

研究
論文移転価格税制に関する
事前確認 (APA) について税理士 松^{まつ}下^{した}滋^{しげ}春^{はる}

○ はじめに

移転価格 (TP : Transfer Pricing) 税制は、国外の関連企業 (国外関連者) との取引を通じた海外への所得移転に対処し、適正な国際課税の実現を図る観点から、昭和61年度税制改正で導入された制度です。この税制の基本的仕組みは、法人と国外関連者との取引価格が第三者間の取引価格 (独立企業間価格 (ALP : Arm's Length Price)) と異なることにより、我が国の課税所得が過少となっている場合に、その取引が独立企業間価格で行われたとみなして所得を計算するというものです。

また、移転価格税制に関する「事前確認 (APA : Advance Pricing Arrangement)」とは、移転価格課税に関する納税者の予測可能性を確保し、当該税制の適正・円滑な執行を図ることを目的として、同税制が導入された翌年 (昭和62年) に我が国が世界に先駆けて導入した施策です。

税務当局においては、移転価格税制の導入から今日に至るまでの約40年間に亘り、既に経過した年度に対する移転価格調査、そして将来年度に対する事前確認審査 (APA 審査) といった二本立ての体制で執行が行われており、両者を相互に作用させることで適正な課税権の確保を図ることとされてきました。そのうち、移転価格調査については超大型の更正事案に係るマスコミ報道が行われたことも多くあったことからご記憶の方も多いと思いますが、もう一方の事前確認審査については専門誌等において取り上げられることはあるものの、一般的にはあまり馴染みがないものと感じています。よって、本稿では、事前確認 (APA) の全体像を概観するとともに、サンプル事例を用いて実際の審査の場面で法人・税務代理人側と税務当局側との間で議論となるポイントを整理してみたいと思います。

なお、本稿において意見にわたる部分について

は筆者の私見であることをあらかじめ申し添えます。

1 事前確認の概要

(1) 事前確認とは (そもそもどのような手続なのか、移転価格調査との相違点は何か)

事前確認とは、法人からの申出に基づき、その申出の対象となった国外関連取引 (確認対象取引) に係る独立企業間価格の算定方法等について税務署長又は国税局長がその合理性を検証して事前に確認を行う手続です。この手続は、国税庁長官が各国税局長等に対して発遣する「移転価格事務運営要領の制定について (事務運営指針)」 (以下「指針」という。) を根拠に、相手方 (= 法人) の自発的な意思 (= 事前確認の申出) に基づく協力によってその内容が実現されるものであって処分に該当しないものであることから、行政指導の範疇にあるものと位置づけられています (行政手続法第2条第六号)。

移転価格調査と事前確認審査の相違点としては、前者に基づく更正処分が既経過年度分の法人税確定申告書について税務当局が法令の規定に基づき実施する行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為 (法律行為的行政行為) であるのに対し、後者は未だ到来していない将来年度分 (原則として3~5事業年度 (指針6-7)) について、上述のとおり、法人が自ら行う申出を契機として税務当局が協力的手法の一環として審査等を実施する、という点が挙げられます。

(2) 事前確認の目的 (何のために行うのか)

指針6-1《事前確認の方針》では、「事前確認については、移転価格税制の適用に係る法人の予測可能性を確保し、当該税制の適正かつ円滑な執行を図るため、我が国の課税権の確保に十分配慮しつつ、事案の複雑性や困難性に応じたメリハリのある事前確認審査を的確かつ迅速に行う。」と明

記されています。

これは、事前確認という協力的手法が、その手続を通じて税務当局と申出法人とが協働関係を築き、双方において投下した時間・労力・コストに見合う実益を享受することが期待されていることを踏まえ、指針6-1前段において、その具体的な目的（事前確認を通じ、法人側においては将来年度の予測可能性が確保されること、同時に税務当局側においても移転価格税制の観点から自発的な税務コンプライアンスの維持向上に資すること）が確認的に記されているものと言えます。

(3) 事前確認の効果（納税者が確認を受けることのメリットは何か）

指針6-16《事前確認の効果》では、税務当局による審査（後述3④の「バイラテラル事案」の場合は相互協議）の結果、事前確認を行う旨の通知（後述3⑤の「確認通知」）を受けた法人がその取引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、その取引は独立企業間価格で行われたものとして取り扱う旨が明記されています。

