

各国の裁判例を踏まえた 移転価格税制における経済的実質の記述 の取扱い

大 城 隼 人

【キーワード】 移転価格税制、現実の取引を正確に記述すること、accurately delineating actual transaction、機能リスク分析、経済的実質、租税訴訟

1 はじめに（問題の所在）

OECD/G20BEPSプロジェクトの国際コンセンサスとされた合意・勧告の基礎とされるのは、「現実の取引を正確に記述すること（accurately delineating actual transaction）¹⁾」となっている。

従前の「OECD 移転価格ガイドライン（OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations；以下 TPG という）」は、当事者間の契約により取引価格を決定することを重視してきたのに対し、TPG2017 以降は、アレンジメントの実質に焦点を合わせる。そのため機能リスク分析を重視しているといえる。

例えば、リスクをとっても、契約上のリスクの引受、契約上のリスク配分でなく、リスクの支配とリスクを引き受ける財務能力に焦点を合わせ、法的所有権や単なる資金提供でなく価値創造に焦点を合わせる。また、現行の TPG は、取引の「経済的に関連する性格」（Economically Relevant Characteristics）（経済的特性）の特定を要求し、例外的な場合として、取引の経済的実質が法形式と乖離する場合又はアレンジメントが商業合理性（Commercial Rationality）のないものである場合には、税務当局が現実の取引を認識しないこと（Non-recognition）、すなわち否認すること（Disregarding）や私法上の法律構成（legal structure）のリキャラクタライゼーションを認めるとしている。

このように、BEPS プロジェクトは、多国籍企業のグローバル・ビジネス・プラクティスで利用される国際課税ルールである移転価格税制を見直し、法の趣旨目的を顧みない租税法律主義やメカニカルな文理解釈の下で合法的とされるアグレッシブ・タックス・プランニング（ATP）に対処するため、契約の文言や法形式、法的所有、法的帰属のみを重視する従前の課税ルールから、実質（Substance）を重視し、現実の結果、経済的実質（Economic Substance）、経済的所有、経済的帰属を重視する課税ルールに切り替えている²⁾。

日本においては、「OECD 移転価格ガイドラインに遵守³⁾」すると明記してはいるものの「別冊 移転価格税制の適用に当たっての参考事例集（以下：事例集という）」で示したのみであり、実際の執行段階では、どのレベルで適用されるのかまでは記載されていないため不明確といえる。

特に言及すべき点として、海外展開を多くしている日系企業がアウトバウンド課税で苦悩し、立ち遅れているのが現状となっている。そのため、TPGと国内法、理論と実務との整合性に問題があるといえる。一方、英国は、2024年1月にOECD移転価格ガイドライン（1章）に基づいた機能リスク分析を法定化⁴⁾しつつある。

今や移転価格税制における経済的実質は、国際的慣行となっているといえる。加えて、現実の取引が正確に記述されていないとして、税務調査において否認され、各国の司法裁判所においても、TPGを踏まえた概念や判例が浸透しつつある。

そこで、本研究では、移転価格税制における経済的実質に焦点をあてて論じている。

2 BEPS1.0 移転価格税制における経済的実質への転換

2.1 BEPS1.0からBEPS2.0へ

2006年以降OECDは、リーマン・ショック・世界的金融危機の影響により、各項目について調査研究を行ってきた。その結果、BEPS手法が明らかとなってきている。

OECD, “Addressing Tax Risks Involving Bank Losses” 2010.

OECD, “Corporate Loss Utilization through Aggressive Tax Planning” February 2011

OECD, “Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure” 2011.

OECD, “Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues” March 2012. 等が挙げられる。

2013年2月12日、OECDは、『税源浸食と利益移転への対応』（Addressing Base Erosion and Profit Shifting）に関する報告書を公表している。

BEPS報告書において、BEPSの多くは、軽課税国への無形資産の移転、ハイブリッド・ mismatchesの利用等を組み合わせ、税率の低い国・地域に利益を移転することで生じていると分析し、二重非課税（double non-taxation）を減らすべきであるとしている。多くのBEPSの手法は合法であり、国際課税原則を見直す必要があるとしている。同報告書では、BEPS手法（BEPS strategies）は、親会社の居住地国や子会社の所在地国の課税制度の特性を組み合わせで利用しているので、それぞれの国が単独で多国籍企業のBEPSに対処することは不可能であるとしている。

