

# 我が国の事前確認（APA）の現状と課題

## — 事前確認（APA）における納税者のジレンマ —

### Current Status and Issues of APA in Japan

: A taxpayer's dilemma in APA

虫 明 千 春  
Chiharu Mushiake  
佐 伯 健 司  
Kenji Saiki

#### 要 約

移転価格税制の適用に係る問題に対しては、「移転価格事務運営要領」および「事前確認の状況—— APA レポート——」から確認できるとおり、事前確認制度による解決が図られており、特にバイラテラル APA およびマルチラテラル APA の利用が強く推奨されている。本研究ノートは、事前確認制度の意義を概観したうえで、納税者の立場から事前確認の利用におけるジレンマを指摘するものである。Givati (2009) の見解における事前確認を利用することによる懸念が、納税者におけるジレンマの一要因となっているものとする。そのうえで、我が国の事前確認制度の法令による制度化を提言するものである。

キーワード：APA, 移転価格税制, 予測可能性, 法的拘束力

#### はじめに

近年、日本企業の国際化の進展を背景に、国境を超えた経済活動が活発化している。グローバル企業の多くは、国際的な二重課税のリスクおよび租税回避行為の対策措置の強化から、国際課税への関心が高いものと思われる。このような経済のグローバル化を背景とし、企業の予測可能性を確保するため、税務行政を取り巻く環境を整備する必要があるとの声が高まりつつある。税務行政の運営は、租税法律主義に基づく必要があるとされている。

租税法律主義は、租税法上における基本的な概念である。租税法律主義は憲法史的には、租税の賦課徴収は国民代表議会の定めた法律に基づかなければならないという民主主義的な要請に基づくものであるが、今日の取引社会においては、経済上の取引や意思決定の租税効果 (tax effects) について、十分な法的安定性と予測可能性を保障するものでなければならない<sup>1</sup>。租税法律主義の目的とする法的安定性と予測可能性の観点から、

事前確認制度には法的な拘束力（法制化）が必要であるとする声は少なくない<sup>2</sup>。

2005年に国税庁により発表された「事前確認の状況—— APA レポート——」には、「予測可能性の確保」が5回も記述されている。予測可能性といえは、法的安定性と一体関係にあるが、我が国における事前確認制度は、国税庁長官による事務運営指針であり、そこには法源性を有しない。いわゆる、Soft law である。そこで、現行の事前確認制度が、予測可能性を確保する手段として適切であるかを検討したい。

本研究ノートは、第1に事前確認制度における移転価格問題からの視点、第2に事前確認制度の

1 金子 宏「租税法とルール・オブ・ロー」『租税研究』第683号（日本租税研究協会、2006年9月）7頁。

2 例えば、井上博之「移転価格の事前確認制度に関する一考察——二国間の紛争処理としての機能を中心に——」『税大論叢』2001年、第36号434-437頁、濱田明子「事前確認の法的効力と紛争回避の視点——移転価格に関する事前確認について成立した相互協議の合意実施の問題から——」『税大論叢』2004年、第45号202-208頁を参照。

意義、第3に我が国および米国のバイラテラル／マルチラテラルAPAの状況、第4に事前確認制度を利用する場合における納税者のジレンマを検討し、第5において本研究の分析における私見、そして第6において今後の課題を述べる。

## 1. 移転価格問題

移転価格税制は、関連企業との取引を通じた所得の海外移転に対処し、諸外国の制度と共通の基盤に立って、適正な国際課税を実現することを本来の目的<sup>3</sup>とし、1986年の税制改正において我が国に導入された制度である。移転価格税制とは、簡潔に述べると、法人が国外関連者と取引を行うにあたり、実際の国外関連者との取引価格が独立の第三者間の取引価格（以下、「独立企業間価格」という。）と異なる価格であると判断され、我が国の課税所得が国外移転している場合において、実際の取引価格を独立企業間価格に引き直し、所得を再計算し課税する制度である<sup>4</sup>。移転価格税制の諸問題として、実質的判断基準の問題、独立企業間価格算定におけるレンジの問題、シークレットコンパラブルの問題等が挙げられる。

