

## 移転価格問題の処理策としてのAPA

メタデータ	言語: jpn 出版者: 明治大学大学院 公開日: 2013-05-23 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 江波戸, 順史 メールアドレス: 所属:
URL	<a href="http://hdl.handle.net/10291/14744">http://hdl.handle.net/10291/14744</a>

# 移転価格問題の処理策としての APA

## APA as A Way to Resolve Transfer Pricing Issues

博士後期課程 経済学専攻 2000年入学

江波戸 順 史

EBATO, junji

### 【論文要旨】

本稿は、移転価格に関して税務当局と企業が事前に協議する APA (Advance Pricing Agreement) に関して考察している。

I では、APA と移転価格税制の移転価格問題を処理する時点に注目して、APA の有用性を検討している。APA では移転価格に関して税務当局と企業が事前に協議するため、移転価格の決定を境界線にすると、APA は移転価格問題を「事前」に処理することができる。

II では、APA の仕組みを概観している。まず、OECD、アメリカ合衆国、日本の APA の定義を踏まえた上で、APA とは何かを考察している。次に、各国の APA 導入状況及び APA に係る手続きを概説している。そして、APA を国内 APA、二国間 APA、多国間 APA に区分して、それぞれを評価している。

III では、日米における APA の利用状況を概観している。APA の利用状況を見ると、日米両国において、その利用数は年々増加している。

IV では、APA の問題点を指摘し、その改革案を模索している。APA の問題として、APA の選択に関する問題と APA に係る守秘義務の問題を取り上げている。

【キーワード】 APA, 移転価格税制, 移転価格問題の処理策, 相互協議, 事前

はじめに

I. APA の有用性

II. APA の概要

1. 定義から見た APA

2. APA の導入と手続き

3. APA の類型と評価

### Ⅲ. APA の利用状況

1. アメリカ合衆国の場合
2. 日本の場合

### Ⅳ. APA の問題点と改革案

1. APA の問題点
2. APA の改革案

おわりに

## はじめに

1968年にアメリカ合衆国で基本三法（独立価格比準法，再販売価格基準法，原価基準法）が明確に規定されてから今年で46年になる。この間経済社会は多様に変化し，それに伴い企業活動も多様化した。こうした中，移転価格問題も以前以上に複雑化したため，これに即応した移転価格問題の処理策の発見が必要とされた。

1968年当初は，有形資産に係る移転価格問題が中心であったために，基本三法は十分にその役割を果たした。しかし，1980年代に入ると，無形資産に係る移転価格問題が注目を浴びようになり，処理策として基本三法だけでは不十分となり，その他の処理策の発見が急がれた。1988年には，無形資産に係る移転価格問題の新たな処理策を提唱した白書が財務省から発行された。この中で注目された処理策は利益概念を用いた独立企業間価格の算定方法であった。今日でも，アメリカ合衆国では利益概念を用いた利益比準法が移転価格問題の処理策として中心的な役割を果たしている。

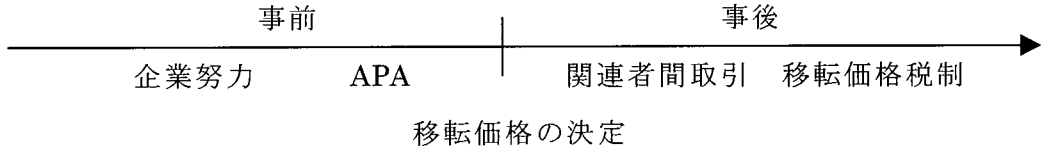
しかし，経済社会は常に変化し続けている。今日の経済社会を見ると，インターネットやITが経済社会になくてはならないものになった。このような経済社会の中では，1980年代よりもさらに深刻な無形資産に係る移転価格問題が発生する危険性が潜在している。このような状況下で，現在，APA（Advance Pricing Agreement）が移転価格問題の有効な処理策として注目されている。APAは，企業が決定する移転価格に関して税務当局と企業が事前に協議するもので，移転価格問題を事前に処理するために有効であると期待されている。

そこで，本稿では，こうした状況を鑑み，APAに関して考察する。まず，移転価格税制と比較して，APAの有用性を検討する。次に，APAを概説し，データを用いて日米のAPAの現在の利用状況を確認する。そして最後に，APAがさらに有効に利用されるためにAPAが抱える問題点を指摘し，その改革案を模索する。

## I. APA の有用性

移転価格税制が移転価格問題を処理する時点に注目すると，移転価格税制は「事後」に移転価格問題を処理することがわかる。図-1は，移転価格の決定を境に，移転価格問題の処理に関して

図-1 移転価格問題の処理の時点



「事前」と「事後」が存在することを表している。この図-1によると、関連者間取引と移転価格税制は移転価格決定後の「事後」に含まれる。移転価格税制は関連者間取引に係る移転価格を規制対象とするため、移転価格問題が発生した場合には、移転価格税制は関連者間取引の結果を見てから移転価格問題を「事後」に処理することになる。

