

〔論 説〕

OECD 移転価格対策の今後のあり方

江波戸 順 史

はじめに

近年、OECDが租税回避の防止に向けて動いているという報道がある。確かに、OECDは、BEPSプロジェクトを立ち上げ、租税回避の防止に取り組んでいる。これは、国際的な租税回避の深刻化を原因とすると考えられる。移転価格との関係では、スターバックスによる租税回避が記憶に新しい。その他には、GoogleやAppleが、ダブルアイリッシュという方法とコストシェアリング契約を組み合わせ租税回避を試みている。

確かに、租税回避は防止されなければならないが、それぞれの国の課税権に関わる問題なので、それにOECDが介入すべきかには疑問がある。OECD移転価格対策は、独立企業原則に基づくのだから、その目的は、関連者間取引における特別な条件を排除して、非関連者間取引と同様に税務上処理することにある。これは、関連者間取引と非関連者間取引のパリティ (parity) であり、国際取引の公正性の追求である。

この観点からすると、OECD移転価格対策は、租税回避の防止よりも、むしろ経済的二重課税の回避に積極的に取り組むべきではないだろうか。経済的二重課税は、ある国が租税回避の防止を目的に移転価格税制を適用した結果生じる副作用である。現行のシステムでは、経済的二重課税は、相手国が相互協議の合意内容に基づき対応的調整を実施することで回避される。しかしながら、相互協議に合意義務がないため、経済的二重課税が回避されるかは不確かである。

本稿では、このような問題意識のもと、国際取引の公正性の観点から、OECD移転価格対策のあり方を模索する。先行研究では、OECD移転価格対策に関して、移転価格ガイドラインの検討に終わるものが多く、その方向性やあるべき形に関しては研究されていない。そこで、本稿は、この点に取り組み、OECD移転価格対策が、国際取引の公正性を基礎に、経済的二重課税の回避を目的にすべきことを明らかにする。

I. OECDの移転価格対策の枠組み

1. 独立企業原則に基づく移転価格対策

OECDが実施する移転価格対策（以下「OECD移転価格対策」）は、独立企業原則にその基礎を置いている。独立企業原則は、その内容から「国際取引の公正性」を求めていると言えよう。狭義的には、独立企業原則は、関連者間取引と非関連者間取引のパリティを求め

るが、これが国際取引の公正性と位置づけられよう⁽¹⁾。さらに、これを広義的に考えると、独立企業原則に基づけば双方取引に差がないことが求められるので、非関連者間取引では生じない問題が関連者間取引で起きた場合には、その解決に向けて取り組むべきであり、これもまた国際取引の公正性として捉えられよう。

このように、独立企業原則に基づき、関連者間取引と非関連者間取引のパリティのために重要となるのが独立企業間価格（非関連者間取引の価格）である。関連者間取引における移転価格が、独立企業間価格と異なる場合には、移転価格を独立企業間価格に引き直すことで、関連者間取引の特別な条件が排除され、国際取引の公正性が担保されよう。また、OECDモデル租税条約第9条第1項は「真の課税所得」を求めているが、これは独立企業間価格に基づき算定されるべき課税所得と解釈することができる。

なお、経済学的に考えれば、市場が競争的になるためには、価格が情報として機能する必要がある⁽²⁾。一般的に考えても、Berry (1992) が指摘するように、独立企業であれば製品を購入する場合、同類の製品を販売する企業の価格を比較して、より安い価格を提示した企業から製品を購入し、より高い価格を提示した企業から製品を購入することはない⁽³⁾。その反対もまた真である。つまり、独立企業間価格に基づくことで、関連者間取引で設けられる特別な条件は排除され、独立企業と同じように競争的な取引が行われると期待できる。

以上のように、独立企業原則に基づくことで、OECD移転価格対策もまた、独立企業間価格を通して、国際取引の公正性を求める。OECD加盟国である日本でも、租税特別措置法第66条の4第1項に「当該国外関連取引（「関連者間取引」筆者加筆）は、独立企業間価格で行われたものとみなす」と規定され、独立企業原則に基づき独立企業間価格を算定することで、双方取引の公正性が求められる。アメリカ合衆国の場合には、Kauder (1993) が指摘するように、内国歳入法第482条は独立企業原則を明確には規定していないが⁽⁴⁾、財務省規則には「独立企業基準（Arm's Length Standard）が明記されており、その原則的なスタンスはOECD移転価格対策と違いはない。

