

移転価格税制における新しい紛争予防手段である ICAP
(International Compliance Assurance Program) に関する研究

—ICAP の実効性について国外関連取引を中心として—

曾我 和也

本研究の問題意識と目的

本研究では、2018 年に試験運用が開始された移転価格税制に関する制度である国際コンプライアンス保証プログラム (ICAP: The International Compliance Assurance Programme。以下、「ICAP」という。) について、適用対象に適した国外関連取引を中心にその実効性を論じている。

移転価格税制は、租税特別措置法第 66 条の 4 において規定されている。同税制をめぐって日本においても、海外進出拠点においても企業と課税当局との間では税務上の紛争が繰り返されており、その負担は共通した問題となっている。

OECD 税務長官会議は税務当局と納税者との間での協調的な制度を模索し、導入を進めている。具体的には、「法人は税務当局へ一定程度の情報開示を行うとともに適切に申告・納税をする」、「税務当局は情報開示を行った法人に対して特定の税制適用をしないことや税務調査の優先度を下げる」以上のように双方が譲歩しあうことで、紛争状態を予防する制度である。

移転価格税制の紛争予防手段として、事前確認 (APA: Advance Price Agreement。以下、「APA」という。) が利用されている。国際的二重課税およびその解消のための税務訴訟の予防が可能となるため、APA は各国で導入されている。そのため、APA の新規申込件数も増えている。しかし、APA には処理件数の滞留や締結の長期間化など欠点がある。この欠点を補う目的で ICAP は考案・導入された経緯がある。しかし、ソフトローとしての手続法であるにもかかわらず具体的な手続の明示がされておらず、実施例の情報公開が不足している点に課題がある。

そこで、本研究では、ICAP を APA の補完制度と位置づけ、その有効性について考察している。2 年以上の期間を費やして厳密なリスク評価分析を行う APA は一部の国外関連取引においてのみ適用して、1 年以内にリスク評価分析の結論を出す ICAP がその他の国外関連取引において適用すべきであるというが、本研究における仮説である。移転価格税制の適用判断の際には、国外関連者の機能とリスク、そして国外関連取引の分析が重要である。このため、本研究では ICAP を円滑に推進すべく、最も適した対象取引に焦点を当てている。

各章の概要と構成

第 1 章では、各種制度（移転価格税制、APA、ICAP）について概説している。

第 2 章では、移転価格税制における国外関連取引の分析を行っている。世界規模での ICAP の実施例は、20 件に留まっており有効活用されているとは言えない。本研究の中心命題である、ICAP がどのような国外関連取引において機能するかを検討するための前段階として、国外関連取引を法的な観点からの分析を行っている。第 1 節にて法令や各規程における国外関連取引の定義の確認を、第 2 節にて訴訟事例における国外関連取引の納税者・税務当局の主張と裁判所の判断の分析を、第 3 節にて前節の分析をもとに、国外関連取引の類型を 7 種類に定義づけている。

第 3 章では、前章での国外関連取引の類型化をもとに ICAP が前章で類型化した各国外

関連取引に対して ICAP が実効性を持つかを検討するほか、ICAP と他のアドバンス・ルーリング (ATR : Advance Tax Ruling。以下、「ATR」という。) との比較検討を行うことで、国際的二重課税・二重非課税に対する予防手段としての ICAP の実効性を主張している。

第 4 章では、ICAP に対する今後の期待と残された課題、残された課題を解決することによって ICAP の有効性が促進される点について論じている。

本研究の結論

本研究における結論は次のとおりである。第一に、ICAP は比較的明快な国外関連取引に対して有効であること。第二に、ICAP は移転価格税制に関する多国籍企業グループと税務当局のリソースの適正化、および、国際協調を通じた多国籍企業グループの税務コンプライアンスの改善を促し、国外関連取引を通じた租税回避を抑止し、租税公平主義の実現に貢献すること。第三に、ICAP の利用を促進する上で、現状法的根拠が弱い点に課題がある旨の結論を導いている。

ICAP は移転価格税制による国際的二重課税・二重非課税の両面を予防するため、APA を補完することが期待されている。ICAP の利用を通じて、多国籍企業グループによる情報提供と複数の税務当局間での課税権の調整という歩み寄りにより、税務訴訟による双方への負担を軽減すると考えられる。

さらに、ICAP の利用を通じて、多国籍企業グループと税務当局の両者は注力すべき課題にリソースを充てられるようになると考える。特に税務当局は、税務コンプライアンスの水準が高い納税者に対して必要最小限の対応を取り、逆に水準が低い納税者に対して注力することが可能になりになり、結果的に ICAP の利用が租税公平主義の実現の一役を担うと期待できると考えられる。

図表目次	3
はじめに	1
第1章 移転価格税制の概要	6
第1節 移転価格税制	6
1. 制度内容と定義	6
2. 制度趣旨と日本における導入の背景	17
3. 移転価格税制の歴史	17
第2節 事前確認 (APA)	21
1. 制度内容と効果	21
2. 制度趣旨と導入の背景	23
3. 手続	24
4. 長所	25
5. 欠点と課題	27
第3節 国際コンプライアンス保証プログラム (ICAP)	31
1. 概要	31
2. 特徴	38
第4節 移転価格税制における用語の定義と整理	42
1. 節税、租税回避、タックス・プランニング、および脱税 (Tax Saving, Tax Avoidance, Tax Planning, and Tax Evasion)	42
2. 二重課税 (Double Taxation)	44
3. 法的安定性 (Legal Certainty)	45
4. 多国籍企業グループをはじめとする法人に関する呼称について	46
5. 小括	47
第2章 国外関連取引の分析	49
第1節 機関ごとの国外関連取引の類型	49
1. OECD における国外関連取引	49
2. 日本国内のハードローにおける国外関連取引	55
3. 日本国内のソフトローにおける国外関連取引	57
4. 共通して細分化されていない取引	61
第2節 裁判・裁決事例における国外関連取引の分析	63
1. 国外関連取引の判定が原告・被告の間で一致した事例	63
2. 国外関連取引の判定が原告・被告の間で一致していない事例	64
第3節 本研究における国外関連取引の類型	79
1. 有形資産に関する取引 (Tangible Assets)	79
2. 無形資産に関する取引 (Intangibles)	80
3. 役務提供取引 (Services)	80
4. 内部金融取引 (Intercompany Finance Transactions)	81
5. グローバル・トレーディング (Global Trading)	82
6. 組織再編を伴う取引 (Transactions with Business Restructurings)	84
第4節 国外関連取引の判定	84
1. 第一の判定 - 組織再編	84
2. 第二の判定 - 有形資産	85
3. 第三の判定 - 広義の役務提供取引	85
4. 第四の判定 - 費用分担契約 (CCA)	85
5. 第五の判定 - 内部融資およびキャッシュ・プーリング	85
6. 第六の判定 - その他の内部金融取引	85
7. 第七の判定 - 狹義の役務提供取引	85
8. 第八の判定 - 無形資産に関する取引	86
第5節 小括	87
第3章 実効性を持つ紛争予防手段としての ICAP	88
第1節 ICAP と国外関連取引	89
1. 多国籍企業グループと税務当局からの ICAP に対する期待	89
2. ICAP と適合する国外関連取引	89
3. ICAP が適合しない国外関連取引	91

4. ICAP に適合する国外関連者の組織形態	93
第2節 ICAP とアドバンス・ルーリング (ATR) について	96
1. 紛争予防手段の ATR	96
2. ICAP とその他の日本の ATR との比較	100
第3節 ICAP と税務コーポレートガバナンス	104
1. 国税庁主導の「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」	105
2. ICAP と税務 CG に関する取組の比較	107
第4節 小括	108
第4章 ICAP に対する将来の展望	110
第1節 期待される効果	110
1. 手続法としての ICAP の運用による効果	110
2. 学術的な観点からみた ICAP がもたらす効果	112
第2節 有効活用に向けた課題	112
1. 手続法としての ICAP の運用上の課題	112
2. 学術的な観点からみた ICAP の課題	120
第3節 小括	120
むすび	122

図表目次

図表 1 独立企業間価格の算定方法に関する根拠条文	13
図表 2 独立企業間価格の算定方法の類型	14
図表 3 移転価格税制の裁判例・裁決事例とその独立企業間価格算定方法	15
図表 4 各国税務当局における APA の英語表記	23
図表 5 日米両国の BAPA および MAPA の取り扱い状況（件数）	28
図表 6 OECD 税務長官会議 (FTA) におけるコンプライアンスにかかる声明	31
図表 7 ICAP 参加国	34
図表 8 ICAP とその他の国際租税紛争の予防解決手段、その法的確実性の範囲	39
図表 9 二重課税の分類	44
図表 10 キャッシュ・プーリングの模式図	53
図表 11 キャプティブの模式図	54
図表 12 機関ごとの国外関連取引の類型と表記内容	62
図表 13 アドビシステムズに関する組織再編の系譜	66
図表 14 グローバル・トレーディング事件における国外関連取引	70
図表 15 国外関連取引の判定に関するフローチャート	86
図表 16 ICAP が活用される想定事例（事例 1～4）	94
図表 17 APA と ICAP の制度上の主な相違点	101
図表 18 税務コンプライアンスにおける用語と定義	105
図表 19 ICAP と税務 CG に関する取組の比較	108
図表 20 各国間での 2 国間租税条約締結年	115
図表 21 BEPS MLI 署名状況	117
図表 22 税務行政執行共助条約署名状況	118

凡例

1. 本論文は令和 6 年（2024）1 月 1 日現在の法令による。
2. 本論文中における下線、傍点は、特段の記載があるものを除き、全て筆者によるものである。
3. 本論文において引用した法令・通達等の略語は下記の通りである。なお、本論文中では原則として正式名称を用い、略語は英略語をのぞき主として本文括弧内および脚注において使用している。

略語	正式名称	邦訳
APA	Advance Price Agreement	事前確認
APA	Advance Price Arrangement	事前確認
ATR	Advance Tax Ruling	事前ルーリング
BAPA	Bilateral Advance Price Arrangement	二国間事前確認
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting	税源浸食と利益移転
BEPS MLI	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS	税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約
CA	Competent Authority	権限のある当局
CbCR	Countury by Country Report	国別報告事項
CCA	Cost Contribution Arrangements	費用分担契約
CE	Constituent Entity	構成事業体
CFA	Cost Funding Arrangement	費用拠出契約
CG	Corporate Governance	コーポレートガバナンス
CP 法	Cost plus method	原価基準法
CSA	Cost Sharing Arrangement	費用配賦契約
CUP 法	Comparable uncontrolled price method	独立価格比準法
DCF 法	Discount Cash-Flow method	ディスカウント・キャッシュ・フロー法
FHTP	The OECD Forum on Harmful Tax Practices	OECD 有害税制フォーラム
FTA	Forum on Tax Administration	税務長官会議
FTZ	Free Trade Zone	自由貿易区
HMRC	Her Majesty Revenue & Customs	（英国）歳入関税庁
HTVI	Hard-to-Value Intangibles	評価困難な無形資産
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation	国際租税出版協会

ICAP	International Compliance Assurance Programme	国際コンプライアンス保証 プログラム
ICAP FAQ	International Compliance Assurance Programme (ICAP) Frequently Asked Questions	ICAP FAQ
ICAP 統計	International Compliance Assurance Programme (ICAP) Aggregated results and statistics	ICAP に関する集計結果と 統計情報
ICAP ハンド ブック	International Compliance Assurance Programme Handbook for tax administrations and MNE groups	税務当局および多国籍企業 グループに向けた ICAP ハ ンドブック
IFA	International Fiscal Association	国際財政学会
IRC	Internal Revenue Code	(米国) 内国歳入法
IRS	Internal Revenue Services	(米国) 内国歳入庁
J-CAP	Compliance Assurance Program of Japan	新規性の高い形態の取引等 に関する個別確認プログラ ム
MAPA	Multilateral Advance Price Arrangement	多国間事前確認
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development	経済協力開発機構
PE	Permanent Establishment	恒久的施設
PS 法	Transactional profit split method	利益分割法
RBA	Risk Base Approach	リスク・ベース・アプロー チ
RP 法	Resale price method	再販売価格基準法
RPS 法	Residual profit split method	残余利益分割法
TNMM	Transactional net margin method	取引単位営業利益法
UAPA	Unilateral Advance Price Arrangement	一国間事前確認
地裁	地方裁判所	n/a
高裁	高等裁判所	n/a
最高裁	最高裁判所	n/a
地判	地方裁判所判決	n/a
高判	高等裁判所判決	n/a
最判	最高裁判所判決	n/a
東裁	東京国税不服審判所裁決	n/a
大裁	大阪国税不服審判所裁決	n/a
租法	租税特別措置法	n/a
租令	租税特別措置法施行令	n/a
租法	租税特別措置法関係通達（法人税編）	n/a
法法	法人税法	n/a
法令	法人税法施行令	n/a

実特法	租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律	n/a
事務運営指針	移転価格事務運営要領	n/a
例示集	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（ローカルファイル）作成に当たっての例示集	n/a
ローカルファイル	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	n/a
文章回答手続	事前照会に対する文章回答手続	n/a
税務 CG	税務コーポレートガバナンス	n/a
税務 CG に関する取組	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	n/a
担当特官	税務 CG に関する取組における担当国税局特別国税調査官	n/a
役務提供	企業グループ内役務提供	n/a
民集	最高裁判所民事判例集	n/a
税資	税務訴訟資料	n/a
訟月	訟務月報	n/a

- 参考および引用した文献・論文等の著者・編者・書名・出版社・刊行年等は参考文献等一覧を参照のこと。

はじめに

本研究では、2018 年に試験運用が開始された移転価格税制に関する制度である国際コンプライアンス保証プログラム¹ (ICAP : The International Compliance Assurance Programme。以下、「ICAP」という。) に関して、適用対象に適した国外関連取引²を中心 に、その実効性³を論じている。

移転価格税制は、租税特別措置法第 66 条の 4 国外関連者との取引に係る課税の特例において規定されている。移転価格税制が日本において導入されたのは 1986 年である。導入から 40 年近く経過しているが、企業と国税庁との間では税務上の紛争⁴が繰り返されている。移転価格税制が適用された場合⁵、法人が行った国外関連取引に対して国内と国外の二以

¹ 国税庁は「国際的コンプライアンス確認プログラム」(傍点筆者) と訳しているが、ICAP は Assurance、保証という概念が重要であると考えられることから、本研究では「国際コンプライアンス保証プログラム」と訳す。国税庁「国際的コンプライアンス確認プログラムの新たなハンドブックの公表について」。

² OECD 移転価格ガイドラインにおいては「controlled transaction」「関連者間取引」と表現されている一方、租税特別措置法においては「国外関連取引」と表現されている。本研究では、直接引用を除いて原則として国外関連取引と表現する。OECD, “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, (2022), GLOSSARY, p.21. 経済協力開発機構租税政策・税務行政センター編『OECD 移転価格ガイドライン』多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針〔2022 年版〕(日本租税研究協会、2023)、パラグラフ 1.6、6 頁。

³ 本研究における実効性とは、問題を解決する力があることを指す。原典としては、OECD が策定した BEPS 行動計画(BEPS Actions)の行動 14 に関する、国税庁による仮訳より用いている。「BEPS 行動計画の行動 14 に基づいて策定された措置は、MAP プロセスの実効性及び効率性を強化することを目的としている。当該措置は、相互協議を通じた租税条約の解釈や適用に関する紛争を効果的かつ適時に解決することも含め、租税条約の一貫した適切な実施を確実にすることで、不確実性及び意図しない二重課税のリスクを最小化することを目的としている」国税庁「紛争解決メカニズムの効率化 行動 14 2015 年最終報告書」(2015)、2 頁。” The Report reflects a commitment by countries to implement a minimum standard on dispute resolution, consisting of specific measures to remove obstacles to an effective and efficient mutual agreement procedure.” OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “*Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective ACTION 14: 2015 Final Report*”, (2015), p.11.

⁴ 本研究における紛争とは、納税者と税務当局で意見の相違が生じて対立している状態を指す。具体的な状態としては、税務調査後に納税者が修正申告をせず、かつ、税務当局が更正・決定処分を行った段階から、納税者が税務当局への再調査の請求や国税不服審判所への審査請求、その後の裁判所での訴訟、結審に至るまでの状態を指す。

⁵ 2023 年から直近 1 年間だけでも事例が複数ある。株式会社ニチリンは移転価格税制の適

上の税務当局から課税されることにより二重課税となり、法人は過度な税を負担することになる。移転価格税制が適用された場合、10 億円から数百億円に及ぶ課税処分になる。このため法人は税務当局に対して訴訟を起こし、紛争状態になる。

武田薬品工業株式会社は、平成 18 年（2006 年）8 月に同社米国子会社との国外関連取引について、大阪国税局から 571 億円の追徴課税処分を受けた。同社は全額納付後に異議申し立てを行った。平成 24 年（2012 年）4 月、大阪国税局は更正された所得金額 1,223 億円のうち 977 億円の課税処分の取消しを決定し、同社は還付加算金を含めて納付済み金額と同額の還付を受けた。この取消しの決定にいたるまで、大阪国税局は IRS と 3 年間の相互協議を実施している。つづいて、同社は大阪国税不服審判所に対し取消しが認められなかった部分の全額の取消しを求める審査請求⁶を行った。結果、平成 25 年（2013 年）3 月に全部取消しという裁決になり、本件課税処分は全額の処分取消しとなった⁷。

本田技研工業は、平成 16 年（2004 年）6 月に東京国税局から 75 億円の更正処分を受けたことをきっかけとして出訴⁸、平成 27 年（2015 年）5 月に同社の勝訴で確定した。原処分から決着まで 11 年を要した。

進出している日本企業が多い東南アジアの国々においては、OECD 移転価格ガイドラインに沿っていないような税務当局の対応事例もあると報告されている⁹。海外進出してい

用を受け、修正申告を行った。過少申告による所得額は約 11 億円である。同社は、過少申告加算税を含む約 4 億 200 万円の過年度法人税等を 2023 年 12 月期に計上している。日本経済新聞社「ニチリンが 11 億円申告漏れ、海外に所得移転 大阪国税局」2023 年 11 月 29 日。株式会社ニチリン「2023 年 12 月期 決算短信〔日本基準〕（連結）」（2024）。なお同社は、大阪国税局より平成 27 年から平成 29 年（一部平成 25 年から）までの課税年度の法人税等について税務調査を受けた結果、平成 30 年 12 月期（2018 年 12 月期）に重加算税を含めて約 1 億 6500 万円の過年度法人税等を計上していた。株式会社ニチリン

「平成 30 年 12 月期 決算短信〔日本基準〕（連結）」（2019）。株式会社ニチリン「1 月 28 日の報道について」（2019）。ファナック株式会社は 2024 年 3 月に移転価格税制による更正処分により、3,212 百万円の過年度法人税等を計上した。ファナック株式会社「当社の移転価格税制に関する報道について」（2024）。ヨネックス株式会社が移転価格税制の適用を受けた旨の報道について。日本経済新聞「ヨネックス 11 億円申告漏れ 移転価格巡り、東京国税局」2024 年 5 月 23 日。フジテック株式会社は移転価格調査を受け、修正申告を行ったことを 2024 年 6 月に公表している。フジテック株式会社「一部報道に関する件」（2024）。なお、フジテック株式会社は、2012 年に大阪国税局から所得隠し（売上の期ズレ計上と売上除外）の指摘を受け、重加算税を課されている。日本経済新聞「フジテック、1 億 2 千万円所得隠し 大阪国税局が指摘」（2012）。

⁶ 裁決平成 25 年 3 月 18 日（大裁（法）平 24 第 60 号）。

⁷ 武田薬品工業株式会社「平成 25 年 3 月期決算短信」（2012）、22 頁。

⁸ 東京高判平成 27 年 5 月 13 日（平成 26 年（行コ）第 347 号）、税資 265 号順号 12659。

⁹ OECD 加盟国の移転価格税制の状況について、詳しくは、OECD, "Transfer Pricing Country Profiles", (2023)を参照のこと。移転価格税制に関する調査レポートについて、詳しくは下記を参照のこと。EY 税理士法人「2024 年 EY 移転価格動向調査」（2024）。デロ

る法人は、移転価格税制による二重課税リスクへの対策が不可欠である。

また法人にとっては、移転価格税制をはじめとする租税回避否認規定¹⁰が適用されたことが報道されることによるレビューテーションリスクもある。合法な取引と認められたとしても、租税回避を行った企業という評価がされた事例¹¹がある。

一方で、国税庁をはじめとする税務当局は、移転価格税制を適用したが結局徴税ができない事態は避けたいと考えることだろう。

イトトーマツ税理士法人「日本企業が進出先国で実際に経験した国際課税問題等のアンケート&ヒアリング調査結果」『令和5年度 経済産業省 委託事業中堅・中小企業向け「進出先国税制および税務ガバナンスに係る情報提供オンラインセミナー」』(2024)。KPMG 税理士法人「第27回日本企業が進出先国で実際に経験した国際課税問題等のアンケート&ヒアリング調査結果」『令和4年度経済産業省 委託事業中堅・中小企業向け「進出先国税制及び税務ガバナンスに係る情報提供セミナー」』(2023)。

¹⁰ 日本の現行税制における法人に対する国際的租税回避否認規定として、移転価格税制以外には、「国外支配株主等に係る負債の利子等の課税の特例」いわゆる「過小資本税制」

(租税特別措置法66条の5)、「対象純支払利子等に係る課税の特例」いわゆる「過大支払利子税制」(租税特別措置法66条の5の2)、「内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例」いわゆる「タックス・ヘイブン対策税制」(租税特別措置法66条の6)が挙げられる。2024年における各税制の適用に関する報道について。R&Mリゾート株式会社に対する過小資本税制について、日本経済新聞社「リゾート会社7億円申告漏れ 課税逃れ防止制度に抵触」2024年2月2日。農林中央金庫に対する過大支払利子税制について、日本経済新聞社「農林中金の不振、もう一つの誤算 外貨調達に思わぬ課税」2024年5月24日。ルネサスエレクトロニクス株式会社に対するタックス・ヘイブン対策税制と未然の防止について、以下のように報じられている。同社は、東京国税局に対して海外企業買収前に税務上のリスクの照会を行い、同税制の適用対象になる旨の回答を受けたことから、買収を断念した。これに対し、外山照久弁護士は「ルネサスは税務リスクを事前に把握し契約にも落とし込んでいた。他社のお手本になるような感度の高い対応だ」と評価した。日本経済新聞社「ルネサス、税制度に阻まれた仏企業買収 専門家に波紋」2024年6月2日。

¹¹ 前田教授は「2012年のスターバックス英国子会社事件では、課税処分を受けたわけでもないのに、適正な納税がされていないという記事(租税回避行為)が消費者の不買運動を引き起こし、その対応として企業が自主的に納税することになりました。この事件では、租税回避行為が事業ビジネスに大きな影響を与える可能性があるという点で大きなインパクトがありました。それ以降、企業の社会的責任(CRS)として、税務リスクを管理する重要性が認識された」と指摘している。前田謙二「税務ガバナンス&マネジメント グローバル税務ガバナンスの向上を目指して: るべき機能・組織と人材育成(第1回)グローバル税務ガバナンスの定義や意義」『国際税務』第39巻第11号(税務研究会、2019)、26頁。スターバックス社が用いた租税回避スキームについて、詳しくは以下の先行研究を参照のこと。太田洋「多国籍企業のタックス・プランニングとBEPSプロジェクト」『クロスボーダー取引課税のフロンティア』(有斐閣、2014)、19-31頁。

筆者は、租税公平主義の実現のため、特に法人が租税回避を企図しているとかがえるような事案¹²においては適切・確実に課税・納税されるべきであり、意図せず正しくない申告・納税を行っている法人に対しても、税務当局は税務コンプライアンスの改善を促すべきである、と考える。

法人（納税者）と税務当局は相反する立場であるが、紛争状態による負担は両者に共通した問題であり、OECD 税務長官会議（Forum on Tax Administration：以下、「FTA」という。）は税務当局と納税者との間での協調的な制度を模索¹³し、導入を進めている。具体的には、「法人は税務当局へ一定程度の情報開示を行うとともに適切に申告・納税をする」、「税務当局は情報開示を行った法人に対して特定の税制適用をしないことや税務調査の優先度を下げる」以上のように双方が譲歩しあうことで、紛争状態を予防する制度¹⁴である。

移転価格税制においては、「事前確認（Advance Price Agreement：以下、『APA』といふ。）」が利用されている。APA の利用により、二重課税や長期にわたる税務訴訟を未然に防ぐことが可能となることから、APA は各国での導入が広がり、新規申込件数も年々増えている¹⁵。納税者である法人の期待が高いことが推測される。APA についても複数の欠点がある。この欠点を補う目的で ICAP は考案・導入された経緯がある。

ICAP は既存の制度を補完することが期待される一方、ソフトローとしての手続法でありながら具体的手続の明示や実施事例の情報公開が不足している点が課題である。本研究では、APA を補完する手続制度として、ICAP についての有効性について考察している。2 年以上の期間を費やして厳密なリスク評価分析を行う APA は一部の国外関連取引においてのみ適用して、1 年以内にリスク評価分析の結論を出す ICAP がその他の国外関連取引において適用すべきであるという考えが、本研究における仮説である。このため、本研究では対象取引に焦点を当てている。

本論文の第 1 章では、移転価格税制・APA・ICAP の制度、移転価格税制における重要概念について整理している。第 2 章では、国外関連取引について、各制度上の規定および訴訟事例を分析している。第 3 章では、実効性をもつ紛争予防手段として ICAP が機能をする上で、どのような対象取引が適しているのか考察している。加えて、他の ATR との比較を行うことで、ICAP の必要性・優位性を確認している。第 4 章では、ICAP が利用されることにより期待される効果、有効活用する上で必要な要素について、手続法としての側

¹² 一例として、本研究第 2 章第 2 節 2 (1) に挙げているアドビシステムズ事件が該当する。東京高判平成 20 年 10 月 30 日（平成 20 年（行コ）第 20 号）、税資 258 号順号 11061。

¹³ 詳しくは、本研究 31 頁、図表 6 「OECD 税務長官会議（FTA）におけるコンプライアンスにかかる声明」を参照のこと。

¹⁴ 予防手段の例として事前ルーリング（Advance Tax Ruling：以下、「ATR」という。）が、事後の解決手段として国内訴訟、相互協議、仲裁が挙げられる。ATR については、本研究 96 頁「紛争予防手段の ATR」を参照のこと。紛争解決について、詳しくは以下の先行研究を参照のこと。大城隼人「実効性のある課税紛争解決」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）、388-404 頁。

¹⁵ OECD, "APA Statistics Reporting Framework", (2023).

面（実務面）と学術面からそれぞれ述べる。

本研究では日本の法令・通達と OECD が公表するガイドラインを中心に据えるとともに、米国の法令・通達についても触れている。ほかの国ではなく米国を挙げる点は、後述するように日本の移転価格税制においては在米国外関連企業との取引が注目されやすい点、原典資料の入手のしやすさ、他国と比較してもっとも ICAP を積極的に活用しようとしていること¹⁶が理由に挙げられる。

¹⁶ 詳しくは、INTERNAL REVENUE SERVICE, “MEMORANDUM FOR TREATY AND TRANSFER PRICING OPERATIONS EMPLOYEES - *Interim Guidance on Review and Acceptance of Advance Pricing Agreement (APA) Submissions*”, (2023).を参照のこと。

第1章 移転価格税制の概要

第1節 移転価格税制

1. 制度内容と定義

(1) 制度内容

移転価格税制は、租税特別措置法第66条の4国外関連者との取引に係る課税の特例において規定されている。国税庁によると、「法人と国外関連者との間の取引（以下『国外関連取引』という。）を独立企業間価格と異なる価格で行ったことにより、その法人の所得が減少する場合に、その取引が独立企業間価格で行われたものとみなして法人税の課税所得を計算する制度¹⁷」とされている。移転価格税制が日本に導入されたのは、1986年¹⁸である。政府税制調査会の答申¹⁹のうち、国会での審議を経て租税特別措置法として法制化された。導入の背景には、OECD理事会が1979年にTransfer Pricing and Multinational Enterprises（移転価格と多国籍企業）²⁰と題する租税委員会報告書を尊重し、移転価格決

¹⁷ 国税庁「I 移転価格に関する国税庁の取組方針～移転価格文書化制度の整備を踏まえた今後の方針と取組～」(2017)。

¹⁸ 旧税特別措置法第66条の5国外関連者との取引に係る課税の特例。平成4年(1992)の措置法改正により、過小資本税制が措置法第66条の5として導入されたことに伴い、措置法第66条の4に変更され、現在に至る。第104回国会「租税特別措置法の一部を改正する法律」『制定法例の一覧』昭和61年3月31日(1986)。

¹⁹ 税制調査会「昭和61年度の税制改正に関する答申」(1985)、5頁。

²⁰ ここでMultinational Enterprises（多国籍企業）とは、"groups of associated enterprise operating across national frontiers"（筆者訳：国境を越えて事業を展開する関連企業のグループ）と表現されている。ほかにOECDは、"A multinational enterprise (MNE) refers to a parent company resident in the country and its majority-owned affiliates located abroad, which are labelled controlled affiliates abroad (CAA). MNEs are also referred to as global enterprise groups."（筆者訳：多国籍企業とは、ある国に居住する親会社とその海外にある支配下に置く関係会社を指し、これらの会社は海外で管理された会社-CAAと評される。多国籍企業は、グローバル企業グループとも呼ばれる）と定義づけた。OECD, "OECD Glossary of tax terms", (2022), p.376. . "OECD Committee on Fiscal Affairs, "Transfer Pricing and Multinational Enterprises", (1979). EUは、"A multinational enterprise, abbreviated as MNE and sometimes also called multinational corporation (MNC), just multinational or international corporation, is an enterprise producing goods or delivering services in more than one country. A multinational enterprise has its management headquarters in one (or rarely more than one) country, the home country, while also operating in other countries, the host countries."と説明している。European Commission, Statistics Explained, "Glossary:Multinational enterprise (MNE)", (2019). 本研究では、多国籍企業グループを3カ国以上に拠点を持つ企業グループと定義する。2か国であればinternationalという言葉が適切であるところ、あえてmultinationalという言葉が使われる点を重視した。

定に関してその考え方及びその方法を考慮するよう勧告したことが挙げられる。

法律としては租税特別措置法第 66 条の 4 第 1 項において、次のように規定されている。

租税特別措置法第 66 条の 4 第 1 項

法人が、昭和六十一年四月一日以後に開始する各事業年度において、当該法人に係る国外関連者（外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資（当該他方の法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の百分の五十以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係（次項、第五項及び第十項において『特殊の関係』という。）のあるものをいう。以下この条において同じ。）との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行つた場合に、当該取引（当該国外関連者が恒久的施設を有する外国法人である場合には、当該国外関連者の法人税法第百四十二条第一号イに掲げる国内源泉所得に係る取引として政令で定めるものを除く。以下この条において「国外関連取引」という。）につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす

（2）適用対象

① 適用対象者：国外関連者

国外関連者の定義における、「その他の政令で定める特殊の関係」については、租税特別措置法施行令第 39 条の 12 において規定されている。ここで指す「特殊の関係」について、居波教授は次のように要約している²¹。なお、下記四号および五号については、平成 17 年度（2005 年）税制改正において加わった²²。

- 一号：親子関係
 - 一方の法人が他方の法人の 50%以上の株式等を直接または間接に保有する関係（以下、「持株関係」という。）
- 二号：兄弟関係
 - 同一の者が 2 つ以上の法人とそれぞれ持ち株関係にある関係
- 三号：実質支配関係
 - 以下に掲げる事実その他これに類する事実が存在することにより、一報の法人が他方の法人の事業方針の全部又は一部を実質的に決定できる関係①

²¹ 居波邦康「国外関連者の範囲」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）、586 頁。

²² 詳しくは、以下を参照のこと。本庄資「移転価格税制」本庄資編著『国際租税法：概論〔第 4 版〕』（大蔵財務協会、2018）、564-565 頁。

他方の法人の役員の 2 分の 1 以上又はその代表社員が一方の法人の役員若しくは使用人であること等) ②他方の法人が事業活動の相当部分を一方の法人との取引に依存していること③他方の法人が資金の相当部分を一方の法人からの借入又は保証により調達していること

- 四号：実質支配関係及び持株関係が連鎖している関係（直列的連鎖関係）
 - 内国法人等と外国法人との間に中間法人が介在する場合に、これらの間に実質支配関係又は持株関係若しくは実質支配関係のみによる連鎖がある関係
- 五号：同一の者との実質支配関係又は持株関係による直接の関係又は連鎖の関係（並列的連鎖関係）
 - 同一の者が内国法人等と外国法人と実質支配関係又は持株関係若しくは実質支配関係のみを直接に持つ関係又は連鎖がある関係

国外関連者に関する類似の言葉として、租税条約（OECD モデル租税条約²³）における「特殊関連企業²⁴」が挙げられる。なお原文で比較すると、OECD モデル租税条約第 9 条²⁵と国連モデル租税条約²⁶、OECD 移転価格ガイドライン²⁷と国連移転価格マニュアル²⁸は同じ”Associated enterprises”という言葉を使っている。

国連モデル租税条約は次のように説明している。”Article 9 of the United Nations Model Convention reproduces Article 9 of the OECD Model Convention, except for paragraph 3. Both Models embody the arm's length principle that forms the basis for allocating profits resulting from transactions between associated enterprises”.

つづいて、国連移転価格マニュアルでは次のように説明されている。”The United

²³ 川田剛・徳永匡子『2017 OECD モデル租税条約コメントナリ逐条解説〔第 4 版〕』（税務研究会出版局、2017）、251-252 頁。

²⁴ 日本が結んだ租税条約によっては、「特殊関連企業」（イギリスほか）「特殊関係企業」（イタリア、カナダ、シンガポール、フランスほか）「関連企業」（アルゼンチン、オーストラリア、コロンビア、スペイン、チリ、ドイツほか）、「関係を有する者」（the enterprise and an enterprise associated with it）（アメリカ）という言葉が使われている。言葉は異なるが、いずれも同じ意味であると解される。

²⁵ OECD, “*Model Tax Convention Income and on Capital FULL VERSION (as it read on 21 November 2017)*”, (2019), Paragraph M-32·C(9)-1, p.32·609.

²⁶ UNITED NATIONS, “*Model Double Taxation Convention - between Developed and Developing Countries 2017*”, (2017), Article 9, “Associated enterprises”, p.251. 国連モデル租税条約について、詳しくは以下を参照のこと。青山慶二「国連モデル租税条約の課題」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）、75-92 頁。

²⁷ OECD, *supra* note 2, GLOSSARY, p.19.

²⁸ UNITED NATIONS, “*Practical manual on Transfer pricing For developing countries 2021*”, (2023), Paragraph 10.1.5 “Associated Enterprises”, p.400.

Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries² considers (at Article 9.“Associated Enterprises”) whether conditions in commercial and financial relations between related enterprises, such as two parts of a multinational group, “differ from those which would be made between independent enterprises”. The same test is applied at Article 9 of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) Model Tax Convention on Income and on Capital.³ In this respect both Models, which between them are the basis for nearly all bilateral treaties for avoiding double taxation, endorse the “arm’s length standard” (essentially an approximation of market-based pricing) for pricing of transactions within MNEs.

邦訳においては異なる言葉が使われているが、上記 2 つの原文によると国連モデル租税条約は OECD モデル租税条約を、国連移転価格マニュアルは OECD 移転価格ガイドラインを、それぞれ定義を引用していると解され、国外関連者と特殊関連企業は同一の内容であると考えられる。

OECD モデル条約は、「①一方の締約国の企業が他方の締約国の企業の経営、支配若しくは資本に直接・間接に参加する場合、又は②同一の者が一方の締約国の企業及び他方の締約国の企業の支配若しくは資本に直接・間接に参加する場合、その両企業を特殊関連企業とする」と規定されている。ここでの「支配」について、本庄教授は「すべての種類の支配をいい、法的効力を有するかどうか、また、その行使の程度を問わない。いわゆる株式の保有のみならず、役員の任免や融資を通じて影響力を行使し得る場合にも支配・被支配の関係が認められる²⁹」と指摘している。

赤松教授は、「締結及び解除が自由な契約に基づき民事法上発生する権利・義務の関係の存在のみが取引の当事者の間に支配・被支配関係をもたらすものではないという至極当然の理が、株式所有関係が 50 %未満との会社間の取引に係る契約である場合には支配の有無の判断に当たって尊重されながら、株式所有関係が 50 %以上ある会社間の取引に係る契約である場合には一転して『形式基準』によりしほいがあるとみなされるから検討する必要がないとするというような見解は、対価の額が独立企業間価格と異なるときに移転価格税制を適用するという法の趣旨に合致するとは思われない³⁰」と指摘している。

② 適用対象取引：国外関連取引とみなし国外関連取引

移転価格税制の対象となる取引は、国外関連取引と、いわゆるみなし国外関連取引の二種が挙げられる。

国外関連取引とは、法人と国外関連者との間で行われる、資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を指す。国外関連取引の対価の額が独立企業間価格に満たないとき又は超えるときに対象となる。

²⁹ 本庄資「租税条約」本庄資・川田剛編集『国際課税の理論と実務〔第3巻〕』、(税務経理協会、2020)、131頁。

³⁰ 赤松晃「我が国の移転価格税制における「支配」の意義について(下) - Arm's length Transaction の法理による再検討」『ジュリスト』第 1139 号 (有斐閣、1998)、197頁。

みなし国外関連取引とは、「法人が当該法人に係る国外関連者との取引を他の者（当該法人に係る他の国外関連者及び当該国外関連者と特殊の関係のある内国法人を除く。以下この項において『非関連者』という。）を通じて行う場合として政令で定める場合における当該法人と当該非関連者との取引」と規定されている（租税特別措置法第 66 条の 4 第 5 項）。

ここで「政令で定める場合」とは「法人に係る国外関連者と非関連者との間で行う資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引の対象となる資産、役務その他のものが同項の法人に販売、譲渡、貸付けその他の方法によって移転又は提供されることが当該取引を行つた時において契約その他によりあらかじめ定まつている場合で、かつ、当該移転又は提供に係る対価の額が当該法人と当該国外関連者との間で実質的に決定されていると認められる場合」（租税特別措置法施行令第 39 条の 12 第 9 項）をいう³¹。

③ 独立企業間価格とその算定方法

租税特別措置法第 66 条の 4 第 2 項において、「前項に規定する独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法のうち、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従つて行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額をいう」と規定されている。

つづいて同項第 1 号において、棚卸資産の販売又は購入における独立企業間価格の算定方法について規定がされている。独立企業間価格の算定方法については、現在に至るまで 2 度の改正があった。平成 23 年（2011 年）税制改正³²において、ベストメソッド方式³³が導入された。それまでは基本三法が他の算定方法に対して優先適用が求められてきた。平成 31 年（2019 年）税制改正では、ディスカウント・キャッシュ・フロー法（Discount Cash-Flow Method³⁴：以下、「DCF 法」という。）の採用が認められた。

図表 1（本研究 13 頁）は、現行税制における各算定方法の各根拠条文、図表 2（本研究 14 頁）は、現在日本の税制上認められている独立企業間価格の算定方法の類型を図示したものである。図表 3（本研究 15 頁）は、日本の移転価格税制の裁判例・裁決事例と、その事例で採用されていた独立企業間価格の算定方法である。

³¹ 詳しくは、以下を参照のこと。本庄・前掲注 22、559-560 頁。

³² この変更について詳しくは、横澤佳伸「最適方法ルール下における利益分割法の適用について－理論的根拠と適用可能性－」『税務大学校論叢』第 75 号（2012）を参照のこと。

³³ ベストメソッド方式について、OECD 移転価格ガイドライン上では、「移転価格算定方法の選択に当たり個々の事案において常に最適な方法を見い出すことが求められている（中略）全ての状況に適用できるような手法は存在せず、特定の手法が状況に適さないとすることを証明する必要もない」と表現されている。OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、パラグラフ 2.2、61 頁。

³⁴ OECD 移転価格ガイドラインにおいては、"discounted value of projected cash flows" という表現が使われている。OECD, *supra* note 2, Paragraph D.2.6.4, p.295.

イ. 基本三法（伝統的取引基準法、Traditional transaction methods）

基本三法は、伝統的取引基準法³⁵とも呼ばれている。OECD 移転価格ガイドラインにおいては「関連者間の商業上及び財務上の関係において設定される条件が独立企業間のものであるか否かを決定する最も直接的な手段である（中略）関連者間取引の価格を比較可能な非関連者間取引の価格に直接引き直すことで、独立企業間の条件を設定することができるからである³⁶」と評されている。

ロ. 取引単位利益法（Transactional profit methods）

取引単位利益法は、取引単位営業利益法（Transactional net margin method：以下、「TNMM」という。）と利益分割法（Transactional profit split method：以下、「PS 法」という。）の 2 種に分類される。取引単位利益法は、「関連者間取引から生ずる利益を検討するもの³⁷」、「第三者の粗利益についての利用可能で信頼できる公開情報が存在しないか限られている場合、内部比較対象が存在する場合を除き、伝統的取引基準法の適用は困難かもしれない、情報の利用可能性という観点から、取引単位利益法が最適な手法であるかもしれない³⁸」と説明されている。

TNMM は、「一の関連者間取引（中略）から獲得した営業利益につき、適切なベース（例えば、コスト、売上高、資産）に対する営業利益を検討するものである。そのため、取引単位営業利益法は、原価基準及び再販売価格基準法と類似の形で機能する³⁹」と説明されている。

PS 法は、「比較可能な一又は複数の取引を行う独立企業間であれば達成されたであろう結果に近似させるために、関連者間取引における独立企業間利益を設定し、又は報告された利益を検証することを目的としている。この手法は、まず関連者間取引から分割対象利益を特定し、次にその利益を、独立企業間で合意されたであろう利益の分割に近似させるような経済的に合理的な基準により、各関連者間で分割する⁴⁰」と説明されている。

ハ. ディスカウント・キャッシュ・フロー法（Discount Cash-Flow method）

ディスカウント・キャッシュ・フロー法（Discount Cash-Flow method：以下、「DCF 法」という。）は、租税特別措置法施行令第 38 条の 12 第 8 項第 6 号において「国外関連取引に係る棚卸資産の販売又は購入の時に当該棚卸資産の使用その他の行為による利益（これに準ずるものを含む。以下この号において同じ。）が生ずることが予測される期間内の日を含む各事業年度の当該利益の額として当該販売又は購入の時に予測される金額を合理的と認められる割引率を用いて当該棚卸資産の販売又は購入の時の現在価値として割り引いた

³⁵ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、パラグラフ 2.13、64 頁。

³⁶ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、パラグラフ 2.3、61 頁。

³⁷ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、パラグラフ 2.63、78 頁。

³⁸ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、パラグラフ 2.4、62 頁。

³⁹ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、パラグラフ 2.64、78 頁。

⁴⁰ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、パラグラフ 2.114、91 頁。

金額の合計額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法」と規定されている。

DCF 法は、移転価格事務運営要領 4-3 において「独立企業間価格の算定方法のうち、ディスカウント・キャッシュ・フロー法（ディスカウント・キャッシュ・フロー法と同等の方法を含む。以下 4-13 までにおいて同じ。）については、例えば、国外関連取引に係る比較対象取引を見いだすことが困難な場合で、国外関連取引の形態やその内容等から利益分割法を適用できないときに有用となり得る算定方法であるが、措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 6 号に規定する利益の額として当該販売又は購入の時に予測される金額（4-13 において『予測利益の金額』という。）のような不確実な要素を用いて独立企業間価格を算定する方法であるから、最も適切な方法の候補がディスカウント・キャッシュ・フロー法を含めて複数ある場合には、ディスカウント・キャッシュ・フロー法以外の候補である算定方法の中から最も適切な方法を選定することに留意する」とされている。つまり、DCF 法以外の方法がある場合には、DCF 法は採用することができないといえる。

OECD 移転価格ガイドラインは、「複数の無形資産移転取引に対して、信頼し得る比較対象取引が把握できない場合においては、評価テクニックを使用して、関連者間で移転した無形資産の独立企業間価格を見積もることが可能かもしれない。特に所得をベースとした評価テクニックの仕様、とりわけ評価中の無形資産の使用から得られると予測される将来的な所得の動向又はキャッシュ・フローの割引現在価値の計算を前提とした評価テクニックは、適切に使用されれば特に有用かもしれない⁴¹」としている。

⁴¹ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、パラグラフ 6.153、241 頁。

図表1 独立企業間価格の算定方法に関する根拠条文

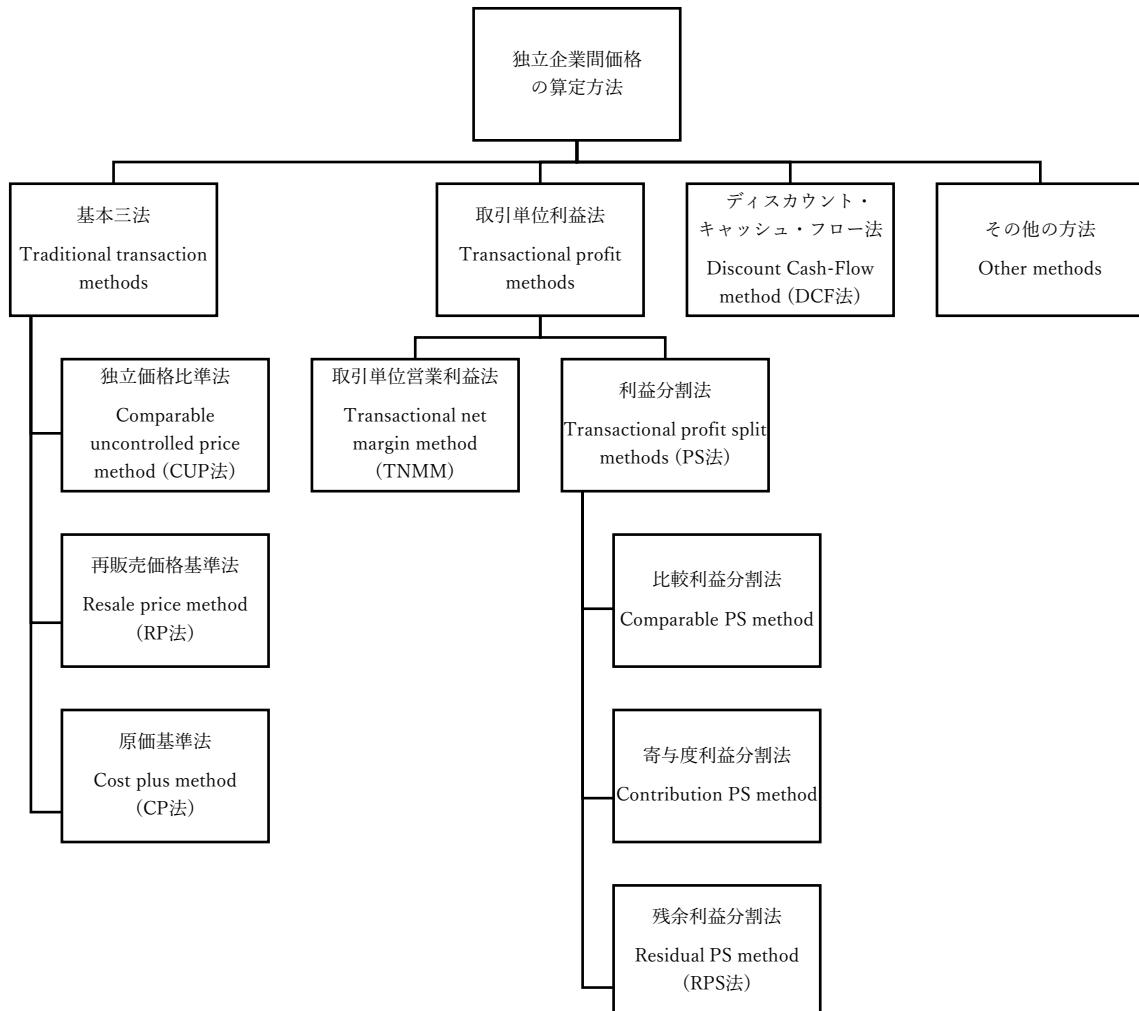
算定方法の名称	根拠条文 (法:措置法、令:施行令)	種別
① [棚] 独立価格比準法 [他] 独立価格比準法と同等の方法	[棚] 法第66条の4第2項第1号イ [他] 法第66条の4第2項第2号	[棚] 基本三法 [他] 基本三法と同等の方法
② [棚] 再販売価格基準法 [他] 再販売価格基準法と同等の方法	[棚] 法第66条の4第2項第1号ロ [他] 法第66条の4第2項第2号	[棚] 基本三法 [他] 基本三法と同等の方法
③ [棚] 原価基準法 [他] 原価基準法と同等の方法	[棚] 法第66条の4第2項第1号ハ [他] 法第66条の4第2項第2号	[棚] 基本三法 [他] 基本三法と同等の方法
①' [棚] 独立価格比準法に準ずる方法 [他] 独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法	[棚] 法第66条の4第2項第1号ニ [他] 法第66条の4第2項第2号	[棚] 基本三法に準ずる方法 [他] 基本三法に準ずる方法と同等の方法
②' [棚] 再販売価格基準法に準ずる方法 [他] 再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法	[棚] 法第66条の4第2項第1号ニ [他] 法第66条の4第2項第2号	[棚] 基本三法に準ずる方法 [他] 基本三法に準ずる方法と同等の方法
③' [棚] 原価基準法に準ずる方法 [他] 原価基準法に準ずる方法と同等の方法	[棚] 法第66条の4第2項第1号ニ [他] 法第66条の4第2項第2号	[棚] 基本三法に準ずる方法 [他] 基本三法に準ずる方法と同等の方法
④ [棚] 比較利益分割法 [他] 比較利益分割法と同等の方法	[棚] 令第39条の12第8項第1号イ [他] 法第66条の4第2項第2号	[棚] その他政令で定める方法 [他] その他政令で定める方法と同等の方法
⑤ [棚] 寄与度利益分割法 [他] 寄与度利益分割法と同等の方法	[棚] 令第39条の12第8項第1号ロ [他] 法第66条の4第2項第2号	[棚] その他政令で定める方法 [他] その他政令で定める方法と同等の方法
⑥ [棚] 残余利益分割法 [他] 残余利益分割法と同等の方法	[棚] 令第39条の12第8項第1号ハ [他] 法第66条の4第2項第2号	[棚] その他政令で定める方法 [他] その他政令で定める方法と同等の方法
⑦ [棚] 取引単位営業利益法 [他] 取引単位営業利益法と同等の方法	[棚] 令39条の12第8項第2号から 第5号 [他] 法第66条の4第2項第2号	[棚] その他政令で定める方法 [他] その他政令で定める方法と同等の方法
⑧ [棚] ディスカウント・キャッシュ・フロー法 [他] ディスカウント・キャッシュ・フロー法と同等の方法	[棚] 令第39条の12第8項第6号 [他] 法第66条の4第2項第2号	[棚] その他政令で定める方法 [他] その他政令で定める方法と同等の方法
⑫ [棚] ④から⑧の方法に準ずる方法 [他] ④から⑧の方法に準ずる方法と同等の方法	[棚] 令第39条の12第8項第7号 [他] 法第66条の4第2項第2号	