2013年7月に、「BEPS行動計画（Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting）」である“Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”が公表され、2014年に「2014 Deliverable」を公表した。

ここでは、BEPSに対し、15の行動と期待される成果や期限を明示し、それぞれの取組み期限を設定している。2015年10月に「2015最終報告書」を公表し、G20財務大臣・中央銀行総裁会議に提出し、承認されている。各国、勧告（Commission Recommendation）の下、国内法や租税条約等の改正と新たなルールの策定が実施されることとなった。

勧告は、OECD加盟国のみならず、全ての国に及ぶとされている。日本においても、OECD加盟国としてOECD理事会の勧告に従うことに合意していることを認識すれば、二国間条約の締結・改訂および適用・解釈に当たって、これを尊重することは国際法上の義務である。

今や一新されたOECDの一致した共通ルールとして、OECDで採択された「OECD移転価格ガイドライン」「OECDモデル租税条約」はすでに国際慣習法となりつつある。その成果が、これまでの対応できなかったスキームへ対応できるようになっている。その結果は、課税の強化へと繋がっている。現在においては、上記の取組みは、BEPS1.0と言われている。

BEPS1.0は、実効性に対応したところに特徴があるといえる。しかし、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対する解決案では、デジタル経済やBEPSにおいて残された課題については、今後の課題としている。

BEPS2.0とは、2013年以降に開始しフェーズをわけたことや、デジタル経済への対応を踏まえているとして、BEPS 2.0と言われている。一般的に、①経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対する、各国間の課税権の配分について、新たな課税根拠と利益配分ルールに関する統合的アプローチ（Pillar1）や、②軽課税国への利益移転に対抗するためのグローバルな税源浸食防止措置、Global Anti-Base Erosion（GloBE）の実施（pillar2）と言われている。

その本質は、課税主権、納税者、国籍、居住者、源泉、源泉地、源泉徴収を結びつけるネクサス（Nexus）の問題^{5）}といえる。

BEPS2.0（ここでは、pillar2）へ移行しようとも、所得移転の蓋然性が明確な場合には、個別の否認規定で対処することが求められている。

3 OECD移転価格ガイドラインでの移転価格税制における経済的実質の取扱い

3.1 関連者間取引に係る移転価格税制の見直し（現行TPG）

現在の、「OECD移転価格ガイドライン（2017版、2022年版は金融取引が導入されている）」は、BEPS行動計画（8～10）を踏まえた上でのガイドラインとなっている。

ここでは、価格税制の見直しについてBEPSプロジェクトの意図は、法人がそのグローバル実効税率を引き下げる能力のすべてを除去することではなく、実質を全く有しないかほとんど有しない管轄又は法人の価値創造活動に現実の貢献（actual contributions）を全くしないかほとんどしない管轄の子会社等に利益を配分する移転価格操作によって実効税率引下げの結果を達

成する能力を制限し又は除去しようとしている。

それは、事業活動の場・価値創造の場から無税国・低税国への利益移転を行い、事業活動の場・価値創造の場で生じた利益に課税が行われないようにアレンジメントを仕組むアグレッシブ・タックス・プランニング（ATP）によるBEPSに対処することが、当該アレンジメントの法的状況について、契約等の法形式、法的所有権、法的帰属、法的実質などの概念のみを使用することでは限界があることを認識した。

BEPSパッケージは、そのようなアレンジメントによるBEPSに対処するために、無形資産の定義を広範かつ明確に法定し、無形資産の移転及び使用に関する利益を価値創造に応じた配分を行うため、無形資産の所有や評価、費用分担契約、リスクと資本について実質を重視し、経済的所有権、経済的帰属、経済的実質などの概念を用い、法的に契約上リスクを引き受けているとか資金を提供しているとかいうだけで実質のない事業体に不適切な利益が帰属しないようにしている。

関連者間取引において、TPGは「経済的に関連のある性格」(economically relevant characteristics) (略して「経済的特性」という) という概念を用い、法的状況でなく経済的状況 (economically circumstances)、リスクについても「経済的に重要なリスク」 (Economically significant risk) 概念を用い、法的帰属でなく経済的帰属によるなど、経済的実質を重視する。