独立企業間価格と実際の取引価格との差額部分に課税された場合には、我が国と相手国の両方で課税されるため、国際的な二重課税が生ずることとなる。この移転価格問題における国際的な二重課税の排除および予測可能性を確保するため、近年において事前確認（Advance Pricing Arrangement：以下、「APA」という。）制度が注目されている<sup>5</sup>。

## 2. APA制度の意義

APA制度は、1987年に世界に先駆けて我が国で導入されたもの<sup>6</sup>であり、1991年に米国のIRSが米国内国歳入法手続（Internal Revenue Proce-

dure）91-22において採用を決めた後に国際的に認知されている<sup>7</sup>。またAPA制度は、独立企業間価格の算定方法を巡る私的自治の侵害といった問題への対処、さらには納税者のリスクをあらかじめ回避することを目的とし、移転価格税制が顕在化する前の対応策として、納税者と課税当局の間で事前に独立企業間価格の算定方法等を確認するために導入された制度である。

赤松（2011）は、APAの意義として「移転価格税制を解決する方法として、納税者が税務当局に申し出た独立企業間価格の算定方法等について、税務当局がその合理性を検証し確認を与えた場合には、納税者がその内容に基づき申告を行っている限り移転価格課税は行わないというAPAのニーズは、一層高まってきている。」<sup>8</sup>と述べており、移転価格税制による課税リスクを回避する手段として、納税者によるAPAの認識が高まりつつあることを示している。また、小島（2011）は「事前確認制度は紛争の予備的解決手段とも言われるが、これが立法上の措置ではなく、補償調整が修正申告あるいは更正の請求により行われることを勧奨すると、申告調整型と言われる我が国の移転価格税制においては、納税者の申告への一助と考えることは現在においても可能であろう。」<sup>9</sup>と、APA制度の位置付けを示している。

APAは、一国内の課税当局から確認をうけるユニラテラルAPA（Unilateral APA）、二国間の課税当局から確認を受けるバイラテラルAPA（Bilateral APA）、三カ国以上の課税当局から確認を受けるマルチラテラルAPA（Multilateral APA）の3種類がある。これらのAPAについて、移転価格事務運営要領および2003年から2005年までに発表された「事前確認の状況——APAレポート——」では、日本の課税当局から確認を受

3 荒巻健二「移転価格税制の創設」『昭和61年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1986年）194頁。

4 租税特別措置法第66条の4。

5 国税庁は移転価格事務運営要領1-1（32）において、事前確認を「税務署長又は国税局長が、法人が採用する最も合理的と認められる独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容等について確認を行うことをいう。」と、定義付けている。

6 国税庁「事前確認の状況——APAレポート——2004」（<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/hojin/01.pdf> 2012年8月29日現在）

7 APAの歴史については、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年3月）の「事前確認制度の概観」を参照。

8 赤松 晃『国際課税の実務と理論——グローバル・エコノミーと租税法——』（税務研究会出版局、2011年）422頁。

9 小島信子「移転価格税制における独立企業間価格の算定に係る『レンジ』の採用について」『租税資料館賞受賞論文集』第20回上巻（公益財団法人 租税資料館、2011年）224頁。一方で小島は、APA制度が納税者の自主申告におけるコンプライアンスを高めるための制度と考えることもできると述べている。

けるユニラテラル APA は関連取引を有する外国の納税者外国税務当局に課税されるリスクを回避できないことから、法的安定性を得るために日本の課税当局と外国の課税当局との間で相互協議を伴うバイラテラル APA およびマルチラテラル APA (以下、「バイラテラル／マルチラテラル APA」という。)を推奨する旨が記載されている<sup>10</sup>。

### 3. 我が国および米国におけるバイラテラル／マルチラテラル APA の状況

Givati (2009) によれば、APA が法令化されている米国において APA があまり活用されていないとするその原因について、APA を申請してから処理されるまでに相当な期間を要すること、そして APA 制度の申込金が最大50,000ドルであり、専門家等に支払わなければならない著しい経費が必要になることを要因としてあげている<sup>11</sup>。確かに、米国における APA に係る直接的コストは、考慮されるべき問題の一つである。米国では制度上における手数料が高額であるが、我が国では、新規申請手数料、更新料、および修正料は不要であるため、必要な直接的コストは、納税者の任意による専門家の採用のためのコストのみであ