企業は移転価格を決定する際に多くの企業努力をする。企業は利潤を最大化するために努力するであろう。また、企業は関連者間取引を通じて他の競争相手よりも優位な立場であろうと努力するであろう。そして、こうした努力は移転価格という形で表れる。そのため、移転価格税制が規制対象とする移転価格は、企業にとっては、関連者間取引を念頭に置いた企業努力の結果である。

移転価格税制はこのような移転価格を規制対象とするために、移転価格に関する税務当局と企業の見解が異なってしまう。企業にとっては企業努力の結果である移転価格も税務当局にとっては租税回避の手段でしかない。移転価格税制が移転価格問題を「事後」に処理する限り、この問題は解決されることはないであろう。

それに対して、後述するAPAでは移転価格に関して企業と税務当局が「事前」に協議する。このことにより、まず、移転価格に関する税務当局と企業の見解の相違は解消されるであろう。というのは、図-1に見られるように、APAは移転価格決定前の「事前」に行われるため、企業は移転価格の目的等に関して税務当局に説明し、移転価格が企業努力の結果であることを明確にすることができる。その一方で、税務当局も企業によるその説明を聞くことにより、移転価格が租税回避を目的としたものではないことを確認することができる。

また、APAを通じて移転価格に関して「事前」に協議することにより、これまで明確ではなかった移転価格の規制の基準を企業が知る機会が生まれる。これまで、非関連者間取引であれば設定したであろう価格—独立企業間価格—を基準に移転価格が規制されたが、その基準が必ずしも明確ではなく、そのことが税務当局と企業の間で軋轢を作り出していた。しかし、APAを通じて移転価格に関して税務当局と企業が協議した場合には、これまで明確ではなかった移転価格の規制の基準が明確にされ、企業はその基準に従い移転価格税制の規制の対象にならない移転価格を決定することが可能になる。

## II. APAの概要

### 1. 定義から見たAPA

APA (Advance Pricing Agreement) とは、OECDの定義に従うと、「関連者間取引について、

その取引を行う前に、一定の定められた期間における取引に関する価格を決定する目的で、適切な基準(例えば、方法、比較対象取引及びその適切な調整、将来のできごとについての重要な前提等)を決定する取決め」である<sup>1</sup>。一方、アメリカ合衆国の歳入手続には、APAは「同一の利害関係者によって直接又は間接に所有又は支配されている二以上の組織体、営業体又は事業体の間における所得、所得控除、税額控除、その他の租税の減免の配分に適用される移転価格算定方法に関するIRSと納税者の間の合意」であると記載されている<sup>2</sup>。さらに、日本の国税庁が発表した『事前確認の状況』の中では「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」と定義されている<sup>3</sup>。

ここで、上記の3つの定義を比べてみると、OECD、アメリカ合衆国、日本の各定義の間に若干のニュアンスの相違があることがわかる。まず、OECDの定義によると、APAは、取引を行う前に適切な基準に従い適切な移転価格を算定する「取決め」である。次に、アメリカ合衆国の定義によると、APAは、移転価格算定方法に関するIRSと納税者との間の「合意」である。そして、日本の定義によると、APAは、企業が申請した合理性のある独立企業間価格の算定方法等に関して税務当局が行う「確認」である。

このように各定義のニュアンスが異なるのは、その力点が異なるからである。OECDの定義では、APAは「取決め」であり、APAを通じて適切な移転価格を算定することに力点が置かれている。アメリカ合衆国の定義では、APAは「合意」であり、APAにより移転価格算定方法に関して税務当局と企業の双方が合意することに力点が置かれている。そして、日本の定義では、APAは「確認」であり、企業による独立企業間価格の算定方法等を税務当局が確認することに力点が置かれている。

そのため、この定義による限り、APAを利用することで、OECDの場合は、国際機関の立場から、APAを通じて適切な移転価格を算定し、さらには移転価格問題の派生的な問題である経済的二重課税問題を処理することができる。他方、アメリカ合衆国の場合は、APAを通じて税務当局と企業が移転価格に関して事前に合意することで、移転価格問題が事後に発生する危険性は取除かれる<sup>4</sup>。しかし、日本の場合は、独立企業間価格の算定方法を確認するためだけにAPAが利用されるので、移転価格問題が事後に発生する可能性がある<sup>5</sup>。

## 2. APAの導入と手続き

### (1) APAの導入

APAは、アメリカ合衆国に先駆けて日本において1987年に導入された。アメリカ合衆国でAPAが導入されたのは1991年であり、現在ではAPAの先進国であるアメリカ合衆国も導入当初は日本のAPAを参考にその整備に努めたと言われる<sup>6</sup>。

では、なぜAPAの導入が必要とされたのか<sup>7</sup>。APAの導入理由は、移転価格の算定において不確実性が存在するからである。移転価格の算定は、税務基準に定める方法を企業が遵守しても、税

務調査を回避できる確実性はない。また、どの移転価格の算定方法が適切であり、移転価格税制の対象とならない移転価格を算定することができるかは必ずしも明確ではない。そこで、税務当局と企業との間で、移転価格の算定方法等について事前に協議し、移転価格に関する確実性を高めるために APA は導入された。このことにより、移転価格税制の適用を受けるか否かに関する企業の予測可能性が確保され、移転価格税制の適正で円滑な執行を図ることができる<sup>8</sup>と期待される。