事業活動にはさまざまなリスクがあるが、私法上契約においてリスク配分 (allocation of risk)、リスク移転は自由であるが、BEPS パッケージでは、「リスク管理」 (risk management) と「リスクの支配／コントロール」 (risk control) を区分し、資金だけを提供する実体のないキャッシュ・ボックス (cashbox without relevant substance) スキームに対処するため、「リスクの引受」にはリスクの支配とリスクを引き受ける財務能力が必要であるとし、機能を伴わない資本提供にはリスクフリーリターンしか認めないこととしている⁶⁾。

現在のTPGは、実質主義の意義を広義でとらえ、多国籍企業グループの損益は、契約上のリスク配分などの私法上の法律構成 (legal structure) でなく、価値創造・事業活動が行われる場所に基づいて、グループ企業が活動する管轄に配分されるという原則を実質主義といい。実質課税 (substance-based taxation)⁷⁾ へのシフトを示してきた。

なお、米国では、GAAR (7701(o)条) と移転価格税制の棲み分けは、必ずしも明確ではないが、移転価格課税の強化は行われている⁸⁾。

OECD移転価格ガイドラインは拘束力のないソフトローではある。しかし、今やOECD/G20のBEPS包摂的枠組み (Inclusive Framework on BEPS (以下「IF」という)) の下、国際慣習法の観点、さらに、「移転価格の国別プロファイル」の公表⁹⁾ において拘束力のあるものとなってきている。

3.2 移転価格税制における機能リスク分析

移転価格税制における機能リスク分析は、TPG「第1章D 独立企業原則の適用のための指針」で詳細に示されている。

現実の取引を正確に記述するために、関連者間の商業上又は財務上の関係において特定される必要がある経済的な特徴又は比較可能性の要素は、以下のように分類される¹⁰⁾。

1. 取引の契約条件 (D.1.1)
2. 取引の各当事者が使用する資産及び引き受けるリスクを踏まえた各当事者が果たす機能(当事者が所属する多国籍企業グループによる、より広範な価値創造にその機能がどのように関係しているかを含む)、取引をめぐる状況及び業界の実務 (D.1.2)
3. 譲渡される資産や提供される役務の特徴 (D.1.3)
4. 当事者及び当事者が活動する市場の経済状況 (D.1.4)
5. 当事者が採用する事業戦略 (D.1.5)

その後、ローカルファイルを中心に記述していく。

現在、これらの比較可能分析を法定化している動きや、取引の契約条件¹¹⁾を、ここに「商業上または資金上の関係 (Commercial or Financial relations)」を求めている。これらの分析により、多くの国外関連取引の把握が可能となる¹²⁾。

日本においては、移転価格事務運営要領(指針)や事例集において事例で適用ケースを示している。

移転価格事務運営要領は、通達でありソフトローである。本来は法化すべきであると考えられる¹³⁾。本庄資教授は、「勧告の実施を通達や事務運営要領に導入するだけに留めれば、租税法律主義と相容れない実質課税の原則に係る議論を繰り返すだけに終始し、同勧告の実効性を期待することができないのではないか」「実質課税の原則を立法化しない場合、我が国では裁判所で、実質といっても法的実質か経済的実質かの議論を繰り返し、租税法律主義を盾に明文の個別的否認規定が法定されていない以上否認できないとか、課税要件事実に関する法規のメカニカルな文理解釈で課税要件該当性を回避することや、非課税規定の非課税要件・租税減免規定の減免要件を充足するように法形式をアレンジすることについての議論を繰り返すことになるのではないか¹⁴⁾」と指摘している。ソフトローとしての取扱いについては、今後の課題となっている¹⁵⁾。

4 移転価格税制の適用／経済的実質を巡る租税訴訟の増加

4.1 移転価格税制における経済的実質を巡る租税訴訟の増加

移転価格税制の経済的実質への転換の結果は、課税の強化、紛争解決の増加につながっている。各国において多くの税務訴訟が提訴されているところになっている。

日本においては、まだ経験が不足しているだけと現状評価できる。今村隆教授は、「移転価

格税制で、法的実質と経済的実質というのは非常に難しい問題かと思います。新ガイドラインは、リスク分析、機能分析ということで、経済実質に軸足のウエイトを置いていると思われます。ただ、私としては、APAとか相互協議では何ら問題はないかと思いますが、いざ訴訟になったときにそれで果たして、もつのだろうかとか疑問を持ちます。裁判官に納得してもらえるのだろうかということが懸念されます。経済分析はもちろん、経済実質などが、重要なことは私も異論はないのですが、それだけではもの足りないのではないかと思います¹⁶⁾」と警鐘をならしている。

