

# 移転価格文書化の目的と変化

## 移転価格リスク評価として文書化目的と移転価格調査目的としての文書化目的

### The Purpose and the Change of the Transfer Price Documentation

(2019年3月29日受理)

大 城 隼 人  
Hayato Ooshiro

Key words : 移転価格, 移転価格税制, 移転価格リスク評価, 文書化, 国別報告書

## 抄 録

BEPS行動計画の勧告は、世界共通の国際課税ルールとなっているところであるが、移転価格文書化規定の目的が主に移転価格リスク評価の目的から実際には移転価格調査目的のためと変化してきている。しかし、各国の法規制の動向やタックス・ヘイブンの利用と未だ問題は多く残されている。移転価格文書化の目的が崩れるとなると、紛争解決として残ることを意味する。本稿では、「移転価格文書化規定の目的」の方向性と今後起こりえる問題、税の確実性 (Tax Certainty) について論じている。

### 1. はじめに (問題の所在)

OECD/G20は、2015年にBEPS行動計画を公表し、2017年『OECD移転価格ガイドライン2017』5章が改訂された。

日本の文書化規定は、平成22年度税制改正において、租特66条の4第6項、租特規22条の10に規定された。国別報告書・マスターファイルも平成28年度税制改正により、多国籍企業情報の報告制度（最終親会社等届出事項、国別報告事項及び事業概況報告事項）として整備された。

従来、税務当局は、申告納税制度の下でも情報の非対称性 (asymmetry of information) から納税者について必要情報を入手することができない限り、コンプライアンス・リスクの評価ができず、適切な調査対象の選定も行うことができず、税務調査の実施が行えなかった。その結果、適正・公平な課税が実現できなかった。国際課税の分野でも、各国の課税権の行使は、領土内の範囲に限定され、一般に手続法上の差を設けなければ、立証責任の配分、調査権・徴収権の行使の地理的制限により国外での税務調査を行うことはできないとされている。税

務調査を通じる情報収集も容易にはできない状況であったといえる。なにより、企業と税務当局間、各国との税務当局間の情報の非対称性の問題が根底にはあった。

近年の移転価格文書化・国別報告書の導入により、各国税務当局（権限ある当局 (competent tax authorities)）は、同一国内において、事業活動を行う子会社・支店国別の売上・従業員数・有形資産の等の事業活動規模、税引前当期純利益、納税額の合計額が把握できるようになった。各国財務・税務数値を把握した上で、実効税率 (ETR)、グローバルな損益計算、他国の利益水準分析を行い適正な税務調査が可能になるとし、実施に取り組んでいる。

現在の取り組みは、法の趣旨、目的を顧みない租税法法律主義の下、メカニカルな文理解釈で合法とされるATP (Aggressive Tax Planning: 以下ATPという) に対処するために、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)、経済的所有権、経済的帰属を重視する課税

ルールに切り替える勧告への対処となる。実質に基づいた情報の取扱いとその税務調査も複雑化している時代に来ている<sup>1</sup>。

また、ATPに関する情報が入手できたとしても、これを濫用的租税回避 (abusive tax avoidance) として税務上否認できる根拠規定がなければ租税法主義の下で否認することは困難である。各国は、GAAR (General Anti Avoidance Rules : 以下GAARという) の導入により対処する。日本のみ遅れている状況である。

ポストBEPSと言われる現在においては、税務リスクの増加と税務紛争の解決について納税者及び租税専門家は、方向性について大きな不安と懸念を示しているところである。

今や、BEPS行動計画の勧告は、世界共通の国際課税ルールとなっているところであるが、当初のBEPS行動計画13ディスカッション・ドラフトでの議論とは異なってきている。

すなわち、当初は透明性の確保としての移転価格文書化規定の目的は、(1) 移転価格リスク評価として文書化規定と(2) 移転価格調査目的としての文書化規定のいずれを主目的としているのかが大きな議論であった。それらにかかるBEPS行動計画13に係るコメントは、2014年2月23日に公表され1177頁に及ぶ膨大な量(意見)であり、大きな関心を寄せた。その結果、世界各国の租税専門家は、(1) の移転価格リスク評価としての文書化規定であれば賛成するが、(2) の移転価格調査目的のための文書化規定であるならば反対するという租税実務家の姿勢であった。

しかし、実際には、2015年10月にBEPS行動計画最終報告書が公表され、同年11月に開催されたG20サミット(於：トルコ・アンタルヤ)を経て了承に至っている。最終報告書では、納税者は、①通常、取引価格の設定前に税務上、移転価格が適切かどうか検討するとともに、②確定申告時には、独立企業原則に従ったものとなっているかどうか確認することが求められるとした上で、ローカルファイルについては確定申告書の提出期限までの同時文書化の実施が望ましいとされた。さらに、国別報告書に