今日、このような APA の導入は世界的な広がりを見せている<sup>9</sup>。1991年にアメリカ合衆国が APA を導入してからその導入が加速的に進んだようである。1994年にカナダとニュージーランドが APA を導入し、その翌年にオーストラリアとメキシコが導入した。そして、その後、APA の導入は1996年に韓国、1997年にブラジル、1998年に中国と続き、1999年にはイギリス、フランス、オランダのヨーロッパの3国が APA を導入し、その3国から1年遅れてドイツが APA を導入した。このような世界的な動きは、もちろん移転価格問題の処理策として APA が有用であると世界各国が認めた証拠であろう。

## (2) APA の手続き

APA では、次の手続きにより、税務当局と企業との間で、移転価格の算定方法等に関する合意が達成される。この手続きに関しては日米両国の間に大きな相違はない。まず、APA の申請者が移転価格の算定方法に関する資料を税務当局に提出する。次に、税務当局は提出された資料を分析し、申請内容を評価する。そして、この分析及び評価の後、APA の申請が認められると、税務当局と企業との間で、移転価格の算定方法等について合意が達成される。

APA の法的効果に関しては、アメリカ合衆国の歳入規則には、「APA は納税義務者と IRS との間の拘束力を有する契約である」と規定され、企業が APA を遵守する限り、調査により要件が満たされていないことが判明しない場合を除き IRS は異議を唱えないこと、合意文書で明記された場合を除き APA 及びそれに関連する事実関係以外の事項は、APA が対象としない課税年度等に関連する司法行政手続の証拠とはされないことが明記されている<sup>10</sup>。一方、日本の場合は、特に APA の法的効果を明記した規則などは見当たらない。

しかし、日本の APA に関する最近のトピックとして、平成13年6月に「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」が公表されたことがある。この中では、これまで明確にされなかった①移転価格に係る調査の方針、②調査に当たり配慮する事項、③調査時に検査を行う書類等、④各種取引における調査上の留意事項といった事項が明確にされた<sup>11</sup>。このように APA 関連事項が明確にされたことは、APA に対する信頼性を高め、さらには法的効果に匹敵する効果を APA に付与すると期待できる。また、このことにより、これまで以上に APA の利用増加が予想され、さらに APA の利用増加は移転価格問題の早期解決にもつながると期待される。

### 3. APA の類型とその評価

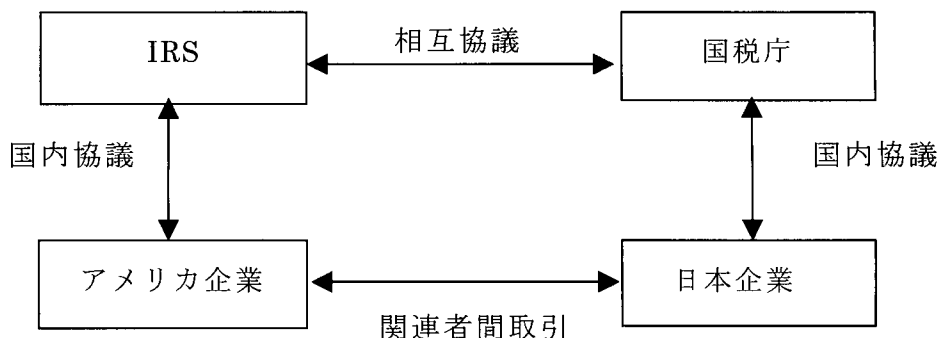
#### (1) APA の類型

APA は、移転価格問題に関わる関連者との協議の形式により 3 つの類型に区分することができる。その類型が「国内 APA」「二国間 APA」「多国間 APA」である。国内 APA は税務当局と企業との間で移転価格に関する協議が国内だけで行われる。二国間 APA は自国と相手国の税務当局と企業を加えて二国間で行われる。そして、多国間 APA は関係各国の税務当局と関係者全てを加えて多国間で行われる。

図-2 は日米間の APA の仕組みを簡略的に図示したものである。この図-2 を用いて国内 APA、二国間 APA、多国間 APA の仕組みを具体的に見ると、国内 APA による場合には、アメリカ合衆国では IRS とアメリカ企業との間で協議が行われ、日本では国税庁と日本企業との間で協議が行われる。二国間 APA による場合には、日米間取引を想定すると、IRS、アメリカ企業、国税庁、日本企業の 4 者が協議に関わることになる。そして、多国間 APA による場合には、日米の税務当局と企業の他にその他の関係各国の税務当局と関連企業が協議に加わることになる。