10 移転価格事務運営要領第5章事前確認手続(事前確認に係る相互協議) 5-12(1)においては、「局担当課は、確認申出法人が事前確認について相互協議の申立てを行っていない場合には、二重課税を回避し、予測可能性を確保する観点から、当該確認申出法人がどのような申出を行うかについて適切に判断できるよう必要な情報の提供等を行い、当該確認申出法人が相互協議を伴う事前確認を受ける意向であると確認された場合には、相互協議の申立てを行うよう勧奨しようとする。」、また「事前確認の状況—APA レポート—2004」の「2. 事前確認とは」においては、「ユニ APA は、日本国内において納税者が税務当局に独立企業間価格の算定方法等について確認を求めるものです。したがって、この場合は関連取引を有する外国の納税者が外国税務当局に課税されるリスクを回避できません。MAP/APA は、独立企業間価格の算定方法等について、当該取引の当事者を所轄する税務当局間で相互協議を行い、移転価格課税についての予測可能性を確保すると同時に二重課税のリスクを回避することを目的とします。MAP/APA では納税者に双方(又は多国間)の税務当局から法的安定性を得ることができるため、日本を含む多くの国で MAP/APA を推奨しています。」とある。なお、国税庁相互協議室が2003年から2005年に発表している「事前確認の状況—APA レポート—」においては、バイラテラル／マルチラテラル APA を、OECD 表記に合わせ Mutual Agreement Procedures (相互協議手続) : MAP/APA」と総称していることに留意する。

11 Yehonatan Givati (2009), Resolving legal uncertainty: The unfulfilled promise of advance tax rulings, 29 VIRGINIA TAX REVIEW, pp.32

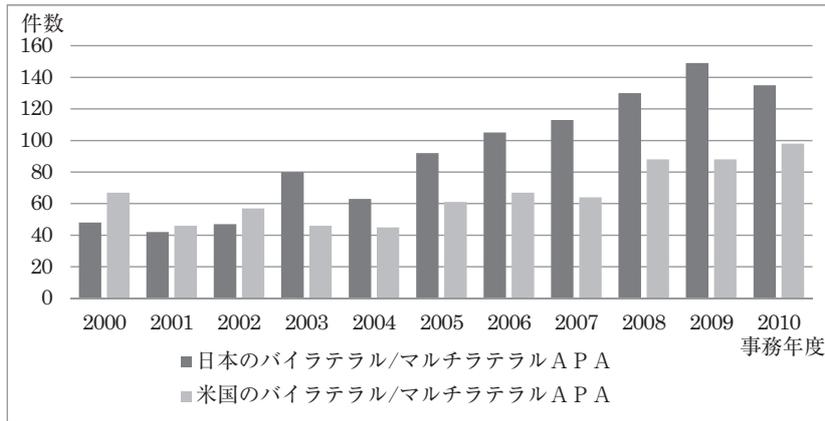
る。

図1は、日本および米国のバイラテラル／マルチラテラル APA の発生件数を事務年度別に比較したものであるが、2003年から、日本のバイラテラル／マルチラテラル APA が米国のバイラテラル／マルチラテラル APA の発生件数を大きく上回る結果となっていることが確認できる<sup>12</sup>。近年において日本では、APA の発生件数が増加していることから、APA のニーズが高まりつつあり、かつバイラテラル／マルチラテラル APA の利用は米国よりも活発化していると言える。また、図2は、日本および米国のバイラテラル／マルチラテラル APA の処理件数を事務年度別に比較したものであり、米国のバイラテラル／マルチラテラル APA の処理件数は、2002年をピークとし、処理件数にばらつきがある。