(出所：国税庁「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」(2022)、6頁を参考に筆者作成)

[棚]：棚卸資産に関する棚卸資産の販売又は購入に関する取引

[他]：棚卸資産に関する棚卸資産の販売又は購入に関する取引以外の取引

図表2 独立企業間価格の算定方法の類型⁴²



(出所：筆者作成)

二. 独立企業間価格の算定方法に関する事例

日本の裁判例・裁決例をもとに、独立企業間価格の算定方法の適用例を列挙する。同時に、税制改正についても記述する。

⁴² OECD, *supra note 2*, p.97,101,106,113. National Tax Agency, "Reference Case Studies on Application of Transfer Pricing Taxation, (2022), P.12. 国税庁「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」(2022)、6頁。

図表3 移転価格税制の裁判例・裁決事例とその独立企業間価格算定方法

西暦	和暦	独立企業間価格の算定方法	事件名/税制改正の内容
2004	平成 16	基本三法・再販売価格基準法	アドビシステムズ事件控訴審判決 ⁴³
2006	平成 18	基本三法・独立価格比準法	今治造船事件高松高裁判決 ⁴⁴
2006	平成 18	基本三法・独立価格比準法	タイバーツ貸付金利子事件東京地裁判決 ⁴⁵
2008	平成 20	PS 法・残余利益分割法	グローバル・トレーディング事件国税不服審判所裁決 ⁴⁶
2010	平成 22	PS 法・残余利益分割法	TDK 事件国税不服審判所裁決 ⁴⁷
2010	平成 22	基本三法・原価基準法	日本庄着端子製造事件大阪高裁判決 ⁴⁸
2011	平成 23	n/a	[税制改正]ベストメソッド方式の導入
2013	平成 25	基本三法・原価基準法	モーター輸入販売事件東京高裁判決 ⁴⁹
2013	平成 25	PS 法・寄与度利益分割法	エクアドル産バナナ輸入業者事件東京高裁判決 ⁵⁰
2013	平成 25	PS 法・残余利益分割法	武田薬品工業事件国税不服審判所裁決 ⁵¹
2015	平成 27	PS 法・残余利益分割法	本田技研工業事件東京高裁判決 ⁵²
2017	平成 29	PS 法・残余利益分割法	ワールド・ファミリー事件東京地裁判決 ⁵³
2018	平成 28	n/a	[税制改正]移転価格文章の義務化 ⁵⁴

⁴³ 東京高判・前掲注12。

⁴⁴ 高松高判平成 18 年 10 月 13 日（平成 16 年（行コ）第 17 号）、訟月第 54 卷第 4 号 875 頁。

⁴⁵ 東京地判平成 18 年 10 月 26 日（平成 15 年（行ウ）第 559 号）、訟月第 54 卷第 4 号 922 頁。

⁴⁶ 裁決平成 20 年 7 月 2 日（東裁（法）平 20 第 4 号）。

⁴⁷ 裁決平成 22 年 1 月 27 日（東裁（法）平 21 第 108 号）。

⁴⁸ 大阪高判平成 22 年 1 月 27 日（平成 20 年（行コ）第 126 号）、税資第 260 号順号 11370。

⁴⁹ 東京高判平成 25 年 3 月 14 日（平成 24 年（行コ）第 19 号）、訟月第 60 卷第 1 号 149 頁。

⁵⁰ 東京高判平成 25 年 3 月 28 日（平成 24 年（行コ）第 229 号）、税資第 263 号順号 12187。

⁵¹ 大裁・前掲注 6。

⁵² 東京高判・前掲注 8。

⁵³ 東京地判平成 29 年 4 月 11 日（平成 21 年（行ウ）第 472 号）、税資第 267 号順号 13005。

⁵⁴ 移転価格文章とは「独立企業間価格を算出する際に必要とされる書類（以下、『ローカルファイル』といふ。）」、「国別報告事項（Country by Country Report：以下、『CbCR』といふ。）」、「事業概況報告事項（以下、『マスターファイル』といふ。）」、「親会社等届出事項」、以上 4 種の文章を指す。このうち、ローカルファイルは国外関連取引を行ったすべての企業が作成義務を負い、税務当局の求めがあった場合は一定期間までに提出することが求められるようになった。これを移転価格文章の義務化と呼ぶ。

2019	平成 31	PS 法・残余利益分割法	上村工業事件東京高裁判決 ⁵⁵
2019	平成 31	n/a	[税制改正]DCF 法の導入
2022	令和 4	PS 法・残余利益分割法	日本ガイシ事件東京高裁判決 ⁵⁶

(筆者作成)

平成 23 年の税制改正以後、モーター輸入販売事件を除いて基本三法による訴訟・裁判事例がない。基本三法は相互協議で扱う算定方法でも 191 件中 32 件に（16%）に留まっており、法人による採用事例が減っている傾向と合致している⁵⁷。

④ 独立企業間価格と国外関連取引における価格との差がある場合の調整と対応

独立企業間価格と国外関連取引における価格に差がある場合は、法人と税務当局のいずれかが調整対応を行うこととなる。

イ. 法人による価格調整金（決算前・確定申告前）

法人が決算前に価格の差があることを認識し、調整すべきと判断した場合、価格調整金という名目で、国外関連者との間で利益の移管を行う処理があることがある。

ロ. 法人による国外関連取引価格と独立企業間価格との差額の損金不算入（確定申告時）

租税特別措置法第 66 条の 4 第 4 項において、「第一項の規定の適用がある場合における国外関連取引の対価の額と当該国外関連取引に係る同項に規定する独立企業間価格との差額（寄附金の額に該当するものを除く。）は、法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない」と規定されている。国外関連取引において適用された価格と独立企業間価格との差額は、法人税の計算上、課税所得に対する加算調整を行うこととなる⁵⁸。

ハ. 法人による修正申告

確定申告後に価格の差があることが判明した場合、または、移転価格の税務調査の結果、法人が自主的に修正申告を行うことがある。

ニ. 税務当局による更正決定・賦課決定

租税特別措置法第 66 条の 4 同条 27 項において、「更正若しくは決定（以下この項において『更正決定』という。）又は国税通則法第三十二条第五項に規定する賦課決定（以下この条において『賦課決定』という。）で次の各号に掲げるものは、同法第七十条第一項の規定にかかわらず、当該各号に定める期限又は日から七年を経過する日まで、することができる」と規定されている。更正決定処分の期限は、国税通則法第 70 条第 1 項において 5 年と規定されているところ、7 年に延長して規定されている。

⁵⁵ 東京高判令和元年 7 月 9 日（平成 29 年（行コ）第 382 号）、訟月第 65 卷第 12 号 1745 頁。

⁵⁶ 東京高判令和 4 年 3 月 10 日（令和 3 年（行コ）第 25 号）。

⁵⁷ 国税庁「令和 4 事務年度の『相互協議の状況』について」（2023）。

⁵⁸ 詳しくは、以下を参照のこと。本庄・前掲注 22、590-593 頁。

2. 制度趣旨と日本における導入の背景

移転価格税制の制度趣旨は、国外関連者との取引を利用して、高税率国での所得を減らし、低税率国へ移転することで租税回避を図ろうとする行為を防ぐことにある。

金子名誉教授は「親子会社・兄弟会社等の関連企業の間では、種々の理由から、相互に独立した当事者の間の取引（中略）とは異なる対価で取引を行う傾向がある。（中略）国家の課税権の適切な調整の観点から、現実の取引対価ではなく、正常対価で取引が行われたと仮定した場合に得られる各企業の所得、すなわち各企業の適正所得に即して各国家が課税を行う必要がある⁵⁹」と指摘している。

OECD 移転価格ガイドラインにおいては、移転価格税制の導入の根拠に、企業間の租税公平主義と国家間の租税公平主義の実現を挙げている。企業間の租税公平主義については、「OECD 加盟国や他の国々が独立企業原則を採用していることにはいくつかの理由がある。主たる理由は、独立企業原則により、多国籍企業と独立企業が税務上ほぼ同等に扱われる事である。独立企業原則の下では、関連者と独立企業は、税務上、より平等に扱われるため、特定の種類の事業体の相対的競争力を歪めてしまうであろう税務上の有利な点または不利な点の創出を防ぐことになる⁶⁰」としている。国家間の租税公平主義については、「移転価格が市場原理及び独立企業原則を反映していない場合、関連者が支払うべき租税や関連者所在地国の税収が歪められる。そのため、OECD 加盟国は、このような歪みを是正し、独立企業原則を確保するため、必要に応じて関連者の利益を調整するということに合意した⁶¹」と規定されている。

3. 移転価格税制の歴史

（1）米国における移転価格税制の歴史

世界で最初に移転価格税制を導入制定したのは米国である。米国では、1928 年にIRC45(米国内国歳入法 45 条。Internal Revenue Code：以下、「IRC」という。)において、国外関連取引における所得の恣意的な移転に対する立法⁶²がなされた。現在の移転価格税制の原点である。

本庄教授は「効率の超過利潤税の累進課税を回避するために利用された企業グループ内の所得分割による租税回避の手法は、企業グループ内において通常の市場価格と異なる内部取引価格を用いれば、税負担の低い会社に多くの利益が発生し、税負担の高い会社の利益を減らすように『所得移転』のための価格操作の手法を編み出すことになっていく⁶³」と指摘している。

望月教授は、同法の成立直後においては、「国内取引における関連者間取引を用いた所

⁵⁹ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021）、600-601 頁。

⁶⁰ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、パラグラフ 1.3、6 頁。

⁶¹ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、パラグラフ 1.8、4 頁。

⁶² 本庄資『アメリカの移転価格税制』（日本租税研究協会、2009）、3 頁。

⁶³ 本庄・前掲注 62、2 頁。

得の回避に対抗するために立法化されたものだった⁶⁴」と指摘している。州の歳入省（Department of Revenue）は、州ごとに税率を含む税制が異なることを意図して利用した租税回避や期せず実施された所得移転に対して移転価格税制を適用することで、適切公平な課税を行うことが可能となっている。なお、米国内においては、現在も州間の移転価格税制が課題となっている⁶⁵。

1950年代ごろから、一部の米国の大企業が海外子会社との国外関連取引を活用した租税回避を行っていたことが判明⁶⁶し、1968年には現在も移転価格税制の基本的な考え方である独立企業原則に基づいた、1968年財務省規則を規定した⁶⁷。ここで注目すべきは、米国内国歳入庁（Internal Revenue Services：以下、「IRS」という。）は、1968年財務省規則を規定する以前から二重課税が起こりうることを想定しており、「関連者間の所得と費用の配分に関して、OECD租税委員会に作業部会を立ち上げさせ、これを通じて国際的なルールの構築を行うこととした⁶⁸」という点である⁶⁹。

（2）日本における移転価格税制の導入の経緯

移転価格税制が日本において問題となりはじめたのは1980年代のことである。1970年代の日本企業の米国進出に伴う、IRSによる移転価格税制の適用がされました。当時米国は対日貿易が赤字となっており、進出した日本企業との貿易摩擦とその反動あったと考えられる。1970年代から1980年代に米国において移転価格税制が適用された日本企業は、

⁶⁴ 望月文夫『日米移転価格税制の制度と適用：無形資産取引を中心に』（大蔵財務協会、2007）、40頁。

⁶⁵ Bloomberg Tax, "States Ramp Up Transfer Pricing Audits in Search of Tax Revenue", (2023). 国内の”関連者間取引”にかかる移転価格税制が適用されるのは、米国以外には英国も該当する。結城一政「英国の税法」税理士法人トーマツ編著『欧州主要国の税法〔第2版〕』（中央経済社、2008）、137頁。

⁶⁶ 望月・前掲注64、134頁。

⁶⁷ 本庄・前掲注62、4・7-8頁。

⁶⁸ 望月・前掲注64、142頁。

⁶⁹ 詳しくは、以下の先行研究を確認のこと。本庄・前掲注62。本庄著『アメリカの移転価格税制の執行』（日本租税研究協会、2009）。

トヨタ自動車⁷⁰が挙げられる⁷¹。政府税制調査会は、導入の前年に移転価格税制の導入について、次のように述べている。

「近年、企業活動の国際化の進展に伴い、海外の特殊関係企業との取引の価格を操作することによる所得の海外移転、いわゆる移転価格の問題が国際課税の分野で重要となつてきているが、現行法では、この点についての十分な対応が困難であり、これを放置することは、適正・公平な課税の見地から、問題のあるところである。また、諸外国において、既に、こうした所得の海外移転に対処するための税制が整備されていることを考えると、我が国においても、これら諸外国と共通の基盤に立つて、適正な国際課税を実現するため、法人が海外の特殊関係企業と取引を行つた場合の課税所得の計算に関する規定を整備するとともに、資料収集等、制度の円滑な運用に資するための措置を講ずることが適當である⁷²」。

1985年当時の現行法は、昭和53年（1978年）に導入された、タックス・ヘイブン対策税制（租税特別措置法66条の6）が挙げられる。導入されてから3年で同税制について穴がある点が、衆議院で以下のように指摘されている⁷³。

「日本では一昨年タックスヘーブン対策税制（原文ママ）が導入をされました。これは多国籍企業のトランസファーブライシングのほんの一部をとらえたものにすぎません。去年の五月OECDが出しました関連企業のトランസファーブライスの決定に関する理事会勧告及びこれに先立つて出されたOECD租税委員会報告では、このような狭い範囲ではなく、当時、国に親会社を置く多国籍企業あるいは他国に親会社を置き、当事国に子会社、関連会社を置く多国籍企業すべてをとらえ対象としたものになってい

⁷⁰ U.S. District Court for the Central District of California, Toyota Case, “*United States v. Toyota Motor Corp.*, 561 F. Supp. 354 (C.D. Cal. 1983)”, (1983).類似する事例として、当時の松下電器産業（現パナソニック株式会社）に対して、19 U.S. Code § 2251（合衆国法典19編2251条）- Action to facilitate positive adjustment to import competition（筆者訳：輸入競争への前向きな調整を促進するための措置）に基づくアンチ・ダンピング関税による処分を科した。同処分は不当廉売を理由にした処分であり、IRC Section 482に基づく移転化価格税制の適用処分ではなかった。Matsushita Case, “*Matsushita Electric Industrial Co. v. United States*, 750 F.2d 927, 933”, United States Court of Appeals for the Federal Circuit (1984).

⁷¹ 1980年代における移転価格税制の歴史について、詳しくは以下の先行研究を参考のこと。藤江昌嗣「日米間の移転価格問題の現状と課題」『経営学論集』第66号（1996）。古田秋太郎「企業グローバリゼーションと移転価格税制」『中京経営研究』第9巻第1号（1999）。1990年の米国議会の公聴会での、米国への進出する企業に対する批判について、詳しくは望月・前掲注64、210-211頁を参照のこと。

⁷² 税制調査会・前掲注19。

⁷³ 第93回国会 衆議院 決算委員会 第6号 昭和55年11月20日、(1980)。

ます。政府はこの OECD の勧告の方向で多国籍企業のトランസファープライス対策についての税制改善を考えているのかどうか、これが第一点であります。第二番目に、OECD 勧告の方向で改善するならば、まず少なくとも対象の拡大をしなければなりません。トランസファープライシングはペーパーカンパニーだけでなく実質的事業活動をしている子会社、関連会社との間で頻繁に行われています。また、株式保有五〇%以下でも実際に子会社、関連会社となっているものが多数あります。したがって、実質的な事業活動を行っている会社も対象とし、また五〇%以上の株式保有という子会社の定義も実態に合ったものにしなければならないと思いますが、政府はそのような対象拡大をするつもりがあるのかどうか、あるとすればどのようなものにするのかお尋ねをします」。

元大蔵省主税局国際租税課長で元衆議院議員の真鍋氏は、国会において次のように答弁した。

「トランസファー・プライシング税制は、日本語では移転価格税制と言っておりますけれども、先生御承知のとおり、まず企業間の特殊関係といいますか、たとえば親子であるような関係にあるような特殊関係を利用していたしまして、それらの間での取引について価格操作を通じて所得を移転すると、それによりまして企業全体としての租税の軽減を図るといったことを目的とする取引を否認するといいますか課税しようという制度でございます⁷⁴」

デロイトトーマツ税理士法人の山川シニアアドバイザーは、「我が国企業と国外の関連企業との取引価格の操作による所得の移転とそれによる我が国の税収減少を防止するため、また、当時すでに多くの国々が移転価格税制を採用しており、我が国の企業の国外関連企業がその適用を受けるケースが増加しつつある中、外国政府による過大な権限の行使を牽制ないし防止するために我が国も同じ制度を持つ必要があったことから、導入されたものである⁷⁵」と指摘している。

日本で移転価格税制が導入された当初、同税制が課されたのは、日本企業ではなく日本に進出した外資系企業が中心であった⁷⁶。前述の日本企業が米国で移転価格税制を課せられたことに対する、報復的な処分であったという指摘⁷⁷がある。

（3）移転価格税制における高額処分の事例

移転価格税制における高額処分の事例では、2023年9月26日に米国 Microsoft 社が IRS から 289 億ドル（約 4 兆 3 千億円）の修正申告を求める通知（Notices of Proposed

⁷⁴ 第 94 回国会 参議院 外務委員会 第 8 号 昭和 56 年 5 月 14 日 (1981)。

⁷⁵ 山川博樹「日本の移転価格税制の概要」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）、7 頁。

⁷⁶ 藤江・前掲注 71、300 頁。

⁷⁷ 古田・前掲注 71、81 頁。

Adjustment) を受け取った⁷⁸とされる事例が挙げられる。Microsoft 社は IRS に対して不服申立て、処分が取り下げられない場合は訴訟を行う姿勢を示している。

国内でも、武田薬品工業株式会社に対する 571 億円の追徴課税処分⁷⁹という事例がある。移転価格税制が適用されると巨額の税負担となることから、納税者側が取り下げを求める不服申立てや税務訴訟を起こし、税務当局と納税者は紛争状態になる。

（4）移転価格税制による二重課税の実態

KPMG 税理士法人が経済産業省の委託事業として行った調査報告において、日本企業が進出先国で実際に経験した国際課税問題にかかる統計データが公表されている⁸⁰。同調査は、2022 年に海外進出をしている 6,875 社の日本企業にアンケートを実施し、1,959 社からの有効回答を得た。調査結果によると、日本企業は東南アジアを中心に国際課税問題に直面しており、課税事案の過半数が移転価格税制によるものだった。

課税処分を受けた後の対処法としては、回答件数 205 件に対して課税受け入れが 57 件 (28%) と最多である。つづいて、不服申立て 40 件 (20%)、裁判で係争 39 件 (19%)、自主的な修正申告 34 件 (17%)、相互協議 22 件 (11%)、その他 13 件 (6%) となっている。課税処分を受け入れているケースが、不服申立てと自主的な修正申告を合わせた 91 件 (37%)、対抗姿勢を取ったのがその他を除く 101 件 (49%) ということになる。単純計算で、10 社中 1 社は何らかの国際的二重課税に遭遇したこととなる。対応は分かれているが、いずれにしても税負担を受け入れるか、紛争状態に入ることとなる。課税処分を受け入れるケースも一定数あることから、海外子会社による税務訴訟対応は容易でないことが推察される。

第 2 節 事前確認 (APA)

1. 制度内容と効果

事前確認 (Advance Price Arrangement⁸¹ : 以下、「APA」という。) は、移転価格事務運営要領第 1 章 1-1 (40) において、「税務署長又は国税局長が、国外関連取引に係る独立企業間価格の算定方法及びその具体的な内容（以下、『独立企業間価格の算定方法等』といふ。）について確認を行うことをいう」と規定されている。国税庁は、APA について「移転価格課税に関する納税者の皆様の予測可能性を確保するため、納税者の皆様の申出に基づき、その申出の対象となった国外関連取引に係る独立企業間価格の算定方法及びその具体的な内容（中略）について、税務署長等が事前に確認を行う⁸²」手続としている。OECD 移転価格ガイドラインにおいては、「国外関連取引について、その取引を行う前に、一定

⁷⁸ Microsoft Corporation, "FORM 8-K October 11, 2023", (2023).

⁷⁹ 大裁・前掲注 6。武田薬品工業株式会社・前掲注 7。

⁸⁰ KPMG 税理士法人・前掲注 9。

⁸¹ Advance Price Arrangement と Advance Price Agreement と国によって表記が異なる。本研究 23 頁、図表 4 を参照のこと。OECD は Advance Price Arrangement と表記する。米国が Agreement という言葉を採用している点について、本庄・前掲注 69、247 頁。

⁸² 国税庁「移転価格税制に関する事前確認の申出及び事前相談について」。

期間における取引に関する価格を決定するための適切な基準（例えば、方法、比較対象取引、適切な調整、将来の事象にかかる重要な前提条件等）を決定する取り決め⁸³」とされている。

APA の効果は、移転価格事務運営要領 6-16において、「所轄税務署長等は、6-15(5)⁸⁴の取扱いにより事前確認を行う旨の通知を受けた法人（以下『確認法人』という。）が事前確認を受けた各事業年度（以下『確認事業年度』という。）において、事前確認を受けた国外関連取引（以下『確認取引』という。）について事前確認の内容に適合した申告を行っている場合には、当該確認取引は独立企業間価格で行われたものとして取り扱う」ものとされている。これにより、APA の承認を受けた法人は、原則として移転価格税制を適用されないことになる。

ただし、合意内容と異なる状況となった場合には補償調整による処理が必要なほか、場合によっては合意が取り消されることもある⁸⁵ため、承認後も無条件に保証されるわけではない。

⁸³ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、171 頁。

⁸⁴ 移転価格事務運営要領 6-15 事前確認の通知。

⁸⁵ 移転価格事務運営要領 6-21 事前確認の取消し。

図表4 各国税務当局におけるAPAの英語表記

文中 番号	国名 (英語表記)	税務当局名 (現地語表記)	Agreement	Arrangement
1	Argentina	Administración Federal de Ingresos Pùblicos		スペイン語のみ
2	Australia	Australian Taxation Office	✓	
3	Austria	Finanzamt Österreich		✓
4	Belgium	FOD Financiën; SPF Finances; FÖD Finanzen		✓
5	Canada	Canada Revenue Agency		✓
6	Chile	Servicio de Impuestos Internos		スペイン語のみ
7	Colombia	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales	✓	
8	Denmark	Skattestyrelsen		✓
9	Finland	Verohallinto; Skatteförvaltningen	✓	
10	France	Direction Générale des Finances Publiques		✓
11	Germany	Bundeszentralamt für Steuern	✓	
12	Ireland	Cáin agus Custaim na hÉireann	✓	
13	Italy	Agenzia delle Entrate	✓	
14	Japan	国税庁		✓
15	Luxembourg	Administration des contributions directes		フランス語のみ
16	Netherlands	Belastingdienst	✓	
17	Norway	Om Skatteetaten	✓	
18	Poland	Krajowa Administracja Skarbowia		✓
19	Portugal	Autoridade Tributária e Aduaneira		ポルトガル語のみ
20	Russia	Ф е д е р а л ь н а я на л о г о в а я с л у ж б а		ロシア語のみ
21	Singapore	新加坡国内税务局 / Lembaga Hasil Dalam Negeri Singapura		✓
22	Spain	Agencia Estatal de Administración Tributaria		スペイン語のみ
23	United Kingdom	Her Majesty's Revenue and Customs	✓	
24	United States	Internal Revenue Service	✓	

(出所：各国の税務当局のホームページを参考に、筆者作成)

2. 制度趣旨と導入の背景

世界で初めてAPAを取り入れたのは、日本である⁸⁶。1987年（昭和62年）に、「独立企業間価格の算定方式等の確認について」という通達⁸⁷を出した。移転価格税制が施行されたのは1986年であるので、その翌年にはAPAを導入したことになる。1983年には、Toyota Motor Sales U.S.A.が、1975年から1978年の課税期間を対象とした、移転価格税制の税務調査を受けていることが新聞報道⁸⁸されている。日本において移転価格税制の導入がされる時点で、日本企業は既にIRSからの移転価格税制による課税を受けており、二

⁸⁶ 本庄・前掲注62、244頁。1987年4月24日付査調5-1他2課共同「独立企業間価格の算定方法等の確認について」通達。

⁸⁷ 本庄・前掲注22、611頁。

⁸⁸ New York Times, "I.R.S. ASKS TOYOTA FOR TAX DATA", Feb. 5, 1983. U.S. District Court for the Central District of California, *supra* note 70.

重課税を回避することが重要であったと考えられる。

導入時の状況を小田嶋税理士は、「税制は内外を無差別に適用する必要がありますので、日本企業にも適用があるような制度を作ることになります。その際、産業界からは課税当局の乱用が心配だという声がかなり強まりまして、(中略) 事前確認制度(APA)も検討するということになりました(中略) 立法(筆者注: 1986年の移転価格税制)当時の主税局長が翌年国税庁長官になりましたので、実際に執行を担当する立場として、企業サイドが事前に agreement を結びたいというのなら、これに対応する仕組みを作れと部下に命じまして、APAが入った⁸⁹」と述べている。

3. 手続

(1) 事前相談

移転価格事務運営要領 6-1において、「事前確認に係る手続の利便性の向上及び迅速化を図るため、事前相談に的確に対応する」、同 6-2(1)において、「事前確認の申出を行おうとする法人が事前相談を行っていない場合には、所轄税務署長等は当該法人に対して、事前相談を行った上で事前確認の申出を行うよう指導する」と規定されている。

のことから、APA の申請を行うに際しては、所轄税務署長等に対して、事前相談を行う必要があると考えられる。

(2) 相互協議および UAPA・BAPA・MAPA

APA は 3 種類ある。1 か国の税務当局からのみ確認を受ける国内 APA (Unilateral APA: 以下、「UAPA」という。)、2 か国の税務当局から確認を受ける二国間 APA (Bilateral APA: 以下、「BAPA」という。)、3 か国以上の税務当局から確認を受ける多国間 APA (Multilateral APA: 以下、「MAPA」という。) である。このうち、UAPA が相互協議を伴わない事前確認であり、BAPA および MAPA は相互協議を伴う事前確認である。

相互協議とは、事務運営指針⁹⁰「相互協議の手続きについて」1(3)において、「租税条約の規定に基づく、我が国の権限ある当局と相手国等の権限ある当局との協議」と規定されている。また、同 3(2)において、「移転価格事務運営要領 6-2 (中略) に定める事前確認の申出(以下(2)において『事前確認の申出』という。)を行うとともに、相互協議を求める場合には、当該事前確認に係る相互協議の申立てを行うことができる」と規定されている。

(3) 移転価格文章の提出

APA の申出を行った法人は、所轄税務署長等から以下の複数の書類の提出をすることが求められる⁹¹。

⁸⁹ 小田嶋清治「移転価格税制における実務対応上の留意点」中里実・太田洋他編著『国際租税訴訟の最前線』(有斐閣、2010)、237 頁。

⁹⁰ 本研究において、特段の断りがない場合は、「事務運営指針」は「移転価格事務運営要領」を指す。

⁹¹ 移転価格事務運営要領 6-3(1)。

- ◆ 確認対象取引の内容、当該確認対象取引の流れ及びその詳細を記載した資料
- ◆ 確認申出法人及び確認対象取引に係る国外関連者の事業の内容及び組織の概要を記載した資料
- ◆ 確認対象取引において確認申出法人及び確認対象取引に係る国外関連者が果たす機能、負担するリスク及び使用する資産に関する資料
- ◆ 確認対象取引に係る独立企業間価格の算定方法等及びそれが最も適切な方法であることを説明した資料
- ◆ 事前確認を行い、かつ、事前確認を継続する上で前提となる重要な事業上又は経済上の諸条件（条件に相当する確認対象取引に係る経済事情その他の要因等を含む。以下同じ。）に関する資料
- ◆ 確認申出法人と確認対象取引に係る国外関連者との直接若しくは間接の資本関係又は実質的支配関係に関する資料
- ◆ 確認申出法人及び確認対象取引に係る国外関連者の過去 3 事業年度分（その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度を含む。以下(1)において同じ。）の営業及び経理の状況その他事業の内容を明らかにした資料（確認対象取引が新規事業又は新規製品に係るものであり、過去 3 事業年度分の資料を提出できない場合には、将来の事業計画、事業予測の資料など、これに代替するもの）
- ◆ 確認対象取引に係る国外関連者について、その国外関連者が所在する国又は地域で、移転価格に係る調査、不服申立て又は訴訟等が行われている場合には、その概要及び過去の課税状況を記載した資料
- ◆ 確認対象取引に係る独立企業間価格の算定方法等を確認対象事業年度前 3 事業年度（その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度を含む。）に適用した場合の結果など確認対象取引に係る独立企業間価格の算定方法等を具体的に説明するために必要な資料
- ◆ 確認申出法人が属する多国籍企業グループ（措置法第 66 条の 4 の 4 第 4 項第 2 号に規定する多国籍企業グループをいう。）の最終親会社等及び当該確認申出法人に係る親会社等（同項第 5 号に規定する親会社等をいう。以下（1）において同じ。）のうち当該確認申出法人を直接支配する親会社等が当該最終親会社等でない場合の親会社等の概要（法人名、本店又は主たる事務所の所在地等）を記載した資料（相互協議を伴わない事前確認の申出の場合に限る。）
- ◆ その他事前確認に当たり必要な資料

4. 長所

（1）法的安定性の確保と二重課税の回避

OECD 移転価格ガイドラインでは、「APA は、国際取引に関する税務上の取扱いの予測可能性を高め、不確実性を排除することによって、納税者を支援することができる。重要な前提条件を遵守する納税者は、APA の対象となっている移転価格上の問題に関する税務

上の取扱いについて、一定期間確実性が与えられる⁹²」「APA は、税務当局及び納税者の双方に対して、非対立的な雰囲気と環境の下で話し合い、協力する機会を提供する。移転価格の調査に比して、より対立的ではない雰囲気の下でより複雑な税務の問題を議論できる機会があることにより、法的に適正で、実務的に執行可能な結果に到達するため、関係する当事者のすべてに対して情報が自由に流れることになる⁹³」と記述されている。

望月教授は、「事前確認が成立すると、納税者の対象事業年度内の国外関連取引に対して税務当局は課税することができない。そうなると、移転価格課税に伴う経済的二重課税が生じることはない。このように、事前確認制度は移転価格税制特有の紛争を事前に解決する⁹⁴」と指摘している。

IRS の APMA Director であり、OECD MAP Forum Chair である John Hughes 氏は、「APA は今後も二重課税を排除する重要なツールであり続ける⁹⁵」と述べている。

（2）予見可能性の向上と紛争解決の負担軽減

本庄教授は、「事前確認を受ければ、その範囲内で事後に更正される懸念がなくなり、税務調査、更正、異議申立、審査請求、訴訟などの一連の煩瑣な負担を免れるにのみならず、事業の遂行に税についての予測可能性を反映させることができる⁹⁶」と指摘している。

太田弁護士は「独立企業間価格の決定は非常に困難であるため、いったん紛争になると、納税者としてはその解決のために多大な労力、時間及び費用を費やさなければならなくなる。このような事態を防止するため⁹⁷」 APA が導入されたと指摘している。

元アリックスパートナーズアジア LLC マネージングディレクター、現 EY 税理士法人アソシエートパートナーの森氏は「APA においては、その内容について企業の意思が反映されるだけでなく、企業にとってのコストベネフィットを明示的に検討した上で、APA を推進できるというメリットがある⁹⁸」と指摘している。

（3）税の確保

大城准教授は「相互協議を通じて我が国において一定の課税権の確保が図られることにもなる⁹⁹」と指摘している。

⁹² OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、パラグラフ 4.153、176 頁。

⁹³ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、パラグラフ 4.154、176 頁。

⁹⁴ 望月・前掲注 64、287 頁。

⁹⁵ 黒川兼・大和順子「IRS APMA ディレクタージョン・ヒューズ氏に聞く：APA・相互協議における日米関係」『国際税務』第 40 卷第 4 号（税務研究会、2020）、77 頁。

⁹⁶ 本庄・前掲注 22、611 頁。

⁹⁷ 太田洋「我が国の移転価格税制の概要」中里実・太田洋他編著『移転価格税制のフロンティア』（有斐閣、2011）、16 頁。

⁹⁸ 森信夫「事前確認手続における経済分析の必要性」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）、468 頁。

⁹⁹ 大城隼人『移転価格税制の紛争解決に関する研究：日本ベース多国籍企業における経済的二重課税の紛争解決メカニズムの追究』（税務経理協会、2014）、186 頁。

5. 欠点と課題

(1) 締結にかかる期間

APA は、新規の場合締結までに、2 年から 4 年の年数を要する。国税庁は、令和 4 事業年度（2022 年）において 30.5 カ月（2.5 年）¹⁰⁰、IRS は、2022 年において全体平均 42.0 カ月（3.5 年）、新規締結の場合平均 53 カ月（4.4 年）、更新の場合 33.6 カ月（2.8 年）¹⁰¹ の年数を要したと、それぞれ公表している。締結がされた場合、APA の申請をした時点にさかのぼって適用がされるとはいえ、5 年の有効期間が付与されたとしても、締結して 1 年後には更新の手続きを開始する必要がある。

(2) 繰越件数の増大

締結に時間を要する結果、発生した APA の申し込み件数が、締結された APA の件数を上回ることが常態化している。平成 23 年（2011 年、289 件）から令和 4 年（2022 年、586 件）までの 13 年の間、平成 28 年（2016 年）を除いて、毎年繰越件数が増加している¹⁰²。この傾向は米国でも同様であり、2013 年（331 件）から 2023 年（558 件）にかけて、2016 年・2017 年・2023 年の 3 年を除いて増えている¹⁰³。繰越件数に注目すると、日米両国の傾向は連動しており、これは日本で申請される BAPA の主な相手国が米国であることに起因していると考えられる¹⁰⁴。日米の APA の繰越件数の傾向について、本研究 28 頁、図表 5 を参照のこと。

¹⁰⁰ 国税庁・前掲注 57。

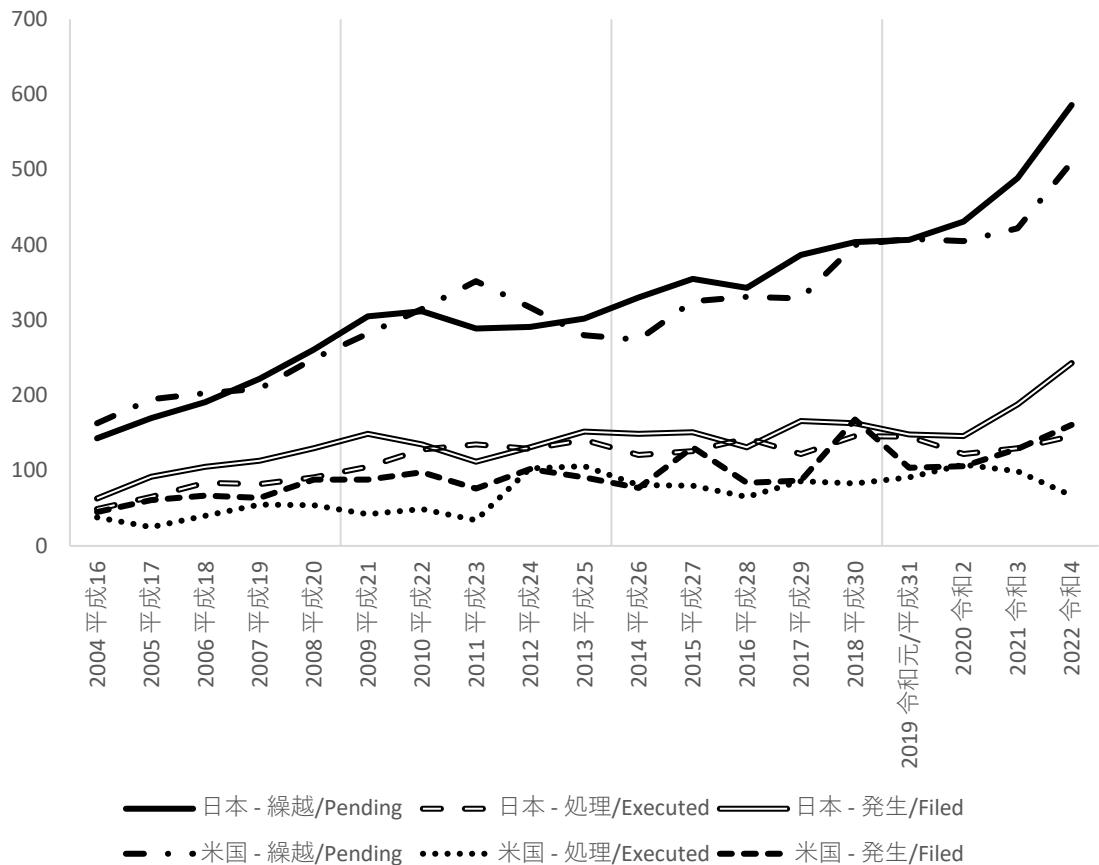
¹⁰¹ IRS, “ANNOUNCEMENT AND REPORT CONCERNING ADVANCE PRICING AGREEMENTS”, (2024).

¹⁰² 国税庁・前掲注 57。

¹⁰³ IRS, *supra* note 101.

¹⁰⁴ 本研究 28 頁、図表 5 を参照のこと。

図表 5 日米両国の BAPA および MAPA の取り扱い状況（件数）



（出所：国税庁「令和 4 事務年度の『相互協議の状況』について」（2023）、国税庁「平成 26 事務年度の『相互協議の状況』について」（2015）、国税庁「平成 25 事務年度の『相互協議の状況』について」（2014）、IRS, “ANNOUNCEMENT AND REPORT CONCERNING ADVANCE PRICING AGREEMENTS”, (2005-2023)を基に、筆者作成。）

（3）効果の範囲

APA は締結をした税務当局との間でしか効果がない。多国籍企業グループの場合、複数の国において国外関連取引が発生する。移転価格税制による課税リスクを確実に減らそうとすると、それだけの APA を締結する必要がある。少なくとも、本社のある国と、主要な拠点がある国との間の BAPA が必要である。

本研究 2 頁の「はじめに」で取り上げた武田薬品工業株式会社¹⁰⁵は、米国子会社との取引について、日米税務当局に移転価格にかかる事前確認（両税務当局が合意に至ったということから、相互協議を通じた BAPA であるとわかる）を申請し、2013 年度において承認を得られている。

しかし、同社は大阪国税局から 2017 年 7 月に、ドイツ子会社との国外関連取引について

¹⁰⁵ 武田薬品工業株式会社「有価証券報告（第 138 期）」（2013）。

移転価格税制による 71 億円の追徴課税処分を受けた¹⁰⁶。ドイツの子会社についても BAPA の申請を進めていれば、移転価格税制のリスクを洗い出し、必要な修正を行うことも可能だった可能性がある。BAPA は 2 か国間での税務コンプライアンス制度であるため、3 か国目以降については、別の BAPA の承認を得る必要がある。

また、国外関連者の所在地国において、APA の制度導入が進んでいない事例も考えられる。本研究 2 頁の「はじめに」で取り上げた本田技研工業は、ブラジルの子会社との国外関連取引にかかる移転価格税制の適用であった。ブラジルにおいて APA が制度化されるのは 2024 年を予定している¹⁰⁷。国外関連者の所在地国に APA の制度そのものが取り入れられない場合、企業は APA による移転価格税制のリスクを下げることが難しくなる。

（4）UAPA の果たせる機能の限界

OECD は、UAPA について「他の課税管轄における関連者の租税債務に影響を与える。ユニラテラル APA が認められる場合、取引相手国が相互協議による二国間 APA を望むかまたは検討できるかを判断するため、可能な限り早期に相手国 CA（筆者注：Competent Authority、権限のある当局。）に対してその手続きについて通知がなされるべきである。いずれにせよ、各国は、納税者とのユニラテラル APA について、移転価格にかかる紛争が発生した場合に納税者が相互協議へのアクセスを放棄するという要件を設けるべきではない（中略）また、ユニラテラル APA を最終的な決定とみなさないようすべきことが奨励される¹⁰⁸」と UAPA を積極的には認めておらず、APA は BAPA または MAPA による運用が原則という姿勢を取っている。

同様の具体例として英国が挙げられる。元国税庁国際業務課長の大野氏によると、英国は「国内 APA も二国間 APA も認められるが、英国内国歳入庁は、潜在的な二重課税を防止する観点から、二国間 APA を推奨するとしている¹⁰⁹」と指摘している。（英国）歳入関税庁（Her Majesty Revenue & Customs：以下、「HMRC」という。）によると、UAPA は HMRC と申請者の両者にとって、価値が低く、透明性が低いため、UAPA は APA の申請としては受け入れがたいものとしている¹¹⁰。

¹⁰⁶ 日本経済新聞社「武田薬品が 71 億円申告漏れ 大阪国税局が指摘」2017 年 7 月 21 日。

¹⁰⁷ Ernst & Young, “Brazil transfer pricing law enforceable beginning 1 January 2024”, (2023). 2024 年 7 月現在、ブラジルで APA が導入されたことは確認できていない。かつてドイツは、OECD の定める独立企業原則に反する移転価格税制の運用をブラジルがしたとして、ブラジル・ドイツ租税条約の更新を行わなかった。Cristiane Coelho, “Tax Sparing and Brazil's Tax Treaties”, TAX NOTES INTERNATIONAL, Aug. 25, 2008, (2008), p.685. 詳しくは久保田幸「ブラジルにおける移転価格税制と二重課税の排除(2・完)」『早稲田法学会誌』第 69 卷第 2 号 (2019)、205-206 頁を参照のこと。

¹⁰⁸ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、173 頁。

¹⁰⁹ 大野雅人「欧州主要国の移転価格税制の概要」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）、57 頁。

¹¹⁰ HM Revenue & Customs “HMRC internal manual”,” INTM422030 - Transfer pricing:

APA の目的が、移転価格にかかる予見可能性と二重課税、その後の紛争状態の予防にあるとすると、UAPA が果たせる機能は限定的であり、税務当局としても推奨しがたいとする HMRC の姿勢は妥当と言える。

（5）MAPA の実効性

MAPA の場合、3か国以上と締結が可能であるが、IRS の公表資料¹¹¹によると、2000 年から 2023 年の間に締結 (executed) されたのは 24 件ある一方、対応中 (pending) については 2023 年末に 34 件ある¹¹²。現状 MAPA が移転価格税制を防ぐために機能をしているとは言えない。MAPA の締結について、「自国と相手国との間での二国間協議をベースにしつつ、第三国における課税リスクに対し、一定の条件を設けて対応する方法¹¹³」が取り上げられているが、具体的な事例は挙げられていない。

IRS が現状 1 年に 1 件しか処理をできない中、34 件の繰越案件（うち 20 件は更新）を抱えている状態である。多国籍企業グループ側にとっては、申請してもいつ認定されるかが読めない状態では、利用価値がある制度とは言えない。

EU 加盟 27 か国のうち、MAPA について制度として取り入れていることを明らかにしている国が 22 か国（オーストリア、ベルギー、クロアチア、チェコ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、ハンガリー、アイルランド、イタリア、リトアニア、ルクセンブルク、オランダ、ポーランド、ポルトガル、ルーマニア、スロベニア、スロバキア、スペイン、スウェーデン）ある¹¹⁴。

しかし、EU 加盟国全体における BAPA および MAPA の締結数が、EU 域内のみで 153 件、EU 外では 145 件に留まる。最多がドイツの同 25 件、27 件である。国税庁は令和 4 年度において 146 件の BAPA の処理をしている¹¹⁵。一方、22 か国で最多の処理件数だったドイツは、EU 内外合わせて 52 件だった。EU 加盟国の大半が MAPA も対応していると掲げているが、実態としては実績の大多数が BAPA であったと考えられる。

日本においては MAPA を想定していないという指摘¹¹⁶もある。これに対して、OECD は、"The responses received to the Survey clearly noted that multilateral MAPs and APAs offer greater tax certainty for taxpayers and CAs as compared to traditional bilateral agreements in several situations¹¹⁷"（筆者訳：調査によると、多国間 MAP・APA が、いく

methodologies: Advance Pricing Agreements: types of agreement", (2023).

¹¹¹ IRS, "ANNOUNCEMENT AND REPORT CONCERNING ADVANCE PRICING AGREEMENTS", (2005-2024).

¹¹² IRS, *supra* note 101.

¹¹³ 中宇根幹夫「多国間 APA へのアプローチについて」『国際税務』第 41 号第 4 卷（税務研究会、2021）、57 頁。

¹¹⁴ EUROPEAN COMMISSION, "Statistics on APA's (Advance Pricing Agreements) in the EU at the End of 2022", (2023).