この図-2 でポイントは相互協議である。相互協議は、租税条約に適合しない課税問題を解決するために、両締約国の権限ある当局が互いに行う協議である。この相互協議により、移転価格問題の国際的な拡大は未然に防がれることになる。もし、企業が国内 APA を選択した場合には、移転価格問題の協議は国内だけで行われ、相互協議は行われない。この場合、決定された移転価格は国内だけで承認され、相手国の税務当局—この場合は IRS—がその移転価格を承認するか否かは分からない。そしてまた、国内 APA を通じて決定された移転価格を相手国の税務当局が承認しなかった場合には、経済的二重課税が発生する可能性がある。他方、企業が二国間 APA 及び多国間 APA を選択した場合には、相互協議が必然的に行われるので、移転価格の協議は自国と相手国の税務当局と企業との間、あるいは全ての関係者との間で行われ、このことは移転価格問題の国際的な拡大や経済的二重課税の発生の危険性を取除くことになる。

図-2 APA の仕組み



## (2) APA の評価

今日、移転価格問題の処理策として APA が注目されている。OECD はその有用性に期待し、APA を高く評価している。OECD が公表した移転価格に関するガイドラインでは、APA を以下の点で評価している<sup>12</sup>。

- ① 国際取引における税務当局における税務上の取扱いについて予想可能性を高め、不確実性を除去することによって、納税義務者<sup>13</sup>を支援することができる。
- ② 税務当局と納税義務者の双方に対して、非対立的な雰囲気と環境の下で相談し協力する機会を提供する。
- ③ 納税義務者と税務当局の双方にとって、移転価格の大規模事案の調査及び訴訟について生ずるコストと時間の浪費を避けることができる。
- ④ 二国間及び多国間 APA は、締約国のすべてが参加することにより、法律的及び経済的二重課税又は非課税が発生する可能性を実質的に減少させ又は排除する。
- ⑤ APA の交渉が協力的な態度で行われることに加え、情報の開示等の観点から見ても、多国籍企業の複雑な国際取引についての知識を税務当局が獲得することに役立つ。

このように、OECD は APA を高く評価し、その積極的な利用を推奨している。しかし、その一方で、国内 APA に関してはその評価は低い<sup>14</sup>。国内 APA は移転価格に関する協議の場が国内に限られるため、移転価格問題に付随する経済的二重課税の問題を処理することは不可能である。そのため、OECD が APA に期待する機能を国内 APA は十分に果すことができない。国際機関である OECD は移転価格問題の国内的処理だけでなく国際的処理をも APA に期待している。このことから、OECD は APA を利用する際には、相互協議を前提とした二国間 APA 及び多国間 APA を推奨している<sup>15</sup>。

日本の国税庁も APA を高く評価し、その利用が移転価格課税に関する企業の予測可能性を確保し、移転価格税制の適正、円滑な執行につながると期待している<sup>16</sup>。さらには、日本の場合も、国内 APA よりも二国間 APA 及び多国間 APA を推奨し、その利用による移転価格課税に関する企業の予測可能性の確保と同時に二重課税の危険性の回避を期待している<sup>17</sup>。また、アメリカ合衆国の歳入手続でも、相互協議が可能である限り、二国間 APA あるいは多国間 APA が望ましいと強く表明されている<sup>18</sup>。さらに他には、APA はタックスコンプライアンスの観点からも高く評価されたり<sup>19</sup>、「APA は移転価格問題を処理する唯一の方法である」と称されたりする<sup>20</sup>。

## III. APA の利用状況

### 1. アメリカ合衆国の場合

表-1 は、アメリカ合衆国における APA の過去 5 年間の利用状況を示したものである。この表からわかるように、最近では APA の利用が増加傾向にある。まず、APA 申請数を見ると、1998 年に 67 件であった APA 申請数が 2002 年には 107 件にまで増加している。APA 締結数も順調に増

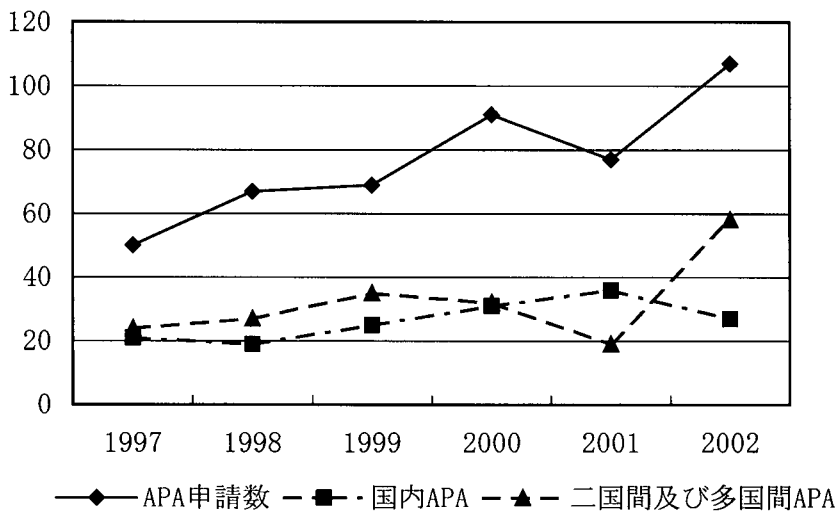


表-1 アメリカ合衆国における APA の利用状況

	1998	1999	2000	2001	2002
APA 申請数	67	69	91	77	107
APA 締結数	46	60	63	55	85
国内 APA	19	25	31	36	27
二国間 APA	27	32	30	19	58
多国間 APA		3	2		

