

事前確認制度を中心とした相互協議の効率的な 実施について

前 田 章 秀

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

国際的な二重課税の問題に関する紛争など、租税条約の適用に関して生じる紛争は、国内における争訟だけでなく、租税条約締約国の権限ある当局間の相互協議を通じても解決されるが、相互協議は両締約国の権限ある当局が最大限の努力を払っても解決までに長い時間を要し、場合によっては解決できないときがある。我が国の相互協議の実施状況は、相手国の人材不足、経験不足、固有の執行方針等により合意のハードルが高く円滑に進まないケースが増えていると考えられるところ、新規申出件数の増加とあいまって、直近の繰越件数は、過去最多となっている。その7割以上が移転価格税制に関する事前確認（以下、「APA」という。）事案で占めている。

APA は、1987 年に我が国が世界に先駆けて導入した施策であるが、既に 35 年を迎え、多くの国で導入され、国内外で同制度が浸透・成熟してきている。昨今の OECD/G20 による BEPS プロジェクトでは、相互協議を一層効果的・効率的に実施するための措置が議論され、行動 14 の最終報告書に取りまとめられているが、そのベストプラクティスには、「APA が、租税の確実性を大幅に高め、二重課税の可能性を軽減し、更に、移転価格紛争を積極的に防止し得ることを各国が認識した上で、各国は、速やかに二国間の APA を実施すべきである」と勧告している。

更に、2020 年の OECD FTA 「アムステルダム」総会のコミュニケでは、APA の改善、多国間 APA 及び相互協議の利用拡大等の作業を継続する旨各国は同意している。つまり、APA の実施と相互協議の迅速な処理、利用拡大というテーマは、各国の大きな関心事であり、また課題ともなっている。

この点、各国における APA の現状は、制度面や運用面において様々である。例えば、小規模納税者に対する簡易な APA 手続を導入している国、APA 申請を有料にしている国、当局による事前審査を経て正式に APA 申請が受理される国等、我が国と異なる特徴を持った国が多数存在する。経済のデジ

タル化やグローバル化の進展により、一つの取引に係るサプライチェーンが二国間で収まることは少なく、その先に第三国まで及ぶことが通常となってきたおり、多国間 APA も増えてくることが予想される。

このような状況において、我が国の APA と異なった制度や運用を行う諸外国について整理・分析することは意義深いと考える。本研究では、諸外国の経験から我が国の相互協議実務への有用性を導き出すことに重点を置き、今後、APA の国際的なスタンダードをどのような方向にもっていくべきか考察するものである。

2 研究の概要

(1) 租税条約に基づく相互協議と APA

第 1 章においては、近年の相互協議を伴う APA の状況及びその国際機関における議論、具体的には、紛争防止解決手段の分野で BEPS プロジェクトを中心に議論を展開してきた OECD、開発途上国の立場から議論を行ってきた国連並びに当該分野で議論を先導してきた EU について概観する。

開発途上国や新興国における移転価格制度の執行強化による積極的な課税、増加する租税条約の締結数とあいまって、相互協議で二重課税の紛争解決を求める件数が増えている。一方、全世界的に APA を含む相互協議事案の繰越件数が増え続けていることは、協議の早期合意が困難な事案が増えていることを示しているのかもしれない。昨今、OECD 等の国際機関では、租税の確実性や透明性の観点から、紛争防止解決手段についての議論が盛んに行われているが、各国は、今まで以上に相互協議担当部署を含む体制の強化、更なる効率的かつ迅速な処理、また、特に時間を要している事案の早期解決策が求められている。

我が国に関しては、相互協議の特徴として、毎年発生ベースで全体の 7 割以上を APA 事案で占めていることが挙げられる。また、繰越事案の国別では、米国を筆頭に OECD 非加盟国である中国及びインドが続き、それら

の国の事案をいかに円滑にかつ効率的に解決していくかが今後の課題の一つに挙げられる。また、インドネシアやベトナムといった開発途上国とも相互協議が発生し、我が国との経済協力関係を踏まえると、今後、相互協議の発生件数は増加するものと考えられる。一方で、これらの OECD 非加盟国の中には、相互協議にあたる人材や経験の不足、固有の執行方針等により合意のハードルが高い国が多い。我が国は、従来から国税庁の処理体制の充実を図るためにマンパワーの増強や、相手国との連絡を緊密にすることで、機動的かつ円滑な協議の実施を図っている。また、相互協議実施における手続面での整備といった必要性が高いと認められるアジア諸国に対する技術協力も行っている。これらの取組みにより、直近の我が国における相互協議の平均処理期間は、1 件当たり 30.3 か月、APA に限ると 29.2 か月であるが、依然として 2 年を超えている状況であり、合意まで長い期間を要している。移転価格税制の法的安定性を高めるためにも改善の余地は大いにあるのではないだろうか。

2015 年の BEPS プロジェクト最終報告書・行動 14 では、OECD 税務長官会議 (FTA) の下に MAP フォーラムを設け、ピアレビューが実施されている。当該報告書のベストプラクティスには、二国間 APA を実施すべきであること、更に、相互協議のガイダンスでは、多国間の MAP 及び APA に関するガイダンスを定めるよう示し、次回の OECD モデル租税条約の改正の一環として多国間 MAP 及び APA の問題に対処するためのコメントリー改正を予定しているとされる。また、ピアレビューの結果を踏まえ、ミニмумスタンダードの拡充を含む審査基準の見直しを行っており、二国間 APA の実施等のミニмумスタンダード化が検討されていると言われている。

BEPS プロジェクトの実施と並行して、「租税の確実性 (税の安定性)」の議論が進展している。その中で、租税の確実性を高める効果的なツールや選択肢として、紛争防止の観点から多国間 APA 等が挙げられ、2019 年の FTA 総会のコミュニケでは、今後の取組みとして、FTAMAP フォーラ

ムにて、APA 手続に関する改善点の特定、多国間 APA や相互協議のより広範な活用の可能性を検討していくこととし、翌年の 2020 年には、APA の改善、多国間 APA 及び相互協議の利用拡大並びに移転価格に係る紛争の共通の分野における標準化されたベンチマークの利用を通じどのように一層の税の安定性を企業に提供できるかについて作業を継続することとしている。

以上の状況において、昨今の経済のデジタル化の進展に伴う新たな国際的な紛争問題への対応、OECD 非加盟国をはじめ、仲裁手続を導入していない国への対応等、リソースが限られていることを踏まえると、国際課税分野の問題については、我が国の制度や執行面の見直しといった一国のみで対応していくことは困難である。国際機関での議論の動向や我が国や諸外国の APA の制度面や執行面の経験からグローバル・スタンダードをどのような方向に持って行くべきか共通の場で検討していくことが重要である。

(2) 諸外国の APA の特徴（制度面から）

第 2 章においては、諸外国における APA の特徴について制度面からいくつかのテーマに絞って概観する。具体的には、①各国で異なる APA の法的地位・枠組み、②各国の APA の手数料導入の有無とその形態、③ユニ APA の活用状況、④いくつかの国で導入されている APA の正式申請前の審査制度、⑤各国の APA を不受理とする、あるいは取り消す際の要件、及び⑥各国で多様なセーフハーバーや簡易 APA の制度について整理する。

イ APA の法的地位・枠組み等

APA の法的地位や枠組みは、各国の法文化や税制を反映して様々な形態をとっている。例えば、APA を法制化している国には、APA の処理期限を規定することによって透明性や確実性を高めているところがある。また、法制化しなくとも、租税条約において直接的に APA について相互協議できる旨の規定を置くことで、国内法上の移転価格税制と相互協議を伴う APA との橋渡しを行うことで法的安定性を高めているところも

ある。更に、APA を締結している納税者に対して税務当局が移転価格課税を行わない根拠については、我が国のように信義則による国もあれば、税務当局と納税者との合意に基づくものとする国もある。

なお、APA の法制化の是非については、「相互協議の効率的な実施」の観点から詳細に検討していないが、仮に法制化を検討するのであれば、APA 指針からその対象をどうするか、法制化することによって新たに発生する論点や副作用、例えば、事前照会に対する文書回答手続の取扱い、相手国との交渉における柔軟性のメリット、APA の取消訴訟の可能性等について検討を重ねる必要がある。

ロ APA の有料化

諸外国においては、APA に限らず、行政サービスに手数料を課す国もあれば、課さない国もある。また、手数料を課す国も、その形態や金額の水準に大きな違いが見られる。我が国にとって、最大の相互協議相手国である米国の手数料水準の高さは、他の諸外国と比較しても抜きんでており、日米の手数料の非対称の問題をどう考えるか。また、我が国が有料化を検討する際には、他の同様の行政サービスの状況や財政法等の関連する法規、更に、手数料の金額水準によっては、納税者の APA 申出件数に影響が出ることも考えられ、移転価格税制の法的安定性を高めるためにセーフハーバーの拡充や文書化の簡易化、その他、APA 以外の紛争回避手段の導入等も含め検討する必要がある。

ハ ユニ APA の活用

アドバンス・ルーリング（事前照会）の制度が納税者に幅広く利用されている EU や二国間 APA の経験が浅い開発途上国では、自国の課税リスクや法的安定性を求める納税者から、幅広くユニ APA を受入れ、また、最近では、納税者の利便性向上のため、手続の簡素化や処理の迅速化を進めている。二国間（多国間）APA を求める納税者が増える傾向にあるが、一方で、中小事業者の中には、手続の複雑性や処理期間の長さ、費用の高さといった要因が、その制度普及の妨げとなっているかもしれ

ない。諸外国の APA の状況を踏まえると、中小事業者におけるユニ APA のニーズは決して低くない。中小事業者を含め、法的安定性を求める納税者に対して、セーフハーバーの検討や文書化の活用も含め、どのように対応すべきか、自国のみならず、グローバルで検討していく重要性が増している。

ニ 事前（APA 申請前）審査制度

APA 申請には明らかに租税回避を意図する内容も考えられる。そのため、APA の濫用に対して各国は、従来の手続を見直し、正式な APA 申請前に審査を行う国が増えている。例えば、必要な資料情報を定め、提出させたうえで十分な審査を行い、受理するかどうかの判断を行っている国や自国の濫用防止規定の適用といった付随的な問題も含め、納税者のコンプライアンス履歴や移転価格文書化の内容、全ての海外取引や取決め等について調査することで選別作業を強化している国等がある。事前審査の導入や強化といった背景には、申請前の段階で BEPS 事案といった条約の濫用を排除することや、事前に事案を選別化することにより、正式申請後の審査や協議の効率化を運用面で図ることを目的としている国も少なくない。また、そのような事案は、一旦相互協議が開始されると合意等の解決までに相当な時間を要し、非効率であることは明らかである。事前審査は、結果として、課税権の確保のみならず、課税の公平性の担保や行政コストの観点からメリットが大きいものと考えられる。

ホ APA の不受理・取消等

BEPS プロジェクトを踏まえ、各国は、上記ニの事前審査制度と併せて、正式申請を認めるための要件ないし、不受理とする要件を具体的かつ詳細に規定している国が増えている。また、米国では、合意後に APA を取消し、訴訟に至った事例も発生している。

二国間（多国間）APA の相互協議に入るか否かの意思は、各国の方針や租税条約の相互協議条項をどのように解釈するかにかかっているた

め、不受理や取消の規定ぶりは国によって異なっている。つまり、その「敷居」の高低は各国で異なり、OECD 移転価格ガイドラインで、考慮する材料が示されている。したがって、この考慮する材料をより具体的に定めるとともに、各国と共通化していくことで、現状の「敷居」の高低差を小さくする必要がある。

へ セーフハーバー等

移転価格税制の複雑化により、納税者と当局双方にとって管理やコンプライアンスに係るコスト負担が大きくなっている。そのため、各国は、移転価格上のリスクが低い納税者や少額の取引等を対象にセーフハーバー、文書化の簡易化、簡易 APA といった制度を導入しているが、その適用される納税者や取引の範囲は多岐にわたる。例えば、簡易 APA を導入している国は、一定規模に満たない中小事業者や取引を対象とし、APA 手数料の軽減、提供すべき資料情報等の簡略化、当局による比較対象取引の選定支援等があるが、要件や基準は国によって多様である。

一方で、セーフハーバーは、二重課税リスクを生み出す可能性があることや、新たなタックスプランニングを誘発する可能性も否定できない。また、中小事業者のための APA 手続の合理化は文書化条件の軽減の形態をとることができるが、移転価格に関して、事業の規模によって取引が単純であるかどうかは関係せず、取引の複雑性は、事業規模だけに依存せず、製品や市場といった要因にも関係する。同時文書の義務化により、今後、その基準をより具体的に共通化していくことが将来の移転価格リスクを回避する上で重要であるという認識が高まっている。

(3) 諸外国の APA の特徴（運用面から）

第 3 章においては、第 2 章に引き続き、諸外国における APA の特徴について運用面からいくつかのテーマに絞って概観する。具体的には、①各国の事前相談の体制、②審査や相互協議の体制及び最近の審査や相互協議において論点となって項目、並びにその他各国で取り入れている事務手続等、

③多国間 APA を整備していくための課題、及び④増加傾向にある APA に対して各国が実施している施策について整理する。

イ 事前相談

我が国含め、APA が導入された当初において、事前相談は APA の手続や当局の方針を説明する場に過ぎなかった。しかしながら、制度が普及するにつれて、事前審査を導入する国など、諸外国のその位置づけが変わり、事前相談の体制についても多様化してきている。最近では、全ての事案や一定の条件に該当する事案について事前相談を義務化する国が増えている。そのような国の中には、正式申請を認めるに当たり当局の裁量が認められている国、正式申請までのタイムラインを詳細に設定するとともに、納税者及び当局の役割や任務を具体的に定め運用している国、APA や協議を行う部署以外にリスク管理や業種の専門家、当局幹部が関与する国、匿名の相談を受け付けられない国等が見られる。

ロ 審査及び相互協議

(イ) 体制

APA の普及と BEPS への対応を踏まえ、増え続ける繰越事案の処理の必要性から、事前相談を含め、APA の運用体制を整備・強化している国が増えている。具体的には、スタッフの拡充や審査部署と協議部署の一体化にとどまらず、租税回避を意図とした事案、複雑・困難な事案にも対応できるように、業種や事案、関連法規等に精通した実務専門家や移転価格を含む国際的リスク管理部署等を加えた APA 管理ユニットを設け、重要な意思決定を行う際に必要な議論をし、また、相互協議前には、パネルを設置して協議ポジション案を議論するといったことを行っている国もある。更に、納税者や当局の提案により、外部の専門家を活用することができる国もある。

(ロ) 最近の審査及び協議の特徴と課題への対処

まず、独立企業間価格算定方法について、利益分割法の活用が見直されている。その背景には、複雑かつ大規模な APA 事案が増え、バ

リユードライバーに対するコントロールについて、これまでよく活用されている取引単位営業利益法(TNMM)といった片側検証ではなく、双方を検証する利益分割法等の可能性を模索するためと言われており、米国は、新たな機能コスト診断モデルを公表している。また、EUも 2019 年に域内における当該手法の適用について報告書を公表している。なお、インドや中国では、市場固有の特性(LSAs)の考えに基づき、その利益の増分について、比較対象取引がない場合、利益分割法によって配分を決定することができるとしている。

次に、事務手続の改善が挙げられる。例えば、提出書類のフォーマット化、電子化、オンラインによる審査を導入しているところが少なくない。

租税回避を意図とした事案、複雑・困難な事案、開発途上国の市場固有の特性の考え方等の論点に関しては、二国間(多国間)の相互協議による解決をますます困難にさせるものであり、グローバルな議論や取組みにより解決していくことが重要である。

ハ 多国間 APA

多国間 APA に関して公表されている情報は限られているが、実例は少なく、手続等が整備されている国は少ないと思われる。一方で、昨今の経済取引においては、一つの取引が二国間で収まることは少なく、第三国まで及ぶことが通常となっており、バリューチェーン化や経済のデジタル化の進展により、今後、租税の確実性の観点から、国際社会として多国間 APA の体制を整備していくことの重要性は高いと考えられる。2020 年に公表された金融取引に関する移転価格ガイドラインは、グローバルな証券取引やコモディティ取引の分野で生じる所得配分及び帰属の問題、多国間の費用分担取決めに APA が有用であると指摘している。英国では、特に金融サービス分野での多国間 APA に積極的であると言われ、複雑で価格設定が困難であり、移転価格問題におけるコンセンサスが不足している同分野の二国間(多国間) APA のプログラムを開始

することを決め、同国の納税者や豪州、米国当局と議論しているとされる。一方で、多国間 APA の現状は、他国の了解や情報交換の制約の下、二国間の枠組みを採用しているため、二国間 APA より手間や処理に更に時間がかかり、効率的な議論が期待できないといった実務上の課題が残されており、改善の必要性は高い。

ニ 増加する APA に対する施策

二国間（多国間）APA の経験が豊富な国の中には、APA として適切でない事案を排除するためや正式申請後の審査を効率的に進める観点から関係する部署の機能強化や専門化を図り事前審査を重視している国がある。また、申請手数料の引き上げ、スタッフの拡充、APA 申請の形式的要件を設定するといった直接的な対策をとっている国もある。全世界的に関心が高まっている APA に対して、自国内でできることには限りがあり、二国間（多国間）APA の処理期間に限れば、大きく改善が見られた国は少ない。したがって、関係国や国際社会との共通の取組みが今後重要になってくると考える。

一方で、EU では、国際的紛争防止手段として、APA 以外に、ルーリングや共同調査、調停手続等の ADR といったツールも整備されていることから、それらにも目を向ける必要がある。

（4）我が国の相互協議への有用性

第 4 章においては、第 2 章及び第 3 章でみてきた諸外国の制度面及び運用面の特徴を踏まえ、我が国の相互協議への有用性を導き出すとともに、これからの APA について、国際的なスタンダードへの方向性を考察するとともに若干の提言を行う。

我が国の相互協議の現状を踏まえると、現在の APA 審査及び相互協議の体制を維持しつつ、増え続ける繰越事案や処理期間の大幅な改善は困難かもしれない。一方で、限りあるマンパワーでどこにどれだけ投下すれば効率的な運用ができるのか、そのためにどのような仕組みが必要なのかを常に考えていかなければならない。その際、課税の公平性、透明性、利便

性の担保とともに我が国の課税権の確保が重要になることは言うまでもない。

イ 事前審査の重要性及び不適切な APA の取消・排除の明確化

国際的クロスボーダー取引が普通になってきた今日、複雑化・大型化した事案が増え続けることが容易に想定される。APA を 30 年以上経験してきた我が国において、現状を踏まえると、今後、大規模、複雑・困難な事案に十分なリソースを投下し、課税権を確保していかなければならない。その際、事案の性質を早期の段階で把握し、審査や協議の方向性を確定させ、効率的に処理していくことが重要である。そのためには、現在の審査・協議体制にとどまらず、事案によっては、その内容や業種に精通した当局内外の専門家やコンプライアンスを管理する調査関係部署の職員などを動員する体制が必要になるのではないかと。

また、APA 申請には明らかに租税回避を意図するような内容も考えられ、そのような APA を利用した条約濫用に対しては、国際社会として対応をとっていかなければならない。これまで見てきたように、正式な APA 申請前に必要な資料情報の提供を求め、十分な審査を行った上で、相互協議をする上で適切な内容の申請のみを正式に受理するといった国が少なくない。これは、早期の段階で BEPS 事案等の不適切な事案を排除することができ、また、事案の内容をよく把握、選別化することにより、正式受理後の審査や協議の効率化につながり、結果として、課税権の確保のみならず、課税の公平性の担保や行政コストの観点からメリットが大きいと考えられる。なお、「不適切な事案」については明確化し、共通化することが重要であり、両当局が合意の上で排除する仕組みが必要である。

ロ 専門家の活用

今後の審査や協議では、無形資産取引を含む複雑で精緻な取引の詳細な分析に加え、モデル租税条約、二国間で締結した租税条約及び BEPS 防止措置実施条約といった条約の解釈が必要となる機会が増えていく

と考えられる。そのような状況に的確に対応していくために、場合によっては、当局に対し助言的な機能を有する第三者の専門家を柔軟に活用することが必要ではないだろうか。また、活用することで、リソースを他の複雑な事案等に投下することもできる。いくつかの国で、専門家の利用を規定しているが、納税者自らの意思で申し出る APA において、専門家が関与することで円滑に審査や協議が進行し、場合によっては合意の可能性が高まるのであれば、納税者のメリットは大きいのではないだろうか。

ハ 多国間 APA 手続の整備

バリューチェーン化や経済のデジタル化が進展し、益々複雑化していくグローバルな経済取引に対して、多国間 APA の体制を整備していくことの重要性は高い。一方で、金融取引の分野では、2020 年の金融取引に関する移転価格ガイドラインにも示されているように、グローバルな証券取引やコモディティ取引の分野で生じる所得配分及び帰属の問題、多国間の費用分担取決めに APA が有用であると指摘しているが、取引が複雑で価格設定が困難であり、移転価格問題におけるコンセンサスが不足しているとされる。更に、多国間 APA として利用されているグローバル・トレーディング事案では、三か国ベースの合意のために二国間の枠組みを採用しているように、多国間で協議を進めることに実務上困難な点も多いとされる。

現状を踏まえると、多国間の制度的な枠組みを早急に議論するのではなく、まずは、現在の二国間の枠組みにおいて経験を積み重ね、とりわけ二国間以上に合意まで長い期間を要すると言われている課題にどのように対処していくかを優先すべきではないだろうか。そのうえで、多国間で協議を行うことの重要性が高い事案（グローバル・トレーディング事案等）に限って、手続を整備していくことが考えられる。

3 まとめ

(1) APA の国際的なスタンダードへの方向性

イ 諸外国との協調体制の構築

最近の OECD では、OECD 加盟国以外の国も多様な議論に対等の立場で参加している。また、国際機関での場に限らず、関係する国同士や地域単位で APA の迅速化等についての非公式なコンサルテーションを実施している。このように、国際機関における議論や諸外国の APA の状況を概観すると、APA が開発途上国を含め、グローバルな広がりを見せ、成熟してきている国も増えている。OECD での MAP フォーラムや FTA の租税の確実性（税の安定性）の議論を見てもわかるように、世界中の多くの国が参加することで、APA や相互協議の手続についての議論が盛んに展開され、また、ピアレビューにより、各国はミニмумスタンダードの遵守を意識し、自国の規則や手続を改善してきている。現時点では、移転価格をめぐる各国税務当局の反応は、グローバルベースでみると多様であり、とりわけ APA についても、依然導入していない国や具体的な手続等を定めていない国があることも事実であるが、今後ともこの協調体制をより強固なものにしていくことが、APA の国際的なスタンダードを構築するのに欠かせない。