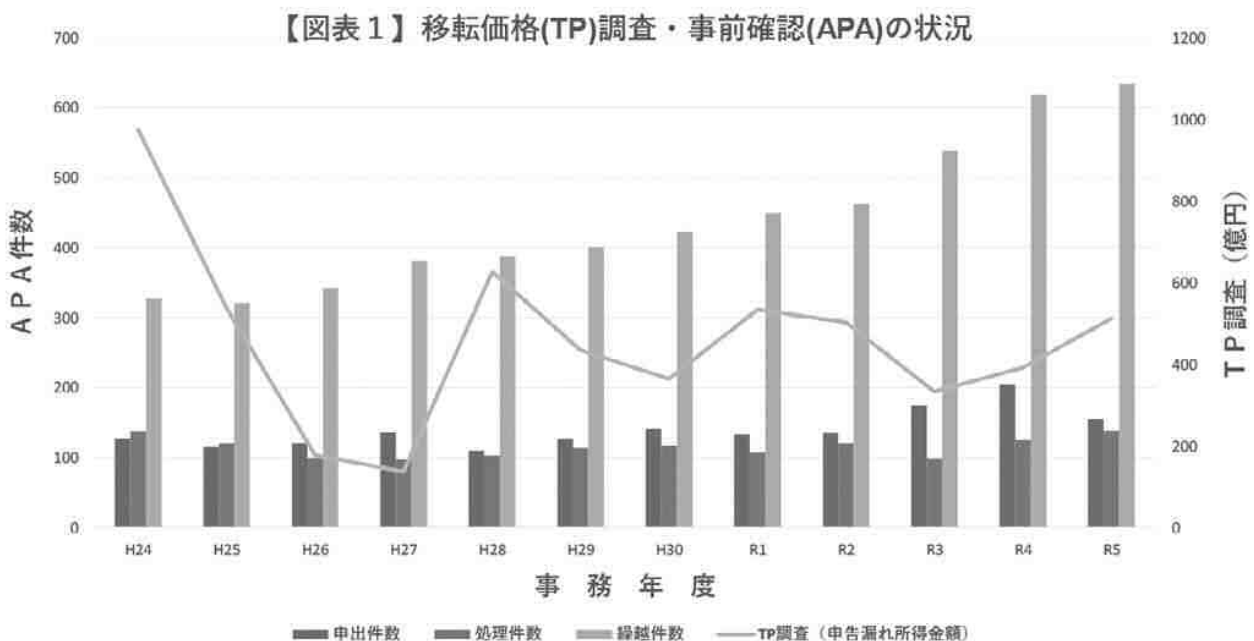
つまり、事前確認を申し出た法人にとっては、最終的に税務当局から受領した確認通知に即した

価格設定（棚卸取引や役務提供取引等のプライシング、無形資産等に係るロイヤルティ料率の設定等）で国外関連取引を行う限りは、その取引は独立企業間価格で行われたものとして取り扱われ、移転価格課税は行われない仕組みであること、即ち、将来年度に係る予測可能性が確保されるという効果があります。

2 最近の移転価格調査及び事前確認の傾向（処理の状況）

別掲の【図表1】は、毎年国税庁から公表される「法人税等の調査事績の概要」から移転価格調査と事前確認に係る計表を抜粋・加工したものです（平成24～令和5事務年度まで）。このグラフからも分かるように、全体的な趨勢として、移転価格調査によって把握された申告漏れ所得金額は漸減傾向にある一方で、事前確認の方は法人からの「申出件数」の増加に伴い「繰越件数（各事務年度末の未処理件数）」が大幅に増加していることが分かります。

移転価格調査に係る申告漏れ所得金額として公表される計数は、あくまで個別事案の積み重ねで



あり、多額の更正事案の有無によって各年度の計数にブレが生じますが、近年は調査を受ける前に事前確認による課税リスク回避の途を選択する法人が増加した結果、大型課税事案が減少したことも申告漏れ所得金額が減少傾向にある要因の一つと思われます。