図3は、日本および米国のバイラテラル／マルチラテラル APA の平均処理期間を事務年度別に比較したものである。図1の日本および米国のバイラテラル／マルチラテラル APA の発生件数の推移では、日本のバイラテラル／マルチラテラル APA の発生件数が米国を上回っていたが、図3の平均処理期間においては、米国の方が日本よりも長期間を有していることが確認できる。日本の平均処理期間が概ね2年間であるのに対し、米国の平均処理期間は概ね3年間から4年間である。バイラテラル／マルチラテラル APA の発生件数が、2003年以降において米国は日本の約三分の二の発生件数であるにも関わらず、米国の平均処理期間が日本よりも1年から2年ほど上回っていることから、米国における APA の処理の迅速化が、今後の重要な課題となるものと思われる。

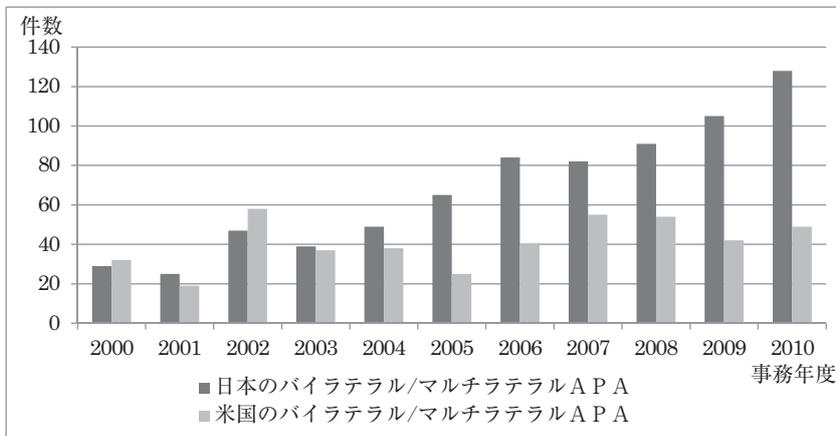
12 国税庁相互協議室長の猪野 茂氏(2010年当時)によれば、我が国と米国とではカウントの仕方が違うのではないかとの指摘がある。

図1 日本および米国のバイラテラル/マルチラテラル APA の発生件数の推移



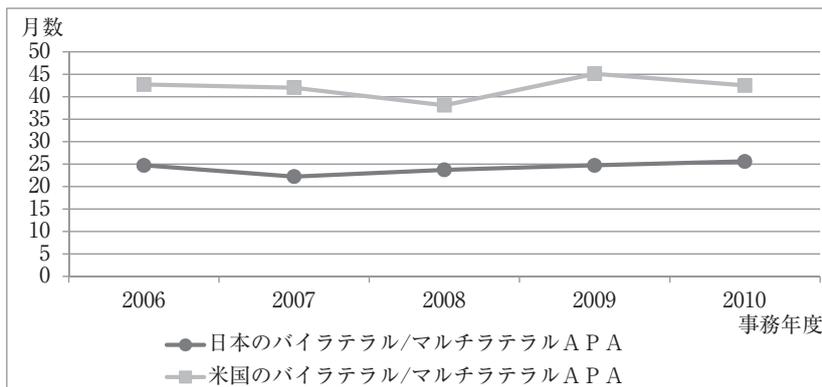
出所：国税庁『事前確認の現状—APA レポート—』2001-2011, IRS, Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements, 2001-2011のデータを基に筆者作成。

図2 日本および米国のバイラテラル/マルチラテラル APA の処理件数の推移



出所：国税庁『事前確認の現状—APA レポート—』2001-2011, IRS, Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements, 2001-2011のデータを基に筆者作成。

図3 日本および米国のバイラテラル/マルチラテラル APA の平均処理期間<sup>13</sup>



出所：国税庁『事前確認の現状—APA レポート—』2007-2011, IRS, Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements, 2007-2011のデータを基に筆者作成。

13 『事前確認の状況—APA レポート—』における2007年以前の日本のバイラテラル/マルチラテラル APA の平均処理期間は、「概ね2年弱または2年程度」という曖昧な記述となっているため、猪野 茂「相互協議を伴う事前確認の状況について」(租税研究, 2010年) 235・236頁から2006年および2007年のデータを使用した。