そこで本研究では、各国の司法において、「現実の取引を正確に記述すること」を実施し、または裁判においても、経済的実質に引き直された事案を取り上げ整理している。表1参照。

現在の取組みが将来年度の移転価格税制のルールに基づき執行される（更正期間は7年）ことを十分に認識する必要がある。同時に過去に起こったトランザクションが現行税制で否認されることを意味する。

表1 経済的実質を巡る租税訴訟の一覧表

国	事件名	日付	裁判	事件番号 Case No	概要（争点項目）	TPGパラグラフ、 参考とした資料等
イタリア	Italy vs Costa Crociere SpA	July 2024	Supreme Cour	20228/2024	金融取引、ローン、 合法性	10.80. ~10.89. French Guidance on Intra Group Loans The South African Revenue Service (SARS) issues Arm's Length Guidance on Intra-Group Loans
オランダ	Netherlands vs "Agri B.V."	July 2024	Court of Appeal	22/2419 (ECLI : NL : GHAMS : 2024 : 1928)	事業再編、無形資産、 評価方法	附属書I例 28, 2.175 ~6.171, German Guidance on Business Restructuring and Valuation issued in October 2010
スロバキア	Slovakia vs Marelli PWT Kechnec Slovakia s.r.o.	April 2024	Administrative Court	KE-7S/148/2020	ベンチマーク分析、 合法性、 移転価格評価方法	1,9, 2.109-2.112, 2.133, 3.9-3.11, 3.20, Poland issues tax clarifications on transfer pricing - No.4: Transactional Net Margin Method (TNMM)
スウェーデン	Sweden vs Meda AB	April 2024	Administrative Court of Appeal	6754-6759-22	経済的実質、 無形資産 - のれんノ ウハウ特許, 法的所 有権	第6章別添 I 事例16, 6.61-6.68, 6.72,

各国の裁判例を踏まえた移転価格税制における経済的実質の記述の取扱い

スロバキア	Slovakia vs Marelli PWT Kechnec Slovakia s.r.o.	April 2024	Administrative Court	KE-7S/148/2020	ベンチマーク、 範囲と中央値、 描写-形よりも物質、 合法性-正当性-合憲、 移転価格法	3.20, 3.9-3.11, 1.9, 2.109-2.133, Poland issues tax clarifications on transfer pricing - No.4: Transactional Net Margin Method (TNMM)
スウェーデン	Sweden vs Meda AB	April 2024	Administrative Court of Appeal	6754-6759-22	無形資産、法的所有権、実際の取引、リスクコントロール、ライセンス契約、利益分割法	6.61-6.72、6章事例16
	Sweden vs Twilio Sweden AB	February 2024	Administrative Court of Appeal	17-22 (KRNG 2024-02-22, mål nr 17-22)	事業再編、無形資産、無形資産の譲渡、ライセンス契約	9.110, 9.60, 9.57, 第6章別添 I 事例2, 20, 23, 6.161, 6.174-6.176
ポルトガル	Portugal vs A S.A.	November 2023	Supreme Administrative Court	0134/10.3BEPRT	買収、経済的実体、未収入金の配当金の譲渡、譲渡をローンとみなし、独立企業間利子	1.1140-1.148, 10.10
米国	US vs GSS HOLDINGS (LIBERTY) INC.	September 2023	U.S. Court of Appeals	21-2353	GAAR、経済的実体、ステップ取引、損失の認識、ステップ取引の法理	1.141-1.147
イタリア	Italy vs Otis Servizi s.r.l.	August 2023	Supreme Court	Sez. 5 Num. 23587 Anno 2023	金融取引、キャッシング、利息、ライセンス契約、ロイヤリティ評価	2.66, 6.144-6.152, 10.126-10.128, 10.187
ポーランド	Poland vs “E S.A.”	June 2023	Provincial Administrative Court	No I SA/Po 53/23	商業的に不合理な取引、GAAR、商標、法的所有権、	1.141, 6.59, 6章事例 I 2, 15, 21 6.70-6.75, 6.133
イスラエル	Israel vs Medtronic Ventr Technologies Ltd	June 2023	District Court	31671-09-18	事業再編、無形資産の譲渡の認識	2.175, 6.58, 6.147, 6.212. 6章事例23, 9.69, 9.52, 9.56 9章事例22, 28
スイス	Switzerland vs “L-T Loan AG”,	May 2023	Administrative Court	SB.2023.00014 (URT.2023.24583)	立証責任、キャッシング、金、金利、マイナスの利息	10.50-10.53, 10.85 10.115-10.124
オランダ	Netherlands vs “Agri B.V.”,	September 2022	District Court	AWB-16_5664 (ECLI:NL:RBNHO:2022:9062)	事業再編、再編の結果の認識	6章事例28 2.175 6.171-6.178
ハンガリー	Hungary vs “Meat Processing KtF”	August 2022	Directorate of Tax Appeals	K.700777/2022/18 (6-KJ-2022-786)	前払債権、利息を支払われなかった会社に付与されたローン	7.15 10.89, 10.90-10.95, 10.107-10.108 (本判決では、2010年版TPGを使用)