¹¹⁵ 国税庁・前掲注 57。

¹¹⁶ 大城・前掲注 99、186-187 頁。

¹¹⁷ OECD Forum on Tax Administration, "Manual on the Handling of Multilateral Mutual

つかの状況下において、従来の二国間協定-BAPA と比較して納税者と税務当局に対して、税の確実性を向上させることが、明確に回答として寄せられている）としている。この点について、MAPA が当事者間で合意・発効すれば有効な制度だとは考えられるが、現実的には MAPA は機能をしていないと考える。

第3節 國際コンプライアンス保証プログラム (ICAP)

1. 概要

(1) 導入の背景と経緯

APA、特に BAPA は移転価格税制における二重課税とその後の企業税務当局間の紛争を防ぐ点で、有効性が認められており、各国で導入が進んでいる。しかし、その高まるニーズに対して各国の税務当局の処理が追いついておらず、滞留している処理件数と締結にかかる期間の長さが各国共通の課題となっている。この課題を解消すべく、ICAP が考案された¹¹⁸。

2000 年代前半には多国籍企業グループによる租税回避行為が露呈し、従前の税務当局と納税者の敵対的関係性では濫用的タックス・プランニング (Aggressive Tax Planning : 以下、「ATP」という。) を防ぐことができなかった。

同時に、「いたちごっこ (hide and seek)¹¹⁹」の状態から、税務当局と納税者の両者は人的・経済的・時間的リソースを割くこととなってしまった。

このような状況を改善すべく、FTA は税務当局と納税者との間での協調的な制度を模索していた（本研究 31 頁、図表 6 を参照のこと）。

図表 6 OECD 税務長官会議 (FTA) におけるコンプライアンスにかかる声明

開催年	回数	開催地 (国)	文言 (抜粋)
2008	第 4 回	ケープタウン (南アフリカ)	<ul style="list-style-type: none"> ● 税務仲介者は、ますます複雑化する環境の下で納税者が納税義務を理解し履行することを助けることで、税務システム全体において重要な役割を果たしている。しかし他方では、濫用的タックス・プランニングを組成・販売する税務仲介者も存在する。 ● 税務当局は、以下の行動原則に従うことにより、納税者及び税務仲介者とより効果的かつ効率的な信頼関係を構築することができる。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ ビジネス実務の認識 (Understanding based on commercial awareness) ➢ 公平性 (Impartiality) ➢ 比例性 (Proportionality)

Agreement Procedures and Advance Pricing Arrangements”, (2023).

¹¹⁸ 米国では、Compliance Assurance Process という名称で制度が導入されている。川端教授は ICAP の制度設計にあたって、OECD が米国の CAP を手本にしたことを指摘している。なお、同論文中、Compliance Assurance “Program”と記述されているが、IRS は “Process”と表記している。川端康之「我が国国際租税法における法令遵守確保策 - OECD/ICAP プログラムを展望して-」『早稻田法學』第 95 卷第 3 号 (2020)、271 頁。

¹¹⁹ 国税庁「FTA2012 年 1 月ブエノスアイレス声明協力を通じた税務コンプライアンスの向上」。本研究 31 頁、図表 6 を参照のこと。

			<ul style="list-style-type: none"> ➤ 情報の公開 (Openness) ➤ 誠実な対応 (Responsiveness) <ul style="list-style-type: none"> ● これらは、各国の税務当局にとって必須となる行動原則であり、納税者との関係の基軸となるものである。 ● 税務当局がこれら 5 つの原則に基づく行動を示すとともに効果的なリスク管理プロセスを備えていれば、大規模企業納税者は、本報告書において「相互信頼関係の向上」とされる、税務当局との間で協力と信頼に基づく関係を築こうとする可能性が高くなるであろう。
2009	第 5 回	パリ (フランス)	<ul style="list-style-type: none"> ● 税務コンプライアンス及び納税者サービスの問題に対する新たなアプローチの開発 (主要な国際的なリスクへの対応等) ● 以下のような重要な税務行政上の課題に取り組むための、主要関係者 (企業及び個人納税者、税務仲介者、税制の企画立案者、金融当局等) との国際的・国内的対話の支援及び強化 <ul style="list-style-type: none"> ➤ <u>これら主要関係者とのより良い関係</u> ➤ <u>不必要的行政負担の軽減</u> ➤ <u>税務当局、納税者及び税務仲介者の透明性の向上</u> ➤ <u>良好な企業ガバナンスの中核としての税務コンプライアンスの役割</u>
2010	第 6 回	イスタンブール (トルコ)	<ul style="list-style-type: none"> ● 我々は、納税者及び税務仲介者との継続的な対話の一環として、本日、グローバル会計事務所の税務担当のヘッドとの関係を築いた。 ● 協力的なコンプライアンス・アレンジメントを推進・促進し納税者との関係を強化することは、納税者の税務コンプライアンスの向上につながるという理解のもと、我々は、引き続き共同アプローチを公に促進させる。
2012	第 7 回	ブエノスアイレス (アルゼンチン)	<ul style="list-style-type: none"> ● FTA は近年、大企業と税務当局の間の建設的な関係を更に発展させるため努力してきた。税務当局といくつかの多国籍企業との間にしばしば見られる敵対的な関係は、両者いずれの目的に適うものでもなく、早期かつ高い確実性、一貫性及び効率性という我々の共通の目標に反するものである。 ● 我々は、この目標を達成するため、税法の遵守を奨励する環境を引き続き促進しつつ、更に時間やリソースを要しない問題解決のための革新的戦略を策定する必要があることに同意した。 ● <u>我々は移転価格事案の処理及び解決のプロセスに特別に注意を払うであろう。全般的に言えば、我々は、いたちごっこ (hide and seek) のアプローチから、納税者及び税務当局双方において更なる透明性に基づくアプローチに移行することを意図している。</u> ● 企業が良好な税務コンプライアンスをコーポレートガバナンスの中心に据えるにつれ、これを達成することは容易になるであろう。
2013	第 8 回	モスクワ (ロシア)	<ul style="list-style-type: none"> ● <u>大規模法人部門向けの協力的コンプライアンスの枠組みを構築</u>
2014	第 9 回	ダブリン (アイルランド)	<ul style="list-style-type: none"> ● 我々は、既存の法的文書に基づき、世界的な税務リスクがいつどこで発生しても早急に把握できるような組織的で強化された税務当局間における協力のための戦略に合意 ● 我々は、協力的コンプライアンスにおいて新しい段階に進みつつある。我々は、効果的な税務管理フレームワークを支える原則を策定するために企業及び仲介人とともに作業を行っている。

2016 第10回 北京 (中国)	● 税務リスクの管理プログラムの不可欠な要素として、効果的な税務管理の枠組み (TCF、筆者注: Tax Control Framework) の重要性について概要をまとめた FTA の報告書である「協調的な税務コンプライアンス: より良い税務管理の枠組みの構築」を支持した。
2017 第11回 オスロ (ノルウェー)	● <u>我々は、多国籍企業グループと参加税務当局間の複層的な取組みを促進するための、国別報告書その他の情報を用いたパイロットプログラムである ICAP をスタートさせた。これは国別報告書の情報を十分かつ効果的に活用したリスク分析の改善、効果的なリソースの活用、より速く明確な多国間の税の安定性への道の提示及び相互協議につながる紛争の減少などにより、納税者、税務当局のいずれにも便益をもたらすものである。</u>
2019 第12回 サンティアゴ (メキシコ)	<ul style="list-style-type: none"> ● ICAP は、納税者と税務当局がほぼリアルタイムで協調的かつ多国間での取組を行い、主要な国際的税務リスクに関するリスク評価及び保証を実施するという新しいアプローチである。 ● ICAP2.0 は、2018 年に開始されたより小規模な第一期パイロット (試行) の経験を基礎としている。ICAP2.0 には、第一期パイロットに参加した 8 カ国の税務当局を上回る 17 カ国の税務当局が参加に合意した。また、その他の複数の FTA メンバーが今後の参加を前向きに検討している。 ● また、我々は、国境を越えたコンプライアンス及び執行上の課題に関する協調を徹底し、かつ、歳入当局に対する社会の信頼を維持する上で、「情報共有と協働のための合同国際タスクフォース (JITSIC)」が、FTA にとって依然として不可欠なものであることを確認した。

(出所: 国税庁「OECD 税務長官会議 (FTA) コミュニケ・成果に係る声明等」¹²⁰を参考に、筆者作成。)

(2) 参加国

ICAP は、2024 年 3 月時点で 24 か国 (本研究 34 頁、図表 7 を参照のこと。) が参加している。ICAP は FTA が主導して設けられた制度であるが、OECD に加盟していない国も参加をしている。ICAP は一部の国に閉ざされた制度ではないことがわかる。一方で、過半数が欧州からの参加である。アジア・オセアニアからの参加国は 3 か国に留まっている。

¹²⁰ 国税庁「OECD 税務長官会議 (FTA) コミュニケ・成果に係る声明等」。国税庁「ケータウン声明 (2008 年 1 月 11 日)」(2008)。国税庁「FTA 声明 (2009 年 5 月 29 日 パリ)」(2009)。国税庁「イスタンブール声明 2010 年 9 月 16 日」(2010)。国税庁「FTA2012 年 1 月ブエノスアイレス声明協力を通じた税務コンプライアンスの向上」(2012)。国税庁「第 8 回 OECD 税務長官会議 (FTA) 総括声明 (2013 年 5 月 17 日於: ロシア・モスクワ) (平成 25 年 5 月)」(2013)。国税庁「OECD 税務長官会議最終声明 (仮訳) 2014 年 10 月 24 日アイルランド共和国 ダブリン」(2014)。国税庁「第 10 回 OECD 税務長官会議コミュニケ 2016 年 5 月 13 日中華人民共和国 北京」(2016)。国税庁「OECD 税務長官会議第 11 回会合コミュニケ 2017 年 9 月 29 日ノルウェー オスロ」(2017)。国税庁「2019 年 FTA サンティアゴ・コミュニケ」(2019)。

図表 7 ICAP 参加国

文中 番号	国名 (英語表記)	国名 (日本語表記)	地域	OECD 加盟年	ICAP 参加年
1	Argentina	アルゼンチン	南北アメリカ	n/a	2021
2	Australia	オーストラリア	アジア・オセアニア	1971	2018
3	Austria	オーストリア	欧州	1961	2019
4	Belgium	ベルギー	欧州	1961	2019
5	Canada	カナダ	南北アメリカ	1961	2018
6	Chile	チリ	南北アメリカ	2010	2022
7	Colombia	コロンビア	南北アメリカ	2020	2021
8	Denmark	デンマーク	欧州	1961	2019
9	Finland	フィンランド	欧州	1969	2019
10	France	フランス	欧州	1961	2020
11	Germany	ドイツ	欧州	1961	2019
12	Ireland	アイルランド	欧州	1961	2019
13	Italy	イタリア	欧州	1962	2018
14	Japan	日本	アジア・オセアニア	1964	2018
15	Luxembourg	ルクセンブルク	欧州	1961	2019
16	Netherlands	オランダ	欧州	1961	2018
17	Norway	ノルウェー	欧州	1961	2019
18	Poland	ポーランド	欧州	1996	2019
19	Portugal	ポルトガル	欧州	1961	2021
20	Russia ¹²¹	ロシア	欧州	n/a	2020
21	Singapore	シンガポール	アジア・オセアニア	n/a	2020
22	Spain	スペイン	欧州	1961	2018
23	United Kingdom	イギリス	欧州	1961	2018
24	United States	アメリカ	南北アメリカ	1961	2018

(出所：OECD Forum on Tax Administration, *“Information on Participating Tax Administrations”*, (2024)をもとに、筆者作成。国名の英語表記は OECD における表記に準拠)

(3) 定義

ICAP は、OECD が公表した International Compliance Assurance Programme Handbook for tax administrations and MNE groups (以下、「ICAP ハンドブック」という。)において、"The International Compliance Assurance Programme (ICAP) is a voluntary programme for a multilateral co-operative risk assessment and assurance process¹²²" (筆者訳：ICAP は、多国間での協力的なリスク評価および保証プロセスのための、自発的なプログラム) と規定されている。

¹²¹ロシアは参加国に挙げられているが、2024 年公表の資料からは外されている。同国との FTA への参加はウクライナ侵攻の前年の 2021 年 12 月開催の第 14 回会合が最後である。

¹²² OECD Forum on Tax Administration, *“International Compliance Assurance Programme Handbook for tax administrations and MNE groups”*, (2021), Paragraph 1.1, p.6.

(4) 制度と手続

つづいて、"It is designed to be an efficient, effective and co-ordinated approach to provide multinational enterprise groups (MNE groups) willing to engage actively, openly and in a fully transparent manner with increased tax certainty with respect to certain of their activities and transactions"（筆者訳：ICAP は、積極的に取り組む多国籍企業グループに対して、同グループの特定の活動や取引に関して、活発で、公然かつ完全に透明性のある方法により、"税の安定性"を向上させるために、効率的、効果的そして協調的なアプローチとなるよう設計されている）とされている。

"ICAP does not provide an MNE group with legal certainty as may be achieved, for example, through an advance pricing arrangement (APA). It does, however, give comfort and assurance where tax administrations participating in an MNE group's risk assessment consider covered risks to be low risk¹²³"（筆者訳：ICAP は、多国籍企業グループに対して、APA のような法的確実性をもたらさない。しかし、同グループは、評価対象となったリスク項目について、リスク評価に参加した税務当局により、低リスクであるという評価という安心感と一定の保証を受けられる）。つまり、ICAP は、多国籍企業グループにとって、税務上のリスクをゼロにするための制度ではなく、一定水準で問題がないであろうという評価を税務当局から受けられる制度である。

① 申請可能な法人

ICAP は MNE Group（多国籍企業グループ）を対象としたプログラムである。具体的には CbCR の提出義務がある法人¹²⁴（年間連結グループ売上高 750 百万ユーロ以上¹²⁵、日

¹²³ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 1.1, p.6.

¹²⁴ 租税特別措置法第 66 条の 4 の 4 第 1 項 特定多国籍企業グループに係る国別報告事項の提供

¹²⁵ 2015 年公表の BEPS Action 13 Final Report においては、"There would be an exemption from the general filing requirement for MNE groups with annual consolidated group revenue in the immediately preceding fiscal year of less than EUR 750 million or a near equivalent amount in domestic currency as of January 2015" と記述があることから、CbCR の提出義務要件は単年度の決算で基準値を満たさない場合は、免除されると解される。しかし、2021 年公表の GloBE (Global Anti-Base Erosion rules : 以下、「GloBE」という。) ルールにおいては、"MNE Group that has annual revenue of EUR 750 million or more in the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity (UPE) in at least two of the four Fiscal Years immediately preceding the tested Fiscal Year" と記述があり、過去 4 年間のうち 2 年間以上において基準値を超える否かと記述されている。このように、MNEs の基準要件には揺らぎがある。OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, "Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting ACTION 13: 2015 Final Report", (2015), p.39. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, "Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS", (2021), Article

本では1,000億円以上)に限定される。OECDが2024年に公表した統計データによると、CbCRの提出対象となる法人は5,296社¹²⁶である。

② 対象となる取引

”Tax administrations will also decide on any transactions that should be excluded from the scope of that risk assessment, for example because they are already covered by an APA¹²⁷”および”Typically, where a covered tax administration is party to a unilateral, bilateral or multilateral APA or tax ruling with respect to a particular transaction, this will not be included as a covered transaction for the ICAP risk assessment conducted by that covered tax administration¹²⁸”(筆者訳：通常、対象税務当局が特定の取引に関してUAPA、BAPAまたはMAPAまたはATRの当事者である場合、その対象税務当局が実施するICAPのリスク評価の対象取引には含まれない)としており、APAによる評価が完了または保留中となっている取引は、ICAPの対象外となっている。

③ 事前相談

ICAPの申請にあたっては、事前相談が必要¹²⁹となる。これはAPAでも同様の手続が求められている。多国籍企業グループの事務負担を軽減するだけでなく、税務当局側の事務負担を軽減することで、人員の適切な配分を行うことが可能となるためだと考えられる。

④ 3段階の処理

ICAPの申請後の手続きは、第一の選定の段階、第二のリスク評価と問題解決の段階(以後、リスク評価の段階)、第三の結果の段階、の3段階に分類できる。

イ. 第一 - 選定の段階

選定の段階では、2つの機能を果たす。

1つ目は、多国籍企業グループが、どの国の税務当局がICAPにおけるリスク評価に加わることが、費用対効果が高い方法であることを知ることができる点である。

2つ目は、選択の段階の最初に、多国籍企業グループは当該ICAPを主導する可能性が高い国(基本的には、多国籍企業グループの本社の所在国)の税務当局に対して、通常すでに持っている文章パッケージ(selection documentation package)。CbCRやマスターファ

1.1, p.8.

¹²⁶ 同統計情報上、コロンビア、ポーランド、ロシアの三か国が含まれていない。最多は米国の1,791社、最少は24社のポルトガルであった。日本は米国に次ぐ885社であり、3位のドイツ427社の2倍以上の対象法人がある。OECD, “Corporate Tax Statistics”, (2024), p.79-80.

¹²⁷ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 1.13, p.11.

¹²⁸ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 1.36, p.16.

¹²⁹ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 4.40, p.20.

イルなど移転価格税制に関する書類)を提出することが求められる¹³⁰。OECDは、この文章パッケージに含まれる指定書式を2024年7月に公表した¹³¹。その書式は4種ある。

(イ) MNE group information form

法人番号・TAX IDを含む基本情報を記載する書式である。

(ロ) MNE Covered Risk Overview (CRO)

ICAP加盟国に拠点がある国外関連者に関する機能 (Services, Intangible Property, Finance, Manufacturing, Distribution)、国外関連取引から生じる収益費用、組織再編(買収・譲渡)、PE・CE¹³²に関する情報に関して報告が求められる。いずれについても、APAおよびATRの適用を受けているかどうかの記載が必要である。

(ハ) MNE Group APA details

この書式は、申請しようとしている多国籍企業グループが、ICAP加盟国において、APAおよびATRの承認適用を受けているか否か、または申請中であるか否かを報告するための書式である。いずれかに該当する場合は、対象取引の概要、承認適用を受けている場合は、適用対象期間と合意された独立企業間価格の算定方法 (TP methodology) を記載する必要がある。

(二) Submission checklist

4種目は、提出にあたってのチェックリストである。同時に提出が求められる書類(上記3書式、最新のCbCR、最新のマスターファイル、マスターファイルに記載されていない多国籍企業グループの組織図)以上6種である。これらが網羅されているかをチェックする書面である。

選定の段階は、およそ4週間から8週間で完了することが目標として定められている¹³³。

四. 第二 - リスク評価の段階

リスク評価の段階では、ICAPを主導する税務当局とその他の対象税務当局に多国籍企業グループを交えた会議や電話が最低でも1回は行われる。この会議により、参加している税務当局は、同一の文章パッケージについて作業を進め、調査結果の議論をすると、見解の一貫性を向上させる¹³⁴。

リスク評価の段階は、文章パッケージの提出後、20週間以内に完了することが目標とさ

¹³⁰ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 2.12, p.11.

¹³¹ OECDは今後"Main Documentation Package"および"Outcome Letter (Template)"を公表予定としている。OECD Forum on Tax Administration, "ICAP Documentation Requirements – Selection Documentation Package", (2024).

¹³² PE: Permanent Establishment、恒久的施設。CE: Constituent Entity、構成事業体。

¹³³ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 4.57, p.24.

¹³⁴ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 4.57, p.24.

れている。期間が延長することもあるが、36週間を超えてはならないことが明記されている¹³⁵。

ハ. 第三 - 結果の段階

結果の段階では、ICAPを主導した税務当局が多国籍企業グループに対して、ICAPのリスク評価および保証プロセスが完了した旨の通知をする。同時に、参加国の税務当局が、リスク評価の結果と対象期間におけるリスクの保証を記載した結果を通知する¹³⁶。結果は、「低リスク¹³⁷」、「対象リスクが低リスクであると結論づけられない¹³⁸」、「対象リスクに関して結論に至らない¹³⁹」のいずれかになる。

結果の段階は、4週間以内に完了することが目標とされている。期間が延長することもあるが、8週間を超えてはならないことが明記されている¹⁴⁰。

2. 特徴

(1) 効果

ICAPを実施することにより、参加した税務当局は同一の文章パッケージに基づいてリスク評価を行うことから、多国籍企業グループのデータについて一貫性を持った解釈ができるようになる。多国籍企業グループは、参加した税務当局が一定期間評価対象となった取引について、移転価格税制の税務調査が行われないだろうという「comfort - 安心感」を得ることができる¹⁴¹。OECDが述べているICAPがもたらす安心感について、本研究39頁、図表8を参照のこと。

¹³⁵ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 4.72, p.27.

¹³⁶ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 4.73, p.27.

¹³⁷ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 4.75, p.28.

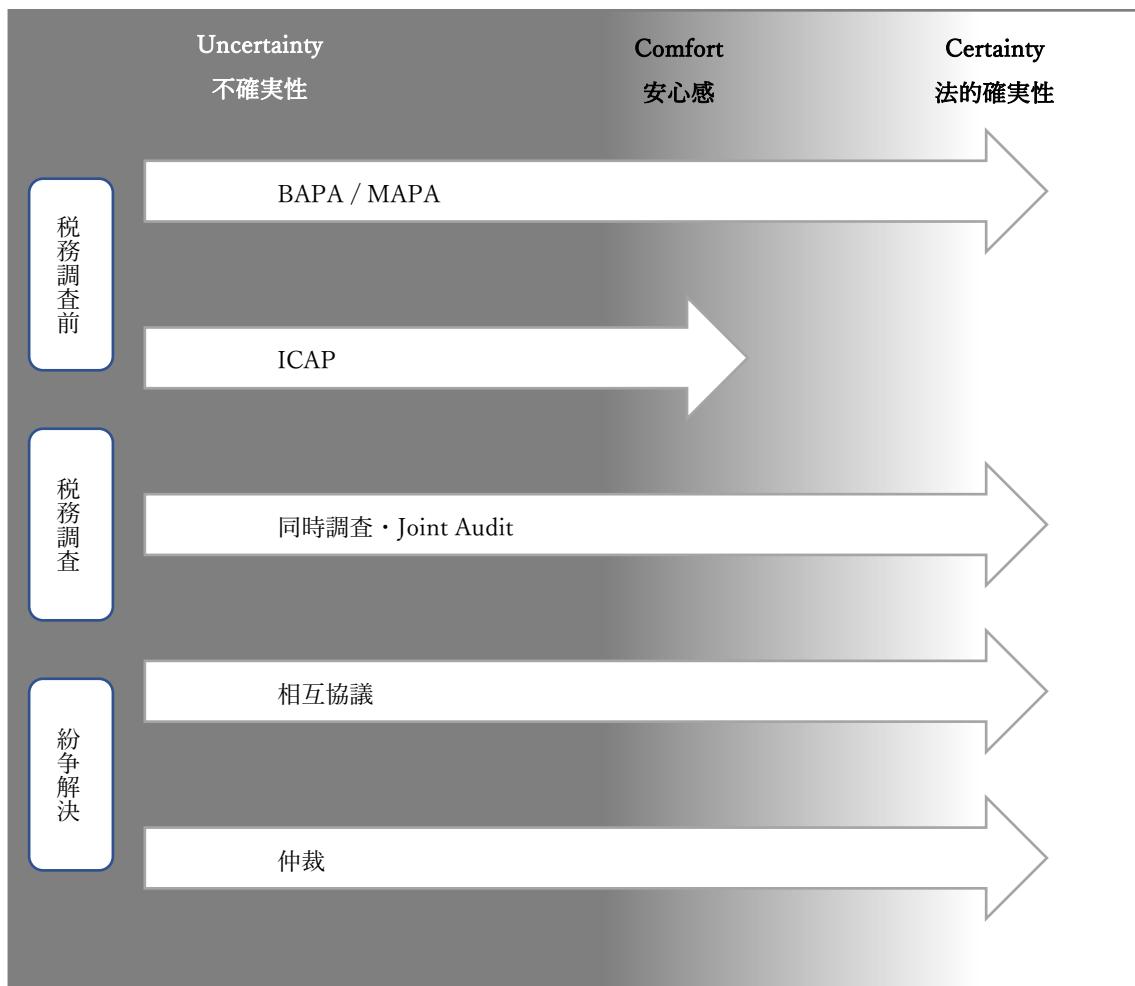
¹³⁸ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 4.80, p.29.

¹³⁹ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 4.80, p.29.

¹⁴⁰ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 4.76, p.29.

¹⁴¹ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 1.4, p.9.

図表 8 ICAP とその他の国際租税紛争の予防解決手段、その法的確実性の範囲



（出所：OECD Forum on Tax Administration, “International Compliance Assurance Programme Handbook for tax administrations and MNE groups”, (2021), p.9.より、筆者再編集。）

（2）長所

① 申請から結果通知までの期間の短さ

ICAP は、第一の選定の段階における文章パッケージの提出から、24週から28週以内に結果レターが発行されることが明文化されている¹⁴²。つまり半年以内で完了することが目標とされている。APA が2年から4年の期間を要することを踏まえると、大幅な短縮となる。

② 一度に複数の国の税務当局による保証

ICAP は、一度に複数の国の税務当局から保証を受けられる。OECD が2024年に公表し

¹⁴² OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 1.7, p.9.

た資料によると、2018年から2023年10月までに実施された20件のICAPのリスクアセスメントにおいて最大9、平均5、最小3の税務当局が参加したことが明らかになった¹⁴³。移転価格税制の紛争予防手段として、現在主に利用されているBAPAの欠点を補うものである。

(3) 欠点と課題

① 限定された参加国

ICAPは、導入されているのが欧州を中心とした24か国のみに限定されている。

その中には、中国がいない。多くの多国籍企業グループにとって、GDP2位¹⁴⁴の中国が参加していないプログラムは、不完全な内容といえる。日本企業にとっては、進出企業が多いアジア¹⁴⁵からの参加がない点も制度としては欠点といえる。

また、スイスもICAPへの参加をしていない¹⁴⁶。同国は、金融取引における影響力を持つ。米国が主導して各国に導入を働きかけたFATCA(Foreign Account Tax Compliance Act)の導入のきっかけになったのは、スイスUBS社による脱税ほう助事件¹⁴⁷である。ICAPが重点を置く国外関連取引の一角は金融取引である。同国からすると、他のICAP加盟国から得られる情報に比して、同国が提供することになる情報が多く、ICAPへの参加のメリットがないものと推察される。

多国籍企業グループの最終親会社の所在地がICAPに参加していない国・地域に帰属する場合、代理の主席税務当局(Lead Tax Administration:以下、「LTA」という。)により、そのICAPに参加していない国・地域の税務当局に代わって当該多国籍企業グループのICAPのリスク評価を行える可能性がある点について、OECDは公表した¹⁴⁸。もっとも、

¹⁴³ OECD Forum on Tax Administration, “International Compliance Assurance Programme (ICAP) Aggregated results and statistics”, (2024). 以下、文中においては「ICAP統計」という。

¹⁴⁴ World Bank, “Gross domestic product 2022”, (2022).

¹⁴⁵ 外務省公表の海外進出日系企業拠点数調査によれば、全世界81,969拠点のうち、日本以外のICAP加盟国23か国にある拠点数は19,178拠点(23%)に留まる。最多進出国である中国は31,060拠点、2位はアメリカ8,982拠点、タイ5,856拠点、インド4,957拠点、韓国3,003拠点と続く。上位10か国うちICAP参加国はアメリカとドイツのみで、他はすべてアジアの8か国である。その拠点数は52,673拠点になり、全体の64%を占める。外務省「海外進出日系企業拠点数調査」(2023)。

¹⁴⁶ Mazars, “No Swiss participation in ICAP pilot project for the time being”, “OECD’s ICAP pilot: seeking an end to double taxation and international tax disputes for multinationals” (2020).

¹⁴⁷ 重田正美「米国の外国口座税務コンプライアンス法と我が国の対応」『レファレンス』第773巻平成27年6月号(国立国会図書館、2015)。

¹⁴⁸ OECD Forum on Tax Administration, “International Compliance Assurance Programme (ICAP) Frequently Asked Questions”, (2024), Paragraph 8, p.5. 以下、文中においては「ICAPFAQ」という。

他の税務当局が代理 LTA を拒否する可能性もある点も記述されており、最終親会社の帰属する国・地域によっては ICAP を利用できるかどうかは不確かな状態である。

② 限定された利用対象者

第一に、ICAP は、多国籍企業グループに限定されたプログラムである。具体的には、CbCR の提出義務がある法人（年間連結グループ売上高 750 百万ユーロ以上¹⁴⁹、日本では 1,000 億円以上）に限定される。

第二に、ICAP は、プログラムの情報は公開されたものの、プログラムを利用することができますの企業は限定されている。少なくとも、日本の国税庁のホームページにおいては、APA のように事前相談の窓口¹⁵⁰が公開されていない。OECD のホームページに "International Operations Division, National Tax Agency, Japan"¹⁵¹が、日本の ICAP の問い合わせ先であると記述がされているだけである¹⁵²。米国においては、IRS が APA 同様の事前相談の問い合わせ先を設けている¹⁵³。OECD は、2024 年 7 月現在においては、次回の提出期限として、2024 年 9 月 30 日、2025 年 3 月 31 日、2025 年 9 月 30 日を設定している¹⁵⁴が、国税庁としてはその旨を公開していない。

③ 不確実さを残す手続き

イタリア最大の食品会社である Barilla 社は、ICAP の結果が良好とされたにもかかわらず、移転価格税制に関する税務調査を受けたことを明かしている¹⁵⁵。確かに、OECD は、"ICAP as a complement to other tools"（筆者訳：他の手法を補完する ICAP）と位置付ける中で、"Domestic tax audit: (中略) Where a tax audit is required, the improved risk assessment conducted through ICAP and the better understanding of an MNE group, its business and its activities gained from participation in the programme, should enable the tax administration to conduct a more effective audit, which may be completed more quickly and

¹⁴⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *supra* note 125, p.39.

¹⁵⁰ 国税庁「事前相談及び事前確認の担当窓口」。

¹⁵¹ OECD Forum on Tax Administration, "Tax-administrations-participating-in-ICAP-further-information.xlsx", (2023).

¹⁵² 対外的に公表されている資料としては、"Large Enterprise Division" となっている。OECD, "The International Compliance Assurance Programme: Information on Participating Tax Administrations", (2024). 2024 年 1 月開催の日本租税研究協会主催相互協議室協賛のセミナー「最近の相互協議の状況について 一各国との協議状況を中心に」において ICAP に関する質問をしたところ、「ICAP を管轄する課が、国税庁国際業務課、国税庁調査課であり、相互協議室からのコメントが難しい」という回答を得られた。

¹⁵³ IRS, *supra* note 127.

¹⁵⁴ OECD Forum on Tax Administration, "ICAP APPLICATION DATES", (2024).

¹⁵⁵ Josh White, "OECD releases ICAP handbook to help MNEs with TP certainty", International Tax Review, (2021).

with less additional documentation needed¹⁵⁶”（筆者訳：国内税務調査 税務調査が必要な場合、ICAP を通じたリスク評価の改善、同プログラムの参加により得られた、多国籍企業グループ、その事業や活動に対する深い理解は、税務当局が、提出書類の追加要求を減らし、短期間で効果的な税務調査を実現できるようになるはずである）としている。つまり、OECD は、ICAP により得られた情報を、税務当局が税務調査に利用することを当然のこととして位置づけている。

Barilla 社の事例は、多国籍企業グループが ICAP を利用するかどうかを躊躇させる要因になると推察される。

④ 明文化・法制化の状況

日本の国内法には、ICAP について明文化された規定がなく、さらに APA のように実務運営指針（国税庁長官通達）による規定もない。拠り所と考えられるのは、OECD が公表する文章のみである。ICAP は紛争予防のために取り入れられた制度であるが、国税庁と多国籍企業グループの見解の不一致や実際の運用規定を定められていない状態では、新たな問題を引き起こす可能性がある。

なお、ICAP に関してハードロー・ソフトローが規定されていない国は日本以外にも複数ある。参加国の税務当局のうち、明文化された規定があるのは、オーストラリア、イタリア、ノルウェー、ポーランド、ロシア、シンガポール、米国の以上 7 か国である¹⁵⁷。

第4節 移転価格税制における用語の定義と整理

次章で ICAP について論じる前に、移転価格税制全般における重要な用語について、定義を確認する。

1. 節税、租税回避、タックス・プランニング、および脱税 (Tax Saving¹⁵⁸, Tax Avoidance, Tax Planning, and Tax Evasion)

International Bureau of Fiscal Documentation (以下、「IBFD」という。)¹⁵⁹は、租税回避を次のように定義している。“For tax purposes, avoidance is a term used to describe taxpayer behaviour aimed at reducing tax liability that falls short of tax evasion. While the expression may be used to refer to “acceptable” forms of behaviour, such as tax planning, or even abstention from consumption, it is more often used in a pejorative sense to refer to something considered “unacceptable”, or “illegitimate” (but not in general “illegal”).

金子名誉教授は、節税を「租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為¹⁶⁰」、脱税を「課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為」、租税回避を

¹⁵⁶ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 1.8, p.10.

¹⁵⁷ 各国税務当局ホームページより。

¹⁵⁸ 他の表現として Tax Mitigation が挙げられる。

¹⁵⁹ Julie Rogers-Glabush, “IBFD International Tax Glossary, 7th Edition”, (2015), p.34-35.

¹⁶⁰ 金子・前掲注 59、135 頁。

「課税要件の充足そのものを回避し、又は減免規定の適用要件を充足させる行為¹⁶¹」、「租税法規が予定していない異常ないし変則的な法形式を用いて税負担の減少を図る行為¹⁶²」と表現した。

本庄教授は、租税回避について、「各国の法制及び判例・学説は一様でなく、簡単には断罪できない。国際的な脱税及び租税回避については、OECD 及び国連でも多くの議論が行われている。これらの防止は一国限りでは不可能であるので、国際的に対抗策をルール化する必要がある。国内法において特別措置を講じるとともに、租税条約を通じてこれらを防止する必要がある。その防止策には実体法規のみならず手続法規も含まれる¹⁶³」と指摘した。

脱税は、逋脱犯と受還付犯に分けられ、いずれも犯罪行為である。日本では、所得税法第238条1項、法人税法第159条1項、相続税法第68条1項、消費税法第64条1項にそれぞれ規定されている。本庄教授は、EU が租税詐欺（意図的な虚偽の陳述および偽造文書の作成）と脱税（納税義務の隠ぺいまたは無視、所得や情報の隠ぺいによる税金の過少納付）を区別している点について触れている¹⁶⁴。

タックス・プランニングという言葉は、立場によって定義や位置づけが変わる。納税者に対してサービスを提供している税理士法人側の一例として、KPMG 税理士法人は「タックスプランニングとは『支払う必要のない税金』を防ぐための合法的手段（中略）タックスプランニングとは『租税負担の適正化を行うこと』であり、企業価値を高めて経営状況を良好に保つために欠かせない取組みの1つである¹⁶⁵」と表現している。学術的な観点からは、中里教授が「タックス・プランニングは、租税回避と非常に似たものといってよい。承知のように、租税回避とは、私法上の形成可能性を濫用して、租税を逃れることである。この私法上の形成可能性の利用の程度が『濫用』に至らない場合に、それを、タックス・プランニングというのであろう（この意味で、タックス・プランニングとは、多少なりともシステムティックに計画された節税ということになろう）¹⁶⁶」と定義している。税務当局側の立場からは、他にも、企業会計の一要素である税効果会計では、繰延税金資産の回収可能性を判断するため、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を用いることが求められている¹⁶⁷。

¹⁶¹ 金子・前掲注59、135頁。

¹⁶² 金子・前掲注59、135頁。

¹⁶³ 本庄資「国際租税法総論」本庄資編著『国際租税法：概論〔第4版〕』（大蔵財務協会、2018）、8頁。

¹⁶⁴ 本庄資「国際的二重非課税の防止の必要性」本庄資編著『国際租税法：概論〔第4版〕』（大蔵財務協会、2018）、252頁。EUROPEAN COMMISSION, "Taxation and Customs Union" "Time to get the missing part back".

¹⁶⁵ KPMG 税理士法人「タックスプランニングの導入により、3年間で数十億円の租税負担適正化を実現」『インサイト』（2018）。

¹⁶⁶ 中里実「金融取引と課税：金融革命下の租税法」（有斐閣、1998）、38頁。

¹⁶⁷ 企業会計基準委員会「企業会計基準適用指針第26号繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」（2018）。

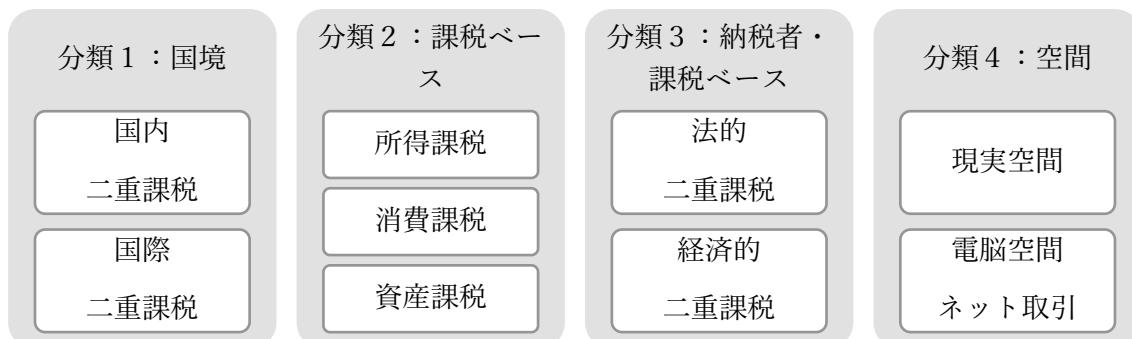
ATP という言葉が用いられるようになり、各国税務当局の担当者が参加する OECD によってその具体的な対策が講じられるようになってきている¹⁶⁸。その点を踏まえ、本研究では、法の趣旨を逸脱している租税回避を企図した ATP と、法の趣旨に沿った節税や税効果会計の対応を含む納税計画といった納税者の計画および行動のいずれも含めるものとする。租税回避を意図する狭義のタックス・プランニングについては ATP と記述し、立法趣旨に反しない節税行為、スキームを利用すること、その導入を検討することをタックス・プランニングと記述する。

脱税は明確に違法であるといえる一方、節税と租税回避は不法行為ではないと考えられる。節税と租税回避の境界線は、税法の制度趣旨に反するか否かという点にあるといえる。

2. 二重課税 (Double Taxation)

二重課税という言葉は、定まった定義がない。一つの例として、石村名誉教授の 4 類型の定義を挙げる（本研究 44 頁、図表 9 を参照のこと）。

図表 9 二重課税の分類



（出所：石村耕治「二重課税とは何か電子商取引全盛時代の“二重課税”的概念とは」『獨協法学』第 94 号（2014）、80 頁を参考に、筆者再編集）

この分類を基礎に考えると、日本における移転価格税制における二重課税は、分類 1 における国際二重課税¹⁶⁹であり、分類 2 においては「所得課税」ベースにかかる二重課税であり、分類 3 においては経済的二重課税であると考えられる。分類 4 は対象となる取引によってどちらの可能性も考えられる。国際二重課税であると判断できる要素としては、日本における移転価格税制が、国外関連取引を念頭においていた税制であることが理由である¹⁷⁰。移転価格税制は法人の所得に対する課税である。

¹⁶⁸ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, "Mandatory Disclosure Rules, Action 12: 2015 Final Report", (2015).

¹⁶⁹ 日本における国内二重課税について争われた事例は、いわゆる生命保険年金二重課税事件が挙げられる。相続税と所得税の二重課税にかかる訴訟である。最判平成 22 年 7 月 6 日（平成 20(行ヒ)16）、民集第 64 卷 5 号 1277 頁。

¹⁷⁰ 米国のように国内関連者間取引においても移転価格税制が適用される事例はあるが、本研究では対象外とする。

石村名誉教授は、法的二重課税と経済的二重課税について、それぞれ「同じ納税者に二度以上課税を行うこと」「同じ課税物件（例えば、所得）に対して二度以上課税を行うこと」と表現した¹⁷¹。

本庄教授は「同一の納税者に対し、その同一の取引に異なる国の課税が重複して行われること」「異なる納税者に対し、異なる国の課税が行われる場合で、形式的・法的には二重課税とは言えないが、異なる納税者が親子会社・兄弟姉妹会社などの特殊関連会社であるとか、法人とその株主であるという関係により、実質的には同一の所得または同一の取引に対する二重課税になること¹⁷²」と定義した。

本研究における二重課税は「所得に対する国家間における経済的二重課税」と定義する。

3. 法的安定性 (Legal Certainty)

移転価格税制において、法的安定性という言葉がしばしば使われる。OECD が近年主催したイベントは”OECD Tax Certainty Day 2023¹⁷³”である。ICAP ハンドブックにおいて、”ICAP does not provide an MNE group with legal certainty as may be achieved, for example, through an advance pricing arrangement (APA)¹⁷⁴”（筆者訳：ICAP は、多国籍企業グループに対して、APA のような法的確実性をもたらさない。）とある。

財務省は、「租税条約は、課税関係の安定（法的安定性の確保）、二重課税の除去、脱税及び租税回避等への対応を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資するものである¹⁷⁵」と表現している。

金子名誉教授は、移転価格税制のかかえる基本的な問題点として次のように指摘している。「日本の移転価格税制は、極めて不明確な独立企業間価格という観念を用いているため、納税者にとっては、法的安定性を害される危険があり、同時に、私的自治の原則と抵触することになりやすい¹⁷⁶」。同じく、金子名誉教授は、「移転価格税制について、その適正・円滑な執行を図り、合わせてその執行について法的安定性と予測可能性を確保するため、通達上の措置として、法人は、所轄の税務署長ないし国税局長に対し、その国外関連取引の全部または一部について最も合理的な独立企業間価格の算定方法、およびそれを証明するために必要な資料の確認の申出を行うことができる¹⁷⁷」と触れている。

増井教授は、「移転価格税制は、法的安定性に反する結果をもたらしがちである。また、移転価格税制の適用は、私的自治の原則と事実上抵触することになりやすい。さらに、移転価格税制においては、法的安定性確保の要請と私的自治尊重の要請の双方を同時に満た

¹⁷¹ 石村耕治「二重課税とは何か電子商取引全盛時代の“二重課税”的概念とは」『獨協法學』第 94 号（2014）、103 頁。

¹⁷² 本庄・前掲注 163、5 頁。

¹⁷³ OECD Forum on Tax Administration, “OECD Tax Certainty Day 2023”, (2023).

¹⁷⁴ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 1.1, p.6.

¹⁷⁵ 財務省「租税条約に関する資料」（2024）。

¹⁷⁶ 金子宏「移転価格税制の法理論的検討-わが国の制度を素材として-」『所得課税の法と政策 所得課税の基礎理論 下巻』（有斐閣、1996）、396 頁。

¹⁷⁷ 金子・前掲注 59、613 頁。

すことが難しい¹⁷⁸」と指摘している。

本庄教授は「事前確認での処理内容が税務当局や租税実務家（弁護士、会計士等）の守秘義務により開示されないため、納税者にとっては法的安定性と予測可能性を欠く状況が生じ、コンプライアンスコスト、行政コスト、司法コストは計り知れない¹⁷⁹」と述べている。

以上ように、移転価格税制において法的安定性という概念は頻出している。総じて、納税者と税務当局の二者の観点で考えると、納税者が税務当局に対して求めるものと考えられる。本研究では、法的安定性という言葉の意味を、「税務当局が納税者に対して、二重課税や過大な税負担を生じさせない状態。複数の課税関係があったとしても、課税権が单一な状態であるように合意形成がされた状態」と定義する。

4. 多国籍企業グループをはじめとする法人に関する呼称について

法人に関する呼称は制度によって複数の用語や定義がある。制度や文献ごとに異なる言葉を確認する。

（1）OECD

① MNE Group

OECD は ICAP ハンドブックにおいて、MNE group (Multinational Enterprise Groups) という表現をしている。OECD は ICAP ハンドブック以前より、MNE という言葉を取り入れている。OECD が MNE という言葉を用いたのは、1976 年公表の OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct (邦訳：OECD 責任ある企業行動に関する多国籍企業行動指針)¹⁸⁰と考えられる。

（2）租税特別措置法

① 企業グループ

企業集団のうち、その企業集団の連結財務諸表（中略）が作成されるものとして政令で定めるものをいう¹⁸¹。

② 多国籍企業グループ

企業グループのうち、その企業グループの構成会社等の居住地国が二以上あるものその他政令で定めるものをいう¹⁸²。

¹⁷⁸ 増井良啓「移転価格税制—経済的二重課税の排除を中心として」『日税研論集』第 33 号（日本税務研究センター、1995）、43 頁。

¹⁷⁹ 本庄資「国際課税における重要な課税原則の再検討（第 3 回）居住ベース課税原則と源泉ベース課税原則の再検討」『租税研究』第 765 号（2013、日本租税研究協会）、244 頁。

¹⁸⁰ OECD, "OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct", (1976).