2. 独立企業間価格の算定方法

OECD移転価格対策において、独立企業間価格は、いわゆる基本三法により算定される。基本三法とは、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法の総称である。原則的には、OECDの移転価格対策は、基本三法によって算定された独立企業間価格により移転価格を更正することを求める。基本三法の仕組みは、以下のとおりであり、その適用要件は比較対象取引の発見である⁽⁵⁾。つまり、関連者間取引に類似した非関連者間取引が比較対象取引と位置付けられ、その取引における価格が独立企業間価格となる。

(1) OECD [14] paragraph 1.6. 独立企業原則（OECDモデル租税条約第9条1項）では「…双方の企業の間には、独立企業間に設けられる条件と異なる条件が設けられ又は課されている時は…（中略）…その条件のために一方の企業の利益とならなかったものに対して…課税することができる」と記されている。

(2) 中里実 [5] pp.51-52.

(3) Berry, C. H. et al. [7] p.733.

(4) Kauder, L. M. [10] p.489.

(5) OECD [14] paragraph 2.31-2.55.

① 独立価格基準法

独立価格基準法では、関連者間取引と類似した取引を行う、比較可能な非関連者間取引（比較対象取引）における価格に準拠して、独立企業間価格が算定される。

② 再販売価格基準法

再販売価格基準法では、独立企業への再販売価格から比較可能対象取引における独立販売マージンを控除して、独立企業間価格が算定される。

③ 原価基準法

原価基準法では、製造等の原価に比較対象取引における独立製造マークアップが加算され、独立企業間価格が算定される。

しかしながら、基本三法は、無形資産にかかる移転価格には適用できないとしばしば指摘される。先述のように、基本三法は比較対象取引の発見をその適用要件とするが、Cavesが主張するように、無形資産には特殊性が高いものが多いので⁽⁶⁾、無形資産に関わる関連者間取引に類似した比較対象取引はほとんどないと言っても過言ではないであろう。ただ、最近では、特に無形資産に関わる移転価格が問題になる場合が多く、OECD移転価格対策もまたそれに対応しなければならない。

現在は、基本三法が適用できない場合には、それに代わる第四の方法が適用できる。OECD移転価格対策では、PS法(Profit Split Method)とTNMM(Transaction Net Margin Method)が第四の方法となる⁽⁷⁾。PS法としては、貢献度分析法と残余利益分割法の適用が可能である。貢献度分析法では、関連者間取引における合算利益が、利益を生み出した貢献度に基づき関連企業間で分割される。残余利益分割法による場合には、第一段階で市場利益が分割され、第二段階で残余利益が関連者間で分割される。TNMMは、関連者間取引と比較可能な非関連者間取引の営業利益率を比較する方法である。

このように、OECD移転価格対策においては、独立企業原則に基づき、原則として、基本三法により独立企業間価格が算定され、無形資産のように特殊性が高く、比較対象取引の発見が困難な事案については、第四の方法としてPS法かTNMMが適用される。これらの方法がOECD移転価格対策の支柱となる。

II. OECD移転価格対策と租税回避の防止

1. 租税国家による租税回避の防止

アメリカ合衆国や日本などの租税国家にとっては、移転価格は租税回避の手段でしかない。租税国家において、租税は、国防、外交、社会保障、教育、道路整備、上下水道、警察、消防など、多様な公共財を国民に供給するための主たる財源（以下「公共財の財源」）でなければならない。しかしながら、国際的に租税回避があった場合には、その財源が海外へ移転されるという懸念がある。例えば、2012年、スターバックスによる移転価格を利用した租税回避が注目されたが、この場合には、イギリスにおいて、その租税回避に相当する公共財の財源がスイスなどへ移転されている。

(6) Caves, R. E. [8] pp.4-5. Cavesは、①公共財(public goods)、②機会主義(opportunism)、③不確実性(uncertainty)の観点から、無形資産の特殊性について考察している。

(7) OECD [14] paragraph 2.58-2.149.

