に一致した調和のとれた移転価格を得ることになる。</p>
<p>183 Das Prinzip des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters ist gängige Besteuerungspraxis und entspricht der ständigen Rechtsprechung (Rn. 149).</p>	<p>183 2 人の堅実かつ誠実な経営者は、一般的に行われている課税実務であり、かつ、確立した判例に合致するものである。(パラ 149)</p>

<p>Die Gesetzesänderung hat insoweit nur klarstellende Bedeutung.</p>	<p>この限りでは、この法律改正は、単に意味を明確化したにすぎないものである。</p>
<p>3.10.2 Ertragswertorientierte Gesamtbewertung, § 1 Absatz 3 Satz 5 ff. AStG</p>	<p>3.10.2 収益評価を指向した包括的評価、AStG§1 パラ 3 の 5 文</p>
<p>184 Für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in Fällen einer Funktionsverlagerung ist es erforderlich, den wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs festzustellen.</p>	<p>184 機能移転のケースの独立企業原則の適用のために、このプロセスの経済的実質を確定させることが必要である。</p>
<p>Ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter beurteilen für Zwecke der Preisbestimmung eine Funktionsverlagerung - auch für Veranlagungszeiträume vor 2008 - regelmäßig als wirtschaftlich einheitlichen Vorgang und bemessen das Entgelt sowohl für die Verlagerung insgesamt, als auch für die einzelnen Wirtschaftsgüter und Vorteile auf der Grundlage der betreffenden Gewinnpotenziale (zum Leistungspaket oder „package deal“ vgl. Tz. 3.9 ff., 9.67 OECD Leitlinien, vgl. Rn. 4 ff. und Rn 9 f).</p>	<p>堅実かつ誠実な経営者は、－2008 年の前の課税年度も同様に－通常は商業的に包括的なプロセスとして、価格決定の目的で機能移転の評価を行い、当該潜在的利益をベースとして、包括的な移転のためだけでなく、個々の資産及び利点のためにも、支払対価を算定する。(業務パッケージあるいは「パッケージ取引」については、OECD 移転価格ガイドラインパラ 3.9 及びパラ 9.67 を参照し、パラ 4 及びパラ 9 を参照)</p>
<p>Insofern ist es sachgerecht, die steuerliche Behandlung von Funktionsverlagerungen auf einer ertragswertorientierten Gesamtbewertung (Transferpaketbetrachtung) aufzubauen.</p>	<p>この点に関して、収益評価を指向した包括的評価（移転パッケージの検討）を、機能移転の税務上の取扱いの基礎として置くことは適切である。</p>
<p>185 Auch in Veranlagungszeiträumen vor 2008 sind deshalb in diesen Fällen die Unterlagen des Unternehmens, auf deren Grundlage die Entscheidung für die Funktionsverlagerung getroffen wurde, anzufordern und vom Steuerpflichtigen vorzulegen, weil sie</p>	<p>185 したがって、2008 課税年度前においても、これらのケースでは、機能移転のための決定を行う基礎となった企業の記録書類が要求され、かつ、納税者から提出されなければならない。それは、それらが、プロセスの税務上の</p>

<p>wesentlicher Ausgangspunkt für die steuerliche Behandlung und Bewertung des Vorgangs und für die Preisbestimmung der einzelnen Geschäftsvorfälle sind, aus denen sich die Funktionsverlagerung zusammensetzt.</p>	<p>取扱い及び評価のための並びに機能移転を構成している個々の再編前事業の価格決定のための重要な出発点であるからである。</p>
<p>Die in § 1 Absatz 3 Satz 10 AStG vorgesehenen Öffnungsklauseln (Rn. 69 ff.) gelten auch für Veranlagungszeiträume vor 2008.</p>	<p>AStG§1 パラ 3 の 10 に定められている適用除外規定 (パラ 69) については、2008 年の前の課税年度においても有効である。</p>
<p>186 Kann ein Unternehmen für Veranlagungszeiträume vor 2008, trotz Erfüllung seiner Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten nach § 90 AO, für die Fälle einer Funktionsverlagerung keine Unterlagen über die Gewinnerwartungen bzw. für deren Berechnung vorlegen, ist es zum Zweck der Schätzung nach § 162 Absatz 1 AO nicht zu beanstanden, die tatsächliche Gewinnsituation des verlagernden Unternehmens vor der Funktionsverlagerung und die tatsächliche Gewinnsituation des übernehmenden Unternehmens nach der Funktionsverlagerung für die Preisbestimmung zugrunde zu legen, es sei denn, der Steuerpflichtige macht glaubhaft, dass zum Zeitpunkt der Entscheidung über die Funktionsverlagerung andere Gewinnerwartungen aus der verlagerten Funktion für eines oder beide Unternehmen bestanden, die von den tatsächlich entstandenen Gewinnen abweichen.</p>	<p>186 2008 年の前の課税年度に企業が、AO§90 による協力及び文書化義務の履行にもかかわらず、機能移転のケースのために、期待利益及びその算定のための記録書類を提出することができないのであれば、機能移転の前の譲渡企業の実際の収益状況と機能移転の後の譲受企業の実際の収益状況を、AO§162 パラ 1 による推計の目的で、価格決定のためのベースとすることについて異議を唱えるべきではない。ただし、納税者が、機能移転についての決定の時点における、移転された機能からの一方の又は双方の企業にとっての、実際に生じた利益から乖離した他の期待利益が存在することを、信じさせられるのであれば別ではある。</p>
<p>187 Die Beweislast für eine Berichtigung der Verrechnungspreise aufgrund einer ertragswertorientierten</p>	<p>187 移転パッケージのための収益評価を指向した包括的評価をベースにして</p>

Gesamtbewertung für das Transferpaket trägt für Veranlagungszeiträume vor 2008 die Finanzbehörde.	の移転価格の修正に係る立証責任については、2008 年の前の課税年度においては税務当局が負う。
188 Hinsichtlich der Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten nach § 90 AO, die für Veranlagungszeiträume vor 2008 zu beachten sind, ist zu berücksichtigen, dass § 90 Absatz 3 AO erstmals für Wirtschaftsjahre gilt, die nach dem 31. Dezember 2002 beginnen (Artikel 97 § 22 Satz 1 EGAO).	188 2008 年の前の課税年度について遵守すべき AO§90 による協力及び文書化義務に関しては、AO§90 パラ 3 が、2002 年 12 月 31 日以降に始まる事業年度のはじめから有効であることを考慮しなければならない。(EGAO§22 の 1 文 第 97 条)
Die GAufzV wurde am 13. November 2003 mit Wirkung vom 30. Juni 2003 erlassen.	GAufzV は、2003 年 11 月 13 日に制定され、2003 年 6 月 30 日で効力を有している。
Die Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten werden in den VWG Verfahren näher konkretisiert.	協力及び文書化義務は、VWG 手続規則でより具体的にされている。
3.10.3 Wert im Einigungsbereich, Mittelwert, § 1 Absatz 3 Satz 7 AStG	3.10.3 合致領域での価値、中央値、AStG§1 パラ 3 の 7 文
189 Zwischen einer Bandbreite aus tatsächlichen Fremdvergleichsdaten und einem Einigungsbereich bei Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs, der sich aus zwei Grenzpreisberechnungen ergibt (keine tatsächlichen Fremdvergleichsdaten), bestehen grundlegende Unterschiede, die zu grundsätzlich anderen Rechtsfolgen führen.	189 実際の比較対象取引データからの幅と、2 つの境界価格の算定 (実際の比較対象取引データではない) からもたらされる仮想的比較対象取引の適用による合致領域との間には、根本的に異なった法的効果となる本質的な差異が存在する。
So sind z.B. Bandbreiten nach § 1 Absatz 3 Satz 3 AStG im Regelfall einzuengen (Tz. 3.4.12.5 VWG Verfahren), während für einen Einigungsbereich nach § 1 Absatz 3 Satz 7 AStG ggf. der Mittelwert anzusetzen ist.	例えば、通常は、幅は AStG§1 パラ 3 の 3 文に従って制限される (VWG 手続規則パラ 3.4.12.5) が、合致領域については、必要に応じて、AStG§1 パラ 3 の 7 文に従って、中央値が充てがわれる。
Die ausdrückliche gesetzliche	2008 年以降の課税年度において、所