韓国	Korea vs “IP developer”	June 2022	Tax Court	2022-0014	経済的実質、特許の譲渡、技術報酬とロイヤルティとの関係、ロイヤルティ・ライセンスの支払	6章事例2,3,18 1.48 6.130 6.13,6.34.6.73.6.78.6.91.6.10. 2018:ATO Taxpayer Alert on Mischaracterisation of activities or payments in connection with intangible assets (TA 2018/2)
イスラエル	Israel vs Medingo Ltd	May 2022	District Court	53528-01-16	事業再編、ステップ取引、知的財産の売却	6章事例22, 23, 28 6.147 9.69 6.58 9.56.9.62 2.175 6.212 Report on the Application of Economic Valuation Techniques (2017)
ポーランド	Poland vs “Fertilizer Licence SA”,	April 2022	Provincial Administrative Court	No I SA/Po 788/21	商標の譲渡、譲渡対価を使用料で回収、支払条件、無形資産の使用、DEMPE	9.57-9.60 6.35-.6.36.6.66-6.71 German TP-Legislation updated as of June 2021
ポーランド	Poland vs “Sport O.B. SA”	March 2022	Provincial Administrative Court	No I SA/Rz 4/22	商標、事業再編、商用の使用料、商標の減価償却、商標のライセンスの支払、レンジ、従業員がいない、所有権とDEMPEの分離	9.57-9.60 6.66-6.71 6.35-6.36 German TP-Legislation updated as of June 2021
ルクセンブルク	Luxembourg vs “AB SARL”,	March 2022	Administrative Court	No 46132C	金融取引、Mandatory Redeemable Preference Shares (MRPS)、配当または利息、株式または負債/ローン、隠れた利益処分、	10.3,-10.12
オーストリア	Austria vs C-Group	March 2022	Bundesfinanzgericht	RV/7102553/2021	金融取引、株式または負債/ローン、無利息ローン、グループ内ローン	10.69-10.89 September 2017 : Transfer Pricing Risk Assessment in the Mining Industry July 2017 : ATO guidance on related party financing arrangements

スウェーデン	Sweden vs Pandox AB	February 2022	Administrative Court	12512-20, 12520-12523-20 and 13265-20	立証責任、リスクのコントロール、残余利益の権利、TPGの法的地位、納税者の選択、リスクフリーリターン	1.83. 1章事例1 1.65-1.70 6.34 1.147-1.148
--------	---------------------	---------------	----------------------	---------------------------------------	--	---

出典：著者作成

※詳しくは、原文を参照されたい。Transfer pricing and tax avoidance case laws (TPcases.com)、EU-Law データベース、Georg Kofler et al. “Tax Treaty Case Law Around The Globe 2023” IBFD, May 2024. 他。

※字数制限により概要については、割愛し、事件内容のカテゴリーやキーワードを記載している。また、移転価格税制、国際課税を巡る租税訴訟は多くある。本稿で取り上げた判例・裁判例は、移転価格税制における経済的実体を正確に記述していないとしたものや取引を引き直した事件を対象としている。

※対象について、OECD 移転価格ガイドライン 2017 を踏まえた国内法に基づいて適用された事業年度を掲載している。そのため、確認のとれない 2010 年以前の適用対象年度の事件を取り上げていない。

※経済的実質に引き直された事案をみていく過程でその多くは、OECD 移転価格ガイドラインに記載されていることから、一覧表では TPG パラグラフ番号を示している。