このような租税回避を防止すべく、租税国家は移転価格税制を適用する。関連者間取引における移転価格が独立企業間価格と異なる場合には、移転価格は更正される。この場合の独立企業間価格の算定方法に関しては、OECDによるものと基本的には同じである。アメリカ合衆国でも日本でも、原則として、基本三法が適用され、それが困難な場合には第四の方法が適用できる⁽⁸⁾。ただ、租税国家は、国際取引の公正性よりも租税回避の防止を求める傾向にあり、アメリカ合衆国は特にそれが強いようである。

1988年にアメリカ合衆国において公表された移転価格に関する白書のなかで、利益概念を組み込んだ第四の方法が提唱され、それは租税回避の防止のさらなる強化につながったと言えよう⁽⁹⁾。アメリカ合衆国は、第四の方法のうち、特にCPM (Comparable Profit Method) の適用を試みるが、その方法は独立企業原則に反するとしてOECDの批判を受けることになる。それでも、アメリカ合衆国は1994年に現行のシステムと同じ形の移転価格税制を完成させ、その中でCPMを認めている。

アメリカ合衆国がCPMを導入した理由は、移転価格の複雑化から現行の方法の適用が困難な状況のなか、租税回避を防止し、アメリカ合衆国における公共財の財源を保守するためであったと考えられる。しかしながら、OECDが国際機関である限り、国際取引の公正性を求めるべきであり、租税国家による行き過ぎた租税回避の防止は抑制すべきであろう。

2. 租税回避の防止に与えるOECDの影響

ただ、本来、租税に関わる課税権は租税国家が有するものであって、OECDであろうとも介入すべきではない。この観点からすると、各国が公共財の財源を確保するために課税権を行使するのがあるべき形であり、租税回避に関しては、確かに国際的に生じるのだが、国内の財源が海外へ移転されることが問題なのだから、国内的にその解決が試みられるべきであろう。OECDは、先述のように、国際機関として第三者的に関わるのが望ましく、その解決に直接的に取り組むのは内政干渉ではないかと懸念される。

OECDは、CPMは、関連企業の営業利益率を検証対象とすることから、取引ベースでの調整を求める独立企業原則に基づく方法とは言えないと判断するが、TNMMは関連者間取引の営業利益率を検証対象とするため、その適用は独立企業原則に基づくと考えている。そのため、基本三法が適用できない場合に限り、OECDはTNMMの適用を認めている。日本では、平成16(2004)年度の税制改正においてTNMMが正式に導入された。それは、日本においても、無形資産にかかる移転価格の問題が深刻化するなかで、その問題の解決に向けた取り組みとして位置づけられている。

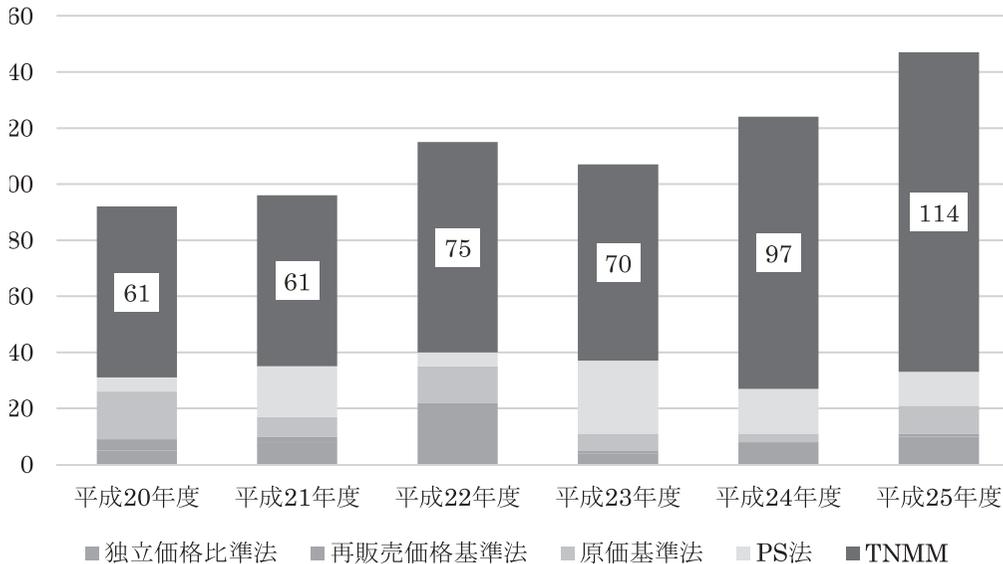
また、OECDは、移転価格に対してAPA (Advance Pricing Agreement) が有効であると認めている⁽¹⁰⁾。APAによれば、当該関連企業と税務当局が移転価格(独立企業間価格)に関して事前に協議するので、移転価格が問題化するのを事前に防ぐことができ、ひいては、租税回避の防止が期待できる。最近では、TNMMとAPAの組み合わせによって、移転価格を処理するケースが増えており、平成20(2008)年度にはそれが60件であったが、