ロ 我が国の役割と国際的なスタンダードへの方向性

相互協議を伴う二国間や多国間 APA を効果的・効率的に実施していくためには我が国のみの対応では難しいところもあり、相手国を含めたグローバルな観点から検討していくことが重要である。OECD は、BEPS 行動 14 のピアレビューを踏まえ、ミニмумスタンダードの拡充を含む審査基準の見直しを行っていると言われ、今後の新たな基準に基づくピアレビューにおいても、我が国の相互協議の実務において高い評価を得られるように努めるだけでなく、これまでの数多く経験を OECD 等の活動の場を通じて諸外国に積極的に共有していくとともに、我が国の相互協議相手国の多くを占める OECD 非加盟国に対してミニмумスタンダ

ードやベストプラクティスに沿った相互協議の枠組みや APA 手続の整備を求めつつ、議論をリードしコンセンサスを積み上げていくことが求められるのではないだろうか。

現状では、各国の手続は多岐にわたるが、多くの国は OECD 移転価格ガイドラインを国内手続の参考にしている。このことから、今後、我が国を含め、各国の経験から得られたベストプラクティスを積み上げ、その内容をより具体的に OECD 移転価格ガイドライン等に組み込んでいく必要があるのではないかと考えられる。BEPS 行動 14 のピアレビューにおいて、全世界で数多くの勧告がなされたが、各国の改善に向けた取組みは大きな成果を見せているとされる。引き続き、この枠組みを活用し、現在のミニマムスタンダードやベストプラクティスに APA の手続に関して新たな基準を追加することで、手続の透明性を確保し、また不確実性を排除していくことで各国の手続をより国際的なスタンダードに近づけるよう働きかけることが効果的ではないだろうか。これからは、二国間のみでなく、多国間による協調の枠組み、グローバルコンセンサスによる共通の制度策定、実施の重要性が増してくるだろう。その点、OECD MAP フォーラムでの取組みが今後も益々重要となり、我が国がこれまで以上に相互協議相手国に対してより強固な協調・協力関係を築くことで、結果として相互協議事案の効率的・効果的な実施につながるのではないだろうか。

(2) 若干の提言

イ 短・中期的観点

OECD MAP フォーラムを十分活用し、諸外国との協調体制を構築・強化していくことが重要である。現在、進められているミニマムスタンダードの見直しで検討されている、①二国間 APA の実施、及び②APA 統計に関する情報の共通プラットフォームによる公表については、各国の移転価格税制の法的安定性や透明性を高めるものであり、今後のモニ

タリングにおける基本かつ重要な構成要素になるため、早い段階でのミニマムスタンダード化が望まれる。

また、その他に、各国の APA ガイドライン及び手続の公表や APA プロファイルの共通プラットフォームでの公表についても APA のグローバル化の観点から重要である。

ロ 長期的観点

APA 手続の共通化を図っていく観点から、まず、上記イの各項目について、ピアレビューを通じて、各国に対して整備や改善を働きかけることが重要である。そのうえで、納税者の APA へのアクセスや申請を受け入れる要件を可能な限り統一化することが理想であり、その一つとして、**BEPS** 等の条約を濫用するような不適切な事案を明確化し、共通化することが重要である。

また、我が国を含め、一定の経験を有する国については、課税事案と同様に解決までの期間について目標設定や一定の期間内で解決できなかった場合の手段の検討ないし整備、審査・協議手続の更なる合理化の検討を図っていくことが効率的な解決の観点から重要である。

(3) 最後に

国際的クロスボーダー取引にかかる紛争については、今後、回避する手段がますます重要になってくるものと思われる。APA はその手段の一つであるが、国際機関や諸外国では、それ以外の手段についても議論や取組みが進んでいる。移転価格税制に関する法的安定性や透明性を高めていくため、また、相互協議に移行する事案を減らすためにも APA 以外の協力的手法等について研究する必要があるかもしれない。

目 次

はじめに	368
第 1 章 租税条約に基づく相互協議と APA	371
第 1 節 租税条約における相互協議規定と APA	371
1 租税条約における相互協議規定	371
2 モデル租税条約と APA	373
3 我が国の APA	375
4 相互協議の実施状況	376
第 2 節 最近の国際機関における議論	379
1 OECD	379
2 国連	384
3 EU	385
第 3 節 小括	389
第 2 章 諸外国の APA の特徴（制度面から）	391
第 1 節 APA の法的地位・枠組み等	391
1 APA 手続の流れ	391
2 各国の法的地位・枠組み	392
3 我が国の位置づけと法的拘束力	399
4 まとめ	401
第 2 節 APA の有料化	402
1 手数料の導入国	402
2 手数料の形態	403
3 有料化の効果	405
4 まとめ	407
第 3 節 ユニ APA の活用	408
1 ユニ APA のメリット	408
2 ユニ APA の実施状況	409

3	ユニ APA の特徴	412
4	まとめ	414
第 4 節 事前 (APA 申請前) 審査制度		414
1	米国	415
2	カナダ	415
3	豪州	416
4	中国	417
5	シンガポール	418
6	まとめ	418
第 5 節 APA の不受理・取消等		419
1	諸外国の不受理・取消等の規定	420
2	APA 取消の裁判例	423
3	まとめ	424
第 6 節 セーフハーバー (APA 簡素化措置を含む) 及び文書化		425
1	概要	425
2	セーフハーバー、同時文書の免除等	426
3	APA の簡素化措置	430
4	まとめ	432
第 3 章 諸外国の APA の特徴 (運用面から)		433
第 1 節 事前相談		433
1	英国	433
2	中国	434
3	米国	435
4	豪州	436
5	カナダ	437
6	シンガポール	437
7	まとめ	438
第 2 節 審査及び相互協議		438

1	運営体制	438
2	最近の審査及び相互協議の特徴と課題への対処	440
3	まとめ	446
第3節	多国間 APA の課題	447
1	多国間 APA に関する規定	447
2	多国間 APA の実施状況と課題	449
3	まとめ	451
第4節	増加する APA に対する施策	452
1	概観	452
2	具体的施策	452
3	まとめ	459
第4章	我が国の相互協議への有用性と APA の国際的なスタンダードへの 方向性	460
第1節	諸外国の二国間 APA の方向性について	460
1	概観	460
2	各国の方向性	461
第2節	我が国の相互協議への有用性	463
1	事前審査の重要性と不適切な APA の取消・排除の明確化	463
2	専門家の活用	467
3	多国間 APA の手続の整備	468
4	審査と協議の一体化と紛争防止手段の拡充 (APA 除く)	469
5	まとめ	470
第3節	APA の国際的なスタンダードへの方向性と提言	473
1	諸外国との協調体制の構築	473
2	我が国の役割と国際的なスタンダードへの方向性	474
3	若干の提言	475
	結びにかえて	477
	別添図表 1 EU 及び主要国の MAP 発生件数及び APA 実施件数等の状況	479

別添図表 2	我が国の相互協議の状況 (APA) その 1	480
別添図表 3	我が国の相互協議の状況 (APA) その 2	481

はじめに

国際的な二重課税の問題に関する紛争など、租税条約の適用に関して生じる紛争は、国内における争訟だけでなく、租税条約締約国の権限ある当局間の相互協議を通じても解決されるが、相互協議は両締約国の権限ある当局が最大限の努力を払っても解決までに長い時間を要し、場合によっては解決できないときがある。我が国の相互協議の実施状況は、相手国の人材不足、経験不足、固有の執行方針等により合意のハードルが高く円滑に進まないケースが増えていると考えられるところ、新規申出件数の増加とあいまって、直近の繰越件数は、過去最多となっている。その7割以上が移転価格税制に関する事前確認(以下、「APA⁽¹⁾」という。)事案で占めている⁽²⁾。

APA は、1987 年に我が国が世界に先駆けて導入した施策であるが、既に 35 年を迎え、多くの国で導入され、国内外で同制度が浸透・成熟してきている。昨今の OECD/G20 による BEPS プロジェクト⁽³⁾では、相互協議を一層効果的・効率的に実施するための措置が議論され、行動 14 の最終報告書⁽⁴⁾に取りまとめられているが、そのベストプラクティスには、「APA が、租税の確実性を大幅

-
- (1) “Advance Pricing Arrangement”若しくは“Advance Pricing Agreement”ともいう。我が国は前者を用いているが、当初、PCS(Pre-Confirmation System)と呼称していた。その後、米国が APA の語を用い、世界的に APA が定着するようになり、我が国も APA と呼ぶようになったとされる(大野雅人「事前確認の法制化は何故必要なのか」筑波ロー・ジャーナル 16 号 4 頁(2014)。なお、本稿では、国税庁の移転価格事務運営要領等に定める事前確認又は諸外国におけるこれらに類するものを「APA」と表記する。
 - (2) 国税庁「令和 2 事務年度の『相互協議の状況』について」(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2021/sogo_kyogi/index.htm) (2022 年 6 月 1 日最終閲覧)。
 - (3) 2012 年 6 月に OECD 租税委員会が「税源浸食と移転価格に関するプロジェクト」を立ち上げ、2013 年 2 月に G20 の要請を受けて、「BEPS に対処する」という報告書を公表し、更に同年 7 月に、15 項目からなる「BEPS 行動計画」を公表し、我が国を含む G20 諸国から全面的な支持を得て、2015 年 9 月に OECD 租税委員会で「最終報告書」が承認された(金子宏『租税法〔第 23 版〕』557 頁(弘文堂、2019))。
 - (4) OECD/G20 BEPS Project “Action 14 Mutual Agreement Procedure, Making dispute resolution between jurisdictions more timely, effective and efficient”。

に高め、二重課税の可能性を軽減し、更に、移転価格紛争を積極的に防止し得ることを各国が認識した上で、各国は、速やかに二国間の APA を実施すべきである⁽⁵⁾と勧告している。

更に、2020 年の OECD FTA⁽⁶⁾「アムステルダム」総会のコミュニケでは、APA の改善、多国間 APA 及び相互協議の利用拡大等の作業を継続する旨各国は同意している。つまり、APA の実施と相互協議の迅速な処理、利用拡大というテーマは、各国の大きな関心事であり、また課題ともなっている。

この点、各国における APA は、制度面や運用面において様々である。例えば、小規模納税者に対する簡易な APA 手続を導入している国、APA 申請を有料にしている国、当局による事前審査を経て正式に APA 申請が受理される国等、我が国と異なる特徴を持った国が多数存在する。経済のデジタル化やグローバル化の進展により、一つの取引に係るサプライチェーンが二国間で収まることは少なく、その先に第三国まで及ぶことが通常となっており、多国間 APA も増えてくることが予想される。

以上の問題意識の下、本稿では、我が国の APA と異なった制度や運用を行う諸外国について整理・分析し、諸外国の経験から我が国の相互協議実務への有用性を導き出すとともに、APA の国際的なスタンダードを今後どのような方向にもっていくべきか考察する。

第 1 章においては、本稿の問題の所在及びその背景にある近年の相互協議を伴う APA の状況及び国際機関、具体的には、本稿の中心となる議論を展開している OECD、開発途上国の立場から議論を行ってきた国連並びに紛争解決手段の分野で先導してきた EU について概観する。第 2 章及び第 3 章においては、諸外国の APA の特徴について、制度面（第 2 章）及び運用面（第 3 章）から概観する。最後の第 4 章においては、諸外国の経験から我が国の相互協議への有

(5) 国税庁「(仮訳) 紛争解決メカニズムの効率化・行動 14、2015 年最終報告書」20 頁。

(6) OECD 税務長官会議 (Forum on Tax Administration) の略称であり、G20 及び OECD 加盟国を含む 53 の国・地域から構成されている。

用性を導き出すとともに、これからの APA について、国際的なスタンダードへの方向性を考察するとともに若干の提言を行う。

第 1 章 租税条約に基づく相互協議と APA

本章では、本稿のテーマである租税条約における紛争解決手段の前提となる、近年の相互協議を伴う APA の状況及び最近の国際機関(OECD、国連及び EU)における議論を整理する。第 1 節では、モデル租税条約における相互協議の規定を確認するとともに、APA との関連について確認し、APA を含む相互協議の状況を概観する。第 2 節では、本テーマの中心となる議論をしてきた OECD、開発途上国の立場を中心に議論をしてきた国連及びこれまで紛争解決手段を先導してきた EU について概観する。第 3 節で本章のとりまとめを行う。

第 1 節 租税条約における相互協議規定と APA

1 租税条約における相互協議規定

現在、3,000 本以上の租税条約により国際的な租税条約ネットワークが構築されている⁽⁷⁾。我が国は、2022 年 6 月 1 日現在、78 か国・地域との間に租税条約（二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止を主たる内容とする条約）を締結している⁽⁸⁾。租税条約には、二国間の紛争を解決する手段として、相互協議手続が規定されており、OECD モデル租税条約 25 条は、権限ある当局に対し法的合意義務がないとしても、個別の二重課税事案等について相互協議を通じて解決するよう努力しなければならないと明確に要求して

(7) 世界中で 3,000 本を超える二国間租税条約があり、しかもその数は増え続けていると言われている（増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第 4 版〕』26 頁（東京大学出版会、2019））。なお、本稿においては、特段の断りがない限り、租税条約とは二国間租税条約をいうものとする。

(8) 財務省「我が国の租税条約ネットワーク」を参照。（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/182.pdf）（2022 年 6 月 1 日最終閲覧）。

いる⁽⁹⁾。また、国連モデル租税条約も同様の規定をおいており⁽¹⁰⁾、租税条約における相互協議の有効性は重要な要素である。一方、両締約国の権限ある当局が最大限の努力を払っても、二重課税事案等の解決に長い時間を要し、場合によっては解決できないときがある。このような問題を解決するために、2008 年、初めて OECD モデル租税条約 25 条（相互協議手続）5 項に相互協議の補完的紛争解決手段としての義務的拘束的な仲裁手続⁽¹¹⁾が導入され、2 年以内に相互協議により合意に達することができない場合に仲裁手続に付託されることになった⁽¹²⁾。我が国は、2010 年に初めて仲裁手続を含む日・蘭

(9) OECD モデル租税条約 25 条 2 項及び 3 項（邦訳）は次のとおり（下線部は筆者強調）。なお、OECD モデル租税条約の邦訳については、水野忠恒監訳『OECD モデル租税条約 2017 年度版』（日本租税研究協会、2019 年）を参照した。

2. 権限ある当局は、1 に規定する申立てを正当と認めるが、自ら満足すべき解決を与えることができない場合には、この条約の規定に適合しない課税を回避するため、他方の締約国の権限ある当局との合意によってその事案を解決するよう努める。成立した全ての合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならない。

3. 両締約国の権限ある当局は、この条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を合意によって解決するよう努める。両締約国の権限ある当局は、また、この条約に定めのない場合における二重課税を除去するため、相互に協議することができる。

(10) 国連モデル租税条約 25 条 2 項、3A 項及び 3B 項。

(11) 「義務的拘束的な仲裁手続」とは、一定期間内に相互協議による事案の解決が図れない場合に、納税者の同意を条件として両国の権限ある当局を拘束する（binding）仲裁手続である。（久保田幸「インドにおける義務・拘束的仲裁の導入に関する一考察」早稲田大学比較法研究所オンライン・ジャーナル・シリーズ No.2018-1・18 頁を参考にした。なお、仲裁手続については、本稿の研究テーマの対象外であるため詳細には触れない）。

(12) OECD モデル租税条約 25 条 5 項（邦訳）は次のとおり（下線部は筆者強調）。

5. (a) (略)

(b) 当該事案に対処するために両締約国の権限ある当局が要請した全ての情報が両締約国の権限のある当局に提供された日から 2 年以内に、2 の規定に従い 両締約国の権限ある当局が当該事案を解決するための合意に達することができない場合において、

当該者が書面により要請するときは、当該事案の未解決の事項は、仲裁に付託される。ただし、当該未解決の事項についていずれかの締約国の裁判所又は行政審判所が既に決定を行った場合には、当該未解決の事項は、仲裁に付託されない。当該事案によって直接に影響を受ける者が、仲裁決定を実施する両締約国の権限ある当局の合意を受け入れない場合を除くほか、当該仲裁決定は、両締約国を拘束するものとし、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならない。両締約国の権限ある当局は、この 5 の規定の実施方法を合意によって

租税条約に署名し、また、2017年に署名した BEPS 防止措置実施条約においても、仲裁規定を選択している。今日まで仲裁手続を二国間租税条約に導入、又は BEPS 防止措置実施条約において同規定を選択している国の数は、OECD 加盟国を中心に増加傾向にあるものの、OECD 非加盟国においては、2か国・地域にとどまっている⁽¹³⁾。また、実際に仲裁手続が実施された事例は、諸外国においても少ないと思われ、我が国においても、仲裁手続を実際に行うための詳細な取決めを交わした国は、7か国・地域のみである⁽¹⁴⁾。

2 モデル租税条約と APA

OECD モデル租税条約第 25 条（相互協議手続）には、APA について明確に言及していない。同条 3 項は、「解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を合意によって解決するよう努める」と規定され、権限ある当局が条約に規定のない二重課税の排除について協議することができる旨規定している⁽¹⁵⁾。つまり、APA に関する相互協議を義務付けておらず、相互協議を行うことについては、各国の方針及び二国間条約の相互協議条項をどのように解釈するかにかかっているとされる⁽¹⁶⁾。しかしながら、同条コメントリーは、第 3 項の規定のもとで、権限ある当局は、解釈適用に関する困難又は疑義が存在する場合に、二国間による APA を行うこと。また、それぞれの締約国が

定める。

- (13) 我が国の相互協議相手国（2020 事務年度）の OECD 非加盟国 9 か国・地域（中国、香港、インド、インドネシア、マレーシア、シンガポール、台湾、タイ及びベトナム）のうち、仲裁手続が導入されているのは、シンガポール及び香港のみである（国税庁・前掲注(2)、同「仲裁手続に係る実施取決め」（https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/annai/sogokyogi/annai/1279_3.htm）（2022 年 6 月 1 日最終閲覧）及び財務省「我が国とシンガポールとの間の租税条約に対する本条約の適用関係の概要」（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli_si.htm）（2022 年 6 月 1 日最終閲覧））。
- (14) 我が国との間で仲裁手続に係る実施取決めを交わした国・地域は、香港、オランダ、ニュージーランド、ポルトガル、スウェーデン、英国、米国の 7 か国・地域である（国税庁・前掲注(13)）。
- (15) OECD 移転価格ガイドライン 4.150。
- (16) OECD 移転価格ガイドライン第 4 章別添 II パラ 16。

二国間租税条約を締結している第三国の権限ある当局とともに、多国間による APA を行うことと示し、更に、多国間 APA は、関係する締約国全ての権限ある当局の間で一つの合意について交渉することによって、又は、別個であるが一貫した二国間合意を交渉することによって行うことができるとしている。また、多国間の事案について第 1 項及び第 2 項の規定を適用するために適当な手続、要件及び形式を決定することや、当該事案の解決が第三国の課税に影響を与える又は第三国の課税によって影響を受ける場合に、第三国を相互協議へ関与させるために適当な手続、要件及び形式を決定することを規定している⁽¹⁷⁾。

なお、我が国が締結した米国及びオランダとの租税条約については、APA について相互協議できる旨の規定を直接おいている⁽¹⁸⁾。米国は、自国のモデル条約を公表しているが、これは、他国との租税条約交渉を行う際の米国政府の基本的立場を表明したものであり、2016 年版の同モデル条約 25 条第 3 項において、相互協議で APA の解決を規定している⁽¹⁹⁾。

(17) OECD モデル租税条約 25 条コメンタリーパラグラフ 52 (邦訳) は次のとおり (下線部は筆者強調)。

52. この規定のもとで、権限ある当局は、とくに次のことを行うことができる。

- (省略)

- この条約の解釈適用に関する困難又は疑義が存在する場合 (とりわけ、締約国のいかなる措置もこの条約の規定に適合しない課税にあたらなるとき) に、二国間による事前確認を行うこと。また、それぞれの締約国が二国間租税条約を締結している第三国の権限ある当局とともに、多国間による事前確認を行うこと。多国間による事前確認は、関係する締約国全ての権限ある当局の間で一つの合意について交渉することによって、又は、別個ではあるが一貫した二国間合意を交渉することによって、行うことができる。

- 多国間の事案について 1 及び 2 の規定を適用するために適当な手続、要件及び形式を決定すること (上述のパラグラフ 38.1 から 38.5 及び後述のパラグラフ 55 から 55.2 参照)。また、当該事案の解決が第三国の課税に影響を与える又は第三国の課税によって影響を受ける場合に、第三国を相互協議へ関与させるために適当な手続、要件及び形式を決定すること。

(18) 日米租税条約第 25 条 3 項(d)及び日蘭租税条約第 24 条 3 項(d)。

(19) 米国モデル租税条約 (United States Model Income Tax Convention) 25 条 3 (d)。

3 我が国の APA

1980 年代、我が国は、企業活動の国際化の進展を背景に、法人とその国外関連者との取引を通じた所得の海外移転に対処する必要が高まり、諸外国においては、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た。例えば、米国では、既に移転価格税制が創設（1928 年）され、1980 年代になって移転価格税制の強化に向けての動きが本格化した。我が国においても、諸外国と共通の基盤に立って適正な国際課税を実現する必要から 1986 年に移転価格税制が創設され、その際に、適正、円滑な執行を図るために国税庁の個別通達⁽²⁰⁾として翌年に APA が導入された⁽²¹⁾。その後、1995 年に OECD 移転価格ガイドライン⁽²²⁾において APA が取り上げられたこともあり、世界的な広がりを見せ、我が国においても相互協議を伴う APA の申出件数が増加した。これに伴い、OECD 移転価格ガイドラインに初めて APA 手続が公表された 1999 年、我が国は、相互協議を伴う APA を推奨する「独立企業間価格の算定方法等の確認について（事務運営指針）」を発遣し、その内容は 2001 年の「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「APA 指針」という。）に継承され、現在に至っている⁽²³⁾。これまで、世界中で 50 か国程度が導入しているとされるが⁽²⁴⁾、我が国の APA は、「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内容について確認を行うこと⁽²⁵⁾」をいい、納税者が確認された内容に

(20) 国税庁個別通達（1987（昭和 62）年 4 月 24 日付査調 5-1 ほか 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））。

(21) 国税庁「事前確認の概要」1 頁(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2009/sogo_kyogi/pdf/02.pdf)（2022 年 6 月 1 日最終閲覧）。

(22) OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. なお、邦訳は国税庁「OECD 多国籍企業及び税務当局のための移転価格ガイドライン 2017 年版」を参照した。また、本稿においては、当該ガイドラインを引用する場合、特段の断りがない限り、2017 年度をいうものとする。

(23) 国税庁・前掲注(21) 3 頁。

(24) See OECD. (2021). “PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT BEPS Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective – 2020 Review” footnote 5, p.8.