4.2 各国がユニラテラルな課税ルールで対処するには限界がある（モラルハザードの論点）

日本の国内裁判所では、TPG は法源として尊重されていないと考えられる。

しかし、OECD 加盟国および他の国でも、移転価格税制を有する国における移転価格調整においては国際的コンセンサスとして機能している。

日本を含め、先進国・新興国において TPG が判断基準として、今後とも活用されることが、国際的二重課税の防止、課税紛争の未然防止と解決のために最も重要と考えられる。そのため、「移転価格ガイドラインを遵守している」という各国の文言は重要となる。

OECD は、これらの文言がモラルハザード（moral hazard）を起こさないよう抑止している¹⁷⁾。

ここで、各国において一貫性がなく、ユニラテラルな課税ルールの創設を競うことになると、国際的二重課税や、はたまた国際的二重非課税を起こす恐れがある。

TPG が国際的コンセンサスとしての機能を維持するには、TPG の枠組みが崩れないように、できる限り、グローバル・ビジネス・プラクティスとして行われる種々の取引に関する税務上の取扱いを明確化する必要がある。

4.3 取引の正確な記述の法制化の必要性

移転価格税制では文書化が重要であるが、特定のターゲットを絞らずにあらゆる取引について「正確に記述すること」は、納税者および税務当局の双方のコンプライアンス負担を必要以上に加重する。また機能リスク分析のスタートが契約から認識するとしても全ての事象を全て正確に記述することは、現実的には厳しく、相対的真実に近い考え方になる。しかし、商業上

(commercial) を証明するには、これらを明確に文書に示す必要がある。

仮に、親子間、国外関連者間、第三者間と取引を行う多国籍企業に一律に詳細な取引の正確な記述を要求することは、税務当局が一般的否認規定の適用や、移転価格課税の引き金となる可能性が極めて高い。そのため、取引の正確な記述の用語の定義や主要な範囲についても明確化や法制化していくことが望ましい。

5 むすび

本研究に至った背景には、所得の蓋然性がある場合を除き、『OECD 移転価格ガイドライン 2017』より本格的に機能リスク分析を主とした実質課税が影響していると考えられる。その結果は、米国においても、移転価格課税の強化を行い、新興国では、移転価格課税の導入（適用）を始めている。いわゆる、各国移転価格課税の適用が増えてきている（手法が馴染んだ）ともいえる。増加の関係性から、事前確認・相互協議も殺到し申込件数の増加、繰越件数の増加も目立ってきている。課税の強化は、移転価格訴訟の増加も意味する¹⁸⁾。紛争解決が拗れた場合によっては、相互協議の決裂である日本は経験したことのない仲裁も今後はあり得ると考えられる。

BEPS プロジェクトの勧告に沿い、ATP に対処するには、これまでどおり「法形式の濫用」を禁じるほか、取引やアレンジメントの実質（法実質でなく経済実質）を重視する課税ルール立法措置（個別的否認規定、又は一般的否認規定）を講じる必要があるが、日本においては、一般的否認規定はなく、判例法で対応しているところである。そのため、移転価格税制での国際的租税回避防止規定はより一層重要となる。

経済的実質へ切り替え、機能リスク分析においても、国内はもとより、明確な定義と適用プロセスは、各国法定上定まっていない。その多くがソフトローの扱いになっている。そのため、納税者、税務当局、税務仲介者とポジション別に同じ結果になりえるのか今もなお課題がある。各国が独自の裁量権で好き勝手に法規されるよりは、共通課税ルールでの落とし込みが重要となると考えられる。その際に、機能リスク等の用語の定義も、広く定義するか、狭く定義するか等の如何により二重課税、二重非課税を容認することに十分留意する必要がある。

日本においては、「移転価格ガイドラインに遵守している」と記載していても、実際の適用の場面では、事務運営指針でのレベルであり、各国の実務慣行と齟齬が生じてきている。