<p>Regelung, dass mangels Glaubhaftmachung eines anderen Werts der Mittelwert des Einigungsbereichs der Einkünfteermittlung zugrunde zu legen ist, besteht erst für Veranlagungszeiträume ab 2008 (Rn. 180).</p>	<p>得確定の基礎に合致領域の中央値と異なった価値を置くことが立証されないことについて、初めて明確な法律上の規定が置かれた。(パラ 180)</p>
<p>190 Für Veranlagungszeiträume vor 2008, ist bei Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs auf Funktionsverlagerungen für die Bestimmung des Werts im Einigungsbereich, der dem Fremdvergleichsgrundsatz am besten entspricht und der deshalb für die Verrechnungspreise maßgeblich ist, von dem Erfahrungssatz auszugehen, dass sich fremde Dritte auf einen mittleren Wert einigen.</p>	<p>190 2008 年の前の課税年度において、機能移転への仮想的比較対象取引の適用により、独立企業原則に最も良く適合しており、かつ、従って移転価格のとして決定的である合致領域における価値の決定のためには、経験則から非関連の第 3 者自身が中央の価値で合意することに前提に置いている。</p>
<p>Dies gilt insbesondere, wenn auf beiden Seiten ein gleichermaßen hohes Interesse am Zustandekommen des Geschäftes und gleichermaßen starke Verhandlungspositionen bestehen und wenn keine konkreten Anhaltspunkte für einen bestimmten Wert innerhalb des Einigungsbereiches erkennbar sind (vgl. BFH-Urteile vom 19. Januar 1994 - BStBl 1994 II S. 725 und vom 28. Februar 1990 - BStBl 1990 II S. 649).</p>	<p>とりわけ、事業の実現の際に、双方の側面から等しい高さの収益と等しい強さの交渉ポジションが存在しており、かつ、合致領域の中で価値を決定するための具体的な根拠が認められないならば、これは正当である。 (BFH-Urteile 1994.1.19 付-BStBl 1994 II S.725 及び 1990.2.28 付-BStBl II S.649 を参照)</p>
<p>Im Übrigen gelten die allgemeinen Regeln zur Beweis- bzw. Darlegungslast (vgl. Tz. 2.1 i.V.m. Tz. 4 VWG Verfahren).</p>	<p>その他の点については、証明責任及び説明責任についての一般規則が有効である。(VWG 手続規則パラ 2.1 及び関連のパラ 4 を参照)</p>
<p>3.10.4 Preisanpassungsklauseln</p>	<p>3.10.4 価格調整条項</p>
<p>191 Eine vereinbarte Preisanpassungsklausel der beteiligten Unternehmen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht,</p>	<p>191 独立企業原則に合致して関連企業が取り決める価格調整条項は、国内取引にとって好都合であるまた不都合であると認識されたとしても、原則的な</p>

<p>ist grundsätzlich sowohl zugunsten wie auch zuungunsten des inländischen Unternehmens anzuerkennen.</p>	<p>ものである。</p>
<p>Hat der Steuerpflichtige seine Einkünfte nicht entsprechend der vereinbarten Preisanpassungsklausel ermittelt, ist eine Verrechnungspreiskorrektur in dem Jahr geboten, in dem die vereinbarten Voraussetzungen eingetreten sind.</p>	<p>納税者が、その所得を取り決められた価格調整条項に一致せずに決定したならば、取り決められた条件が取り入れられた年度について移転価格の修正が要求される。</p>
<p>192 Die gesetzliche Fiktion einer Preisanpassungsklausel nach § 1 Absatz 3 Satz 11 und 12 AStG gilt erstmalig für Veranlagungszeiträume ab 2008 (Rn. 180).</p>	<p>192 AStG§1 パラ 3 の 11 文及び 12 文による価格調整条項の法的擬制については、2008 年以降の課税年度において初めて有効とされた。(パラ 180)</p>
<p>193 Eine Verrechnungspreiskorrektur ist jedoch für Veranlagungszeiträume vor 2008 vorzunehmen, wenn sich fremde Dritte mit Erfolg auf eine Störung der Geschäftsgrundlage nach § 313 BGB oder, soweit nicht die Geltung deutschen Rechts vereinbart wurde, auf eine vergleichbare Regelung ausländischen Zivilrechts hätten berufen können.</p>	<p>193 しかしながら、BGB§313 による事業基盤の攪乱を、あるいは、ドイツの法律の正当性に抵触しない限りにおいて、外国の民法の同等の規定を、非関連の第 3 者が持ち出すことができたのであれば、2008 年の前の課税年度において、移転価格の修正が行われなければならない。</p>
<p>Würde die Anwendung ausländischen Zivilrechts vereinbart und enthält dieses keine dem § 313 BGB vergleichbare Norm, kann unterstellt werden, dass sich ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter für den Fall einer Störung der Geschäftsgrundlage eine Preisanpassung ausdrücklich vorbehalten hätte.</p>	<p>外国の民法が適用されており、それが BGB§313 と同等の基準を含んでいないのであれば、堅実かつ誠実な経営者は、事業基盤の攪乱のケースのために、明確に価格調整の権利を留保するであろうと仮定することができる。</p>
<p>194 Das zivilrechtlich allgemein geltende Rechtsinstitut des „Wegfalls bzw. der Störung der Geschäftsgrundlage“, das Ausfluss des Grundsatzes von Treu und Glauben ist, gilt auch im Rahmen</p>	<p>194 「廃止及び事業基礎の攪乱」に係る現在の民事上の一般的な法制は、これは誠実さ及び信頼からの原則の発露であるが、AStG§1 による独立企業原則</p>

des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 AStG.	の枠組みにおいても有効である。
Die Voraussetzungen für seine Anwendung sind erfüllt, wenn sich die Umstände, die Grundlage des Vertrages waren, schwerwiegend verändern und einem Vertragspartner insbesondere unter Berücksichtigung der vertraglichen oder gesetzlichen Risikoverteilung nach Treu und Glauben ein Festhalten am unveränderten Vertrag nicht zugemutet werden kann.	契約のベースとなる状況が深刻に変化し、そして、誠実さ及び信頼による契約の又は法的なリスク配分の考慮の下で、とりわけ、変更のない契約への固執が契約の相手方に要求され得ないのであれば、その適用のための要件は満たされる。
Bei gegenseitigen Verträgen gehört die Vorstellung der Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung immer zur Geschäftsgrundlage.	相互の契約により、遂行と対償が同等であるという概念は、常に事業基礎に必要とされるものである。
Dies gilt auch dann, wenn diese Vorstellung bei den Vertragsverhandlungen nicht besonders zum Ausdruck gekommen ist.	たとえ、契約交渉においてこの概念が特に現れていないとしても、これは正当である。
Für beiderseits bereits vollständig erfüllte Verträge kommt eine Anwendung des § 313 BGB in der Regel nicht in Betracht.	双方にとって完全に既に満たされている契約のために、BGB§313の適用が常に問題となるわけではない。
Da die Zumutbarkeit entscheidet, kann aber bei abgewickelten Verträgen ausnahmsweise eine Anpassung in Frage kommen, z.B. wenn die Geschäftsgrundlage von Anfang an gefehlt hat (BGH-Urteil vom 15. November 2001 - NJW 2001 S. 1204) oder wenn das Festhalten am bisherigen Vertragsinhalt trotz der beiderseitigen Erfüllung nicht zumutbar ist (BGH-Urteile vom 1. Juni 1979 - BGHZ 74, 373 und vom 24. November 1995 - BGHZ 131, 209).	しかし、例えば、当初から事業基盤に不具合がある（BGH-Urteil 2001.11.15 付-NJW2001 S.1204）、あるいは、以前の契約内容への固執が、双方の履行にもかかわらず、合理的ではない（BGH-Urteile 1979.6.1 付-BGHZ 74,373 及び 1995.11.24 付-BGHZ 131,209）のであれば、その合理性がことを決定することから、例外的に、契約を処理する際に調整を問題にすることができる。
195 Wann eine schwerwiegende Störung der Geschäftsgrundlage i.S.d.§ 313	195 BGB§313の意味並びに誠実さ及び信頼による深刻な事業基盤の攪乱が存