(8) 日本及びアメリカ合衆国の移転価格税制に関しては、江波戸順史 [2] を参照。

(9) アメリカ合衆国における第四の方法とその導入に関しては、Eden, L. [9] が詳しい。

(10) OECD [14] paragraph 4.142-4.146. 特に、paragraph 4.145では、APA (二国間APA及び多国間APA) が経済的二重課税にも効果的である点が指摘されている。

図1 独立企業間価格の算定方法



(出所) 国税庁「相互協議の状況」(平成20年度から平成25年度)より作成。

平成25(2013)年度には114件にまで増加している(図1)。日本のこの動きは、OECDがTNMMを認めていることが背景にあり、この組み合わせが租税回避の防止のために有効であると認識されるためであろう。

この点をみる限り、OECD移転価格対策は、租税国家による租税回避の防止に第三者の立場から関わっていると言えよう。この場合、それが租税回避の防止に対する方向性を、課税権を有する租税国家に示唆する形になっているのは望ましいであろう。

3. 租税回避の防止とOECDの最近の動向

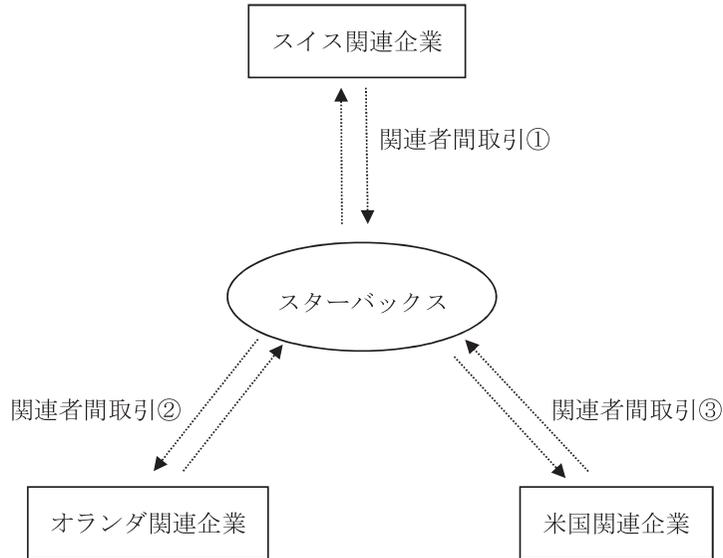
(1) スターバックスによる租税回避

ここ数年では、イギリスでスターバックスが引き起こした国際的な租税回避が注目に値する⁽¹¹⁾。スターバックスが関連者間取引における移転価格を操作することで低税率国であるスイスやオランダに利益を移転していたことが明らかになったのである。この問題の発端は、スターバックスが1988年にイギリスに進出して以来、累計30億ポンド(約4,200億円)の売上高があったのに、法人税はわずか860万(約12億円)ポンドしか納税していなかったことにある。この時、スターバックスは赤字が続いて税金を支払えなかったと弁明しているが、これが租税回避であることは疑う余地がない。

図2には、スターバックスによる一連の取引が示されている。スターバックスは、スイ

(11) 森信茂樹[6]では、スターバックスによる租税回避の防止が、租税国家と企業との間の「租税戦争」を引き起こす原因となったと指摘されているが、このような問題は1970年代にはすでに生じている。トヨタ、日産、ホンダとアメリカ合衆国との間で生じた租税問題は、スターバックス以上に深刻なもので、それは日本を含む世界各国に多大な影響を与えたことは確かである。租税回避とその防止をめぐる租税国家と企業の攻防は半世紀も前から続いているのである。

図2 スターバックスによる租税回避



ス、オランダ、アメリカの関連企業と取引（関連者間取引）を行っていた。まず、関連者間取引①では、スイス関連企業からスターバックスは、原材料であるコーヒー豆を市場価格よりも高い移転価格で仕入れている。また、関連者間取引②では、スターバックスが使用する商標や特許など無形資産にかかる移転価格を高く設定し、オランダ関連企業にそのロイヤルティー（移転価格）を通常よりも多く支払っている。そして、関連者間取引③では、米国関連企業から多額の借金をして、その返済の際に高い利子（移転価格）を設定している。