(25) 平成 13 年 6 月 1 日付査調 7-1 ほか 3 課共同「移転価格事務運営要領の制定につ

基づき申告を行っている限り、移転価格課税は行われぬものとされる。また、APA の類型として、相互協議を伴わない一国のみの APA (以下「ユニ APA」という。) と外国当局との相互協議の合意に基づいて行う APA (以下「二国間 (多国間) APA」という。) があるが、国税庁は、移転価格税制の円滑な執行、移転価格課税に関連する企業の事務負担の軽減、及び企業経営の予測可能性確保のため、今日では、相互協議を伴う APA を積極的に進めている⁽²⁶⁾。OECD 移転価格ガイドラインにおいても「可能な限り、二国間 (または多国間) ベースの APA が、条約上の相互協議を通じ、CA 間で締結されるべきである」とし、二国間 APA を推奨している⁽²⁷⁾。

4 相互協議の実施状況

(1) 諸外国の相互協議 (APA 除く) の実施状況【別添図表 1 参照】

OECD が取りまとめた各国からの相互協議に関する報告 (APA 除く) によると、2020 年に世界中で約 2,500 件の相互協議事案 (内、移転価格事案約 1,200 件) が新たに発生し、約 6,400 件の事案が未処理 (内、移転価格事案約 3,500 件) となっている (2020 年末時点)。処理事案 1 件当たりに要した平均期間は、移転価格課税事案で 35 か月である。また、移転価格課税事案については、2016 年以降、新たな発生件数及び未処理 (繰越) 件数は増え続けている。また、未処理事案の約 15% が 5 年以上経過している⁽²⁸⁾⁽²⁹⁾。

いて (事務運営指針) 1・1 (40)。

(26) 国税庁・前掲注(21) 1 頁。

(27) OECD 移転価格ガイドライン 4.173。

(28) See OECD. “New mutual agreement procedure statistics on the resolution of international tax disputes released on OECD Tax Certainty Day” (<https://www.oecd.org/tax/dispute/new-mutual-agreement-procedure-statistics-on-the-resolution-of-international-tax-disputes-released-on-oecd-tax-certainty-day.htm>) (last visited Jun. 1, 2022).

(29) OECD が取りまとめた相互協議の状況は以下のとおり (See OECD “2020 Mutual Agreement Procedure Statistics” (<https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>) (last visited Jun. 1, 2022).)。

(2) 諸外国の相互協議を伴う APA の実施状況【別添図表 1 参照】

EU は加盟国の状況を取りまとめ公表している。EU 加盟国には、従来からルーリング制度が整備された国が多く、ユニ APA を含め同制度がよく利用されてきた。一方、近年、透明性の観点や租税回避に対応していくため、ルーリングやユニ APA の取得要件を厳格化するなど、ユニ APA の件数を大幅に減らしている国があるが、EU 加盟国及び英国全体での二国間（多国間）APA の実施件数は増加しており⁽³⁰⁾、納税者の関心は高いものと考えられる。国ごとにみていくと、従来から二国間 APA の経験が豊富なフランス、ドイツ、オランダ、英国以外に、近年、オーストリア、ベル

相互協議の状況（全世界）

2020年度	期首	発生	処理	繰越
合計（注1）	6,348	2,508	2,378	6,478
（移転価格課税事案）	3,402	1,178	1,077	3,503
（その他事案）	2,946	1,330	1,301	2,975

・ 1 件あたりの処理期間（移転価格課税事案）35 か月

（注 1） BEPS IF（Inclusive Framework on BEPS）による、OECD 非加盟国含む 118 개국・地域からの報告件数をまとめたもの。

相互協議（移転価格課税事案）の状況（全世界）（注 2）

年 度	2016	2017	2018	2019	2020
発 生	616	779	930	1,156	1,178
繰 越	553	1,104	1,668	2,383	2,569

（注 2） IF の国・地域の数（報告数）は増えているため一概には比較できない。

(30) EU が取りまとめた APA の状況は以下のとおり（各国については別添図表 1 参照）。

APA の状況（EU（注 1））

年 度	2015	2016	2017	2018	2019
実施件数（二国間・多国間）	192	212	217	271	286
（注 2）（ユニ）	1,252	2,053	1,204	970	1,348
申請件数（ユニ含む）	1,412	1,384	1,096	1,115	1,487
合意件数（ユニ含む）	1,178	1,587	1,133	713	1,136

（注 1） EU 加盟国に英国を加えた 28 개국。

（注 2） オランダについては、二国間とユニの区分が公表されていないため、各年件数に反映されていない。

（出典） EU COMMISSION "Statistics on APA's in the EU" の各年度資料より筆者作成。

ギー、デンマーク、フィンランド、イタリア、ポーランド、スペイン、スウェーデンが実施件数を増やしている。

また、EU 以外では、二国間（多国間）APA の長い歴史をもつ米国、カナダ及び豪州に加えて、近年、OECD 非加盟国のインド及び中国が急速に実施件数を増やしている。

なお、各国の状況については、第 2 章及び第 3 章で詳述するが、EU 以外については比較可能なデータがなく、我が国を含め、各国の判断により、ウェブサイト等で情報を公開しているが、その内容や範囲は様々である。最近の傾向として、BEPS プロジェクトを踏まえ、制度面や運用面を改訂、改善している国が多く、納税者の APA を含む紛争防止解決手段に関心が高まっている中で、各国は、限られたリソースの配分等に苦勞していることが伺える。

平均処理期間については、一般に、2 年以内に相互協議による合意に対することができない場合に仲裁に付託する必要がある移転価格課税事案に比べ、二国間（多国間）APA は合意まで長い期間を要している⁽³¹⁾。

(3) 我が国の相互協議の実施状況（APA 含む）【別添図表 2 及び 3 参照】

我が国の相互協議の実施状況については、国税庁が公表している。直近の「令和 2 事務年度⁽³²⁾の『相互協議の状況』について」によると、相互協議事案（APA を含む）が新たに 185 件（前事務年度 200 件）発生し、同年の処理件数 155 件（前事務年度 186 件）を上回っている。この結果、同事務年度末の繰越件数（572 件）は過去最多となっている。繰越事案の地域別では、アジア・大洋州⁽³³⁾が最も多く、全体の約 6 割を占めている。なお、事案 1 件当たりにより要した平均処理期間は、30.3 か月である。また、繰越事案の相手国別については、米国に続いて、OECD 非加盟国の中国及びイン

(31) 第 2 章以降で詳述する。

(32) 国税庁の事務年度は、7 月 1 日から翌年 6 月 30 日の 1 年である。

(33) 「アジア・大洋州」とは、具体的に OECD 加盟国の豪州、韓国及びニュージーランド、OECD 非加盟国・地域の中国、香港、インド、インドネシア、マレーシア、シンガポール、台湾、タイ及びベトナムの計 12 か国・地域を指す（国税庁・前掲注(2)）。

ドがそれぞれ 2 番目、3 番目に多い。更に、最近、移転価格の執行体制を整備しているインドネシアやベトナムといった新興の開発途上国も含まれている⁽³⁴⁾。上記の相互協議事案のうち、APA に限れば、新たに 146 件（前事務年度 148 件）発生に対し、処理件数が 122 件（前事務年度 145 件）であり、繰越件数 431 件（前事務年度 407 件）は 4 年連続で増加し、過去最多を更新している。なお、平均処理期間は 29.2 か月（前事務年度 30.7 か月）である。我が国の相互協議の特徴として、毎年発生ベースで全体の 7 割以上を APA 事案で占めており、紛争防止手段としての APA の関心の高さが挙げられる。

我が国は、従来から国税庁の処理体制の充実を図るためにマンパワーの増強や、相手国との連絡を緊密にすることで、機動的かつ円滑な協議の実施を図っている。また、APA や相互協議を実施するための事務運営指針の改訂や、相互協議の実施状況に関する統計（年次報告書）の公表を通じて制度の透明性や確実性を高めてきた。更には、相互協議実施における手続面での整備といった必要性が高いと認められるアジア諸国に対する技術協力も行っており、これらの取組みにより、直近の我が国の相互協議の 1 件当たりの平均処理期間は、主要国の中では短く⁽³⁵⁾、国際社会においても、相互協議実務に関して一定の評価を得ている⁽³⁶⁾。

第 2 節 最近の国際機関における議論

1 OECD

(1) 沿革

OECD における紛争解決手段に関する議論は、主に、2008 年に仲裁手

(34) 国税庁・前掲注(2)。

(35) 我が国の相互協議 (APA 事案) の 1 件当たり平均処理期間 (2020 事務年度) は 29.2 か月に対して、例えば、米国 40.1 か月 (後掲注(156)表参照)、カナダ 36.9 か月 (後掲注(283)表参照)、豪州 50.3 か月 (後掲注(205)表参照) である (ともに 2020 年度)。

(36) See OECD, *supra* note (24), p.7.

続が導入されて以降、2012年に立ち上げられた BEPS プロジェクトの行動 14 や 2020 年 10 月に公表された行動 1 の「デジタル化に伴う課税上の課題・第 1 の柱の青写真に関する報告書⁽³⁷⁾」の中で詳細に記されている。その後、行動 1 について、2021 年 7 月に公表された「経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対応する二つの柱の解決策に関する声明⁽³⁸⁾」は、OECD G20 BEPS 包摂的枠組みの参加国 137 개국・地域によって賛同が得られ、G20 財務大臣・中央銀行総裁会議によって承認されている。第 1 の柱の青写真によると、義務的かつ拘束的な紛争防止・解決メカニズムを制度化すべきであるとされている。しかしながら、この「義務的かつ拘束的」なメカニズムに対して、国連は、2019 年に開発途上国の立場を踏まえて、懸念を有している旨の意見を OECD に提出しているように、OECD の立場と異なっている。いずれにせよ、経済のデジタル化に対応した紛争解決手段の在り方について多国間によるアプローチが必要になってくることは言うまでもなく、多国間 APA も含め、今後更なる議論が展開されるだろう。

(2) BEPS 行動 14 と我が国の取組み

最近の OECD での議論は、加盟国だけでなく、非加盟国も参加し、各国対等な立場で展開されているが、2012 年 6 月に OECD 租税委員会によって立ち上げられた「税源浸食と移転価格に関するプロジェクト（以下「BEPS プロジェクト」という。）」では、15 項目からなる「BEPS 行動計画」を公表し、そのうち、2015 年の最終報告書・行動 14（より効果的な紛争解決メカニズムの構築）では、相互協議手続をより実効的なものとするための方法を勧告している。具体的には、各国が最低限実施すべき措置（ミニマムスタンダード）として、相互協議に関する四つの分野（紛争の未然防止、相互協議の利便性やアクセス、相互協議事案の解決及び相互

(37) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint”.

(38) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy”.

協議の合意内容の実施)の法的枠組及び行政的枠組の 17 項目について、税務当局のトップから構成される OECD 税務長官会議 (FTA) の下に相互協議フォーラム (MAP Forum) を設け、相互に審査を受ける方法 (ピアレビュー) で、2016 年 12 月からモニタリングが実施されている。例えば、ミニマムスタンダードの一つとして、「相互協議に関する租税条約上の義務の誠実かつ全面的な実施及び MAP 事案における適時解決の確保」が含まれ、具体的には、「各国は、平均 24 ヶ月以内に MAP 事案を解決するよう努めることにコミットする」となっている。また、APA に関しては、実施することが望ましいとされるベストプラクティスとして、「APA が条約締結国における租税の確実性を大幅に高め、二重課税の可能性を軽減し、更に、移転価格紛争を積極的に防止し得ることを、各国が認識した上で、各国は能力等の観点から可能になり次第速やかに二国間の APA 制度を実施すべきである⁽³⁹⁾」とされている。更に、「各国が公表する MAP ガイダンスでは、多国間の MAP 及び事前確認 (APA) に関するガイダンスを定めるべきである」とし、次回の OECD モデル租税条約の改正の一環として多国間 MAP 及び APA の問題に対処するためのコメントリー改正を予定している⁽⁴⁰⁾。このピアレビューでは、我が国は、締結した古い租税条約

(39) 国税庁・前掲注(5)27 頁。ベストプラクティス 4 の説明は以下のとおり。

48. 事前確認 (APA) とは「関連者間取引を行う前に、一定の期間におけるそれらの取引における移転価格を決定するために、適当な一連の基準 (例えば、移転価格の算定方法、比較対象とそれらに行う適当な調整、将来の事象についての重要な前提) を決定する取極」である。OECD の多国籍企業と税務当局のための移転価格ガイドラインの第 4.123 パラグラフを参照されたい。条約相手国の権限のある当局と二国間で締結した APA は、両国における確実性のレベルを向上させ、二重課税の可能性を減少させ、移転価格に関する紛争を積極的に防止するだろう。したがって、各国は二国間の APA プログラムを、実施可能な体制が整い次第速やかに実施しようとするべきである。

(40) 国税庁・前掲注(5)27 頁。ベストプラクティス 11 の説明は以下のとおり。

58. 近年、グローバル化が著しく進展する中、既存の租税条約の紛争解決メカニズムに類を見ない課題が生じている。OECD モデル租税条約の第 25 条に定める相互協議手続は、伝統的に二国間の紛争の解決に焦点を当ててきたが、地域的及び世界的なビジネスモデルが採用され、国家経済及び市場の統合が加速されるような状況の下で、多国間の租税紛争を解決する有効なメカニズムの必要性が強調されてき

に規定される相互協議条項の一部について最新の OECD モデルの規定を導入するための改正が必要であるとの勧告を受けているが、相互協議実務に関しては、ミニマムスタンダードを満たしていると評価されている⁽⁴¹⁾。OECD は、これまでの各国の審査を踏まえ、ミニマムスタンダードの拡充を含む審査基準の見直しを行っており、二国間 APA の実施や APA 統計に関する情報提供等のミニマムスタンダード化が検討されていると言われて⁽⁴²⁾いる。

(3) FTA と租税の確実性に向けた取組み

イ 背景

2017 年 3 月、ドイツで開催された G20 財務大臣会合に OECD は IMF と合同で報告書「租税の確実性（税の安定性）」⁽⁴³⁾を提出した。本報告書は、前年の G20 首脳会合（中国開催）が OECD と IMF に対して租税の確実性の諸問題の検討を要請したことに応えたものであるが、その背景には、税務の不確実性に関する懸念の高まり、とりわけ国際課税の文脈でクロスボーダー通商・投資に与える不確実性の悪影響があるとされる。本報告書では、租税の不確実性の主な原因を 6 つのカテゴリーに分類し、その一つに「紛争処理メカニズムをめぐる不確実性」が含まれて

ている。したがって、各国は、多国間の MAP 及び APA に関する適切なガイダンスを策定し、自国が公表する MAP 及び APA プログラムのガイダンスに含めるべきである。

59. 多国間の MAP 及び APA の問題に対処するため、OECD モデル租税条約の次回改正の一環として、OECD モデル租税条約第 25 条のコメンタリー改正を予定している。

(41) See OECD, *supra* note (24), p.7.

田畑健隆「最近の相互協議の状況について」国際税務 41 巻 6 号 30 頁を参考にした。

(42) See OECD. (2021). “PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT BEPS Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective – 2020 Review” p.7 and p.17.

田畑・前掲注(41)30 頁を参考にした。

(43) IMF and OECD “Tax Certainty -IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers (March 2017)”. なお、“Tax Certainty”を東京大学の増井良啓教授は、『『租税の確実性』報告書を読む』（租税研究 815 号）で「租税の確実性」と訳している。一方、財務省のウェブサイトでは「税の安定性」という訳語をあてている。

おり、上記財務大臣会合における声明の中に、「報告書の中で提案されている、税の安定性強化のための実用的な手法を自発的に検討することを奨励する。それらの手法は、国内法制の枠組と国際租税条約において実施される紛争防止や紛争解決についての手法」が含まれ、その後の同年 7 月の G20 首脳会合での首脳宣言でもこの取組みが言及され、EU も共同歩調をとっている。つまり、今後「租税の確実性」を高めるための措置が重要であるとの点がグローバルレベルで認識されている。

上記の報告書では、租税の確実性を高めるための具体的かつ実用的なアプローチと解決法の骨子を示し、可能な限り早い段階で不確実性を減少若しくはこれに対処することの便益を強調している。国際的文脈における租税の不確実性に対処することは、とりわけ重要であり、複数のアプローチを提示しているが、その中には、例えば、紛争回避及び早期争点解決プログラムでは、APA や協力的コンプライアンス・プログラム、また、適切な場合には、複数の税務当局による同時・合同調査があげられ、企業側、税務当局側双方の調査結果において支持されている⁽⁴⁴⁾。また、強靱かつ効果的な国際的紛争処理手続では、相互協議手続が挙げられている⁽⁴⁵⁾。更に、当該調査結果によると、企業側からみた、国際的文脈における租税の確実性を高める効果的なツールや選択肢として、実務的には幅広く活用されていないものの、多国間 APA、多国間協力的コンプライアンス・プログラム及び多国間調査が極めて重要であると示されている。また、税務当局側からは、紛争防止の観点から、最も大きな潜在的影響力を持つものとして特定されるツールとして、多国間 APA、多国間協力的コンプライアンス・プログラム及び税務コンプライアンスのための簡素化措置（例えばセーフハーバー規定）が挙げられている⁽⁴⁶⁾。

ロ 租税の確実性を高めるための取組み

(44) *See ibid.*, p.37.

(45) *See ibid.*, p.7.

(46) *See ibid.*, p.34.

2019 年の進捗報告書では、注目すべき点として、紛争解決から紛争防止へのシフトがあげられ、例えば、ICAP⁽⁴⁷⁾の進展や、合同調査の実施が一般的になっている点があげられている⁽⁴⁸⁾。同年の OECD・FTA のコミュニケでは、「紛争防止及び紛争解決に焦点を当てた包括的かつ相互に関連する課題への取組を前進させなければ、より広範な税の安定性の実現に成功することはない」として、今後の取組みとして、FTA・MAP フォーラムにて、APA 手続に関する改善点の特定、多国間 APA や相互協議のより広範な活用の可能性を検討していくとしている。また、翌 2022 年の OECD・FTA のコミュニケでも、「APA の改善、多国間 APA 及び相互協議に利用拡大並びに移転価格に係る紛争の共通分野における標準化されたベンチマークの利用を通じ、どのようにより一層の税の安定性を企業に提供できるかを特定する作業を継続する⁽⁴⁹⁾」としている。

2 国連

(1) 沿革

国連は、国際的三重課税の紛争解決手段に関して、開発途上国を含め多数の国が加盟していることもあり、多様な議論がなされてきた。2015 年に設置された「相互協議（紛争防止及び解決）に関する小委員会⁽⁵⁰⁾」は、これまで、BEPS プロジェクト行動 14 を踏まえた国連モデル租税条約 25 条

(47) ICAP (International Compliance Assurance Programme) は、多国籍企業グループの希望により、複数の国・地域の税務当局が、その国別報告書、マスターファイル及びローカルファイルといった移転価格文書に基づき、協調してハイレベルなリスク評価を行う取組みであり、2021 年 8 月現在、ICAP 参加国は我が国を含め 22 か国となっている。

(48) 報告書によると、FTA53 か国・地域のうち、25 が実施しているとの回答結果である。

(49) 国税庁「2020 年 FTA 「アムステルダム」総会・コミュニケ（仮訳）」
(https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/fta/press/pdf/20201208_kariyaku.pdf)
(2022 年 6 月 1 日最終閲覧) より抜粋。

(50) Subcommittee on the Mutual Agreement Procedure – Dispute Avoidance and Resolution.

コメントリーの改訂や国連ハンドブックの策定作業等を行ってきた。コメントリーの改訂については、2017 年に承認され、また、国連ハンドブックについては、同年に概要書が承認された。

(2) 国連ハンドブック

国連ハンドブックの策定に際し、非拘束的な紛争解決手段(ADR)の各形態や相互協議における非拘束的な ADR の活用についての議論が詳細になされてきた。例えば、2020 年には、相互協議における ADR の活用を仲裁手続の前段階の手段とすることや仲裁手続の妥当性に疑問を持つ国は、① 専門家による評価 (expert evaluation)、② 調停手続 (mediation)、③ 他の類型 (other forms) の活用を提案している。専門家とは、両締約国に提出された証拠書類等を調査する専門家であり、また、調停手続とは、交渉や手続面に関連した支援について、その手助けに調停人 (ファシリテーター) を活用するものである。

国連ハンドブックでは、相互協議における可能な改善策を示している。特に開発途上国において、ADR の活用を含め、具体的に、① 相互協議事案や APA 事案に関する国連開発計画 (UNDP) と OECD との技術協力プログラム、② IMF、OECD、国連及び世界銀行グループ共同の相互協議手続に関する研修、③ 「枠組合意 (framework agreement)」の締結⁽⁵¹⁾、④ 相互協議事案における ADR の活用の可能性、つまり、専門家による助言及び調停手続が仲裁手続に対する代替手段あるいは仲裁手続の前段階 (precursory step) として活用できるかどうかについてまとめられている。

3 EU

(1) 沿革

(51) 2015 年に米国インド間で締結し、100 件以上の IT セクターの事案を解決したとされ、ベストプラクティスとしての例を示している。

1993 年の EU 発足以前から、ヨーロッパでは、移転価格を巡る二重課税の紛争解決のために、相互協議とは別の紛争解決手段が検討されてきた。1995 年に発効した EU 仲裁条約は、相互協議前置主義をとり、協議が不調のときに二重課税の排除に関する意見を発することを任務とし、権限ある当局の代表者が委員として参加する助言委員会を設立し、相互協議を開始してから 2 年を経過しても当該事案を解決することができなかった場合、権限ある当局は、当該助言委員会に事案を付託するものである（この際、納税者の意向は考慮されない）。一方、相互協議の期間を延長することにつき納税者が合意した場合は、当局は、引き続き、更に 2 年間の協議をすることができるというものである。当時、締結された二国間租税条約では、仲裁に付託するか否かの権限は当局に委ねられていた。当該助言委員会は付託されてから 6 か月以内に意見を下さなければならないが、その後においても、権限ある当局は別の解決に達することができ、6 か月以内に解決に至らない場合のみ、助言委員会の意見が拘束力あるものとなる。なお、EU 仲裁条約と租税条約との関係については、二重課税の排除について、租税条約及び国内法で広範な義務が規定されている場合には、EU 仲裁条約はそれらの義務の履行には影響を与えないことを規定し、両者を調整しており、租税条約における不足を補完する関係にあった。

(2) EU 合同移転価格フォーラム (EU Joint Transfer Pricing Forum)

EU は、2002 年に移転価格の税務問題に関して EU 委員会に対して援助や助言を行うフォーラムを非公式に設置した。これは、当時、移転価格税制に関して EU 指令を通じた EU 域内での調和が図られていなかったため、各国の国内規則を調整し、効果的かつ効率的に連携させるための共通の移転価格の枠組みを構築する必要性が増してきたためであった。なお、同フォーラムは、移転価格実務がもたらす現実的な問題に対して、立法的でない解決策を EU 委員会に提案するために、コンセンサスに基づいて運営されているものである。

同フォーラムの作業は、OECD 移転価格ガイドラインの枠組みの下で、主に、移転価格事案の特定の紛争解決手段である EU 仲裁条約及び同フォーラムが指定した他の移転価格問題の 2 つの分野に分かれ、2019 年まで手続規則を採択し、活動を行っていた⁽⁵²⁾。

(3) EU 租税紛争解決指令

EU は、EU 仲裁条約が発効した 1995 年以降、現行の OECD モデル租税条約に改訂されるまでの間、相互協議規定の問題点、具体的には、協議による解決への時間制限がないこと、二重課税排除のための強制力の不在、納税者権利への配慮、仲裁手続における透明性の問題等について議論するようになった。また、BEPS プロジェクトの勧告内容の実施及び EU 仲裁条約の手続面のアクセス並びに解決に至る長さやその最終的な結論に関して、それらの問題の重大性が指摘されるようになり、EU は、2017 年に新たに EU 租税紛争解決指令を承認し、2019 年 7 月に施行した。当該指令は、EU 仲裁条約とともに、紛争解決の二段階システムを提供するものであり、具体的には、最初の相互協議段階として、権限ある当局において 2 年間（1 年間の延長が可能）で事案の円満な解決をめざし、合意に達しなかった場合、第二段階として助言委員会（Advisory commission）又は、ADR 委員会（ADR Commission）を設置するものである。当該指令は、EU 仲裁条約による紛争解決手段と比較するといくつかの点で相違点があり、それは、①当該指令が EU 法の一部を構成するもので EU 仲裁条約に優先すること、②EU 仲裁条約は、その紛争の救済対象範囲を移転価格及び PE(恒久的施設)の帰属に限定していたが、当該指令は、所得及び資本に対する課税全般に広がっていること、③当該指令の手続面が細部にわたって規定されていることである。例えば、当該指令 10 条では、従来の助言委員会に代え、新たに ADR 委員会を設置することができ、助言委員会同様、

(52) See EU “Joint Transfer Pricing Forum -Background” (https://ec.europa.eu/taxation_customs/joint-transfer-pricing-forum_en) (last visited Jun. 1, 2022).