<p>BGB bzw. nach Treu und Glauben vorliegt, ist entsprechend der zivilrechtlichen Rechtsprechung nach Maßgabe des Einzelfalls zu beurteilen.</p>	<p>在しているのであれば、民事上の判例に従って個別のケースの基準により、審査されるべきである。</p>
<p>Weichen die prognostizierten Gewinne erheblich von den tatsächlich realisierten Gewinnen ab, ist davon auszugehen, dass sich fremde Dritte mit Erfolg auf eine Störung der Geschäftsgrundlage nach § 313 BGB hätten berufen können und auch tatsächlich berufen hätten.</p>	<p>実際の実現利益から予測利益がかなりの乖離するのであれば、非関連の第3者は BGB§313 による事業基盤の攪乱を持ち出すに違いない、そして、実際にも持ち出すことが仮定されるべきである。</p>
<p>196 Liegt ein solcher Fall vor, ist zu unterscheiden:</p>	<p>196 このようなケースが存在するのであれば、以下のことが識別されるべきである:</p>
<p>Wirkt sich die Fehlprognose zu Lasten des deutschen Steueraufkommens aus, nimmt die Finanzbehörde eine Gewinnerhöhung in dem Jahr vor, in dem der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter eines unabhängigen Unternehmens eine Störung der Geschäftsgrundlage geltend gemacht hätte (Tz. 6.33 f OECD Leitlinien).</p>	<p>ドイツの税込金額に予測誤りが生じるのであれば、独立した企業の堅実かつ誠実な経営者が事業基盤の攪乱を主張したであろう年において、税務当局は収入の増加に取り組むことになる。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 6.33)</p>
<p>Wirkt sich die Fehlprognose zugunsten des deutschen Steueraufkommens aus, ist eine Korrektur auf der Grundlage des § 1 AStG nicht möglich.</p>	<p>ドイツの税収の利益になるような予測誤りが生じるのであれば、AStG§1 をベースにした修正がなされる可能性はない。</p>
<p>Ergeben sich keine Korrekturmöglichkeiten nach anderen Rechtsnormen, verbleibt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, einen Antrag auf Durchführung eines Verständigungsverfahrens nach den DBA zu stellen (§ 89 AO und Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren, BMF-Schreiben vom 13. Juli 2006 - BStBl I S. 461).</p>	<p>他の法律規範による修正の可能性が生じないのであれば、納税者には、租税条約による合意手続の実施に係る申請をすることが残される。(AO§89 並びに国際的合意及び仲裁手続の説明書、2006.7.13 付 BMF 通達 - BStBl I S.416)</p>

<p>197</p> <p>Eine Verrechnungspreiskorrektur auf der Grundlage einer Störung der Geschäftsgrundlage nach § 313 BGB ist hinsichtlich der Voraussetzungen und der Rechtsfolgen nicht mit einer typisierenden Korrektur auf Grund der Preisanpassungsklausel des § 1 Absatz 1 Satz 11 und 12 AStG vergleichbar.</p>	<p>197</p> <p>BGB§313による事業基盤の攪乱をベースとした移転価格の修正は、その要件及び法的効果に関して、AStG§1パラ1の11文及び12文の価格調整条項をベースとした定型的な修正によってでは比較できない。</p>
<p>3.10.5 Ausschöpfung des Schätzungsrahmens wegen Verletzung der Mitwirkungspflichten einer ausländischen nahe stehenden Person, § 162 Absatz 3 Satz 3 AO</p>	<p>3.10.5 国外関連者の協力義務の不履行のための推計の枠組みの使用、AO§162パラ3の3文</p>
<p>198</p> <p>Beruft sich ein Beteiligter darauf, dass er in Fällen von Funktionsverlagerungen, die regelmäßig eine zweiseitige Betrachtung (Tz. 9.81 und 9.85 OECD Leitlinien) erfordern (insbesondere wenn wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile betroffen sind), Informationen nicht geben oder Aufzeichnungen nicht vorlegen kann, weil ausschließlich eine ausländische nahe stehende Person darüber verfügt und die Herausgabe verweigert, liegt kein Verstoß dieses Beteiligten gegen seine Mitwirkungspflichten vor, wenn er weder rechtlich (z.B. gesellschaftsrechtlich) noch tatsächlich die Möglichkeiten hat, die Informationen oder Unterlagen bei dem Nahestehenden zu beschaffen und ihm auch eine Beweisvorsorge nicht möglich oder nicht zumutbar war (Tz. 3.3.2 Buchstabe b VWG Verfahren).</p>	<p>198</p> <p>通常は双方への考慮（OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.81 及びパラ 9.85）を必要とする（とりわけ、重要な無形資産及び利点が関係している）機能移転のケースで、情報が提供することができない、あるいは、記録書類を提出することができないことを、関係者が主張する場合に、それを国外関連者が独占的に意のままにしている又は引き渡しを拒否しており、その者が、法的にも（例えば、社会法上も）実際にも、関連者からの情報あるいは記録書類を入手しており、かつ、あらかじめの証拠はその者にとって可能ではない又は要求し得ないという蓋然性を有しているのであれば、その協力義務に対するこの関係者の過失は存在しないことになる。（VWG 手続規則パラ 3.3.2 b 項）</p>
<p>199</p> <p>§ 162 Absatz 3 Satz 3 AO ermöglicht</p>	<p>199</p> <p>AO§162パラ3の3文は、これらのケ</p>