このように、スターバックスは関連者間取引における移転価格を操作することで、高税率国のイギリスから低税率国のスイスやオランダに利益を移転し、スターバックス関連企業グループ全体の租税負担を軽減しようとしたと考えられる。この結果、被害を受けたのは、イギリスそしてその国民である。租税回避によって公共財の財源が減少すれば、国民が享受するその便益もまた減るのだから、今回、イギリス国民がスターバックスによる租税回避に反発したのも納得できよう。

(2) BEPS プロジェクト

OECDは、2012年、スターバックスやその他企業による租税回避をきっかけに⁽¹²⁾、BEPS (Base Erosion and Profit Shifting: 税源浸食と利益移転) プロジェクトを立ち上げている。居波 (2014) によれば、それは「経済実態と課税実態の乖離を防止する方策を、戦略的かつ分野横断的に検討し、国際的に協調された対応を促すもの」である⁽¹³⁾。また、2013年には、「税源浸食と利益移転への対応 (Addressing Base Erosion and Profit Shifting)」が公表され、そのなかで「BEPSの多くは… (中略) … 税率の低い国・地域に利益を移転すること

(12) BEPSに関しては、アメリカ合衆国及びイギリスの議会公聴会において、スターバックスやGoogle、Appleなどが、その手法について報告を行っている。

(13) 居波邦泰 [1] p.131.

で生じている」と分析されている⁽¹⁴⁾。

このように、BEPSプロジェクトの中心的な課題は税源浸食への対応であり、これは租税回避の防止に他ならない。移転価格に関わるその方向性としては、以下の通りである⁽¹⁵⁾。

- ①親子会社間等で、特許等の無形資産を移転することで生じるBEPSを防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定。また、価格付けが困難な無形資産の移転に関する特別ルールを策定。
- ②親子会社間のリスクの移転又は資本の過剰な配分によるBEPSを防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定。
- ③非関連者間との間では非常に稀にしか発生しない取引や管理報酬の支払いを関与させることで生じるBEPSを防止する国内法に関する移転価格ガイドラインの策定。
- ④移転価格税制の文書化に関する規定を策定。多国籍企業に対して、国ごとの所得、経済活動、納税額の配分に関する情報を、共通様式に従って各国政府に報告させる。

以上のように、移転価格に関わる租税回避を防止するために、BEPSプロジェクトは国内法に関する移転価格ガイドラインの策定を求めている。つまり、これはOECDが各国の国内法のもと移転価格に関わる租税回避の防止を提唱したということであろう。確かに、この場合もまた、租税回避の防止に直接的ではなく第三者的に関わっている点は評価できよう。ただ、それぞれの国の課税権に関わる租税回避の問題は国家間で解決されるべきであり、OECDがそれに関与するのではなく、むしろ、租税回避の防止には、G8諸国が取り組むGAAR (General Anti Abuse Rule：包括的否認規定) による方が望ましいであろう⁽¹⁶⁾。

Ⅲ. OECDによる経済的二重課税の回避

1. 経済的二重課税の回避の必要性

以上のように、近年ではOECD移転価格対策が租税回避の防止を中心に組み立てられており、それも重要なのは確かであるが、しかしながら、OECDはそれ以上に経済的二重課税の回避に力点を置くべきではないだろうか。

もちろん、OECDは国際機関として、各国が抱える国際的な租税問題に取り組むべきである。しかしながら、租税回避は、それぞれの国の課税権に関わる問題である上に、ある国が自国に有利な税制を設置した結果として生じる問題なので⁽¹⁷⁾、OECDが租税回避の防止に向けた方針を打ち出しても、それは一方の国には望ましいかもしれないが、他方の国には迷惑なことかもしれない。さらに、OECDのその方針は、それぞれの国で自国が優位になるように解釈される可能性もあろう。したがって、租税回避は国家間で解決されるべきであると考えられる。

(14) 居波邦泰 [1] p.131.

(15) 居波邦泰 [1] pp.133-135.