ついて、いかなる納税者の所得も、国別報告書のデータに基づいた所得配分方式を基礎に配分しようとするべきではない旨、並びに国別報告書は移転価格リスク評価、その他のBEPSに関連するリスク評価及び統計に使用する旨の勧告がなされている。各国は勧告に基づき国別報告書、マスターファイル、ローカルファイルと国内法の改正を余儀なくされている。

ところが、各国の国内法の改正の動向を確認<sup>2</sup>すると国別報告書、マスターファイル、ローカルファイルと一部のみ改正されている国もある。具体的には、情報の量や適用範囲、罰則規定を含めた法規定が異なる旨を指摘している。文書化要件は、納税者のコンプライアンス・コストと税務当局の行政コストとの均衡を考慮に入れて各国で定めることになる。したがって、国によって異なる結果となる。

最終報告書では、移転価格文書化に関して、各国に対し、CbCレポートの適切な使用、守秘及び整合性を確保することが勧告され<sup>3</sup>。モニタリングしていくとしている<sup>4</sup>。

国別報告書が、二国間条約に基づいて当局間で交換される場合、相互協議の申立は可能であるが、国別報告書が相互協議規定を有さない当局間取決に基づいて交換される場合、両当局間は、望まれない経済効果が個々の事案に生じた場合のケースを含め、このようなケースの解決を目指した意見交換を実施するためのメカニズムを策定するための権限ある当局間合意を締結するものとしている。

移転価格文書化の目的が崩れるとなると、紛争解決(BEPS行動計画14)として残ることを意味する。

従前からある、税務リスクとして、税務調査の頻度、税務調査の公平性、不服申立制度(信頼性)含む、税法例の複雑度、税制の頻繁な改正、税法令の予測可能性、執行の透明性・統一性、税務当局の不正行為、税務当局と納税者との関係、租税条約適用手続、税還付手続等が挙げられる。これらの項目に加え、各国の取り扱いや

<sup>1</sup> 経済的実質に関する情報やその利用についても今後の課題となる。現在においては、法的所有、法的帰属に限定されている。

<sup>2</sup> 各国の国別報告書、マスターファイル、ローカルファイルの国内法改正の動向については、大城隼人「透明性の確保に関する現況と今後の影響」『中国学園紀要』第17号(2018)参照。

<sup>3</sup> (E2.3)、移転価格ガイドライン5.56～5.59

<sup>4</sup> E2.4.2 (実施パッケージ)。モニタリング結果を踏まえて2020年見直しが行われる予定となっている。

プロセスに影響を及ぼし、税の確実性 (tax certainty) は確保されていないところである。

本稿では、移転価格文書化規定の目的の方向性と今後起こりえる問題について論じる。

## 2-1. OECD『移転価格ガイドライン 2017』第5章 (移転価格文書化)

BEPS行動計画13最終報告書、OECD『OECD移転価格ガイドライン2017<sup>5</sup>』では、移転価格文書化制度の3つの目的が示された。

1. 納税者に対して、関連者間取引の価格及びその他条件の設定及びその取引から生じる所得の申告に当たり、移転価格を適切に検討する機会を確保
2. 税務当局に対して、移転価格リスク評価の実施に必要な情報を提供
3. 税務当局に対して、自国納税者への徹底した移転価格調査を適切に実施するために有益な情報を提供 (調査の進捗状況によっては、さらに追加情報が必要となる場合もある)

ここでは、各国の移転価格コンプライアンスがより簡潔で整合性のあるものになるのと同時に、移転価格のリスク評価や調査のためにより対象を絞った有益な情報を税務当局に提供するための文書化制度の策定に当たっての指針が示された (para5.4)。このようなルール策定において何よりも重要な検討事項は、税務当局にとっての移転価格リスク評価などに必要なデータの有用性と、納税者のコンプライアンス上の負担増大とのバランスを取ることである。この点、明確で広く採用される文書化ルールを策定することにより、移転価格上の問題を惹起することを避け、コンプライアンス・コストを軽減することを目的としている。

理想的には、納税者が、入念に作成した移転価格ポリシーの根拠を示す機会として、移転価格文書を活用することが、文書化の重要な目的に適うのであろうが、コスト、時間的な制約、人材の取り合いといった問題によってこうした目的が達成されないこともあり得る。した

がって、最も重要な事項に集中できるよう、各国が文書化要請を合理的、かつ重要な取引に絞り込むことが重要であるとしている (para5.9)。

## 2-2. 日本での透明性の確保に関する方向性

日本においても、勧告に基づき、公正な競争条件 (Level Playing Field) の確立という理念の下、透明性の確保の一環として、国別報告書、マスターファイル、ローカルファイルが求められ現在においては、全て整備されている。