¹⁸¹ 租税特別措置法第 66 条の 4 の 4 第 4 項第 1 号。

¹⁸² 租税特別措置法第 66 条の 4 の 4 第 4 項第 2 号。

③ 特定多国籍企業グループ

多国籍企業グループのうち、直前の最終親会計年度における多国籍企業グループの総収入額として財務省令で定める金額が千億円以上であるものをいう¹⁸³。

特定多国籍企業グループの構成会社等である内国法人は、当該特定多国籍企業グループの各最終親会計年度に係る CbCR を、当該各最終親会計年度終了の日の翌日から一年以内に、当該内国法人の本店又は主たる事務所の所在地の所轄税務署長に提供しなければならない¹⁸⁴。

また、特定多国籍企業グループの構成会社等である内国法人は、当該特定多国籍企業グループの各最終親会計年度に係るマスターファイルを、当該各最終親会計年度終了の日の翌日から一年以内に、当該内国法人にあってはその本店又は主たる事務所の所在地、の所轄税務署長に提供しなければならない¹⁸⁵。

（3）法人税法

① 大法人

資本金の額又は出資金の額が五億円以上である法人である¹⁸⁶。

（4）国税庁

① 租税特別措置法の改正¹⁸⁷による、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の同時文章化義務の対象法人

ローカルファイルの同時文章化義務が生じるのは、一の国外関連者との取引について①国外関連取引の合計金額（前事業年度）が 50 億円以上又は②無形資産取引の合計金額（前事業年度）が 3 億円以上である法人である¹⁸⁸。

② 国税局特別国税調査官所掌法人

資本金がおおむね 40 億円以上の法人で、全国で 500 社ほどに限定される。

5. 小括

本章では、移転価格税制、そこから派生して作られた制度である APA、そして ICAP の概要について説明した。移転価格税制は、低税率国で所得認識を行うことで租税回避を目論む法人に対する、否認規定して制度化されている。

¹⁸³ 租税特別措置法第 66 条の 4 の 4 第 4 項第 3 号。

¹⁸⁴ 租税特別措置法第 66 条の 4 の 4 第 1 項。なお、日本に PE を有する外国法人に対する規定もあるが、省略する。

¹⁸⁵ 租税特別措置法第 66 条の 4 の 5 第 1 項。なお、日本に PE を有する外国法人に対する規定もあるが、省略する。

¹⁸⁶ 法人税法第 66 条第 5 項第 2 号。

¹⁸⁷ 前掲注 54。

¹⁸⁸ 租税特別措置法第 66 条の 4 第 6 項。

しかし時として行き過ぎた税務当局による課税権の行使により、法人は国際的二重課税を受けてしまう問題が生じている。移転価格税制による国際的二重課税は、企業の資金流出による負の影響が大きい。さらに、税務当局と法人が紛争状態に陥った場合、解決するためには双方が労力と時間を負担することとなる。

APAはこのような紛争状態を未然に防ぐ手段として設計された。多国籍企業グループにとって、移転価格税制による課税リスクは数億から数百億におよび、そのリスクを低減させることができるAPAは有効に機能しており、年々法人からの申請件数が増えている。しかしそれに伴って、税務当局によるAPAの処理が追い付かず、申請してから3、4年を経過しないと締結がされない事態になってしまった。

また、一般的に利用されているBAPAは2国間での課税権の事前合意であり、多国間取引における課税リスクには対応しきれない。多国間取引に対応するMAPAも制度としてはあるが、事実上機能していない。APAは移転価格税制による国際的二重課税を防ぐ上で重要な機能を果たしているが、多国間取引の対応や締結にかかる時間という課題が残っている。

この2点の課題を解消するためにICAPは制度設計された。ICAPは1年程度の期間で、3か国以上の税務当局が移転価格税制上の課税リスクを評価し、その結果を多国籍企業グループに通知、リスク評価の結果を保証する。

ICAPはAPAのように移転価格税制の適用がされることを約束されているわけではない。しかし、多国籍企業グループにとって一部の国外関連取引を低リスクと判断されることで、相対的にリスクが高い国外関連取引に社内リソースを振り分けることが可能となる。特に、新興国では、税務当局によるアグレッシブな移転価格税制の適用が散見されている¹⁸⁹。国際的二重課税が発生し、解消が事実上できず泣き寝入りになる事例も起きている。多国籍企業グループが税務対応をする上で、多国間の税務当局から低リスクという評価を受けられることは、仮に一部の国外関連取引であっても意義があると考えられる。

税務当局においてもリソースの適正配分は重要な課題である。税務当局は、税務コンプライアンスの水準が高い多国籍企業グループに対して簡易・簡便な対応を行い、水準が低いまたは租税回避を企図する多国籍企業グループに対してリソースを重点的に割いて対応することで、課税の公平性を保ちつつ徴税を行うことができる。

以上より、ICAPは税務当局と税務コンプライアンスの水準が高い多国籍企業グループの双方にとって有益な制度であると考えられる。

一方で、ICAPは実施事例が全世界で20件に留まっており、まだ有効活用されているとは言えない。APAが万能でないように、ICAPも全ての場面で有効に機能するとは考えにくい。ICAPが具体的にどのような取引において有効に機能するかを検討するための前段階として、次章では移転価格税制における国外関連取引の分析を行う。

¹⁸⁹ EY 税理士法人・前掲注9。デロイトトーマツ税理士法人・前掲注9。KPMG 税理士法人・前掲注9。

第2章 国外関連取引の分析

本章では、国外関連取引の分析を行う。次章で ICAP に適した国外関連取引を考察する前段階として、国外関連取引を分析する。まずは現行の制度・規程において、どのように国外関連取引が規定されているかを確認する。つづいて過去の訴訟・裁決事例における国外関連取引の分析を行う。本章の最後に、本研究における国外関連取引の類型を定める。

第1節 機関ごとの国外関連取引の類型

国外関連取引の分類は、機関によって異なっている。まずはその点について整理が必要である。あわせて、各規程における定義についても確認をする。本節の最後に、機関ごとの定義を一覧表にしている（本研究 62 頁、図表 12「機関ごとの国外関連取引の類型と表記内容」を参照のこと）。

1. OECD における国外関連取引

(1) OECD における国外関連取引の類型

OECD 移転価格ガイドライン¹⁹⁰においては、コモディティ取引、無形資産取引、金融取引、企業グループ内役務提供（以下、「役務提供」という。）取引、費用分担契約（Cost Contribution Arrangements：以下、「CCA」という。）¹⁹¹、事業再編が挙げられている。棚卸資産をはじめとする有形資産取引については、個別の規程はない¹⁹²。

ICAP ハンドブック¹⁹³においては、国外関連取引を分類する記述が一切ない。

ICAP 統計¹⁹⁴においては、有形資産、無形資産、役務提供、金融取引、PE、その他の取引が挙げられている。その他の取引は対象が少なく、具体的な事例・情報は挙げられていない。日本の場合、ICAP の管轄は国税庁長官官房国際業務課、国税庁調査査察部調査課

¹⁹⁰ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2。

¹⁹¹ なお米国では、Cost Sharing Arrangement（以下、「CSA」という。）、費用配賦契約と規定されており、OECD で採用される表現・意味合いが異なる。本庄教授は、CCA が上位概念であり、その下に CSA とさらに Cost Funding Arrangement（以下、「CFA」という。）、費用拠出契約という、また異なる概念があると指摘している。本庄・前掲注 62、208 頁。費用負担契約に関するについて、詳しくは以下の先行研究を参照のこと。本庄資「費用分担契約」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）、695-700 頁。

¹⁹² RP 法（本研究 10 頁「独立企業間価格とその算定方法」を参照のこと。）の説明として、関連者から購入した製品を独立企業に再販売する価格を計算する、という表現はされているが、後述のコモディティ取引を除き、棚卸資産取引ないし有形資産取引としての個別の定義づけはない。OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、パラグラフ 2.27、68 頁。

¹⁹³ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122.

¹⁹⁴ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 143.

¹⁹⁵であり、統計情報を公表していない一要因であると考えられる。

（2）OECDにおける各国外関連取引の定義

① コモディティ

OECD移転価格ガイドラインにおいて取り上げられているコモディティ¹⁹⁶とは、商品取引所において相場価格が形成されるような商品（ガイドライン上はコーヒー豆が例示されている。東京証券取引所を例にとると、貴金属、原油・石油、ゴム、大豆・小豆、とうもろこしなどが扱われている。）を指している。また、CUP法¹⁹⁷の適用事例として挙げられている。

② 無形資産

OECD移転価格ガイドラインにおいて挙げられている無形資産¹⁹⁸は次のとおりである。ガイドラインでは明確な定義づけは避けられているが、商業上の無形資産とマーケティング上の無形資産¹⁹⁹、ソフト無形資産とハード無形資産²⁰⁰、ルーティン無形資産とノン・ル

¹⁹⁵ 国税庁は調査査察部を「調査査察部は、資本金1億円以上の、日本を代表する大法人を調査するとともに、悪質な脱税者を摘発し、検察当局に告発するという事務を所掌しています。最近の社会経済情勢を反映し、適正・公平な課税の実現のため、調査査察部の果たすべき役割は、申告納税制度を維持するための『最後の砦』ということができ、海外からも注目されています」と位置づけている。国税庁「国税庁各部の業務内容」『採用情報』。

¹⁹⁶ OECD移転価格ガイドライン・前掲注2、パラグラフ2.18、65頁。

¹⁹⁷ 本研究10頁「独立企業間価格とその算定方法」を参照のこと。

¹⁹⁸ OECD移転価格ガイドライン・前掲注2、パラグラフ6.19-6.31、203-207頁。本研究10頁「独立企業間価格とその算定方法」を参照のこと。

¹⁹⁹ マーケティング上の無形資産として”trademarks, trade names, customer lists, customer relationships, and proprietary market and customer data that is used or aids in marketing and selling goods or services to customers”が挙げられている。

商業上の無形資産（Trade intangible）については、”An intangible other than a marketing intangible”とだけ記述されている。OECD, *supra* note 2, GLOSSARY, p.23.なお、旧2009年度版OECD移転価格ガイドライン上においては、「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」と挙げられている。用語としては、マーケティング上の無形資産以外の商業上の無形資産と定義づけられている。日本租税研究協会「OECD移転価格ガイドライン：多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針〔2009年版〕」（日本租税研究協会、2009）、111頁。

²⁰⁰ ソフト無形資産については定義にゆらぎがあるが、のれん、集合体としての労働力、グループの相乗効果、地理的優位性などが挙げられている。Thomas Kipka, “*Arm's length treatment of soft-intangibles - Comparative Analysis of the Treatment of Soft-Intangibles in Business Restructurings in Germany, the United States and according to the*

ーティンの無形資産²⁰¹と分類されることがあると触れている。

- ◆ 特許
- ◆ ノウハウ及び企業秘密
- ◆ 商標、商号及びブランド
- ◆ 契約上の権利及び政府の認可
- ◆ 無形資産に関するライセンス及び類似の限定的な権利
- ◆ のれん及び継続事業価値

無形資産に類するが、異なるものとして指摘されているのが、以下の 2 要素である。それぞれ、所有又は支配されているものではないという点で、無形資産の対象外とされている。

- ◆ グループシナジー（経営の合理化、活動の重複の排除、システムの統合、購買力他）
- ◆ 市場固有の特徴（市場における家計の高い購買力、安い人件費、有利な天候条件他）

③ 役務提供

OECD 移転価格ガイドラインにおいて挙げられている役務提供の具体例²⁰²は次のとおりである。以下の 4 つの具体例は例示にすぎず、他にも役務提供と判断される取引がある点が強調されている。

- ◆ 負債ファクタリング活動
- ◆ 製造又は組立業務
- ◆ 受託研究
- ◆ ライセンスの管理

OECD 移転価格ガイドラインではさらにベンチマーク分析、独立企業間価格による評価を不要とする簡便法による処理を認める役務提供として、低付加価値企業グループ内役務提供を次のように例示している。このような取引については、費用額の 5%と同等を利益としてマークアップする方法が適切としている²⁰³。

OECD”(2019),p.57-63.に対するハード無形資産については、具体的な定義をしている資料が見つけられなかったが、商標など法的権利が担保されている無形資産を指すと推察される。

²⁰¹ ルーティン無形資産とは、「産業界のほとんどの企業が有する無形資産」と定義されている。対になる言葉としては「高付加価値無形資産」という言葉が使われており、その定義は「独自性・希少性のある特殊な無形資産（非ルーティン性無形資産）」とされている。本庄資『国際的租税回避—基礎研究—』（税務経理協会、2002）、267 頁。

²⁰² OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、パラグラフ 7.38-7.42、269-270 頁。

²⁰³ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、パラグラフ 7.49・7.61、272-273、277 頁。

- ◆ 財務諸表の準備作成、売掛金・買掛金の管理
- ◆ 人事業務
- ◆ 製造又は生産過程で使用される原材料又はその材料に関する購入活動
- ◆ 法務サービス
- ◆ グループの主要な活動ではない IT サービス (IT システムの導入や保守、検収など)
- ◆ 税務関係業務

④ 費用分担契約 (CCA)

CCA について、OECD 移転価格ガイドラインでは、「無形資産、有形資産又は役務提供が、参加者の個々の事業に便益をもたらすと見込まれるとの理解の下、これらを共同で開発、生産又は取得に係る貢献及びリスクを分担するための企業間の契約上の取り決め²⁰⁴」と定義されている。CCA の特徴は、参加者の貢献の度合いに応じて、無形資産又は有形資産の持分、その使用の権利、CCA の活動から生じた役務を受ける権利が分配される。

⑤ 金融取引

OECD 移転価格ガイドラインにおいて挙げられている金融取引²⁰⁵は次のとおりである。

- ◆ グループ内融資
- ◆ キャッシュ・プーリング
- ◆ ヘッジング
- ◆ 金融保証
- ◆ キャプティブ保証

デロイトトーマツ税理士法人はキャッシュ・プーリングについて、次のように説明をしている（本研究 53 頁、図表 10 を参照のこと）。

「キャッシュ・プーリングとは、グループ内の複数口座を一体に管理するものであり、グループ内余剰資金の有効活用、外部借入の削減、親会社によるグループ全体の財務ガバナンス強化等を目的として導入される。キャッシュ・プーリングには大きく 2 種類が存在し、資金移動を伴い、実際に口座残高を集中するアクチュアルキャッシュ・プーリング（筆者注：OECD 移転価格ガイドラインでは物理的プーリングと表現²⁰⁶）と、資金移動は伴わないが、仮想的に口座残高を集中したとみなす仕組みであるノーショナルキャッシュ・プーリング（筆者注：OECD 移転価格ガイドラインでは概念的プーリングと

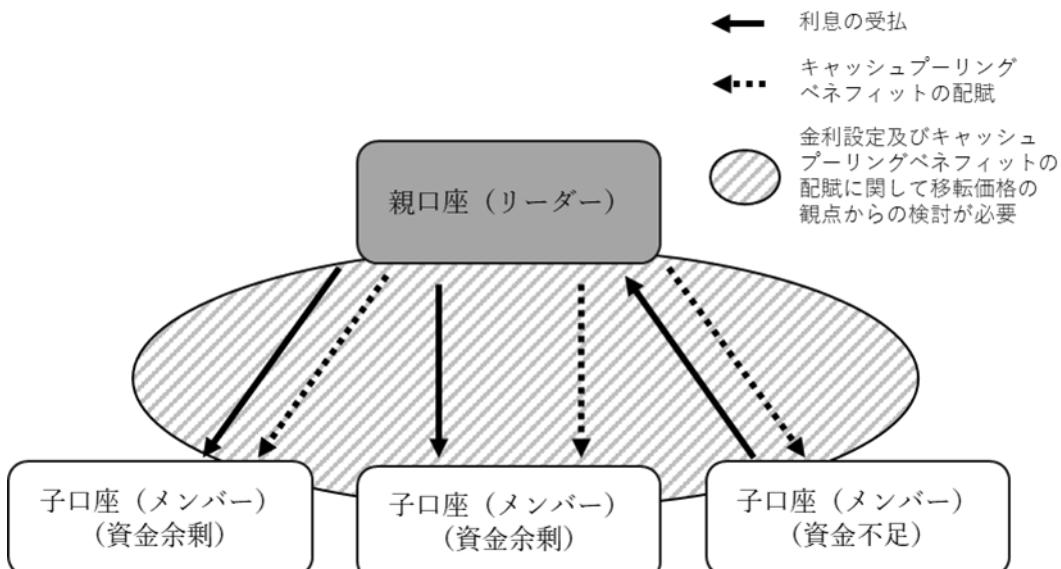
²⁰⁴ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、パラグラフ 8.3・8.5、280 頁。

²⁰⁵ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、パラグラフ 10.51-10.226、344-384 頁。

²⁰⁶ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、パラグラフ 10.112、357 頁。

表現²⁰⁷⁾ がある^{208)』。}

図表 10 キャッシュ・プーリングの模式図



(出所：デロイトトーマツ税理士法人・前傾注208、4頁より筆者再編集。)

キャッシュ・プーリングに類似する項目として、キャッシュボックスという法人形態がある。キャッシュボックスとは、資金提供のみを行う低機能の法人で、かつ、低税率国に拠点を構える外国子会社を指す²⁰⁹⁾。

本庄教授はキャッシュボックスを次のように定義づけた²¹⁰⁾。

「『シェルカンパニー』などの『実体のないタックス・ヘイブン子会社』のような特別目的ビークル (SPV) に過剰資本を集中し、他国の子会社に資本の提供を行わせ、当該子会社に開発させた無形資産を低廉譲渡で取得し、当該無形資産を第三国事業子会社に使用許諾し、当該事業子会社から過大な使用料を得ることにより、当該事業子会社の課税ベースを圧縮し、豊富な資金を別の第三国事業子会社に貸付け、当該事業子会

²⁰⁷ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注2、パラグラフ 10.113・10.114、357 頁。

²⁰⁸ デロイトトーマツ税理士法人「金融取引に関する OECD 移転価格ガイドラインの公表について - 貸付取引、債務保証委託取引、キャッシュプーリング、キャプティブ等における日本企業に求められる対応」『Japan Tax Newsletter』2020年2月18日号(2020)、4頁。

²⁰⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, "Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3. 2015 Final Report", (2015), Paragraph 1.1.2, p.14.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project "Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation ACTIONS 8-10: 2015 Final Reports", (2015), p.10.

²¹⁰ 本庄資「タックス・ヘイブン対策税制（外国子会社合算税制）」本庄資編著『国際租税法：概論〔第4版〕』（大蔵財務協会、2018）、494 頁。

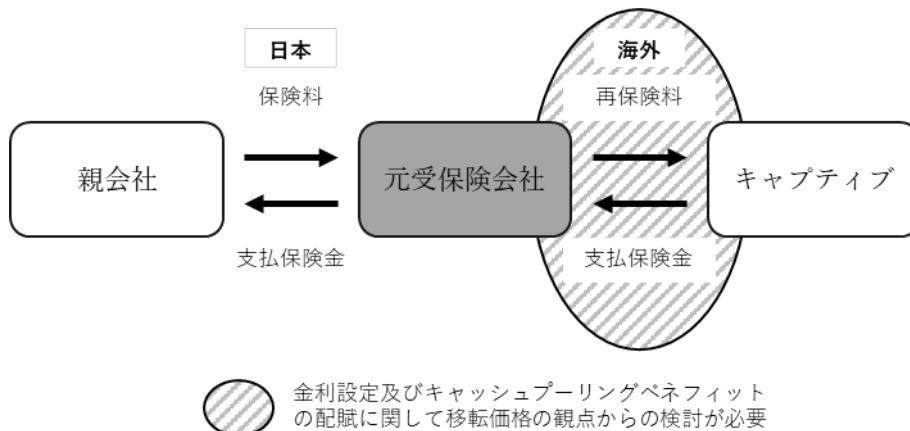
社から過大な利子を得ることにより、当該子会社の課税ベースを圧縮するというスキームでは、この実体のないタックス・ハイブン子会社を『キャッシュボックス』(Cash box)と呼ぶ」。

青山教授は、キャッシュボックスが BEPS リスクに該当することから、過小資本税制と過大支払利子税制、タックス・ハイブン対策税制による適用対象となると指摘している²¹¹。

つづいて、デロイトトーマツ税理士法人はキャプティブについて、次のように説明をしている（本研究 54 頁、図表 11 を参照のこと）。

「キャプティブとは、特定の企業グループのリスクを専属的に引き受けるために設立される保険子会社を指す。日本の企業は、日本国内でグループを抱えるリスクを海外所在のキャプティブに直接引き受けさせることは法律上認められないため、国内の元受保険会社にいったん引き受けさせ、その一定割合を再保険の形で海外に設立したキャプティブに出再（原文ママ）する形を取ることになる。キャプティブの設立によりグループ全体として保険料に関するキャッシュフローを改善することが可能となると同時に、グループ全体のリスクマネジメント体制の強化にも繋がる²¹²」。

図表 11 キャプティブの模式図



（出所：デロイトトーマツ税理士法人・前傾注 208、5 頁より筆者再編集。）

⑥ 事業再編

OECD 移転価格ガイドラインにおいて、事業再編とは次のように説明がされている。「事業再編に関する法的又は普遍的に認められた定義はない。そこで、本章では、事業再編とは関連企業間における商業上又は財務上の関係を、国境を跨いで再編することとする。

²¹¹ 青山慶二「BEPS 防止目的の利子控除制限について」『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方 – ポスト BEPS の国際協調の下での国内法改正の動向』（21 世紀政策研究所、2019）、21 頁。

²¹² デロイトトーマツ税理士法人・前掲注 208、5 頁。

なお、この再編には、既存の取り決めの終了や実質的な再交渉も含まれる²¹³。また、具体例が次の通り挙げられている。

- フルフレッジ販売会社（相対的に高いレベルの機能・リスクを有する企業）から、本人として活動する国外関連者のためのリスク限定販売会社、マーケティング業者、販売代理店、コミッショネア（相対的に低レベルの機能及びリスクを有する企業）への転換
- フルフレッジ製造会社（相対的に高いレベルの機能・リスクを有する企業）から、本人として活動する国外関連者のための製造受託会社（コントラクト・マニュファクチャラー）又は組立受託会社（トール・マニュファクチャラー）（相対的に低レベルの機能及びリスクを有する企業）への転換
- グループ内の中央拠点（「知的財産管理会社」等）への無形資産又は無形資産に係る権利の移転
- 現地機能の範囲や規模を縮小し、その機能を地域の拠点又は中央の拠点に集中化。集中化する機能の例としては、調達、販売支援、サプライチェーン物流などが含まれるかもしれない。

なお、移転価格税制に焦点を当てたガイドラインであることから、組織再編に関するタックス・ヘイブン対策税制や付加価値税および間接税などは対象外とされている。

2. 日本国内のハードローにおける国外関連取引

（1）日本国内のハードローにおける国外関連取引の類型

租税特別措置法、租税特別措置法施行令、租税特別措置法施行規則においては、棚卸資産の販売・購入、役務提供、無形資産・特定無形資産、その他の取引が挙げられている。

（2）日本国内のハードローにおける各国外関連取引の定義

① 棚卸資産の販売・購入

租税特別措置法上に棚卸資産の直接の定義はなく、法人税法第2条第20号に規定されている棚卸資産の定義「商品、製品、半製品、仕掛品、原材料その他の資産で棚卸しをすべきものとして政令で定めるもの（有価証券及び第六十一条第一項（短期売買商品等の譲渡損益及び時価評価損益）に規定する短期売買商品等を除く。）をいう」を借用している。法人税法施行令第10条において次に掲げる資産を棚卸資産とされている。

- 商品又は製品（副産物及び作業くずを含む）
- 半製品
- 仕掛品（半成工事を含む）
- 主要原材料
- 補助原材料

²¹³ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注2、パラグラフ9.1、297頁。

- 消耗品で貯蔵中のもの
- 前各号に掲げる資産に準ずるもの

② 役務提供

役務提供については、租税特別措置法と租税特別措置法施行令において定義や具体的な例示はない。また、法人税法と法人税法施行令においても同様である。

③ 無形資産・特定無形資産

無形資産については、租税特別措置法第66条の4第7項第2号において、有形資産及び金融資産以外の資産として政令で定めるものと定義されている。ここで政令とは、租税特別措置法施行令第39条の12第13項を指し、次のように規定されている。

租税特別措置法施行令第39条の12第13項

特許権、実用新案権その他の資産（次に掲げる資産以外の資産に限る。）で、これらの資産の譲渡若しくは貸付け（資産に係る権利の設定その他他の者に資産を使用させる一切の行為を含む。）又はこれらに類似する取引が独立の事業者との間で通常の取引の条件に従つて行われるとした場合にその対価の額が支払われるべきものとする。

- 一 有形資産（次号に掲げるものを除く。）
- 二 現金、預貯金、売掛金、貸付金、有価証券、法人税法第六十一条の五第一項に規定するデリバティブ取引に係る権利その他の金融資産として財務省令で定める資産

特定無形資産については、租税特別措置法第66条の4第8項²¹⁴において、国外関連取引を行った時において評価することが困難な無形資産として政令で定めるものと規定されている。ここで政令とは、租税特別措置法施行令第39条の12第14項を指しており、次のように規定されている。同条文を要約すると、固有の特性を有し、高い付加価値を創出するために使用される無形資産にかかる特定無形資産と呼び、特定無形資産にかかる国外関連取引として認められるには、取引時においてその取引から生ずる利益の予測およびその前提事項が著しく不確実な要素を有している、という内容である。

²¹⁴ 令和元年度（2019年）税制改正において、BEPSプロジェクトの最終報告書（行動8－10）「移転価格税制と価値創造の一致（Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation）」において勧告された「評価困難な無形資産（Hard-to-Value Intangibles : HTVI）アプローチ」（HTVIアプローチ）の内容に沿って、移転価格税制における税務当局の処分権限として、特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置が導入された。国税庁「【新設】66の4(8)-2（無形資産の例示）」『令和元年6月28日付課法2-10ほか2課共同一法人税基本通達等の一部改正について（法令解釈通達）の趣旨説明』（2019）。

租税特別措置法施行令第39条の12第14項

法人が当該法人に係る国外関連者との間で行う無形資産国外関連取引（国外関連取引のうち、無形資産（同条第七項第二号に規定する無形資産をいい、固有の特性を有し、かつ、高い付加価値を創出するために使用されるものに限る。以下この項において同じ。）の譲渡若しくは貸付け（無形資産に係る権利の設定その他の者に無形資産を使用させる一切の行為を含む。）又はこれらに類似する取引をいう。以下この項において同じ。）に係る同条第一項に規定する独立企業間価格を当該無形資産国外関連取引を行つた時に当該無形資産の使用その他の行為による利益（これに準ずるものを含む。以下この項において同じ。）が生ずることが予測される期間内の日を含む各事業年度の当該利益の額として当該無形資産国外関連取引を行つた時に予測される金額を基礎として算定するもので、当該無形資産に係る当該金額その他の当該独立企業間価格を算定するための前提となる事項（当該無形資産国外関連取引を行つた時に予測されるものに限る。）の内容が著しく不確実な要素を有していると認められるものとする。

④ その他の取引

租税特別措置法第66条の4第1号において、「資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引」と規定されているが、その他の取引についての定義や具体的な例示は、租税特別措置法、租税特別措置法いずれにおいてもない。

3. 日本国内のソフトローにおける国外関連取引

（1）日本国内のソフトローにおける国外関連取引の類型

租税特別措置法関係通達（法人税編）においては、棚卸資産の販売又は購入²¹⁵、有形資産の賃借²¹⁶、委託製造先に対する機械設備等の貸与²¹⁷、金銭の貸付け又は借入れ²¹⁸、役務提供²¹⁹、無形資産（無形資産の使用許諾、固有の特性を有し、かつ、高い付加価値を創出するために使用されるもの）²²⁰が挙げられている。費用分担契約については挙げられていない。

移転価格事務運営要領においては、金融取引（金銭の貸借取引その他の金融取引）²²¹、

²¹⁵ 租税特別措置法関係通達（法人税編）66の4(3)-1。

²¹⁶ 租税特別措置法関係通達（法人税編）66の4(8)-3。

²¹⁷ 租税特別措置法関係通達（法人税編）66の4(8)-4。

²¹⁸ 租税特別措置法関係通達（法人税編）66の4(8)-5。

²¹⁹ 租税特別措置法関係通達（法人税編）66の4(8)-6。

²²⁰ 租税特別措置法関係通達（法人税編）66の4(9)-1。

²²¹ 移転価格事務運営要領3-7。

役務提供²²²、無形資産・特定無形資産²²³、費用分担契約²²⁴が挙げられている。

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（ローカルファイル）作成に当たっての例示集（以下、「例示集」という。）においては、棚卸資産の売買、役務提供、金銭の貸借、無形資産の使用許諾、無形資産の譲渡、グローバル・トレーディング、事業譲渡が挙げられている。

（2）日本国内のソフトロー（移転価格事務運営要領）における各国外関連取引の定義

各国外関連取引の名称について、租税特別措置法関係通達（法人税編）と移転価格事務運営要領、例示集の三者で細かい差異があるが、各国外関連取引の具体的な定義がされているのは移転価格事務運営要領のみである。このため、移転価格事務運営要領における各国外関連取引の定義のみを確認する。

① 金融取引（金銭の貸借取引その他の金融取引）

金銭の貸借取引につき、租税特別措置法関係通達（法人税編）66の4(8)-5において、次のように規定されている。同規定は、金銭の貸借取引その他の金融取引を直接的に定義しているとはいえない。しかし、金銭の貸借取引に関する比較対象取引の検討する際に注意すべき事項が挙げられている。

租税特別措置法関係通達（法人税編）66の4(8)-5 金銭の貸付け又は借入れの取扱い

金銭の貸借取引について独立価格比準法と同等の方法又は原価基準法と同等の方法を適用する場合には、比較対象取引に係る通貨が国外関連取引に係る通貨と同一であり、かつ、比較対象取引における貸借時期、貸借期間、金利の設定方式（固定又は変動、単利又は複利等の金利の設定方式をいう。）、利払方法（前払い、後払い等の利払方法をいう。）、借手の信用力、担保及び保証の有無その他の利率に影響を与える諸要因が国外関連取引と同様であることを要することに留意する。

移転価格事務運営要領3-7においても同様に直接的な定義がないものの、検討すべき事項について規定されている。

²²² 移転価格事務運営要領3-9。

²²³ 移転価格事務運営要領3-12、3-13、3-14。

²²⁴ 移転価格事務運営要領3-15。

移転価格事務運営要領 3-7 金融取引

法人と国外関連者との間で行われた金銭の貸借取引その他の金融取引（以下「金融取引」という。）について調査を行う場合には、次に掲げる事項に留意し、措置法通達 66 の 4 (3)-3 に掲げる諸要素等に基づいて、当該金融取引の通貨、時期、期間その他の当該金融取引の内容等を的確に把握し、移転価格税制上の問題の有無を検討する。

(1) 法人と国外関連者との間で行われた金銭の貸借取引について調査を行う場合には、措置法通達 66 の 4 (8)-5（金銭の貸付け又は借入れの取扱い）の諸要因に配意すること。

(2) 法人と国外関連者との間で行われた債務保証等（一方の者による他方の者の債務の保証その他これに類する行為をいう。以下同じ。）について調査を行う場合には、当該債務保証等の対象である債務の性質及び範囲並びに当該債務保証等が当該法人又は当該国外関連者に与える影響に配意すること。

(3) 金融取引に関連して、法人及び国外関連者が属する企業グループのキャッシュ・フロー、支払能力及び為替リスクの管理並びに資金の調達及び運用その他の財務上の活動（これらの活動に付随して行われる利害関係者間の調整、代理その他の活動を含む。）を当該法人又は当該国外関連者が行っている場合の当該活動の取扱いについて検討を行うに当たっては、3-10 及び 3-11 の取扱いも踏まえて行うこと。

② 役務提供

租税特別措置法関係通達（法人税編）においては、規定および具体的な例示等はない。移転価格事務運営要領 3-10 において挙げられている役務提供は次のとおりである。

- ◆ 企画又は調整
- ◆ 予算の管理又は財務上の助言
- ◆ 会計、監査、税務又は法務
- ◆ 債権又は債務の管理又は処理
- ◆ 情報通信システムの運用、保守又は管理
- ◆ キャッシュ・フロー又は支払能力の管理
- ◆ 資金の運用又は調達
- ◆ 利子率又は外国為替レートに係るリスク管理
- ◆ 製造、購買、販売、物流又はマーケティングに係る支援
- ◆ 雇用、教育その他の従業員の管理に関する事務
- ◆ 広告宣伝

この列挙がされる前段階に「次に掲げる経営、技術、財務又は営業上の活動その他の法人が行う活動が国外関連者に対する役務提供に該当するかどうかは、当該活動が当該国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有するものかどうかにより判断する」と規定されている。また役務提供に該当しないとして挙げられている項目²²⁵も複数ある。

移転価格事務運営要領 3-9（役務提供）において、役務提供と無形資産の線引きに関する一文がある。

移転価格事務運営要領 3-9(1)（役務提供）

無形資産が役務提供を行う際に使用されているかどうかについて調査を行う場合には、役務の提供と無形資産の使用は概念的には別のものであることに留意し、役務の提供者が当該役務提供時にどのような無形資産を用いているか、当該役務提供が役務の提供を受ける法人の活動、機能等にどのような影響を与えていているか等について検討を行う。

③ 無形資産・特定無形資産

租税特別措置法関係通達（法人税編）66 の 4(8)-2 において、無形資産が例示されている。

- ◆ 令第 183 条第 3 項第 1 号イからハまでに掲げるもの
- ◆ 顧客リスト及び販売網
- ◆ ノウハウ及び営業上の秘密
- ◆ 商号及びブランド
- ◆ 無形資産の使用許諾又は使用許諾に相当する取引により設定される権利
- ◆ 契約上の権利 ((1)から(5)までに掲げるものを除く。)

移転価格事務運営要領 3-12においては、直接的な定義がないものの、検討すべき事項について規定されている。

- ◆ 技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等
- ◆ 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
- ◆ 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

特定無形資産に関して、移転価格事務運営要領 4-15(1)において直接の定義はされてい

²²⁵ 一例として、国外関連者の株主又は出資者の地位を有する法人（親会社）が行う活動のうち、親会社の株主総会の開催、有価証券報告書の作成・連結財務諸表の作成など、親会社が法令に基づいて行うものが挙げられている。

ないものの、特定無形資産に該当する可能性を検討すべき前兆として、次の事項を挙げている。

- ◆ 支払対価の総額が確定されて譲渡されたもの
- ◆ 研究開発段階にあるもの
- ◆ 取引後一定の期間において商業的に使用される見込みがないもの
- ◆ 新たな方法で使用されることが見込まれるもので、当該無形資産に類似するものの開発又は使用の実績がないもの

④ 費用分担契約

移転価格事務運営要領 3-16において、費用分担契約のうち国外関連取引に該当する取引について明記されている。ただし、同規定は費用分担契約を直接的に定義しているとは言えない。

移転価格事務運営要領 3-16(1) 費用分担契約の取扱い

費用分担契約の当事者である法人及び国外関連者（以下「参加者」という。）が、当該費用分担契約に基づき共同活動を行う場合において、当該共同活動により当該参加者それぞれの事業において生ずると予測される収益の増加、費用の減少その他の便益（以下「予測便益」という。）に応じて、当該共同活動への貢献を分担して行うことは国外関連取引に該当する。この場合において、当該費用分担契約が次に掲げる事項の全てを満たすときは、当該費用分担契約は独立企業原則に即したものとして取り扱い、当該国外関連取引について措置法第 66 条の 4 第 1 項の規定の適用がないことに留意する。

イ 当該参加者の予測便益の額の合計額のうちに占める当該参加者それぞれの予測便益の額の割合（以下「予測便益割合」という。）が適正に見積もられていること。

ロ 当該参加者それぞれの当該共同活動への貢献の価値の額（以下「貢献価値額」という。）が、当該貢献が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合に当該貢献につき支払われるべき対価の額として最も適切な方法により算定される金額と一致していること。

ハ 当該参加者の貢献価値額の合計額のうちに占める当該参加者それぞれの貢献価値額の割合（以下「貢献価値割合」という。）が予測便益割合に一致していること。

4. 共通して細分化されていない取引

インターネットを利用した電子商取引については、いずれの規定においても個別に挙げられていないが、ソフトウェアとしての無形資産または役務提供のいずれかとして扱うも

のと考えられる。

図表 12 機関ごとの国外関連取引の類型と表記内容

取引形態	OECD	OECD	OECD	日本国内	日本国内
OECD 移転価格ガイドライン ²²⁶	ICAP ハンドブック ²²⁷	ICAP 統計 ²²⁸	租特法・租特令・措規 ²²⁹	措法通達 ²³⁰ ・事務運営指針 ²³¹ ・例示集 ²³²	
有形資産の売買取引	棚卸資産（商品・製品）	n/a	Tangible Goods	棚卸資産 有形資産	棚卸資産・棚卸資産と同種 又は類似の棚卸資産
有形資産の賃貸借取引	n/a	n/a	Tangible Goods	n/a	委託製造先に対する機械設備等の貸与
無形資産の譲渡・使用料	無形資産	n/a	Intangibles	無形資産 ²³³ 特定無形資産 ²³⁴	無形資産
無形資産の売買取引	無形資産	n/a	Intangibles	無形資産 ²³⁵ 特定無形資産 ²³⁶	無形資産

²²⁶ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、1-2 頁。

²²⁷ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122.

²²⁸ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 143.

²²⁹ 租税特別措置法第 66 条の 4 第 1 項、租税特別措置法第 66 条の 4 第 1 項、租税特別措置法施行規則第 22 条の 10。

²³⁰ 租税特別措置法関係通達（法人税編）66 の 4(3)-1、66 の 4(3)-2、66 の 4(8)-4、66 の 4 の 3(7)-4、66 の 4(8)-2、66 の 4(9)-1、66 の 4 の 3(7)-2、66 の 4(8)-6、66 の 4 の 3(7)-6、66 の 4(8)-5、66 の 4 の 3(7)-5。

²³¹ 移転価格事務運営要領 第 3 章調査 3-7、3-9 から 3-17。

²³² 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（ローカルファイル）作成に当たっての例示集 1 号イ、1 号ロ、1 号ハ、1 号チ、1 号リ、2 号イ。

²³³ 租税特別措置法第 66 条の 4 第 7 項第 2 号「有形資産及び金融資産以外の資産として政令で定めるもの」。租税特別措置法施行令第 39 条の 12 第 13 項「特許権、実用新案権その他の資産」（次に掲げるものを除く。有形資産、現金、預貯金、売掛金、貸付金、有価証券、法人税法第六十一条の五第一項に規定するデリバティブ取引に係る権利その他の金融資産として財務省令で定める資産）。

²³⁴ 租税特別措置法第 66 条の 4 第 8 項「国外関連取引を行つた時において評価することが困難な無形資産として政令で定めるもの」。租税特別措置法施行令第 39 条の 12 第 13 項「固有の特性を有し、かつ、高い付加価値を創出するために使用されるもの」。

²³⁵ 租税特別措置法第 66 条の 4 第 7 項第 2 号「有形資産及び金融資産以外の資産として政令で定めるもの」。租税特別措置法施行令第 39 条の 12 第 13 項「特許権、実用新案権その他の資産」（次に掲げるものを除く。有形資産、現金、預貯金、売掛金、貸付金、有価証券、法人税法第六十一条の五第一項に規定するデリバティブ取引に係る権利その他の金融資産として財務省令で定める資産）。

²³⁶ 租税特別措置法第 66 条の 4 第 8 項「国外関連取引を行つた時において評価することが困難な無形資産として政令で定めるもの」。租税特別措置法施行令第 39 条の 12 第 13 項「固有の特性を有し、かつ、高い付加価値を創出するために使用されるもの」。

役務提供	企業グループ内 役務提供	n/a	Services	役務の提供	役務の提供 企業グループ内における役 務提供
費用分担契約	費用分担契約 CCA	n/a	n/a	n/a	費用分担契約
金融取引	金融取引	n/a	Financing	金融資産	金融取引・金銭の貸借・金 銭の貸付け又は借入れ
グローバル・ トレーディング	n/a ²³⁷	n/a	n/a	n/a	グローバル トレーディング
PE・事業再編	事業再編	n/a	PE	n/a	事業譲渡等
その他の取引	n/a	n/a	Other risk areas	n/a	複数の国外関連取引を一 の取引とする取引

(出所：筆者作成)

第2節 裁判・裁決事例における国外関連取引の分析

前節では機関や法令、文章規程ごとに、国外関連取引がどのように分類されているかを分析した。取引形態によっては、規定上あいまいさを残しており、想定されない取引が将来生じることが前提として考えられていることがうかがえる。

本節では、過去の訴訟・裁決事例を国外関連取引の観点から分析する。国外関連取引の捉え方自体が争点になったケースもあれば、そうでない事例もある。次章で ICAP が有効に機能する国外関連取引を検討する上で、過去の訴訟・裁決事例における国外関連取引の分析は必要である。

1. 国外関連取引の判定が原告・被告の間で一致した事例

(1) 今治造船事件²³⁸

本件国外関連取引について、本件納税者（原告・控訴人・上告人）と本件税務当局（被告・被控訴人・被上告人）は、船舶建造請負取引（役務提供）であるということで、認識が一致している。

同裁判で争われた点は、本件納税者が同請負取引について固有性が高いことを理由に、比較対象取引に自社グループにおける他の国外関連取引を採用したことにつき、本件税務当局は独立企業間価格の算定に必要な資料が提供をされていないとして、推定課税（租税特別措置法第 66 条の 4 第 12 項および第 14 項。裁判時は第 6 項。）の適用を行った点にある。

²³⁷ OECD 移転価格ガイドラインではなく、1998 年公表の "The Taxation of Global Trading of Financial Instruments"、2008 年公表の "REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS"、それぞれにおいて、グローバル・トレーディングと独立企業間原則ないし移転価格税制の適用について言及されている。

OECD, "The Taxation of Global Trading of Financial Instruments", (1998).

OECD, "REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS", (2008).

²³⁸ 高松高判・前掲注 44。

（2）エクアドル産バナナ輸入業者事件²³⁹

本件国外関連取引について、本件納税者（原告・控訴人・上告人）と本件税務当局（被告・被控訴人・被上告人）は、エクアドル産バナナの輸入取引（棚卸資産の売買取引）で一致している。

同訴訟の争点は、独立企業間価格の算定方法（本件納税者は再販売価格基準法、本件税務当局は寄与度利益分割法²⁴⁰）であった。

通常、棚卸資産の売買取引であれば、基本三法のひとつである再販売価格基準法が妥当とはいえる。しかし、エクアドル共和国バナナは同国政府によって輸出業者による生産者からの買取価格及び輸出価格の下限が規制されており、再販売価格基準法を適用する場合独立企業間価格の算定上調整を行う必要があるものの、その適切な調整が行うことができないことから、再販売価格基準法に代えて税務当局が寄与度利益分割法を採用したことは適法と判断された。

2. 国外関連取引の判定が原告・被告の間で一致していない事例

（1）アドビシステムズ事件²⁴¹

① 裁判における主張と判定

本件で争いのない事実であったのは、(a)日本市場においてソフトウェアの販売を行っていたのは、非関連者である再販業者であった点、(b)この再販業者は本件納税者（原告・控訴人）を介さず、本件納税者の国外関連者から輸入を行っていた点であった。

差異あるのは独立企業間価格の算定に関して、2つの点で主張に差異があった。

一点目は、本件納税者は同社が担っていたのはコンピューターソフトウェア製品に関する販売支援であり役務提供取引であったと主張した。一方、本件税務当局（被告・被控訴人）は役務提供取引であると同時に、「受注販売方式を採る再販売取引における再販売者の機能及びリスクに類似していると言える」とした。

二点目は、独立企業間価格の算定における利益調整に関する点である。本件納税者は本件比較対象取引につき、販売支援活動に伴う役務提供取引と棚卸資産にかかる在庫リスクが生じうる再販売取引が合わさった取引である一方、本件国外関連取引は再販売取引を伴っておらず、「サービスの販売取引の利益率を算定するためには、モノとサービスを販売する本件比較対象取引の利益率からモノを販売する取引の利益率を控除する必要がある」と主張した。

この主張に対し本件税務当局は、本件納税者が行っているサービス内容は、「再販売取引において再販売者が果たす機能と類似している」「商品の取引価格や売上総利益率に影響するような多大な利益が生じることは想定し難い」と反論した。

²³⁹ 東京高判・前掲注50。

²⁴⁰ 本研究10頁「独立企業間価格とその算定方法」を参照のこと。

²⁴¹ 東京高判・前掲注12。

② 筆者の見解

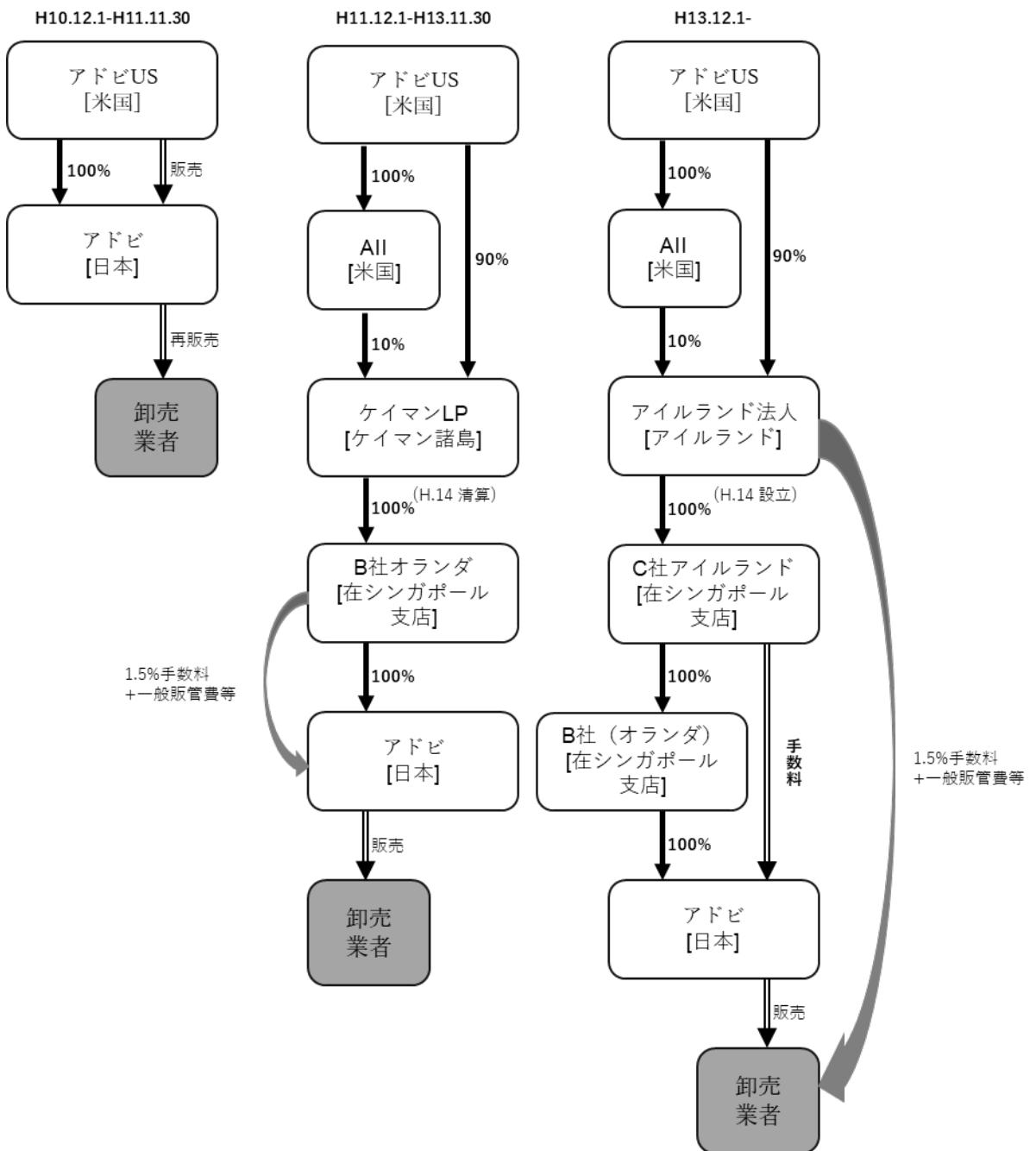
本件税務当局の主張である、本件納税者が担っているのは役務提供であり再販売取引は行っていないと認めながらも、ソフトウェアの販売取引と役務提供取引を合算して所得を算定しようとした点は無理があり、当時の裁判所の判断は妥当だったと言える。再販売取引といつても、販売上の在庫リスクは僅少であり、再販売取引であるとは考えにくい²⁴²。それを受注販売方式に類似したリスク機能を担うとして本件税務当局が主張した点は無理のある内容だったといえる。

本件税務当局は「本件国外関連者に所得移転を行うことにより、我が国における租税負担を回避することを意図しているものと推認される」という主張をしている。筆者もこの主張について同意である。組織再編以前は利益率が10%であったところ、再編後は1.5%まで減少している。この組織再編が租税回避を意図していたことは推察される（本研究66頁、図表13 参照のこと）。しかしながら、当時は基本三法による独立企業間価格の算定が原則となっており、組織再編を伴う租税回避がされた場合に移転価格税制の適用が事実上できなかった。

現在の法律であるならば、移転価格税制の適用がされたであろう事例であり、納税者側もこのような方法での租税回避行為は行わないとは考えられる。しかし、組織再編を伴う事例における移転価格税制の適用は、他国にとっては課税権の侵害となる。また、このような租税回避行為は、常に税務当局が後手に回ることになる。新規の租税回避スキームに利用されやすい組織再編を伴う事案については、税務当局間で課税権の短期間での合意形成が必要なICAPでの対応が難しいと考えられる。

²⁴² 同裁判に関する先行研究について。居波邦康「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』第14巻（税務大学校研究部、2010）。居波邦康「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』第15巻（税務大学校研究部、2010）。飯守一文「機能分析とリスク分析」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）、633-638頁。

図表 13 アドビシステムズに関する組織再編の系譜



(出所：中里実・太田洋ほか編著「アドビシステムズ事件東京高裁判決」『移転価格税制のフロンティア』46 頁より、筆者再編集)

(2) 日本圧着端子製造事件²⁴³

① 裁判における主張と判定

本件納税者（原告・控訴人）と本件税務当局（被告・被控訴人）の間で共通しているの

²⁴³ 大阪高判・前掲注 48。

は、電気、電子接続部品製品（圧着端子類とコネクタ類）の輸出取引（棚卸資産の売買取引と販売代理店契約）という点である。

差異があるのは、在中国・在シンガポールの子会社である B 社及び C 社の機能である。

本件納税者の主張は、B 社及び C 社が「技術に関するサービスエンジニアとエンジニア以外にも多数の人員を擁して商社機能を果たしており、これらの人員の給与に加えて、事務所経費、ユーザーへの輸送費や商品在庫のための倉庫費用等」という役務提供も行っていたとする一方、台湾法人グループは「台湾法人グループ向け価格は、ハーネスマーカー向けに設定されたものであり、控訴人が台湾法人グループ向け取引から受ける利益には商社が得るべき利益が含まれているから、台湾法人グループ向け取引が比較対象取引となるためには、台湾法人グループ向け取引の粗利益から商社が得るべき利益を切り出して卸売機能のみ」という内容である。

一方、本件税務当局は B 社及び C 社と同様台湾法人グループが商社機能を有すると主張した。

判決では「台湾法人グループ各社は、控訴人の販売代理店として、控訴人から製品を直接輸入し、台湾市場において商社機能を果たしてきたのであるから、H社を除く台湾法人グループ各社がハーネスマーカーであるとしても、そのことをもって上記各社が商社機能を有していないとはいえず、買手の機能からみても、本件国外関連取引と本件比較対象取引との間には、B 社及び C 社が商社であり、台湾法人グループ各社がハーネスマーカーであるという明白な事実関係が存在するわけではない」と判断され、本件納税者の主張は退けられた。

他に国外関連取引の判断の上で差異が生じた点としては、本件納税者は「圧着端子類とコネクタ類とは、性状、構造、機能等の面からみると差異があるため、利益率が定性的に異なっている」と主張した一方、本件税務当局は「圧着端子類とコネクタ類は、いずれも電気機械・電気器具の電流の出入口や他の電気器具につなぐ箇所を接続するための製品であり、性状、構造、機能等の面からみて『同種又は類似の製品』である」と主張している点が挙げられる。

この点について、判決では「措置法施行令 39 条の 12 第 7 項所定の『同種又は類似の棚卸資産』は、『国外関連取引に係る棚卸資産と性状、構造、機能等の面において同種又は類似である棚卸資産』と解されるところ（措置法通達 66 の 4(2)-2）、端子及びコネクタはともに電気機械・電気器具の電流の出入口や他の電気器具につなぐ箇所を接続するための製品であり、圧着端子類及びコネクタ類に属する控訴人製品は、性状、構造、機能等の面からみて『同種又は類似の棚卸資産』に該当することは明らかである」と判断され、本件納税者の主張は退けられた。

② 筆者の見解

棚卸資産の売買取引において、在庫保有リスク（商社機能）を伴うかどうか、という点は国外関連取引の一つの争点になるポイントになりうる。一方で、在庫保有リスク自体は、研究開発など他の機能に比べると低リスクであり、付加価値としては低いものという共通

認識が各国で共通して持たれていると考えられる²⁴⁴。

（3）上村工業事件²⁴⁵

① 裁判における主張と判定

本件納税者（原告・控訴人）と本件税務当局（被告・被控訴人）の間で共通しているのは、本件納税者が国外関連者に対して、めっき薬品の製造・販売に係る技術やノウハウ等の無形資産の使用許諾及び役務提供の取引を行ったという点である。

差異があるのは、本件納税者の主張は、「多数のめっき薬品の製造ノウハウの使用許諾取引をしていた（中略）各取引は相互に独立であって、めっき薬品ごとに異なる時期に（中略）使用許諾取引開始の申し込みを受けた控訴人が、その可否を検討した上で承諾したことにより成立した複数の個別取引の集合体である」「個別のめっき薬品の価格は、他のめっき薬品の対価の額を考慮することなく、業界水準を考慮して個別に設定（中略）新たに製造ノウハウの使用許諾取引が開始されるめっき薬品があっても、そのことによってロイヤルティ料率の見直しは行われなかった」「ノウハウ使用許諾取引の対価の額は、各めっき薬品の売上高の5%として、各めっき薬品の売上高に基づいて個別に算出」と主張した。

一方、本件税務当局の主張は、本件ライセンス取引は「控訴人の有するめっき薬品の製造等に係る技術情報等のノウハウが提供されるとともに控訴人から両社に対する技術訓練や支援等も行われることとされており、これら両取引は、いわば役務提供付きのライセンス取引といえるものである」さらに「個々の取引が密接に結びついていたり、一定期間継続していたり、これらを個別に見たのではその価格を適正に評価できないような場合には、まとめて一の取引として独立企業間価格を算定すべき」という内容だった。

判決では、「個々の取引が密接に結びついている又は継続的に行われているため、これらを個別に見たのでは、その価格を適正に評価することができないような場合には、これら取引を一の取引として独立企業間価格の算定し、比較可能性の判断もそのように一の取引として評価された取引ごとに行なうことが合理的である（措置法通達66の4(3)-1参照）」「このような取引の対価を適正に算定するためには、個々のめっき薬品に係る製造ノウハウ等の仕様許諾取引ごとに取引を分解するのではなく、複数のめっき薬品に関する製法、使用、管理等に関するノウハウが包括的に開示されるとともに、顧客先への技術支援に必要となる技術指導や技術者の派遣等の無形資産の使用を伴った役務提供が不可分一体のものとして行われた取引として評価するのが相当である」とし、本件納税者の主張は退けられた。

本件における独立企業間価格の算定は、研究開発費の発生・負担割合に基づくべきものとして再計算が行われた。これは、個別製品ごとに利益水準の合理的算定を行うことがで

²⁴⁴ OECDは、Pillar One Amount Bにおいて、関連者間における商品売買取引について、return on sales%（当該文章では、EBITつまり利払前税引前利益）を1.5%から5.5%のレンジで設定した。他の産業や取引に比べると、この利益水準は低いと言える。OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Pillar One - Amount B INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS”, (2024), p.13,27.