設置後 6 か月以内に意見を下さなければならないとされる。また 15 条では、その意見が下された後においても権限ある当局は別の解決に達することができるが、解決に至らなかった場合、当該委員会の意見が拘束力あるものとして規定されている。ADR 委員会は、権限ある両当局と第三者から構成される助言委員会と異なり、紛争解決の手段の選択において柔軟性を持たせており、従来の EU 仲裁条約より、明確で強制力のあるタイムラインが当該手続を強固なものにしている一方で、ADR メカニズムを最大限活用することで、手続の柔軟性を重視したものとなっている。更に、納税者のコンプライアンスコストの負担軽減等を図るといった特徴も有している。

2019 年 7 月の当該指令の施行時において、EU 加盟国間の相互協議において、移転価格課税事案を含め、約 2,000 件の未解決事案があり、その内の約 900 件が 2 年以上経過していると言われていた。同指令は、ADR メカニズムを最大限活用し、柔軟かつ拘束的な二重課税排除の期限を定めることで紛争解決を図っていくものであり、法的には EU 仲裁条約に優先するが、同条約あるいは租税条約を修正する、あるいは置き換えるものではなく、納税者は、EU 仲裁条約に加えて、租税条約を通じた租税紛争解決メカニズムにもアクセスできるようになった。一方で、二国間で締結された租税条約には、義務的拘束的な仲裁手続を含んでいないものもある。また、当該指令の前文に注目すると、相互協議段階において、協議を促進させるために調停手続や斡旋（conciliation）手続といった非拘束的な ADR の活用を奨励する旨規定している。このように、これまでの紛争解決手段の議論を先導してきた EU は、現行の EU 仲裁条約の欠点を見直し、また、BEPS 議論等を踏まえ、より詳細な手続を定め、納税者のコンプライアンスコストの負担軽減をはかりながら、多様な紛争解決手段に柔軟にアクセスできるようにしている。

第 3 節 小括

開発途上国や新興国における移転価格制度の執行強化による積極的な課税、増加する租税条約の締結数とあいまって、相互協議で二重課税の紛争解決を求める件数が増えているのである。一方、全世界的に APA を含む相互協議事案の繰越件数が増え続けていることは、協議の早期合意が困難である事案が増えていることを示しているのかもしれない。昨今、OECD 等の国際機関では、租税の確実性や透明性の観点から、紛争防止解決手段についての議論が盛んに行われているが、各国は、今まで以上に相互協議担当部署を含む体制の強化、更なる効率のかつ迅速な処理、また、特に時間を要している事案の早期解決策が求められている。

我が国に関しては、相互協議の特徴として、毎年発生ベースで全体の 7 割以上を APA 事案で占めていることが挙げられる。また、繰越事案の国別では、米国を筆頭に OECD 非加盟国である中国及びインドが続き、それらの国の事案をいかに円滑にかつ効率的に解決していくかが今後の課題の一つに挙げられる。また、インドネシアやベトナムといった開発途上国とも相互協議が発生し、我が国との経済協力関係を踏まえると、今後、相互協議の発生件数は増加するものと考えられる。一方で、これらの OECD 非加盟国の中には、相互協議にあたる人材や経験の不足、固有の執行方針等により合意のハードルが高い国が多い。我が国は、従来から国税庁の処理体制の充実を図るためにマンパワーの増強や、相手国との連絡を緊密にすることで、機動的かつ円滑な協議の実施を図っている。また、相互協議実施における手続面での整備といった必要性が高いと認められるアジア諸国に対する技術協力も行っている。これらの取組みにより、直近の我が国における相互協議の平均処理期間は、1 件当たり 30.3 か月、APA に限ると 29.2 か月であるが、依然として 2 年を超えている状況であり、合意まで長い期間を要している。移転価格税制の法的安定性を高めるためにも改善の余地は大いにあるのではないだろうか。

2015 年の BEPS プロジェクト最終報告書・行動 14 では、OECD 税務長官会議 (FTA) の下に MAP フォーラムを設け、ピアレビューが実施されている。当該報告書のベストプラクティスには、二国間 APA を実施すべきであること、更に、相互協議のガイダンスでは、多国間の MAP 及び APA に関するガイダンスを定めるよう示し、次回の OECD モデル租税条約の改正の一環として多国間 MAP 及び APA の問題に対処するためのコメントリ改正を予定しているとされる。また、ピアレビューの結果を踏まえ、ミニмумスタンダードの拡充を含む審査基準の見直しを行っており、二国間 APA の実施等のミニмумスタンダード化が検討されていると言われている。

BEPS プロジェクトの実施と並行して、「租税の確実性 (税の安定性)」の議論が進展している。その中で、租税の確実性を高める効果的なツールや選択肢として、紛争防止の観点から多国間 APA 等が挙げられ、2019 年の FTA 総会のコミュニケでは、今後の取組みとして、FTA MAP フォーラムにて、APA 手続に関する改善点の特定、多国間 APA や相互協議のより広範な活用の可能性を検討していくこととし、翌年の 2020 年には、APA の改善、多国間 APA 及び相互協議の利用拡大並びに移転価格に係る紛争の共通の分野における標準化されたベンチマークの利用を通じ、どのようにより一層の税の安定性を企業に提供できるかを特定する作業を継続するとしている。

以上の状況において、今後、限られたリソースのもと、自国の課税権を確保しつつ、納税者及び税務当局の双方にとって、どのように移転価格税制の確実性を高め、また、相互協議の濫用防止を図っていくかについて、諸外国の経験から我が国の実務への有用性を導き出し、グローバル・スタンダードをどのような方向に持って行くべきか検討することが重要である。

第 2 章 諸外国の APA の特徴（制度面から）

本章では、諸外国における APA の特徴について制度面からいくつかのテーマに絞って概観する。具体的には、①各国の APA の法的地位・枠組み、②各国の APA 手数料の有無とその形態、③ユニ APA の活用状況、④いくつかの国で導入されている APA 申請前の審査制度、⑤各国の APA 不受理あるいは取り消す際の要件、⑥各国で多様なセーフハーバーや簡易 APA の制度について整理する。

第 1 節 APA の法的地位・枠組み等

本節では、まず APA 手続の大きな流れについて整理する。次に、諸外国の APA の法的地位・枠組み、また、その効果を概観し、我が国の制度との違いを確認する。

1 APA 手続の流れ

我が国の相互協議を伴う APA 手続の流れは、①納税者からの事前相談、②納税者からの APA の申出、③当局による審査、④相互協議、⑤納税者への確認通知である⁽⁵³⁾。また、EU の APA ガイドライン⁽⁵⁴⁾では、4つの段階（①申請前段階・非公式申請、②正式な申請、③APA の評価及び交渉、④正式合

(53) 国税庁「よくあるご質問とその回答（1事前確認関係）」（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/sodan/kobetsu/itenkakakuzeisei/04.htm>）（2022年6月1日最終閲覧）。

(54) COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. (2007). “COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL, THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU {SEC(2007)246}” [hereinafter EU APA Guidelines]

意)に区分している⁽⁵⁵⁾。しかしながら、国によっては、特に上記①について、細分化され、次の段階へ進むための要件やスケジュールが詳細に規定されているもの、実質的に詳細な審査を経て次の段階へ進むことができるもの、当局の正式申請への判断に裁量(ないし調整)が認められるもの等、様々である。

事前相談について詳細な手続を定めている例として、中国では、全体として6つの段階(①予備会談、②意向書、③分析及び評価、④正式申請、⑤交渉及び署名、⑥実施及びモニタリング)があるが⁽⁵⁶⁾、正式申請までの①ないし③について手続や要件を詳細に定めている⁽⁵⁷⁾。

ユニ APA の手続の流れに関しては、近年、手続を改訂し、いくつかの国で簡素化や迅速化がみられる⁽⁵⁸⁾。例えば、香港では、2020年にAPAガイドライン⁽⁵⁹⁾を改正し、従来の5段階から3段階に簡素化し、更に初期段階に求められる文書化を軽減している⁽⁶⁰⁾。

2 各国の法的地位・枠組み

各国のAPAの法的な構成は、法文化や税制を反映して異なっている。英米法系の国では納税者と課税庁との合意という法形式を採用することが一般的とされ、我が国においては、APAは課税庁と納税者との「契約」又は「合意」という枠組みでは捉えられない⁽⁶¹⁾。つまり、納税者が申し出た算定方法について、課税庁による「独立企業間価格の算定方法等の確認通知書」の通知の方

(55) See EU APA Guidelines, ANNEX para.20.

(56) 中国国家税務総局「中国APA年次報告書(China Advance Pricing Arrangement Annual Report(2020))」17頁。

(57) 本章第4節4及び第3章第1節2で詳述する。

(58) 本章第3節で詳述する。

(59) Hong Kong, Inland Revenue Department “Departmental Interpretation and Practice Notes No.48 (Revised), Advance Pricing Arrangement (July 2020)[hereinafter *HK-APA Guidelines*]”.

(60) See *ibid.*, pp.9-10.

(61) 弘中聡浩＝中村真由子「事前確認制度の日米比較—事前確認の取消しの適法性に関する米国裁判例(イトン社事件)の検討」中里実ほか編『クロスボーダー取引課税のフロンティア』185頁(有斐閣、2014)。

式により行われている。OECD 移転価格ガイドラインにおいて、APA は、① 確認 (confirmation) 型と、②合意 (agreement) 型があることが示されている⁽⁶²⁾。また、確認を受けた納税者ないし税務当局と合意した納税者が移転価格課税を行わない根拠については、我が国のように信義則による国もあれば合意に基づくものもある⁽⁶³⁾。

(1) 法律で直接 APA を規定している国 (法制化している国)

イ 英国

英国⁽⁶⁴⁾では、1999 年に国内法の施行により正式に APA が導入されたが⁽⁶⁵⁾、それまでも、相手国との租税条約の相互協議規定に基づいて APA を実施してきた⁽⁶⁶⁾。現行の APA に関する法律は、2010 年に制定され、APA の定義、合意の効果、取消しの効果や罰則等が規定されている⁽⁶⁷⁾。また、同年に、解釈指針⁽⁶⁸⁾が策定されている。同国は、APA が導入された当時、二国間 APA を強く推奨していたと言われ⁽⁶⁹⁾、また、案件の大きさや複雑性が十分満たすものでない限り、APA 申請の受理が保証されなかった。したがって、納税者はアドバイザーを通じて、事前相談 (initial expression of interest) において、匿名でその可能性を協議していたとされる⁽⁷⁰⁾。

(62) OECD 移転価格ガイドライン第 4 章別添 II パラグラフ 11。

弘中他・前掲注(61)185 頁。

(63) 例えば、米国では、APA の合意をした納税者は、APA を遵守している限り IRS は対象となる独立企業価格算定方法の適用に異議を唱えない (will not contest) と規定している (See Rev. Proc 2015-41, § 6.02)。

(64) 英国の税務当局は、“Her Majesty’s Revenue and Customs [hereinafter *HMRC*]”である。

(65) See 85-87 of the Income and Corporation Taxes Act 1988, as amended by the Finance Act 1999.

(66) 金保仁「英国移転価格税制近代化の動向と影響」国際税務 19 巻 7 号 21 頁(1997)。

(67) See Part 5 (Advance Pricing Agreements) § 218-230 of Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 [hereinafter *HMRC-TIOPA*].

(68) Statement of Practice 2 (2010) [hereinafter *HMRC-SP*].

(69) See Diane Hay and Kevin Norton “Developments Regarding the APA and MAP Processes” IBFD, INTERNATIONAL TRANSFER PRICING JOURNAL (JULY/AUGUST 2011), p.313.

(70) 金保・前掲注(66)21 頁を参考にした。

ロ 中国

中国⁽⁷¹⁾は、1998年に、「関連企業間取引税務管理規定（試行）」（国税発〔1998〕59号）において、APAを「その他合理的な移転価格調整方法」と明記し、また、同年に初めてユニAPAを締結している。2002年に改正し、施行された税収徴収管理法実施細則（国务院令第362号）53条においてAPAを正式に制度化したとされる⁽⁷²⁾。また、2004年に「事前確認にかかる実施規則（国税発〔2004〕118号）」で詳細なAPA手続を規定している。ユニAPAについては、それまで国内の地方税務当局が試行的に締結していたとされ、初めての二国間APAは、2005年に我が国と締結した。2008年に企業所得税法を施行し、APAの定義、原則、法的地位を明確化し、2009年に国家税務総局が公布した特別納税調整実施弁法（以下「中国実施弁法」という。）では、APA手続を詳細に定めるとともに、二国間APAの交渉手続とその具体的な規則を定めている⁽⁷³⁾。

その後、BEPSプロジェクトを踏まえ、2016年にAPAの実施拡大に関する公告〔2016〕第64号、2017年にBEPS行動14で勧告された措置を組み込むため、相互協議手続の実施に関する公告〔2017〕第6号が整備された。更に2021年にユニAPAの手続をより効率的にさせるためにユニAPAのための簡易手続の適用に関する公告〔2021〕第24号が公布されている⁽⁷⁴⁾。

ハ ドイツ

ドイツは、2021年に同国の手続法にAPA手続に関する詳細な規定が導入された⁽⁷⁵⁾。同国は、2006年にAPAガイダンスを発表し、APAプ

(71) 中国の税務当局は、「国家税務総局（State Taxation Administration）」である。

(72) 中国国家税務総局・前掲注(56)11頁参考。範堅ほか・前掲注(95)186頁。

(73) 企業所得税法42条、同法实施条例113条、税収徴収管理法実施細則53条、中国実施弁法46-63条。中国国家税務総局・前掲注(72)13頁参考。

(74) 中国国家税務総局・前掲注(72)13頁参考。

(75) See Lars H. Haverkamp “Germany: New Legislation on WHT Relief, Anti-Treaty Shopping and Transfer Pricing (June 18, 2021)” Bloomberg Tax Daily Tax Report:

プログラムを開始したが⁽⁷⁶⁾、同国の税法が納税者と当局との間で租税上の契約を締結することを認めず⁽⁷⁷⁾、租税条約の相互協議規定を法的根拠として、納税者の申出によって相手国と二国間（多国間）APA を締結することができ、合意された内容が実施されなければならないとしていた。

二 その他

インドでは、2012 年に同国所得税法を法的根拠に APA プログラムを導入し、同所得税規則に当該手続が規定されている（ロールバックは 2015 年に導入）⁽⁷⁸⁾。また、2013 年には、ガイダンスを公表し、詳細な手続を示している⁽⁷⁹⁾。

フランスでは、1999 年に租税条約の相互協議手続条項に基づいて、二国間 APA のみ、実務規定の形で導入されたが⁽⁸⁰⁾、その後、2004 年の「修正財政法」の公布に伴い、法的地位が確立され、二国間及びユニ APA 手続が規定されている⁽⁸¹⁾。

韓国では、1995 年に国際租税調整に関する法律を制定して APA の法的な根拠を設けている⁽⁸²⁾。1997 年に米国との二国間 APA を初めて締結し、それ以降、積極的に APA を実施している。

International. (<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/germany-new-legislation-on-wht-relief-anti-treaty-shopping-and-transfer-pricing>) (last visited Jun. 1, 2022).

(76) See OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project “Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Germany (Stage 2)” p.24.

(77) See Ministry of Finance Ordinance of October 5, 2006 (BMF, IV B 4-S 1341-38/06) para. 1.2.

(78) See 92CC and 92CD of Income-tax Act and 10F to 10T of Income-tax Rules.

(79) See OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project “Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, India (Stage 1)” p.20.

(80) See Statement of Practice 4 A-8-99 of 7 September 1999.

(81) French tax procedures code (Livre des Procédures Fiscales) L. 80B7° .

See Bruno Gibert (2005) “France, Consolidating and Development the French Advance Pricing Agreement Procedure” European Taxation (FEBRUARY 2005) IBFD, p.56, also IFA. (2016). “CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL by the International Fiscal Association, 70th Congress of the International Fiscal Association Madrid 2016 Volume 101a” pp. 244-245.

(82) 国際租税調整に関する法律第 6 条。宮嶋大輔ほか「韓国移転価格税制を巡る最新の動向について」国際税務 vol.36 No.1, 95 頁を参考にした。

ポーランドでは、2006年に国内法によりAPAを導入した⁽⁸³⁾。権限ある当局（財務省）として手続上は、原則ユニ6か月、バイ12か月、マルチ18か月と期限を設けているが、延長は可能となっている⁽⁸⁴⁾。なお、現在、同国のAPAプログラムは、2019年に新たに制定された法律により実施されている⁽⁸⁵⁾。

ポルトガルも同様に2008年に導入し⁽⁸⁶⁾、申出から合意まで最大でユニは300日、二国間及び多国間は480日と期限を設けている⁽⁸⁷⁾。

(2) 法制化していない国

イ 米国

(イ) 法的地位

米国内国歳入庁（以下「IRS⁽⁸⁸⁾」という。）は、1991年に歳入手続⁽⁸⁹⁾を公表し、APAは、税務当局と納税者との合意に基づく法的に拘束力ある契約（a binding agreement）とし、法的地位を確立した⁽⁹⁰⁾。この制度は、日本が先に採用したAPA⁽⁹¹⁾を参考にしたと言われるが、沿革的にはアドバンス・ルーリング（Advance Ruling）の制度の一環としてとらえるべきものとされる⁽⁹²⁾。なお、アドバンス・ルーリングとは、

(83) Tax Ordinance Act. See Michelle Markham, “Are Advance Pricing Agreements Experiencing a Renaissance as a Dispute Resolution Mechanism in the Era Following the OECD/G20’s Base Erosion and Profit Shifting Initiative?” Bulletin for International Taxation (IBFD), p.8.

(84) See IFA. (2016). “CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL by the International Fiscal Association, 70th Congress of the International Fiscal Association Madrid 2016 Volume 101a” p.565.

(85) Act of 16 October 2019 on tax dispute resolution and advance pricing agreements. See OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project “Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report BEST PRACTICES (Poland)” p.9.

(86) See Article 128-A of the Corporate Income Tax Code.

(87) See Ministerial Order 1446-C/2001.

(88) Internal Revenue Service.

(89) Revenue Procedure [hereinafter *Rev. Proc.*].

(90) See *Rev. Proc.* 91-22.

(91) 当初、我が国の事前確認制度は、英語ではPCS(Pre-Confirmation System)と呼称していた（脚注(1)参照）。

(92) 金子宏『租税法理論の形成と解明（上巻）』159頁（有斐閣、2010年）。

納税者の特定の事案につき租税法規を解釈し、適用する書面による公定解釈とされる⁽⁹³⁾。その後、1996 年には APA の詳細な手続を定め⁽⁹⁴⁾、以降、歳入手続を数度改訂することで手数料の基準、申出基準、資料提出の要件などを明確にした⁽⁹⁵⁾。なお、現在の APA の歳入手続⁽⁹⁶⁾は、パブリック・コメントを経て、BEPS プロジェクトを踏まえたものに改訂されている。

(ロ) 法的効果

APA の法的効果に関しては、歳入手続に「APA は納税者と IRS との間の拘束力を有する合意⁽⁹⁷⁾」とし、「関係する納税者、対象年度及び論点を除き効力を有しない⁽⁹⁸⁾」と規定されている。これにより、IRS は、納税者が合意した移転価格算定手法に従って対象年度の税務申告書を提出する場合、当該対象取引については内国歳入法典⁹⁹482 条に基づく移転価格課税を行わないことに合意するものとされる⁽¹⁰⁰⁾。また、「APA の諸条件を遵守すれば、IRS は異議を唱えないが、納税者が遵守しない場合には所得税法及び租税条約に従う⁽¹⁰¹⁾」ことが規定されており、このことは、APA が予測可能性を高めることを法的に確認するものであり、更に APA に対する信頼性を高めるものと言われている⁽¹⁰²⁾。

なお、米国では、終結合意 (Closing Agreement) ⁽¹⁰³⁾の一部となっている場合を除いて、アドバンス・ルーリングは撤回又は修正するこ

(93) プライベート・レター・ルーリングともいわれる。金子・前掲注(92)161 頁。

(94) *See Rev. Proc.* 96-53.

(95) 範堅=姜躍生 (KPMG 編訳)『移転価格税制実務指針』185 頁 (中央経済社、2015 年)。

(96) *Rev. Proc.* 2015-41.

(97) *See ibid.*, § 6.01.

(98) *See ibid.*, § 6.03.

(99) Internal Revenue Code (IRC).

(100) 本庄資『アメリカの移転価格税制の執行』247 頁 (日本租税研究協会、2009 年)。

(101) *See Rev. Proc.* 2015-41, § 6.02.