国税庁は、透明性の確保の取り組みとして、国税庁『移転価格ガイドブック～自発的な税務コンプライアンスの維持・向上に向けて～』(平成29年6月)を公表し、移転価格文書化制度の整備等を踏まえた今後の方向性(13-15頁)として、以下の方針で取り組んでいくとしている。

- まず、移転価格文書化制度の周知について引き続き積極的に取り組むとともに、同時文書化義務の導入初年度であることを踏まえ、同時文書化義務が適正かつ円滑に実施され、さらに適正な申告により移転価格税制上の問題を未然に防止するよう、同時文書化対象取引に関する個別照会への対応を重点的に推進します。また、同様の観点から、同時文書化義務の対象となる企業を訪問し、ローカルファイルの作成状況を確認しつつ、必要に応じて指導、助言等を行います。さらに、移転価格税制に関する啓発を進めるため、「移転価格上の税務コンプライアンスの維持・向上に向けた取組」を今後も実施します。
- 納税者の予測可能性を高めるとの観点から、我が国の課税権に配慮しつつ、事前確認に関する相談に的確に対応していくとともに、事前確認審査については、引き続き、審査の効率化を図り、適切な処理に努めます。また、納税者の予測可能性を一層高めるという観点も考慮の上で、OECD 移転価格ガイドラインの改訂をはじめとした国際的な議論も踏まえながら、今後とも、運用の明確化を図るとともに、納税者が自発的に対応するために有用な情報を発信します。
- なお、移転価格税制を適正・公平に執行するとの観点から、確定申告書の情報をはじめ、あらゆる資料及び情報を収集・分析・検討して移転価格税制上の問題の

<sup>5</sup>OECD『OECD移転価格ガイドライン2017』。日本租税研究協会訳と国税庁仮訳がある。詳しくは、原文を参照されたい。

有無を確認し、海外への所得移転が想定される事案など、移転価格調査の調査必要度が高い事案について、重点的に移転価格調査を実施します。

- さらに、BEPS プロジェクトに関連し、外国税務当局がBEPS プロジェクトの最終報告書の勧告に沿ってCbC レポートを入手、使用等していくことが重要であることを踏まえ、OECD 租税委員会におけるモニタリングにも参画し、外国税務当局によるCbC レポートの入手、使用等に関し、国税局の相談窓口を通じて企業の皆様から頂いた情報も参考としながら、外国税務当局に対して、CbC レポートの使用に関するBEPSプロジェクトの勧告の遵守を求めてまいります。

ローカルファイルの作成等は、申告納税制度の下で、納税者が自らの適切さについて検証する等の観点から義務化されたものであることのほか、BEPSプロジェクトの最終報告書を踏まえれば、平成29(2017)年4月1日から、ローカルファイルの作成等に向け、取引時等に移転価格の検討等を行っていくことが望ましいとされ、他要素として、「同時文書化対象取引に関する個別照会」「移転価格文書化制度に関する指導、助言等のための企業訪問の実施」「移転価格税制の適用基準の明確化と納税者の自主的な検討に資する情報の発信」「事前確認の適切な処理」「TPCG（移転価格上の税務コンプライアンスの維持・向上に向けた取組）の実施」「移転価格調査の適切な実施」「各国の税務当局によるCbC レポートの適切な使用等に向けた対応」を掲げ取り組んでいる。

国別報告書について、「国税庁においては、企業から提供されたCbCレポート又は租税条約等の情報交換制度を通じて外国税務当局から提供されたCbCレポートに相当する情報については、課税上の問題の把握及び統計のために使用し、CbCレポート又はCbCレポートに相当する情報のみに基づいて、独立企業間価格の算定を行うことはありません（ガイド25頁）」とし、「近年においては、移転価格税制を導入・執行している国が、新興国を含めて増加しているものと承知していますが、国税庁としては、各国の税務当局がBEPS プロジェクトの最終報告書に沿ってCbC レポートを入手、使用等していくことが重要であると認識しており、OECD租税委員会におけるモニタリングにも参画し、外国税務当局にBEPS プロジェクトの勧告の遵守を求めてまいります。また、外国税務当

局においてBEPS プロジェクトの最終報告書の定める「適切な使用」、「守秘」及び「整合性」に反してCbCレポートを入手、使用等しているとの情報を企業の皆様から頂いた場合には、これらの情報も参考としながら対応してまいります。BEPSプロジェクトの勧告に反してCbCレポートが入手、使用等をされているといった情報を提供される場合には、国税局に設置している移転価格文書化に関する相談窓口までご連絡ください（26-27頁）」としている。

さらに、ガイドブックでは、「移転価格調査に係る調査必要度の判定（24頁）」が明らかにされたのは大きいしかし、ガイドブックという内容であるため参考として使用されるものと考えられる。