(16) 日本を除くG8における国内法に基づく租税回避の防止規定。ちなみに、アメリカ合衆国は、内国歳入法第7701に包括的否認規定を設けている。

(17) 例えば、アイルランドには、多国籍企業の法人税の支払いを軽減する優遇措置がある。GoogleやAppleなどは、これを利用した租税回避を試みたことがある(「ダブルアイリッシュ」)。しかしながら、国際的な批判を受け、2015年の予算案において、優遇措置の廃止が発表された。

各国は、租税回避の防止のために移転価格税制を適用すると考えられるが、移転価格ガイドラインには租税回避の防止に関する記述はない。本質的には、OECD 移転価格対策が求めるのは、国際取引の公正性であって、租税回避の防止を目的としているわけではない。ただ、各国が、移転価格ガイドラインを指針として移転価格税制を適用する結果、OECD 移転価格対策もまた租税回避の防止を目的とするように認識されるのであろう。

現行のシステムでは、ある国が租税回避の防止のために移転価格税制を適用すると、租税条約のもと相手国との間で相互協議が行われ、その合意内容に基づき対応的調整が実施される。この場合、移転価格税制を適用したX国では、海外へ移転された公共財の財源を取り戻すことができるので、その結果を適正であると考えられるであろうが、相手であるY国はそれを否定する可能性がある。Y国からみれば、X国の租税回避の防止は、自国の財源がX国に移転されることを意味する。つまり、租税回避の防止は、一方の国には望ましく、他方の国には望ましくない場合があろう。

このような問題を抱える租税回避の防止に、国際機関であるOECDの移転価格対策が関与するのは望ましくないであろう。OECD 移転価格対策は、ある国だけでなく国際的にプラスの影響を与えるべきであろう。この考えからすると、経済的・二重課税の回避はその要求に合致しよう。経済的・二重課税は、ある国が租税回避の防止を目的に適用した移転価格税制の副作用であるので、その回避は国際的に取り組むべきものであり、国際取引の公正性の観点からも、OECDが実施すべき対策であると考えられる。

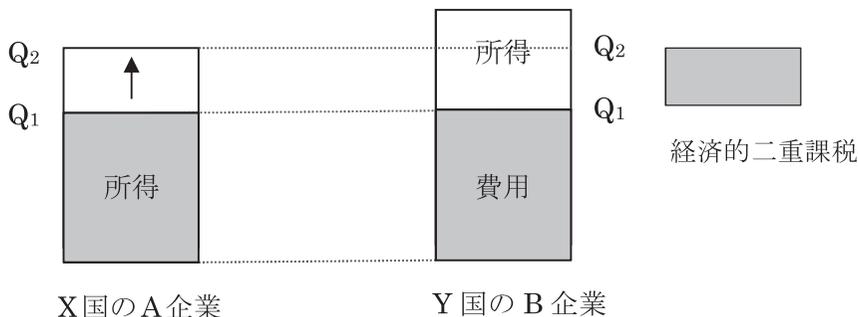
2. 経済的・二重課税の回避策—仲裁—

(1) 租税回避の防止と経済的・二重課税の発生

経済的・二重課税は、租税回避の防止のために、ある国が移転価格税制を片務的に適用したことにより生じると考えられる。その仕組みは以下の通りである。なお、簡単化のために、A企業の費用はゼロで、その所得はすべてB企業への製品の販売によるものとし、他方、B企業の費用は、すべてA企業からの製品の購入にかかったものと仮定する。また、B企業はその製品を一定額で独立企業に再販売すると仮定する。

A企業が市場価格よりも低い移転価格で製品をB企業に販売することで、 Q_1 から Q_2 に相当する所得をB企業に移転し、租税回避を試みたとする。この場合、X国では、その租税回避を防止、すなわち Q_1 から Q_2 の所得を取り戻すために移転価格税制を適用する。しかしながら、それに関するY国との相互協議が失敗に終わった場合、対応的調整が行われな

図3 経済的・二重課税の発生



いので、Y国が残った Q_1 から Q_2 の所得に課税すれば、経済的二重課税が生じる。つまり、X国による租税回避の防止が、経済的二重課税を引き起こした原因である。

この場合、OECDの移転価格対策が租税回避の防止を目的にすると、それはX国には望ましいかもしれないが、Y国にはそうではない場合もあるので、その結果、経済的二重課税が生じる可能性を高めるであろう。そこで、OECD移転価格対策は、国際的な観点から、租税回避の防止ではなく、国際取引の公正性を求め、経済的二重課税の回避に取り組むべきである。