#### 4. APA 制度における納税者のジレンマ

井上(2001)は納税者の見地からの短所として、「移転価格に係る他の紛争解決方法に比して、必ずしも時間やコストが軽減されるものではない。調査よりも詳細で煩雑な情報が必要となる場合があり、そのために余分な時間やコストがかかる危険性がある。」<sup>14</sup>と述べている。しかし、実際に納税者の見地からの短所は時間やコストだけではなく、多面的なデメリットが想定される。

Givati(2009)は、IRSが納税者の移転価格を調査する確率は低いが、APA制度を申請することで、課税当局が移転価格を確実に調査することになることを納税者が懸念していると指摘している<sup>15</sup>。1995年に行なわれた日本企業および在米日系企業を対象とした移転価格税制に関するアンケート調査によると、APAの利用を予定している理由および利用しない理由について、次のような結果が得られている<sup>16</sup>。やや古いデータではあるが、アンケートが行なわれた結果、日本企業においては、APA利用のコスト面が重視され、在米日系企業においては、ベネフィット面が重要視されているようであると報告されている。Givati(2009)の課税当局が移転価格を確実に調査することになることを懸念しているという指摘は、先に掲げたアンケート調査の質問項目における「SQ2.利用しない理由」の「SQ2.6.税務当局によって取引価格が拘束されて価格決定の自由が損なわれる(日本企業22%,在米日系企業27%)」と「SQ2.7.課税当局が詳細に調査するので、将来の移転価格設定の裁量の余地が狭まる(日本企業9%,在米日系企業27%)」に精通しているものと考えられる<sup>17</sup>。

つまり、課税当局は、移転価格についての予測可能性の確保および二重課税のリスクを回避する観点から、バイラテラル/マルチラテラルAPAの利用を推奨しているが、納税者の立場からは、課税当局の調査が介入することで、課税当局の裁量により取引価格が拘束され、将来において同様に取引価格が決定されるのではないかという不安が少なからず生じているものと思われる。APAは納税者の自主的な申出に基づくものであるた

め、申出を検討する際にAPAを利用しない場合には、移転価格係争が行なわれた際に不利に取り扱われるのではないかと、対してAPAを利用しようとする場合には、課税当局側の判断による取引価格を拘束されてしまうのではないかとというジレンマが、納税者に生じているものと思われる。

そもそも、取引価格が拘束されるのは、課税当局が調査した後の価格に対するものであり、納税者が提示した価格に対してではない。しかも、米国のAPA制度は国内法立法措置を伴うAgreementであるのに対し、我が国のAPA制度はSoft lawである。米国のAPA制度が納税者と課税当局との「契約」であるのに対し、我が国のAPA制度は納税者と課税当局との「事実上の確認」という位置付けであるため、我が国のAPA制度には米国のような法的拘束力がない。ゆえに、移転価格税制の発生を未然に防ぐために納税者が税務当局に対し移転価格の妥当性を立証する有効な制度であるとされているものの、我が国のAPA制度が、法的拘束力のない事実上の確認という位置付けである以上は、更正処分等による所得再計算が行われる可能性は十分に考えられる。

#### 5. 本研究の分析における私見

我が国のAPAは、納税者と課税当局との確認であり、APAを利用した場合には、信義則により調査を行わないとする課税当局側の「縛り」および「義務」としたうえで、拘束力を認めていると考えるのが現状であろう。本研究ノートの分析における私見は、APAが法的拘束力のない事実上の確認であることから、更正処分等による所得再計算が行われる可能性があること、さらにはAPAを利用することが必ずしも予測可能性の確保に繋がると言いきることができないと考える点である。

APA制度が世界に先駆けて我が国で導入されたものであるものの、国際的な見地から我が国のAPA制度は、現状において成熟している段階にあるとは言い難い。また我が国のAPA制度が、納税者と課税当局との間に法的拘束力のある契約形式になっていないため、必ずしも租税上のリスクを回避することができるものではないことから、納税者に対する予測可能性および法的安定性が高いとも言い難い。ゆえに、APA制度を法令化することで、納税者の予測可能性は現状よりも