日本親会社・海外子会社のアウトバウンド課税を想定すると法的安定性、予測可能性を確保するには課題が多くあると指摘する。

注

1) Delineation について、国税庁仮訳は「描写」と訳している。本稿では、日本租税研究協会編（本庄資訳）

- 「BEPS プロジェクト 2015 年最終報告書（行動 3, 4, 8-10, 14）」日本租税研究協会を使用し「記述」としている。Delineation の意味するところは、現実の取引を正確に移転価格文書（主にローカルファイルに）記述することが求められている。
- 2) 詳細は、本庄資「濫用的国際租税回避の防止規定の必要性～BEPS プロジェクト勧告に伴う国内法改正と GAAR 導入の是否認論議を中心に～」『租税研究』（2016）2 月号参照。
- 3) 移転価格事務運営指針 1-2(3)
- 4) HMRC「移転価格業務のガイダンス: 現実の取引の正確な記述: リスク配分; INTM485023 - Transfer pricing operational guidance: Accurate delineation of the actual transaction: Risk allocation」2024 年 1 月 17 日、同「INTM485021 移転価格運用上のガイダンス: 比較可能性分析; INTM485021 - Transfer pricing operational guidance: Comparability Analysis」、同「INTM485022 - Transfer Pricing の運用ガイダンス: 現実の取引の正確な記述: 経済的に関連性のある特性 INTM485022 - Transfer pricing operational guidance: Accurate delineation of the actual transaction: Economically relevant characteristics」。
- 5) IFA, “Finding the meaning of nexus for taxes – past, present and future” Cape Town, 2024. Edoardo Traversa “Tax Nexus and Jurisdiction in International and EU Law” IBFD November 2022.
- 6) TPG1 章、1 章 D.1.2.1. 商業上又は財務上の関係におけるリスク分析参照。
- 7) 本研究では、国内取引、国内でこれまで議論してきた、「法形式と実質」について議論するものではないため、本研究の対象外とする。なお、TPG2017 より、「形式より実質」のルールは、「取引の正確な記述」のプロセスに組み入れられている。
- 8) IRS ニュースリリース、IR-2023-194, 2023 年 10 月 20 日。IRC 482 内国歳入法規則 § 1.482-1(d) (3) (ii) (B)。LB&I メモランダム (LB&I-04-0422-0014)
- 9) OECD から「What is the role of the OECD Transfer Pricing Guidelines under your domestic legislation?」という質問に日本のプロフィールでは、「必要に応じ OECD 移転価格ガイドラインを参考にし、適切な執行に努める」とし、移転価格事務運営要領 1-2(3) をプロフィールで示している。移転価格事務運営要領 1-2(3) において「移転価格税制に基づく課税により生じた国際的な二重課税の解決には、移転価格に関する各国税務当局による共通の認識が重要であることから、調査又は事前確認審査に当たっては、必要に応じ OECD 移転価格ガイドラインを参考にし、適切な執行に努める」としている。
- 10) パラグラフ 1.36.
- 11) HMRC、パラ 42 では「契約条件は、根本的な機能や制御に関係なく、固有の価値を持つ場合があります」としている。
- 12) 報酬の商業構造については、日本にはない概念であり、今後の課題となる（TPG パラ 2.64）。また TPG では、移転価格ポリシーと現実の運営方法も一致していない。
- 13) 前掲注 3、155–156 頁。
- 14) 前掲注 3、参照。
- 15) 日本においては、OECD モデル租税条約、同コメンタリー及び TPG をソフトローとして法的拘束力がないとしている。法的拘束力がないものは、国内裁判所で法源とならない。しかし、諸外国では、上記の内容も参照され、拘束力があるものと変化してきている。本来は、OECD 加盟国としてはこれらに準拠し、実施する必要があるので、既存の国内法や租税条約の解釈の指針とするだけでなく、実施するために国内法でこれを成文化化する必要があると考えられる。本研究の対象外のため割愛するが、今後の課題となる。
- 16) 今村隆「移転価格税制と OECD 新ガイドライン」『税大ジャーナル』第 30 号 (2019)、16 頁。

- 17) BEPS8-10 の discussion draft で議論した内容となっている。多くのご意見があった項目である。詳しくは、原文を参照されたい。
- 18) 大城隼人「事前確認・相互協議における効率化の追求－米国 APMA プログラム、OECD の相互協議への取組みを参考として－」『会計プロフェッション研究』第 19 号 (2024) 参照。