一方で事前確認については、移転価格調査による課税処分を受けた年度の後続年度に係る課税リスク回避のため、あるいは平成28年度税制改正により導入された移転価格税制に係る文書化制度を契機とした一層の移転価格対応を行うため、等々の理由により事前確認に対する法人のニーズが高まりつつあることが「申出件数」増加の要因になっているものと考えられます。また、近年の事案には、過去に例を見ない最先端の事業形態を展開する法人からの申出、更には高度な専門知識が求められる業種に属する法人からの複雑かつ困難な申出等が増えており、当局による審査及びその後の相互協議にも相当の期間を要することとなったため「処理件数」の伸びが鈍化し、結果として「(翌年度への)繰越件数」が連年積み重なっている状況にあるものと推測されます。

3 事前確認手続の具体的な流れ (手続の全体像)

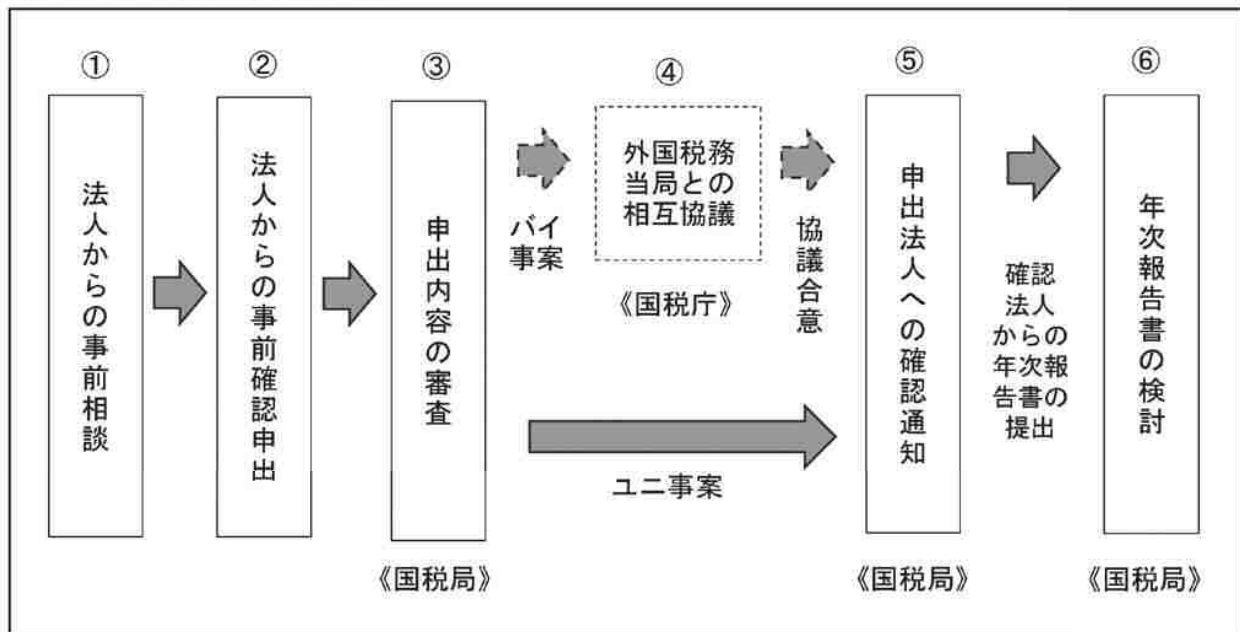
次に、事前確認手続の具体的な流れを【図表2】「事前確認手続の概要」に沿って見ていきます。

まず、法人からの要望を受けて「①事前相談」が実施され、申出書（後述②）の添付資料の作成要領や審査で議論となるポイント等について審査担当者からの説明が行われます（指針6-10）。この段階では、その後の審査において必要となる資料や独立企業間価格の算定方法等の妥当性のほか、そもそも自社において事前確認の申出を行うことが必要か否か（文書化対応等で十分か）についての相談を行うことも可能です。

その後、法人から正式に「②独立企業間価格の算定方法等の確認に関する申出書」（指針6-2、3）が提出されると、国税局の審査担当課において「③申出内容の審査（APA審査）」が行われます（指針6-11）。実際の審査のポイントについては、後述「4