具体的に、各国の課税当局は、主に内外の情報を活用して調査対象法人を選定する。日本においては、（1）有価証券報告書、（2）申告書・別表17（4）、（3）公開情報（企業HP、業界団体HP、新聞や雑誌データベース検索による調査対象法人の動向）、（4）データベース（商業財務データ、ロイヤルティデータベース等）、（5）文書媒体（過去の移転価格調査における申し送り事項等、一般法人税調査で入手した情報、調査対象法人の同業者から入手した情報）等から、所得転移の蓋然性が高い企業を選定するとされている。

通達について確認すると、平成30年2月16日に移転価格事務運営要領が改訂されている。事務運営要領2-1において、「国際約束（租税の賦課及び徴収に関する情報を相互に提供することを定める規定を有するものに限る）に基づく情報交換により提供される国別報告事項に相当する情報については、課税上の問題の把握及び統計のために使用し、国別報告事項及び国別報告事項に相当する情報のみに基づいて、独立企業間価格の算定を行うことはできないことに留意する」と改訂されている。

あくまで通達ベースであるため留意が必要である。本通達の解釈には、多くの論点があるため今後の課題となる。例えば、国別報告書の一項目を取り上げると、従業員の数が把握でき、実数分析（従業員一人当たり売上高）に基づき、一人当たり売上高が明確になる。A国、B国、C国と比較し、明らかに、タックス・ヘイブンといわれる国で一人当たり売上が超過している場合にどのように対応していくのか。このあたりは解釈の余地が入り曖昧

となっている。同時に、それらの値を独立企業間価格(比較対象取引の選定)として使用せざるを得ない場合等も起こりえる。この部分については明確化していく必要がある。

### 2-3. 各国の文書化要件の多様性

現在の世界各国においては、租税回避防止規定である移転価格税制を有する国が多く存在し、同時に、移転価格文書化規定を有する国が増えている。

具体的に文書化要件は、(1)求められる資料一覧、(2)執行上の問題、(3)各国の現行制度で求められる資料と行動計画13で求められている資料との違い、(4)提出時期、(5)重要性、(6)その他特異的な条件、(7)保存期間、(8)更新頻度、(9)比較対象企業、(10)使用言語、(12)罰則規定、(13)守秘等に違いがあり、多様性があるといえる。

世界的に移転価格文書化は普及しているが、各国の文書化ルールは多様であり、その要件の把握には困難が生じるため、複雑となっている。

各国独自の移転価格文書化が急速に広がり、制度が複雑化する中で報告様式の共通化を通じて納税者の負担軽減と移転価格リスク評価の向上は、政策立案者や納税者にとって重要な検討事項となっている。

OECD第6作業部会は、移転価格コンプライアンスの簡素化・簡略化を図りつつも、移転価格文書化制度の改善を提案する白書“WHITE PAPER ON TRANSFER PRICING DOCUMENTATION” July 2013を公表した。ここでは、移転価格文書化の調和を図るアプローチと定性情報(マスターファイル・ローカルファイル)を評価し、EU移転価格文書化(EUTPD)、環太平洋大学税務長官会議(PATA)移転価格文書化パッケージ、アルゼンチン、オーストラリア、ブラジル、カナダ、チリ、中国、コロンビア、ガーナ、インド、インドネシア、イスラエル、日本、ケニア、韓国、マレーシア、メキシコ、ニュージーランド、ノルウェー、シンガポール、南アフリカ、スイス、トルコ、英国、ベトナム、米国の移転価格文書化制度を比較分析している。また、経済産業省も、先進主要国の移転価格文書化制度と実態をDeloitteへ委託調査し、「BEPSを踏まえた移転価格文書化対応及び海外子会社管理の在り方について」

(平成26年度委託調査報告書)」として公表している。

### 2-4. 政治的側面・方向性として(国際的に合意された税の透明性基準を満足に実施していない法域のリストの作成)

政治的側面としても、2013年6月にG8サミットが行われた。ここでは、多国籍企業による各国の税制の差異を利用するタックス・プランニングに対処するために国際的連携を図ることに合意している。ここでは、「2013 G8ロック・アーン・サミット 首脳コミュニケ」、「法人及び法的取極めの悪用を防止するためのG8行動計画原則」、「法人及び法的取極めの悪用を防止するための日本の行動計画」が公表され、世界規模で透明度およびディスクロージャーへの取組みが行われている。

2016年9月G20サミット(於:杭州)では、「非協力的地域を特定する客観的基準」を承認した。2017年7月G20サミット(於:ハンブルグ)で「非協力的地域を特定」を承認し、2018年7月21-22日G20財務大臣・中央銀行総裁会議(於:ブエノスアイレス)「国際的に合意された税の透明性基準を満足に実施していない法域を特定するための基準」(新基準)を支持(「非協力的地域を特定する客観的基準」の改定)している。