²⁴⁵ 東京高判・前掲注55。

きない点、製造ノウハウや技術支援等が研究開発活動に根差したものであり、利益がどこで発生したかを考える上で合理的な方法が、研究開発費の発生割合と判断された。

② 筆者の見解

当裁判における税務当局側の処分、裁判所の判断は合理的なものと考えられる。そして、複数の取引形態を一の取引として判断したという点について、本研究における一つの考慮すべき点が取り上げられていると言える。使用許諾取引と役務提供取引があった点は、争いのない事実であったものの、その後の捉え方と独立企業間価格の算定の仕方で主張が異なった。役務提供取引については、前述のアドビシステムズ事件²⁴⁶でも争点になった。納税者側と税務当局側で認識が一致しないことが起こりうる取引であると考えられる。

（4）グローバル・トレーディング事件²⁴⁷

① 裁決における主張と判定

本裁決にかかる請求人は、A国に本店を置く法人であり、日本国内に設置した支店を通じて事業を行っている。請求人は支店を通じて日本での法人税の確定申告を行っていた。国外関連者Aおよび国外関連者BはそれぞれA国、B国に本店を置く法人である（本研究70頁、図表14を参照のこと。）。請求人、国外関連者A、国外関連者Bを合わせて、請求人グループとする。

請求人グループの行っていた業務は①セールス・マーケティング業務、②トレーディング業務、③リスク管理業務、④関連業務の4種であった。請求人が行っていた業務は、①、②、④の3種である。国外関連者Aと国外関連者Bは、③を担っていた。請求人はこれら3種の業務を国外関連者A・Bに役務提供を行うことにより、対価を得ていた。

請求人が採用した対価の算定は次のとおりである。第一に、請求人グループが行う業務や取引（以下、「本事業」という。）にかかる損益の額から、請求人グループ各社において生じた費用およびセールス・インセンティブを請求人グループ各社に配分する（以下、「第一次配分額」という）。第二に、本事業に係る損益の額から、第一次配分額を控除した残額（以下、「残余利益金額」という。）のX%を国外関連者Aに配分する。第三に、残余利益金額の（100-X）%をトレーダー人件費の額に応じて、請求人、国外関連者A、および国外関連者Bに配分する。

本裁決における争点は、グローバル・トレーディング事業における独立企業間価格の算定方法、残余利益の分割要因及びその合理性であった。具体的には、原処分庁は残余利益金額の全額をトレーダー人件費の額に応じて配分する方法を採択した。

一方、同事業に係る損益の額、第一次配分額、残余利益金額、および請求人グループ各社のトレーダー人件費の額、比較対象取引が存在しないという点について、請求人・原処分庁の間に争いはない。

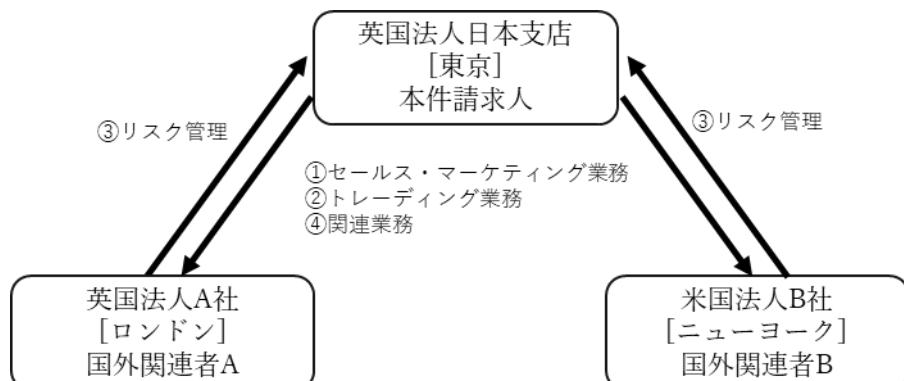
²⁴⁶ 東京高判・前掲注12。

²⁴⁷ 東裁・前掲注46。本裁決について、詳しくは以下を参照のこと。伊藤剛志・水島淳「グローバル・トレーディング事件国税不服審判所裁決」中里実・太田洋他編著『移転価格税制のフロンティア』（有斐閣、2011）、168-197頁。

また他にも見解の相違があった。請求人は自己取引の占める割合などを理由に本件事業は市場リスクのある事業と主張した。一方、原処分庁は請求人が市場リスクを取って市場価格の変動から利益の獲得を目指すビジネスではなく、金融仲介機能を果たすことで手数料相当の利益を得ることを目指す事業であり、請求人が負う市場リスクはほとんどないという主張をした。この点について、審判所は、請求人グループが自己勘定取引により収益を上げていると認め、原処分庁の主張を退けた。

審判所は、利益の分割要因につき、業務ごとに次のように判断をした。まず、①セールス・マーケティング業務および④関連業務については、請求人・原処分庁とも利益分割要因として主張せず、審判所も本件事業に対する寄与度は低いことから、分割要因として採用しなかった。次に、②トレーディング業務については、市場リスクを取り利益を得ることを目的とする事業であり、トレーダーの報酬が獲得した利益に比例して支払われることから、トレーダー人件費を残余利益金額の分割要因として使用することは妥当と判断した。最後に③のリスク管理業務についてである。原処分庁は金融仲介機能を果たすことによる手数料獲得を目指す事業であり、リスクはほとんどないことから分割要因としては認めないと主張した。これに対し審判所は、リスク管理業務も利益獲得に直接寄与していると判定し、リスク管理業務にかかる利益分割指標として、資本調達コストを採用するとした。これは、金融業において、引き受けるリスクに応じて一定の自己資本が求められる点などが挙げられている。

図表 14 グローバル・トレーディング事件における国外関連取引



(出所：国際課税一角塾「〈一角塾〉 図解で読み解く国際租税判例 【第 27 回】『グローバル・トレーディング事件（東裁平 20.7.2）（その 1）』～租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項、OECD レポート（Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments）Part III～」（2023）より、筆者再編集。)

② 筆者の見解

当裁決事例に関して、まず注目すべき点は比較対象取引がないという点で請求人と原処分庁の認識が一致していることが挙げられる。この比較対象取引がないという点が、請求人の事業モデルの固有性に由来するものなのか、公開されている他社の情報が得られないことが原因なのは不明である。OECD がグローバル・トレーディングに関して移転価格税制の観点から公表して 10 年が経過してから生じた事例である。その後もグローバル・トレーディングに関する国内の訴訟事例は見受けられない。税務当局としても、移転価格税

制の適用が難しい分野なのかと推察される。

次に注目すべき点は、残余利益金額の分割方法である。原処分庁は残余利益金額を全額トレーダー人件費で配分する方法を採択した一方、審判所は業務区分に応じて異なる利益分割要因を採用している。具体的には、リスク管理業務に関して資本コストを分割要因に挙げた点にある。製造業において原価割合をもとに、事業部の費用負担・利益配分を行うことがあることを考慮すると、金融業において資本コストをもとに費用負担・利益配分を行うことは、妥当だといえるだろう。現に、審判所は分割要因の例に、「使用した固定資産の価額」を挙げており、これを借入金等で賄った場合の支払利子相当額によることが相当と認められるとしている。

（5）タイバーツ貸付金利子事件²⁴⁸

① 裁判における主張と判定

本件では3つの争点を取り上げる。

第一の争点として、国外関連取引に該当するか否かという点があった。本件納税者（原告）は、「本件各貸付は、国外関連取引ではない。本件各貸付は訴外子会社の生産設備の取得に充てられたものであり、貸付開始後4年以内に全額が増資という形で資本金に振り替えられているのであるから、実質的には投資であり、出資として扱うのが相当」と主張した。

一方、本件税務当局（被告）は「本件各貸付は、国外関連取引である。本件納税者が、訴外子会社に対し、ローン契約に基づいてタイバーツによる資金を融資したことは事実であるから、仮に、本件各貸付が数年後に一括返済され、別途増資がされたとしても、本件各貸付が取引当初に遡って投資となるものではない」と主張した。

判決では次のように判事され、本件取引は金銭の貸付という国外関連取引として判定された。

「原告と訴外子会社は、本件各貸付に当たり、『ローン契約書（LOAN AGREEMENT）』と題する契約書を作成し、その内で元本の返済、利息の支払等について明確な合意をしていることが認められるから、本件各貸付は金銭消費貸借であり、対価（利息）の支払を受ける取引として、措置法66条の4第1項の『国外関連取引』に該当することが明らか」「もっとも、OECD多国籍企業ガイドライン（〈証拠略〉）のパラグラフ1.37で『資金を借りる会社の経済状況を考慮すると、独立企業間ではそのような形での投資は期待できないという場合に、金利付きの負債という形での関連者に対する投資をする場合…、税務当局は、その経済的な実質に基づいてこの投資を性格付けし、この融資を出資として扱うのが適当であろう。』と述べられているように、仮に、タイ国内企業に対して長期固定金利で貸付を行うという経済行為が、短期貸付が一般的であった当時のタイの金融情勢下においては、およそ経済的合理性のない行為であったと認められるとすれば、後記のとおりの金利の低さとも相まって、本件各貸付を実質的に『出資』と、評価することもできないではないと考えられる。しかしながら、（中略）

²⁴⁸ 東京地判・前掲注45。

実質的にバーツの固定金利長期資金調達とする事例も存在しており、また、日本からの資金調達ということでいえば、親会社からタイの現地法人への出資による方法と並んで、親会社からの長期借入（融資期間は通常 5 年ないし 7 年）による方法も採られていたことが認められる。そうすると、本件各貸付当時において、タイ国内企業に対する長期固定金利貸付がおよそ経済的合理性のない行為であったということはできず、本件各貸付はその約定どおり、金銭の貸付取引と評価するのが相当である」

第二の争点として、比較対象性についての主張の相違があった。本件納税者は、「原告のような貸付を業としない一般企業の行う貸付と、金融機関の行う貸付とでは、考慮すべき要素が異なり、その間の差異の調整が不可能であるか、又は、差異の調整が可能であったとしても、被告の想定する比較対象取引においては何らの調整も行われていないから、本件各貸付との比較可能性がない」と主張した。

一方本件税務当局は、「特殊な関係のない当事者間で融資が行われる場合の貸付利率としては、金融機関による貸付利率が標準的である。経済合理性を追求する借手と貸手の交渉の中で貸付利率が決まるとして、銀行等が非関連者に金銭を貸し付ける場合に付されるだらう利率が一般企業の当該利率と異なるとする理由はない」として、本件取引における比較対象取引を金融機関における貸付とすべき主張とした。

これらの主張に対して裁判所は、「貸付を行う際の貸手の考慮要素としては、資金の調達コスト、事務経費の額、借手の信用力等であるところ、経済合理性を追求する非関連者間での金銭の貸借取引において、貸手が金融機関であるかその他の一般企業であるかなど、貸手が誰であるかの違いによって、このような考慮要素の点で有意な差を生ずるものとは考え難い（中略）一般企業の『手持資金』なるものも、様々なコストをかけて得られたものであることが通常であるし、その運用に当たっても、金融機関による融資に準じた融資を含めた様々な運用方法があり得るのであるから、手持資金の貸付であるから、調達コストを考慮する必要はないと断定することは困難であり、むしろ、あるべき標準的取引価格を求めようとする独立企業間価格の算定に当たっては、特段の事情がない限り、融資取引の代表例である金融機関による貸付を基準とすることにも十分な合理性があるものというべきである」と判断し、本件納税者の主張を退けた。

第三の争点として、金利の合理性が挙げられる。本件納税者は「原告は、手元資金の中から貸付を行い、2 年ないし 3 % の適正利息を徴収しているのであるから、原告に損はない。それにもかかわらず、被告のいうように 10 年ないし 19 % の利息を徴収しなければならないとするのは経済的合理性を欠く」「仮に被告が計算するような金利で貸付が行われる例があるとしても、独立企業間においては、手持ち資金や経営状況、相手方の信用度等に応じて、被告の算出する金利とは異なる金利を設定することも十分考えられるから、被告の算出する金利を唯一の独立企業間価格として設定し、これとの差額につき課税を行った点において、本件各更正処分には合理性がない」と主張した。

一方本件税務当局は次のように主張した。

「特殊な事情のない非関連者間の金銭貸付であれば、金融機関が貸し付ける場合と同等以上の利率で貸し付けることが可能であると考えられ、これを大幅に下回る利率で貸

し付けることは、営利企業の活動としての経済的合理性がない。本件各貸付時におけるタイ国内の主要商業銀行のタイバーツ建て預金利率が 6ないし 10%であったこと（〈証拠略〉）を考えると、2ないし 3%の利率で金銭を貸し付けるより銀行預金をした方がはるかに多額の利息を得られるのであるから、それにもかかわらず 2ないし 3%の貸付をすることに、営利企業の活動としての経済的合理性は認められない。関連企業間において、このような低利の貸付を行うことが、移転価格税制が対象とする所得の移転に該当することは明らかである」

これらの主張に対して裁判所は次のように判断し、本件納税者の主張を退けた。

「OECD1979 年報告書（〈証拠略〉）のパラグラフ 200 の記述からも、国外関連取引である金銭の貸借取引において、当事者がいずれの所在地国の市場金利を基準としたかが明らかな場合には、独立企業間価格も当該国の市場金利を基準として決定すべきであるとの考え方を読みとることが可能であり、このような考え方は、比較可能性という観点からも妥当な考え方であるということができる。また、国際間取引の影響下にある各国の国内金融市场の間で金利等に格差が存在していたとしても、その格差は、裁定取引によって解消され、一定の金利水準等に収斂するのが通常であること（〈証拠略〉）からすると、同一通貨の同一条件による金融取引である限り、各市場における金利水準等は、ほぼ同一であると考えることができるのであるから、金融市场の違いを殊更に強調する必要もないものというべきである。したがって、被告の想定する比較対象取引には本件各貸付との比較可能性が認められるから、原告の主張は理由がない」

② 筆者の見解

本件では、国外関連取引における金銭の貸借取引についての、裁判所における判断がされている。第一に金銭の貸借取引か投資・出資であるか、第二に金銭の貸借取引に関連者間と非関連者間で相違があるか、第三に比較対象取引（想定金利の決定）を金融機関の貸付を採用するか否かという点である。第一の点は個別事情を踏まえた上で、OECD ガイドラインに沿って判断が可能とされている。第二の点は、相違がないという判断だった。第三の点は、比較対象取引に金融機関の貸付（市場金利）を採用するべきだという判断だった。

以上を踏まえると、金銭の貸借取引は、一定の客觀性を有して判断が可能な取引と考えられる。

（6）日本ガイシ事件²⁴⁹

① 裁判における主張と判定

本件における国外関連取引は、本件納税者（原告・被控訴人）がポーランドにある間接子会社（本件国外関連者）との間で締結したライセンス契約にかかる取引である。本件納税者に対して、本件国外関連者が保有する特許権やノウハウ等にかかるロイヤルティを支

²⁴⁹ 東京高判・前掲注 56。

払っていた。

この取引そのものに関して本件納税者と本件税務当局（被告・被控訴人）との間で争いはなく、いずれも無形資産にかかる取引という認識で一致している。

本件で争いが生じている点は、残余利益の分割における重要な無形資産以外の利益発生要因を考慮するか、という点である²⁵⁰。

本件税務当局は、次のように主張をした。

「『重要な無形資産』とは、（中略）営業利益の獲得に大きな影響を与える特許権、ブランド又はノウハウなどであり、残余利益と関連性を有する重要なものに限られる」

「本件国外関連者が単に生産ラインを増設するなどして事業規模を拡大し、それに伴い比例的に増大した利益については、基本的利益に含まれているというべき」

「本件における超過利益に本件国外関連者の初期及び追加の設備投資の影響による増加利益が含まれるというためには、当該設備投資がその独自性・個別性により経済競争上の優越的な立場をもたらし、『重要な無形資産』に匹敵する程度の価値（重要性）を備え、かつ、超過利益獲得への寄与を満たすことで、超過利益と評価し得る『規模の利益』を享受していると認められる必要がある」

「被控訴人は、〔1〕本件国外関連者の設立前の事業計画策定及び〔2〕設立後の事業計画見直しに当たる活動等として、事業戦略の策定・実行を行うなどしており、単なる投資家としての活動にとどまるものではなく、有償性のある活動をしていることは明らかであるから、これにより生じた超過利益については、親会社である被控訴人に帰属されるべきある」

以上のように、本件国外関連者が行った設備投資については、重要な無形資産に該当しないと主張をした。つまり、投資判断にかかる利益は本件納税者に帰属するものという考え方である。

一方、本件納税者は次のように主張をした。

「残余利益分割法に係る規定（措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号）は、基本的利益の算定において利益指標に差異をもたらす全ての要因を総合的に考慮して比較可能性の有無を判定するものとし、例外的に『重要な無形資産』の存在（独自の機能の存在）の貢献による利益だけを基本的利益の算定から排除し、残余利益の分割において考慮すべき旨を定めている。また、製造事業においては、『重要な無形資産』はそれ以外の資産

²⁵⁰ 「残余利益分割法は、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合において、第1段階として、分割対象利益のうち重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額（基本的利益）を当該法人及び国外関連者それぞれに配分し、第2段階として、基本的利益を配分した後の残額（残余利益）を当該法人又は国外関連者が有する当該重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分する方法により独立企業間価格を算定する方法」である。東京高判・前掲注 56。本研究 10 頁「独立企業間価格とその算定方法」を参照のこと。

や活動・機能と密接に組み合わされ相互に影響しながら売上げや利益（超過利益を含む。）の獲得に貢献していることが常態であるから、これらの貢献を残余利益の分割において考慮することになると、基本的利益の算定において考慮される要因は事実上なくなってしまう。したがって、重要な無形資産とは客観的に別個の要因は、基本的利益の算定において考慮すべきである」

「2017年版ガイドライン（中略）は、市場の規模又は相対的な競争状況等の現地市場は、所有もコントロールもできず、無形資産ではないとし、市場の条件と無形資産が別個のものであることを前提に、市場の条件又は現地市場の状況と無形資産を区別することは重要であると明確に述べているところ（パラグラフ 6.9）、ヨーロッパ自動車市場において Euro 規制等を考慮に入れない乗用車の製造・販売活動はあり得ないことから、Euro 規制等がヨーロッパにおける自動車の製造・販売市場の条件に該当することは自明であり、『市場の条件』を構成する Euro 規制等は、『重要な無形資産』とは別個の比較可能性要因であって、両者を区別することは重要である」

「OECD ガイドラインは、寡占等の『市場における競争の程度』を、無形資産とは客観的に全く別個の『経済状況』の要因の一つとして挙げているところ（2010年版ガイドライン（中略）パラグラフ 1.55、2017年版ガイドライン（中略）パラグラフ 1.110）、本件国外関連者（及びイビデン・ヨーロッパ）は、重要な無形資産とは異なる大規模設備投資（本件設備投資）・大量生産を通じて実現した規模の経済によって非常に高い参入障壁を設け、その結果 2 社寡占状態が形成されたのであって、本件における 2 社寡占状態も『重要な無形資産』とは全く別個の比較可能性要因である」

「本件においては、超過利益の発生・増加に当たり、『重要な無形資産』とは別個のこれらの要因が決定的であり、経済的に重要な意味を持つのであるから、前記アの基本原則を貫徹し、『重要な無形資産』とは別個の超過利益の源泉となる要因（比較可能性要因）については、基本的利益の算定において考慮すべきである」

本件納税者は、措置法施行令より基本的利益は重要な無形資産のみを除いて算定すべきことを確認したのち、OECD ガイドラインより市場の特異性を無形資産とは異なる経済状況と指摘している。

裁判所はこれらの主張に対し次のように指摘している。

「残余利益分割法は、措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号に定める利益分割法の一種であるところ、同号の規定によれば、利益分割法は、分割対象利益が、国外関連取引に係る棚卸資産の購入、製造、販売その他の行為のために法人又は国外関連者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者が分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因（分割要因）に応じて、当該法人及び当該国外関連者に帰属するものとする方法」である。

「OECD ガイドラインにおいても、残余分析（残余利益分析）においては、まず、第 1 段階において、各参加企業に対し、それが関わった国外関連取引に係するユニークではない貢献に対する独立企業間報酬が配分され、一般的に、各参加企業が寄与する、ユニークな価値のある貢献（unique and valuable contribution）によって創出される利益

については考慮しないとされ、第2段階において、第1段階の分割後の残余利益（又は損失）を事実及び状況に係る分析に基づき各参加企業間で配分するとされている（2010年版ガイドライン・パラグラフ2.121（中略）、2017年版ガイドライン・パラグラフ2.127（中略））

「これらの規定等は、いずれも、『重要な無形資産』であるか否かを問わず、分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因と認められる限り、これを分割要因とするものであると解される。これは、超過利益は必ずしも重要な無形資産のみによってもたらされると限らず（中略）、また、重要な無形資産だけではなく、これと共に他の複数の利益発生要因が重なり合い、相互に影響しながら一体となって残余利益（超過利益）が得られることがあるという経済及び取引の実態を踏まえ、分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因と認められる限り、これを分割要因とすることによって、内国法人と国外関連者との間で分割対象利益を適切に分割して独立企業間価格を認定するというものであり、同様の状況下にある独立企業間であれば合意により期待又は反映されるであろう利益の配分に近似させるものであって、合理的な定めであると認められる」

「残余利益の分割要因について、控訴人の主張するように、基本的には『重要な無形資産』のみをもって考慮されることが想定されており、重要な無形資産の価値に応じて残余利益を分割しさえすれば、合理的な独立企業間価格を算定することができるなどということができないのはもちろんのこと、重要な無形資産とは全く無関係な別個の要因について残余利益の分割要因と認めるには、同要因が『重要な無形資産』に匹敵する程度の価値（重要性）を備え、超過利益獲得に寄与する（相関関係のある）ものと認められる必要があるということもできない」

「残余利益分割法の分割要因は重要な無形資産に限られることはなく、重要な無形資産以外の利益発生要因でもよいという考え方を採用した場合、重要な無形資産以外の要因の寄与もあって利益が発生したといえるような事案、例えば、重要な無形資産と多額の設備投資とが相まって利益を発生させたという事例では、国外関連者が特に当該製品を製造するための設備投資をしたことが残余利益分割法の第1段階でいう基本的利益に当たはまらない利益の発生に寄与又は貢献したのであれば、当該設備投資は第2段階でいう残余利益（超過利益）の配分において適切に考慮される必要があるものというべき」

「本件超過利益は、被控訴人及び本件国外関連者が保有する重要な無形資産のほか、EU市場におけるセラミックス製DPFの需要の急増や、2社寡占状態による契約交渉上の優位性、資本集約度が高い本件製品の生産構造など、様々な利益発生要因が重なり合い、相互に影響しながら一体となって生じたものである」

「これらの事情を踏まえると、本件超過利益の発生に関し、本件設備投資が『重要な無形資産』に匹敵する程度の価値（重要性）を備え、超過利益獲得に寄与する（相関関係のある）ものとして重要な貢献をしたといえることは明らかである」

「本件国外関連者は、前記のとおり、ディーゼルエンジンの排ガス規制が存在するEU市場において、その規制に適合するセラミック製DPFの製造に係る重要な無形資産の保有を前提に、プロセス型の製造工程を採るセラミック製DPF製造のために多額の本件設備投資を適時に行ったことにより、（省略）非常に高い参入障壁を形成して高い売上高

と売上高営業利益率を上げることができた」

「本件国外関連者は本件設備投資を通して本件超過利益に対して重要な貢献をしたもとの認められるのであり、控訴人が主張するように、設備投資に関する被控訴人の寄与・貢献の程度は極めて大きいのに対して本件国外関連者の寄与・貢献の程度は極めて小さいなどということはできない」

裁判所は本件国外関連者が行った設備投資について、重要な無形資産に匹敵する程度の価値・重要性があるとし、この設備投資が超過利益獲得に貢献したと判示した。

② 筆者の見解

本件で注目すべきは、「本件設備投資が『重要な無形資産』に匹敵する程度の価値（重要性）を備え、超過利益獲得に寄与する（相関関係のある）ものとして重要な貢献をした」と判示された点にあると考えられる。本件では国外関連者が自己の負担で設備投資の判断と実行をしている。この点から、国外関連者はリスクに対するリターンが得られて当然と考えられた。この裁判所の判断は正しいものと考えられる。

本件は無形資産に関する取引という点において納税者と国の間で認識が一致していた。しかし、その無形資産（重要な無形資産）に関する主張に差があった。

（7）本田技研工業事件²⁵¹

① 裁判における主張と判定

自動車の製造及び販売を主たる事業とする内国法人である本件納税者（原告・被控訴人）が、その間接子会社である外国法人であり、ブラジル連邦共和国アマゾナス州に設置されたマナウス自由貿易地域（マナウスフリーゾーン）で自動二輪車の製造及び販売事業を行っている国外関連者との間で、自動二輪車の部品等の販売及び技術支援の役務提供を内容とする国外関連取引を行った。この国外関連取引について、本件税務当局（被告・控訴人）移転価格税制の適用を行った。

本件税務当局は次のように主張した。

「残余利益分割法の基本的利益の額の算定における検証対象法人と比較対象法人との間の事業活動を行う市場の類似性の判断は、総費用営業利益率に基づき行われるべきところ、マナウス税恩典利益の享受の有無は、総費用営業利益率に重要な影響を与えるものではない。仮に与えているとしても、重要な無形資産の寄与によるところが大きいものである。したがって、マナウス税恩典利益の享受は、本件における HDA 社等と本件のブラジル側比較対象企業との間の市場の類似性を否定するものではない」

「残余利益分割法は、基本三法が使えない場合に適用される最後の手段（ラストリゾート）であるから（措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号ニ及び 2 号ロ）、その基本的利益の算定において、比較対象法人に求められる比較可能性の程度は、基本三法におけるそれより緩やかなものであり、検証対象法人と比較対象法人との間の市場の類似性を否定する理

²⁵¹ 東京高判・前掲注 8。

由となる差異は、比較の信頼性に重要な影響を与えることが客観的に明らかな差異に限られるべきである」

「基本的利益の額の算定上、事業活動を行う市場の類似性の判断は、マナウス税恩典の利益の多寡や営業利益に占める割合ではなく、総費用営業利益率で判断すべきである。そして、以下の理由から、マナウス税恩典は、ブラジル側比較対象企業の総費用営業利益率に重要な影響を与えることが明らかであるとはいえない」

これに対し、本件納税者は次のように反論をした。

「残余利益分割法において、検証対象取引と比較対象取引との間に差異がない旨の主張と、差異が存在するが調整することができるとの主張は、異なる課税要件事実に係るものであり、基本的な課税要件事実の同一性があるとはいえない」

「控訴人の主張する差異調整は、HDA社等の全体の総費用及び営業利益について、すなわち、重要な無形資産の寄与に係る残余利益に係るものも含めて算定した HDA 社等の総費用営業利益率を算定してなされている。これでは、重要な無形資産を持たないブラジル側比較対象企業の基本的利益についての適切な差異調整たり得ない」

双方の主張に対し、裁判所は次のように判示した。

「残余利益分割法においては、基本三法に比較して、比較対象法人に求められる比較可能性の程度は緩やかであるとしても、また、総費用営業利益率により市場の類似性の判断をしたとしても、マナウス税恩典利益は、本件のブラジル側比較対象企業と HDA 社等との比較可能性に重大な影響を及ぼすものであり、適切な差異調整をすることなくなされた本件各更正等は違法であり取り消されるべき」

「仮に、マナウス税恩典利益のうち、重要な無形資産が寄与している部分が存在し得るとしても、それを直接把握することは困難ないし事実上不可能であり、そもそも、基本的利益に係る部分は、基本的利益の配分について考慮すべきであるから、本件でも、残余利益分割法にしたがって、マナウス税恩典利益を含む分割対象利益から、重要な無形資産を有しないブラジル側比較対象企業を選定し算定したブラジル側基本的利益と、日本側基本的利益を各控除し、残余利益を分割して独立企業間価格を算定すべきである」

「マナウス税恩典利益を残余利益と観念して、比較対象法人の選定において考慮しないことは、マナウス税恩典利益に含まれる基本的利益に係る部分の配分を誤ることになり、相当でない」

「残余利益分割法によると、重要な無形資産を有しないブラジル側比較対象企業の基本的利益から、HDA社等の基本的利益を算定すべきである。しかし、控訴人の予備的主張 1 では、残余利益も含めた HDA 社等の総費用及び営業利益を一括して総費用営業利益率を算定し、それを、マナウス税恩典利益がない場合の総費用営業利益率で除した数値で差異調整を行っていて、それによると、基本的利益の算定に含まれるべきでない残余利益及びその発生に係る費用が計算式に混入していることになり、基本的利益の差異調整として許容される範囲の較差になっているとの保証がない」

以上のように、裁判所はマナウス税恩典利益を考慮しない方法による、独立企業間価格の算定は違法と判断した。

② 筆者の見解

本判決は妥当な判断と言える内容であった。新興国において開発特区を作り、税負担を軽減する代わりに、海外企業の誘致は東南アジア諸国などが積極的に行っている²⁵²。進出企業は何社にもなり、工業団地が形成される²⁵³。このような状況下で比較対象企業がないということはないだろう。軽減される税率についても公になっていることから、考慮すべき軽減された税負担も算定ができないということはなかったはずである。現に、控訴審で再計算を行っている。更正処分を進めた時点でのこの点を考慮していれば、異なった結果になっていた可能性もある。

第3節 本研究における国外関連取引の類型

第1節では、国外関連取引がハードロー・ソフトローでどのように規定されているかを各機関および規程ごとに確認した。第2節では、国外関連取引を実際の裁判・裁決事例においてどのように争点になったかを確認した。以上を踏まえて、本節では国外関連取引を分類する。

1. 有形資産に関する取引 (Tangible Assets)

本研究における有形資産は、日本の法人税法における棚卸資産²⁵⁴と有形減価償却資産²⁵⁵に該当するものを有形資産と定義する。

国外関連取引において、有形資産の取引形態としては、売買取引と賃貸借取引が想定される。その中でも売買取引は有形資産の取引の中心になると考えられる。製造業を例にとると、ある拠点で調達・製造された中間財を、異なる拠点で組み立て完成させる流れが考えられる。卸売業であれば、ある国で調達した商材を他の国に輸出する取引が考えられる。いずれの事業形態も普遍的であり、売買取引はそれぞれの事業で中心的な取引となる。

一方で、賃貸借取引はリース業であれば中心的な事業となりうるが、それ以外の業態においては事業における主となる取引とは言えない。製造業において、他の拠点に固定資産を移送するような場面は多々発生する。しかし、そこから発生する所得は、全体からするとわずかと考えられる。このため、有形資産における賃貸借取引をあえて独立して考慮す

²⁵² フィリピン経済区庁 (Philippine Economic Zone Authority : PEZA)、マレーシア投資開発庁 (Malaysian Investment Development Authority : MIDA)、インドネシア投資調整庁 (Badan Koordinasi Penanaman Modal : BKPM) などといった行政機関がある。

²⁵³ アマゾナス日系商工会議所によると、「人口 15 万人だったマナウスは、半世紀を過ぎた今、220 万都市に発展している。世界の有名企業、及び国内企業、約 500 社が進出し現在に至っている」アマゾナス日系商工会議所「マナウス市 - Manaus」(2023)。

²⁵⁴ 法人税法第2条第20項。

²⁵⁵ 法人税法第2条第23項、法人税法施行令第13条第1項から第7項および第9項。

べき要素とは考えにくい。

本章第2節で考察した具体的な事例では、今治造船事件²⁵⁶、エクアドル産バナナ輸入業者事件²⁵⁷、日本圧着端子製造事件²⁵⁸が対象となる取引²⁵⁹である。

2. 無形資産に関する取引 (Intangibles)

本研究における無形資産は、日本の法人税法における無形減価償却資産²⁶⁰に該当するものを無形資産と定義する。無形資産のうち、減価償却をしない無形固定資産の多くは土地にかかる権利（借地権、地役権、地上権）である。これらの無形資産は、関連者間で継続反復的な取引を行うことを想定された資産とはいえない。このため、移転価格税制において対象外とは言えないが、焦点を当てるべき資産とは考えにくい。よって、本研究の無形資産の定義から対象外とする。

本章第2節で考察した具体的な事例では、アドビシステムズ事件²⁶¹、上村工業事件²⁶²、日本ガイシ事件²⁶³が対象となる取引²⁶⁴である。

3. 役務提供取引 (Services)

役務提供は有形資産に関する取引と無形資産に関する取引の間に立つ取引である。役務そのものは目に見える資産とは言えない。役務の結果である成果物が有形資産となり、目に見える形になる場合がある。成果物がソフトウェアのような無形資産であることも考えられる。有形資産と無形資産どちらにも派生する可能性がある取引だからこそ、そのどちらからも独立したものとして考えることが必要と考えられる。

役務提供は、費用分担契約も内包して検討することが妥当と考えられる。費用分担契約は、ある一つの目的を達成することを目的として、関連者間が協力しあって役務提供を行い、その成果と費用を分担するという趣旨の契約である。OECD 移転価格ガイドライン²⁶⁵

²⁵⁶ 高松高判・前掲注44。

²⁵⁷ 東京高判・前掲注50。

²⁵⁸ 大阪高判・前掲注48。

²⁵⁹ 直近2024年に公になった移転価格税制適用事例としては、ヨネックス株式会社（スポーツ用品）およびファナック株式会社（工作機械）の事例が、子会社との製品および部品の取引が争点となっており、有形資産に関する取引に該当する。ファナック株式会社・前掲注2。日本経済新聞・前掲注2。

²⁶⁰ 法人税法第2条第23項、法人税法施行令第13条第8項。

²⁶¹ 東京高判・前掲注12。

²⁶² 東京高判・前掲注55。

²⁶³ 東京高判・前掲注56。

²⁶⁴ 直近2024年に公になった移転価格税制適用事例としては、フジテック株式会社の事例が、子会社とのロイヤルティ料率が争点となっており、無形資産に関する取引に該当する。フジテック株式会社・前掲注2。

²⁶⁵ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注2、パラグラフ7.38-7.42、269-270頁。

や移転価格事務運営要領²⁶⁶においては、それぞれ個別に定義がされてはいるが、本研究では役務提供が費用分担契約を内包するものとして扱う。

さらに、役務提供と関連する事項として内部金融取引が挙げられる。金融取引を比較対象取引として挙げるとすると、主に金融機関が行うサービス（役務提供）であると想定される。それを踏まえると、内部金融取引は関連者間における役務提供の一種とも考えられる。しかし本研究では内部金融取引を役務提供から独立して捉える。

OECD 移転価格ガイドラインにおいては、負債ファクタリング活動（リバースファクタリング）が役務提供の一つとして挙げられている²⁶⁷。リバースファクタリングは利用者がキャッシュ・フロー改善・資金調達のために、負債（主に買掛金）を予定期日に決済をしてもらう代わりに、手数料とともに支払い猶予を受けるサービスである。金融機関が手形の決済を担っていた点、電子記録債権が日本では全国銀行協会の傘下で管理運営されている点²⁶⁸を踏まえると、本研究では金融取引であると考える。

本章第2節で考察した具体的な事例では、今治造船事件²⁶⁹、アドビシステムズ事件²⁷⁰、日本圧着端子製造事件²⁷¹、上村工業事件²⁷²、日本ガイシ事件²⁷³が対象となる取引である。

4. 内部金融取引 (Intercompany Finance Transactions)

本研究では、金融機関が第三者の法人へ提供する有償サービスが、関連者間で実施される場合の取引を内部金融取引と定義する。そのうち、性質が異なる取引をさらに区別して定義する。

(1) 内部融資およびキャッシュ・プーリング (Intercompany Loan & Cash Pooling)

本研究では、内部金融取引に分類される取引のうち、特に妥当性が検証可能な取引を独立して扱う。

内部融資（貸付と借入）は市中金利から妥当な水準の金利・所得を算定することが可能と考えられる。

キャッシュ・プーリングは、内部融資と資金管理の費用分担契約の組み合わせの取引になる。もっとも、資金管理に関する費用は、関与する財務担当者の人数がわかれれば、ある程度妥当な金額は算定が可能である。またキャッシュ・プーリングに関するシステム・サービスに関する費用も、各国大手金融機関各社が提供しており、独自性が強いサービスとはいえず、比較分析が可能であると考えられる。

²⁶⁶ 移転価格事務運営要領 3-10

²⁶⁷ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注2、パラグラフ 7.38-7.42、269-270 頁。

²⁶⁸ 株式会社全銀電子債権ネットワーク「でんさいネット」。

²⁶⁹ 高松高判・前掲注 44。

²⁷⁰ 東京高判・前掲注 12。

²⁷¹ 大阪高判・前掲注 48。

²⁷² 東京高判・前掲注 55。

²⁷³ 東京高判・前掲注 56。

本章第2節で考察した具体的な事例では、タイバーツ貸付金利子事件²⁷⁴が対象となる取引である²⁷⁵。

（2）その他の内部金融取引（Other Internal Financing Transactions）

金融取引に関する移転価格税制の運用は安定しているとはまだ言えない。OECD 移転価格ガイドラインに金融取引が盛り込まれたのは、2020 年のことである²⁷⁶。複雑な金融取引は、そうでない金融取引と独立して取り扱うのが妥当であると考えられる。既に国内で裁判例が出ているような内部融資やそれに類する取引は、金融取引の中でも新規性がなく、複雑ではないと考えられる。

そこで、内部融資およびキャッシュ・プーリング以外の金融取引をその他の内部金融取引として一括りにして扱う。例えば保証債務は親会社が子会社に代わって担うケースはある。しかし、保証債務費用を客観的に比較分析するには、融資で考慮する事項に加えて、保証対象取引の個別事情を考慮する必要がある。

他に、キャプティブ²⁷⁷のような再保険もあるが、これも債務保証と同様に個別事情を考慮する必要がある。この点で、金利によく比較分析をすることはできないと考えられる。

本章第2節で考察した具体的な事例に該当する事例はない。

5. グローバル・トレーディング（Global Trading）

前項では内部金融取引を定義づけた。内部金融取引と対になる概念は外部金融取引である。しかし、本研究では移転価格税制における国外関連取引における類型である。外部金融取引となると基本的には国外関連取引といえない取引が含まれることになる。そのため、外部金融取引の中でも移転価格税制の分野で個別に焦点を当てられた、グローバル・トレーディングという取引形態に絞って取り上げる。名称は本研究独自のものではなく、後述

²⁷⁴ 東京地判・前掲注 45。

²⁷⁵ なお、LEX/DB インターネットにおいて、移転価格税制（租特法 66 条の 4）とキャッシュ・プーリングで検索しても、該当する裁判例・裁決事例は見つからなかった。

²⁷⁶ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10”, (2020).

²⁷⁷ キャプティブに関する訴訟事例として、ガーンジー島事件（最判平成 21 年 12 月 3 日、民集 63 卷 10 号 2283 頁）が挙げられる。また、キャプティブに関しては、移転価格税制よりもタックス・ヘイブン対策税制の適用の可能性が高いと考えられる。キャプティブに関して同税制の適用が適用された令和元年以降に判決が下された裁判例を挙げる。ボディワークホールディングス事件、東京地判令和 5 年 1 月 27 日（令和 2 年（行ウ）第 211 号）。日産自動車事件、東京高判令和 4 年 9 月 14 日（令和 4 年（行コ）第 36 号）、判例タイムズ 1511 号 128 頁。末廣鉄網事件、東京地判令和 4 年 3 月 10 日（平成 30 年（行ウ）第 607 号）、税資 272 号順号 13684。いずれも、納税者側の敗訴となっている。一方で、LEX/DB インターネットにおいて、移転価格税制（租特法 66 条の 4）とキャプティブで検索しても、該当する裁判例・裁決事例は見つからなかった。

する OECD の報告書で使われたものを採用する。

グローバル・トレーディングについて、OECD では次のような定義²⁷⁸が示された。

In the financial sector, the term “global trading” has become the catch-all phrase that focuses on the capacity of financial institutions to execute customers’ orders in financial products in markets around the world and/or around the clock.

Some enterprises manage proprietary positions on a global or 24 hour basis but do not make markets. However, in this Report the term “global trading” refers primarily to those entities that, at a minimum, engage in market making on a global or 24 hour basis.

Although the global trading entity typically has a presence in more than one of the three main time zones, the discussion in this paper focuses on the tax issues that arise whenever financial products are offered to customers in more than one jurisdiction (even within the same time zone). Such activities are at the heart of the global trading tax problem as they require the determination of transfer prices between associated enterprises or, in cases where permanent establishments are involved, the attribution of income and expenses within a single legal entity operating in different jurisdictions. In short, for the purpose of this Report, global trading of financial instruments is defined by reference to the fact that some part of the business takes place in more than one jurisdiction.

最後の一文に要約されているように、移転価格税制におけるグローバル・トレーディングとは、金融商品に関する取引が複数の地域（特に時差を利用して 24 時間活動を行えるような拠点設置）で行われている場合を指している。

共通の目的を達成するため、各国にある拠点が分担して活動を行うと考えると、費用分担契約の一種と考えられなくはない。しかし、一つ大きな違いがあるのは、グローバル・トレーディングは金融取引である前提がある。金融取引と他の取引に違いが出るのは、莫大な金額を運用することによるレバレッジ効果が働くことで、巨額の利益がごく短期間に生じうる点にある。また租税回避や脱税を含むあらゆる手段を使って利益を稼ごうとする事例もある²⁷⁹。そのため金融機関は各国の監督官庁の下で営業をすることが求められている。このような取引が行われる可能性がある点を踏まえると、グローバル・トレーディングは費用分担契約を含む役務提供とは独立して捉えることが必要であると考えられる。

また、内部金融取引とも異なると考える必要がある。内部金融取引は主に関連者間での金融取引に注目している。外部の金融市場や金融サービスを利用する代わりに、関連者がその機能を担うことでコストを削減することが主目的となる取引である。一方グローバル・トレーディングは、関連者間で協力しあって、金融市場で収益を上げることを目的とした取引である。このため、内部金融取引とグローバル・トレーディングは区別して考えることが必要である。

²⁷⁸ OECD, “*Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments: Part III (Global Trading of Financial Instruments)*”, (2003), p.5-6.

