

## OECD 移転価格ガイドラインの改正

### 1 OECD 移転価格ガイドラインの意義

移転価格ガイドライン(正式名称:多国籍企業及び税務行政のための移転価格ガイドライン:以下「TPガイドライン」という。)は、移転価格課税における二重課税の排除と同税制の公正な適用を目的としてOECDにより作成され、移転価格税制の国際的な指針となっており、その役割は国際的に認知されているといえる。例えば、日米租税条約の交換公文3では、次のように規定されている。

「(略)、両締約国は、この問題についての国際的なコンセンサスを反映している経済協力開発機構の多国籍企業及び税務行政のための移転価格ガイドライン(以下この3において「OECD移転価格ガイドライン」という。)に従って、企業の移転価格の調査を行い、及び事前価格取決め申請を審査するものとする。各締約国における移転価格課税に係る規則(移転価格の算定方法を含む。)は、OECD移転価格ガイドラインと整合的である限りにおいて、条約に基づく移転価格課税事案の解決に適用することができる。」

### 2 TPガイドラインの沿革

移転価格税制及びTPガイドラインに関連するOECDにおける活動及び報告書等の沿革は次のとおりである。

- ① OECD, Transfer Pricing and Multi-national Enterprises (1979).
- ② OECD, Transfer Pricing and Multi-national Enterprises, Three Taxation Issues (1984).
- ③ TPガイドライン第1章～第5章(1995年7月)

- ④ TPガイドライン第6章及び第7章(1996年4月)
- ⑤ TPガイドライン第8章(1997年9月)
- ⑥ TPガイドラインの多国間事前確認(MAP・APAs)の改正(1999年10月)
- ⑦ 比較可能性の問題点に関する意見募集(2003年4月)
- ⑧ 利益法の問題点に関する意見募集(2006年)
- ⑨ 比較可能性に関する検討試案公表(2006年5月10日)
- ⑩ 取引単位利益法(利益分割法及びTNMM)の問題点に関する意見募集(2008年1月)
- ⑪ 事業再編に係る移転価格の問題点に関する意見募集のための試案(2008年9月)
- ⑫ TPガイドライン第1章～第3章改定案(2009年9月)
- ⑬ TPガイドライン第1章～第3章改定版(2010年7月22日)(以下「改正TPガイドライン」という。)
- ⑭ TPガイドライン第9章(事業再編に係る移転価格の問題点)(2010年7月22日)

以上の沿革をまとめると、移転価格税制に関するOECDの検討は、1979年に最初の報告書が公表され、1995年以降数年間にわたるTPガイドラインで第2段階を迎えたのである。そして、約10年後になり、第2段階で集約したものを再検討することが始まり、7年程度の時間をかけて、2010年7月22日にOECDにおける租税委員会及び理事会の承認を得た2つの報告書が公表されたのである。これらの報告書に基づいてTPガイドラインは見直されることになろうが、これは新たな第3段階といえよう。

### 3 移転価格税制における問題点

移転価格税制の適用に関して、2006年6月の

# Topics of International Taxation

更正所得金額1,223億円（更正税額570億円）という巨額な事案も発生しており、移転価格税制における更正処分件数及び更正所得金額は増加している。このように、最近では、納税義務者側と課税当局側の対立が先鋭化しつつあり、移転価格税制に関する訴訟も増加している。

移転価格税制に関連する事項を大別すると、1つの大きな問題は移転価格決定方法等に関する事項である。もう1つの問題点は、移転価格決定方法に関する事前確認（APA）、相互協議及び仲裁等に関する事項である。APAに関しては、多国間APAが定着し、仲裁に関しても、我が国の場合、平成22年8月に署名された新日蘭租税条約においてこの規定が取り入れられている。したがって、どちらかという、後者の領域は近年において種々の進展があったといえるのであるが、前者の移転価格決定方法については、無形資産を巡る独立企業間価格の決定方法を巡る議論等があり、依然として問題の多い領域といえよう。

改正TPガイドラインの第1章～第3章は、この移転価格決定方法を巡る問題に関する検討結果である。

## 4 改正TPガイドラインの第1章～第3章

本稿では紙幅の関係からTPガイドライン第9章の検討を後日として、第1章～第3章に係る改正の一端について検討する。

現行のTPガイドライン第3章では、取引単位利益法に関する記述があり、取引単位利益法は、利益分割法又は取引単位営業利益法をいうのである。日本の移転価格税制では、平成16年度税制改正において、平成16年に批准書の交換が行われた上述の新日米租税条約の交換公文3においてTPガイドラインの遵守が規定されたことを受けて、TPガイドラインに規定されているが日本の移転価格税制に規定のない取引単位営業利益法が新たに規定されたのである。そして、現行のTPガイドラインでは、この取引単位営業利益法の適用に関しては、最終手段と

いう位置づけである（TPガイドライン：パラ3.50等）。したがって、これまでのTPガイドラインでは、取引単位利益法は、伝統的取引基準法である独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法に劣後する関係にあったといえる。

また、我が国は、新日米租税条約との関連において述べたように、TPガイドラインを国際的なコンセンサスを反映しているものと認識しており、TPガイドラインに沿って国内法の改正が行われるのであれば、納税者の予測可能性が高まると考えているのである。

改正TPガイドライン第2章の移転価格決定方法のパラ2.3において、伝統的取引基準法は、関連者間の状況が商業上及び財務上の関係において独立企業間の状況であるか否かを決定する最も直接的な手段であると述べている。しかし、取引単位利益法が伝統的取引基準法よりも適切であるといえる状況（例えば、個々の関連者が価値のある、あるいは他に類のない貢献をしているような場合等）の場合、取引単位利益法がより適したものであるとも述べられている（改正TPガイドライン：パラ2.4）。

改正TPガイドライン第2章、パートIのAの見出しは、「事案の状況に最も適した移転価格決定方法の選択」であり、パラ2.2において、1つの移転価格決定方法がすべての状況に適合することはないとも述べられており、従前のTPガイドラインでは、伝統的取引基準法に劣後していた取引単位利益法について、改正TPガイドラインでは、利益法の役割をこれまでよりも高く評価することにより、移転価格決定方法の選択も最適な方法の選択という方向に向かっていると見えよう。

したがって、今後は、改正TPガイドラインの内容を受け入れる形で、日本の移転価格税制の改正が行われるのではないかと思われる。

中央大学商学部教授

矢内 一好