<p>der Finanzbehörde in diesen Fällen eine Schätzung auf den für den Steuerpflichtigen ungünstigsten Punkt eines sich ergebenden Schätzungsrahmens, wenn der Sachverhalt wegen Verletzung der Mitwirkungspflichten nach § 90 Absatz 2 AO oder der Auskunftspflichten nach § 93 Absatz 1 AO durch eine ausländische nahe stehende Person nicht ausreichend aufgeklärt werden kann.</p>	<p>ースにおいて、AO§90 パラ 2 による協力義務又は AO§93 パラ 1 の文書化義務の不履行のための推計が、国外関連者を通しては十分に解明することができないのであれば、納税者にとって都合の悪い推計の枠組みの観点での推計を税務当局に可能にする。</p>
<p>200 § 162 Absatz 3 Satz 3 AO wurde durch Artikel 6 Nummer 5 Buchstabe b des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 mit Wirkung vom 18. August 2007 eingefügt.</p>	<p>200 AO§162 パラ 3 の 3 文は、2007 年 8 月 18 日から有効である企業税制改革法 2008 第 6 条 No5 b 項によって追加された。</p>
<p>Die erweiterte Schätzungsbefugnis nach § 162 Absatz 3 Satz 3 AO ist für Fälle von Funktionsverlagerungen anzuwenden, die sich nach dem 31. Dezember 2007 i.S.d.Rn. 156 „ereignet“ haben.</p>	<p>AO§162 パラ 3 の 3 文により拡張された推計の権限は、2007 年 12 月 31 日より後にパラ 156 の意味で「生じた」機能移転のケースに適用されるものである。</p>
<p>4 Besondere Aspekte bestimmter Funktionsverlagerungen</p>	<p>4 特定の機能移転の特別な様相</p>
<p>4.1 Verlagerung der Produktion</p>	<p>4.1 製造の移転</p>
<p>4.1.1 Verlagerung der Produktion auf einen Eigenproduzenten</p>	<p>4.1.1 本格的製造業者への製造の移転</p>
<p>201 Wesentliche Merkmale eines Eigenproduzenten sind, dass das Unternehmen die Produktionsfunktionen (z.B. Fertigung, Produktentwicklung, Produktauswahl, Einkauf, Lagerhaltung, Forschung und Entwicklung usw.) sowie die Vermarktungsfunktionen (z.B. Werbung, Vertrieb usw.) ausübt und über die entsprechenden Entscheidungskompetenzen verfügt.</p>	<p>201 本格的製造業者の本質的な特徴は、企業が、製造機能（例えば、製造、製品開発、製品選好、購入、在庫管理、研究開発など）及び商品化機能（例えば、広告、販売など）を行使し、そして、それ相応な決定権限の自由裁量を有しているということである。</p>

<p>Der Eigenproduzent ist regelmäßig im Besitz der wesentlichen Betriebsgrundlagen (materielle und insbesondere immaterielle Wirtschaftsgüter) und trägt die mit der Ausübung der Funktionen verbundenen Chancen und Risiken (z.B. Marktrisiko, Qualitätsrisiko, Absatzrisiko usw.).</p>	<p>本格的製造業者は、通常、重要な経営基盤（有形及び特に無形資産）を所有しており、かつ、機能の行使と結びついた機会及びリスク（例えば、市場リスク、品質リスク、販売リスクなど）を保持している。</p>
<p>202 Ist das verlagernde Unternehmen als Eigenproduzent tätig und wird die Produktion - als Ganzes oder Teile davon (Rn. 14 ff.) - zusammen mit den zugehörigen Vermarktungsfunktionen auf ein übernehmendes Unternehmen übertragen, wird regelmäßig auch das übernehmende Unternehmen als Eigenproduzent tätig.</p>	<p>202 譲渡企業は本格的製造業者として活動しており、そして、その製造が—それからの全体あるいは一部として（パラ 14）—付属する商品化機能と共に譲受企業に移転されて、通常は、譲受企業も本格的製造業者として活動するようになる。</p>
<p>4.1.2 Umstellung von Eigenproduktion auf Lohnfertigung</p>	<p>4.1.2 本格的製造業者から限定的製造業者への転換</p>
<p>203 Ist das verlagernde Unternehmen als Eigenproduzent (Rn. 201) tätig und werden die Vermarktungsfunktionen und die Produktionsrisiken auf ein nahe stehendes Unternehmen übertragen, liegt eine Funktionsverlagerung vor, bei der das verlagernde Unternehmen zum Lohnfertiger wird.</p>	<p>203 譲渡企業は本格的製造業者（パラ 201）として活動しており、そして、その商品化機能及び製造リスクが関連企業に移転され、これにより譲渡企業が限定的製造業者に変わることになる機能移転が存在する。</p>
<p>In diesen Fällen besteht das Transferpaket regelmäßig aus den Wirtschaftsgütern, die der bisherige Eigenproduzent als Lohnfertiger nicht mehr selbständig nutzt, z. B. aus dem eigenständigen Marktzugang, dem Kundenstamm, der Vertriebsorganisation, dem Produkt-Know-how und anderen immateriellen Wirtschaftsgütern und Vorteilen.</p>	<p>これらのケースでは、通常は、これまでの本格的製造業者が限定的製造業者としてもはや使用しない資産、例えば、独自の市場アクセス、顧客ベース、販売組織、製造ノウハウ並びにその他の無形資産及び利点で構成される移転パッケージが存在する。</p>

<p>Mit der Vermarktungsfunktion und den wesentlichen Produktionsrisiken (einschließlich der Forschung und Entwicklung) gehen die damit verbundenen Chancen und Risiken auf das übernehmende Unternehmen über.</p>	<p>商品化機能及び重要な製造リスク（研究開発を含めて）と共に、それらと結びついた機会及びリスクが譲受企業に移転される。</p>
<p>204 Typische Merkmale für einen Lohnfertiger sind, dass er auf vertraglicher Grundlage oder tatsächlicher Übung</p>	<p>204 限定的製造業者にとっての典型的な特徴は、それが、契約上の根拠あるいは実務上の慣行に基づいて、</p>
<p>keine Produktionsrisiken (z B. Qualitätsrisiko, Auslastungsrisiko, Absatzrisiko, Lagerisiko, usw.) trägt,</p>	<p>製造リスク（例えば、品質リスク、使用リスク、販売リスク、在庫リスクなど）を負わず、</p>
<p>die Produkte nicht selbst entwickelt und kein Eigentum an den für die Produktion erforderlichen immateriellen Wirtschaftsgütern besitzt oder erwirbt,</p>	<p>製品を自身では開発せず、そして製造に必要な無形資産の所有権を所有又は取得せず、</p>
<p>keine Vermarktungsfunktionen wahrnimmt und keine Marktrisiken trägt,</p>	<p>商品化機能を引き受けず、そして市場リスクを負わず、</p>
<p>über keine entsprechenden Entscheidungskompetenzen verfügt und</p>	<p>相応の決定権限の自由裁量を有せず、そして、</p>
<p>die notwendigen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, aber auch ganz oder teilweise die Produktionsanlagen vom Auftraggeber erhält (Beistellung).</p>	<p>委託者から、必要な原材料、補助材料及び製造用原材料を受け取り、製造装置も全体的あるいは部分的に受け取ることである（提供）。</p>
<p>Beispiel:</p>	<p>例:</p>
<p>Der ausländische Getränkekonzern (K), zu dem auch die inländische Tochtergesellschaft (T) gehört, ist durch den Erwerb mehrerer Konkurrenzunternehmen stark gewachsen.</p>	<p>国内子会社（T）も属する外国の飲料グループ（K）は、いくつかの競合企業の買収を通じて、強大到成長した。</p>
<p>Bis Ende 04 war der Konzern dezentral aufgestellt, d.h. alle Landesgesellschaften (auch T) nahmen</p>	<p>第 04 年の終了までに、グループは分散的な編成を行った。すなわち、すべての国の会社（T も含め）が、研究、</p>