今後は、「国際的に合意された税の透明性基準を満足に実施していない法域のリスト」の作成をすることを示している。法域リストでは、グローバル・フォーラムが実施する「要請に基づく情報交換」に関するによるピア・レビューにおける直近の総合評価が不遵守(Non-Compliant)の法域を明らかにするとしている<sup>6</sup>。

### 2-5. 税務当局の方向性(2017年OECD税務長官会議)

2017年9月ノルウェーオスロにおいて、「OECD税務長官会議第11回会合コミュニケ(仮訳)」が公表された。また、OECD税務長官会議の総括として、一連の税務レポートが公表されている。「OECD税務長官会議第11回会合コ

<sup>6</sup>OECD “OECD WORK ON TAXATION” 2018.

ミュニケ（仮訳）」において、透明性の確保が着々と行われる現状を認識したうえで、税の確実性について合意が図られた。合意内容は以下のとおりである。

1. 新しい国際的コンプライアンス保証プログラム（ICAP）
2. より洗練された調整されたリスク分析
3. より緊密に統合された国際的な税務調査
4. 相互協議に耐えない調査課税の削減

ICAPの利用や相互協議に耐えない調査課税の削減を目指すことが確認された。

## 2-6. 小 活

政治的側面や税務当局の方向性は、BEPSプロジェクトに協力・非協力的な管轄やグローバル取引についての情報を提供していない管轄を明らかにしようとしている。

しかし、各報告書を確認すると、この他の入手可能な重要データには、EU資本要件指令（2013/36/EU）に基づいたEU域内の特定の金融機関の要件、特定の分野で適用されるその他の国別報告基準（CRD IV）、または抽出産業透明性イニシアティブ（EITI）およびEU会計指令（2013/34/EU）等が付随情報として求められているため、納税者にとっては大きな負担となっている。

### 3. 透明性の確保がもたらした情報要求の結果（どのように動いたか）

ポストBEPSの影響により、各国は税制改正を余儀なくされている。その結果、各国は二重非課税の回避、ATPへ課税を行うという趣旨から、課税紛争の増加が予測される。

納税者及び税務仲介者は、紛争を回避するための方法として、①事前確認制度、②ユニラテラルAPA、③バイラテラルAPA、④事前ルーリング、⑤申告前合意、⑥協

<sup>7</sup>協力的コンプライアンスの合意としてオランダの水平的モニタリングプログラム（the Dutch horizontal monitoring program）がある。日本においては、「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組」として、平成24年4月から国税局の調査部の特別国税調査官が所掌している企業を対象として、「移転価格上の税務コンプライアンスの維持・向上に向けた取組」という施策を行っている。

力的コンプライアンス合意<sup>7</sup>、⑦移転価格調整金を最大限利用している。今後も紛争を回避する方法についての需要が高まると考えられる。

動向について確認してみると、国税庁「平成29事務年度の「相互協議の状況」について（平成30年11月）」によると、平成29事務年度は206件の相互協議事案が発生し、そのうち事前確認に係るものは166件（約8割）、移転価格課税その他に係るものは40件（約2割）。相互協議事案の発生件数は過去最多となり、平成28事務年度より大幅に増加している。平成29事務年度において発生件数が過去最多となり、繰越件数も496件と増加している状況となっている。

適用対象となる中堅企業が増えているとみることもできる。

### 4. 事後的紛争解決の回避、対立関係の回避として

二重課税の問題は、納税者と税務当局、二国間の対立関係を生じさせ、双方にとって時間と労力、プロフェッショナルに支払うコンプライアンス・コストを要し、税務行政で解決できない問題は課税紛争に発展し、対立関係を常態化させる結果になる。長年にわたる対立関係の悪化が続くと非効率的で納税者に苦痛を与える結果を生み出す。

米国IRSでは、このような税務行政に対する納税者の不満は、米国議会を動かし、納税者の権利保護という名の下に、IRS解体という結果になった。その後、クリントン政権（民主党）により、IRS再生改革法（RRA98）が成立し、刷新したIRSは、納税者の権利保護と税務行政の効率化を両立させる税務調査のありかたとして、「納税者との合意・和解」を基本とする執行に切り替え、納税者との和解権限を付与された不服審査局（Office of Appeals）の調査段階への活用、移転価格調査を担当する大中規模事務局（Large and Midsize Business Division）にも和解権限を付与し、（1）申告前調査、（2）申告後の調査前の納税者との調査予備会合（調査の必要性の有無の判定）、（3）調査着手会合（争点整理）、（4）合意できない争点の調査、（5）調査中合意できない争点の早期不服審査、和解の促進、（6）不服審判手続で