²⁷⁹ 一例として、スイス UBS 社による脱税ほう助事件・前掲注 147

本章第2節で考察した具体的な事例では、グローバル・トレーディング事件²⁸⁰が対象となる取引である。

6. 組織再編を伴う取引 (Transactions with Business Restructurings)

海外拠点の組織再編を伴う取引は、海外拠点のPE認定、特恵関税制度や自由貿易地域(Free Trade Zone: 以下「FTZ」という。)を利用した取引、タックス・ヘイブンにおける取引などを含めて捉えるものとする。いずれもタックス・プランニングに基づく組織再編であり、立法趣旨に反しない節税から、立法趣旨から逸脱した租税回避まで境界線があいまいである。また特恵関税制度が設定されている国は新興国や開発途上国が中心であり、基本的にICAPの加盟国は該当しない²⁸¹。

EU Tax ObservatoryのDirectorであるGabriel Zucmanらによると、ICAP加盟国のうち、ベルギー、アイルランド、ルクセンブルク、オランダ、シンガポールの5か国は、タックス・ヘイブンであると指摘されている²⁸²。これらの国々が介在する取引すべて組織再編を伴う取引とすべきではないが、これらの国に最終親会社と子会社の間にある中間親会社のみが設立されている場合は、タックス・プランニング²⁸³を目的とした組織再編であると予想される。このような場合は、本研究では組織再編を伴う取引としてみなす。

本章第2節で考察した具体的な事例では、アドビシステムズ事件²⁸⁴が対象となる取引である。

第4節 国外関連取引の判定

前節で類型化した国外関連取引をどう判定するかの優先順位について、提言する。第八の判定まで列挙している。最後に、判定のフローチャートを図示する(本研究86頁、図表15を参照のこと)。

1. 第一の判定 – 組織再編

第一に判定すべき要素は、組織再編を伴うか否かであるとする。本研究における組織再編を伴う取引の定義においては、有形資産と無形資産いずれの資産の形態でも起こりうる。注目すべきは組織再編の個別性である。このため、最初に判定すべき要素として、組織再編を挙げる。

²⁸⁰ 東裁・前掲注46。

²⁸¹ コロンビアはICAP加盟国の中で唯一日本が特恵受益国として関税免除を行っている。詳しくは、外務省「特恵関税制度」(2023)。

²⁸² Thomas R. Tørsløv=Ludvig S. Wier=Gabriel Zucman, "THE MISSING PROFITS OF NATIONS", "Table 2: Shifted Profits: Country-by-Country Estimates (2015)"(2018). なお、OECDによるタックスヘイブンリストには、これらの国が挙げられていない。OECD, "List of Unco-operative Tax Havens", (2000).

²⁸³ 立法趣旨に反したATPに該当するような事例もあると考えられる。本研究におけるタックス・プランニングの定義について、42頁。

²⁸⁴ 東京高判・前掲注12。

2. 第二の判定－有形資産

第二に判定すべき要素は、取引対象が有形資産であるか否かであるとする。具体的には、A 社（所在国 a 国）と A 社の国外関連者 B 社（所在国 b 国）間で、有形資産の輸出入が発生しているか否かである。

生産委託のように成果物が有形資産である役務提供取引は、役務提供取引であると判定する。

3. 第三の判定－広義の役務提供取引

第三に判定すべき要素は役務提供取引であるか否かであるとする。本研究における広義の役務提供取引には、いくつか枝分かれする国外関連取引の形態が考えられる。

4. 第四の判定－費用分担契約（CCA）

役務提供から派生して、CCA に該当するか否かを判定する。CCA ではない役務提供の中には、キャッシュ・プーリングが含まれている。キャッシュ・プーリングは複数の国の国外関連者に関する資金管理を、単独ないしごく少数の拠点に集中させる役務提供の一つである。この機能の中で注目すべき要素は余剰資金を関連者間で融通する点にあると考える。そのため、役務提供よりも内部融資に類する点を優先して定義づける。

CCA からさらに抽出すべき要素が、グローバル・トレーディングである。CCA の目的が、金融市場での収益獲得の場合は、グローバル・トレーディングと判定する。

5. 第五の判定－内部融資およびキャッシュ・プーリング

役務提供取引とは異なると判定された後は、内部融資か否かを判定する。同じく、役務提供取引であるが、CCA ではないと判定された後は、キャッシュ・プーリングに該当するか否かを判定する。内部融資とキャッシュ・プーリングは内部金融取引のうち取引形態が明確であり独立企業間価格を求めやすいと考えられることから、他の内部金融取引から独立させて分類する。

6. 第六の判定－その他の内部金融取引

以下のいずれかの 3 つに該当する場合、取引の内容が何らかの金融取引に該当するか否かを判定する。

- ①第三・五の判定で、役務提供取引ではなく、かつ、融資ではない取引と判定された場合
- ②第四の判定で、CCA の目的が金融市場での収益獲得目的ではないと判定された場合
- ③第四・五の判定で、役務提供取引であるが、CCA ではなく、かつ、役務提供の内容がキャッシュ・プーリングではない場合

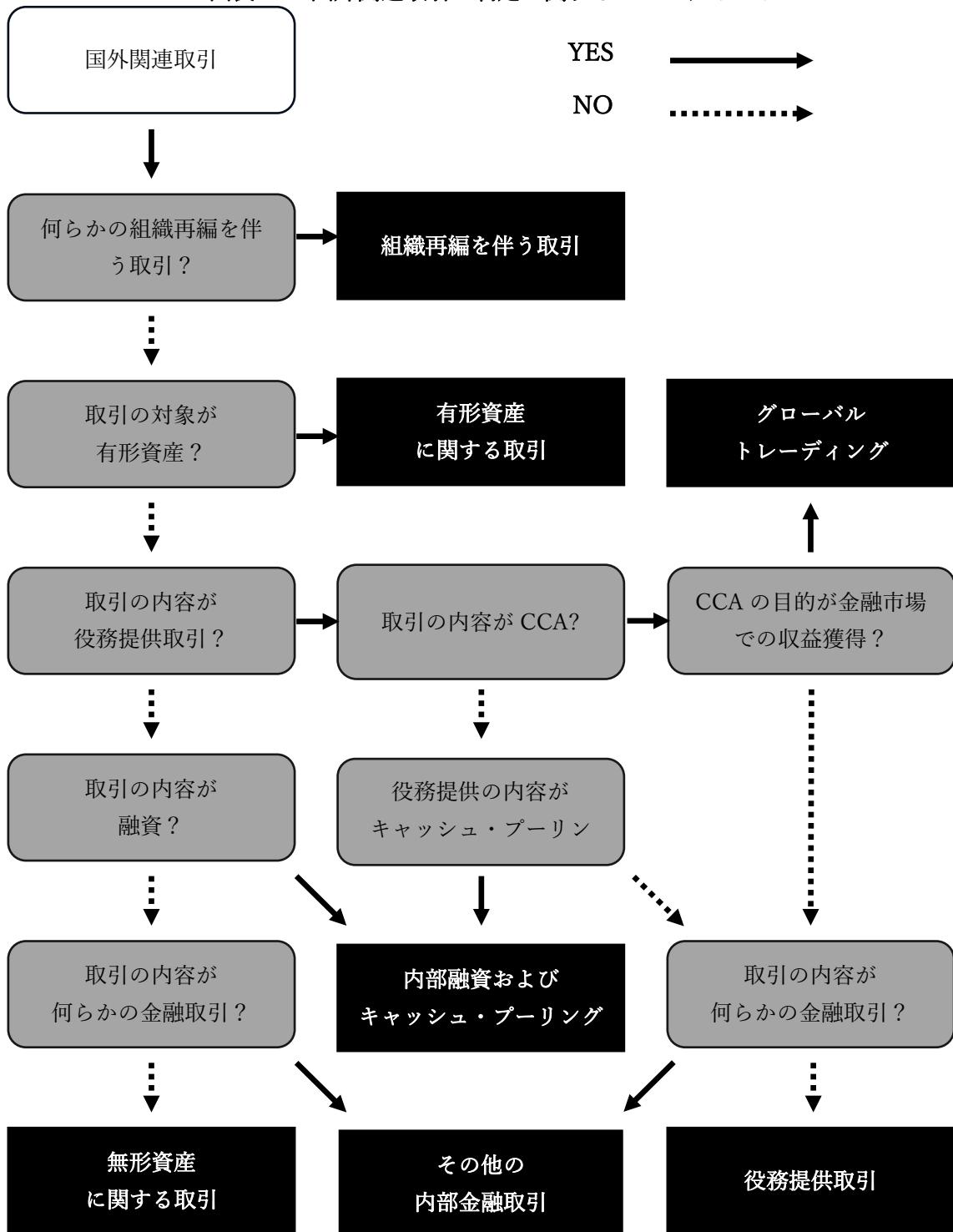
7. 第七の判定－狭義の役務提供取引

第六の判定に際して①・②に該当して判定対象となった取引で、何らかの金融取引ではないと判定された場合、その取引は役務提供取引と判定する。

8. 第八の判定 – 無形資産に関する取引

第六の判定に際して③に該当して判定対象となった取引で、何らかの金融取引ではないと判定された場合、その取引は無形資産に関する取引と判定する。別の表現の仕方としては、どの判定においても該当しない取引は、すべて無形資産に関する取引と判定する。

図表 15 国外関連取引の判定に関するフローチャート



(出所：筆者作成)

第5節 小括

本章では、移転価格税制における国外関連取引の分析を行った。

第1節では、国外関連取引の類型について、OECDの文章規程、日本国内のハードロー・ソフトローの確認を行った。具体的には、OECDはOECD移転価格ガイドライン、ICAPハンドブック、ICAP統計、国内のハードローは、租税特別措置法、法人税法、各施行令、国内のソフトローは、租税特別措置法通達、移転価格事務運営要領、例示集が対象である。規程によって細かい部分で差異があるものの、概ね似たような項目で分けられていることが確認できた。

第2節では、9件の裁判・裁決事例をもとに、具体的な国外関連取引の検討を行った。国外関連取引に対する判断について、納税者と税務当局との間で意見が分かれる事例が多い中、有形資産を扱う国外関連取引については両者での意見の相違がなかった。

第3節では、第1節と第2節を踏まえて、本研究における国外関連取引の類型を7種類に定義づけした。有形資産に関する取引、無形資産に関する取引、役務提供取引、内部融資およびキャッシュ・プーリング、その他の内部金融取引、グローバル・トレーディング、組織再編を伴う取引の以上7種である。また、各国外関連取引について、第2節で検討を行った裁判・裁決事例のうち、どの事例が該当するのかを明らかにしている。各事例は複数の国外関連取引の類型の要素を持っていることが確認できている。

第4節では、7種に類型化した国外関連取引について、個別の事例においてどのように当てはめるかを判定する流れを定めた。この判定は、各国外関連取引の類型における重要な要素を抽出したものである。各国外関連取引は複数の取引の性質を持つ可能性があるが、本研究ではもっとも優先すべき一つの国外関連取引の類型に絞り込んでいる。

次章では、第3節で定義した本研究における国外関連取引の類型をもとに、ICAPがどの国外関連取引において実効性を持つのかを検討していく。本章第4節で述べた判定により一つの類型に絞り込んだ結果、具体的な事例においてICAPが適合するか否かを判断することが可能となる。

加えて、ICAPと他のATRとの比較検討を行うことで、ICAPの必要性についても確認して、ICAPが備えていると期待される移転価格税制の紛争予防手段としての機能を検証する。

第3章 実効性を持つ紛争予防手段としての ICAP

本章では ICAP が紛争予防手段としての実効性を持つ点について考察をする。

ICAP は多国籍企業グループと複数の税務当局間での紛争を予防することを期待されて設計された制度である。多国籍企業グループは税負担の軽減、各税務当局は課税権の確保をそれぞれ目論んでいる。しかし ICAP が目指すのは、税務当局間での合意形成による多国籍企業グループを含む参加者全員の負担軽減であると考える。

複数の税務当局が合意形成に至るためには、どのような場面で実効性があるのかが重要な点となる。効果を発揮できない場面では ICAP は不適当であるとして運用をしないと明確にすることも、リソース配分という観点から重要である。

前章では移転価格税制における国外関連取引の分析を行った。それを踏まえて、ICAP が実効性を発揮できる国外関連取引の考察をするとともに、ICAP 以外の ATR との比較をする。この比較により、ICAP の紛争予防手段としての相対的優位性を確認する。

また本章では ICAP と税務コーポレートガバナンス²⁸⁵について論じる。税務面での秩序・倫理観を保とうとする企業は、消費者や投資家、国・自治体など社外からの評価を重んじる側面の一つとして、Tax Policy（企業における税務遵守方針、以下「税務方針」という。）を公表している²⁸⁶。

移転価格は二重課税の懸念と同時に、二重非課税の課題も抱えている。仮に法人が移転価格税制の適用を受けたことを報道された場合は、社会から租税回避行為を行っていた企業だと見做されるおそれがある。税法に対する法令順守の姿勢を公にするため、税務方針に移転価格ポリシーを盛り込み、公表しているケースがある²⁸⁷。

ICAP のリスク評価は、多国籍企業グループの移転価格ポリシーが税務当局から見て問題ないかどうかという判断の指標になる。ICAP が備える機能は、国税庁をはじめ各国税務当局が推進しようとしている税務コーポレートガバナンスの向上という側面にも有益で

²⁸⁵ 日本においては、金融庁と東京証券取引所が合同でコーポレートガバナンスコードを策定し、そこではコーポレートガバナンスを、「本コードにおいて、『コーポレートガバナンス』とは、会社が、株主をはじめ顧客・従業員・地域社会等の立場を踏まえた上で、透明・公正かつ迅速・果断な意思決定を行うための仕組みを意味する」と定義づけている。株式会社東京証券取引所「コーポレートガバナンスコード—会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために」(2021)。小俣教授は、コーポレートガバナンスについて、日本においては会社法が規定の中心であるが、定義そのものは会社法上には定められていない旨を指摘している。小俣光文「外部監査とコーポレート・ガバナンスをめぐる国際的動向—日本」八田進二編著『外部監査とコーポレート・ガバナンス』(同文館出版、2007)、156-157 頁。

²⁸⁶ 税務コーポレートガバナンスの重要性について。前田・前掲注 11。

²⁸⁷ 公表を確認できたのは、株式会社資生堂「グローバルタックスポリシー」、株式会社 IHI 「税務コンプライアンス」、トヨタ自動車株式会社「トヨタの税務ポリシー」、日産自動車株式会社「税務ガバナンスポリシー」などである。なお、いずれの企業も移転価格税制の適用を受けたことがある。

あると考えられる。

第1節 ICAPと国外関連取引

1. 多国籍企業グループと税務当局からのICAPに対する期待

ICAPに適合する国外関連取引は、納税者（多国籍企業グループ）と税務当局との間で、判断が変化するものと考えられる。

多国籍企業グループがICAPに対して期待する点は、APAよりも少ない負担で二重課税と先々の移転価格税制適用リスクの回避を達成することであると考えられる。特に複数の国外関連取引がある場合のリスク対応において、ICAPに期待がされるものと推察される。

税務当局からの期待として考えられる要素は、課税権の確保ができること、または課税権の調整が円滑化されること、この2点であるであると考えられる。税務当局としては、他の税務当局との合意形成が確実な国外関連取引であることが望ましいと考えられる。そのような取引であれば、税務当局間での合意がされやすいと考えられるためである。

一方で、多国籍企業グループは、リスク判定において高いリスクがあると判断されるような取引は申請をすべきではないと考えられるだろう。ICAPで得られる結果は、移転価格税制上のリスク評価とその保証であり、移転価格税制の適用がされないという約束や合意ではない。このため、多国籍企業グループはリスクが高いと判断されうる取引について、税務当局に対して情報を提供することは避けたいと考えるだろう。

2. ICAPと適合する国外関連取引

ICAPは短期間に複数の税務当局が多国籍企業グループの取引内容を理解し、合意形成をして、一つの結論を出す手続きである。円滑に合意形成をするためには、課税権を手放す側の税務当局が反論できないような取引であることが望ましい。その点を踏まえると、ICAPが適合する要素は、明確であることや比較検証がしやすいことが挙げられる。多数の具体的な事例がある取引、または、既に合意形成がされているような取引であれば理想的だろう。具体的には公開市場があるような取引、世界中で行われている取引である。

対照的に、複雑な取引の場合は税務当局による所得配分の判断に際して比較対象取引の選択²⁸⁸で恣意性が介入する可能性がある。これは多国籍企業グループと複数の税務当局、それぞれの思惑が生じる。多国籍企業グループの税負担が減るような所得配分となることがある税務当局にとっては課税権の確保につながる場合は、その税務当局は多国籍企業グループの選択を後押しする主張をするだろう。一方で課税権を失う側の税務当局は真っ向から対立する意見を主張することになる。このような状況下で短期間のうちに合意形成を行うことは難しいと考えられる。

²⁸⁸ ICAPハンドブック上は、税務当局間がどのようにリスク判定を行っているかの具体的な説明は記述がない。もっとも、移転価格税制のリスクの有無という結論を導く上で比較対象取引との検証は避けられないものと考えられる。この点を踏まえ、ICAPのリスク評価において比較対象取引との検証が行われているという想定に基づいた、筆者の見解である。

（1）有形資産に関する取引

有形資産に関する取引は、その存在や取引を目視することが可能であり、検証可能性が高い取引である。このような取引は、取引内容の客觀性が高く、複数の関与者がいる中であっても相対的に合意形成がしやすいと考えられる。したがって、有形資産に関する取引は ICAP に適合した取引といえる。

（2）役務提供取引

役務提供取引は受益者と役務提供者がある程度明確になった取引である。特に成果物が有形資産の場合には取引の流れが明らかになりやすい。成果物が無形資産の場合には、成果物での判定よりも関与者の機能により注目する必要がある。

日本の流体部品の大手メーカーである SMC 株式会社は、時差を利用した開発体制を構築した²⁸⁹。同社は部品の設計開発にかかる時間を短縮させる目的で、国をまたいで共同開発を行う。例えば、日本時間の夕方に欧州が始業時間を迎える、欧州の夕方には米国が始業時間となる。その頃日本は夜となる。このような事業形態は、CCA の一つであると考えられる。

複数国に展開して事業効率の改善を主眼とする CCA であれば、人件費など何らかの合理的な指標を基に配分を行うことが可能と考えられる。このような取引の場合、リスク評価に参加した税務当局による利害調整は比較的容易であると考えられる。また、3 か国以上の国と同時に協議をすることが可能という ICAP の強みが發揮されると考えられる。

以上を踏まえると、役務提供取引は ICAP に適した取引と考えられる。

（3）内部融資およびキャッシュ・プーリング

内部融資は市場金利という客觀性のある指標をもとに、ある程度妥当な利益率を算定することが可能といえる。信用度・与信評価などという個別性もあるが、まずは軸となる市場金利により、国ごとの基準となる金利・利益水準が定まる。

キャッシュ・プーリングは、その果たす機能が国や企業によって特異性を持つとはいえない、生み出される利益水準（もしくは機能統合に伴うコスト削減率）は、合意形成がされやすいものと考えられる。

以上を踏まえ、内部融資およびキャッシュ・プーリングは、ICAP に適合する取引と考えられる。

ただし、ICAP においては、キャッシュボックスと認定されるような法人はリスク評価の対象外となる可能性が示唆されている²⁹⁰。余剰資金の管理機能だけであれば、キャッシ

²⁸⁹ 日本経済新聞社「日本経済新聞」2023年11月4日朝刊、7頁。

²⁹⁰ “Even if a particular MNE group is in general suitable for participation in ICAP, it remains within the discretion of each tax administration to decide whether it will act as a covered tax administration in that MNE group’s ICAP risk assessment.”, “the extent to which the MNE group has operations in jurisdictions that, in the view of the tax administration, pose a potential increase in base erosion or profit shifting risk, in particular where the MNE group does not have substantial activities in the jurisdiction”. OECD, *supra*

ュ・ブーリングと考えられるが、国外関連者に対する無形資産の譲渡や使用料の徴収を行うような場合は、キャッシュボックスに該当するだろうと考えられる。ICAP は租税回避を企図する法人に対して安心感をもたらすことを目的としていない。キャッシュ・ブーリングがエスカレートして、キャッシュボックスと認定されるような取引は ICAP に適合しないことになる。

3. ICAP が適合しない国外関連取引

(1) 無形資産に関する取引

無形資産はだれに帰属するかという判定が困難である。この判定が正確でなければ、正しい所得配分を行うことができない。また、その金額的な評価も難しい。市場価格が形成される無形資産であればよいが、そうではない場合も多い。

米国の IRC²⁹¹において挙げられている無形資産は次のとおりである。なお、同条文は移転価格税制に限らず適用される点に注意が必要である。

- patent, invention, formula, process, design, pattern, or know-how (特許、発明品、調合法、プロセス、デザイン、パターン又はノウハウ)
- copyright, literary, musical, or artistic composition (著作権、文学、音楽または芸術的制作物)
- trademark, trade name, or brand name (商標、商品名又はブランド名)
- franchise, license, or contract (フランチャイズ、ライセンス又は契約)
- method, program, system, procedure, campaign, survey, study, forecast, estimate, customer list, or technical data (方法論、プログラム、システム、手順、キャンペーク、調査、研究、予測、見積、顧客リスト又は技術データ)
- any goodwill, going concern value, or workforce in place (including its composition and terms and conditions (contractual or otherwise) of its employment) (のれん、継続価値、労働力<組織及び雇用条件”書面の有無を問わず”を含む>)
- any other item the value or potential value of which is not attributable to tangible property or the services of any individual (個別の有形資産やサービスに帰属しない価値又は潜在価値があるその他同様の項目)

前章で取り上げた、租税特別措置法・法人税法、移転価格事務運営要領における無形資産の例と同様、いずれも公正な評価額を算定することが難しく、さらにそこから生み出される付加価値（所得）も計算が難しいと考えられる。企業の M&A においては、これらの無形資産を何らかの形で評価を行うが、企業全体または事業部レベルの財務諸表から算定がされている。ある一つの事業に対して、一つの商流の国外関連取引しか生じていない場

note 122, Paragraph 2.30, p.15-16.

²⁹¹ IRC936 条、26 USC § 936(h)(3)(B)。日本語表記について、EY 税理士法人「BEPS プロジェクトを踏まえた移転価格税制及び各国現地子会社等に対する課税問題に係る調査・研究事業」『平成 29 年度対日直接投資促進体制整備等調査事業』(2018)、15 頁。

合は、合理的な算定も可能だろう。しかし、複数の商流が生じているとすると、個別の国外関連取引にかかる妥当な所得を算定するのは困難になると考えられる。

上田元国税庁長官官房審議官は、移転価格税制における無形資産について「無形資産は分析や評価が一般に難しく、例えば、関連企業グループ内で特許権等の無形資産が譲渡されたケースなどで、独立企業間であれば実現したであろう価格（独立企業間価格）を算定することは一般的の取引に比べて困難²⁹²」と指摘している。

日本ガイシ事件²⁹³を例に取ると、設備投資は、特許権のように法的権利として排他性を有するものではない²⁹⁴。企業は当然将来の収益獲得を目指して設備投資の判断を行ったわけだが、その成否を事前に正確に測定することは困難であると言える。比較可能性分析が比較的困難な国外関連取引について、結果の分析ではなく予測を立てることになる。比較対象取引の選定も困難になることが予想される中で、この成果による所得を多国間で協議してリスク評価の結論を出すのは非現実的といえる。このような事例においては、ICAPは適さないだろうと考えられる。

以上のように、無形資産に関する取引は ICAP に適合しない取引と考えられる。

（2）その他の内部金融取引

内部融資およびキャッシュ・ポーリング以外の内部金融取引は、現時点では金融取引に対する移転価格税制の適用自体が不確かな状態であることを踏まえると、さらに 3 か国以上の税務当局が意見を合意形成し、一つの回答を示すのは難しいと考えられる。適切なリスク評価ができない状態で、リスクレベルが低いまたは高いと判定することは、ICAP のリスク評価の機能に対する信頼性を損ねる結果となる。正しく評価をすることが困難な場合は、ICAP を適用することが望ましくない、とすることも正しい運用だと考えられる。

以上のように、その他の内部金融取引は ICAP に適合しない取引と考えられる。

（3）グローバル・トレーディング

グローバル・トレーディングについて、日本における移転価格税制にかかる訴訟事例で見ると非常に少ない。移転価格税制上の問題がないのか、そもそもグローバル・トレーディング自体が日本で積極的に行われていないのか、それとも国税庁・国税局がグローバル・トレーディングに対して移転価格税制の適用をためらっているのか、何が理由で訴訟・裁決事例が少ないかは不明である。いずれにしても、移転価格税制の適用の可否を判定するにあたり比較対象取引との検証は不可欠である。十分な比較対象取引を見つけることができないとすると、短期間での合意形成は難しいと考えられる²⁹⁵。

²⁹² 上田衛門「国際協調と国際的二重課税に対する適切な対処について：上田衛門・国税庁長官官房審議官 インタビュー」『国際税務』第33巻第1号（税務研究会、2013）、23頁。

²⁹³ 東京高判・前掲注 56。

²⁹⁴ OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 2、232 頁。

²⁹⁵ グローバル・トレーディングにおける移転価格税制について、詳しくは、増井良啓「電子商取引と国家間税収分配」『ジュリスト』第1117号（有斐閣、1997）、41-46頁。宮武敏夫「グローバル・トレーディング」金子宏編著『国際課税の理論と実務：移転価格と金

また、金融取引に関しては、タックス・ヘイブン対策税制により、その所得移転や課税逃れを捕捉されている面もある²⁹⁶。この点を考慮すると、税務当局は内部融資を除く金融取引に対しては移転価格税制の適用を積極的にはしていないと考えられる²⁹⁷。

以上を踏まえると、グローバル・トレーディングについては、ICAP によるリスク評価が適合しないと考えられる。

（4）組織再編を伴う取引

組織再編を伴う取引は、本研究で分類した国外関連取引の中で、もっとも個別性が強くなると考えられる取引である。特恵関税制度や FTZ は、国や産業によって適用されるかどうかが変わる。

本田技研工業事件²⁹⁸においては、比較対象取引が同じ FTZ に拠点を持つ法人とすべきと裁判所は判断した。判決内容は妥当と考えられるが、一方で 1 年以下のリスク評価期間中にどれだけの比較対象取引が見つかるのか、という点では課題があると考えられる。

アドビシステムズ事件²⁹⁹においては、アイルランド、オランダ、ケイマン諸島などタックス・ヘイブンに該当する国に中間法人を設置している³⁰⁰。このような法人が ICAP の申出をするとも考えにくいが、仮にあったとしても、ICAP によるリスク評価を行い、短期間のうちに税務当局間での合意形成は難しく、適切な判断を下すことはできないと予想される³⁰¹。

4. ICAP に適合する国外関連者の組織形態

EY 税理士法人は以下のようないくつかの取引において、ICAP が活用される事例として挙げている（本研究 94 頁、図表 16 を参照のこと）。

融取引』（有斐閣、1997）、278-286 頁。渡邊幸則「グローバル・トレーディングの APA について」金子宏編著『国際課税の理論と実務：移転価格と金融取引』（有斐閣、1997）、291-303 頁。

²⁹⁶ みずほ銀行事件（株式会社みずほ銀行、都市銀行）、最判令和 5 年 11 月 6 日（令和 4 年（行ヒ）第 228 号・第 229 号）、判例タイムズ 1518 号 74 頁。日興コーディアルグループ事件（旧株式会社日興コーディアルグループ、証券会社）、東京高判平成 27 年 2 月 25 日（平成 26 年（行コ）第 278 号）、訟月第 61 卷第 8 号 1627 頁。ガーンジー島事件（損保ジャパン株式会社、保険会社）、最判・前掲注 277。なお、タックス・ヘイブン対策税制が金融機関を焦点にあてた税制というわけではなく、製造業や造船・船舶会社に対して適用されている事例も複数ある。

²⁹⁷ 税務当局が内国法人による国外関連者への内部融資に対して、国外関連者に対する寄附金（租特法 66 条の 4 第 3 項）を適用した事例がある。AR 事件、東京高判平成 22 年 3 月 25 日（平成 21 年（行コ）第 275 号）、税資 260 号順号 11405。

²⁹⁸ 東京高判・前掲注 8。

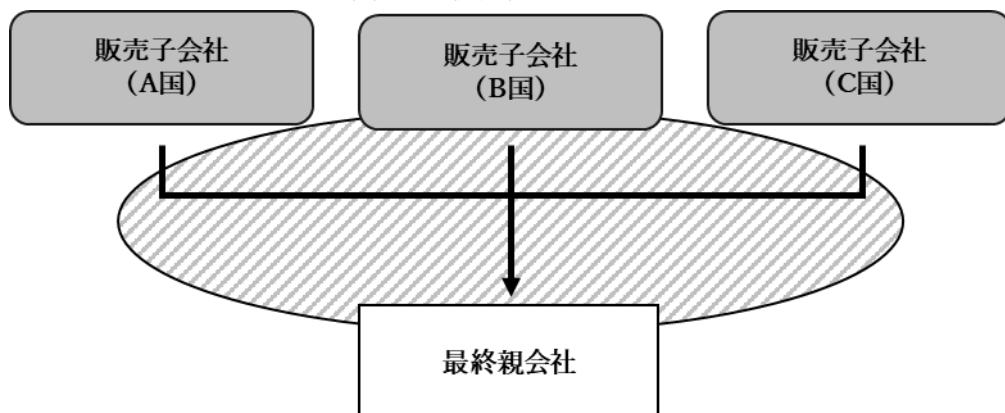
²⁹⁹ 東京高判・前掲注 12。

³⁰⁰ 本研究 66 頁、図表 13 「アドビシステムズに関する組織再編の系譜」を参照のこと。

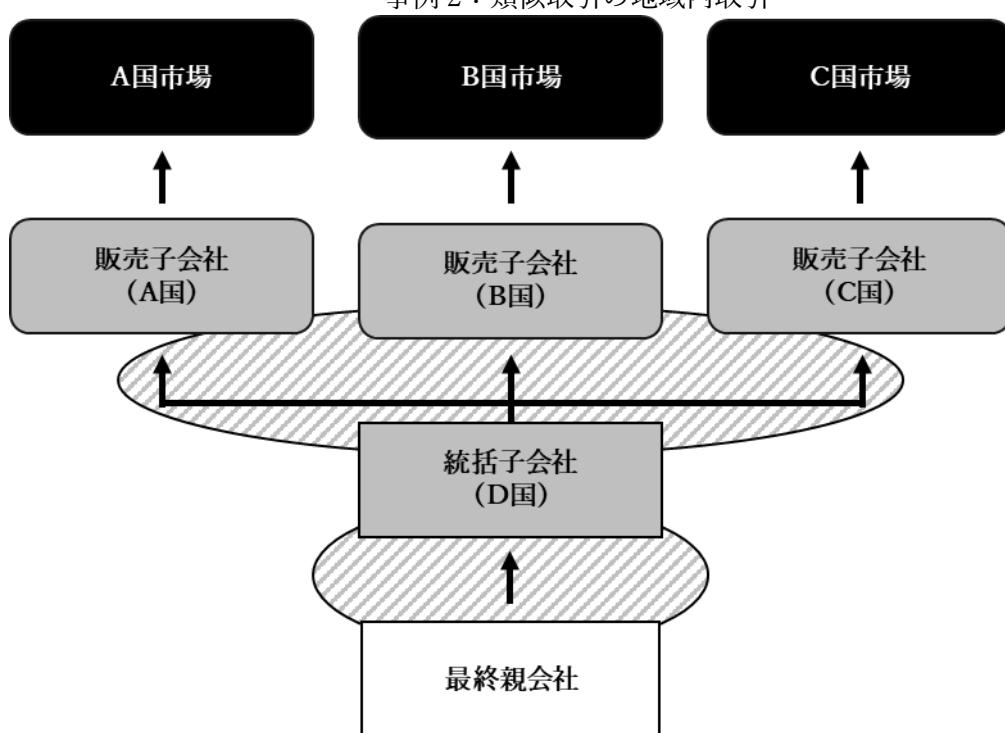
³⁰¹ 前掲注 290。

図表 16 ICAP が活用される想定事例（事例 1～4）

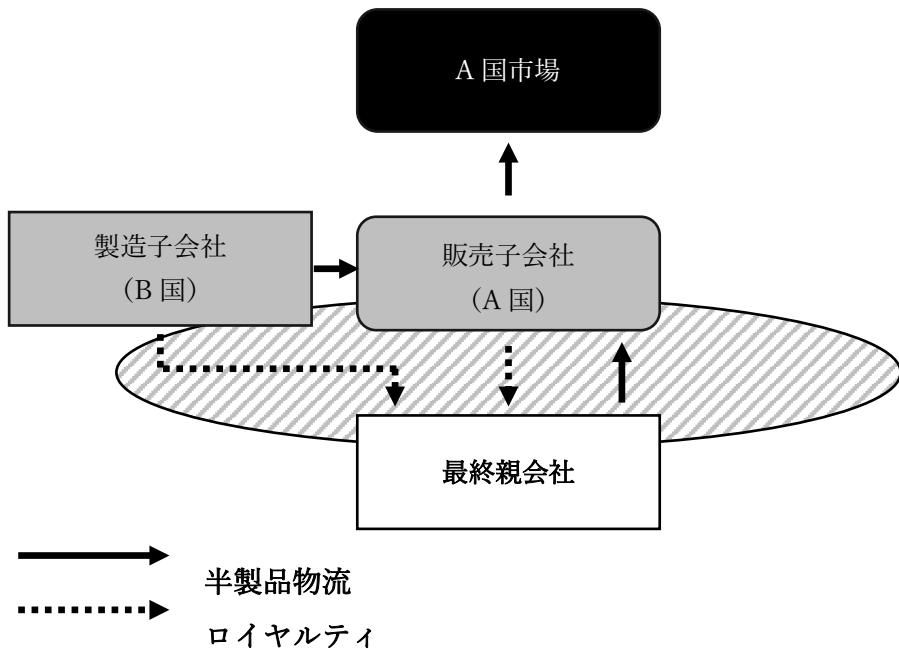
事例 1：親会社起点のグローバル取引



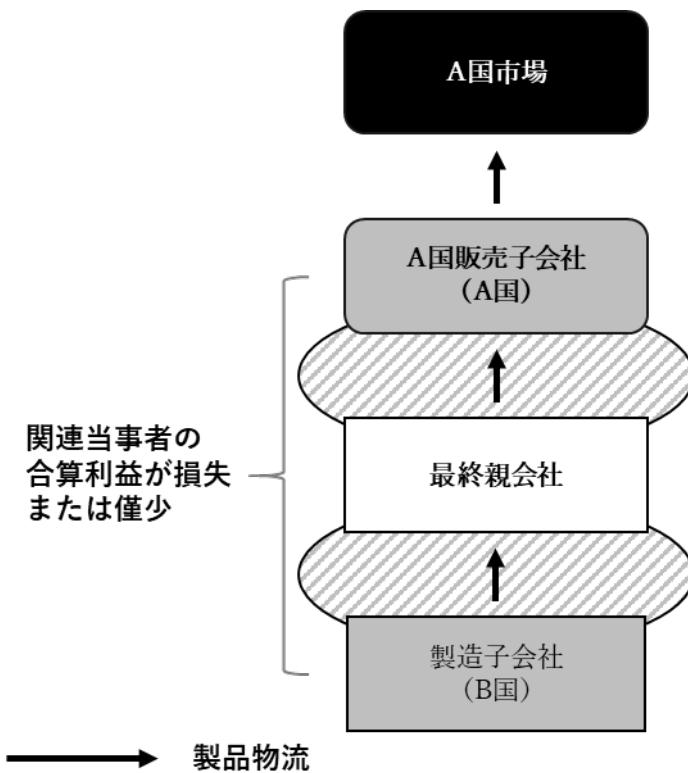
事例 2：類似取引の地域内取引



事例 3：複数国をまたぐ連鎖取引



事例 4：特殊事情下



(出所：EY 税理士法人「国際的コンプライアンス確認プログラム（ICAP）の動向—将来の二国間 APA と ICAP の関連性」(2023) より筆者再編集。)

第2節 ICAPとアドバンス・ルーリング(ATR)について

ここまででは、ICAPが実効性を持つ国外関連取引を検討した。税務に関する紛争予防手段としてはICAP以外の手段も考えられる。納税者が税務当局に対して申告手続きや経済取引を行う前に、税務上の問題がないかを問い合わせる制度として、いわゆるATRがある。ATRは近年先進国を中心に導入されている。本節では、なぜICAPの導入と活用をすべきなのか、他のATRとの比較を通じて検討していく。

1. 紛争予防手段のATR

(1) ATRの概要

① 定義

税務上の紛争予防手段として、ATRと呼ばれる制度がある。制度としては米国が1953年に導入した³⁰²。一般名称としては、ある特色を持った制度を指している。その特色とは、金子名誉教授によると、「個別具体的案件について、事前に租税行政庁の公定解釈の表示を求める手続きを制度化³⁰³」したものと表現し、「アメリカでは、納税者からの問い合わせに応じて事前の公定解釈の表示(advance ruling)がひんぱんに行われる³⁰⁴」と指摘している。

上斗米元国税庁課税部審理室長は、平成16年(2004年)に見直しが行われた事前照会に対する文章回答手続に際して、次のように述べている。

「同様の手続きを有する先進諸国の中でも当該手続きが最も定着していると考えられ、また、我が国との経済的な結びつきが最も強い米国の手続を参考に見直しを行っている³⁰⁵」

「米国では税務取扱いの透明性・予測可能性の観点等から納税者に対するガイダンス制度の整備が進められ、特にレタールーリング制度の活用が定着している。米国のレタールーリング制度については、上述したように法令³⁰⁶にその直接の根拠を置くとともに、その効力についても判例上のみならず法令上も限定的な物であることが規定されている

³⁰² 神山弘行「事前照会制度に関する制度的課題《研究ノート》」(2010)、3頁。

³⁰³ 金子・前傾注59、117頁。

³⁰⁴ 金子・前傾注59、117頁。

³⁰⁵ 上斗米明「文書回答手続の見直しについて」『税研』19巻6号115(日本税務研究センター、2004)、14頁。

³⁰⁶ 法的根拠として、IRC7805条、26 USC § 7805 (b) (8)Application to rulings "The Secretary may prescribe the extent, if any, to which any ruling (including any judicial decision or any administrative determination other than by regulation) relating to the internal revenue laws shall be applied without retroactive effect."(筆者訳:財務長官は、内国歳入法<司法判断、規則以外の行政裁決を含む>に関するルーリングがあれば、その範囲を遡及せずとも、適用時期・範囲を定めることができる)が指摘されている。上斗米・前掲注305、18頁。

³⁰⁷ 」

「我が国の文章回答手続は、直接の法令上の根拠を持たない納税者サービスとして導入されたものであり、国税庁における事務手続・運営に関する準則である事務運営指針においてその手続きが定められ、公表されている。その目的は、文章による回答と回答内容の公表により、多数の納税者に税法の適用等について予測可能性を与えるものである³⁰⁸」

以上のように、ATR は、納税者から税務当局へ個別案件に対する税法解釈について求め、税務当局は納税者に対して文章による回答を行うという手続を指すといえる。

② ATR の機能と役割

金子名誉教授は、「租税法の解釈に関する具体的問題について、まだ通達がないとか、通達はあるが、それがどのように適用されるか明らかでない場合に、納税者としては、ある経済的意志決定（たとえば取引）をするかどうかの前提として、それに伴う納税義務に関する租税行政の公定解釈または取り扱いを事前に知りたいと希望することが多い。このような場合に、法的安定性と予測可能性を高めるため³⁰⁹」 ATR が必要かつ有益であると指摘している。

日本での ATR の導入に際して、日本税理士会連合会は次のように述べている。「複雑多岐にわたる現実の取引について、租税回避行為に当たるか否かを的確に判断することは容易ではなく、納税者が予定している取引や行為・行動について、租税負担を予測することが困難な場合も少なくない。このような問題を解決する方策として、いわゆるアドバンス・ルーリング（租税法解釈の事前照会手続）の導入が考えられる³¹⁰」。

碓氷教授は、「現在のわが国において、非公式にアドバンス・ルーリングに相当するものが発せられているといつてもよい。しかし、非公式な扱いは、税務行政に対して太いパイプを有している者には、利用できても、大多数の納税者にとっては保障されていない。税務相談においてさえ明確な回答を得られないことも多くなっている。このような状況下で、アドバンス・ルーリングを制度化することは、税務行政の公正・公平化にも資するものと思われる³¹¹」と指摘している。

酒井教授は、「一般的に、アドバンス・ルーリングの法的性質は、私法上の協定や契約、公法上の協定若しくは公的機関からの一方的な法律行為といったものである³¹²」と指摘し

³⁰⁷ 上斗米・前掲注 305、19 頁。

³⁰⁸ 上斗米・前掲注 305、19 頁。

³⁰⁹ 金子・前掲注 59、117 頁。

³¹⁰ 日本税理士会連合会税制審議会「『租税回避について』の諮問に対する答申－平成 9 年度諮問に対する答申一」(1998)、3 頁。

³¹¹ 碓井光明「アドバンス・ルーリングに学ぶ～その考え方と活用」『税理』第 27 卷第 9 号(ぎょうせい、1984)、10 頁。

³¹² 酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」『税務大学校論叢』第 44 号(2004)、538 頁。

ている。

以上のように、ATR の機能は、納税者が取引や税務申告等何らかの行動を起こす前に、税務当局から租税法の解釈を入手することにより、法的安定性と予測可能性を確保し、税務上の問題を事前に防ぐ点にあるといえる。

（2）日本の ATR

現在、日本では複数の税制上の ATR が制度化されている。具体的には、個別の取引等に関する照会³¹³、事前照会に対する文章回答手続き、移転価格税制に関する相談窓口、事前相談・事前確認（APA）、J-CAP 制度（Compliance Assurance Program of Japan：以下、「J-CAP」という。）³¹⁴、そして ICAP³¹⁵などが挙げられる。

① 個別の取引等に関する照会

個別の取引等に関する照会は、納税者が各税務署（国税局所管法人は該当の国税局調査部等）へ電話または窓口に訪問して質問に対する答えを得るという手続きである。この手続きのうち、連結納税制度、グループ通算制度、組織再編税制、移転価格税制、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等（いわゆるグローバル・ミニマム課税）などについては、別の運用方法であることが明らかにされている。いずれも調査課所管法人等の大規模法人が特に関係する税制であり、税務署だけでなく国税局も窓口になることから、別扱いとされていると考えられる。

② 事前照会に対する文章回答手続き

事前照会に対する文章回答手続き（以下、「文章回答手続」という。）については、次のように明記されている。

「国税局では、納税者の皆様から、申告期限等の前に『具体的な取引等に係る税務上の取扱い』に関して、文書による回答を求める旨の申出（以下『事前照会』といいます。）があった場合に、一定の要件の下に、文書により回答するとともに、他の納税者の皆様の予測可能性の向上に役立てていただくために、その照会及び回答の内容等を公表するという納税者サービス（以下『文書回答手続』といいます。）を行っております」

同制度は、平成 13 年（2001 年）3 月に閣議決定された法令適用事前確認手続（いわゆる日本版ノーアクションレター制度）に基づき、国税庁が同年 6 月に「事前照会に対する文書回答の実施について（事務運営指針）」として制度化したものである³¹⁶。同事務運営

³¹³ 国税庁のホームページ上、この照会手続きの一つとして APA も挙げられている。他には、連結納税制度に係る個別照会、グループ通算制度に係る個別照会などが含まれる。

³¹⁴ 国税庁東京国税局「J-CAP 制度（新規性の高い形態の取引等に関する個別確認プログラム）が始まります」（2023）。

³¹⁵ 国税庁・前傾注 1。

³¹⁶ 財務省が公表している「法令適用事前確認手続 手続対象法令等一覧」においては、酒

指針は、翌平成 14 年 7 月に「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）」に改められ、現在もこの名称で運用がされている。

具体的な手続きとしては、照会文書の受付窓口は「原則として、事前照会者の照会内容に係る税目の納税地の所轄税務署」とされている。例外として、調査課所管法人の法人税及び消費税の事前照会については、「当該法人を所管する局の調査管理課」とされている。

ただ文章回答手続は、独立企業間価格の算定方法等の確認については対象外とされており、移転価格税制においては事実上利用することができない。

③ 移転価格税制に関する相談窓口

国税庁は、平成 29 年（2017 年）に「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～」を公表した。この公表に伴って、各国税局に「移転価格税制に関する相談窓口」を試行設置した。対応をするのは、各国税局の調査部国際調査管理課等である³¹⁷。なお、同制度が現在も運用されているかは確認ができない。

移転価格税制に関する相談窓口が対象とする法人は、租税特別措置法の改正³¹⁸により同時文書化義務の対象法人³¹⁹であるとされている。対応する相談内容は、一般的質疑及び個別具体的な国外関連取引等の相談、特に、同時文書化対象取引とされている³²⁰。納税者は、移転価格税制の適用関係について当局の考え方や留意点に関して口頭による回答を入手することが可能となる。

その際には、相談内容に応じて取引の概要等が分かる資料を提出する必要がある。回答内容は法人が提供した資料に基づくことから、法人はある程度情報提供することが前提となる。もっとも、特定多国籍企業グループの構成会社等の場合は、最終親会社等届出事項などの提出義務が生じていることから、相談窓口を利用する際に税務当局へ新たに情報提供が必要になるのは、特定多国籍企業グループの構成会社等に該当しない法人に限定され

税法、関税法、税理士法などが挙げられているものの、法人税法や所得税法などは列挙されていない。財務省は、財務省訓令第 20 号財務省法令適用事前確認手続規則に基づき法令適用事前確認手続をしている一方、下部組織である国税庁は、文章回答制度を「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）」に基づき独立して運用していると考えられる。文章回答制度について、詳しくは増井良啓「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割」『GCOE ソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ』（2005）を参照のこと。

³¹⁷ 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～」（2017）、15-17 頁。

³¹⁸ 前傾注 54。

³¹⁹ 前傾注 188。

³²⁰ PwC 税理士法人は具体的に「ローカルファイルの作成における機能分析、独立企業間価格の算定方法の選定、比較対象取引の選定、分割ファクターの選定、目標利益率のレンジの設定等に関する相談に対応する予定」と明らかにしている。PwC 税理士法人「国税庁が移転価格の新施策（個別照会に係る相談と企業訪問）を公表～日本版『自主調整』の導入か？～」『移転価格ニュース』（2017）、2 頁。

る。

④ J-CAP (Compliance Assurance Program of Japan) 制度

東京国税局調査部は、J-CAPについて、「税務CGの充実に向けた取組の一環として、新規性の高い形態の取引につき、リーディングカンパニー、上場企業等の大企業（国税局調査部特官所掌法人（筆者注：国税局特別国税調査官所掌法人）をいいます。）と国税当局が協力・対話しながら、対象とする取引の税務上の取扱いについて、国税当局が早期に回答を行うことにより、税務リスクを低減させていくための取組³²¹」と定義している。また、導入の背景について次のように説明している。

「大企業では、変化を続けるグローバルなビジネス環境の中で、新規性の高い形態の取引（例：日本と馴染みのない新興国・途上国等への進出、技術革新等により生まれた新規事業への参入、法改正や規制強化等により生じる新規取引や商流変更、ビジネスリストラクチャリング等）を行うことが多くなっています。こうした取引に伴い、税法の適用関係が必ずしも明確になっていないことなども生じるため、税務リスク（税務調査で指摘を受ける等の可能性）を国税当局の関与なしで事前に排除・低下させていくことは、税務コンプライアンスが高い法人であっても、限界がある場合も考えられます」

「この取組によって企業側では税務CGの充実を図り、税務リスクを低減することにより、予測可能性を向上させるとともに、国税当局側もより調査必要度の高い法人に対し、調査事務量を配分していくことが可能となるなど、企業と国税当局の双方にとって望ましいものとなることが期待されます」

同制度を利用する際には、東京国税局調査第一部特別国税調査官宛に申出書を提出することになる³²²。一方で、移転価格税制に関する調査は、国際管理課が担っている。どの程度情報共有がされるかは不明である。同制度を利用して移転価格税制における税務上のリスクを低減させることができかは明らかにされていないが、事前照会に対する文章回答手続と同様、対象外になると考えられる。

2. ICAP とその他の日本の ATR との比較

(1) ICAP と APA

ICAP と APA はいずれも移転価格税制における法的安定性を確保するための制度である。

³²¹ 東京国税局・前傾注 314。

³²² ルネサスエレクトロニクス社がタックス・ヘイブン対策税制の適用の可能性について照会を行ったのは東京国税局であることから、J-CAP（または文章回答手続）により同局へ照会を行ったものと推察される。J-CAP をはじめとする ATR が、納税者との間での税務上の問題を未然に防いだ事例といえる。日本経済新聞社・前掲注 10。なお、東京国税協が、文章回答手続と J-CAP をどのように使い分けをしているのかは明らかにされていない。J-CAP の対象が絞られている点を踏まえると、J-CAP が大企業の複雑な取引を対象にしており、文章回答手続がそれ以外の法人や取引を対象にしているものと推察される。

しかし、両者の間で異なる点がいくつかある（本研究 101 頁、図表 17 を参照のこと）。

図表 17 APA と ICAP の制度上の主な相違点

	APA	ICAP
1. 確実性	対象取引の処理に関して、拘束力のある書面による合意	結果通知書に詳述される、保証又は推奨される措置
2. 締結に要する期間	2~4 年	6~12 か月
3. 適用期間	<p>i. 効力期間 提出時から 5 年プラス α 過年度にロールバックを行う場合もある</p> <p>ii. 対象取引 一般的に、多国籍企業側が運用の申請をした取引に限定</p> <p>iii. 対象国 一国の場合、二国間の場合、多国間がある（大半は二国間 APA）</p>	<p>原則 2 年前まで 2 年後まで認められる（筆者注：ロールフォワード）可能性あり。（合計最長 4 年間）</p> <p>プログラム参加国が関わる全ての取引について、対象となる可能性がある</p> <p>申請する多国籍企業の取引が行われる、全ての参加国が該当する可能性がある</p>
4. 発生コスト	提出書類作成、会議、交渉、デューデリジェンスにかかる諸費用、さらにユーザー・フィーが必要な国もある（例：米国は新規 APA 申請で 113,500 ドル）	準備や参加にかかるコストは一般的に、APA プログラムよりも低い ユーザー・フィーもなし
5. 必要なリソースとコミットメント	納税者は数カ月間、広範な提出書類を準備し、その後の数か月にわたる交渉にも積極的に関わり、当局からの資料提出依頼へ対応する必要がある	通常、文章化要件に含まれるものは、数回の追加情報など納税者が比較的容易に入手可能な情報

（出所：朝倉克彦ほか「APA と ICAP の比較 多国籍企業の移転価格リスク管理支援を目的とした新しい選択肢」『国際税務』第 43 号第 7 卷（税務研究会、2023）、36 頁より筆者再編集。）

① 制度の趣旨の違い

APA は合意がされた場合、税務当局は合意対象となった国外関連取引について移転価格税制の適用をしないことを原則として約束する。例外として、国外関連取引において事前の確認内容と実際の取引内容に大きな乖離が生じた際³²³、適切に対処をしない場合には、移転価格税制の対象となりうる³²⁴。

一方、ICAP はリスク評価後に得られるのは、申請者である多国籍企業グループの移転価格ポリシーが適切である事を保証することで、結果として移転価格税制の適用リスクが低いという評価にすぎない。多国籍企業グループは税務当局からの移転価格税制の適用がされないという約束はされない。また、ICAP は次の 5 つの効果³²⁵を挙げている。

- Fully informed and targeted use of CbC reports and other information held for risk assessment - リスク評価のために保持されている CbCR やその他の情報の十分な情

³²³ 移転価格事務運営要領 6-20 事前確認の改定。

³²⁴ 移転価格事務運営要領 6-21 事前確認の取消し。

³²⁵ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 1.4, p.7-8.