(102) 江波戸順史『アメリカ合衆国の移転価格税制』122 頁 (五紘舎、2008)。

(103) 終結合意とは、内国歳入法典 7121 条の下で、特定の争点または納税義務に関して、

とができることとされ、ここでいう終結合意は、詐欺、不正又は重要な事実の不実表示がない限り最終的であるとされる。これは、問題の争点が最終的かつ絶対的に解決された旨の納税者と IRS との間の契約であるとされ、法文上もより強力な拘束力が与えられている⁽¹⁰⁴⁾。

ロ 豪州

豪州⁽¹⁰⁵⁾では、1995年に公布されたルーリング⁽¹⁰⁶⁾に APA 手続きに関して規定されていた。その後、2011年に APA プログラムの実施通達⁽¹⁰⁷⁾を公表し、更に、2015年に BEPS プロジェクトを踏まえたものに改訂している⁽¹⁰⁸⁾。現行の実施通達では、自国の経済的貢献を反映した法人の利益を確保することで、自国の課税ベースを堅持することに重視し、多国籍企業に対し、全世界利益に対する事業活動の自国への貢献に関するより大きな透明性を求めている⁽¹⁰⁹⁾。

ハ その他

カナダ⁽¹¹⁰⁾の APA プログラムは、1990年に開始され⁽¹¹¹⁾、1994年に発遣された APA 指針⁽¹¹²⁾に行政サービスの一環として詳細な手続が示されている。法的効果として、APA は当局と納税者を拘束するものと定められている⁽¹¹³⁾。また、同年に小規模事業者を対象とした APA 指針も公表している⁽¹¹⁴⁾。

IRS と納税者との間でなす合意である（金子・前掲注(92)163頁）。

(104) 谷口勢津夫「事前確認制度」日税研論集 64 号 129 頁。弘中他・前掲注(61)182 頁。なお、イートン社事件については、本章第 5 節 2 参照。

(105) 豪州の税務当局は、“Australian Taxation Office [hereinafter ATO]” である。

(106) See Taxation Ruling 95/23 (Income tax: transfer pricing – procedures for bilateral and unilateral advance pricing arrangements). ピーター・マーフィー「日豪相互協議の現状と実務上の問題点」租税研究 690 号 107 頁（2007 年）。

(107) Law Administration Practice Statements [hereinafter ATO-PS LA].

(108) ATO-PS LA 2015/4.

(109) See IFA, *supra* note (84), p.83.

(110) カナダの税務当局は、“Canada Revenue Agency [hereinafter CRA]” である。

(111) See CRA “Advance Pricing Arrangement Program Report 2020” p.9.

(112) Information Circular [hereinafter CRA-IC] 94-4.

(113) See *ibid.*, para 6, 73.

(114) See CRA-IC 94-4R (Special Release).

オランダは、従来から事前照会（Advance Ruling）としてユニ APA に類した制度を執行していたが、1999 年に OECD の APA ガイドラインに沿ったものを発表した⁽¹¹⁵⁾。現在では、2014 年に公表された APA に関するオランダ財務省令が法的根拠となっている⁽¹¹⁶⁾。

シンガポール⁽¹¹⁷⁾は、以前より APA を実施していたが、2006 年に公表された移転価格ガイドラインにて正式に同制度を施行したとされる⁽¹¹⁸⁾。その後、2015 年に過去に発行された APA 申請に関するガイダンス等を一つに統合した移転価格ガイドライン⁽¹¹⁹⁾を公表した。

3 我が国の位置づけと法的拘束力

(1) 法的拘束力

我が国の APA の確認は、国内法上の根拠規定はなく、国税庁長官通達により運営している。したがって、我が国の APA は行政上の事実行為であり、納税者の権利義務が変更されるものではないとされる⁽¹²⁰⁾。また、確認通知を受けた法人⁽¹²¹⁾が APA の内容に適合した申告を行っている場合には、独立企業間価格で行われたものとして取り扱い、税務当局が移転価格課税を行わないのは、信義則によるものとされている⁽¹²²⁾。

(115) 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 36 号 402 頁。

(116) Decree of the Netherlands State Secretary of Finance of 3 June 2014 (DGB2014/3098). See OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project “Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, The Netherlands (Stage 1)” p.18.

(117) シンガポールの税務当局は、“Inland Revenue Authority of Singapore [hereinafter IRAS]”である。

(118) Luis Coronado 他「日本企業が活用可能なシンガポールにおける事前確認制度」国際税務 36 巻 6 号 118 頁。

(119) IRAS “e-Tax Guide, Transfer Pricing Guidelines (Sixth Edition) [hereinafter IRAS-TP Guidelines]”。

(120) 大野・前掲注(1) 4 頁。

(121) APA 指針 6-15(5)の取扱いにより事前確認を行う旨の通知を受けた法人。

(122) 山川博樹『我が国における移転価格税制の執行—理論と実務』215 頁（税務研究会出版局、1996）、大野・前掲注(1) 4 頁。

一方で、我が国の APA は、「移転価格課税についての納税者の法的安定性及び予測可能性を確保するための、広い意味での文書回答制度の一類型」と言われている⁽¹²³⁾。この見方によれば、「事前確認する旨の通知（確認通知）」は文書回答として性格づけられ、一般に、税務行政に対する拘束力はないと考えられている⁽¹²⁴⁾。一方で、相互協議の合意によって納税者に通知する確認通知⁽¹²⁵⁾には、これを受けた納税者が確認取引に係る事業年度にお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、その確認をした税務署長は「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⁽¹²⁶⁾」という意味での拘束力が認められる。この拘束力は、確認通知が税務署長という権限ある者によって、しかも書面でされるが故に、信義則の適用要件とされる「公的見解の表示」に該当すると解されることから、確認通知を受けた納税者との関係で信義則を根拠として認められる法的拘束力であると言われている⁽¹²⁷⁾。このような意味において、日本の APA は、米国の終結合意（Closing Agreement）⁽¹²⁸⁾を伴うアドバンス・ルーリング（Advance Ruling）⁽¹²⁹⁾に類似するとも言われている⁽¹³⁰⁾。

（2）法制化の課題

我が国の APA は、「確認」という「行政上の事実行為」にすぎないから移転価格課税とは異なり行政処分性がなく、したがって、法律の根拠を必要としないとされている。一方で、従来から法制化が提言されてきたが、

(123) 大野雅人「事前確認手続の現状と課題」本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』801頁（大蔵財務協会、2010年）参照。

(124) 谷口・前掲注(104)127頁。

(125) APA 指針 6-15(5)。

(126) APA 指針 6-16。

(127) 谷口・前掲注(104)127-128頁。

(128) 終結合意とは、「内国歳入法典 7121 条の下で、特定の争点または納税義務に関して、内国歳入庁と納税者との間でなす合意」であり、「詐欺、不正または重要な事実の不実表示がない限り、最終的」とされる（金子・前掲注(92)163頁）。

(129) アドバンス・ルーリングとは、「納税者からその計画している取引に係る租税法規の解釈ないしタックス・エフェクツについて、内国歳入庁に対して、事前に意見を求められた場合に、それに対して示す公定解釈」とされる（金子・前掲注(92)159頁）。

(130) 谷口・前掲注(104)128頁。

その理由として、大きく分けて、①法的拘束力を強めるため、②税務当局の権限を明確化するため、③適正な手続を保障するため、の 3 点が挙げられている⁽¹³¹⁾。

例えば、法制化について、APA の処分性の有無の観点からではなく、私法秩序に対する事前確認の侵害の観点から必要性を説いているもの⁽¹³²⁾、信義則に基づく法的拘束力ではなく、法律に基づく法的拘束力を APA に付与し、APA に対する納税者の信頼をより強く保護すべきといったもの⁽¹³³⁾、納税者と税務当局との手続的権利義務関係を法律によって対称的な手続的権利義務関係として構成すべきもの⁽¹³⁴⁾、といった点がある。

APA の法制化については、今後、APA の手続や運用の共通化や標準化が進むにつれて、確実性の観点から何らかの法的手当の必要性が生じてくると思われるが、仮に法制化を検討するのであれば、APA 指針からその対象をどうするか、法制化することによって新たに発生する論点や副作用、例えば、事前照会に対する文書回答手続の取扱いとの関係、現状の相手国との交渉における柔軟性のメリット、APA の取消訴訟の可能性等について今後検討を重ねる必要がある。

4 まとめ

APA の法的地位や枠組みは、各国の法文化や税制を反映して様々な形態をとっている。例えば、APA を法制化している国には、APA の処理期限を規定することによって透明性や確実性を高めているところがある。また、法制化しなくとも、租税条約において直接的に APA について相互協議できる旨の規定を置くことで、国内法上の移転価格税制と相互協議を伴う APA との橋渡しを行うことで法的安定性を高めているところもある。更に、APA を締結

(131) 大野・前掲注(1)22 頁。

(132) 谷口・前掲注(104)132 頁。

(133) 谷口・前掲注(104)136 頁。

(134) 谷口・前掲注(104)137 頁。

している納税者に対して税務当局が移転価格課税を行わない根拠については、我が国のように信義則による国もあれば、税務当局と納税者との合意に基づくものとする国もある。

APA の法制化については、「相互協議の効率的な実施」の観点からその是非を判断することは困難である。諸外国で大きな議論や問題が生じているといった状況はなく、我が国が仮に法制化を検討するのであれば、APA 指針からその対象をどうするか、法制化することによって新たに発生する論点や副作用、例えば、事前照会に対する文書回答手続の取扱い、相手国との交渉における柔軟性のメリット、APA の取消訴訟の可能性等について検討を重ねる必要がある。

第 2 節 APA の有料化

我が国においては、APA 手続にかかる手数料は不要となっているが、一方で手数料を課している国は比較的多い。EU の APA ガイドラインでは、手数料なしで税務当局が APA を実施することができない場合、手数料を課すことは適切であるが、高額な手数料が APA 申請の阻害要因にすべきでないとしている⁽¹³⁵⁾。また、国連の移転価格マニュアル⁽¹³⁶⁾においても APA によって提供される確実性の利点が上回るなら一般に手数料は納税者に受け入れられているとしている⁽¹³⁷⁾。

1 手数料の導入国

手数料を課している諸外国に目を向けると、例えば、EU 加盟国と英国を加えた 28 か国では、そのうち半数以上の 15 か国（内 3 か国はユニのみ）で

(135) See EU APA Guidelines, ANNEX para.12-14.

(136) UN, “PRACTICAL MANUAL ON TRANSFER PRICING FOR DEVELOPING COUNTRIES 2021” [hereinafter *UN TP Manual*]. なお、本稿においては、特段の断りがない限り、国連の移転価格マニュアルとは、2021 年度版のことをいう。

(137) See UN TP Manual, para.15.3.5.5.

有料化している⁽¹³⁸⁾。また、アジアでもインドや香港、マレーシア、シンガポール⁽¹³⁹⁾等、米州でも米国、カナダ、メキシコ等が導入している。

2 手数料の形態

手数料の形態については、大きく①申請内容（新規、更新又は修正等）による定額、②納税者（あるいは売上金額）の規模による定額、③対象取引金額の一定割合、④発生費用相当、⑤複雑性に区分することができる。

(1) 申請内容による定額

米国は、1987年の歳入法を根拠に手数料（user fee）を課している⁽¹⁴⁰⁾。現在、APAの申請内容によって手数料を定めているが、2015年以降、数回、手数料を引き上げている⁽¹⁴¹⁾。なお、2018年度のAPA申請件数の大

(138) EUのAPA統計資料（前掲注(30)出典）によると、オーストリア、クロアチア、チェコ、フィンランド、ドイツ、ギリシャ、ハンガリー、ラトビア、ルクセンブルク、ポーランド、ポルトガル、ルーマニア、スロバキア、スロベニア、スウェーデンの15か国（下線はユニのみ）で手数料を課している。

(139) シンガポールは、租税条約を締結していない国を対象とするユニAPAのみ手数料が課される。See IRAS, *supra* note (119), para10.50.

(140) See § 7528 of Internal Revenue Code (Internal Revenue Service User Fees). 金子・前掲注(92)176頁。

(141) 米国のAPA申請手数料は以下のとおり（出典：Rev.Proc.2015-41、Joy Dasgupta et.al. (2006) “UNITED STATES An Assessment of APA Fee Increases” IBFD ITPJ (MAY/JUNE 2006) pp.159-160.及び Steven C. Wrappe et.al. (2005) "Side-by-Side Comparison of APA Procedures: The United States and Japan" Tax Notes International (January 31, 2005) p.414.より筆者作成）。

米国APA手数料の推移（単位：米ドル）

年度	導入当初 (1991)	⇒	2006	2006/2 以降	2015/12/30 以降	2018/6/30 以降	2018/12/31 以降
新規	5,000	⇒	5,000~ 25,000 (注1)	50,000	60,000	86,750	113,500
更新	5,000	⇒	7,500	35,000	35,000	48,500	62,000
小規模(注2)	-	⇒	5,000	22,500	30,000	42,000	54,000
修正	-		-	10,000	12,500	17,750	23,000

(注1) 総所得金額によって3段階に区分。

(注2) 2015年に改訂された歳入手続により、対象がそれまでの「小規模事業者APA」から「小規模APA」に変更。

幅な増加⁽¹⁴²⁾の要因の一つに手数料の引き上げがあると言われている（本節 3 及び第 3 章第 4 節 2 で詳述する）。

ドイツでも申請内容ごとに定められている⁽¹⁴³⁾。

(2) 納税者又は取引規模による定額

インドは対象取引の規模によって 3 段階に分かれ、また、遡及適用を求める場合、一定額が賦課される⁽¹⁴⁴⁾。

米国では、かつて、納税者の総所得金額や取引の規模によって手数料を決めていた⁽¹⁴⁵⁾。

(3) 対象取引の一定割合

ポーランドでは、取引価額の 1 % をベースとする手数料を課している⁽¹⁴⁶⁾。

(4) 発生費用相当の負担、その他

香港では、APA チームの時間ベースのサービスチャージ（上限 50 万香港ドル）、独立専門家に対する支払い及びその他の当局のコスト・費用が含まれ、正式申請前に当局に供託する必要がある⁽¹⁴⁷⁾。また、カナダでも、旅費や滞在費用、独立した専門家を活用する際の費用は納税者が負担することになり、具体的金額については、当局の納税者に対する二国間 APA 受理

(142) 2017 年度の 101 件に対して、2018 年度は 203 件に増加した。

(143) ドイツ財政法によると新規 20,000 ユーロ、更新 15,000 ユーロ、修正 10,000 ユーロ（小規模納税者は半額）に定められていた（*See* OECD “Germany Dispute Resolution Profile (Last Updated: 10 September 2019)” p.3.）。なお、2021 年の APA 手続の法制化により、新規が 30,000 ユーロに引き上げられている（*See* Arwed Cruger “GERMANY Transfer Pricing News Issue 36 – August 2021, Germany enacts changes to transfer pricing rules” BDO TAX NEWS (<https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/transfer-pricing-news/issue-36-august-2021/germany-enacts-changes-to-transfer-pricing-rules#:~:text=Germany's%20Bundesrat%20%E2%80%93%20the%20upper%20house,gazette%20on%208%20June%202021.>) (last visited Jun. 1, 2022)）。

(144) *See* OECD “India Dispute Resolution Profile (Last Updated: 8 December 2020)” p.3.

(145) *See* Joy Dasgupta et.al. (2006) “UNITED STATES, An Assessment of APA Fee Increases” IBFD ITPJ (MAY/JUNE 2006) pp.159-160.

(146) *See* OECD, MAP Profiles, Poland Dispute Resolution Profile, p.4.

(147) *See* Hong Kong, Inland Revenue Department, *supra* note (59), p.31.

レターで明示される⁽¹⁴⁸⁾。なお、同国は、2021 年 2 月に、APA プログラムの費用分担モデルを見直し、他国の分析や自国でのオンライン手段の経験を踏まえ、旅費等の請求 (cost recovery charges) を撤廃することとした。また、同国の小規模事業者 APA については、ユニ APA が対象で権限ある当局による視察や旅行が発生しないため一定額に軽減されている⁽¹⁴⁹⁾。

(5) 複雑性

フィンランドでは、ユニのみ手数料を課している⁽¹⁵⁰⁾が、事案の複雑性によって手数料が異なっている⁽¹⁵¹⁾。また、ルクセンブルクも 2015 年 1 月以降、手数料を課しているが、申請内容の複雑性や必要とされる業務量に基づいて 3,000 ユーロから 10,000 ユーロの範囲としている⁽¹⁵²⁾。

3 有料化の効果

手数料の賦課が APA とりわけ二国間の迅速な合意を可能にする場合には、移転価格取引に関して時宜になかった確実性が達せられるので、税務当局及び納税者の双方にとってメリットがあると専門家は指摘している⁽¹⁵³⁾。また、手数料の賦課によって APA、特に二国間 APA のより迅速な解決を可能にするとも述べている⁽¹⁵⁴⁾。APA プログラムは米国を含め世界中でリソースが不足していると言われ、APA の処理期間は使用できるスタッフの数によって変わるとも言われている⁽¹⁵⁵⁾。米国では、近年の手数料の引き上げによって一時的に新規申請の件数が抑えられたが、再び増加傾向に転じ、未処理件数の増

(148) See CRA-IC, para 27-28, Appendix III.

(149) See CRA-IC (SR), para9. なお、手数料は 5,000 カナダドルの定額である。

(150) See EU Commission, “Statistics on APA’s (Advance Pricing Agreements) in the EU at the End of 2019” (https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-04/apas_2019.docx.pdf) (last visited Jun. 1, 2022).

(151) See Michelle, *supra* note (83) p.8.

(152) See IFA, *supra* note (109), p.395.

(153) See Michelle, *supra* note (83) p.8.

(154) See *ibid.*

(155) See *ibid.*

加に歯止めがかかっていない⁽¹⁵⁶⁾。なお、米国では、移転価格調査に関して厳しい姿勢で臨んでいたという経緯があるほか、移転価格に関する非常に厳しいペナルティ規定があり、納税者が APA を指向する強力なインセンティブとなっていると言われている⁽¹⁵⁷⁾。また、APA の申請のために作成する報告書に要する費用は 100 万ドルを超え、更に申請後の弁護士費用・会計士費用等を要するが、APA を申請する企業にとっては、裁判等の他の紛争解決手段に比べるとそれほど大きな負担ではないとも言われている⁽¹⁵⁸⁾。

(1) 豪州での手数料導入に向けた議論

豪州においても、かつて、会計検査院 (Inspector General of Taxation (IGT)) が税務当局である ATO に対して複雑な二国間 APA に適切な手数料を導入することを検討するよう勧告した。その報告書には、関係者にとっては、二国間 APA の効率的な解決に資するなら手数料の賦課に賛成するとあり、一方で、ATO にとっては、納税者の期待する結果に向かってタイムリーな進捗を適切に管理することが必要であり、手数料の導入が困難かもしれない旨記されている⁽¹⁵⁹⁾。当該報告書の勧告に対し、最終的に ATO は、同意できないとし、その理由として、手数料を請求する場合、立法上あるいは政策上の変更を必要とし、政府の見解に従うことになることと応答してい

(156) 米国 APA の申請件数と繰越件数の推移は以下のとおり (See IRS “APMA Statutory Report”)。米国の手数料の推移については脚注(141)参照。

米国 APA 申請件数と繰越件数の推移

年 度	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
申 請 (注 1)	108	183	98	101	203	121	121	145
繰 越 (注 1)	336	410	398	386	458	454	448	461
平均処理期間 (月数) (注 2)	40.0	41.7	42.4	41.5	45.6	42.5	40.1	43.0
(参考) 手数料の引上げ実施		●			●			

(注 1) ユニ、二国間及び多国間合計件数。

(注 2) 二国間の平均処理期間。

(157) 望月文夫(2005)「アメリカの移転価格税制における事前確認制度の考察」明治大学学術成果リポジトリ、経営学論集第 23 号 87 頁。

(158) 望月・前掲注(157) 93 頁。

(159) See Australian Government, Inspector-General of Taxation “Review of the Australian Taxation Office’s management of transfer pricing matters, December 2013” para. 4.59.

る⁽¹⁶⁰⁾。

(2) 米国での手数料を巡る議論

米国では、2004 年に APA が大企業のタックスシェルターを構成しているかどうかについて議会が調査を行った。その背景は、米国租税裁判所の移転価格事件に絡む審議中及び留保扱い件数が多く、米国の国際課税コミュニティの間では移転価格が極度に問題を引き起こし、高額で時間のかかるものと信じられ、更に、多くの多国籍企業、特に外資系の米国企業が米国での納税を避けるために不適切な移転価格を行っているのではないかというものである⁽¹⁶¹⁾。議会での調査を踏まえ、IRS は、2005 年に APA プログラムに対する多くの変更点が発表されたが、その一つが APA 手数料の引き上げである。2006 年 2 月から新しい手数料体系に変更し、また、APA チーム内の機能及び産業の専門化とスタッフの規模等も変更された⁽¹⁶²⁾。手数料の引き上げは、第一に APA 部署の運営コストをカバーするためとされるが、それまでは、四分の一程度のコストカバーにすぎず、IRS は、より高い手数料を検討することでリソースを配分する意図があったと述べている⁽¹⁶³⁾。米国における APA 手数料は、APA を実施していく上での他に発生する専門家へのコスト等に比べると大きくないため、手数料の引き上げによって、APA 申請を思いとどまらせる効果は中長期的には低いと言われている⁽¹⁶⁴⁾。

4 まとめ

諸外国においては、APA に限らず、行政サービスに手数料を課す国もあれば、課さない国もある。また、手数料を課す国も、その形態や金額の水準に大きな違いが見られる。我が国にとって、最大の相互協議相手国である米国

(160) *See ibid.*, p.166.

(161) *See Joy, supra note (145)*, p.158.

(162) *See ibid.*, p.158.

(163) *See ibid.*, p.160.

(164) *See ibid.*, p.161.