参考文献

1. 大沢拓編著『移転価格ローカルファイル作成実務と実践上の留意点』清文社 (2018)
2. 大城隼人『移転価格税制の紛争解決に関する研究』税務経理協会 (2014)
3. 大城隼人「事前確認・相互協議における効率化の追求－米国 APMA プログラム、OECD の相互協議への取組みを参考として－」『会計プロフェッション研究』第 19 号 (2024)
4. 本庄資「国際課税における重要な課税原則の再検討 (第15回) BEPS Action 8, 9, 10 (TPG 第1章改訂、否認、リキャラクタライゼーションと特別措置の採用) をめぐるビジネス界・主な租税実務家の意見の焦点」『租税研究』(2015) 10 月号
5. 本庄資「国際課税における重要な課税原則の再検討 (第 19 回) 国際課税において実質課税の強化 (国内法化) を促す OECD G20 BEPS プロジェクトの合意・勧告」『租税研究』(2016) 5 月号
6. Australian Taxation Office (ATO) “, Practical Compliance Guideline” PCG 2017/1.
7. Aurélien Mallaret, “Functional Analysis Goes Before the French Supreme Administrative Court: A Short-Term Win for the Taxpayer, Long-Term Uncertainty for the Future” European Taxation: Vol. 62, Issue 5, 2022.
8. Andreas Bullen, “Arm's Length Transaction Structures: Recognizing and Restructuring Controlled Transactions in Transfer Pricing” IBFD Doctoral Series; Vol. 20. IBFD, 2011.
9. E. Hutten, Tax Professionals Under Societal Pressure: A Dutch Case Study on Responses to BEPS, Chapter 4. (pp. 49-65)
10. Gustavo Weiss de Resende, “An Answer to Aggressive Tax Planning with Intangibles” IBFD Doctoral Series November 2024.
11. HM Revenue & Customs, “Promotional material Help with common risks in transfer pricing approaches – GfC7” Published 10 September 2024
12. HM Revenue & Customs, “INTM485025 - Transfer pricing operational guidance: Accurate delineation of the actual transaction: Risk” 17 January 2025.
13. IFA, “Finding the meaning of nexus for taxes – past, present and future” Cape Town, 2024.
14. Edoardo Traversa “Tax Nexus and Jurisdiction in International and EU Law” IBFD November 2022.
15. Jonathan Schwarz, “Are legal rights irrelevant for transfer pricing after BEPS Actions 8, 9 and 10?” Kluwer International Tax Blog November 15, 2015.
16. KPMG, “A Global Survey on the Application of the Control of Risk and DEMPE Frameworks: India and South Korea” tax note Tax Notes International, August 12, 2024, (pp. 973)
17. Li, Jinyan, “The Misuse or Abuse Exception: The Role of Economic Substance” Arnold, ed. The GAAR: Past, Present and Future. Canadian Tax Foundation, forthcoming, 2022.
18. Mirna Solange Screpante, “The Full Federal Court Rules against the ATO in the Glencore Case: How Far Can Reconstruction Go under the OECD Guidelines and Domestic Law?” International Transfer Pricing Journal May/June 2021.
19. OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013.

20. OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD Publishing, Paris.
21. OECD, Public comments received on discussion draft on Actions 8, 9 and 10: revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (Including risk, recharacterisation and special measures), 10/02/2015.
22. OECD, Public comments received on discussion draft on Actions 8, 9 and 10: revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (Including risk, recharacterisation and special measures), 10/02/2015.
23. Robert T. Cole, William Byrnes, "Framework for U.S. Transfer Pricing Analysis Under Treasury Regulation Section 1.482 and the OECD Guidelines Compared" Legal Studies Research Paper Series Research Paper No. 16-57
24. S. Hebous, Global Firms, National Corporate Taxes: An Evolution of Incompatibility, in R. de Mooij, A. Klemm, V. Perry, Corporate Income Taxes Under Pressure, International Monetary Fund 2021, Chapter 4 (pp. 33-56).
25. TIGTA, "Tax Avoidance From Multinationals Tests IRS, TIGTA Says- Final Audit Report – The IRS Faces Challenges to Address Tax Avoidance Strategies of Large Multinational Corporations (Audit No.: 202240024)" tax note, August 26, 2024.
26. Tim von Oelreich, "Swedish Administrative Court Rules in Favour of the Taxpayer in a Transfer Pricing Case About Control and Substance" International Transfer Pricing Journal: Vol. 29 Issue 5, 2022.
27. Werner Haslehner, Marie Lamensch, "Taxation and Value Creation" IBFD 2021.

(おおしろ はやと・青山学院大学会計プロフェッション研究科特任准教授)