<p>Forschung, Produktion, Management, Vertrieb und Marketing eigenverantwortlich wahr.</p>	<p>製造、マネージメント、販売及びマーケティングを、自己責任において引き受けることとなった。</p>
<p>Im Jahr 05 wird die Steuerung der Entwicklung, der Produktion sowie des Vertriebs bei K zentralisiert, um Kosten einzusparen.</p>	<p>第 05 年に、K のところで、経費を削減するために、開発、製造及び販売の集中化が行われた。</p>
<p>Die einzelnen Landesgesellschaften werden nur noch als Lohnfertiger und Handelsvertreter für K tätig.</p>	<p>個々の国々の会社は、K のための単なる限定的製造業者及び取引代理人として活動することになった。</p>
<p>Dadurch werden die Gewinne der Landesgesellschaften signifikant geschmälert.</p>	<p>各国の会社の収益は、それによって際立って削減された。</p>
<p>Eine Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter auf K wird weder besonders vereinbart noch vergütet.</p>	<p>K への無形資産の移転については、特に取決めもないし、対価の支払もされていない。</p>
<p>Allerdings legen die Landesgesellschaften die Rezepturen der einzelnen Getränke gegenüber K offen und übertragen K auch die Markenrechte und Warenzeichen.</p>	<p>しかしながら、各国の会社は K に対して、個々の飲料の製法を明らかにして、そして商標権及びトレードマークについても K に譲渡した。</p>
<p>Eine Funktionsverlagerung liegt vor, da die wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter (Rezepturen, Markenrechte, Warenzeichen etc.) von T auf K übertragen wurden und die Funktion von T eingeschränkt wurde, denn T ist nicht mehr als selbständiger Eigenproduzent tätig.</p>	<p>T から K への重要な無形資産（製法、商標権、トレードマークなど）が移転されており、T の機能は制限を受けており、それで、T はもはや独立した本格的製造業者として活動をしていないので、機能移転が存在している。</p>
<p>205 Neben den Grundformen des Eigenproduzenten und des Lohnfertigers können in Abhängigkeit von der vertraglichen Ausgestaltung der einzelnen Merkmale auch verschiedene Mischformen vorliegen.</p>	<p>205 本格的製造会社と限定的製造業者の基本形態を比較して、個々の特徴の契約上のアレンジに依存して、ハイブリッドな形態も存在し得る。</p>
<p>Eine dieser Mischformen ist beispielsweise der Auftragsfertiger, der sich vom Lohnfertiger dadurch unterscheidet, dass er die Rohstoffe und das Material im eigenen Namen</p>	<p>例えば、原料や材料を自身の名前で自己の計算において調達をしており、通常は、このことにより、委託製造業者から受けるリスクは、限定的製造業者</p>

<p>und auf eigene Rechnung beschafft, ohne dass dadurch im Regelfall die vom Auftragsfertiger übernommenen Risiken wesentlich größer wären als beim Lohnfertiger.</p>	<p>によることより、本質的に大きくないであろうことがら、限定的製造業者とは区別される、委託製造業者は、これらのハイブリッドな形態の 1 つである。</p>
<p>4.1.3 Verlagerung einer Produktion auf einen Lohnfertiger</p>	<p>4.1.3 限定的製造業者への製造の移転</p>
<p>206 Überträgt ein als Eigenproduzent (Rn. 201) tätiges Unternehmen nur die Produktionsfunktion ganz oder teilweise (z B. für ein bestimmtes Produkt oder eine Produktgruppe, vgl. Rn. 14 ff.) auf ein anderes, nahe stehendes Unternehmen, wird das übernehmende Unternehmen als Lohnfertiger tätig, wenn die entsprechenden Merkmale (Rn. 204) erfüllt sind.</p>	<p>206 本格的製造業者（パラ 201）として活動中の企業が、他の関連企業に、ただ製造機能だけを、全体的あるいは部分的に移転をし（例えば、ある特定の製品あるいは製品グループのために、パラ 14 を参照）、該当する特徴（パラ 204）が満たされるのであれば、譲受企業は限定的製造業者として活動することになる。</p>
<p>207 Eine Funktionsverlagerung liegt auch dann vor, wenn für das übernehmende Unternehmen (Lohnfertiger) der Verrechnungspreis für die hergestellten Produkte - dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend - nach der Kostenaufschlagsmethode oder nach einer auf den Kosten basierenden, geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode ermittelt wird.</p>	<p>207 譲受企業（限定的製造業者）にとって、製造された製品ための移転価格が、一独立企業原則に合致する一 コストプラス法によって、あるいは、再編前事業に即したコストベースの営業利益法によって決定されるときにも、機能移転は存在している。</p>
<p>Allerdings ist § 2 Absatz 2 FVerlV zu beachten (Rn. 66 f).</p>	<p>ただし、FVerlV§2 パラ 2 を考慮しなければならない。（パラ 66）</p>
<p>Die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode darf im Übrigen nicht dazu führen, dass die Kosten für vom Auftraggeber beigestellte Rohstoffe und Materialien in die Kostenbasis des Lohnfertigers einfließen.</p>	<p>その他の点では、委託者から提供される原料及び材料の費用が、限定的製造業者の原価のベースに使用されることに、コストプラス法を適用してはならない。</p>
<p>Dies gilt auch, wenn der Lohnfertiger zivilrechtlich Eigentum erwirbt, denn</p>	<p>限定的製造業者が民事上の所有権を</p>

<p>er erbringt insoweit regelmäßig keinen eigenen Wertschöpfungsbeitrag.</p>	<p>取得するのであれば、これは同じく正当である、というのは、限定的製造業者は、この点において、通常は、自身では価値創造への寄与をもたらさないからである。</p>
<p>4.1.4 Umstellung vom Lohnfertiger zum Eigenproduzenten</p>	<p>4.1.4 限定的製造業者から本格的製造会社への転換</p>
<p>208 Wird ein bisher als Lohnfertiger tätiges Unternehmen mit den vom verlagernden, nahe stehenden Unternehmen beigestellten immateriellen Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen selbständig „am Markt“ (d.h. gegenüber fremden Dritten, aber auch gegenüber anderen Konzerngesellschaften) zu Preisen tätig, die höher sind als das Entgelt nach den in Rn. 66 f. genannten Verrechnungspreismethoden, ist zum Zeitpunkt der erstmaligen Erbringung am Markt für die bisher beigestellten Wirtschaftsgüter (Know-how, Maschinen usw.) und Vorteile ein dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechendes Entgelt zu verrechnen, denn das bisher als Lohnfertiger tätige Unternehmen nutzt diese Wirtschaftsgüter nunmehr zur eigenen Marktteilnahme (§ 2 Absatz 2 Satz 2 FVerlV und Rn. 68).</p>	<p>208 これまで限定的製造業者として活動してきた企業が、関連の譲渡企業から提供された無形資産及び他の利点で、「市場」で独立して（すなわち、非関連の第3者に対して、あるいは、他のグループ会社に対しても）、移転価格方法と呼ばれるパラ 66 の方法による対価より高い価格で活動するようになるのであれば、その時点において、これまで提供された資産（ノウハウ、機械など）や利点のための市場での当初の価値を、独立企業原則と合致した対価で清算しなければならない。というのは、これまで限定的製造業者として活動してきた企業が、これらの資産をいまや自身の市場参入に使用しているからである。（FVerlV§2 パラ 2 の 2 文及びパラ 68）</p>
<p>209 In Fällen von Lohnfertigern ist fortlaufend zu prüfen, ob und ggf. ab wann weitergehende Funktionen (erster Ausgangsumsatz, der nicht gegenüber dem verlagernden Unternehmen getätigt wird) ausgeübt werden, damit rechtzeitig die steuerlichen Konsequenzen gezogen werden können.</p>	<p>209 限定的製造業者のケースでは、継続的に、必要かどうかにかかわらず、（譲渡企業に対する処理がなされていない、当初の初期売上高に）継続的機能が行使されているかどうかを確認しなければならず、それにより、タイミングよく、税務上の結果を引き出すことができる。</p>
<p>Beispiel:</p>	<p>例:</p>