合意できない争点の訴訟、(7) 訴訟提起後審理前の和解の促進、というプロセスにおいて終結合意 (Closing Agreement) にできるだけ早い段階で到達する調査を実施する。将来訴訟のリスクがある大型案件については、もとより、IRS長官と同様に大統領任命官であるIRS首席法律顧問官 (IRS Chief Counsel) が率いる約1500人の法律顧問や多数のエコノミスト、スペシャリストを移転価格調査に投入し、訴訟に移行しないように、訴訟になった場合に備えて、必要な助言に基づき調査を遂行している。このため、APAの活用と相まって訴訟案件は減少する結果となった<sup>8</sup>。この点は、大いに学ぶべきである。

日本においては、立証責任<sup>9</sup>が課税庁にあるという前提で資料情報提出に関する執行可能性を担保するため、①法人の書類入手努力義務、②比較対象企業に対する質問検査権、③推定課税を規定している。

納税者の非協力に対し、平成22年度改正において、調査時における「国外関連取引の内容を記載した書類」が整備され、措法66条の4第8項において、法人が課税当局から独立企業間価格の算定に必要な書類等の提示を求められたときに遅滞なくこれらを提示しなかった場合、課税当局は公開されていない同業種類法人の売上総利益率等を基礎として算定した金額等を独立企業間価格として算定して更正することができる旨を規定している。これは、独立企業間価格を算定するために必要な文書等を調査時に提示するよう求めたときに、提示がなされなかった場合には、推定規定により算出された金額を独立企業間価格とするという趣旨とした。

現在は、自発的な税務コンプライアンスを促し、自ら税務リスクを評価する取り組みとなっている。

## 5. 「税の確実性(Tax Certainty)プロジェクト」の発足

ポストBEPSの影響により、高まる税務リスクと課税紛争という問題意識は日本だけではない。

IMF/OECDは、2017年“TAX CERTAINTY”を公表した。本報告書は、2017年3月独バーデン・バーデンG20財務大臣会合に提出している。2018年においては、“UPDATE ON TAX CERTAINTY”を公表している。ここでは、新しい、法制度と執行の適用、多様化するビジネスモデルを踏まえている<sup>10</sup>。

本報告書では、新しい法制度や、新しい執行体制の下でビジネスがそれに対処していく過程で、ビジネスの見地から紛争解決に問題点が集約される。紛争解決といっても事後的な紛争解決だけではなく、新しい税制を前にして、その税制を申告納税制度の下でどのように納税義務を果たしていくのか。新たな税制に対して、どのように課税当局が税制を解釈・適用してくるのか。それについての事前におけるTax Certaintyの確保がより求められる環境にある旨の報告がなされている<sup>11</sup>。

## 6. 今後の課題

### 6-1 移転価格税制（法制度と執行）と租税政策

OECD/G20が舵取りをとっているとはいえ、英国の存在をどのように考えるのか。米国の動向をどのように捉えるかによって方向性は大きく異なる。

今後も、先進国のみならず、各国は外国直接投資の促進を志し、自国の経済成長のために外国から必要な技術と資本を導入するため、多種多様な租税優遇措置（租税条約による源泉地国の減免の特典、タックス・スペアリ

<sup>8</sup> 本庄資『アメリカの移転価格税制の執行』日本租税研究協会(2009)、本庄資「「和解」を基本とする移転価格課税における不服審査局の重要な役割」『アメリカの移転価格税制の執行』日本租税研究協会(2009)、156-158頁、本庄資「政府と納税者との合意と政府間の合意」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会(2010)、759-799頁参照。

<sup>9</sup> Ernst & Young, “GAAR rising Mapping tax enforcement’s evolution “February 2013.

<sup>10</sup> 先行研究として、青山慶二「ポストBEPSのTax Certaintyプロジェクトの動向」『租税研究』829号(2018)、増井良啓「海外論文紹介「租税の確実性」報告書を読む」『租税研究』第815号(2017)参照。青山教授や増井教授は、Tax Certaintyを「租税の確実性」と訳している。財務省は「税の安定性」という訳をつけている。

<sup>11</sup> Prepared by Ernesto Crivelli, Ruud De Mooij and Michael Keen, “Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries” IMF Working Paper, May 2015. 本報告書では、BEPSの波及効果に着目し、基本的波及効果と戦略的波及効果に別け、外国の課税額の変化がある国の影響、租税競争の影響について記述されている。