サンプル事例」にて簡記しましたが、審査では机上での資料の収集・検討だけでなく、審査担当者が各業務の担当部署、研究所や工場等に臨場してのヒアリング等が実施され、取引実態に応じた独立企業間価格の算定方法を検討するなど移転価格調査と同様の事実確認が行われることとなります。

【図表2】事前確認手続の概要



その後の流れは大きく二つに分かれることとなります。一つは、我が国と相手国税務当局との間で相互協議を行い、その合意に基づいて確認を行う「④バイラテラル事案（バイ事案）」ですが、その最大のメリットは我が国だけでなく相手国による課税リスクも回避することができる点にあります。もう一つは、我が国のみに事前確認の申出がなされる「ユニラテラル事案（ユニ事案）」であり、バイ事案と比べると一連の処理に要する時間やコストは削減される傾向にあります。また、国外関連者所在地国における課税リスクの回避までは保証されないといった面があります。これらのどちらを申し出るかは最終的には法人の選択となりますが、前述の事前相談を活用するなどにより、国外関連取引を行う双方の国における課税リスク等を勘案して判断することとなります。

次に、バイ事案については相互協議での合意が成立次第、ユニ事案においては国税局の審査が終了次第、当局から申出法人に対して確認した内容を記載した「⑤独立企業間価格の算定方法等の確認通知書（確認通知）」が送付されます（指針6-15）。その後、確認通知を受けた法人（確認法人）は、事前確認を受けた国外関連取引（確認取引）について事前確認の内容に適合した申告を行っていること（確認取引の対価の額が事前確認の内容に適合しなかった場合に実施した対価の額の調整方法を含む）を説明するために、税務当局に対し

て「年次報告書」を提出する必要があります（指針6-17）。国税局の審査担当部署では、「⑥年次報告書の検討作業」を事前確認手続の実効性を担保するための重要な職務と位置づけて入念なチェックが実施されており、検討の結果、確認取引について事前確認の内容に適合した申告が行われておらず、所得の金額が過少となっていると疑われる場合には、当該確認法人に対して自発的な見直しを要請した上で必要に応じて修正申告書の自発的な提出を要請することとなります（指針6-18）。