報とその目的を絞った使用

- An efficient use of resources - (多国籍企業グループと税務当局の双方の) リソースの有効活用
- A faster, clearer route to multilateral tax certainty - 多国間における税の法的安定性に向けた迅速で明確な道筋・手段の提供
- Co-operative relationships between MNE groups and tax administrations - 多国籍企業グループと税務当局との間での協力的な関係性
- Fewer disputes entering into MAP - 相互協議にもつれ込む紛争の削減

このうち、APA が備えていない効果として、2 番目・3 番目³²⁶の要素が挙げられる。APA は一部例外を除いて MAPA による多国間での実施はされておらず、大半が 2 国間の BAPA により運用されている³²⁷。APA の合意に至るまでには長期間を要しており³²⁸、その間法人と税務当局の双方が負担を強いられていることになる。

② その他の違い

APA は将来の取引に対して移転価格税制の適用をしないことを約束するが、ICAP は過去 2 税務申告期間の取引³²⁹に対してリスクが低いという評価をもたらす。もっとも、APA は申請から合意まで数年の期間を要することとなり、申請から合意までの期間についてはロールバックにより移転価格税制の適用対象外となることがある³³⁰。他方、ICAP もロールフォワードにより、本来の対象期間の直後 2 会計期間について適用対象となる可能性³³¹

³²⁶ 1992 年開催の第 46 回国際財政学会 (International Fiscal Association : 以下、「IFA」という。) セミナーにおいて、ドイツ代表がアドバンス・ルーリングを特に多国間制度への応用の可能性についての指摘していることが紹介されている。1990 年代前半の時点で、多国間によるルーリングの可能性を模索していることがうかがえる。日本租税研究協会事務局「各国における移転価格法制、セーフ・ハーバー、ALP の代替的算定方法、アドバンスルーリングの活用の現状--IFA〔国際財政学会〕総会における各国の現状報告より」『租税研究』第 519 号 (日本租税研究協会、1993)、71 頁。

³²⁷ 本研究 30 頁「MAPA の実効性」を参照のこと。

³²⁸ 本研究 27 頁「締結にかかる期間」を参照のこと。

³²⁹ “The periods eligible for review in an ICAP risk assessment are an MNE group's tax filing periods for which they have been required to file a CbC report, or have filed a CbC report voluntarily under parent surrogate filing rules”. OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 3.37, p.17.

³³⁰ 移転価格事務運営要領 6-23 確認対象事業年度前の各事業年度への準用。

³³¹ “ICAP is also forward looking. As such, covered tax administrations will typically also aim to provide tax assurance to an MNE group, in accordance with each tax administration's domestic framework, with respect to the covered risks for the two tax filing periods immediately following the covered period/s (the roll-forward periods)”. OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 3.38, p.17.

がある。

（2）ICAP と移転価格税制に関する相談窓口との比較

移転価格税制に関する相談窓口は、税務当局が法人の申請に基づき国外関連取引について対応をするという点では、ICAP に類する制度であると考えられる。大きな違いは、直接相手にする税務当局が単一の税務当局であるか、3 以上の税務当局であるか、という点である。ICAP が MAPA の簡易版制度であるとすると、移転価格税制に関する相談窓口は UAPA の簡易版制度といえるだろう。

もっとも、対象としている法人の規模は異なると考えられる。ICAP の対象は CbCR の提出義務がある連結売上高が 1 千億円を超える多国籍企業グループである。一方で、移転価格税制に関する相談窓口は、新たに同時文章化義務に対応しようとする法人に対するサポートが主目的であり、対象とする法人は ICAP よりも多いと推察される。

移転価格税制に関する相談窓口は、国外関連者の税務当局へ共有されることは明らかにされていない。しかし、同制度は移転価格税制に関する ATR と考えられることから、BEPS 行動計画(BEPS Actions)の行動 5³³²に基づき、国外関連者の所在国の税務当局へ情報提供がされる可能性はある。

一方の ICAP は、リスク評価に参加する複数国の税務当局に対して情報が提供され、リスク評価を行う。結果的に他の国の税務当局に情報が提供されるとするならば、最初から関係する税務当局を交えた状態でリスク評価を行う方が合理的であると考えられる。移転価格税制に関する相談窓口による回答がどの程度で得られるかは明らかにされていない。文章回答手続は受付窓口で受け付けた日から原則 3 か月以内の極力早期に回答をするとされており、同程度の可能性もある。仮に同程度の回答準備期間とすると、回答を得られる早さという点では、移転価格税制に関する相談窓口が有利と考えられる。

ただ、法人にとって移転価格税制における最大の課題は二重課税である。ICAP が使える多国籍企業グループならば、UAPA が推奨されない³³³のと同様の理由から、あえて移転価格税制に関する相談窓口を利用する意味はないだろう。

³³² “In the area of transparency, a framework covering all rulings that could give rise to BEPS concerns in the absence of compulsory spontaneous exchange has been agreed. The framework covers six categories of rulings: (i) rulings related to preferential regimes; (ii) cross border unilateral advance pricing arrangements (APAs) or other unilateral transfer pricing rulings”. “In so doing, the FHTP (筆者注：The OECD Forum on Harmful Tax Practices、OECD 有害税制フォーラム) also noted that under Action 13 on transfer pricing documentation APAs and ATRs are to be included in the local and the master file and felt that the spontaneous exchange of key information on such APAs and ATRs between tax administrations would provide a useful crosscheck with the information provided by the taxpayer”. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance ACTION 5: 2015 Final Report”(2015), p.10, 46.

³³³ 本研究 29 頁「UAPA の果たせる機能の限界」を参照のこと。

両制度の比較の結論としては、ICAP が使える多国籍企業グループにとっては ICAP に優位性があるが、ICAP が使えない法人にとっては移転価格税制に関する相談窓口に優位性があるといえる。

（3）ICAP とその他の ATR との比較

その他の日本の ATR には、個別の取引等に関する照会と事前照会に対する文章回答手続、J-CAP が挙げられる。このうち J-CAP 以外の制度は、移転価格税制に対して対応をしないことを明確にしている。移転価格税制における紛争予防手段としては、選択肢になり得ない。したがって、移転価格税制においては、ICAP がその他の日本の ATR に対して優位性があるといえる。

第3節 ICAP と税務コーポレートガバナンス

コーポレートガバナンスは、直訳すると企業統治という言葉になる。経営者による企業活動において、企業を取り巻く利害関係者に対する責任を果たすために形成されていった、考え方であり、行動基準である。たとえば、株式会社の資本と経営の分離という体制において経営者の活動について監視をするという資本家からの要請や企業の大規模化に伴う企業外への影響をコントロールするという社会からの要請に伴い発展してきた。

現在の税務分野におけるコーポレートガバナンスは、2008 年の第 4 回 FTA の結論において、「OECD コーポレートガバナンス原則の税務分野への適用可能性に係る作業の進展を確認する³³⁴」という一節が盛り込まれたことで加速した。

さらに、2013 年の第 8 回 FTA においては「大規模法人部門向けの協力的コンプライアンスの枠組みを構築し、これを、透明性に基づいて、税務当局と企業の健全な信頼・信用関係を構築するための持続可能な基盤とすることとした。我々は、この枠組みをビジネス界とともに継続的に向上させ、全ての国が採用することを奨励する³³⁵」とより具体化する方向性が明らかにされた³³⁶。この FTA の声明が具現化したのは、ICAP の試験運用が開始した 2018 年のことである。

ICAP は大企業への税務コンプライアンスを向上させることを目的として設計された制度といえる。同じ目的で設計された制度が国内にも存在する。本節では、その国内制度と ICAP を交えて論じる。

³³⁴ 国税庁・前掲注 120。本研究 31 頁、図表 6 「OECD 税務長官会議 (FTA) におけるコンプライアンスにかかる声明」を参照のこと。

³³⁵ 国税庁・前掲注 120。本研究 31 頁、図表 6 「OECD 税務長官会議 (FTA) におけるコンプライアンスにかかる声明」を参照のこと。

³³⁶ 本節で後述する国税庁が導入した税務 CG に関する取組と類似する制度は、諸外国においても導入がされている。一例として、オーストラリアでは、"Top 1,000 combined assurance program" というプログラムを 2018 年に導入した。同国における納税額上位 1,000 社に関する税務コンプライアンスの状況について調査結果を公表している。

Australian Taxation Office, "Top 1,000 combined assurance program", (2024).

1. 国税庁主導の「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」

(1) 概要

税務に関するコーポレートガバナンス（以下、「税務 CG」という。）の充実に向けた取り組み（以下、「税務 CG に関する取組」という。）³³⁷とは、国税庁が平成23年（2011年）より開始した施策の一つであり、その趣旨は、「大企業の税務コンプライアンスの維持・向上には、トップマネジメントの積極的な関与・指導の下、大企業が自ら税務に関するコーポレートガバナンスを充実させていくことが重要かつ効果的であることから、その充実を促進するものである³³⁸」とされている³³⁹。

(2) 用語と定義

各用語について、国税庁は次のように定義している（本研究 105 頁、図表 18 を参照のこと）。

図表 18 税務コンプライアンスにおける用語と定義

用語	定義
税務コンプライアンス	納税者が納税義務を自発的かつ適正に履行すること
税務 CG	税務についてトップマネジメントが自ら適正申告の確保に積極的に関与し、必要な内部体制を整備すること
トップマネジメント	法人の代表取締役、代表執行役のほか、法人の業務に関する意思決定を行う経営責任者等
リスク・ベース・アプローチ（Risk Base Approach：以下「RBA」という。）	個々の法人の税務 CG の状況、事業内容、申告・決算内容、把握された非違の内容や改善状況など各種要素の分析に基づき税務リスクを判定し、そのリスクに応じた的確な調査選定と適正な事務量配分を実践すること
税務リスク	修正申告や適正な税務処理がなされないおそれ

（出所：国税庁「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の事務実施要領」（2016）より筆者再編集。）

³³⁷ 税務 CG に関する取組について、詳しくは以下の先行研究を参照のこと。鈴木孝直「『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』の将来展望 税務コーポレートガバナンス通信番外編 税務に関するコーポレートガバナンスの更なる充実に向けて：企業と税務当局の協働の視点から」『租税研究』第 888 号（日本租税研究協会、2023）、322-330 頁。池田義典「『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』の将来展望』（税務コーポレートガバナンス通信番外編）税務 CG について一 経緯及び環境変化（サステナビリティ/ESG、情報開示の要請等）も踏まえて一」第 889 号（日本租税研究協会、2023）、118-122 頁。

³³⁸ 国税庁「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の事務実施要領の制定について（事務運営指針）」（2016）。

³³⁹ 詳しくは以下の先行研究を参照のこと。中田悟「国税庁の『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』に関する考察」『税大ジャーナル』第 35 卷第 10 号（2023）、59-77 頁。

（3）運用方法

国税庁は、税務 CG に関する取組の運用について、次のように明らかにしている³⁴⁰。

① 対象法人

対象は、国税局特別国税調査官所掌法人³⁴¹とされている。

② 確認項目

税務 CG に関する取組における担当国税局特別国税調査官（以下、「担当特官」という。）が確認をする要素は、①トップマネジメントの関与・指導、②税務担当部署等の体制・機能、③税務に関する内部牽制の体制、④税務調査での指摘事項等に係る再発防止策、⑤税務に関する情報の周知、以上 5 点が挙げられている。

担当特官は、調査法人における税務 CG の充実に向けた取組状況について、法人の取組が形式的なものではなく実効性が確保されているかなどの観点から評価と判定をする。

前回調査における是正事項への対応状況を確認するとともに、今回調査における主な是正事項の発生要因及び再発防止に向けた調査法人の意見等を把握・聴取するとあり、継続的な制度であることもうかがえる。

③ 評価結果の伝達

担当特官は、トップマネジメントに対して面談を行う。国税庁は、トップマネジメントとの面談が、税務 CG に関する取組を促進する上で極めて重要であると位置づけている。トップマネジメントがリーダーシップを発揮して税務 CG の充実に取り組んでいくことを促すため、面談時に、「税務 CG 評価結果」をその評価に至った根拠とともに伝達する。また、是正事項の再発防止に向けた取組を含め、税務 CG の評価が低かった項目について、効果的な取組事例を紹介しつつ、意見交換を行うとしている。

面談時に評価結果を「良好」、「おおむね良好」、「改善が必要」の 3 区分により口頭で伝達することが明らかにされている。この評価方法は ICAP と概ね同じである³⁴²。

④ 調査時期の延長

税務 CG に関する取組の対象法人は、状況が良好と判定された場合、税務調査を受ける頻度が少なくなることが期待³⁴³される。

³⁴⁰ 詳しくは以下を参照のこと。国税庁・前掲注 338 および国税庁調査課「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の見直しについて」(2021)。

³⁴¹ 本研究 47 頁「国税局特別国税調査官所掌法人」を参照のこと。

³⁴² 本研究 38 頁、「第三 - 結果の段階」を参照のこと。

³⁴³ 国税庁は、「RBA の下では、税務リスクに応じて調査時期や調査体制等を決定することから、税務リスクの判定要素の一つである税務 CG の状況が『良好』であることは、税務リスクを低減させ、RBA の下、調査時期の延長等の可能性を高めることとなる」と明らかにしている。国税庁調査課・前掲注 340。

⑤ 公表内容

国税庁は、税務 CG に関する取組の評価結果が「良好」である良好法人数を公表している。各事務年度における、各評価区分（「良好」、「おおむね良好」、「改善が必要」）の法人数及び全体に占める割合を公表する。令和4事務年度における結果は、「良好」が31法人 22%、「おおむね良好」が 91 法人 66%、「改善が必要」が 16 法人 12%であった³⁴⁴。

2. ICAP と税務 CG に関する取組の比較

国税庁が導入した税務 CG に関する取組を総括すると、対象法人に対して税務 CG の状況改善を税務当局からの一方的な進め方ではなく、具体的（調査結果をトップマネジメントに対して直接伝達することは、法人内の税務担当者が社内で状況改善を働きかける上で、大きな推進力になると推察される³⁴⁵）かつ協力的（良好であれば税務調査の頻度が減る）であると言える。同時に、一方で改善が進まない法人に対しては重点的に調査を行うという点で、課税の公平性（直接的な納税だけでなく、調査対応という間接的負担）に寄与すると考えられる。

ICAP と税務 CG に関する取組は複数の類似点があるとともに、相違点もある。

ICAP と税務 CG に関する取組は、税務当局が納税者（特に大企業）に対して、その法人の税務コンプライアンスの状況を評価することにより、対象法人の適切な納税を促すという点で似ていると考えられる。両者に共通して、評価結果は匿名での公表に限定されており、その法人の評価が税務当局により公にされることはない。

一方、ICAP は多国籍企業グループの申請がきっかけになるのに対して、税務 CG に関する取組は対象法人が国税庁から指名を受ける形になる。また、ICAP は現時点では移転価格税制に限定した運用であるが、税務 CG に関する取組は移転価格税制に限定されていない。ICAP は 3 か国以上の税務当局が参加するが、税務 CG に関する取組は日本のみである³⁴⁶。

ICAP と税務 CG に関する取組の比較につき、本研究 108 頁、図表 19 を参照のこと。

³⁴⁴ 前述のオーストラリアのプログラムでは、High assurance が 24%、Medium assurance 60%、Low assurance が 16% という結果が公表されている。分布が近似した値であり、いずれも特に下位 2 割の法人に対して、相対的に他の法人より劣っていることを示して改善を促そうとしているものと推察される。Australian Taxation Office, *supra* note 336.

³⁴⁵ 元国税庁国際業務課長・同調査課長の池田教授は、「従来わが国の経営者には、①税務自体に一適切な納税にもプランニングにも一関心が低く、②財務部門や税務部門に十分な配慮や資源を投下しない、という傾向が見られてきた」と指摘している。池田・前掲注 337、121-122 頁。

³⁴⁶ BEPS Action 5 に基づき各国間で情報共有している可能性もあるが、どのように扱われているかは明らかにされていない。OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *supra* note 332.

図表 19 ICAP と税務 CG に関する取組の比較

論点	ICAP	税務 CG に関する取組
中心的運用者	OECD および ICAP 参加国の税務当局	国税庁
対象法人	CbCR 提出義務のある多国籍企業グループ	国税局特別国税調査官所掌法人
制度趣旨	評価対象となったリスク項目について、リスク評価に参加した税務当局により、低リスクであるという評価という安心感と一定の保証を受けられる	大企業の税務コンプライアンスの維持・向上には、トップマネジメントの積極的な関与・指導の下、大企業が自ら税務に関するコーポレートガバナンスを充実させていくことが重要かつ効果的であることから、その充実を促進するもの
プログラムの始動	多国籍企業グループの申し出	国税局からの指名
対象税目	法人税のうち移転価格税制に限定	法人税および消費税
評価の方法	3段階で評価判定される	複数の観点で評価を行い、最終総合判定は3段階で行われる
納税者のメリット	移転価格税制上のリスクの評価の結果によっては、安心感を得られる	高評価を受けた場合は、税務調査の頻度が減ることが明らかにされている
税務当局のメリット	多国籍企業グループの情報の入手し、他の税務当局との見解を同時に一致させることができ。移転価格税制の調査や APA にかかる負担の軽減。	RBA による調査対象法人の集中と選択

(出所：筆者作成。)

第4節 小括

本章では、ICAP が移転価格税制にかかる紛争、具体的には国際的二重課税・二重非課税に対する予防手段として実効性を持つために考慮すべき点について検討を行った。

第1節では、どのような国外関連取引において ICAP が実効性を持つかを検討した。結論としては、「有形資産に関する取引」、「役務提供取引」、内部金融取引のうち「内部融資およびキャッシュ・ブーリング」の3種の国外関連取引において ICAP が機能すると結論付けた。これらの取引は、比較対象取引が多い点や機能分析と所得配分における妥当な水準にある程度市場が形成されているといえる点から、多国間が短期間で合意形成を行う ICAP に適していると判断した。

一方、「その他の内部金融取引」、「グローバル・トレーディング」、「無形資産に関する取引」、「組織再編を伴う取引」以上4種の国外関連取引は ICAP によるリスク評価は適さないと結論付けた。いずれも取引内容の個別性が高く、企業間での比較可能性が低いこと、課税権の利害対立が生じた際に各国が恣意的な判断材料で主張する可能性があること、短期間での税務当局間での合意形成が困難であると考えられること、以上の理由から ICAP には適さないと判断した。

第 2 節では、移転価格税制の問題解消の手段としての ICAP の必要性について、他の ATR との比較検討を通じて論じた。具体的な比較対象は、APA、移転価格税制に関する相談窓口、個別の取引等に関する照会、事前照会に対する文章回答手続、J-CAP である。他に有効な紛争予防手段が既にあるならば ICAP は不要である。しかし、移転価格税制にかかる紛争を防ぐためには、既存の ATR では機能が不足しており、ICAP という新しい制度の活用が必要であることが確認できた。

第 3 節では、日本国内において国税庁が主導している施策である、「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に関する取組」と ICAP について比較検討を行った。

この取組は国税局が対象となる大企業の税務に関する姿勢を総合的に評価し、フィードバックすることで、対象法人の税務コンプライアンスの向上を図ろうとする取り組みである。対象法人は匿名で調査結果を公表されることとなり、また、担当特官から直接フィードバックを受けるトップマネジメントは、相対的に自社の立ち位置を確認することとなる。いずれも税務当局による評価を通じて、法人による自主的な税務 CG の改善を促そうとする点に共通項が見いだせる。

以上のように、本章では ICAP が機能する国外関連取引を見いだすことにより ICAP の実効性を確保する要素の確認をした上で、ICAP の必要性・優位性を検証した。次章では本研究における総括として、ICAP に対する将来の展望について述べる。移転価格税制の問題解消に向けて ICAP が期待される点と、有効活用に向けた課題について論じる。

第4章 ICAPに対する将来の展望

第3章において、紛争予防手段としてのICAPについて考察した。ICAPが紛争予防手段として実効性を持つのは、すべての国外関連取引ではない。しかし、ある一定の分野においては紛争予防の機能が期待できると考えられる。またAPAに期待された効果と改善の余地があるのと同様、ICAPも各国での活用に至るには課題が残されている。本章では、期待される効果と有効活用に向けた課題について検討する。

第1節 期待される効果

本節では、ICAPが期待される効果について述べる。

1. 手続法としてのICAPの運用による効果

(1) APA処理状況の改善

ICAPが直接的に期待される点は、APAの処理状況の改善と考えられる。具体的には、APAを申請してから合意されるまでの期間の短縮である。これまでAPAの申請があった取引のうち、比較的合意形成がされやすい取引に対してICAPを用いることで、APAは複雑性・個別性が高い取引に集中してリソースを割り当てることが可能になる。結果として、税務当局によるAPAの処理が加速すると期待される。

(2) 国際的二重非課税の抑止

税務上のコンプライアンスの水準が高い企業は自主的に一定の情報提供をすることで、代わりに移転価格税制の適用の可能性を引き下げることができる。税務当局は移転価格税制にかかる税務調査をすべき対象を限定することができ、結果として国際的二重非課税を目論む多国籍企業グループに対してリソースを割くことができる。

この点は、税務当局による課税の強化という点だけでなく、適正な申告や納税を行っている納税者の視点からは、課税の公平性が強化されるという点で、納得感が得られるものと考えられる。

(3) 国際的な税務CGへの発展

ICAPはリスク評価に関する結果について公表をしていない。一方、法人は上場企業を中心にCGコードの対応状況に明らかにすることが求められている。多国籍企業グループにとって、ICAPにより複数国の税務当局から移転価格税制上のリスクが低いと評価されることは、適切な申告と納税を行っている一つの証となり、転じて社会の要請に応えられていることであり、公表したい情報と推察される。

一例として、フランスのDassault Systèmes社は、ICAPに参加していることを年次報告書にて公表をしている。同社は、Tax policyの一つの項目として、ICAPに参加した旨を次のように記述している³⁴⁷。

³⁴⁷ Dassault Systèmes, "Document d'enregistrement universel 2021", (2022), p.82.

“On a voluntary basis, Dassault Systèmes entered in 2019 into the International Compliance Assurance Programme (ICAP), an OECD pilot program in which taxpayers and tax administrations work cooperatively and multilaterally to review international tax practices of participating companies in order to assess their level of tax risk. Dassault Systèmes is the first French company entering this programme. The outcome of Dassault Systèmes’ participation to the ICAP is positive and contributed to increase the cooperation and transparency with the different tax authorities involved in the process. Most participating authorities validated Dassault Systèmes’ transfer pricing policy which should secure future tax audits. The effective IFRS Group tax rate amounts to 23% in 2021 and reflects an overall income tax expense of 230 million euros, 43% higher than 2020.”

(4) BEPS Pillar One – Amount B における活用³⁴⁸

OECD が主導している BEPS Project の成果物のひとつとして、BEPS Pillar One が挙げられる。BEPS Pillar One とは、多国籍企業グループの稼得した利益のうち、超過利益の一定割合を関係国に配分する制度 (Amount A、利益 A³⁴⁹) と消費者に対して直接アクセスしているか否かにかかわらず、多国籍企業による事業事実が認められる市場国に対する最適な所得配分 (Amount B、利益 B³⁵⁰) を目指す取組である。ICAP はそのうち Amount B において活用できる可能性がある。

ICAP の活用が期待できる理由は、Amount B の算定に関する考え方や手法が移転価格税制を基礎³⁵¹としており、多国間協議が避けられない点にある。さらに、Amount B が対象とする取引は複雑性が高くなく、APA のように詳細な調査を行う必要はない取引を対象としている点が挙げられる。

³⁴⁸ この論点は、ICAP に関する今後の研究課題の一つである。

³⁴⁹ KPMG 税理士法人「第一の柱 (Pillar1)」『インサイト』(2022)。“Co-ordinating a reallocation of taxing rights (Amount A) for market jurisdictions over a portion of the excess profit (i.e. profit in excess of 10% of revenue) of the largest and most profitable multinational enterprises (MNEs) operating in their market, with a corresponding obligation to relieve double taxation;”. OECD, “Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One [Overview]”, (2023).

³⁵⁰ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *supra* note 244.

³⁵¹ “As part of the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy agreed by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS in October 2021, Amount B provides for a simplified and streamlined approach to the application of the arm’s length principle to in-country baseline marketing and distribution activities, with a particular focus on the needs of low-capacity countries. Content from the report has now been incorporated into the OECD Transfer Pricing Guidelines.”

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *supra* note 244, p.52.

ICAP は LTA がいることから³⁵²、APA の導入運用が始まっていない又は定着していない新興国であっても主導的な立場になる必要はなく、ICAP へ参加さえすればリスク評価分析へ参加することが可能である。

2. 学術的な観点からみた ICAP がもたらす効果

ICAP がもたらす効果を一言で表現するならば、租税公平主義の実現である。ICAP の利用により、租税の国際協調³⁵³を通じて、税務コンプライアンスの高い納税者（法人）に対して税務調査の頻度の軽減などのメリットを提供することにより、国際社会全体で税務コンプライアンスの向上を促すことにつながる。同時に、租税回避行為の抑止と税収の確保を達成することが可能になる。

第2節 有効活用に向けた課題

本節では、ICAP が期待される効果を発揮する上で、検討すべき課題について述べる。

1. 手続法としての ICAP の運用上の課題

（1）手続の具体化と公開

ICAP における具体的手続がいまだ不明慮である。例えば、BAPA や MAPA のように、利益水準レンジの合意がされるかは不明であり、何をもってして、リスクが低くないと評価されるのかが不明である。

① 高リスクと評価された場合の事後対応

ICAP の申し出をした多国籍企業グループの国外関連取引について、仮に高リスクと判定された場合、税務当局はどのような事後対応をするのかは明らかになっていない。情報を提供した多国籍企業グループに対して、すぐに税務調査に入り、移転価格税制の適用をすることは避けるべきだと考える。目指すべきは納税者自身による自主的な改善だろう。その改善をすべき点を具体的に提示するなど、税務当局側も協力をすることが望ましいと考える。

仮にこのような場合に税務当局が税務調査や移転価格税制の適用を行った場合、ICAP へ参加しようとする多国籍企業グループはいなくなり、制度が機能しなくなるだろう。正しく活用すれば納税者と税務当局の双方にメリットがある制度である。数年間の試験運用を経て作られた制度をムダにしないためにも、安直な運用は避けるべきである。

³⁵² 通常 LTA は多国籍企業グループの本社がある国・地域の税務当局が担うことになるため、新興国が LTA になる可能性は低い。OECD, *supra* note 148, Paragraph 8, p.5.

³⁵³ 対立関係にあった納税者と税務当局の協調的関係への改善について、本研究 31 頁、図表 6 「OECD 税務長官会議（FTA）におけるコンプライアンスにかかる声明」を参照のこと。租税分野における国際協調について、以下の先行研究を参考のこと。田近栄治「国際化社会における租税政策－“税制と資本移動”および“租税の国際協調”をめぐって－」『日税研論集』第 18 号（日本税務研究センター、1992）、214-223 頁。

② 多国籍企業グループが提出した資料の利用

イ. 税務調査への利用

ICAP の試験導入に参加した伊 Barilla 社は、ICAP の参加後に移転価格税制に関する税務調査を受けた³⁵⁴。

EU では Joint Audit Program の導入・検討が進められている。Joint Audit とは、複数の税務当局が一つの税務調査チームとして、1 又は複数の納税者に対して同時に税務調査を実施するというものである。これにより、国際的二重課税および国際的二重非課税を回避できるという狙いがある。納税者の視点でみると、ICAP で提出した情報がこの Joint Audit³⁵⁵に利用される可能性があると想像するだろう。ICAP ハンドブック上も提出した情報が他の目的で利用される可能性について示唆されている³⁵⁶。

筆者は、税務当局が課税・徴税を強化すべき相手は税務コンプライアンスの低い納税者や租税回避・脱税行為を図ろうとする納税者であるべきと考える。ICAP に参加しようとする多国籍企業グループは、相対的に税務コンプライアンスが高い多国籍企業グループと考えられる。そのような多国籍企業グループにおいて、仮に所得の適正な配分がされていないなど移転価格税制上の問題が見つかったならば、より適正な所得配分を行うこと、過去の修正申告を行うこと、この 2 点を促すべきだと考える。

仮に税務調査や更正処分に至るなどの厳しい対応を取る場合、多国籍企業グループは ICAP の利用をしようとせず、BAPA・MAPA により確実な課税リスクの抑え込みを図るだろう。この場合、税務当局は APA の繰越件数が増加傾向を止めることが難しくなると推察される。そして、本来対処すべき租税回避や脱税を企図する納税者の対応への人的・経済的リソースを振り分けられることになると予想される。

ロ. 他の法人・多国籍企業グループの移転価格税制対応への利用

税務当局が ICAP の申請者である多国籍企業グループから入手した情報を、他の法人や多国籍企業グループの機能分析、独立企業間価格幅（レンジ）の算定、税務調査や推定課税を行う際に、税務当局が利用しないことは明文化されていない。申請者が直接的に不利益を受けるわけではないが、守秘義務や情報保護の観点から課題があると推察される³⁵⁷。

ハ. 当該評価プロセスに参加をしなかった税務当局への共有

UAPA で申請した情報は、BEPS 防止措置実施条約に基づき、国外関連者の所在国（国外関連者の居住地国、最終親会社等の居住地国及び直接の親会社の居住地国）の税務当局

³⁵⁴ Josh White, *supra* note 159.

³⁵⁵ EUROPEAN COMMISSION, “EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM A COOPERATIVE APPROACH TO TRANSFER PRICING CONTROLS WITHIN THE EU”, (2018).

³⁵⁶ OECD Forum on Tax Administration, *supra* note 122, Paragraph 5.85, p.33.

³⁵⁷ 租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律第 8 条の 2 「相手国等への情報提供」により、租税条約等が結ばれている相手国に対する情報提供を行うことは、国内法としては問題ない状態である。

に対して提供される対象となっている³⁵⁸。

ICAP は OECD が主導して策定した制度であることから、税務当局が ICAP で入手した情報は、ICAP の評価プロセスに参加していない国・地域の税務当局に対しても、情報が提供されるものと推察される。前提として、ICAP によるリスク評価を受けようとする法人は、税務コンプライアンスの水準が高いと想像される。ICAP を利用しようと考える法人にとっては、痛くない腹を探られるような懸念を持つと考えられる。

ICAP で提供される情報は、本来は対象となる国外関連取引のリスク評価においてのみ利用されるべき情報である。これらの情報をリスク評価に参加していない国に提供がされることは、BEPS の観点から税務当局としては有効活用をしたいと考えるのは道理であるが、情報を提供している多国籍企業グループにとっては、不本意な利用のされ方であろう。正直者が損をするような制度運用は継続しないと考える。

（2）法的根拠と明文規程³⁵⁹

① 明文規程

ICAP の具体的な手続規定は、日本を含む複数の加盟国で明文化されていない。手続内容は非公開ではあるが、税務当局が多国籍企業グループから問い合わせを受けた場合に具体的な内容を提示するものと考えられる。まだ ICAP を積極的に対応できるだけの体制になっていないことから公表をしていないという可能性も考えられる。ICAP は申請を受けてから 1 年以内に結果が通知されることが目標とされている。税務当局にとっては、処理能力以上に申請が来ることは望ましくないのだろうと推察される。

② 法的根拠

ICAP はその法的根拠をどこに求められるのかが不明確である。

第一に考えられる法的根拠は租税条約である。しかし、ICAP は 3 か国以上の税務当局が参加するプログラムであることから、二国間の租税条約にその法的根拠を求めるることは難しい。また、ICAP の参加国の中では一部の国の中では租税条約が結ばれていない³⁶⁰。したがって、租税条約は ICAP の法的根拠とは言えない。

³⁵⁸ 飯田淳一「移転価格税制に係る文書化制度に関する改正について」『租税研究』第 806 号（日本租税研究協会、2016）、28 頁。

³⁵⁹ 川端教授は「ICAP が納税者の多国間における法令遵守を目指すものであるとすれば、その制度自体も各国で法的根拠を有するべきである。二国間条約又は多国間条約に法的根拠を置くこともあり得よう」と指摘をしている。この指摘を踏まえ、本研究では個別の条約に踏み込んだ検討と指摘を行っている。川端・前掲注 118。

³⁶⁰ すべての ICAP 参加国の各国税務当局 HP を調査した結果、2024 年 3 月時点では、いずれかの相手国との間で租税条約が結ばれていない。本研究 115 頁、図表 20 を参照のこと。

図表 20 各国間での 2 国間租税条約締結年

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
1		1999	-	1999	1993	2015	-	1995	1994	1979	1978	-	1979	-	1996	1997	-	-	2001	-	2013	-	-	
2	1999		1986	1977	1957	2010	-	1981	1984	1976	1972	1983	1982	1969	-	1976	1982	1991	-	2000	1969	1992	1946	1953
3	2019	1986		1971	1976	2012	-	2007	2000	1993	2000	1966	1981	1961	1962	1970	1995	2004	1970	2000	2001	1966	1969	1996
4	1996	1977	1971		1975	2007	-	1969	1976	1964	1967	1970	1983	1968	1970	1970	1988	1976	1969	1995	1972	1970	1987	1970
5	1993	1980	1976	1975		1998	2008	1997	1990	2010	1981	1966	1977	1986	2012	1986	1966	1987	1999	1995	1976	2014	1978	1983
6	2017	2014	2016	2011	2000		2010	2005	-	2007	-	2009	2017	2017	-	2023	2004	2004	2009	2013	-	2004	2005	-
7	-	-	-	-	2012	2009	-	-	2022	-	-	2021	2022	-	9999	-	-	2015	-	-	2008	2019	-	
8	1997	1982	2010	1971	1998	2005	-	1992	1958	1996	1993	1968	2019	1982	1996	1992	2003	2002	2002	2001	1958	1980	1983	
9	1996	1984	1963	1954	1990	-	-	1996		1970	2016	1969	1967	1972	1982	1995	1996	1994	-	1996	2002	1967	1969	1989
10	1979	2006	1993	1964	1975	2004	2022	1930	1970		1959	1968	1989	1995	1958	1973	1980	1975	1971	1996	2015	1995	1963	1994
11	1979	1955	1974	1969	2002	1953	-	1996	2016	1961		2011	1939	1967	2011	2012	1991	2004	1983	1996	2004	1966	1967	1980
12	-	1984	1966	1967	1966	2005	-	1993	1969	1968	1962		1971	1974	1972	1969	1969	1995	1993	1994	2010	1994	1976	1997
13	1979	1982	1983	1985	2002	2015	2020	1999	1981	1989	1989	1971		1970	1981	1990	1985	1986	1980	1996	1979	1977	1988	2001
14	2019	1970	1963	1970	1965	2016	2022	1959	1972	1965	1967	1974	1973		1992	1970	1959	1982	2013	1986	1961	1974	1963	1955
15	-	-	1962	1970	2012	-	-	1982	1982	1958	2011	1972	1981	1992		1968	1983	1995	2000	1993	2013	1987	1968	2000
16	1949	1976	1970	1933	1957	2021	2022	1957	1954	1949	1958	2019	1957	1970	1968		1950	2002	1999	1996	1971	1971	1948	1969
17	2017	2002	2015	2008	2002	2021	-	1996	1996	1980	1991	2000	2005	2012	1983	2010		1997	1990	1996	2017	2019	1920	1971
18	-	1991	2004	2001	1987	2000	-	2001	1977	1975	2003	1995	1985	1980	1995	2002	1977		1995	1992	1993	1979	2006	1974
19	-	-	1971	1970	2000	2006	2012	2002	1970	1971	1982	1994	1982	2012	2000	2000	1970	1997		2002	2000	1995	1968	1995
20	2001	2000	2000	1995	1995	2004	-	1996	1996	1996	1996	1994	1996	1996	1996	1992	2000		2002	1998	1994	1992		
21	-	1969	2001	2006	1976	1991	-	2000	2002	2015	2004	2010	1977	1994	2013	1971	1997	1993	2012	2002		2011	2012	-
22	1994	1992	1968	2018	1981	2004	2008	1974	2018	1997	1968	1994	1980	1974	1987	1972	2001	1982	1995	2000	2012		1976	1990
23	1998	2003	1970	1987	1980	2004	2016	1978	1973	2010	2011	1974	1991	2006	1968	2011	2014	2007	1970	1998	1998	2015		2003
24	-	1983	1999	2007	1985	2010	-	2001	1991	1996	1990	1998	2010	2005	2000	1994	1971	1974	1996	1994	-	1991	2004	

1 Argentina	7 Colombia	13 Italy	19 Portugal
2 Australia	8 Denmark	14 Japan	20 Russia
3 Austria	9 Finland	15 Luxembourg	21 Singapore
4 Belgium	10 France	16 Netherlands	22 Spain
5 Canada	11 Germany	17 Norway	23 United Kingdom
6 Chile	12 Ireland	18 Poland	24 United States

(出所：各国の税務当局のホームページ公開情報をもとに、筆者作成)

第二に考えられるのは、税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約（略称：BEPS 防止措置実施条約。以下、「BEPS MLI」という。）である。BEPS MLI は BEPS 行動計画(BEPS Actions)の行動 15”多国間協定を開発する”(Action 15 Multilateral Instrument)³⁶¹を具体化した条約である。同行動 15 は、次のように記述されている。

「希望する国・地域が BEPS の作業の過程で策定された措置を実施するとともに、二国間租税条約を改正することを可能にする多国間協定の開発に関する税法上及び国際公法上の論点を分析する。この分析に基づき、関心のある関係国・地域は、グローバル経済の迅速に進化する性質やこの進化に速やかに適応する必要性を熟考しつつ、国際租税

³⁶¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties ACTION 15: 2015 Final Report”, (2015).

の問題に対して革新的なアプローチを提供するために設計された多国間協定を開発する³⁶²」。

つづいて、次のように記述されている。

「BEPS に対処することはほとんどの国にとって重要（中略）具体的な行動を素早く実行できるよう、プロジェクトの進行速度は迅速でなければならない。同時に、政府は、必要な技術的作業を完了し広範なコンセンサスを達成するための時間も必要である。（中略）行動計画が 2 年の期間で大方達成されることが期待される³⁶³」。

BEPS MLI で掲げられた構想の一つとして、ICAP は具体化したと考えられる。しかし、その BEPS MLI も法的根拠として考えた際の穴がある。ICAP Pilot 1.0 からの参加国である、米国が BEPS MLI に対して署名をしていないのだ。大多数の参加国が署名をしている中で、唯一米国のみが署名をしていない（本研究 117 頁、図表 21 を参照のこと）。この状態で、ICAP の法的根拠を BEPS MLI に求めることが可能なのかは判断が難しい。

³⁶² 公益社団法人日本租税研究協会「OECD 税源浸食と利益移転（BEPS）行動計画」（2013）、17 頁。

³⁶³ 公益社団法人日本租税研究協会・前掲注 362、18 頁。

図表 21 BEPS MLI 署名状況

文中 番号	国名 (英語表記)	国名 (日本語表記)	G7/G20 ³⁶⁴ 参加状況	署名	批准	発効
1	Argentina	アルゼンチン	G20	2017/6/7	n/a	n/a
2	Australia	オーストラリア	G20	2017/6/7	2018/9/26	2019/1/1
3	Austria	オーストリア	G7 (EU)	2017/6/7	2017/9/22	2018/7/1
4	Belgium	ベルギー	G7 (EU)	2017/6/7	2019/6/26	2019/10/1
5	Canada	カナダ	G7	2017/6/7	2019/8/29	2019/12/1
6	Chile	チリ	n/a	2017/6/7	2020/11/26	2021/3/1
7	Colombia	コロンビア	n/a	2017/6/7	n/a	n/a
8	Denmark	デンマーク	G7 (EU)	2017/6/7	2019/9/30	2020/1/1
9	Finland	フィンランド	G7 (EU)	2017/6/7	2019/2/25	2019/6/1
10	France	フランス	G7	2017/6/7	2018/9/26	2019/1/1
11	Germany	ドイツ	G7	2017/6/7	2020/12/18	2021/4/1
12	Ireland	アイルランド	G7 (EU)	2017/6/7	2019/1/29	2019/5/1
13	Italy	イタリア	G7	2017/6/7	n/a	n/a
14	Japan	日本	G7	2017/6/7	2018/9/26	2019/1/1
15	Luxembourg	ルクセンブルク	G7 (EU)	2017/6/7	2019/4/9	2019/8/1
16	Netherlands	オランダ	G7 (EU)	2017/6/7	2019/3/29	2019/7/1
17	Norway	ノルウェー	G7 (EU)	2017/6/7	2019/7/17	2019/11/1
18	Poland	ポーランド	G7 (EU)	2017/6/7	2018/1/23	2018/7/1
19	Portugal	ポルトガル	G7 (EU)	2017/6/7	2020/2/28	2020/6/1
20	Russia	ロシア	G20	2017/6/7	2019/6/18	2019/10/1
21	Singapore	シンガポール	n/a	2017/6/7	2018/12/21	2019/4/1
22	Spain	スペイン	G7 (EU)	2017/6/7	2021/9/28	2022/1/1
23	United Kingdom	イギリス	G7	2017/6/7	2018/6/29	2018/10/1
24	United States	アメリカ	G7	n/a	n/a	n/a

(出所：OECD, “*SIGNATORIES AND PARTIES TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING*”, (2024)より筆者再編集。)

他には、租税に関する相互行政支援に関する条約及び租税に関する相互行政支援に関する条約を改正する議定書（略称：税務行政執行共助条約）や租税相互行政支援協定にその法的根拠を求められる可能性がある。

しかし、いずれの条約についても直接的に ICAP の法的根拠となる条約とは言い切れない。税務行政執行共助条約は現時点での ICAP 参加国のすべてが署名しているが、批准と発効には至っていない（本研究 118 頁、図表 22 を参照のこと）。

³⁶⁴ G7 ～ EU として参加している国については、G7(EU)として表記している。2017 年時点での EU 加盟国のうち、個別の国としているフランス・ドイツ・イタリア、英国については、G7 と表記をしている。

図表 22 税務行政執行共助条約署名状況

文中 番号	国名 (英語表記)	国名 (日本語表記)	G7/G20 参加状況	署名	批准	発効
1	Argentina	アルゼンチン	G20	2011/3/11	2012/9/13	2013/1/1
2	Australia	オーストラリア	G20	2011/3/11	2012/8/30	2012/12/1
3	Austria	オーストリア	G7 (EU)	2013/5/29	2014/8/28	2014/12/1
4	Belgium	ベルギー	G7 (EU)	2011/4/4	2014/12/8	2015/4/1
5	Canada	カナダ	G7	2011/11/3	2013/11/21	2014/3/1
6	Chile	チリ	n/a	2013/10/24	2016/7/7	2016/11/1
7	Colombia	コロンビア	n/a	2012/5/23	2014/3/19	2014/7/1
8	Denmark	デンマーク	G7 (EU)	2010/5/27	2011/1/28	2011/6/1
9	Finland	フィンランド	G7 (EU)	2010/5/27	2010/12/21	2011/6/1
10	France	フランス	G7	2010/5/27	2011/12/13	2012/4/1
11	Germany	ドイツ	G7	2011/11/3	2015/8/28	2015/12/1
12	Ireland	アイルランド	G7 (EU)	2011/6/30	2013/5/29	2013/9/1
13	Italy	イタリア	G7	2010/5/27	2012/1/17	2012/5/1
14	Japan	日本	G7	2011/11/3	2013/6/28	2013/10/1
15	Luxembourg	ルクセンブルク	G7 (EU)	2013/5/29	2014/7/11	2014/11/1
16	Netherlands	オランダ	G7 (EU)	2010/5/27	2013/5/29	2013/9/1
17	Norway	ノルウェー	G7 (EU)	2010/5/27	2011/2/18	2011/6/1
18	Poland	ポーランド	G7 (EU)	2010/7/9	2011/6/22	2011/10/1
19	Portugal	ポルトガル	G7 (EU)	2010/5/27	2014/11/17	2015/3/1
20	Russia	ロシア	G20	2011/11/3	2015/3/4	2015/7/1
21	Singapore	シンガポール	n/a	2013/5/29	2016/1/20	2016/5/1
22	Spain	スペイン	G7 (EU)	2011/3/11	2012/9/28	2013/1/1
23	United Kingdom	イギリス	G7	2010/5/27	2011/6/30	2011/10/1
24	United States	アメリカ	G7	2010/5/27	n/a	n/a

(出所：OECD, “*JURISDICTIONS PARTICIPATING IN THE CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS STATUS – 13 SEPTEMBER 2023*”, (2023)より筆者再編集。)

成文法以外で考えられる法的根拠は、慣習国際法である。慣習国際法とは、「法として認められた一般慣行の証拠としての国際習慣³⁶⁵」と定義されている。成文化された成文法（制定法）である条約ではないが、慣行が集積し一般的になった結果として法規範、不文法（不文律）になったものを指す。元々が慣習国際法だったものが、成文化されて条約となつた。

岩沢名誉教授は、「国際社会には立法機関がなく、立法機関が社会の変化に対応して制定法（=条約）を迅速に制定したり改正することができない。そこで慣習法がいまだに重要な法源とされる。慣習法は制定法（=条約）と同等の力を持ち、制定法（=条約）が必ず慣習法に優先するわけではない³⁶⁶」と指摘している。

国内法においては、慣習法は成文法（制定法）に劣後すると考えられている。例えば日

³⁶⁵ 国際司法裁判所規程第38条第1項b。

³⁶⁶ 岩沢雄司『国際法』（東京大学出版会、2020）、53頁。

本においては、法の適用に関する通則法第3条において、「公の秩序又は善良の風俗に反しない慣習は、法令の規定により認められたもの又は法令に規定されていない事項に関するものに限り、法律と同一の効力を有する」と規定されている。つまり、成文法（制定法）がない場合に限り、慣習法が成文法（制定法）と同等の効力を持つ。日本国内においては、成文法があれば、慣習法は効力を有しないことになる。

いずれの条約も一部のICAP参加国による批准・発効ができていない点、OECDは国ではなく国際組織であり、OECDが策定したルールは条約法条約が適用される条約ではない点³⁶⁷、以上を踏まえるとICAPは慣習国際法として運用されていると考えられる。国内の裁判においてOECD移転価格ガイドラインを参考にしている事例は複数あるが、本研究ではICAPの法的根拠について、ICAPに関する成文法がなく慣習国際法で国内運用することとなり、法的安定性を欠いた状態であると結論付ける。

（3）参加国の偏り

ICAPはOECD加盟国の中でも、特にEU加盟国からの参加が中心となっている。日本に最終親会社を構える日本企業にとって中国の不参加やASEAN加盟国の参加国が少ない点はマイナスである。ASEAN諸国の中には、10年ほど前に移転価格税制を導入した国もある³⁶⁸ことを踏まえると、APAやICAPの導入や活用にはまだ経験が足りないと推察される。

税務当局の組織体制がICAPに適していないため、他のG7諸国よりもICAPへの参加が遅くなったドイツの事例がある。2018年にICAP2.0の試験導入が実施されたが、ドイツが参加したのは2019年だった。出遅れた理由の主な理由として、”As a result of this federal structure, German tax cases are not initially considered cases of the Federal Republic, but rather cases in the 16 Bundesländer (or states). Cooperation between the Federal Republic and the respective Bundesland (not always a straightforward proposition) would be necessary for Germany to participate in the ICAP.”という指摘がある³⁶⁹。ドイツはAPAを導入利用済みであるが、このような問題が生じた。

³⁶⁷ 岩沢名誉教授は、条約法条約に規定される条約には、「条約（treaty）、条約・協約・協約（convention, agreement, accord, concordat）、憲章（charter, constitution）、規約（covenant）、盟約（pact）、暫定議定書（protocol）、決定書（act）、暫定協定（modus vivendi）、交換公文（exchange of notes）、交換書簡（exchange of letters）、合意議事録（agreed minutes）、宣言（declaration）、共同声明（joint communiqué）」が挙げられており、「宣言、憲章、合意議事録、共同声明などは、条約でないこともあるので注意が必要である。宣言や共同声明という名称は、非法律的合意にも用いられる」と指摘している。岩沢・前掲注366、86頁。

³⁶⁸ OECD, *supra* note 9.