(出所) 羽床正秀「IRS(米国内国歳入庁)のAPAに関する年次報告書」  
『国際税務』Vol. 23 No.5 より抜粋。

グラフ-1 APA 申請数と締結数



(出所) 表-1 のデータより作成。

加し、1998年に46件であった APA 締結数が2002年には85件にまで増加している。

また、APA の締結数の内訳を見ると、1998年には国内 APA と二国間 APA の締結数はそれぞれ19件と27件であった。近年は、国内 APA も二国間 APA も共に増加傾向にはあるが、国内 APA に比べ二国間 APA の増加が顕著である。このことはグラフ-1を見るとより明確になる。二国間 APA 締結数は2000年と2001年に国内 APA 締結数を下回るが、それ以外は一貫して二国間 APA 締結数が国内 APA 締結数を上回っている。特に最近では二国間 APA 締結数の増加が顕著であり、2002年には二国間 APA の締結数は58件にまで増加し、その数は国内 APA の締結数の2倍に及ぶ。

これらのデータは、APA の必要性が年々高まっていることを示唆する。二国間 APA の申請数および締結数の顕著な増加を見ると、特に、二国間 APA の必要性が高まっていることがわかる。しかし、その一方で、多国間 APA では移転価格問題に関係する全ての国が関与するために、当然

のことながらその締結数は少ない。多国間APAの最近の締結状況を見ると、1999年に3件、2000年に2件が締結されただけである。このことはいかに移転価格に関する意見の統一が難しいかを示唆する。

## 2. 日本の場合

表-2は、日本におけるAPAの過去5年間の利用状況を示している<sup>21</sup>。表-2に見られるように、日本においてもAPAの利用は増加傾向にある。まず、APAの発生件数を見ると、1998年のAPA発生件数は13件であったが、2002年には47件にまで増加している。また、APA処理件数も1998年には13件であったが、2002年には47件にまで増加している。このデータの結果は移転価格問題を処理する際のAPAの有用性が企業に認識された表れであろう。

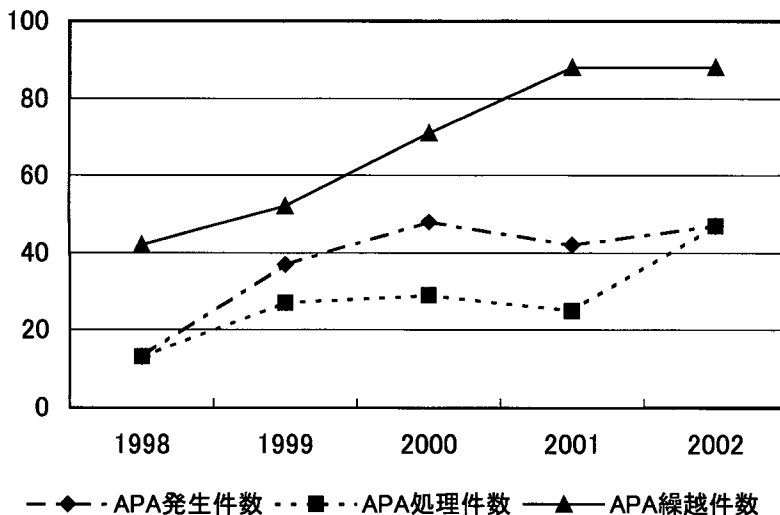
しかし、その一方で、残念なことには、APA繰越件数が年々増加しており、1998年に42件であったAPA繰越件数は2002年には88件にまで増加している。この結果は未だに移転価格問題の処理が簡単ではないことの表れであろう。

表-2 日本におけるAPAの利用状況

	1998	1999	2000	2001	2002
APA発生件数	13	37	48	42	47
APA処理件数	13	27	29	25	47
APA繰越件数	42	52	71	88	88

(出所) 国税庁ホームページ, <http://www.nta.go.jp> より作成。

グラフ-2 APAの発生件数、処理件数、繰越件数



(出所) 表-2のデータより作成。

## IV. APA の問題点と改革案

### (1) APA の問題点

以上のように、近年移転価格問題の有用な処理策として注目される APA であるが、その APA にも問題がないわけではない。APA には、上述した通り、国内 APA、二国間 APA、多国間 APA の 3 種類がある。そのため、どの APA を利用するかにより、移転価格問題の処理の程度が異なってくる。また、移転価格問題を事前に処理するために、APA では企業に対して多くの企業情報の提出が求められるが、そのような移転価格に関する企業情報の中には企業秘密である情報も含まれる可能性が高い。このような点に注目し、ここでは APA に関する 2 つの問題を取り上げる<sup>22</sup>。

1 つは APA の選択に関する問題である。APA は、関連者間の国際取引に係る移転価格の決定に関する企業の確実性を高めることを目的とするが、国内 APA が利用された場合には、国内の税務当局と企業が移転価格に関して協議するだけで相手国の税務当局と関連企業は関係しないため、移転価格問題が生じる可能性は十分に潜在している。国内 APA を通じて、国内だけで移転価格に関して合意が成立したとしても、相手国がその移転価格を適当と認めない場合には、その移転価格は税務上不適当な価格として取り扱われ、相手国の移転価格税制の対象となりかねない。また、この場合には、相手国の税務当局は対応的調整にも応じようとはしないであろう。