の手数料水準の高さは、他の諸外国と比較しても抜きんでており、日米の手数料の非対象の問題をどう考えるか。また、我が国が有料化を検討する際には、リソースの観点や他の同様の行政サービスの状況や財政法⁽¹⁶⁵⁾等の関連する法規、更に、手数料の金額水準によっては、納税者の APA 申出件数に影響が出ることも考えられ、移転価格税制の確実性を高めるためにセーフハーバーの拡充や文書化の簡易化、その他、APA 以外の紛争回避手段の導入等も含め検討する必要がある。

第 3 節 ユニ APA の活用

OECD 移転価格ガイドラインでは、二重課税や二重非課税を減少させる二国間（多国間）APA について相互協議を通じて締結されるべきと推奨している⁽¹⁶⁶⁾。我が国を含め、多くの国では、二重課税に対する懸念から二国間（多国間）APA を選好している。ユニ APA については、相手国と租税条約を締結していない場合や APA を実施していない国等に限定して認めている国がある一方で、ユニ APA を導入している国の中には、最近、国内手続を改訂し、手続の簡素化や迅速化に努めている国もある。本節では、ユニ APA を活用し、手続の簡素化や迅速化を通じて納税者の利便性を高めている国について概観する。

1 ユニ APA のメリット

EU 合同移転価格フォーラムで準備された報告書では、ユニ APA のメリットについて、次のとおり記されている⁽¹⁶⁷⁾。

(1) 文書化の代替

(165) 財政法第 3 条では、「租税を除く外、国が国権に基いて収納する課徴金及び法律上又は事実上国の独占に属する事業における専売価格若しくは事業料金については、すべて法律又は国会の議決に基いて定めなければならない。」と規定している。

(166) OECD 移転価格ガイドライン 4.173。

(167) See EU Commission (2007) “COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT, Report prepared by the EU Joint Transfer Pricing Forum {COM (2007) 71 final}”, pp.27-28. なお、EU 合同移転価格フォーラムについては、第 1 章第 2 節 3 参照。

ユニ APA の本質は、通常の移転価格調査と変わらない。ほとんどの国で、文書化規則を導入しており、移転価格の算定手法等が適切であるかどうかについての審査が事前か事後かの違いでしかなく、文書化の要件や独立企業価格の許容度という点では違いがない。この意味で、ユニ APA は効果的に国内要件にとって代わるものである。

(2) APA を導入していない国や多くの国が関与する場合の二重課税リスクの軽減

APA を導入していない国の関連会社と取引する場合、あるいは、多くの国が関与する場合、ユニ APA が唯一の現実的な解決策となる可能性がある。また、中小企業や問題が困難でない場合、時間やコストがかかる二国間 APA より現実的である。

(3) 移転価格調査の代替

ユニ APA は、二重課税リスクをある程度軽減し、国内の移転価格調査を事実上、置き換えるために利用することができる。

2 ユニ APA の実施状況

ユニ APA については、APA を導入していない国を対象とするもの、多くの国が関与する場合等、例外的に受け付ける国がある一方で、EU や開発途上国では、多くの国でユニ APA を幅広く受け入れている。

(1) EU

EU では、ベルギー、イタリア、チェコ、スペイン、ハンガリーのユニ APA の実施件数が多い⁽¹⁶⁸⁾。特に、ベルギーは、他の諸外国と比較して突

(168) EU 加盟国におけるユニ APA 実施件数が多い国は以下のとおり（出典：EU「APA 統計 2019（See EU, *supra* note (150)）」他、各年度報告資料より筆者作成）。

出しており、ユニ APA がよく活用されている。同国では、2004 年に設置された委員会 (Belgian Ruling Commission) がユニ APA を管理し、APA 取得に 3 か月から 9 か月程度と短いため、多くの多国籍企業が確実性を確保するための有効かつ適切な手段として利用していると言われている⁽¹⁶⁹⁾。その背景には、当局がルーリングや APA の取得を促進させるために、企業との交渉や議論に前向きであることと言われている⁽¹⁷⁰⁾。イタリアやスペインについては、移転価格課税による相互協議件数も毎年多く発生していることから⁽¹⁷¹⁾、移転価格税制の執行強化と共に、二重課税リスクの軽減や確実性を求めるため、ユニ APA を利用する納税者も比較的多いと考えられる。なお、ルクセンブルクでは、2014 年まで旧ルーリングの下、ベルギーと並んで非常に多くのユニ APA が実施されていたが、2015 年に BEPS 行動 8-10 の措置に伴う移転価格制度が整備されたことに伴い、APA の有

EU加盟国 ユニAPA実施件数上位 5 か国

年度	2014	2015	2016	2017	2018	2019
ベルギー	159	396	1081	797	487	898
イタリア	51	61	73	105	155	166
チェコ	34	46	54	91	63	137
スペイン	40	45	43	52	67	64
ハンガリー	79	70	63	57	54	50

(169) See Isabel Verlinden et al. “Belgium Transfer Pricing Country Tax Guides (Last Reviewed: 1 February 2022)” IBFD, section 17.3..

(170) 河崎元孝ほか「ヨーロッパ主要国における税務調査の傾向とその対応」(国際税務 41 巻 2 号 64 頁 (2021))。

(171) EU 加盟国における相互協議 (移転価格課税) 発生件数が多い国は以下のとおり (出典: OECD “Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction” より筆者作成)。

EU加盟国 相互協議 (移転価格課税) 発生件数上位 5 か国

年度	2018	2019	2020
ドイツ	178	241	323
イタリア	196	283	307
フランス	222	164	223
スペイン	132	132	171
スウェーデン	48	47	93

料化を含む新たな手続が導入され、これまで実施のユニ APA が法的効力を失ったことから、ユニの件数は、大幅に減少している⁽¹⁷²⁾。

オランダでは、二重課税につながる可能性のある納税者と税務当局との紛争をできるだけ早期に防止しようとする長い伝統があり、今日では多くの省令 (decree) により詳細な手続を定めている⁽¹⁷³⁾。しかしながら、2019 年に改訂されたルーリングにより、ユニ APA の取得が難しくなったとされている⁽¹⁷⁴⁾。ユニ APA は、①相手国に APA 手続がない場合、②税効果が低い場合、③移転価格の比較対象取引に関し信頼できるデータがある場合としている。

(2) 米国

米国は、二国間ないし多国間 APA を推奨し⁽¹⁷⁵⁾、ユニ APA については、①多くの国が関係する取引、②相手国に APA 手続が導入されていない、あるいは租税条約を締結していない場合等を例示している⁽¹⁷⁶⁾。統計上は、2000 年以降に申請された APA の約 3 割弱がユニ APA で占められており⁽¹⁷⁷⁾、比較的多くのユニ APA が利用されている。

(3) 中国

中国は、政府の方針としてビジネス環境の改善と投資促進を掲げ、相互協議手続や APA 手続を改訂してきた。同国は従来からユニ APA が一般的

(172) See IFA, *supra* note (109), pp.392-396. ルクセンブルクの APA 実施件数は以下のとおり (出典: EU「APA 統計 2019 (See EU, *supra* note (150))」他、各年度報告資料より筆者作成)。

ルクセンブルクの APA 実施件数

年度	2015		2016		2017		2018		2019	
	二国間	ユニ	二国間	ユニ	二国間	ユニ	二国間	ユニ	二国間	ユニ
APA実施件数	0	519	0	599	4	1	9	5	11	6

(173) See IFA, *supra* note (109), p.477.

(174) 本章第 5 節 1 で詳述する。

(175) See Rev. Proc. 2015-41, § 2.02(4) (d).

(176) *Ibid.*

(177) 2000 年度から 2020 年度までに申請された APA2,390 件のうち、637 件がユニ APA である (See IRS, *supra* note (156), p.3.)。

であったが、二国間 APA も含め、近年実施件数が増加している⁽¹⁷⁸⁾。

3 ユニ APA の特徴

(1) 特定の取引や業種を対象にした APA

メキシコでは、国内法の規定⁽¹⁷⁹⁾により、APA の申出をすることが可能であり、2014 年から 2016 年に 750 件のユニ APA を受理している。そのうちの約 90% が米国の関連者との取引であり、主にマキラドーラと言われる、政府により許可を受けた組み立て製造の米国子会社との取引である。メキシコ政府は、元々、多国間貿易や長期外国直接投資のため、自国の労働者に製造業による経済活動に従事させ、自国の製造業の発展及び輸出振興拠点として移行させる目的で 1989 年に新たな規則を発表し、マキラドーラ・プログラムとして内容を拡大させた⁽¹⁸⁰⁾。メキシコ及び米国両政府は、1999 年にマキラドーラの移転価格について合意に達し、つまり、ユニ APA を締結することでメキシコの米国子会社が行うマキラドーラ取引に対する二重課税を回避することができた。また、2016 年には、国内の移転価格規則や文書化要件等の改正を反映し、1999 年の合意内容を更新・拡大した⁽¹⁸¹⁾。その結果、2017 年及び 2018 年の 600 件以上に及ぶ APA の解決につながった。このプログラムでは、納税者及び当局双方にとって大きな利点、つまり、①ユニ APA で二重課税排除の効果をもたらす、②移転価格調査に時間を割く必要がない、③枠組みにより、多くの APA が迅速に解決、④二国間

(178) 中国の APA 実施状況は以下のとおり（出典：中国国家税務総局・前掲注(56)49 頁・51 頁）。

中国の APA 実施件数

年度	2016		2017		2018		2019		2020	
	二国間	ユニ	二国間	ユニ	二国間	ユニ	二国間	ユニ	二国間	ユニ
APA 実施件数	6	8	5	3	7	2	9	12	14	15

(179) See Article 34-A of the Federal Tax Code.

(180) See UN, *supra* note (136), p.618.

(181) Qualified Maquiladora Approach Agreement. See IRS “Renewal of Competent Authority Agreement on Maquiladoras” (<https://www.irs.gov/businesses/corporations/renewal-of-competent-authority-agreement-on-maquiladoras>) (last visited Jun. 1, 2022).

合意により租税の確実性をもたらすとともに、納税者と当局間の協調的な状況を作り出したと言われている⁽¹⁸²⁾。

ノルウェーでは、2005 年以降、天然ガスの企業グループ内取引にかかる価格について事前の拘束的なルーリング⁽¹⁸³⁾を導入している。これは、納税者にとって不確実性を軽減する手段を提供することを目的の一つとし、関係資料の提出や機能やリスク分析等、スキーム自体はルーリングよりユニ APA に近いと言われている⁽¹⁸⁴⁾。

フランスではユニ APA を例外とし、二国間 APA を推奨しているが、ユニ APA の実施は、例えば、管理料 (management fees) といった取引の複雑性は限定されるが、税務当局と納税者とで頻繁に紛争の引き金となるような特定項目や中小事業者である場合などに限定されている⁽¹⁸⁵⁾。

(2) 手続の簡素化・迅速化

最近の傾向として、APA の手続を改訂し、ユニ APA の利便性や透明性確保といった目的で、手続を簡素化し、処理期間を短縮しようとする取組みを導入している国が増えている。

例えば、ポーランドでは、2019 年の新しい国内法によりユニ APA を 90 日以内に手続を完了させることとし、APA の効率的な解決を強調している⁽¹⁸⁶⁾。また、中国でも、2021 年にユニ APA の手続をより簡略化し、手続の効率化を図ろうとしている。具体的には、手続を 6 段階から 3 段階に削減し、12 か月以内に処理を完了させることが可能としている⁽¹⁸⁷⁾。

ニュージーランドは、ユニ APA の手数料が安いことや、当局⁽¹⁸⁸⁾が奨励していることもあり、よく利用される。また、経済的な結びつきが強い豪

(182) See Matthew Frank et.al. “INSIGHT: Advance Pricing Arrangement Series: Americas” Bloomberg Daily Tax Report (June 21, 2019) pp.4-5.

(183) Petroleum Taxation Act 13 June 1975 no. 5. See IFA, *supra* note (109), p.527.

(184) See IFA, *supra* note (109), p.527.

(185) See IFA, *supra* note (109), p.246.

(186) See Michelle, *supra* note (83), p.8.

(187) See Bloomberg, Daily Tax Report “China Outlines Faster APA Process to Resolve Tax Disputes” by Michael Standaert. Aug. 2, 2021.

(188) ニュージーランドの税務当局は、“Inland Revenue Department”である。

州とは定期的な非公式会合を行うことで相互協議の迅速化を図っており、全てのユニ APA と豪州との二国間 APA については、正式申請から 6 か月以内の処理を目標としている⁽¹⁸⁹⁾。

4 まとめ

アドバンス・ルーリング（事前照会）の制度が納税者に幅広く利用されている EU や二国間 APA の経験が浅い開発途上国では、自国の課税リスクや法的安定性を求める納税者から、幅広くユニ APA を受入れ、また、最近では、納税者の利便性向上のため、手続の簡素化や処理の迅速化を進めている。二国間（多国間）APA を求める納税者が増える傾向にあるが、一方で、中小事業者の中には、手続の複雑性や処理期間の長さ、費用の高さといった要因が、その制度普及の妨げとなっているかもしれない。諸外国の APA の状況を踏まえると、中小事業者におけるユニ APA のニーズは決して低くない。中小事業者を含め法的安定性を求める納税者に対して、セーフハーバーの検討や文書化の活用も含め、どのように対応すべきか、自国のみならず、グローバルで検討していく重要性が増している。

第 4 節 事前（APA 申請前）審査制度

諸外国では、APA 申請前に内容を審査した上で正式申請を認めるといった国が少なくない。具体的には、事前に納税者から申請予定の資料一式を提出し、その内容を十分に審査した上で申請を認めるか否かを判断する国、また、当該事前審査に当たり、会合日程や資料提出期限に関して詳細な手続を定めている国もある。OECD 移転価格ガイドラインでは、申請前の会合（事前相談）の有益性については触れているものの、事前審査についての規定はな

(189) See IFA, *supra* note (109), pp.497-499.

い⁽¹⁹⁰⁾。本節では、事前審査を導入している国を取り上げ、その目的や背景を概観する。

1 米国

IRS は、2015 年に改訂された歳入手続において、事前審査及び「完全な APA 申出の 3 つの条件 (three criteria for a complete APA request)」が満たされていない場合の申出の潜在的な拒否 (行政審査の対象外) に重点を置いているとされる⁽¹⁹¹⁾。この 3 つの条件とは、①正しい APA 手数料を支払っていること、②規定された全ての情報を包含していること、③対象となる問題の解決を検討するための合理的な根拠となる算定手法を提案していることであり⁽¹⁹²⁾、もし、条件が満たされていないと判断した場合、事前相談において、改善された APA 申出であれば手続がより効率的になる旨納税者に繰り返しリマインドすることで、事前審査が効率的に開始し、処理される手助けとなるように意図されていると言われている⁽¹⁹³⁾。

2 カナダ

納税者は、事前相談のために、書類一式 (APA request information package) を事前相談実施の 2 週間前までに CRA に送付しなければならない⁽¹⁹⁴⁾。CRA は、同国の APA 指針に定められた書類⁽¹⁹⁵⁾が整っているか、また、その内容を審査した上で事前相談のスケジュールを設定している。事前相談は、最初の対象事業年度終了後 180 日以内に実施しなければならない⁽¹⁹⁶⁾、

(190) OECD 移転価格ガイドライン第 4 章別添 II パラ 29-33。

(191) See Robert H. Green et al. (2015) “IRS Implements Final Changes to Advance Pricing Agreement Process (09/02/15)” Skadden. P.2 (<https://www.skadden.com/-/media/files/publications/2015/09/irsimplementsfinalchangestoadvancepricingagreement.pdf>) (last visited Jun. 1, 2022).

(192) See Rev. Proc. 2015-41, § 3.04(1).

(193) See Robert, *supra* note (191), p.2.

(194) See CRA-IC, para.19.

(195) See *ibid.*, Appendix I.

(196) See *ibid.*, para.17.

その主な目的は、納税者及び提案された対象取引の適格性を検討することとされ、事前相談段階において、詳細に審査した上で APA の申出を受理するか拒否するかの決定を行うこととしている⁽¹⁹⁷⁾。CRA は、効率性の観点から、正式申請後ではなく、申請前段階での APA の取消しが、納税者及び当局双方にとって大きなリソースの節約を示すものと説明している⁽¹⁹⁸⁾。

3 豪州

ATO は、APA に関する実施通達 (PS LA) を 2015 年に改訂しているが、その目的は、いわゆる、官僚主義的な仕事 (red tape) を減らすこと、手続や実務を合理化することとされる⁽¹⁹⁹⁾。現行の APA 手続は、3 つの段階、つまり、①早期関与段階 (Early Engagement Stage)、②APA 申請段階 (APA Application Stage) 及び③モニタリング段階 (Monitoring Compliance Stage) に区分されるが⁽²⁰⁰⁾、主な改訂の一つに事前相談に相当する早期関与段階の選別手続 (Triage process) の導入が挙げられる⁽²⁰¹⁾。早期関与段階では、①提案している APA の内容に重大な障害がないかどうか、また、追加の資料を納税者に求めるといった選別作業 (Triage workshop)、②納税者と議論する予備討議 (Preliminary Discussion)、③APA 申出審査作業 (APA request review workshop) から構成される⁽²⁰²⁾。ATO では、といわけ、次の段階 (APA 申請段階) に進めるべきか判断するための選別作業を強化している。これは、自国の濫用防止規定の適用といった付随的な問題がどのように APA の確認取引に関係しているかにより焦点を置くことにあるとされ⁽²⁰³⁾、

(197) See CRA *supra* note (111), p.4.

(198) See *ibid.*, p.5.

(199) See PwC “International Transfer Pricing 2015/16” p.217 (<https://www.pwc.com/gr/en/publications/assets/international-transfer-pricing-guide-2015-2016.pdf>) (last visited Jun. 1, 2022).

(200) See ATO-PS LA, 9A. なお、改訂前 (ATO-PS LA 2011/1) は、5 段階であった。

(201) See Michael Butler et al. (2022). “Australia – Transfer Pricing – Country Tax Guides (Last Reviewed: 25 March 2022)” IBFD, § 17.3.2.

(202) See ATO-PS LA, 10E-10Q.

(203) See IFA, *supra* note (109), p.84.

この作業では、納税者のコンプライアンス履歴や最新の移転価格文書化の内容、全ての海外取引や取決めの価値等について調査することになっている⁽²⁰⁴⁾。ATO が公表している APA 統計から、この選別作業を強化した 2015 年度以降の 3 年間、繰越件数（早期関与段階含む）が増加し、また、平均処理期間がユニ APA、二国間 APA とともに大きく延びており、正式申請に至るまでの期間に時間を要していることが一因であると考えられる⁽²⁰⁵⁾。

なお、正式申請の手续に至らなかった場合、その決定に満足できない納税者は、当局内部の再審査を申し出ることができる⁽²⁰⁶⁾。

4 中国

同国では、正式申請までに①予備会談、②意向書、③分析及び評価の段階があり⁽²⁰⁷⁾、予備会談において、双方が合意した場合に正式申請を当局に提出することができる⁽²⁰⁸⁾。予備会談では、定められた資料の提出が義務付けら

(204) See ATO-PS LA, 10H.

(205) 豪州 APA の状況は以下のとおり（出典：ATO “Advance pricing arrangements” (<https://www.ato.gov.au/misc/downloads/pdf/qc43088.pdf>) (last visited Jun. 1, 2022))。

豪州 APA の状況

年度（注 1）	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
合意件数	31	41	16	24	31	27	13
(多国間)	-	-	-	1	0	0	0
(二国間)	19	22	6	12	14	12	7
(ユニ)	12	19	10	11	17	15	6
繰越件数	74	107	106	106	77	75	83
(早期関与段階（注 2）)	-	36	31	34	21	28	28
平均処理期間（月数）							
(二国間)	20.0	16.3	30.4	35.5	31.7	36.9	50.3
(ユニ)	11.8	9.8	24.3	27.8	23.3	28.9	32.9

（注 1）7 月から翌年 6 月の 1 年間である。

（注 2）正式 APA 申請前の段階での件数である。

(206) See ATO-PS LA, 10M.

(207) 本章第 1 節 1 参照。

(208) 中国実施弁法 50 条 2 項。なお、予備会談で双方が合意した場合、当局は、15 日以内に APA について正式な交渉ができる旨通知することとし、この正式会談開始の通知が正式申請の前提となり、受取日から 3 か月以内に申請書を当局に提出することが

れ、納税者及び当局双方が APA 申請をすることに合意した場合に、納税者にその旨の通知を行い、納税者は必要書類を添付した意向書（申請案）を提出する。その後、当局はその内容の詳細な審査を行い、当該申請案が独立企業原則に沿った場合に当局は通知を出し、当該通知の受取日から 3 か月以内に納税者は正式申請を行う⁽²⁰⁹⁾。

5 シンガポール

同国は、多くの税務上の優遇措置が整備され、海外からの直接投資を行っている投資家に対して予測可能性を提供するため APA を積極的に運用したい考えをもっていると言われている⁽²¹⁰⁾。同国の APA 申請に至るまでの事前相談の日程や提出書類の期限といったスケジュールについては、同国の移転価格ガイドラインにおいて詳細に説明されている。例えば、APA 申請を希望する納税者は、まず、確認対象事象年度開始前 10 か月までにガイドラインに規定されている基本情報を当局に提出するとともに、同 9 か月までに事前相談を開始しなければならないと規定している⁽²¹¹⁾。これは、当局が十分な審査を行うことができるように、また、追加の情報を納税者に要求することができるように設定されている⁽²¹²⁾。その後、当局が APA 申出を受理する方向を示す場合、開始前 4 か月以前に次の段階（正式申請において必要な情報等）についてのガイダンスを提供することとしている⁽²¹³⁾。

6 まとめ

APA 申請には明らかに租税回避を意図するような内容も考えられる。そのため、APA の濫用に対して各国は、従来の手続を見直し、正式な APA 申請

できる（中国実施弁法 50 条 3 項）。

(209) 国家税務総局・前掲注(72)21-27 頁を参考。

(210) Jee Chang See=中津利道「東南アジア諸国における移転価格税制の最新動向及び事前確認制度の利用状況」租税研究 722 号 168 頁（2009 年）。

(211) *See* IRAS-TP Guidelines, para12.2.

(212) *See ibid.*, para12.6.

(213) *See ibid.*, para12.10.

前に審査を行う国が増えている。例えば、必要な資料情報を定め、提出させたいうで十分な審査を行い、受理するかどうかの判断を行っている国⁽²¹⁴⁾や自国の濫用防止規定の適用といった付随的な問題も含め、納税者のコンプライアンス履歴や移転価格文書化の内容、全ての海外取引や取決めの等について調査することで選別作業を強化している国⁽²¹⁵⁾等がある。事前審査の導入や強化といった背景には、申請前の段階で BEPS 事案といった条約の濫用を排除することや、事前に事案を選別化することにより、正式申請後の審査や協議の効率化を運用面で図ることを目的としている国も少なくない。また、そのような事案は、一旦相互協議が開始されると合意等の解決までに相当な時間を要し、非効率であることは明らかである。事前審査は、結果として、課税権の確保のみならず、課税の公平性の担保や行政コストの観点からメリットが大きいものと考えられる。

第 5 節 APA の不受理・取消等

APA の重要性の認識の高まりとあいまって、申出の中には明らかに租税回避を意図するものも含まれていると考えられる。かつて米国では、APA がタックスシェルターとして利用されているとの批判があった⁽²¹⁶⁾。そのような不適切な申出に対して、我が国では、事務運営指針において、APA の実施や審査を開始することが適当でない場合を例示するとともに、APA の取消しについて規定している⁽²¹⁷⁾。本節では、諸外国の APA の濫用等に対してどのような対応をとってきているのか概観する。

(214) *See* CRA *supra* note (111), p.5.

(215) *See* ATO-PS LA, 10H.

(216) 本章第 2 節 3 (2) 参考。

(217) APA 指針 6-14, 6-21.

1 諸外国の不受理・取消等の規定

(1) 米国

同国では、APA の無効・取消 (Revoking or Canceling the APA) について、歳入手続において、申請又は提出された追加資料 (年次報告書を含む) における重要な事実関係、あるいは、APA の諸条件に対する誠実な遵守の欠如に関連した詐欺行為 (fraud)、不正行為 (malfeasance) 又は無視行為 (disregard) があった場合に無効にすることができ、APA 初年度の開始日に遡及して適用される旨規定している⁽²¹⁸⁾。また、納税者の不事実表示 (misrepresentation)、重要な事実関係についての誤り (mistake)、重要な事実関係についての表記もれ (failure to state)、年次報告書の提出期限を守らなかった場合又は、APA の諸条件に対する誠実な遵守の欠如がある場合に取消することができ、その場合の取消しは、当該事実が発生した年度当初から効力を発する旨規定している⁽²¹⁹⁾。

また、APA 手続の拒否や中止についても、具体的な例示を含めて詳細に規定している⁽²²⁰⁾。なお、前節で述べたように、APA 申出の「完全な APA 申出の 3 つの条件」を満たさない場合、当局が不受理や拒否を行ったとしても行政による審査対象とならない旨、2015 年に改訂された歳入手続において追加されている⁽²²¹⁾。

(2) オランダ

同国は、APA の不受理や取消件数 (納税者の取下げ件数を含む) の多い国の一つと言われている⁽²²²⁾。また、同国では、2019 年に APA を含む国

(218) See Rev. Proc. 2015-41, § 7.06 (1) (6).