14 井上博之・前掲注(2)359頁。

15 Yehonatan Givati(2009), pp.33

16 小林 威『移転価格税制の理論・実証研究』(多賀出版,1998年)291-293頁。

17 日本企業N=92,在米日系企業N=60。

高くなるものと思われる。しかし、単に法制度を導入すれば良いというものではない。納税者のジレンマを考慮したうえで、我が国のAPA制度を法令化する必要があるものとする。

## 6. 今後の課題

昨今、移転価格税制の課税上の問題として、有形資産の取引からロイヤリティおよび無形資産の取引へと重点がシフトしている。法人が国外関連者との間で共同研究開発を行う場合に、法人が負担する研究開発費に見合う無形資産が国内に留まるか、海外に移転するかが税務上において重要となる。なお、移転価格税制上においては、無形資産の範囲、帰属、評価が問題点として挙げられる。研究開発は莫大な費用および高いリスクを伴うため、事前に費用とリスクをシェアする契約を明確に行うことが重要であると考えられている。国際間における共同研究開発活動を行ううえで、予測便益割合によって研究開発費を分担する取り決めを「費用分担契約」といい、近年では、移転価格税制の執行上の観点から、無形資産の研究開発における費用分担契約の締結が注目されつつある。

APAを行うにあたり、納税者が自らデータを準備する必要があることから、APAを活用することは、移転価格税制のリスク回避の有用性は高いと言える。今後は、無形資産の研究開発を背景とした移転価格税制のリスク回避の観点から、費用分担契約の活用を検討する必要性があると考えられる。

## おわりに

本研究ノートではAPA制度の意義を考察したうえで、納税者が抱えるであろうジレンマを分析し、APA制度を法令化することを提案した。現在、我が国でAPA制度がSoft lawとして存在する理由として考えられるのは、急速に進む国際経済に対して立法的対応では時間を要し制度が追いつかないことが一要因であると推測される。

紙幅の関係上、我が国および米国におけるバイラテラル／マルチラテラルAPAの状況において、バイラテラル／マルチラテラルAPAの発生件数、処理件数および平均処理期間しか論ずることができなかったが、APA制度を検討するうえで繰越件数や対象取引等についても触れる必要があったであろう。

## 参考文献

- 赤松 晃『国際課税の実務と理論—グローバル・エコノミーと租税法—』（税務研究会出版局、2011年）
- 荒巻健二「移転価格税制の創設」『昭和61年 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1986年）
- 居波邦泰「移転価格事案の訴訟に係る対処等の検討—米国の判例等を踏まえて—」『税大論叢』2007年、第54号
- 井上博之「移転価格の事前確認制度に関する一考察—二国間の紛争処理としての機能を中心に—」『税大論叢』2001年、第36号
- 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年3月）
- 飯守一文「移転価格税制を巡る諸問題—コンプライアンスと納税者負担の観点から—」『租税研究』第734号（日本租税研究協会、2010年12月）
- 金子 宏「租税法とルール・オブ・ロー」『租税研究』第683号（日本租税研究協会、2006年9月）
- 神山弘行「事前照会制度に関する制度的課題《研究ノート》」（RIETI Discussion Paper Series 10-J-036、2010年）
- 小島信子「移転価格税制における独立企業間価格の算定に係る『レンジ』の採用について」『租税資料館賞受賞論文集』第20回上巻（公益財団法人 租税資料館、2011年）
- 小林 威『移転価格税制の理論・実証研究』（多賀出版、1998年）
- 高橋秀至「移転価格税制の予測可能性と租税実体法整備の必要性—知的財産の独立企業間価格算定方法を中心として—」（長崎県立大学経済学部論集第43巻第4号、2010年）
- 濱田明子「事前確認の法的効力と紛争回避の視点—移転価格に関する事前確認について成立した相互協議の合意実施の問題から—」『税大論叢』2004年、第45号
- 羽床正秀「無形資産と費用分担契約について」『国際税務』第26巻第10号（国際税務研究会、2006年10月）
- 山川博樹『移転価格税制—二国間事前確認と無形資産に係る実務上の論点を中止に—』（税務研究会出版局、2007年）
- 吉川保弘「事前確認制度の現状と課題—相互協議申立の濫用と補償調整処理を中心として—」『税大論叢』2006年、第50号