もう 1 つは、APA に係る守秘義務の問題である。APA では、移転価格問題を処理する上で、従来の方法に要求されていた比較対象取引を発見する必要はないが、その代わりにそれ相応の調査が必要とされる。APA では、移転価格調査<sup>23</sup>で求められる比較対象取引の発見が要求されない代わりに、移転価格調査以上に多くの詳細な情報の提出が要求される。このことはより適切な移転価格を算定するための要求であると考えられるが、本来企業情報は秘密にされるべきものである。それにも関わらず、APA のために企業情報を提出することは競争相手企業に内情を露呈する危険性を秘めている。もちろん、企業情報は APA のためだけに利用されると考えられが、外部に流出する危険性は否定できない。

### (2) APA の改革案

では、どのようにすればこの 2 つの問題を解決することができるだろうか。まず、APA の選択に関する問題に関しては、国内 APA を発展させることである。現在は、APA は国内 APA、二国間 APA、多国間 APA に分類され、そのうちいずれかを選択することになるが、その目的は同じであり区別する必要はない。また、二国間 APA や多国間 APA では、国内 APA だけでなく相手国の税務当局との相互協議も前提とされているため、二国間 APA や多国間 APA を選択した時点で自動的に自国と相手国の税務当局が協議することになるが、その一方、国内 APA を選択した場合にはそうではない。そこで、APA は、国内 APA、二国間 APA、多国間 APA に区別することなく、移転価格問題の迅速な処理に向けて APA が適用されるべきである。つまり、国内 APA を

選択した場合にも、二国間 APA や多国間 APA の場合と同じように相手国の税務当局との協議を行うシステムを構築すべきである。

次に、APA に係る守秘義務の問題であるが、現在、税務当局に提出された企業情報の守秘義務に係る規則がアメリカ合衆国にはある<sup>24</sup>。アメリカ合衆国では、歳入手続の中で「APA 及びそのような情報は、IRC 第6103条の秘密保持条項の適用対象となる」と規定され<sup>25</sup>、また、1999年には APA に関する個別情報の開示の禁止が決定された<sup>26</sup>。しかし、企業情報の守秘義務に係る規則がない国では、提出された企業情報はその国の税務当局の判断により守られることになるであろう。もちろん、税務当局が企業情報を漏洩するとは考えにくい、その危険性を否定する根拠もない。また、二国間 APA や多国間 APA では、二国以上の国が移転価格問題に関与するため、企業情報が漏洩する危険性は高まる。現在アメリカ合衆国に企業情報の守秘義務に係る規則があるとしても、規則のない国と二国間 APA や多国間 APA が行われた場合には、企業情報が漏洩する危険性はある。そこで、このような問題を解決するために、企業情報の守秘義務に係る国際的な規則を制定すべきである。現在、租税条約を締結している国との間では、企業情報の守秘義務が租税条約で守られているが、それ以外の国との間ではこの限りではない。

## おわりに

時代の趨勢により、移転価格問題の処理策が模索されてきた。これまでは、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法の基本三法により、移転価格問題は処理されてきた。その後、無形資産に係る移転価格問題の処理策として、利益比準法と利益分割法が考案された。そして、現在、APA が移転価格問題の新たな処理策として考え出された。

移転価格税制による場合には、関連者間取引において利用された移転価格を規制の対象とするために、移転価格問題は「事後」に処理される。それに対して、APA は、移転価格の算定方法等に関して税務当局と企業が事前に協議し、移転価格問題を「事前」に処理することができる。そのため、APA による場合、移転価格税制の規制の対象とならない移転価格を決定することが可能になる。

今日、世界各国が APA に注目している。当初、APA を導入した国は日本とアメリカ合衆国だけであったが、近年では世界各国が APA の導入に向けて動いている。このような動きは、名実ともに移転価格問題の有効な処理策として APA を世界各国が認めた結果であろう。また、日米の APA の利用状況を見ると、APA の利用件数は年々増加している。特に、二国間 APA と多国間 APA の利用件数が増加している。このデータの結果も移転価格問題の処理策として APA が認められたためであろう。

今後経済社会はさらに複雑化すると予想される。それに伴い、移転価格問題も複雑化するであろう。このような中で、APA は有用に機能すると考えられる。基本三法や利益比準法、利益分割法だけではすでに限界が見えている。APA とこれらの方法の併用が今後の移転価格問題の処理策の