³⁶⁹ Deloitte Touche Tohmatsu Limited, “*Joint audits, ICAP, and the role of risk assessment*”, (2019).

2. 学術的な観点からみた ICAP の課題

ICAP は合法性の原則に反するという懸念がある。合法性の原則とは、「課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない³⁷⁰」という原則である。どのような点において、ICAP が合法性の原則に抵触する恐れがあるかというと、「法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定をすることは許されない³⁷¹」という点である。つまり、ICAP が国内法の規定がされないまま、税務当局と法人が ICAP を拠り所として協定をすることに問題があると考えられる。

また、租税公平性の原則の観点からも、ICAP は特定の内国法人・外国法人のみ³⁷²が利用可能な状態である点で問題があると考えられる。一部の法人のみが移転価格税制上のリスク評価を受けられる点は、利用不可能な法人からすると不平等な状況といえる。

第3節 小括

本章では、ICAP に対する期待と課題について論じた。

ICAP に対する最大の期待は、APA よりも早く国際的二重課税の抑止となるとともに、より複雑な取引に対して APA のリソースを充てることと考えられる。結果として、多国籍企業グループにおける税務コーポレートガバナンスの向上とともに、租税回避行為を企図する法人に対する牽制にもつながることが期待できると考えられる。これにより、国際的二重非課税の抑制にもつながると考えられる。

一方、ICAP の最大の課題は、明文規程がなく法的根拠が弱い点にあると考えられる。

国際法において ICAP の法的根拠を求めるべるとすると、ハードローからは租税条約、BEPS MLI、税務行政執行共助条約が挙げられる。しかし、いずれも全ての ICAP 参加国が発効まで完了しているわけではなく、法的には穴がある状態である。このため、ソフトローとしての慣習国際法が ICAP の法的根拠となっている。

国内においては、租税特別措置法と法人税法のいずれにも ICAP に関する規定がない。加えて、事務運営指針による規定もないことから、国内においてはハードローだけでなくソフトローでの規定もない状態である。

これにより、実務面からみても、学術面からみても、問題が生じる恐れがある。

学術的には、合法性の原則に反する恐れがある。現行法のまま ICAP を国内運用した場合、税務当局は明確な法的根拠なしに、移転価格税制の適用を行わない（租税の減免を行う）ことを納税者に対して暗に認めることになると考えられる。

実務上は、多国籍企業グループの立場からすると、提供した情報がどのように利用されるかが不透明な状態である。これにより ICAP への参加そのものを見送る可能性も高くな

³⁷⁰ 金子・前掲注 59、86 頁。

³⁷¹ 金子・前掲注 59、87 頁。

³⁷² ICAP の申請・利用は、特定多国籍企業グループであることが必須であり、かつ最終親会社が ICAP 加盟国に帰属することが前提条件となる。本研究 34 頁、「制度と手続」を参照のこと。

ると考えられる。多国籍企業グループが情報提供を進めていくためには、具体的な規程とともに、税務当局による限定的な情報利用が求められると考えられる。

多国籍企業グループがもっともリスクがあると想定する要素は、移転価格税制の適用に発展する可能性が生じる、移転価格にかかる税務調査への利用だと推察される。ICAP が機能するためには、税務当局と多国籍企業グループとの間で情報提供と課税権をそれぞれが譲歩しあう必要があると考えられる。

また、ICAP はアジアからの参加国が少なく、欧州に偏っている点も課題である。特に日本企業にとって、進出企業が多いアジアの国から参加がないと、リスク評価を受けたいと考える国外関連取引が ICAP では扱ってもらえないこととなる。日本に本社を構える多国籍企業グループにとって、現状の ICAP は積極的に使う動機に欠けていると推察される。ICAP の普及が進まないと、結果として国税庁が抱える APA の処理件数の滞留解消が加速しないこととなる。

むすび

本研究では、移転価格税制における紛争予防手段としての ICAP について、実効性という観点から検討を行った。

本研究における結論は次のとおりである。第一に、ICAP は比較的明快な国外関連取引に対して有効である。具体的には、「有形資産に関する取引」、「役務提供取引」、「内部融資およびキャッシュ・ポーリング」において効果を発揮すると考えられる。対照的に、「無形資産に関する取引」、「その他の内部金融取引」、「グローバル・トレーディング」、「組織再編を伴う取引」については ICAP が有効ではないと考えられる。第二に、ICAP は移転価格税制に関わる法人と税務当局のリソースの適正化、および、国際協調を通じた多国籍企業グループの税務コンプライアンスの改善を促し、国外関連取引を通じた租税回避を抑止し、租税公平主義の実現に貢献する。第三に、ICAP の利用を促進する上で、現状法的根拠が弱い点に課題がある。

移転価格税制は国外関連取引を用いた所得移転による租税回避を目論む多国籍企業グループに対抗する措置として、今後も不可欠な税制であると考えられる。これは、多国籍企業グループとは関係がない他の納税者にとっても、租税公平主義の観点から必要なことであるといえる。

一方で、移転価格税制は国際的二重課税を引き起こす可能性がある。適切な申告納税を行ったにもかかわらず移転価格税制が適用されるのは、経済発展に貢献する企業活動を阻害するといえる。

移転価格税制による国際的二重課税・二重非課税の両面を予防するため、現在は APA が主な手段として採用されている。しかし、その APA も申請に対する処理が追いつかないなど、課題を抱えている。

ICAP は APA を補完することが期待されている。ICAP を利用することにより、多国籍企業グループの情報提供と税務当局の課税権の調整という双方の歩み寄りと妥協が生まれ、双方に過度な負担を強いる現状を解決する結果をもたらすと考えられる。副次的効果として、両者は注力すべき課題にリソースを充てられるようになると推察される。

ICAP が積極的に活用されるために、日本国内では事務運営指針による明文規程が公にされることが望ましいと考える。事務運営指針では法源とはならないが、ICAP の法的効果はリスク評価の結果の通知に留まっており、移転価格税制の適用をしないことを保証するものではない。保証をする APA を併用し、ICAP では解釈の余地を残すことで柔軟な運用をすることが可能である。

APA が導入されて 35 年の歳月が過ぎた。ICAP が次世代の紛争予防手段として活用されることを強く期待する。

[参考文献]

- 移転価格税制に関する裁判・裁決事例
 1. Toyota Case, “*United States v. Toyota Motor Corp.*, 561 F. Supp. 354 (C.D. Cal. 1983)”, U.S. District Court for the Central District of California, (1983).
 2. AR 事件、東京高判平成 22 年 3 月 25 日（平成 21 年（行コ）第 275 号）、税務訴訟資料 260 号順号 11405。
 3. TDK 事件、裁決平成 22 年 1 月 27 日（東裁（法）平 21 第 108 号）。
 4. アドビシステムズ事件、東京高判平成 20 年 10 月 30 日（平成 20 年（行コ）第 20 号）、税務訴訟資料 258 号順号 11061。
 5. 今治造船事件、高松高判平成 18 年 10 月 13 日（平成 16 年（行コ）第 17 号）、訟務月報第 54 卷第 4 号 875 頁。
 6. 上村工業事件、東京高判令和元年 7 月 9 日（平成 29 年（行コ）第 382 号）、訟務月報第 65 卷第 12 号 1745 頁。
 7. エクアドル産バナナ輸入業者事件、東京高判平成 25 年 3 月 28 日（平成 24 年（行コ）第 229 号）、税務訴訟資料 263 号順号 12187。
 8. グローバル・トレーディング事件、裁決平成 20 年 7 月 2 日（東裁（法）平 20 第 4 号）、（裁決事例集未掲載）。
 9. タイバーツ貸付金利子事件、東京地判平成 18 年 10 月 26 日（平成 15 年（行ウ）第 559 号）、訟務月報第 54 卷第 4 号 922 頁。
 10. 武田薬品工業事件、裁決平成 25 年 3 月 18 日（大裁（法）平 24 第 60 号）（裁決事例集未掲載）。
 11. 日本庄着端子製造事件、大阪高判平成 22 年 1 月 27 日（平成 20 年（行コ）第 126 号）、税務訴訟資料 260 号順号 11370。
 12. 日本ガイシ事件、東京高判令和 4 年 3 月 10 日（令和 3 年（行コ）第 25 号）。
 13. 本田技研工業事件、東京高判平成 27 年 5 月 13 日（平成 26 年（行コ）第 347 号）、税務訴訟資料 265 号順号 12659。
 14. モーター輸入販売事件、東京高判平成 25 年 3 月 14 日（平成 24 年（行コ）第 19 号）、訟務月報第 60 卷第 1 号 149 頁。
 15. ワールド・ファミリー事件、東京地判平成 29 年 4 月 11 日（平成 21 年（行ウ）第 472 号）、税務訴訟資料 267 号順号 13005。
- その他の裁判例・裁決事例
 1. Matsushita Case, “*Matsushita Electric Industrial Co. v. United States*, 750 F.2d 927, 933”, United States Court of Appeals for the Federal Circuit (1984).
 2. ガーンジー島事件、最判平成 21 年 12 月 3 日、民集第 63 卷第 10 号 2283 頁。
 3. グラクソ事件、最判平成 21 年 10 月 29 日（平成 20 年（行ヒ）第 91 号）、民集第 63 卷第 8 号 1881 頁。
 4. 末廣鉄網事件、東京地判令和 4 年 3 月 10 日（平成 30 年（行ウ）第 607 号）、税務訴訟資料第 272 号順号 13684。
 5. 生命保険年金二重課税事件、最判平成 22 年 7 月 6 日（平成 20(行ヒ)第 16 号）、民集第 64 卷第 5 号 1277 頁。

6. 日産自動車事件、東京高判令和4年9月14日（令和4年（行コ）第36号）、判例タイムズ第1511号128頁。
7. 日興コーディアルグループ事件、東京高判平成27年2月25日（平成26年（行コ）第278号）、訟務月報第61巻第8号1627頁。
8. みずほ銀行事件、最判令和5年11月6日（令和4年（行ヒ）第228号・第229号）、判例タイムズ第1518号74頁。
9. ボディワークホールディングス事件、東京地判令和5年1月27日（令和2年（行ウ）第211号）。

- 著書

1. Julie Rogers-Glabush, “*IBFD International Tax Glossary, Seventh Revised Edition*”, (IBFD Publications, 2015).
2. 岩沢雄司『国際法』（東京大学出版会、2020）。
3. 大城隼人『移転価格税制の紛争解決に関する研究：日本ベース多国籍企業における経済的二重課税の紛争解決メカニズムの追究』（税務経理協会、2014）。
4. 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021）。
5. 経済協力開発機構租税政策・税務行政センター編『OECD 移転価格ガイドライン”多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針”〔2022年版〕』（日本租税研究協会、2023）。
6. 公益社団法人日本租税研究協会『OECD 税源浸食と利益移転（BEPS）行動計画』（日本租税研究協会、2013）。
7. 田井良夫『国際租税の理論と課題』（税務経理協会、2020）。
8. 日本租税研究協会『OECD 移転価格ガイドライン：多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針〔2009年版〕』（日本租税研究協会、2009）。
9. 本庄資『国際的租税回避—基礎研究—』（税務経理協会、2002）。
10. 本庄資『アメリカの移転価格税制』（日本租税研究協会、2009）。
11. 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）。
12. 増井良啓・宮崎裕子「国際租税法〔第4版〕」（東京大学出版会、2015）。
13. 望月文夫『日米移転価格税制の制度と適用：無形資産取引を中心に』（大蔵財務協会、2007）。

- 論文

1. Cristiane Coelho, “*Tax Sparing and Brazil's Tax Treaties*”, TAX NOTES INTERNATIONAL, Aug. 25, 2008, (2008).
2. Josh White, “*OECD releases ICAP handbook to help MNEs with TP certainty*”, International Tax Review, (2021).
3. Thomas Kipka, “*Arm's length treatment of soft-intangibles - Comparative Analysis of the Treatment of Soft-Intangibles in Business Restructurings in Germany, the United States and according to the OECD*”, (2019)
4. Thomas R. Tørslev=Ludvig S. Wier=Gabriel Zucman, “*THE MISSING PROFITS OF NATIONS*”, (2018).
5. 赤松晃「我が国の移転価格税制における「支配」の意義について(上) - Arm's

- length Transaction の法理による再検討」『ジュリスト』1137号（有斐閣、1998）。
6. 赤松晃「我が国の移転価格税制における「支配」の意義について(下) - Arm's length Transaction の法理による再検討」『ジュリスト』1139号（有斐閣、1998）。
 7. 朝倉克彦ほか「APA と ICAP の比較 多国籍企業の移転価格リスク管理支援を目的とした新しい選択肢」『国際税務』第43号第7巻（税務研究会、2023）。
 8. 青山慶二「国連モデル租税条約の課題」『国際課税の理論と実務: 73の重要課題』（大蔵財務協会、2011）。
 9. 青山慶二「BEPS 防止目的の利子控除制限について」『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方 - ポスト BEPS の国際協調の下での国内法改正の動向』（21世紀政策研究所、2019）。
 10. 飯田淳一「移転価格税制に係る文書化制度に関する改正について」『租税研究』第806号（日本租税研究協会、2016）。
 11. 飯守一文「移転価格税制の執行に関する最近の状況」『租税研究』第695号（日本租税研究協会、2007）。
 12. 飯守一文「機能分析とリスク分析」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）。
 13. 池田義典「『”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”の将来展望』（税務コーポレートガバナンス通信番外編）税務CGについて—経緯及び環境変化（サステナビリティ/ESG、情報開示の要請等）も踏まえて—」第889号（日本租税研究協会、2023）。
 14. 居波邦泰「国外関連取引の範囲」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）。
 15. 居波邦康「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』第14巻（税務大学校研究部、2010）。
 16. 居波邦康「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』第15巻（税務大学校研究部、2010）。
 17. 猪野茂「相互協議を伴う事前確認の現状について」『租税研究』第725号（日本租税研究協会、2010）。
 18. 上田衛門「国際協調と国際的二重課税に対する適切な対処について：上田衛門・国税庁長官官房審議官 インタビュー」『国際税務』第33巻第1号（税務研究会、2013）。
 19. 碓井光明「アドバンス・ルーリングに学ぶ～その考え方と活用」『税理』第27巻第9号（ぎょうせい、1984）。
 20. 石村耕治「二重課税とは何か電子商取引全盛時代の“二重課税”的概念とは」『獨協法学』第94号（2014）。
 21. 伊藤剛志・水島淳「グローバル・トレーディング事件国税不服審判所裁決」中里実・太田洋他編著『移転価格税制のフロンティア』（有斐閣、2011）。
 22. 大城隼人「実効性のある課税紛争解決」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)。

23. 太田洋「我が国の移転価格税制の概要」中里実・太田洋他編著「移転価格税制のフロンティア」(有斐閣、2011)。
24. 大野雅人「欧州主要国の移転価格税制の概要」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)。
25. 小田嶋清治「移転価格税制における実務対応上の留意点」中里実・太田洋他編著「国際租税訴訟の最前線」(有斐閣、2010)。
26. 小俣光文「外部監査とコーポレート・ガバナンスをめぐる国際的動向－日本」八田進二編著『外部監査とコーポレート・ガバナンス』(同文館出版、2007)。
27. 上斗米明「文書回答手続の見直しについて」『税研』第 19 卷第 6 号 115 (日本税務研究センター、2004)。
28. 神山弘行「事前照会制度に関する制度的課題 《研究ノート》」(2010)。
29. 金子宏「移転価格税制の法理論的検討-わが国の制度を素材として-」『所得課税の法と政策 所得課税の基礎理論 下巻』(有斐閣、1996)。
30. 川端康之「我が国国際租税法における法令遵守確保策 -OECD/ICAP プログラムを展望して-」『早稲田法學』第 95 卷第 3 号 (2020)
31. 久保田幸「ブラジルにおける移転価格税制と二重課税の排除(2・完)」『早稲田法学会誌』第 69 卷第 2 号 (2019)。
32. 小寺彰「現代国際法学と『ソフトロー』－特色と課題」『国際社会とソフトロー』中山信弘・小寺彰・道垣内正人編 (有斐閣、2008)。
33. 黒川兼・大和順子「IRS APMA ディレクション・ヒューズ氏に聞く：APA・相互協議における日米関係」『国際税務』第 40 号第 4 卷 (税務研究会、2020)。
34. 酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」『税務大学校論叢』第 44 号 (2004)。
35. 重田正美「米国の外国口座税務コンプライアンス法と我が国の対応」『レフアレンス』第 773 卷平成 27 年 6 月号 (国立国会図書館、2015)。
36. 鈴木孝直「『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』の将来展望 税務コーポレートガバナンス通信番外編 税務に関するコーポレートガバナンスの更なる充実に向けて：企業と税務当局の協働の視点から」『租税研究』第 888 号 (日本租税研究協会、2023)。
37. 田近栄治「国際化社会における租税政策－“税制と資本移動”および“租税の国際協調”をめぐって -」『日税研論集』第 18 号 (日本税務研究センター、1992)。
38. 角田伸広「移転価格に関する相互協議での議論の動向-二重課税問題の多様化」『租税研究』第 690 号 (日本租税研究協会、2007)。
39. 角田伸広「移転価格課税紛争解決手段に関するわが国の選択肢」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)。
40. 角田伸広「移転価格課税紛争解決を困難にする要因とその除去」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)。
41. 中宇根幹夫「多国間 APA へのアプローチについて」『国際税務』第 41 卷第 4

- 号（税務研究会、2021）。
42. 中田悟「国税庁の『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』に関する考察」『税大ジャーナル』第35巻第10号（2023）。
 43. 日本租税研究協会事務局「各国における移転価格法制、セーフ・ハーバー、ALPの代替的算定方法、アドバンスルーリングの活用の現状--IFA〔国際財政学会〕総会における各国の現状報告より」『租税研究』第519号（日本租税研究協会、1993）。
 44. 藤江昌嗣「日米間の移転価格問題の現状と課題」『経営學論集』第66号（1996）。
 45. 伏見俊行「開発途上国の移転価格課税に対する対応」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）。
 46. 古田秋太郎「企業グローバリゼーションと移転価格税制」『中京経営研究』第9巻第1号（1999）。
 47. 本庄資「租税条約」本庄資・川田剛編集『国際課税の理論と実務〔第3巻〕』、（税務経理協会、2020）。
 48. 本庄資「費用分担契約」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）。
 49. 本庄資「タックス・ヘイブン対策税制（外国子会社合算税制）」本庄資編著『国際租税法：概論〔第4版〕』、（大蔵財務協会、2018）。
 50. 本庄資「移転価格税制」本庄資編著『国際租税法：概論〔第4版〕』（大蔵財務協会、2018）。
 51. 本庄資「国際課税における重要な課税原則の再検討（第3回）居住ベース課税原則と源泉ベース課税原則の再検討」『租税研究』第765号（日本租税研究協会、2013）。
 52. 前田謙二「税務ガバナンス&マネジメント グローバル税務ガバナンスの向上を目指して：るべき機能・組織と人材育成（第1回）グローバル税務ガバナンスの定義や意義」『国際税務』第39巻第11号（税務研究会、2019）。
 53. 増井良啓「移転価格税制—経済的二重課税の排除を中心として」『日税研論集』第33号（日本税務研究センター、1995）。
 54. 増井良啓「電子商取引と国家間税収分配」『ジュリスト』第1117号（有斐閣、1997）。
 55. 増井良啓「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割」『GCOE ソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ』（2005）。
 56. 宮武敏夫「グローバル・トレーディング」金子宏編著「国際課税の理論と実務：移転価格と金融取引」（有斐閣、1997）。
 57. 山川博樹「日本の移転価格税制の概要」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）。
 58. 結城一政「英国の税法」税理士法人トーマツ編著『欧州主要国の税法〔第2版〕』（中央経済社、2008）。
 59. 横澤佳伸「最適方法ルール下における利益分割法の適用について－理論的根拠

- と適用可能性－」『税務大学校論叢』第 75 号（2012）。
60. 渡邊幸則「グローバル・トレーディングの APA について」金子宏編著『国際課税の理論と実務：移転価格と金融取引』（有斐閣、1997）。
- ホームページ・公表資料
 1. Australian Taxation Office, "Top 1,000 combined assurance program", (2024).
<https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/top-1000-combined-assurance-program> 2024 年 6 月 10 日閲覧。
 2. Bloomberg Tax, "States Ramp Up Transfer Pricing Audits in Search of Tax Revenue", (2023).
<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-state/states-ramp-up-transfer-pricing-audits-in-search-of-tax-revenue> 2024 年 4 月 16 日閲覧。
 3. Dassault Systèmes, "Document d'enregistrement universel 2021", (2022).
https://investor.3ds.com/system/files-encrypted/nasdaq_kms/assets/2022/04/01/4-08-51/3DS_2021_URD_31032022.pdf 2024 年 7 月 10 日閲覧。
 4. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, "Joint audits, ICAP, and the role of risk assessment", (2019).
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-tp-joint-audits.pdf> 2024 年 5 月 3 日閲覧。
 5. Ernst & Young "Brazil transfer pricing law enforceable beginning 1 January 2024", (2023).
<https://taxnews.ey.com/news/2023-1078-brazil-transfer-pricing-law-enforceable-beginning-1-january-2024> 2023 年 10 月 30 日閲覧。
 6. EUROPEAN COMMISSION, "Statistics on APA's (Advance Pricing Agreements) in the EU at the End of 2022", (2023).
https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/d96e1bc2-a820-45d6-b26d-187514bffdde_en?filename=APAs_2022_FINAL.pdf 2024 年 7 月 14 日閲覧。
 7. EUROPEAN COMMISSION, "EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM A COOPERATIVE APPROACH TO TRANSFER PRICING CONTROLS WITHIN THE EU", (2018).
https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/20c4d182-205b-41a4-99bc-a90c9c17ce13_en?filename=jtpf_26-06-2018_tp_audits.pdf 2024 年 5 月 1 日閲覧。
 8. European Commission, Statistics Explained, "Glossary:Multinational enterprise (MNE)", (2019)
[https://ec.europa.eu/Eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:Multinational_enterprise_\(MNE\)](https://ec.europa.eu/Eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:Multinational_enterprise_(MNE)) 2024 年 4 月 19 日閲覧。

9. EY 税理士法人「国際的コンプライアンス確認プログラム (ICAP) の動向－将来の二国間 APA と ICAP の関連性」(2023)。
10. EY 税理士法人「2024 年 EY 移転価格動向調査」(2024)。
https://www.ey.com/ja_jp/tax/international-tax-and-transfer-pricing-survey
2024 年 4 月 16 日閲覧。
11. EY 税理士法人「BEPS プロジェクトを踏まえた移転価格税制及び各国現地子会社等に対する課税問題に係る調査・研究事業」『平成 29 年度対日直接投資促進体制整備等調査事業』(2018)。
https://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/cfc/PDF/29fy_itakutyosa_honbun.pdf 2024 年 8 月 3 日閲覧。
12. HM Revenue & Customs “HMRC internal manual”, “INTM422030 - Transfer pricing: methodologies: Advance Pricing Agreements: types of agreement”, (2023).
<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm422030>
2023 年 10 月 29 日閲覧
13. IRS, “ANNOUNCEMENT AND REPORT CONCERNING ADVANCE PRICING AGREEMENTS”, (2024).
<https://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-24-16.pdf> 2024 年 7 月 14 日閲覧。
14. INTERNAL REVENUE SERIVCE, “MEMORANDUM FOR TREATY AND TRANSFER PRICING OPERATIONS EMPLOYEES - Interim Guidance on Review and Acceptance of Advance Pricing Agreement (APA) Submissions”, (2023).
<https://www.irs.gov/pub/foia/ig/lmsb/lbi-04-0423-0006.pdf> 2024 年 6 月 13 日閲覧。
15. KPMG 税理士法人「タックスプランニングの導入により、3 年間で数十億円の租税負担適正化を実現」『インサイト』(2018)。
<https://kpmg.com/jp/ja/home/insights/2018/10/case-tax-planning.html>
16. KPMG 税理士法人「第一の柱 (Pillar1)」『インサイト』(2022)。
<https://kpmg.com/jp/ja/home/insights/2022/08/tax-beps-01.html>
17. KPMG 税理士法人「第 27 回日本企業が進出先国で実際に経験した国際課税問題等のアンケート & ヒアリング調査結果」『令和 4 年度経済産業省 委託事業中堅・中小企業向け進出先国税制及び税務ガバナンスに係る情報提供セミナー』(2023)。
https://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/itaxseminar2022/27_questionnaireresults.pdf 2024 年 3 月 8 日閲覧。
18. Mazars, “No Swiss participation in ICAP pilot project for the time being”, “OECD’s ICAP pilot: seeking an end to double taxation and international tax disputes for multinationals”(2020).
<https://www.forvismazars.com/ch/en/insights/newsletters/swiss-tax-newsletter/archive/swiss-tax-e-newsletter-march-2020/oecd-s-icap-pilot> 2024

年 2 月 20 日閲覧

19. Microsoft Corporation, "FORM 8-K October 11, 2023", (2023),
<https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/789019/000119312523254151/d530324d8k.htm> 2023 年 11 月 8 日閲覧。
20. New York Times, "I.R.S. ASKS TOYOTA FOR TAX DATA", Feb. 5, 1983
<https://www.nytimes.com/1983/02/05/business/irs-asks-toyota-for-tax-data.html> 2023 年 8 月 14 日閲覧。
21. OECD, "OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct", (1976).
https://www.oecd.org/en/publications/2023/06/oecd-guidelines-for-multinational-enterprises-on-responsible-business-conduct_a0b49990.html 2024 年 7 月 18 日閲覧。
22. OECD, "The Taxation of Global Trading of Financial Instruments", (1998).
https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-taxation-of-global-trading-of-financial-instruments_9789264162495-en 2024 年 7 月 18 日閲覧。
23. OECD, "List of Unco-operative Tax Havens", (2000).
<https://web-archive.OECD.org/2018-06-05/79420-list-of-unco-operative-tax-havens.htm> 2024 年 5 月 25 日閲覧。
24. OECD, "Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments: Part III (Global Trading of Financial Instruments)", (2003).
<https://www.OECD.org/ctp/transfer-pricing/attributionofprofitstoapermanentestablishmentpethereleasestwofurtherdiscussiondraftsforpubliccommenton4march2003.htm> 2024 年 5 月 17 日閲覧。
25. OECD, "REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS", (2008).
<https://www.OECD.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf> 2024 年 5 月 30 日閲覧。
26. OECD, "Model Tax Convention Income and on Capital FULL VERSION (as it read on 21 November 2017)", (2019).
https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en.html 2024 年 7 月 13 日閲覧。
27. OECD, "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", (2022).
<https://www.OECD.org/tax/transfer-pricing/OECD-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> 2024 年 4 月 13 日閲覧。
28. OECD, "Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One [Overview]", (2023).

- <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/multilateral-convention-amount-a-pillar-one-overview.pdf> 2024年7月31日閲覧。
29. OECD, “*APA Statistics Reporting Framework*”, (2023).
<https://web-archive.oecd.org/2023-01-24/advance-pricing-arrangement-statistics-reporting-framework.pdf> 2024年7月18日閲覧。
30. OECD, “*Transfer Pricing Country Profiles*”, (2023).
<https://web-archive.oecd.org/temp/2023-08-02/72854-transfer-pricing-country-profiles.htm> 2024年7月13日閲覧。
31. OECD, “*JURISDICTIONS PARTICIPATING IN THE CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS STATUS – 13 SEPTEMBER 2023*”, (2023)
https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters/status_of_convention.pdf 2024年7月10日閲覧。
32. OECD, “*SIGNATORIES AND PARTIES TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING*”, (2024)
<https://www.OECD.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> 2024年3月31日閲覧。
33. OECD, “*Corporate Tax Statistics*”, (2024).
https://www.oecd.org/en/publications/corporate-tax-statistics-2024_9c27d6e8-en.html 2024年7月19日閲覧。
34. OECD Committee on Fiscal Affairs, “*Transfer Pricing and Multinational Enterprises*”, (1979).
https://read.OECD-ilibrary.org/finance-and-investment/transfer-pricing-and-multinational-enterprises_9789264167773-en#page1 2024年4月19日閲覧。
35. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “*Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10*”, (2020).
<https://www.OECD.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm> 2024年5月11日閲覧。
36. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance ACTION 5: 2015 Final Report*”, (2015).
https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report_9789264241190-en 2024年7月17日閲覧。
37. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “*Aligning Transfer*

Pricing Outcomes with Value Creation ACTIONS 8-10: 2015 Final Reports”, (2015).

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en 2024 年 7 月 17 日閱覽。

38. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *”Mandatory Disclosure Rules, Action 12: 2015 Final Report”*, (2015).
https://www.oecd.org/en/publications/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en.html 2025 年 2 月 28 日閱覽。
39. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *“Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting ACTION 13: 2015 Final Report”*, (2015).
<https://www.OECD.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm> 2023 年 11 月 8 日閱覽。
40. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *“Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective ACTION 14: 2015 Final Report”*, (2015).
https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_9789264241633-en 2024 年 7 月 13 日閱覽。
41. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *“Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties ACTION 15: 2015 Final Report”*, (2015).
https://www.oecd.org/en/publications/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en.html 2025 年 2 月 28 日閱覽。
42. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *“Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS”*, (2021).
https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en 2024 年 7 月 21 日閱覽。
43. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *“Pillar One - Amount B INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS”*, (2024).
<https://www.OECD.org/tax/beps/pillar-one-amount-b.htm> 2024 年 5 月 11 日閱覽。
44. OECD Forum on Tax Administration, *“International Compliance Assurance Programme Handbook for tax administrations and MNE groups”*, (2021).
<https://www.OECD.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-handbook-for-tax->

- administrations-and-mne-groups.pdf 2023年8月14日閲覧。
45. OECD Forum on Tax Administration, “*Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Arrangements*”, (2023).
<https://www.OECD-ilibrary.org/docserver/f0cad7f3-en.pdf?expires=1692280725&id=id&accname=guest&checksum=ACDEECFB87A99B3C2ED81CCD6EF1D2B> 2023年8月17日閲覧。
46. OECD Forum on Tax Administration, “*Tax-administrations-participating-in-ICAP-further-information.xlsx*”, (2023).
<https://www.OECD.org/tax/forum-on-tax-administration/Tax-administrations-participating-in-ICAP-further-information.xlsx> 2023年8月14日閲覧。
47. OECD Forum on Tax Administration, “*OECD Tax Certainty Day 2023*”, (2023).
<https://www.OECD.org/tax/beps/OECD-tax-certainty-day.htm> 2024年2月11日閲覧。
48. OECD Forum on Tax Administration, “*ICAP APPLICATION DATES*”, (2024).
<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/about/programmes/icap/tax-administrations-participating-in-icap-further-information.pdf> 2024年7月28日閲覧。
49. OECD Forum on Tax Administration, “*Information on Participating Tax Administrations*”, (2024).
<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/tax-administrations-participating-in-ICAP-further-information.pdf> 2024年7月2日閲覧。
50. OECD Forum on Tax Administration, “*International Compliance Assurance Programme (ICAP) Aggregated results and statistics*”, (2024).
<https://www.OECD.org/tax/administration/icap-statistics-january-2024.pdf> 2024年4月19日閲覧。
51. PwC 税理士法人「国税庁が移転価格の新施策（個別照会に係る相談と企業訪問）を公表～日本版『自主調整』の導入か？～」『移転価格ニュース』(2017)。
<https://www.pwc.com/jp/ja/knowledge/news/tax-transfer-pricing.html> 2024年6月1日閲覧。
52. UNITED NATIONS, “*Model Double Taxation Convention - between Developed and Developing Countries 2017*”, (2017),
https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf 2024年7月13日閲覧。
53. UNITED NATIONS, “*Practical manual on Transfer pricing For developing countries 2021*”, (2023).
<https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789210001052> 2024年7月13日閲覧。
54. World Bank, “*Gross domestic product 2022*”, (2022).

- https://databankfiles.worldbank.org/public/ddpext_download/GDP.pdf 2024 年 2 月 20 日閲覧。
55. アマゾナス日系商工会議所「マナウス市 - Manaus」(2023)。
<http://www.camaraam.com.br/pagina/97-%E3%83%9E%E3%83%8A%E3%82%A6%E3%82%B9%E5%B8%82> 2024 年 6 月 14 日閲覧。
 56. 外務省「海外進出日系企業拠点数調査」(2023)。
https://www.mofa.go.jp/mofaj/ecm/ec/page22_003410.html 2024 年 8 月 3 日閲覧。
 57. 外務省「特恵関税制度」(2023)。
https://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/t_kanzei/index.html 2024 年 5 月 16 日閲覧。
 58. 株式会社 IHI 「税務コンプライアンス」。
<https://www.ahi.co.jp/sustainable/governance/compliance/tax/> 2024 年 8 月 3 日閲覧。
 59. 株式会社資生堂「グローバルタックスポリシー」。
https://corp.shiseido.com/jp/sustainability/compliance/taxpolicy/global_tax_policy.html 2024 年 8 月 3 日閲覧。
 60. 株式会社全銀電子債権ネットワーク「でんさいネット」。
<https://www.densai.net/> 2024 年 5 月 25 日閲覧。
 61. 株式会社東京証券取引所「コーポレートガバナンスコード—会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために」(2021)。
<https://www.jpx.co.jp/equities/listing/cg/tvdivq0000008jdy-att/nlsgeu000005lnul.pdf> 2024 年 6 月 12 日閲覧。
 62. 株式会社ニチリン「1月 28 日の報道について」(2019)。
https://www.nichirin.co.jp/newspage/lib/20190129_239/20190129.pdf 2024 年 2 月 15 日閲覧。
 63. 株式会社ニチリン「平成 30 年 12 月期 決算短信〔日本基準〕(連結)」(2019)。
https://www.nichirin.co.jp/ir/library/report/lib/20190322_67/201804_kt_2.pdf 2024 年 2 月 15 日閲覧。
 64. 株式会社ニチリン「2023 年 12 月期 決算短信〔日本基準〕(連結)」(2024)。
https://www.nichirin.co.jp/ir/library/report/lib/20240214_278/202304_kt.pdf 2024 年 2 月 15 日閲覧。
 65. 国際課税一角塾「〈一角塾〉図解で読み解く国際租税判例 【第 27 回】『グローバル・トレーディング事件(東裁平 20.7.2) (その 1)』～租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項、OECD レポート (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments) Part III～」(2023)。
<https://profession-net.com/professionjournal/international-article-223/> 2024 年 5 月 25 日閲覧。
 66. 国税庁「事前相談及び事前確認の担当窓口」。

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/sodan/kobetsu/itenkakakuzeisei/03.htm>

2023年8月14日閲覧。

67. 国税庁「移転価格税制に関する事前確認の申出及び事前相談について」。
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/sodan/kobetsu/itenkakakuzeisei/index.htm> 2023年8月17日閲覧。
68. 国税庁「OECD 稅務長官会議 (FTA) コミュニケ・成果に係る声明等」。
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/fta/index.htm> 2024年7月10日閲覧。
69. 国税庁「ケープタウン声明 (2008年1月11日)」(2008)。
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/fta/press/200801.htm> 2024年7月10日閲覧。
70. 国税庁「FTA 声明 (2009年5月29日 パリ)」(2009)。
https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/fta/press/28_seimei.htm 2024年7月10日閲覧。
71. 国税庁「イスタンブール声明 2010年9月16日」(2010)。
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/fta/press/pdf/100916.pdf> 2024年7月10日閲覧。
72. 国税庁「FTA2012年1月ブエノスアイレス声明協力を通じた税務コンプライアンスの向上」(2012)。
https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/fta/press/pdf/20120119_fta.pdf 2024年7月10日閲覧。
73. 国税庁「第8回OECD税務長官会議(FTA)総括声明(2013年5月17日於:ロシア・モスクワ)(平成25年5月)」(2013)。
https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/fta/press/pdf/20130517_kariyaku.pdf 2024年7月10日閲覧。
74. 国税庁「OECD税務長官会議最終声明(仮訳)2014年10月24日アイルランド共和国ダブリン」(2014)。
https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/fta/press/pdf/201410_kariyaku.pdf 2024年7月10日閲覧。
75. 国税庁「第10回OECD税務長官会議コミュニケーション(2016年5月13日中華人民共和国北京)」(2016)。
https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/fta/press/pdf/20160513_kariyaku.pdf 2024年7月10日閲覧。
76. 国税庁「OECD税務長官会議第11回会合コミュニケーション(2017年9月29日ノルウェー・オスロ)」(2017)。
https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/fta/press/pdf/20170929_kariyaku.pdf 2024年7月10日閲覧。
77. 国税庁「2019年FTAサンティアゴ・コミュニケーション」(2019)。
https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/fta/press/pdf/20190328_kariyaku.pdf 2024年7月10日閲覧。

78. 国税庁「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の事務実施要領」<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/160614/index.htm> 2024年6月8日閲覧。
79. 国税庁「国際的コンプライアンス確認プログラムの新たなハンドブックの公表について」。<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/OECD/press-sonota/0021003-041.htm> 2023年11月8日閲覧。
80. 国税庁「国税庁各部の業務内容」『採用情報』。
<https://www.nta.go.jp/about/recruitment/jimukei/gyomu/index.htm> 2024年5月26日閲覧。
81. 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～」(2017)。
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/itenkakakuzeisei/pdf/ikkatsu.pdf> 2024年6月1日閲覧。
82. 国税庁「I 移転価格に関する国税庁の取組方針～移転価格文書化制度の整備を踏まえた今後の方針と取組～」(2017)。
https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/itenkakakuzeisei/pdf/takokuseki_01.pdf 2023年8月14日閲覧。
83. 国税庁「【新設】66の4(8)-2(無形資産の例示)」『令和元年6月28日付課法2-10ほか2課共同一法人税基本通達等の一部改正について(法令解釈通達)の趣旨説明』(2019)。
<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/200708/> 2024年5月11日閲覧。
84. 国税庁「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」(2022)。
<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/pdf/bessatsu.pdf> 2024年5月11日閲覧。
85. 国税庁「平成25事務年度の『相互協議の状況』について」(2014)。
https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2014/sogo_kyogi/index.htm 2024年7月18日閲覧。
86. 国税庁「平成26事務年度の『相互協議の状況』について」(2015)。
https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2015/sogo_kyogi/index.htm 2024年7月18日閲覧。
87. 国税庁「令和4事務年度の『相互協議の状況』について」(2023)。
https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2023/sogo_kyogi/sogo_kyogi.pdf 2024年7月14日閲覧。
88. 国税庁調査課「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の見直しについて」(2021)。
<https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/shinkoku/hojin/sanko/pdf/0021006-112.pdf> 2024年6月10日閲覧。
89. 国税庁東京国税局「J-CAP制度(新規性の高い形態の取引等に関する個別確認プログラム)が始まります」(2023)。

- <https://www.nta.go.jp/about/organization/tokyo/j-cap/index.htm> 2024 年 5 月 11 日閲覧。
90. 財務省「租税条約に関する資料」(2024)。
https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm 2024 年 2 月 12 日閲覧。
91. 税制調査会「昭和 61 年度の税制改正に関する答申」(1985)。
https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s6012_s61zeiseikaisei.pdf 2023 年 10 月 29 日閲覧。
92. 第 93 回国会 衆議院 決算委員会 第 6 号 昭和 55 年 11 月 20 日 (1980)。
<https://kokkai.ndl.go.jp/simple/detail?minId=109304103X00619801120&spkNum=349#s349> 2023 年 10 月 29 日閲覧。
93. 第 94 回国会 参議院 外務委員会 第 8 号 昭和 56 年 5 月 14 日 (1981)。
<https://kokkai.ndl.go.jp/simple/txt/109413968X00819810514/88> 2023 年 10 月 29 日閲覧。
94. 第 104 回国会 「租税特別措置法の一部を改正する法律」『制定法例の一覧』昭和 61 年 3 月 31 日 (1986)。
https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_housei.nsf/html/houritsu/10419860331013.htm 2024 年 4 月 14 日閲覧。
95. 武田薬品工業株式会社「平成 25 年 3 月期決算短信」(2012)。
https://assets-dam.takeda.com/raw/upload/v1662727539/legacy-dotcom/siteassets/jp/home/investors/quarterly-announcements/2012/qr2012_full_f_jp.pdf 2023 年 10 月 29 日閲覧。
96. 武田薬品工業株式会社「有価証券報告(第 138 期)」(2013)。
https://assets-dam.takeda.com/raw/upload/v1662727529/legacy-dotcom/siteassets/jp/home/investors/report/consolidated-financial-statements/asr138_jp.pdf 2023 年 10 月 29 日閲覧。
97. デロイトトーマツ税理士法人「日本企業が進出先国で実際に経験した国際課税問題等のアンケート&ヒアリング調査結果」『令和 5 年度 経済産業省 委託事業中堅・中小企業向け「進出先国税制および税務ガバナンスに係る情報提供オンラインセミナー」(2024)。
https://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/itaxseminar2023/28.questionnaireresults.pdf 2024 年 7 月 13 日閲覧。
98. デロイトトーマツ税理士法人「金融取引に関する OECD 移転価格ガイドラインの公表について - 貸付取引、債務保証委託取引、キャッシュ・ポーリング、キャプティブ等における日本企業に求められる対応」『Japan Tax Newsletter』2020 年 2 月 18 日号、(2020)。
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/jp/Documents/tax/tp/jp-tp-japan-tax-newsletter-18february2020.pdf> 2024 年 4 月 29 日閲覧。
99. トヨタ自動車株式会社「トヨタの税務ポリシー」。

https://global.toyota/pages/global_toyota/sustainability/esg/tax-policy_jp.pdf

2024年8月3日閲覧。

100. 日本経済新聞社「フジテック、1億2千万円所得隠し 大阪国税局が指摘」
2012年9月24日。

https://www.nikkei.com/article/DGZNASDG2401B_U2A920C1CC0000/

2024年6月13日閲覧。

101. 日本経済新聞社「武田薬品が71億円申告漏れ 大阪国税局が指摘」2017年7月21日。

https://www.nikkei.com/article/DGXLASDG20H94_Q7A720C1CC1000/

2023年10月28日閲覧。

102. 日本経済新聞社「ニチリンが11億円申告漏れ、海外に所得移転 大阪国税局」2023年11月29日。

<https://www.nikkei.com/nkd/company/article/?DisplayType=1&ng=DGXZQOUE153WY0V10C24A5000000/OUF28AJ70Y3A121C2000000&scode=5184&ba=1> 2023年11月29日閲覧。

103. 日本経済新聞社「ヨネックス11億円申告漏れ 移転価格巡り、東京国税局」
2024年5月23日。

<https://www.nikkei.com/article/DGXZQOUE153WY0V10C24A5000000/>

2024年6月12日閲覧

104. 日本経済新聞社「リゾート会社7億円申告漏れ 課税逃れ防止制度に抵触」
2024年2月2日。

<https://www.nikkei.com/article/DGXZQOUE028BW0S4A200C2000000/>

2024年7月13日閲覧

105. 日本経済新聞社「農林中金の不振、もう一つの誤算 外貨調達に思わぬ課税」
2024年5月24日。

<https://www.nikkei.com/article/DGXZQOUE16EFU0W4A510C2000000/>

2024年7月13日閲覧。

106. 日本経済新聞社「ルネサス、税制度に阻まれた仏企業買収 専門家に波紋」
2024年6月2日。

<https://www.nikkei.com/article/DGXZQOUC260EK0W4A220C2000000/>

2024年7月13日閲覧

107. 日産自動車株式会社「税務ガバナンスポリシー」。https://www.nissan-global.com/JP/SUSTAINABILITY/LIBRARY/ASSETS/PDF/Tax_Governance_Policy_j.pdf 2024年8月3日閲覧。

108. 日本税理士会連合会税制審議会「『租税回避について』の諮問に対する答申－平成9年度諮問に対する答申一」(1998)。

https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/business/taxcouncil/toushin_H9.pdf 2024年6月1日閲覧。

109. ファナック株式会社「当社の移転価格税制に関する報道について」(2024)。

<https://www.fanuc.co.jp/ja/profile/pr/newsrelease/2024/news20240318.html>

2024 年 4 月 11 日閲覧。

110. フジテック株式会社「一部報道に関する件」(2024)。

<https://www.fujitec.co.jp/announcement/16216> 2024 年 6 月 12 日閲覧。