(219) See Rev. Proc. 2015-41, § 7.06 (2) (7).

(220) See Rev. Proc. 2015-41, § 4.02 (1), also Rev. Proc. 2015-40, § 7.02.

(221) See Rev. Proc. 2015-41, § 4.02 (3), also Rev. Proc. 2015-40, § 7.03.

(222) 2020 年の 1 年間で 47 件が不受理、取消 (取下げ含む) となっている (See Clive Jie-A-Joen and Monique van Herksen “Dutch report on international tax and transfer pricing rulings reflects new ruling practice (June 29, 2021)” MNE Tax, Multinational Group Tax & Transfer Pricing News.)。なお、2019 年度以前については、以下のとおり (出典: EU 「APA 統計 2019 (See EU, *supra* note (150))」他、各年度報告資料より筆者作成)。

際課税に関するルーリングが改訂され、APA の要件が以前より厳しくなっているとも言われている⁽²²³⁾。つまり、国際課税における APA を含むルーリングを要求する納税者に対して、より厳格な実体基準が設けられ、その一つに「経済的ネクサス (economic nexus)⁽²²⁴⁾」の採用が挙げられている。また、節税目的、EU の租税非協力リストに掲載されている国、軽課税国とみなされる国で設立された事業体との取引も APA の対象から外れる。同国の直近 2020 年度の年次報告書によると、主に、提供された情報が不十分であること、納税者との最終決定合意 (determination agreement) に至らなかったこと、「経済的ネクサス」や申出の動機 (節税目的でないこと) の条件を満たしていないこと等により、APA (ユニ APA 含む) の申出が不受理ないし取消となっている⁽²²⁵⁾。

(3) シンガポール

同国の 2021 年 8 月に改訂された移転価格ガイドラインによると、APA 申出の拒否 (不受理) の条件等が具体的に追加されている。例えば、調査中の納税者は終了するまで APA の申出ができないこと、また、APA または相互協議手続の中止する根拠として、納税者からの協力やコミットメントの欠如を特定している。更に、納税者は、「IRAS と同様に APA や相互協議の手続は時間と資源が必要であることを理解しなければならない」ことや、二重課税の可能性が高い場合のみ申請する必要があり、更に、納税

オランダ APA (注) の申請及び取消等件数の状況

2014			2015			2016			2017			2018			2019		
申請	不受理/取消	取下	申請	不受理/取消	取下	申請	不受理/取消	取下	申請	不受理/取消	取下	申請	不受理/取消	取下	申請	不受理/取消	取下
272	3	58	261	2	59	221	1	43	176	4	40	148	0	45	160	4	37

(注) ユニ及び二国間 (多国間) 合計。

(223) See *ibid.*

(224) 経済的ネクサスとは、同国の事業体が自らの勘定で、リスクを負って事業活動を行わなければならないこと、同国で行われる事業がグループ内の同国の事業体の機能に従っていること、事業活動に関して適切な営業費用を負担しなければならないこととされる (See EY Tax Alert “The Netherlands announces new tax ruling policy (26 Nov. 2018)” (https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/the-netherlands-announces-new-tax-ruling-policy) (last visited Jun. 1, 2022))。

(225) See Clive, *supra* note (222).

者は移転価格実務を裏付ける強固な文書を保持しなければならない、とも指摘している⁽²²⁶⁾。

イ 中止

納税者からの協力やコミットメントが欠如している場合と当局の対応として、①指定された期日（最後の事前相談の日から 6 か月以内）に申請書類を提出しなかった場合、納税者は、申請に関心がないものとみなすこと、②相互協議手続あるいは APA 手続中の情報提供が不十分な（合意したタイムライン後 3 か月以内に提供されない）場合、納税者は当該手続を取り下げるとみなすこと、③完全な情報（あらゆる重要な情報）を提供できない場合、同手続の中止を検討すること、といった例示を挙げている⁽²²⁷⁾。

ロ 不受理

APA 申請を拒否する場合としては、対象取引が誠実な商業的理由で実施されていない、あるいは、租税回避や軽減を図るスキームが関係していること、納税者の移転価格文書が不十分であること、独立企業原則を遵守していないことを挙げている。なお、当局が拒否する場合、その理由を説明し、納税者は国内法に基づく代替救済措置や移転価格リスクを管理するための他の選択肢を求めるとしている⁽²²⁸⁾。

ハ 取消・無効

手続中の情報に関する詐欺行為や不事実表示の場合、合意の諸条件の不遵守の場合、当局は取消し、ないし無効にすることができるとしている⁽²²⁹⁾。

(226) See Ryan Finley “Singapore’s Tax Agency Releases New Transfer Pricing (Posted on Aug. 11, 2021)” Tax Notes, also IRAS-TP Guidelines, para10.27.

(227) See *ibid.*, para10.44-45.

(228) See *ibid.*, para10.36.

(229) See *ibid.*, para10.47.

2 APA 取消の裁判例⁽²³⁰⁾

納税者と当局との協力的なコンプライアンス手段である APA が争訟になるケースは諸外国を見回しても非常に珍しいと思われる。APA の制度面の在り方を考える上で参考になると考え、最近、米国での APA 取消し事件を取り上げる。なお、APA の日米の法的性質及び効果については本章第 1 節で触れている。

(1) 概要

米国では、一旦合意したユニ APA について、当局が過去に遡って取消し、移転価格税制に基づく更正処分を行うとともに、それに伴う加算税及び延滞税の賦課処分を行った。この処分を不服とする納税者が米国租税裁判所に訴えたものである⁽²³¹⁾。争点の一つは、当局が納税者と合意したユニ APA について、後日これを過去に遡って取り消すことが許されるか否かという点である。納税者の主張は、①APA の取消しは契約違反であり、許されないこと、②契約違反でないとしても過去に遡って取り消したことは、当局による裁量権の濫用であり、許されないというものであった。これに対し、当局の主張は、①納税者による重要な事実に関する誤表示、誤り (misrepresentations, mistakes as to a material fact) 及び APA 交渉を通じての重要な事実の提示もれがあったこと (failures to state a material fact during the APA negotiations)、②合意された条件に誠実に従っていなかったこと (not comply in good faith with the terms and conditions)、③毎年必要とされている報告をしていなかったこと (failed to satisfy the APA annual reporting requirements) 等から、過去に遡って APA を取り消したことは正当であるというものであった。

(2) 判示

(230) 川田剛「いったん成立した事前確認 (APA) は後日取り消せないとした事例— Eaton 事案 (T.C.メモ 2017-147) から—」税務事例 50 巻 8 号 109-114 頁 (2018) を参考にした。See also James P. Fuller and Larissa Neumann. (2017). “SPECIAL REPORT U.S. Tax Review” Tax Notes, pp.571-572.

(231) 川田・前掲注(230)。See *ibid.*

租税裁判所は、当局による本件の取消しについて、契約違反ではないとしても、「裁量権の濫用」にあたるとして、その処分を取消しを命じている。つまり、①当時の歳入手続⁽²³²⁾で取消しができるのは、前提となる事実的重大な誤り (mistake) があった場合に限られるが、納税者がそのような重要な誤りをした事実はない、②いったん成立した APA を後日取り消すことは極めてまれであることから、歳入手続に反するという明確な証拠がある場合に限られるところ、本件では、納税者が歳入手続に反していたという明確な証拠はない、③「裁量権の濫用」にあたるか否かは、米国法人と国外関連者との間の利益配分状況等の要因について分析する必要があるところ、当局は取消しの根拠としていずれも検討していない、④APA は、当局と納税者の双方を拘束する合意であるから、一方が取り消すためには、歳入手続に規定する手続によってなされなければならないが、納税者には、それらの規定に合致しないような「ささいな誤り (immaterial and inadvertent errors)」はあったにしても、歳入通達で APA を取り消すほどの重大な情報の不提供や事実関係の重大な誤表示等はなかった、等が示されている。

3 まとめ

BEPS プロジェクトを踏まえ、各国は、本章第 4 節の事前審査制度と併せて、正式申請を認めるための要件ないし、不受理とする要件を具体的かつ詳細に規定している国が増えている。今後、各国で APA の申請や実施が増えていくと、米国の取消し事件と同様なケースが発生する可能性があると考えられる。

二国間 (多国間) APA の相互協議に入るか否かの意思は、各国の方針や租税条約の相互協議条項をどのように解釈するかにかかっているため、不受理や取消の規定ぶりは国によって異なっている。つまり、その「敷居」の高低

(232) See Rev. Proc. 96-53 § 11.06 (1), also Rev. Proc. 2004-40 § 10.06 (1).

は各国で異なり、OECD 移転価格ガイドラインで、考慮する材料が示されている⁽²³³⁾。したがって、この考慮する材料をより具体的に定めるとともに、各国と共通化していくことで、現状の「敷居」の高低差を小さくする必要がある。

第 6 節 セーフハーバー（APA 簡素化措置を含む）及び文書化

本節では、相互協議や APA と並んで移転価格に関する紛争の回避及び解決のために各国で導入されている様々なセーフハーバーや特定の納税者に対して提供している APA の簡素化措置について概観するとともに、それらに関連した文書化規定について整理する。

1 概要

セーフハーバーとは、「予め定義された納税者又は取引に適用され、対象の納税者に本来課される通常の移転価格ルールに基づく一定の義務を軽減する規定⁽²³⁴⁾」とされている。当該要件を満たす納税者は、セーフハーバーに関連する文書化（ドキュメンテーション）義務の一部又は全部を含む移転価格コンプライアンス義務から解放されるため、セーフハーバーは、納税者にとって有益であるとともに、税務当局にとっても、リソースの最適利用の観点から有益であると言われている。つまり、小規模な納税者や簡易な取引からより複雑・困難でリスクの高い案件に振り向けることができる。一方で、セーフハーバーの欠点は、関連者間取引が独立企業原則に該当するかどうかにつ

(233) OECD 移転価格ガイドライン第 4 章別添 II パラ 20 において、検討事項として、① 移転価格ガイドラインに沿っているか、② 二重課税リスクを大幅に増大させる可能性が高いか、人的リソース等を使用することが正当化されるか、③ 対象取引が継続しており、かつ、期限の限られたプロジェクトの重要な部分が残っているか、④ 問題取引が真剣に検討され、純粹に仮定的なものでないか、⑤ 事実関係が実質的に類似している場合で調査が過年度との関連で調査が既に進められていないかといった点が示されている。

(234) OECD 移転価格ガイドライン 4.102。

いて実質的な判定ができない。また、各国の規則が異なるため二重課税が発生する可能性も指摘されている。

また、APA の経験を有している国には、セーフハーバーに加えて、特定の納税者に対して運用上の簡易な APA 手続を導入しているところもある。

通常、セーフハーバーは、移転価格上のリスクが低い納税者や取引を対象とするが、各国によって、適用される納税者や取引の範囲については多岐にわたる。なお、我が国は、簡素化された APA の枠組みはない。

移転価格にかかる文書化では、過去 20 年間、より多くの国が要件を策定し、多国籍企業の文書化遵守の負担は大幅に増加していると言われている。2000 年当時、文書化を義務付けている国は約 15 개국であったが、2012 年には約 60 개국となり⁽²³⁵⁾、その後、BEPS 行動 13 では、三層構造アプローチ（マスターファイル、国別報告書及びローカルファイル）からなる文書化に強化されたこともあり、今日では、100 以上の国・地域が国内の法的枠組みにおいて、多国籍企業グループに対して国別報告書の提出義務を課している⁽²³⁶⁾。しかしながら、その執行は各国によって異なり、例えば、作成時期は、税務申告時までに移転価格文書を作成しなければならない国もあれば、調査開始時までに文書の準備を求める国もある。また、当局による個別の要請に対して納税者が与えられる時間についても多様である⁽²³⁷⁾。以下、代表的な国を取り上げ、概観する。

2 セーフハーバー、同時文書の免除等

(1) 同時文書の免除

イ 特定の納税者を対象とするもの

(イ) 英国

(235) See UN TP Manual, para.12.3.1.

(236) See OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project “Action 13 Country-by-Country Reporting” (<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>) (last visited Jun. 1, 2022).

(237) OECD 移転価格ガイドライン 5.29.

英国では、国内法上、一定の条件に該当する中小事業者は、移転価格税制の対象から外れる⁽²³⁸⁾。つまり、EU 委員会が規定する中小企業に該当する場合、移転価格税制の対象から外れる。したがって、APA を申請する中小事業者は限定されることになる⁽²³⁹⁾。

(n) 中国

中国では、各年度における関連者間取引が一定の基準に満たない企業は同時文書の準備が免除される。また、APA の関連者間取引に係るローカル文書及び特殊事項文書の準備も免除される⁽²⁴⁰⁾。

(h) メキシコ

メキシコでは、マキラドーラ企業に対してセーフハーバーを導入している。また、マキラドーラ企業の親会社の大部分を占める米国（700 社程度が対象）との取引に関して、事前に合意した条件（Qualified Maquiladora Approach Agreement: QMA）に基づきユニ APA を締結することで二重課税を排除することが可能となっている⁽²⁴¹⁾。なお、セーフハーバーを選択すると、APA を締結するより、課税標準額が高くなる傾向があるとされている⁽²⁴²⁾。

(238) See HMRC-TIOPA § 166.

(239) See HMRC-SP para.17. なお、中小事業者が移転価格税制の適用を受けることを選択することもできる。中小企業の定義については、EU 委員会の規定する内容と同様であり、従業員 250 名未満、売上高 50 百万ユーロ未満等を定めている（See HMRC-TIOPA § 172, also EU, Commission Recommendation 2003/361/EC of 6 May 2003 (concerning the definition of micro, small and medium-sized businesses)）。

(240) 有形資産譲渡金額 2 億元以下、金融資産及び無形資産譲渡金額 1 億元以下かつその他関連者間取引金額合計 4,000 万元以下の企業が対象（See OECD “The People’s Republic of China Transfer Pricing Country Profiles February 2022”. 藤枝純＝角田伸広『移転価格税制の実務詳解 [第 2 版]』495 頁（中央経済社、2020）を参考にした）。

(241) 本章第 3 節 3（1）参照。

(242) マキラドーラ企業の課税所得の算定に、セーフハーバーとして、固定資産総額の 6.9%又は総費用の 6.5%のいずれか多い方の額を採用することができるが、2020 年にセーフハーバーを選択した 600 件超について、APA 締結の 456 件より課税標準額が高くなる傾向があるとしている（See Tom Azzopardi “Maquiladoras Face Higher Tax Bills Under Transfer Pricing Switch (Sept.11, 2021)” Bloomberg Daily Tax Report: International.）。

(二) その他

フランスでは、年間売上高または資産総額⁽²⁴³⁾、また、インドは、クロスボーダー取引の総額⁽²⁴⁴⁾が一定の基準に満たない企業は同時文書の準備が免除される。

ロ 特定の取引を対象とするもの

(イ) シンガポール

シンガポールでは、企業グループ内金利の利率に関して、参照金利（例えば LIBOR）に上乗せるセーフハーバー・マージンを設定している。このセーフハーバー・マージンを適用する際、同時文書の準備は必要とされない。なお、セーフハーバー・マージンを適用しない場合は、同時文書準備が必要である⁽²⁴⁵⁾。

(ロ) ニューゼーランド

ニューゼーランドでは、少額の貸付けに対するガイダンスを公表している⁽²⁴⁶⁾。

(2) 同時文書準備の簡略化

イ 特定の納税者を対象とするもの

(イ) ドイツ

ドイツでは、クロスボーダー取引が一定の基準に満たない企業は、簡略化された文書化手続に従い、同時文書の準備を行うこととしている⁽²⁴⁷⁾。

(243) 年間売上高又は資産総額が 4 億ユーロ以下の企業が対象（See OECD, (2012). “MULTI-COUNTRY ANALYSIS OF EXISTING TRANSFER PRICING SIMPLIFICATION MEASURES -2012 UPDATE- 6 June 2012” p.67.）。

(244) クロスボーダー取引の総額が 1,000 万ルピー以下の企業が対象（See OECD, *supra* note (243), p.78, and also OECD “India Transfer Pricing Country Profiles July 2021”.）。

(245) 15 百万シンガポール・ドルを超えない貸付の提供に適用され、当該マージンはウェブサイト上で公表されている（See UN, *supra* note (136), p.373, and also OECD “Singapore Transfer Pricing Country Profiles December 2021”.）。

(246) 元本計 10 百万 NZ ドル未満が対象（*Ibid.* also see OECD “New Zealand Transfer Pricing Country Profiles, July 2021”.）。

(247) 製品取引が 600 万ユーロかつサービス取引が 60 万ユーロ以下の企業が対象（See

(ロ) イタリア

イタリアは、製品の売上げが一定の基準に満たない企業は、簡略化された文書化手続に従い、同時文書の準備を行うこととしている⁽²⁴⁸⁾。

ロ 特定の取引を対象とするもの

豪州では、法令上のセーフハーバー規定はないが、ガイドライン上で、事業者の主要ビジネス活動と結びつかない低付加価値サービス (low value-adding services) や一定の取引金額に満たない取引に対する簡略化された移転価格記録保持選択 (Simplified transfer pricing record-keeping options) を規定している⁽²⁴⁹⁾。

(3) その他

インドのセーフハーバー規定は、2009年に国内法により導入され、小規模納税者のコンプライアンス負担の軽減を意図したものであり、ソフトウェア開発、IT 関連サービス、グループ内貸付け、組み立て部品の製造や輸出、低付加価値グループ内役務提供の受領等、幅広く対象となっている⁽²⁵⁰⁾。一方、セーフハーバー・マージンが、一般に APA で合意されるものより高く、また、セーフハーバー規定を選択する場合であっても文書化準備が必要とされるため、移転価格紛争の解決手段として、当該規定の利用は限られるとの指摘がある⁽²⁵¹⁾。

§ 90 (3) of the Fiscal Code, Ordinance on the Documentation of Profit Allocations.)。なお、2016 年以前は製品 500 万ユーロかつサービス 50 万ユーロ以下の企業が対象であった (See OECD, *supra* note (243), p.70.)。

(248) 500 万ユーロ以下の企業が対象 (See OECD “Italy Transfer Pricing Country Profiles December 2021”).

(249) 豪州のガイドライン (Practical Compliance Guideline (PCG 2017/2 “Simplified transfer pricing record-keeping options”) では、7 つ (小規模納税者、販売者、低付加価値グループ内サービス、貸付け (インバウンド及びアウトバウンド、技術サービス、重要性が低い) について具体的に規定している。

(250) See UN, *supra* note (136), p.606.

(251) See Sean Foley et al. “A Decade of India’s APA Program: Why It Still Makes Sense” Tax Notes International, Volume 105, Jan. 10, 2022, p.181.

3 APAの簡素化措置

いくつかの国では、中小事業者や一定の水準に満たない取引を対象とする APA について、通常の手続より簡素に、また、手数料の軽減を導入している。

(1) 米国

米国では、1996年に小規模納税者向けの APA プログラムを立ち上げ、手続を迅速かつ合理化し、対象となる納税者に一定の支援を行っている⁽²⁵²⁾。導入の背景として、IRS は、それまで、全ての納税者に対して APA プログラムを提供してきたが、その大部分が大規模納税者からの申出であったことから、当時のパブリック・コメントから寄せられたコスト面を含むコンプライアンス負担の懸念に対応するために、現行の制度に改善し、一定の要件を満たすことで APA 申請手数料を通常より低く設定されている⁽²⁵³⁾。

(2) カナダ

カナダでは、2005年に小規模事業者を対象とした APA 指針を公表し、一定の要件に該当する納税者に APA を提供している⁽²⁵⁴⁾。導入の背景として、小規模事業者にとって、移転価格の法令遵守するための情報提供やその対応準備に能力を超えていることや、APA を実施するための当局や外部専門家双方への手数料が非常に高額であることといった意見に対応するためとしている⁽²⁵⁵⁾。

(3) フランス

(252) See IRS, Notice 98-65 (“PURPOSE” and “BACKGROUND”).

(253) See Rev. Proc. 2015-41 APPENDIX 3.03(2). 現行の規定では、直近3年の各年5億ドル以下かつ関連者間取引金額の年間合計額が5,000万ドル（無形資産の場合1,000万ドル）以下の納税者を対象とし、IRSはコンパラブル選定の支援等とともに、APA申請手数料を54,000ドル（脚注(141)参考）に設定している。

(254) See CRA-IC (SR), para.1. 具体的には、総収入金額が50万カナダドル以下、又は対象取引金額が10万カナダドル以下の有形資産取引や恒常的なサービス取引に対しユニ APA（ロールバック不可）を申請することが可能であり、機能分析に関する資料のみ提出することとなっている。

(255) See *ibid.*, para.3.

フランスでは、2006年に導入され、一定の要件に該当する場合、簡易な手続により、比較対象取引の選定等の支援を当局から受けることができる⁽²⁵⁶⁾。具体的な要件として、従業員や売上高の規模以外に、独立性の条件も含まれていることから、あまり成功していないとの指摘がある⁽²⁵⁷⁾。

(4) その他

オランダは、2004年に導入しているが、フランスと同様に要件に従業員数の基準を設け、比較対象取引の選定等の支援を当局が行っている⁽²⁵⁸⁾。また、ドイツでは、小規模事業者に対してAPA手数料を半額にしている⁽²⁵⁹⁾。

豪州は、かつて、一定の要件に該当する小規模事業者に対してAPAの簡素化措置を導入し、APA申請に必要な機能分析等の資料について事前に合意した範囲で提供することでコスト負担の軽減を図っていたが⁽²⁶⁰⁾、改訂された実施通達による手続の柔軟性アプローチ (**flexible approach**)、あるいは、簡略化された移転価格記録保持の規定から恩恵を受けることができることから、特段の規定を置いてない⁽²⁶¹⁾。

(256) See Tax Notes, "Tax Advisory Group Comments on Administrative Aspects of Transfer Pricing for OECD" taxanalysts document service (Doc 2011-15438), also IFA, *supra* note (109), p.247.

(257) See OECD. (2012). "MULTI-COUNTRY ANALYSIS OF EXISTING TRANSFER PRICING SIMPLIFICATION MEASURES -2012 UPDATE-" p.67. 要件として、例えば、従業員 250 人未満かつ 50 百万ユーロ以下の売上高、25%以上の議決権が一つの企業で保有されていないことがある。

(258) See *ibid.*, pp.105-106. 総資産が5百万ユーロを超えないこと、平均 50 人以下の従業員であることが要件となっている。

(259) 対象となる製品取引 5 百万ユーロ、役務提供取引 50 万ユーロ未満の場合、新規、更新、修正 APA 手数料が半分に軽減される (See OECD "Germany Dispute Resolution Profile (Last updated: 10 September 2019), and also § 178a of the Abgabenordnung (Fiscal Code)).