<p>Ein inländischer Automobilzulieferer (P) hat unter Einschaltung einer ausländischen Tochtergesellschaft (T), die als Lohnfertiger für ihn fungiert, Auspuffanlagen an mehrere fremde Automobilhersteller vertrieben.</p>	<p>国内の自動車部品下請業者 (P) は、限定的製造業者として機能を果たしている海外子会社 (T) の活動を活性化させることで、海外のいくつかの自動車メーカーに、排気ガス設備を販売した。</p>
<p>Das Produktions-Know-how, die Rohstoffe und Maschinen wurden T bisher unentgeltlich beigestellt.</p>	<p>製造ノウハウ、資材及び機械は、T に無料で提供された。</p>
<p>Nach mehreren Jahren beliefert T Kunden von P eigenständig zu Marktpreisen.</p>	<p>数年後に、T は独立して市場価格で、P の顧客に納品を行った。</p>
<p>Da T das Produktions-Know-how usw. von P für die eigene Marktteilnahme nutzt, liegt mit Beginn der eigenständigen Belieferung der Kunden von P durch T zu Marktpreisen eine Funktionsverlagerung (Einschränkung der Vertriebsfunktion bei P) vor.</p>	<p>T は、P からの製造ノウハウなどを自身の市場参入のために使用していることから、T を通して P の顧客への市場価格での独自の納品が開始されたことで、機能移転 (P の販売機能の制限) が存在している。</p>
<p>4.2 Verlagerung des Vertriebs</p>	<p>4.2 販売の移転</p>
<p>4.2.1 Verlagerung des Vertriebs auf einen Eigenhändler (bzw. Vertragshändler)</p>	<p>4.2.1 本格的販売業者 (及び独占的販売業者) への販売の移転</p>
<p>210 Ein Unternehmen ist ein typischer Eigenhändler, wenn es die Vermarktungsfunktionen (z B. Werbung, Vertrieb usw.) ausübt und über die entsprechenden Entscheidungskompetenzen verfügt und wenn ihm auch die für die Tätigkeit eines Eigenhändlers wesentlichen Betriebsgrundlagen (z B. Kundenstamm) und die Chancen und Risiken (z B. Lagerrisiko) zuzurechnen sind.</p>	<p>210 企業が、商品化機能 (例えば、広告、販売など) を行使し、それ相応な決定権限の自由裁量を有しており、それに、本格的販売業者の活動のための重要な経営基盤 (例えば、顧客ベース) 並びにその機会及びリスク (例えば、在庫リスク) を持たしているのであれば、企業は典型的な本格的販売業者である。</p>
<p>211 Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn der Vertrieb (als Ganzes oder Teile davon, vgl. Rn. 14 ff.) auf ein übernehmendes Unternehmen</p>	<p>211 販売が (全体あるいは一部として、パラ 14 を参照)、譲受企業に移転されるなら、機能移転が存在する。</p>

übertragen wird.	
In diesen Fällen wird regelmäßig auch das übernehmende Unternehmen als Eigenhändler tätig.	このケースでは、通常は、譲受企業も本格的販売業者として活動することになる。
212 Bei der Bestimmung des Mindestpreises des verlagernden Unternehmens ist zu berücksichtigen, dass ein fremder Eigenhändler in vielen Fällen seine Vertriebsfunktion auch unabhängig von der Produktionsgesellschaft auf der Grundlage der eigenen Marktposition (u. a. Kundenstamm) weiter ausüben (Handlungsalternative, Rn. 96) und ernsthaft konkurrieren könnte (z. B. Entgelt für Verzicht auf Konkurrenz).	212 譲渡企業の最低価格の決定において、多くケースで非関連の本格的販売業者は、製造事業から独立して、自身の市場ポジション（特に、顧客ベース）に基づいて、販売機能を行き続け（行動の選択肢、パラ 96）、そして、真剣に競争を行うことができるということを考慮しなければならない（例えば、競争の放棄による代償）。
213 Vergleichbares gilt für Vertragshändler.	213 独占の販売業者にとっては、比較対象が存在している。
Merkmale für einen Vertragshändler sind u. a. die Zuweisung eines bestimmten Absatzgebietes, Einräumung eines Alleinvertriebsrechtes, Berichtspflicht, Wettbewerbsbeschränkungen sowie die Einbeziehung in Preisbindungen und in Werbemaßnahmen des Herstellers.	独占の販売業者の特徴は、とりわけ、決められた販売テリトリーの割当て、独占販売権の承認、報告義務、取引制限並びに製造業者からの価格維持及び広告基準の含有である。
Allerdings ist zu beachten, dass ein Vertragshändler - im Gegensatz zum Eigenhändler - regelmäßig über keinen eigenen Vertriebskundenstamm verfügt, weil er in die Absatzorganisation seines Herstellers eingegliedert ist.	ただし、独占の販売業者は、一本格的販売業者とは対照的に - 通常は、自身の顧客ベースを自由できるものとして所有していないことに考慮しなければならない。なぜなら、それは、製造業者のマーケティング機構に組み入れられているものであるからである。
Jedoch kann ein Vertragshändler über einen eigenen Kundenstamm verfügen, soweit er außer dem Vertrieb weitere Leistungen am Markt erbringt, z. B.	しかしながら、独占の販売業者は、販売以外に市場で新たな業績を得る、例えば、サービスや修繕を行う限りにお

Service und Reparaturen.	いて、独立した顧客ベースを自由できるものとして所有することができる。
4.2.2 Umstellung eines Eigenhändlers zum Kommissionär oder Agenten	4.2.2 コミッショネアあるいはエージェントへの本格的販売業者の転換
<p>214</p> <p>Wird durch eine Funktionsänderung ein Eigenhändler zum Kommissionär, Handelsvertreter oder Agenten umgestellt, ist zu prüfen, ob Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen oder zur Nutzung überlassen werden, für die ein fremder Dritter ein Entgelt zahlen würde.</p>	<p>214</p> <p>機能変更によって、本格的販売業者が、コミッショネア、取引代理人あるいはエージェントに置き換えるのであれば、非関連の第3者に代価が支払われるべき、資産及び利点が移転されているかどうか、あるいは、使用許諾がなされているかどうかを確認しなければならない。</p>
<p>Insbesondere ist zu prüfen, wem der Kundenstamm bisher gehörte, ob und wann und zu welchem Entgelt er ggf. übertragen bzw. zur Nutzung überlassen wurde und ob das Eigentum an dem Kundenstamm bei der Bestimmung der Verrechnungspreise zutreffend berücksichtigt wurde.</p>	<p>特に、顧客ベースがこれまでは誰に帰属していたのか、そして、いつ、どのような対価で、それは譲渡又は使用許諾されたのか、そして、移転価格の決定の際に顧客ベースの所有権は正しく考慮されているのかどうかについて確認をしなければならない。</p>
<p>Eine dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende, vertragskonforme Funktionsänderung (z B. Ablauf des Vertriebsvertrags, fristgerechte Kündigung) und die damit einhergehende Verminderung von Chancen und Risiken für den betroffenen Eigenhändler wird als solche für sich allein nicht als Funktionsverlagerung behandelt (Rn. 131 ff.).</p>	<p>独立企業原則に合致し契約に合った機能変更（例えば、販売契約の前倒終了、期限どおりの終了）及びそれに伴った関連する本格的販売業者の機会及びリスクの減少は、機能移転としてではなく、別個にそれだけとして取り扱われる。（パラ 131）</p>
<p>Beispiel:</p>	<p>例:</p>
<p>Eigenhändler (H) vertreibt seit Jahren im Inland Büromaschinen für seine ausländische Konzernobergesellschaft (K).</p>	<p>本格的販売業者（H）は、以前から国内で、外国のグループ上位企業（K）のために、事務機器の販売を行ってきた。</p>
<p>Eine vertragliche Vereinbarung zur Geschäftsabwicklung wurde bisher</p>	<p>事業の取扱いに係る契約の条約は、これまで取り決められていなかった。</p>