形になるであろう。APA がこれらの方法を補完し、移転価格問題の有効な処理策として機能することを期待したい。

## 注

- <sup>1</sup> OECD, *Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (Paris: OECD, 1995), paragraph 4.124. 岡田至康監修『新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—』日本租税研究協会, 1998年, p. 79.
- <sup>2</sup> 歳入手続96-53, Sec. 1.
- <sup>3</sup> 国税庁相互協議室「事前確認の状況 APA レポート」『国際税務』Vol. 23, No. 11, 2003年, p. 66.
- <sup>4</sup> 川原茂晴, 浅川洋一, 八田陽子「移転価格課税をめぐる日米の比較—制度調査事前確認を中心に—〈第4回事前確認制度〉」『国際税務』Vol. 17, No. 2, 1997年, p. 35.
- <sup>5</sup> 同上, p. 35, 36.
- <sup>6</sup> アメリカ合衆国は, 1990年6月に, 現在の事前確認制度の前身となるADR (Advance Determination Ruling) に関する歳入手続きの草案を公表し, その後1991年3月に歳入手続91-22を公表し, 現在の事前確認制度であるAPA (Advance Pricing Agreement)を導入した。
- <sup>7</sup> 日本がアメリカ合衆国よりも早くAPAを導入した背景には, 1980年代の日米貿易摩擦があったのではないかと推測される。この当時, 日米貿易に関して日本はアメリカ合衆国から非難され, その渦中にアメリカ合衆国に拠点を置く日系企業の所得申告が米系企業に比べ少ない批判があった。そして時期を同じくして, アメリカ合衆国において移転価格問題がさらに深刻なものになった。このような事態に対処すべく, 日本の税務当局はAPAの導入に乗り出したのではないかと推測される。このことはあくまで推測の域を超えないが, この当時日本とアメリカ合衆国の間には貿易摩擦があったこと, そしてアメリカ合衆国では移転価格問題が非常に大きな問題となっていたことは事実であり, これらのことがAPAの導入を早めたのかもしれない。
- <sup>8</sup> 国税庁相互協議室, 前掲稿, p. 63, 64.
- <sup>9</sup> 国税庁相互協議室, 前掲稿, p. 64, 65.
- <sup>10</sup> 歳入手続91-22, Sec. 9, 歳入手続96-53, Sec. 10.
- <sup>11</sup> 宮崎大輔, 鈴木学「わが国における移転価格調査と事前確認制度の関係について」『国際税務』Vol. 22, No. 3, 2002年, p. 63.
- <sup>12</sup> OECD, *op. cit.*, paragraph 4.143-4.146. 邦訳, 前掲書, p. 82, 83.
- <sup>13</sup> 本稿では, 移転価格ガイドラインにおける「納税義務者」と本稿の「企業」を同義として扱っている。
- <sup>14</sup> OECD, *op. cit.*, paragraph 4.148, 4.149. 邦訳, 前掲書, p. 83, 84.
- <sup>15</sup> OECD, *op. cit.*, paragraph 4.163. 邦訳, 前掲書, p. 86, 87.
- <sup>16</sup> 国税庁相互協議室, 前掲稿, p. 63-76.
- <sup>17</sup> 国税庁相互協議室, 前掲稿, p. 64, 72.
- <sup>18</sup> スティーブン・ラップ著, 金子智彦訳「米国APA手続きの改正について—歳入手続き96-53により改善されたAPAプログラム」『国際税務』Vol 17, No. 2, 1997年, p. 8.
- <sup>19</sup> Brunori, David, “Advanced Pricing Agreement Program Gets High Marks” *Tax Notes International* (April 11, 1994), p. 974.
- <sup>20</sup> Schwartz, Michael, Lawrence Olson, and Richard Boykin, “Working With the APA Process” *Tax Notes International* (June 6, 1994), p. 1520.
- <sup>21</sup> このデータにおけるAPAは二国間APA及び多国間APAである。国税庁はこの二国間APA及び多国間APAを「MAP/APA」と呼んでいる。

日本では, 国内APAが主に利用され, MAP/APAの利用はほとんどないという誤解がある。しかし, 国税庁のデータによると, 日本がAPAを導入した1987年から2002年までの間に, 国内APAの発生件数はわずか44件(14.6%)であり, 処理件数は33件(16.3%)である。一方, MAP/APAの発生件数は258件

(85.4%)であり、処理件数は170件(83.7%)に及ぶ。このデータから、日本では国内APAではなくMAP/APAが主に利用されることがわかる。

- <sup>22</sup> この他にもAPAには多くの問題があると考えられる。矢内一好教授APAの問題点を2つ挙げている。一つはAPAが企業の機密に属する資料を提出すること、もう一つはAPAに係る年次報告書の提出の労力と時間がかかり過ぎることである。ここで、年次報告書は、APAが対象とする課税年度ごとに、企業がAPAで定められた諸条件を遵守していることを明らかにするための報告書である。

後者に関しては、GAO (General Accounting Office)もAPAに関する税務当局側の問題として指摘している(羽床正秀、古賀陽子「APAプログラム執行に関するGAO報告」『国際税務』Vol. 20, No. 11, 2000年)。GAOの報告によると、1999年9月30日現在、審査中である240件の年次報告書のうち120件の年次報告書が1年以上経過しており、50件の年次報告書が2年以上経過している。