ング・クレジット及び各種租税優遇措置等) を設けることが予想される。これらは各国の租税政策であると同時に、移転価格操作の魅力が増すことになる。

加え、多くの国が領土主義課税を採用し、領土主義課税の下では、国内源泉所得のみに課税し、国外所得に対する課税権を放棄することになる。すなわち、多くのATPでは、利益をタックス・ヘイブンである外国子会社に帰属させる移転価格操作を行い、所得移転を伴うスキームを立案し、国外源泉所得にする。その結果、各国は自国の国内源泉所得のみが課税対象となるため、移転価格操作による所得移転(国外所得)に対しては、自国の課税ベースの浸食を防ぐ観点から移転価格課税が適用されることになる。したがって、「所得の源泉地」「国内源泉所得」「所得の人的帰属」が重要な意味を持つことになり、日本を含めた各国は移転価格税制の強化が必要不可欠となる。

本稿では、透明性の確保の観点から考慮しているが、情報入手と情報の利用、情報の有した際の取扱いを今後の課題として指摘したい。

## 6-2 未だ解決の見込みが困難であるタックス・ヘイブン

近年のBEPSにおけるATPは、タックス・ヘイブンを導管国とした取引がベースであり、タックス・ヘイブンとの国外情報の入手が重要な要素となる。TIEAの締結件数の増加により、一定(国外情報の入手)の進展は見られるが、タックス・ヘイブンの透明性を確保できないケースが多くあり、データの信憑性も乏しいといえる。税務調査には、「国外情報の入手」は必要不可欠であり、情報入手とタイミングの違いにより国家税収に大きな影響をもたらすことになる。本質は、タックス・ヘイブンを経由した取引に課税を行えるか否かである。

2009年4月OECDは、主として透明性と租税情報交換を国際水準(internationally agreed tax standard)とし、その遵守を公約し実施する国をホワイト・リスト、その遵守を公約したが実際に実施していない国をグレー・リストとするGlobal Forumのプログレス・レポートを公表した。現在は、ピア・レビューにおける直近の

<sup>12</sup>国税庁「日本との間における国別報告書の自動的情報交換の実施対象国・地域」2018年11月21日現在。

総合評価である透明性の確保に努めているところである。

一定の効果はでているものの、CBC対象国の数<sup>12</sup>、賄賂や営業秘密の懸念等と法的安定性が確保されているとは言えない状況である。「情報を入手した後の取扱い」も同様であり、明確ではない。CbC報告を要求する国、報告されるべき情報、情報を要求されるグループを特定すべきである。透明性の確保により徐々に、ATPへ利用してきた対象国が明らかになってきている。BEPS行動計画12で定める義務的開示を導入し、ターゲットやATPに利用されている国をしぼる必要がある旨を本稿で主張したい。

今後の残された課題として、タックス・ヘイブンで計上された利益や記帳、計上、支払い、キャッシュ・ボックス(Cash Box)を利用等と子会社情報を入手しても実際に活動しているのかどうかも把握できない(税制と執行の問題)。さらに、自社で収支決算活動(取引単位・相殺取引)による範囲や影響を踏まえての情報なのかも把握できていない。

タックス・ヘイブンのリストを作ったとはいえ、所得移転と所得留保のためのタックス・ヘイブンを使い分け、仮に、適正な額が算出されても、実効税率という壁に突き当たる。すなわち、情報を有しても、各国の課税所得と実効税率は異なり、親会社や子会社の課税額が決まるわけではない旨を指摘する。

## 7. む す び

権限ある当局は、(1)OECD ATP Directory, (2)JITSIC (Joint International Tax Shelter Information Centre), (3)ICIJ (International Consortium of Investigative Journalists) のオフショア・リークス・データベース等でATPの情報が蓄積されていく。近年においては、対象とすべきATPも徐々に明確化されてきている<sup>13</sup>。しかし、権限ある当局のみがアクセス可能であ

<sup>13</sup>EU “Aggressive tax planning indicators Final Report” TAXUD/2016/DE/319. European Commission, “The Role of the Financial Sector in Tax Planning” (IP/A/TAXE2/2016-01, PE578.980) 2016. OECD, “Addressing Base Erosion and Profit Shifting” 2013.



り、我々は、守秘義務によりアクセスできない。

国際課税の分野は複雑化しているが、現在の問題を明確に示すなら、ATPへの対応である。ATPの結果である税源浸食が二重非課税となって表れているといえる。国際的議論の焦点となったATPやこれらに起因するBEPSにどの政府も単独では有効な対策を講じることができないという事実は、単独の税務当局の情報収集能力では多国籍企業のグローバル・ビジネスの断片的な情報しか知り得ないという「情報の非対称性」によるのである。OECDは透明性の確保が重要ということを認識した上で対策を被り現在に至っている。

納税者・租税専門家の観点からは、課税リスクを疎かにして、課税紛争で致命的なダメージを受けるのは避けたい、しかし事務負担が大きいというのが本音の意見だろう。

ポストBEPS以前の2013年白書段階では、「税務当局が十分な情報を受け取り、多国籍企業のコンプライアンス負担を減らすことを確保し、移転価格コンプライアンスを簡素化・標準化すること」としていたが、日本においては、BEPS12（強制的開示ルール）が無く、GAARの規定も無く、納税者にとっては、各国の課税に備えて、コンプライアンス負担の増加だけが增加している。