nicht getroffen.	
H hat seinen Kundenstamm im Laufe der Zeit selbst aufgebaut.	H は、徐々に自身で顧客ベースを作成していった。
Die Kunden sind überwiegend staatliche Einrichtungen und Großunternehmen mit ausgezeichneter Bonität, so dass bisher keine Forderungsausfälle zu verzeichnen waren.	顧客は、国家機関及び大規模な企業であり、非常に信用度は高いことから、これまで売掛金の貸倒損失が記録されることはなかった。
Die angemessene durchschnittliche Rohgewinnmarge, die zu fremdüblichen Gewinnen führt, betrug in den letzten fünf Jahren 30 %.	非関連で通常利益となる適切な平均的な売上総利益率は、これまでの5年で、30パーセントとなった。
Zum 01.01.06 schließt K mit H einen Kommissionärsvertrag ab.	第06年01月01日に、KはHと、コミッションネア契約を締結した。
Im Zuge dessen gibt H die Kundenbuchhaltung und die eigene Lagerhaltung auf.	この過程で、Hは、顧客経理及び自身での在庫管理を取り止めた。
H überträgt die entsprechenden Wirtschaftsgüter auf K und baut das betroffene Personal ab.	Hは、それに相当する資産をKに譲渡し、該当する従業員を削減した。
Im Vertrag wird ein Provisionsatz von 20 % der vermittelten Umsätze festgelegt.	契約で、取り扱った売上高の20パーセントのコミッション料の規約が決められた。
Die geringere Marge wird vor allem damit begründet, dass H als Kommissionär (im Gegensatz zum Eigenhändler) in Zukunft keine Vertriebsrisiken, insbesondere kein Forderungsausfall- und kein Lagerhaltungsrisiko mehr trägt.	より少ない利益率が、とりわけ、(本格的販売業者とは対照的に)コミッションネアとしてのHは、将来的に、販売リスクがない、特に、売掛金の貸倒リスク及び在庫リスクをもはや負うことがないことに根拠づけられている。
Es liegt eine Funktionsverlagerung vor, da H Wirtschaftsgüter überträgt, obwohl H als unabhängiger Dritter dazu nicht gezwungen wäre, und in seiner Geschäftstätigkeit eingeschränkt wird.	Hは資産を譲渡しており、Hは非関連の第3者としてそれを強いられるはいないけれども、その事業活動を制限されることから、機能移転が存在している。
Zu klären ist insbesondere das rechtliche Schicksal des bisherigen	特に、Hが譲渡する又は使用許可することができたHのこれまでの顧客ベ

<p>Kundenstamms von H, den H entweder übertragen oder überlassen haben kann.</p>	<p>一スの法律上の命運は明らかにされるべきである。</p>
<p>Dies hat H aufzuklären, damit die notwendigen steuerlichen Folgen (Kaufpreis, Lizenzierung oder angemessene Berücksichtigung beim neuen Provisionsatz) gezogen werden können.</p>	<p>Hはこれを解明しなければならず、これにより、必要な税務上の効果（新しいコミッション料規約の際の購入価格、使用許可又は適切な考慮）を引き出すことが可能になる。</p>
<p>Sollen die Gewinne von H in Zukunft aus Datenbanken abgeleitet werden, ist für die Vergleichbarkeit zu beachten, wem das Eigentum am Kundenstamm zusteht.</p>	<p>将来的な H の収益がデータベースから導き出されるべきであるならば、比較可能性のために、誰に顧客ベースの所有権が帰属するのが考慮されるべきである。</p>
<p>Die Nutzung des Kundenstamms erlaubt dazu keine abschließende Aussage.</p>	<p>顧客ベースの使用は、そのために結論づけられた陳述を可能にしない。</p>
<p>Abwandlung (zur Abgrenzung):</p>	<p>部分的変更（境界的な例として）：</p>
<p>Zum 01.01.06 wurden lediglich der Übergang des Forderungsausfallrisikos auf K und der abgesenkte Provisionsatz vertraglich vereinbart.</p>	<p>第06年01月01日に、単に売掛金の貸倒リスクだけを K に譲渡し、契約でコミッション料を引き下げた規約の取決めを行った。</p>
<p>Es liegt keine Funktionsverlagerung vor, da weder eine Geschäftsaktivität eingeschränkt noch Wirtschaftsgüter oder Vorteile, insbesondere kein Kundenstamm übertragen oder zur Nutzung überlassen wurden.</p>	<p>事業活動は制限されておらず、資産又は利点、特に顧客ベースが譲渡あるいは使用許諾されていないことから、機能移転は存在していない。</p>
<p>Allerdings ist der Verrechnungspreis für die Geschäftsvorfälle nach Vertragsabschluss zu prüfen.</p>	<p>しかしながら、再編前事業についての移転価格は、契約の締結の後に検証されるべきである。</p>
<p>Im Hinblick auf die Kundenstruktur und weil nach den Erfahrungen der Vergangenheit auch zukünftig nicht mit Forderungsausfällen zu rechnen ist, trägt die Begründung von H für die Absenkung des Provisionsatzes jedenfalls im Beispielfall nicht.</p>	<p>顧客構成を考慮し、過去の経験にから将来においても売掛金の貸倒リスクは見込まれないことから、コミッション料を引き下げた規約に係る H の根拠は、少なくともこの例のケースでは、持ち堪えることができない。</p>
<p>Denn voneinander unabhängige Dritte würden es nicht hinnehmen,</p>	<p>互いに独立した第3者は、些細なリスクの消滅のために、その収益予測がか</p>

dass ihre Gewinnaussichten wegen des Wegfalls unerheblicher Risiken erheblich geschmälert werden (Tz. 9.41 OECD Leitlinien).	なり削減されることを受け入れないであろう。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.41)
215 Unter bestimmten Umständen kann ein Kommissionär oder Agent für seinen Geschäftsherrn eine Vertreterbetriebsstätte begründen (Tz. 1.2.2 VWG Betriebsstätten).	215 ある特定の状況の下で、コミッションアあるいはエージェントは、本人のために、代理人恒久的施設 (PE) となることができる。(VWG 恒久的施設 パラ 1.2.2)
Der Gewinn einer Vertreterbetriebsstätte (beschränkte Steuerpflicht des Geschäftsherrn) ist unabhängig von dem Gewinn des Vertreters (unbeschränkte Steuerpflicht) eigenständig zu ermitteln (vgl. Teil I Tz. 227 bis 247 OECD Betriebsstättenbericht).	代理人 PE の利益 (本人の制限納税義務) は、代理人の利益 (無制限納税義務) から独立して、自主的に決定されるべきである。(OECD 作業部会報告書 第 1 部パラ 227 からパラ 247 を参照)
Derartige Fallgestaltungen sind nicht Gegenstand dieses Schreibens (entsprechend Tz. 9.7 OECD Leitlinien).	このような形態のケースは、この通達の対象ではない。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.7 に従う)
4.3 Verlagerung von Forschung und Entwicklung	4.3 研究開発の移転
216 Die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit kann auf verschiedene Art und Weise organisiert sein, z B.:	216 研究開発活動は、さまざまな種類や形態で組織化されることがあり得る、例えば:
Das Unternehmen forscht ausschließlich für eigene Zwecke (Eigenforschung).	自身の目的のために独自に研究する企業 (独自研究)
Das Unternehmen gibt Forschung und Entwicklung bei einem anderen verbundenen Unternehmen in Auftrag (Auftragsforschung).	他の関連企業による依頼で研究開発を引き渡す企業 (委託研究)
Das Unternehmen forscht differenziert nach verschiedenen Projekten gleichzeitig für eigene Zwecke und als Dienstleistung für andere Unternehmen.	さまざまな研究プロジェクトにより、自身の目的のためのものと、他の企業のための役務としてのものとを、同時に区分して研究する企業