さらに、GAOはアメリカ合衆国におけるAPAの遅延の問題を指摘している。GAOの報告によると、APAの遅延の要因は、①APAスタッフの過少な人数、②短期間で行われるスタッフの人事異動、③APAの締結過程で協調すべき立場にあるIRSフィールドの調査官による過剰な関与、④提案されているAPAに含まれる問題に対して結論を出すことの困難性、⑤IRSが要求する情報が納税義務者から迅速に提供されないことである。さらに、二国間APAに関しては、その遅延の要因として、①IRSが使用する移転価格算定方法とは異なる方法を相互協議の相手国が主張すること、②相互協議の回数が少ないこと、③相互協議の相手国の資質が適切でない場合があること、④1999年のAPAに関する個別情報の開示の禁止が決定するまでは、相手国はIRSが守秘義務を守らないかもしれないという懸念があったことが指摘されている。

- <sup>23</sup> 「移転価格調査」は移転価格税制に係る調査である。一方、APAに係る調査は「事前確認調査」と呼ばれることがある。

- <sup>24</sup> 最近アメリカ合衆国でAPAに係る情報が、IRC第6103条の秘密保持条項の適用対象になることが問題になっている。詳しくは、Cole, Robert T., “Joint Committee Review of APAs Would Devastate the Program” *Tax Notes* (February 2, 2004), pp. 661-662. Gary, Kenneth A., “Revolving Door Keeps Spinning, APA Program Keeps Ticking” *Tax Notes* (January 26, 2004), pp. 443-446. Field, Thomas F., “Taxpayer Privacy at Risk” *Tax Notes* (September 15, 2003), pp. 1439-1440. Scott, Cordia, “IRS to Respond Soon to Senate APA Program Inquiry” *Tax Notes* (March 8, 2004), pp. 1184-1185. Thorndike, Joseph J., “APA Program Highlights IRS Struggle To Balance Privacy and Secrecy”, *Tax Notes* (January 26, 2004), pp. 447-449.

- <sup>25</sup> 歳入手続91-22, Sec. 11.

- <sup>26</sup> 羽床正秀、古賀陽子「APAプログラム執行に関するGAO報告」『国際税務』Vol. 20, No. 11, 2000年, p. 23.

#### 〈参考文献〉

1. 川原茂晴、浅川洋一、八田陽子「移転価格課税をめぐる日米の比較—制度・調査・事前確認を中心に—〈第4回事前確認制度〉」『国際税務』Vol. 17, No. 2, 1997年。
2. 国税庁相互協議室「事前確認の状況APAレポート」『国際税務』Vol. 23, No. 11, 2003年。
3. 新日本アーンストアンドヤング株式会社移転価格グループ「2001年度移転価格に関するグローバルリサーチ」『国際税務』Vol. 22 No. 3, 2002年。
4. J. ウィリアム・ダンズラー・Jr., ゲーリー・M・トーマス、赤松晃「IRS相互協議手続きの改正について—附・米国会社のための新たな戦略—」『国政税務』Vol. 16, No. 5, 1996年。
5. スティーブン・ラップ著、金子智彦訳「米国APA手続きの改正について—歳入手続96-53により改善されたAPAプログラム」『国際税務』Vol. 17, No. 2, 1997年。
6. 羽床正秀、古賀陽子「APAプログラム執行に関するGAO報告」『国際税務』Vol. 20, No. 11, 2000年。
7. 羽床正秀「IRS(米国内国歳入庁)のAPAに関する年次報告書」『国際税務』Vol. 23 No. 5, 2003年。
8. 宮嶋大輔「わが国における事前確認制度の運用について」『国際税務』Vol. 20, No. 11, 2000年。
9. 宮嶋大輔、鈴木 学「わが国における移転価格調査と事前確認制度の関係について」『国際税務』Vol. 22, No. 3, 2002年。

10. 矢内一好『移転価格税制の理論』中央経済社, 1999年。
11. Bell, Kevin A., “Senate APA Program Review is ‘Normal’” *Tax Notes* (January 26, 2004), pp. 441-442.
12. Brunori, David, “Advanced Pricing Agreement Program Gets High Marks” *Tax Notes International* (April 11, 1994), pp. 972-978.
13. Cole, Robert T., “Joint Committee Review of APAs Would Devastate the Program” *Tax Notes* (February 2, 2004), pp. 661-662.
14. Gary, Kenneth A., “Revolving Door Keeps Spinning, APA Program Keeps Ticking” *Tax Notes* (January 26, 2004), pp. 443-446.
15. Field, Thomas F., “Taxpayer Privacy at Risk” *Tax Notes* (September 15, 2003), pp. 1439-1440.
16. Field, Thomas F., “Needed: Effective APA Oversight” *Tax Notes* (January 19, 2004), pp. 419-420.
17. OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris, OECD, 1995. (岡田至康監修『新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—』日本租税研究協会, 1998年)
18. Schwartz, Michael, Lawrence Olson, and Richard Boykin, “Working With the APA Process” *Tax Notes International* (June 6, 1994), pp. 1519-1524.
19. Scott, Cordia, “IRS to Respond Soon to Senate APA Program Inquiry” *Tax Notes* (March 8, 2004), pp. 1184-1185.
20. Thorndike, Joseph J., “APA Program Highlights IRS Struggle To Balance Privacy and Secrecy”, *Tax Notes* (January 26, 2004), pp. 447-449.