ATPを防止し、二重非課税を解消していくには、強制的開示ルールが必要不可欠である。BEPS行動計画12“Mandatory Disclosure Rules”に基づき、調査対象を

しぼるべきである<sup>14</sup>。

BEPS行動計画12の基となったOECD“Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure”では、本対象の開示制度が成功したならば、将来、権限ある当局がATPのみに調査対象をしぼり、法令遵守している納税者（Compliant Taxpayers）に法的安定性、予測可能性をもたらすとしている。OECDは、Executive summaryにおいて、透明性の確保を重視し、ATPに対する強制的開示を求めている。強制的開示の主要な目的は、計画を計画しているATPについて税務当局に早い情報を提供することによって透明度を増大させて、それらの計画のプロモーターとユーザーを識別することであるという方向性を示している。また、別の目的は抑止である（脱税市場に圧力）としている。脱税市場への圧力は、G7伊勢志摩サミット・G7仙台台合、税制調査会も同様の認識である（議論はされているが検討事項とされている）。

今後起こりえる、課税問題が納税者との対立関係を生じさせ、両国間の国際問題にまで発展しかねない。その事実認定や法解釈に関する紛争を訴訟においてしか解決できないという状態は決して望ましくない。税務調査とその回避、納税者との衝突とコンプライアンス・コストの増加は一言で片づけられない。問題は顕在化しているがその多くが潜在的である旨を本稿で指摘する。

#### ※謝辞

本論文執筆中に指導教授である本庄資名誉教授（名古屋経済大学大学院・千葉商科大学大学院・IFA日本支部顧問）が逝去された。直弟子という立場から、これまで多くの恩恵を賜った。故にいつも深い悲しみに臥しているところです。生前から一貫して先生へお伝えしていますが、全て先生のおかげです。しっかりと意思は引き継ぎます。どうぞ安らかに眠り、見守っていて下さい。合唱。

#### 参考文献（引用以外）

1. 大城隼人「透明性とリスク評価の新しい時代—OECD『国別報告：実効税務リスク評価ハンドブック2017』を参考として—」『中国学園紀要』第17号(2018)
2. 本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検

<sup>14</sup>大城隼人「BEPS行動計画12（納税者に対するATPアレンジメントの開示の要求）に関する日本への影響と課題」『税務会計研究』第27号(2016)、菊谷正人「BEPS行動計画12（義務的開示制度）タックス・プランニングの義務的開示」「税源浸食と利益移転（BEPS）対策税制」『日税研論集』第73号、日本税務研究センター（2018）参照。米国の「報告すべき取引」（Reportable Transactions）に準ずる登録等の手続の導入も一案となる。オーストラリアの税務情報の透明性規範（Tax Transparency Code）のように、自主開示に関する取り組みも参考となる。経団連は、「日本は義務的情報開示ルール未導入であり、そうした状況の中、この短いタイム・フレームの中では各国の既存制度や公開討議草案の内容を十分に吟味しきれておらず、導入に対する是非を判断することは難しい（2015年4月28日）」と経済界の意見を示している。税制調査会会長中里実教授は、「…BEPSプロジェクトの中で、とりあえず企業にとって重要性が高いのは、行動12の「義務的情報開示ルール」ではないかと思われる。この手続関連のところ、今後、企業に対して、一定の縛りがかかってくることはありえるのではないか。国はいろいろな縛りの中で、たとえ100%課税できなくとも、正しい情報さえ握っていれば、いつか何かできるという気持ちを持っているのではないか」との意見を述べている。

- 討 上・中・下』日本租税研究協会（2014・2016・2018）
3. 本庄資編著『国際課税の理論と実務—73の重要課題』大蔵財務協会（2011）
  4. 本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会（2010）
  5. 本庄資編著『国際課税ルールの新しい理論と実務—ポストBEPSの重要課題』中央経済社（2017）
  6. 本庄資「国家戦略として税務行政の法執行能力を強化する必要性」『税大ジャーナル』第1号
  7. 山川博樹編著『国際課税・係争のリスク管理と解決策』中央経済社（2018）
  8. リチャード・マーフィー（著）鬼澤忍『ダーティ・シークレット タックス・ヘイブンが経済を破壊する』岩波書店（2017）
  9. BDO税理士法人『BEPS対応移転価格文書化ハンドブック』中央経済社（2018）
  10. EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM “A COORDINATED APPROACH TO TRANSFER PRICING CONTROLS WITHIN THE EU” October 2018.
  11. UNCTAD “Study on Corporate tax in developing countries” March 2015.