(2) OECD仲裁による経済的二重課税の回避

現在、このような仕組みから生じる経済的二重課税を回避すべく、相手国との間で独立企業間価格に関して相互協議が行われるが、相互協議に合意義務はなく、これが失敗すると経済的二重課税は回避されない。このような二国間では解決が難しい問題に対しては、第三者の立場から監視、指導すること（以下「仲裁」）が効果的であろう。

仲裁の必要性に関しては、Shoup (1985) も認めている⁽¹⁸⁾。その見解によれば、移転価格の問題はそれぞれの国における公共財の財源減少と関わるので、各国が財源の獲得に奔走する限り、一方の国が提示した内容に相手国が合意する可能性は低いであろう。しかしながら、Shoup (1985) が指摘するように、独立企業間価格に関する協議において第三者による仲裁を介すならば、通常の相互協議よりも円滑な協議が期待でき、合意が成立する可能性は高まるであろう。その結果として、国家間における公共財の財源の獲得競争は抑制され、経済的二重課税が回避されるはずである。

OECDは、2007年に「租税条約上の紛争解決手段の改善 (Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes)」の中で仲裁に関する提案を行い⁽¹⁹⁾、2008年にモデル条約に義務的仲裁条項を導入し、2014年には相互協議と仲裁に関する草案（以下「2014年草案」）を公表している。OECDが第三者的に相互協議を仲裁する利点は、第一に、合意義務がない相互協議において、経済的二重課税が生じる可能性を引き下げられることである。第二に、相互協議には合意までの期間に制限がないが、仲裁によれば、その期間の短縮が期待でき、経済的二重課税を回避する期間が短くて済むという利点がある。

ただし、あくまでも課税権は国家が有するものであるので、OECDが強制的に結論を導き出すような仲裁ではなく、相互協議における国家間の齟齬を取り除くような仲裁が望ましいであろう。2014年草案では、OECDモデル条約第9条2項の導入が提言されているが、これはOECDが対応的調整を義務化することに他ならず注意が必要である。対応的調整は、関係する国家間で締結された租税条約に基づき実施されるべきであって、OECDが強制すべきものではない。OECDによる経済的二重課税の回避は、第三者の立場から、国家が有する課税権を尊重しつつ、国際的な公正性を担保するように行われることが望ましいはずである⁽²⁰⁾。

(18) Shoup, C. S. [15] pp.291-306.

(19) OECD「租税条約上の紛争解決手段の改善」に関しては、剣持敏幸 [3] を参照。

(20) 日米租税条約には、仲裁条項が組み込まれた。これにより、日米間における相互協議で解決されない問題は仲裁の対象（一部対象外）となり、その結果として経済的二重課税の回避が期待できる。詳しくは、小林正彦 [4] を参照。

おわりに

本稿では、国際取引の公正性の観点から、OECD 移転価格対策の今後のあり方を模索した。その結論は、以下のようにまとめられる。

OECD 移転価格対策は、独立企業原則に基づき関連者間取引と非関連者間取引のパリティを求める。これは、税務上、関連者取引も非関連者間取引も同様に扱われることを意味する。それならば、関連者間取引だからこそ生じる問題にも取り組み、非関連者間取引と同じように扱われるように措置を講じるべきである。これが、国際取引の公正性であり、OECD 移転価格対策がその基礎に置くべき本質である。

OECD 移転価格対策によれば、原則として、基本三法により算定された独立企業間価格に基づき移転価格が更正される。しかしながら、特殊性が高い無形資産に関しては、比較対象取引の発見が困難であるので、基本三法に代わる第四の方法により移転価格が更正される。OECD の移転価格ガイドラインでは、利益概念を用いた方法は批判されているが、TNMM に関してはその適用が容認されている。

そのような枠組みのもと、OECD 移転価格対策に関して、その目的が租税回避の防止であるかのように注目される場合がある。確かに、OECD 移転価格対策は各国の移転価格税制の方向性を決める指針として位置づけられるので、その関係から各国の移転価格税制の目的と同様に租税回避の防止を求めるように考えられるかもしれない。しかしながら、租税回避は、それぞれの国の課税権が関わる問題であって、OECD が関わる問題ではないと考えられる。

OECD は、国際的な視点から、経済的二重課税の回避を目的とすべきである。ある国だけの問題である租税回避とは異なり、経済的二重課税は国際的な問題であり、ひとつの国が単独で解決できる問題ではない。むしろ、租税回避の防止を目的に、ある国が移転価格税制を適用した結果として経済的二重課税が生じる。そこで、OECD 移転価格対策は、国際取引の公正性を求めて、経済的二重課税の回避に取り組むべきである。