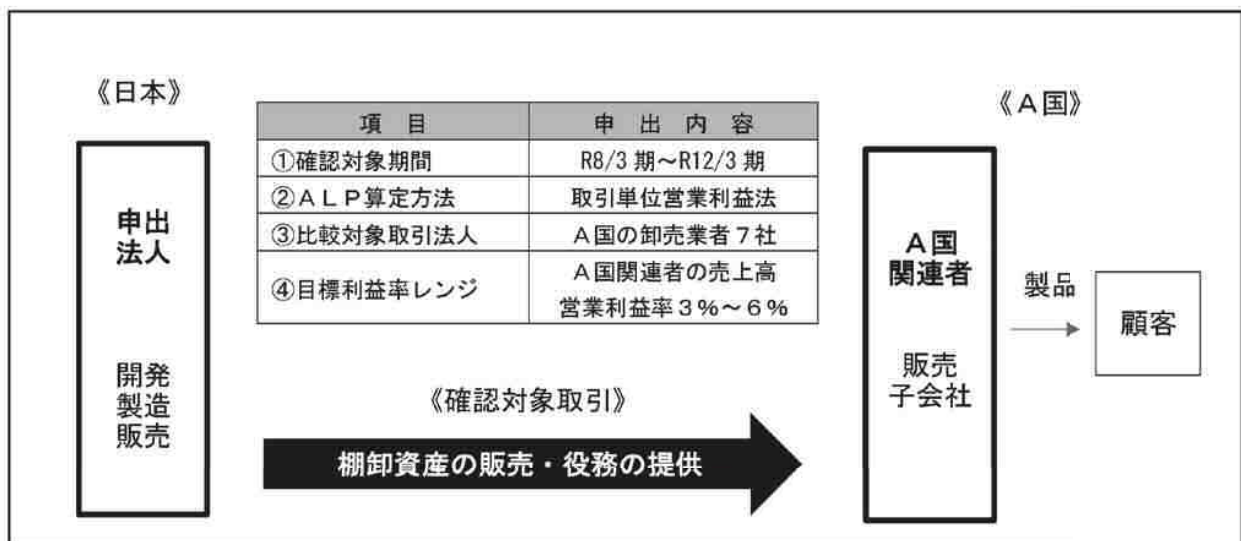
4 サンプル事例（事前確認審査のポイント）

続いて、【図表3】「国外関連取引図」に記載のサンプル事例を用いて、どのようなポイントに着目して実際の事前確認審査（APA 審査）が行われるかを概観していきます。

（1）取引の概要（事例の前提）

- 左側の「申出法人」が事前確認を申し出た日本側の親会社であり、家電製品の開発・製造・販売等を行っている。この日本法人は、右側のA国に所在する販売子会社に対して、①製品などの棚卸資産の輸出販売を行うとともに、②現地での販売サポートや販売スタッフの研修・教育などの役務提供も行っている。
- A国関連者は、日本から仕入れた製品をA国内の第三者である顧客に再販売することを目的として設立された子会社である。

【図表3】 国外関連取引図



➤ このような確認対象取引を行う申出法人及びA国関連者から、図表中に記載した項目を中心に「事前確認の申出書」が日本及びA国の税務当局に提出された（バイ事案）。主な申出内容として、①将来の5年間に亘り、②取引単位営業利益法を用いて、③公開データベースから抽出したA国の同業他社（卸売業者7社）の財務データを活用し、④A国関連者の売上高営業利益率が目標レンジ（3%～6%）に収まるように価格設定を行いたい旨が記載されている。

（2）事前確認審査のポイント

実際の事前確認審査（APA審査）において論点となる項目は多岐に亘りますが、特に重要となるポイントは次の3点に集約されます。

《①：機能・リスク分析》

審査において最も重要な作業が機能・リスク分析であり、国税局の審査担当者にとっては申出法人グループが行うビジネスの全体像を把握した上で、そのグループの「利益の源泉」が「何処」にあるのかを特定することが最大の目的となります。

ここでいう利益の源泉とは、例えば、独自の製品開発によって生み出された高度な製造技術、ノウハウ、特許及び商標等の無形資産、あるいは効果的なマーケティング戦略や大規模な販売網など事案によって千差万別であり、複数の要素が混在する場合もあり得ます。また、それらが何処にあるのかといった点では、利益の源泉として特定された活動について、その中心的な役割を果たすのは日本側か、あるいは相手国側かを明確にする必要があります。

一般的に、高度の機能を果たす法人は、相対的に高い付加価値を生み出し、その価値に見合った高い利益を得ることが期待されますが、例えば、本事例において、日本側親会社の研究開発活動により生み出された製造技術や特許等が独自の価値ある無形資産と認められた場合には、それらが利益の源泉と判断されることになるでしょう。

実際の審査においては、我が国と相手国とのそれぞれの当事者が取引において果たす機能・負担するリスクを判断するために、審査担当者から各種の根拠資料（研究開発、製造、販売、広告宣伝等の広範な分野にわたる経営会議資料

や稟議書等）の提出が求められることはもちろん、担当部署や工場等へ臨場してのヒアリング等も実施されます。よって、申出法人・税務代理人としては、国外関連者との間で十分なコミュニケーションをとり、当事者それぞれがどのような機能を果たし、どれだけのリスクを負担しているかといったポイントを再確認した上で、その根拠となる資料を準備・作成の上、審査担当者に説明を行う必要があります。

《②：独立企業間価格の算定方法の検討》

次のポイントは、確認対象取引を移転価格観点から評価するに当たって用いる最適な独立企業間価格の算定方法（ベストメソッド）を選定する作業です。

ここでは、前述の機能・リスク分析の検討結果と併せて、各取引の具体的な特性（棚卸取引、サービス・役務等の提供取引あるいは無形資産の使用許諾取引等の区分、更にはそれぞれの取引において対象となる製品・商品の特徴、サービス・役務等の内容、無形資産の特性等）など取引の実態を詳細に把握した上で最適な手法を選定する必要があります。

現在、法令では複数（大別すると6種類）の算定方法が規定されていますが、そのうち、近年の事前確認事案では「取引単位営業利益法（比較対象取引を行う法人が稼得する営業利益率をベースにして独立企業間価格を算定する方法）」が採用されることが多くなっています。