<p>Das Unternehmen forscht gemeinsam mit anderen Unternehmen im Rahmen eines Pools (Umlagevertrag, vgl. VWG Umlageverträge).</p>	<p>共同出資の枠組みで、他の企業と共に研究する企業（VWG 費用分担契約、費用分担契約を参照）</p>
<p>217 Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn die Funktion „Forschung und Entwicklung“ zusammen mit den entsprechenden Wirtschaftsgütern und Vorteilen auf ein anderes nahe stehendes Unternehmen verlagert wird.</p>	<p>217 該当する資産及び利点に関連する「研究開発の」機能が、他の関連企業に移転されるのであれば、機能移転は存在している。</p>
<p>Ob das übernehmende Unternehmen als Eigenforscher oder als Auftragsforscher für das verlagernde Unternehmen tätig wird, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab.</p>	<p>独自の研究者あるいは委託研究者として、譲受企業が、譲渡企業のために活動をしているかどうかは、個別のケースの状況に依存する。</p>
<p>Wird das übernehmende Unternehmen als Auftragsforscher tätig, ist die Anwendbarkeit von § 2 Absatz 2 FVerlV zu prüfen (Rn. 66 ff.).</p>	<p>譲受企業が委託研究者として活動をするのであれば、FVerlV§2 パラ 2 の適用可能性が検証されるべきである。（パラ 66）</p>
<p>Für die Fälle der Verlagerung von Forschung und Entwicklung wird insbesondere auf § 5 Nummer 6 GAufzV hingewiesen.</p>	<p>研究開発の移転のケースのために、特に、GAufzV§5 No6 が指摘される。</p>
<p>Beispiel:</p>	<p>例:</p>
<p>Parallel zur Forschungsabteilung der P (Inland) wird eine neue Tochtergesellschaft (T), als Forschungsunternehmen im Ausland gegründet.</p>	<p>P の研究部門（国内）と平行して、新しい子会社（T）は、外国での研究企業として設立された。</p>
<p>Das erforderliche Personal, insbesondere die Forscher, werden von P zu T versetzt.</p>	<p>必要な従業員は、特に研究者は、P から T に異動させられた。</p>
<p>Die Forschungsaktivitäten von P reduzieren sich fortlaufend (Personalabbau, keine weiteren Geldmittel usw.), während T erfolgreiche Forschung und</p>	<p>T が業績研究及び継続研究（特許）を進めている間に、P の研究活動は継続的に縮小する（従業員削減、新たな資金の凍結など）。</p>

Anschlussforschung betreibt (Patente).	
Eine Funktionsverlagerung liegt vor.	機能移転は存在している。
Das Transferpaket umfasst z B. das Forschungs-Know-how und Kenntnisse über laufende Forschungsprojekte.	この移転パッケージは、例えば、研究ノウハウ及び現行の研究プロジェクト上の知識を含む。
4.4 Verlagerung von Dienstleistungen	4.4 役務の移転
218 Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn das übernehmende Unternehmen eine Dienstleistungsfunktion (z B. Buchhaltung, Marketing, Werbung) vom verlagernden Unternehmen übernimmt (Rn. 19).	218 譲受企業が、譲渡企業から役務機能（例えば、経理、マーケティング、広告）を引継ぐのであれば、機能移転は存在している。（パラ 19）
219 Hat das verlagernde Unternehmen die Dienstleistung bisher nur für sich selbst erbracht, liegt nach der Funktionsverlagerung häufig ein Fall des § 2 Absatz 2 FVerIV (Rn. 66 ff.) vor, wenn das übernehmende Unternehmen diese Dienstleistung nur gegenüber dem verlagernden Unternehmen erbringt.	219 譲渡企業がこれまでただ自身のためだけに役務を提供してきており、譲受企業がこの役務を譲渡企業に対してのみ提供するのであれば、機能移転の後にしばしば FVerIV§2 パラ 2 のケースが見受けられる。（パラ 66）
220 Von der Verlagerung von Dienstleistungen sind häufig keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile betroffen, sodass die Öffnungsklausel nach § 1 Absatz 3 Satz 10 erste Alternative AStG (Rn. 71) anwendbar ist.	220 役務の移転からは、しばしば、重要な無形資産及び利点は関係していないことがある。その結果、AStG§1 パラ 3 の 10 文による適用除外規定の第 1 の要件が適用される。（パラ 71）
4.5 Verlagerung des Einkaufs	4.5 購入の移転
221 Die Verlagerung des Einkaufs eines Unternehmens kann z B. erfolgen, um durch einen zentralen Einkauf Vorteile (z B. Rabatte) zu erlangen, die allen beteiligten Unternehmen, die bislang	221 企業の購入の移転は、例えば、これまで独立して購入をしてきたすべての関連企業が、中央（企業）による購入を通じて、利点（例えば、値引き）を獲得するために、良策として集まると

ihren Einkauf selbständig getätigt haben, zu Gute kommen (Tz. 9.154 ff. OECD Leitlinien).	きに起き得る。(OECD 移転価格ガイドライン パラ 9.154)
Wird der Einkauf als konzerninterne Dienstleistung erbracht, ist für die Einkaufsgesellschaft ein angemessener Kostenaufschlag zu berücksichtigen (Rn. 66 f).	購入がグループ内部の役務として提供されるのであるならば、購入会社に適切な上乗せをしたコストの支払が考慮されるべきである。(パラ 66)
Realisierte Einkaufsvorteile können auch im Rahmen eines Pools an die beteiligten Unternehmen weitergegeben werden (vgl.VWG Umlageverträge).	実現化された購入の利点は、関連企業への共同資金の枠組みで、(参加者に)配分することができる。(vgl. VWG 費用分担契約)
222 Im konkreten Einzelfall kann allerdings eine Funktionsverlagerung vorliegen, für die grundsätzlich die Transferpaketbetrachtung nach § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG anzuwenden ist (siehe aber Öffnungsklauseln in § 1 Absatz 3 Satz 10 AStG, Rn. 69 ff.).	222 しかしながら、具体的な個々のケースでは、基本的に AStG§1 パラ 3 の 9 文による移転パッケージの検討が適用されるべき機能移転は存在し得ている。(しかし、AStG§1 パラ 3 の 10 文における適用除外規定及びパラ 69 を参照せよ)
Dies ist der Fall, wenn das verlagernde Unternehmen dem übernehmenden Unternehmen wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile (z B. Lieferantenkontakte, Marktkenntnisse) überträgt oder zur Nutzung überlässt.	譲渡企業が、譲受企業に重要な無形資産及び利点(例えば、購入先との接点、市場知識)を譲渡又は使用許諾しているのであれば、これは当てはまることになる。
Dies kann z B. durch Versetzung des im Einkauf des verlagernden Unternehmens tätigen Personals erfolgen (Rn. 56).	例えば、これは、譲渡企業での購入に従事している従業員の異動を通して生じることがあり得る。(パラ 56)
Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.	この通達は、連邦税務公報誌の第 1 部で公表される。
Im Auftrag	指示で
Müller-Gatermann	Müller-Gatermann