現行のシステムでは、ある国が移転価格税制を適用した後に、相手国との間で相互協議が行われ、対応的調整が実施される。しかしながら、相互協議には合意義務がなく、それが失敗に終われば経済的二重課税が生じる。このような問題に対しては、仲裁が有効であると考えられる。国家間で行われる相互協議を OECD が仲裁することで、国家間だけでは解決が難しい問題の解決が期待できる。それは、国際取引の公正性を担保し、経済的二重課税の回避につながる。

将来的には、移転価格の問題はこれまで以上に複雑化すると予想され、その状況にあっては、国家間で解決できない問題も発生するはずである。OECD 移転価格対策は、そのような問題に対峙し、解決する手段を明示する必要があるだろう。ただ、その時、OECD 移転価格対策に求められるのは、租税回避の防止ではなく、経済的二重課税の回避でなければならないであろう。OECD 移転価格対策は、国際取引の公正性を基礎に、今後起こる移転価格の問題にも取り組むべきである。

参考文献

- [1] 居波邦泰「税源浸食と利益移転(BEPS)に係る我が国の対応に関する考察」『税大ジャーナル』23, 2014年.
- [2] 江波戸順史『独立企業原則の限界と移転価格税制の改革』五紘舎, 2012年.
- [3] 剣持敏幸「『国際的な税の紛争解決手段の改善』(OECD報告書)について—仲裁関連の規定を中心に—」『国際税務』Vol.27 No.8, 2007年.
- [4] 小林正彦「日米租税条約に義務的仲裁条項を導入」『会計情報』Vol.442, 2013年.
- [5] 中里実『国際取引と課税』有斐閣, 2001年.
- [6] 森信茂樹「税の攻防：企業 vs. 国家—租税回避への対応—」『税で日本はよみがえる—成長力を高める改革—』日本経済新聞出版社, 2015年.
- [7] Berry, C. H. et al., “Arm’s Length Pricing; Some Economic Perspective”, *Tax Notes* (February 10, 1992), pp.731-740.
- [8] Caves, R. E., *Multinational Enterprise and Economic Analysis* [3rd ed.] (New York: Cambridge University Press, 2007)
- [9] Eden, L., *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporation Income Taxation in North America* (Toronto: University of Toronto, 1998)
- [10] Kauder, L. M., “Intercompany Pricing and Section 482: A Proposal to Shift from Uncontrolled Comparables to Formulary Apportionment Now”, *Tax Notes* (January 25, 1993), pp.485-493.
- [11] OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs* (Paris: OECD, 1979)
- [12] OECD, *Tax Aspects of Transfer Pricing within Multinational Enterprises* (Paris: OECD, 1993).
- [13] OECD, *Transfer Pricing Guideline for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (Paris: OECD, 1995).
- [14] OECD, *Transfer Pricing Guideline for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010* (Paris: OECD, 2010)
- [15] Shoup, C. S., “International Arbitration of Transfer Pricing Disputes Under Income Taxation”, Rugman, A. M. and Eden, L., *Multinationals and Transfer Pricing* (London: Croom Helm, 1985).

(2015.7.20 受稿, 2015.8.17 受理)

[抄 録]

本稿では、国際取引の公正性の観点から、OECD 移転価格対策の今後のあり方を模索している。OECD 移転価格対策が求める関連者間取引と非関連者間取引のパリティを広義的に解釈すると、非関連者間取引では生じないが、関連者間取引では起こるような問題の解決も試みるべきであり、本稿ではそれを国際取引の公正であると考えている。

近年では、国際的な租税回避が深刻化するなかBEPSプロジェクトが進められており、それとの関係からOECD 移転価格対策の目的が、租税回避の防止であるように認識されるようであるが、租税回避はそれぞれの国の課税権に関わる問題なので、その防止には各国が取り組むべきであり、OECD が関わる問題ではないと考えられる。

それに対して、経済的二重課税は、各国が租税回避の防止を目的に移転価格税制を適用した結果生じる問題であり、国家間では解決がなかなか難しいと言えよう。そこで、OECD 移転価格対策は、国際取引の公正性の観点から、経済的二重課税の回避に取り組むべきであり、相互協議をOECD が仲裁することがその手段として期待される。