実際の審査においては、個々の確認対象取引の実態に即し、法人から申出のあった算定方法を採用することの是非について検討が行われるため、申出法人・税務代理人としては、各算定方法の長所・短所、確認対象取引の内容との適合性、その算定方法を適用するために必要な情報の入手可能性等の観点から自社が選定した算定方法の合理性について、審査担当者に対し、その根拠を的確に説明することが求められます。

《③：比較対象取引を行う法人の選定》

最後に、一般的に入手可能な公開データベースを用いて類似の業種を営む法人の中から比較対象取引を行う法人を選定する作業を行います。

まず、日本側と相手国側との間で検証対象となる法人を決定（比較可能性が十分な比較対象

取引を選定する観点から、より単純な機能を果たすと認められる法人を選択→本事例ではA国関連者)し、公開データベースにおいて、その検証対象とした法人と類似した業種(→本事例では卸売業者)に区分された同業他社を「母集団」として抽出します(通常、数百社程度であるが、事案によっては千社程度となる場合もある)。

次に、その母集団から、事業規模、機能・リスク等の特性を表象する財務データ上の数値(売上高、研究開発費率、販売管理費率等)に着目した“定量的な観点”からの絞り込みを行います(通常、数十社~百社程度までに絞り込む)。

そこまで絞り込まれた企業について、更に“定性的な観点”から事業内容の類似性に着目した上での個社別の検討、具体的には該当企業のホームページや有価証券報告書等の確認を始め、業界の専門誌等を分析して検証対象法人との類似性の判断を行い、最終的に数社に絞り込んでいくことになります。

この最終段階ではデータベース等を駆使した技術的な側面が強くなりますが、申出法人・税務代理人としては、母集団の抽出に当たり採用した業種分類コード、定量的分析及び定性的分析で使ったスクリーニング基準の設定理由など、検証対象となる法人の規模や取扱製品及び果たす機能等の面から確認対象取引との比較可能性を確保する上での主要な検討項目について合理的な説明を行う必要があります。

(3) その他の留意事項

過去の申告実績の検証を行う移転価格調査では、最終的に「課税ポイント(一点)」を算出する必要がありますが、事前確認では、審査時点で入手可能なデータベースから“将来年度のあるべき利益率等”を予測・算出していくことが目標とすべきゴールとなるため、異常値を排除するなどの統計的手法を用いた上で「一定の幅(レンジ)」を用いて確認を行うことが一般的です。本事例においても、上述のスクリーニング作業を通じて選定された比較対象取引を行う同業他社の利益率等(→本事例では売上高営業利益率)から「目標利益率レンジ」を算出します。

最終的に、このサンプル事例において相互協議の結果が法人からの申出どおりであった場合、確

認対象期間におけるA国関連者側の売上高営業利益率が3%~6%の幅(レンジ)内に収まっていれば、二国間での確認対象取引の価格設定について移転価格上の問題はないということになります。

なお、事前確認の申出において大宗を占める「相互協議を伴うバイ事案」の場合には、ここまで見てきた「独立企業間価格の算定方法」、「選定する比較対象取引を行う法人」及び「目標利益率レンジ」等の各項目において相手国税務当局との合意が最終的なものとなります。そのため、一連の手続の初期段階(事前相談)から相互協議終了までの各段階において、国税庁相互協議室、国税局審査担当課と納税者(申出法人・税務代理人)の三者が十分にコミュニケーションをとりながら作業・議論を行っていくことが必須と言えるでしょう。

○ おわりに

近年では、大企業のみならず中小規模の法人においても生産・販売・管理等の拠点を世界各国に展開するなど取引のグローバル化が進んでおり、国外関連取引を行う法人数の増加に伴い、事前確認に係る納税者側のニーズ(申出件数)は今後とも更に増加していくものと推測されます。

そのような状況下において、税務当局では、これまでも事前確認審査の『質』を保ちつつ、膨れ上がった繰越件数(『量』)を削減させるために審査部局と協議部局が一体となって処理促進に向け、限られた時間とリソースの中で様々な対応策が検討されてきたものと推察します。引き続き、納税者の予測可能性確保の観点から有益な協力的手法である事前確認のより一層の推進に向けて、更なる施策の導入・実施を期待したいと思います。