(260) See OECD, *supra* note (257), pp.34-38.

(261) See ATO-PS LA 2015/4 11AH, ATO-PS LA 2014/3, and also Stewart Grieve "Australia – Transfer Pricing & Dispute Resolution – Country Tax Guide (Last Reviewed: 28 February 2021)" IBFD, section 5.5.

4 まとめ

移転価格税制の複雑化により、納税者と当局双方にとって管理やコンプライアンスに係るコスト負担が大きくなっている。そのため、各国は、移転価格上のリスクが低い納税者や少額の取引等を対象にセーフハーバー、文書化の簡易化、簡易 APA といった制度を導入しているが、その適用される納税者や取引の範囲は多岐にわたる。例えば、簡易 APA を導入している国は、一定規模に満たない中小事業者や取引を対象とし、APA 手数料の軽減、提供すべき資料情報等の簡略化、当局による比較対象取引の選定支援等があるが、要件や基準は国によって多様である。

一方で、セーフハーバーは、二重課税リスクを生み出す可能性があることや、新たなタックスプランニングを誘発する可能性も否定できない。また、中小事業者のための APA 手続の合理化は文書化条件の軽減の形態をとることができるが、移転価格に関して、事業の規模によって取引が単純であるかどうかは関係せず、取引の複雑性は、事業規模だけに依存せず、製品や市場といった要因にも関係する。同時文書の義務化により、今後、その基準をより具体的に共通化していくことが将来の移転価格リスクを回避する上で重要であるという認識が高まっている。

第 3 章 諸外国の APA の特徴（運用面から）

本章では、第 2 章に引き続き、諸外国における APA の特徴について運用面からいくつかのテーマに絞って概観する。具体的には、①各国の事前相談の体制、②審査及び相互協議の体制及び最近の審査や相互協議において論点となった項目、その他各国で取り入れている事務手続等、③多国間 APA の課題、④増加する APA に対して各国が実施している施策について整理する。

第 1 節 事前相談

我が国の事前相談は、APA 指針や相互協議に関する事務運営指針⁽²⁶²⁾（以下「MAP 指針」という。）において、審査を行う部局（国税局担当課）と相互協議を行う部局（国税庁主管課）の担当者が納税者の相談に適切に対応することとしている⁽²⁶³⁾。また、匿名での相談も受け付けている⁽²⁶⁴⁾。一方、諸外国においては、正式な APA 申請をするまでに詳細なスケジュールや提出書類が規定されている国、また、当局の関連する多様な部署の担当者が関与する国、匿名での相談を受け付けない国など様々である。我が国と異なる国をピックアップし概観する。

1 英国

HMRC は、全ての APA 申請に関して、特定の事実と特徴に基づいて内容を検討し、一般的には、移転価格問題が単純ではなく、複雑であるかどうかといった要素を踏まえ総合的に申請を認めるか否かの判断をするとしてい

(262) 平成 13 年 6 月 25 日付官協 1・39 ほか 7 課共同「相互協議の手続について（事務運営指針）」。

(263) MAP 指針 5、APA 指針 6・1（事前相談の方針）及び 6・10（事前相談）。

(264) 国税庁「相互協議手続に関するガイダンス（Q&A）」13 頁(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/map/guidance/pdf/guidance.pdf>)（2022 年 6 月 1 日最終閲覧）。

る⁽²⁶⁵⁾。したがって、納税者側に不適切な申請のためにリソースが無駄にならないようにするため、また、申請内容に関して関係する論点に焦点を置くために事前相談 (expression of interest) を強く推奨するとともに、匿名での相談は申請受理の確約をすることができない旨ガイダンスで示している⁽²⁶⁶⁾。更に、HMRC は申請を認めるべきでないと判断した場合、その理由を納税者に通知し、更なる機会を提供することとなっているが、APA プログラムへの許可を与えるものでないとしている⁽²⁶⁷⁾。近年、同国の APA の申請及び受理件数が減少傾向にある背景に、2016 年に改訂された APA 指針 (Statement of Practice) が指摘されているが、中小事業者に対する移転価格税制の適用はセーフハーバーにより限定的であり、当局の人的リソースを適切に配置し、「複雑さの閾値 (complexity thresholds) 」を設定することで、現状の水準を大きく超えないように調整しているとも言われている⁽²⁶⁸⁾。したがって、ユニ APA は同国を拠点とする金融グループ企業といった非常に限定された状況においてのみ利用可能と言われている⁽²⁶⁹⁾。

2 中国

中国の APA は、申請前の予備会談 (事前相談) が特に重要な位置づけを占めていると言われている。実務上では、この予備会談の実施前に、幾度も当

(265) See HMRC-SP, para16.

(266) See *ibid.*, para20, 23.

(267) See *ibid.*, para24.

(268) See Michelle, *supra* note (83) p.10. 英国の APA の状況は以下のとおり (See HMRC “Transfer Pricing and Diverted Profits Tax statistics, 2020 to 2021”).

英国 APA の状況

年度(注)	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
申請件数	66	47	32	16	24	29	24
(内、取消し・取下げ件数)	2	3	5	6	5	4	15
合意件数	37	22	19	27	30	26	24
平均処理期間 (月数)	18.0	33.0	32.8	37.1	33.6	47.9	55.5

(注) 4 月から翌年 3 月の 1 年間である。

(269) See EY “EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2019-2020” p.664.

局と非公式な面談を繰り返し、申請予定の APA の妥当性を説明しなければならない。そのため、それが実質的に APA 申請の審査と変わらず、国家税務総局が要請した内容（算定方法や目標利益率レンジ等）を反映した申請を行うことが事実上義務付けられているとされている⁽²⁷⁰⁾。

背景として、当局は予備会談後、短い日数で APA の正式申請受理の判断をしなければならないことが挙げられている⁽²⁷¹⁾。ところで、同国の APA は、実施弁法で申請資格を規定しているが⁽²⁷²⁾、限られた当局の資源を十分に利用して効率性を高めるため、実務上、①申請資料に不備がなく、当局の審査に積極的に協力し、合理的な案を自主的に提出できる企業、②当局による移転価格調査を受けたことがある企業について優先的に申請を受理するとしている⁽²⁷³⁾。

3 米国

IRS の事前相談は、かつて納税者の裁量に任されていたが、2015 年に改訂された現行の歳入手続において、一定のケースにおいて事前相談が義務化されている⁽²⁷⁴⁾。つまり、義務的（mandatory）及び選択的（optional）事前相談の二種類があり、義務化されたものとして、①二国間、多国間 APA の下で申請が可能である場合にユニ APA を申請する場合、②簡易（Abbreviated）APA⁽²⁷⁵⁾を申請する場合、③無形資産開発取決めに関する無形資産のライセンスや移転、グローバル・トレーディング、事業再編、米国の税目的上の事業体とならないパススルー事業体やハイブリッド事業体に関する申請が該当

(270) 範堅ほか・前掲注(95)188-191 頁を参考。

(271) あずさ監査法人中国事業室/KPMG『中国移転価格税制の実務』89 頁（中央経済社、2009）。

(272) 中国実施弁法 48 条（第 2 章第 1 節参照）。

(273) 範堅ほか・前掲注(95)187 頁。

(274) See Rev. Proc. 2015-41, § 3.02(4).

(275) 簡易 APA とは、小規模納税者のための APA 以外に、相互協議合意に基づく将来年度の APA 及び更新 APA が含まれる（See Rev. Proc. 2015-41, § 3.04(2)）。

する⁽²⁷⁶⁾。また、納税者が事前相談の申出を行わなかった場合でも、IRS は事前相談の実施を求めることができるとしている⁽²⁷⁷⁾。なお、上記の簡易 APA は事前承認が必要であり、事前覚書を提出し事前相談を受ける必要がある。

なお、仮定的な取引、例えば、単に計画段階での事業再編やコスト・シェアリング取決め等の APA 申請は受け付けないこととしている⁽²⁷⁸⁾。

なお、歳入手続では、完全な APA 申出 (complete APA request) の 3 つの条件を規定し、これらの条件を満たしているかどうか IRS は検討し、不備や欠陥を修正すべきかどうかを判断している。

4 豪州

ATO は、近年、通達の改正により、全ての事案に対して、正式申請 (formal application) までに、選別ワークショップ (Triage workshop)、予備会談 (Preliminary discussions)、APA 申出審査作業 (APA request review workshop) の各段階で多様な関係者が関与し、正式申請までの段階 (Early engagement stage) で一定の様式⁽²⁷⁹⁾に定められた資料を十分に審査した上で納税者に正式申請の許可を通知することとしている。この目的の一つとして、申請予定の内容を検討し、適切な資源を配分することとしている。具体的には、選別ワークショップや APA 申出審査作業については、APA プログラムの管理ユニット (APA/MAP Program Management Unit (PMU))⁽²⁸⁰⁾ が議長を務め、APA チーム、経済実務専門家⁽²⁸¹⁾、相互協議を行う権限ある当局、国際的リスク・オーナー (International Risk Owner) の代表及びそ

(276) See Rev. Proc. 2015-41, § 3.02 (4).

(277) See Rev. Proc. 2015-41, § 3.02 (8).

(278) See Rev. Proc. 2015-41, § 2.02 (2), also Skadden, *supra* note (191).

(279) See ATO “Advance pricing arrangements” p.11. (<https://www.ato.gov.au/misc/downloads/pdf/qc43088.pdf>) (last visited Jun. 1, 2022).

(280) APA 手続全般について責任を負う部署であり、APA 申出を担当の APA チームに指示し、また、APA チームを支援する Quality Assurance (QA) パネル (第 2 節 1 で後述) の運営やその議長を務める等の役割を担う (See ATO-PS LA, 14J)。

(281) 経済実務専門家 (Economist Practice) とは、当局 (ATO) 内で関係法令について経済上の助言の提供を任務としている。

の他関連するリスク管理者、技術専門家、上級幹部職員が関与し、納税者との予備会談には APA チームや権限ある当局が担当する⁽²⁸²⁾。

5 カナダ

CRA は、納税者に一定の情報資料一式を提出する義務を課し、一定の期限内に申出の受理をするか否かを決定する（前章第 4 節 2 参照）。近年、納税者の APA 実施能力に関して精査するため、事前審査中（pending）のケースが増えている⁽²⁸³⁾。

6 シンガポール

同国では、一定の期日までに事前相談の実施が義務化されており、それ以降の申出の正式受理までのスケジュールが明確化されている。なお、当局は匿名での事前相談を奨励していないが、APA 申請に関心はあるが、申請するかどうか検討している納税者向けの相談（expression of interest meetings）の対応を行っている。事前相談後、当局は申出予定の内容について審査し、一定の期日までに納税者に対し申請を許可する旨の指示を出すなど、同国の移転価格ガイドラインに当局及び納税者の手続や留意事項等が詳細に明記されている⁽²⁸⁴⁾。

(282) See ATO-PS LA, 10J, 10P, 10Q.

(283) カナダの APA の状況は以下のとおり（See CRA *supra* note (111), p.6, p.8.）。

カナダ APA の状況

年 度	2016	2017	2018	2019	2020
事前審査中件数	17	23	19	27	28
受理された件数	12	16	32	7	19
処理済件数	26	36	25	12	15
期末未処理件数（注 1）	90	67	71	66	69
平均処理期間（月数）（注 2）	47.3	48.5	44.0	51.1	36.9

（注 1）事前審査中件数を含まない。

（注 2）事前審査中の期間を含まない。

(284) シンガポールは 2015 年に過去に発行されたガイド（①移転価格ガイドライン（2006 年）、②移転価格コンサルテーション（2008 年）、③APA 申請に関するガイド

7 まとめ

我が国含め、APA が導入された当初において、事前相談は APA の手続や当局の方針を説明する場に過ぎなかった。しかしながら、制度が普及するにつれて、事前審査を導入する国など、諸外国のその位置づけが変わり、事前相談の体制についても多様化してきている。最近では、全ての事案や一定の条件に該当する事案について事前相談を義務化する国が増えている。そのような国の中には、正式申請を認めるに当たり当局の裁量が認められている国、正式申請までのタイムラインを詳細に設定するとともに、納税者及び当局の役割や任務を具体的に定め運用している国、APA や協議を行う部署以外に、リスク管理や業種の専門家、当局幹部が関与する国、匿名の相談を受け付けない国等が見られる。

第 2 節 審査及び相互協議

APA の審査及び相互協議は、諸外国によってその方針や手続、また運用も異なる。本節では、最初に我が国と異なる組織体制をとっている国を取り上げ、次に、最近の審査や相互協議の運用面での特徴について概観する。

1 運営体制

(1) 米国

同国は、IRS 組織再編（2012 年）により、APA の機能と MAP の機能を一体化した APMA（Advance Pricing and Mutual Agreement）プログラムを大規模事業国際部局（LB&I division）が管理している。また、2020 年には、条約締結支援や条約の解釈を担当するチーム⁽²⁸⁵⁾が APMA に加わ

ンス（2008 年）、④関連者間の金銭貸借取引及び役務提供取引に係る移転価格ガイドライン（2009 年）を統合した、新しい e-Tax ガイドを公開している。新しいガイドには、確認対象期間開始前 9 ヶ月以前の事前相談の実施や 4 ヶ月以前の納税者に対する申請許可の指示等が規定されている。

(285) Treaty Assistance and Interpretation Team (TAIT).

り、機能を強化している。以前は、IRS 首席法律顧問官室 (Office of IRS Chief Counsel) の国際担当 (ACCI: associate chief counsel (International)) が APA プログラムを管理していた。現在、APMA の APA 事案は、アシスタントディレクターの下、マネジャー、チームリーダー、エコノミストからなるチームによって取り扱われている⁽²⁸⁶⁾。

(2) 英国

同国の APA は、HMRC の国際部署の移転価格チームが担当し、CA 担当者や企業顧客のコンプライアンス部署からの専門家も関与する⁽²⁸⁷⁾。多国間 APA、特に金融サービス分野に積極的と言われ⁽²⁸⁸⁾、同分野を重視しているものと考えられる。また、手続面では、APA の正式申請の様式が定められていない点や、相手国に提出された様式をそのまま受け入れるといった、柔軟かつ実用的な (flexible and pragmatic approach) アプローチを採用している。

(3) 豪州

同国の APA 及び相互協議の手続は、上記第 1 節 4 の PMU が全体を統括し、審査の中心は APA チームが行うが、経済的な助言を行う当局内の

(286) See IRS, *supra* note (156), p.2.

APMA 人員の推移は以下のとおり (See IRS “APMA Statutory Report”).

米国の APMA 人員の推移 (注)

年 度	2016	2017	2018	2019	2020	2021
アシスタントディレクター	-	-	3	3	3	3
マネジャー	-	-	6	6	9	9
シニアマネジャー	10	10	-	-	-	-
チームリーダー	62	55	56	52	64	80
エコノミスト	20	17	12	16	21	25
計	92	82	77	77	97	117

(注) 各年 12 月末時点の人員 (2020 年に加わった条約支援・解釈チーム (TAIT) の人員除く)。

(287) See HMRC-SP para7, also Yvonne Cypher et al. “United Kingdom – Transfer Pricing – Country Tax Guides (Last Reviewed: 26 April 2022)” IBFD, § 17.3.1.

(288) See OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project “Making Dispute Resolution More Effective MAP Peer Review Report Stage 2 BEST PRACTICES United Kingdom” p.9.

経済実務専門家と相談しながら審査を進める⁽²⁸⁹⁾。また、協議案を作成し、協議の準備が整った段階で APA チームは PMU の代表を議長とする品質保証パネル (QA パネル) を求め、同パネルは、協議のポジション案を審査する⁽²⁹⁰⁾。

(4) インド

同国の APA 手続は、審査を国際課税部署 (International Taxation Directorate) が行い、相互協議を行う外国租税及び租税調査部局 (Foreign Tax and Tax Research Division) に報告する⁽²⁹¹⁾。近年、繰越件数の増加や処理時間の長さに対処するため、を改善するため、従来の 1 か所 (ニューデリー) だった事務所を現在 3 か所 (ムンバイ及びバンガロールを追加) に増やし、4 チーム体制をとり、人員を拡充している⁽²⁹²⁾。

2 最近の審査及び相互協議の特徴と課題への対処

(1) 確認対象取引に関連した取引の審査拡充

米国では、2015 年に改訂された現行の歳入手続 (Rev. Proc. 2015-41) において、新たな施策がいくつか導入されている。その一つに確認対象取引に関連した取引の審査拡充がある。これは、APA 審査の手続を実質的に変更し、その範囲を拡大するものであり、例えば、ライセンス取引や事業再編等のケースにおいて APA 申請の内容と関連があると判断された場合には、申請内容以外の取引であっても審査を行うこととしている⁽²⁹³⁾。

豪州においても、APA に関連する問題、つまり、潜在的に影響を与える可能性、例えば、濫用防止規定の適用可能性といった「付随的な問題

(289) See ATO-PS LA para.10C, 11E.

(290) See *ibid.*, para.11K, 11L.

(291) See OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project “Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, India (Stage 2)” pp.23-24.

(292) 従来の 1 か所 (ニューデリー) だった事務所を現在 3 か所 (ムンバイ及びバンガロールを追加) に増やし、4 チーム体制をとっている (See Sean, *supra* note (251), pp.175-176.)。

(293) See Rev. Proc. 2015-41, § 2.04(2).

(collateral issue)」が含まれる場合、APA を進めることが不適切と判断する場合があると指摘している⁽²⁹⁴⁾。そのため、APA チームは、そのような問題が APA 実施までに確実に解決されるよう努めなければならないとし、また、事前相談段階でどのように解決すべきか納税者と議論する必要があるとともに、解決のための選択肢を挙げている⁽²⁹⁵⁾。

(2) 利益分割法の活用の見直し

イ 機能コスト診断モデルの公表

米国は、2019 年に IRS が新たに機能コスト診断モデル (FDC モデル) を公表した。これは、残余利益分割法 (RPSM) モデルを通じて、納税者の財務データを収集・分析するツールであり、2 以上の者が関連事業活動に重要な付加価値貢献をしている可能性がある APMA が判断した場合において同モデルを使用するというものである⁽²⁹⁶⁾。導入の背景として、複雑かつ大規模な APA 事案が増え、バリュードライバーに対するコントロールについて、取引単位営業利益法 (TNMM) や利益比準法 (CPM) といった片側検証ではなく、利益分割法等の独立企業間価格算定方法の可能性を模索するためと言われている⁽²⁹⁷⁾。米国は、移転価格課税事案で利益分割法を適用するにはハードルが高いため、二国間 APA の相互協議において利益分割法の適用事例が増加し、当該アプローチが確立されることを望んでいると言われている⁽²⁹⁸⁾。

ロ 利益分割法の整備とその活用

EU では、2019 年に、合同移転価格フォーラムにおいて、域内における利益分割法の適用について報告書を公表している⁽²⁹⁹⁾。これは、多国籍

(294) See ATO-PS LA, 13B.

(295) See ATO-PS LA, 13.

(296) See Ryan Finley “APMA Issues Profit-Split Model for ‘Distinct Minority’ of Cases” Tax Notes (3/4/2019).

(297) 角田伸広「事前確認・相互協議プログラム (APMA) が公表した利益分割法に向けたワークブックの最新動向」国際税務 40 巻 3 号 66 頁を参考にした。

(298) 野本誠「米国税務最新動向 (2021 年 9 月)」国際税務 41 巻 11 号 11 頁を参考。

(299) EUROPEAN COMMISSION. (2019). “EU Joint Transfer Pricing Forum, The Application of the Profit Split Method Within the EU”.

企業の統合や国内経済・市場のグローバル化に伴い、当該手法の明確化が BEPS に対する行動計画で特定された優先事項の一つであり、行動 10 のグローバルチェーンにおける移転価格算定手法、特に取引単位利益分割法の適用明確化により、OECD がガイドラインを公表したことを踏まえたものである。本報告書では、①同手法をいつ使用するか、すなわち、どのような状況で最も適切な移転価格算定手法とみなされるか、②分割ファクター一覧表の提供と同様に OECD ガイドラインに示された概念に基づく利益分割の方法について詳細に説明されている⁽³⁰⁰⁾。

インドでは、直近の二国間 APA で採用された手法について、取引単位営業利益法 (TNMM) に次いで、利益分割法が採用されているが、その点について、同国の年次報告書では APA 事案の複雑性の増加を挙げ⁽³⁰¹⁾、同国の APA 責任者も今後利益分割法が更に普及すると予想している⁽³⁰²⁾。

ハ 開発途上国の市場固有の特性の考え

インドは、国連の移転価格マニュアルにおいて、自国のロケーション・セービングや市場固有の特性 (Location-Specific Advantages (LSAs))

(300) *See ibid.*, § 1.

(301) *See India, Central Board of Direct Taxes (2019) "Advance Pricing Agreement Programme of India, Annual Report (2018-19)" p.34.* また、同国の APA の状況は以下のとおり (出典：同上)。

インド APA の状況

年度 (注)	2014		2015		2016		2017		2018	
	二国間	ユニ	二国間	ユニ	二国間	ユニ	二国間	ユニ	二国間	ユニ
申請件数	14	192	19	113	23	78	53	115	47	123
実施件数	1	3	2	53	8	80	9	58	11	41

(注) 4 月から翌年 3 月までの 1 年間。

(参考) 最新のプレスリリースによると、2021 年度の実施件数は 62 件 (二国間 13 件、ユニ 49 件) である (See Government of India, Ministry of Finance, Department of Revenue, Central Board of Direct Taxes "PRESS RELEASE (31st March, 2022)" (<https://www.incometaxindia.gov.in/Lists/Press%20Releases/Attachments/1068/Press-Release-Signing-of-62-Advance-Pricing-Agreements-by-CBDT-in-FY-2021-22-dated-31-03-2022.pdf>) (last visited 1.Jun.2022).).

(302) *See Ryan Finley "India's Use of the Profit-Split Method May Be Set to Increase" Tax Notes International, Volume 104, Dec.13, 2021, p.1272.*

に関する考え方を述べている。その中で、移転価格の比較可能性分析を行う際に考慮される側面の一つとして、ロケーション・セービングについては、単なる高コストから低コストへの事業移転の問題にとどまらず、同国が多国籍企業に提供するあらゆるコスト上の利点に関連するものとし、そのうえで更に、高度なスキルと専門知識を持った労働力や大規模かつ成長する地方市場へのアクセス及び近接性、大規模な顧客基盤、優れた情報流通ネットワークといった市場固有の特性を提供している⁽³⁰³⁾。この市場固有の特性による利益の増分（ロケーション・レント）について、移転価格上の主な論点は、関連企業間のロケーション・セービングとレントの配分を行う必要があるとし、比較対象取引がない場合、利益分割法によって配分を決定することができるとしている。このような状況下では、両当事者の機能・リスクを踏まえた適切な要素として考慮する必要があるとしている⁽³⁰⁴⁾。

中国も国連の同マニュアルにおいて、市場固有の特性の考えを主張している。つまり、ロケーション・セービング及びマーケット・プレミアム⁽³⁰⁵⁾を含む概念ととらえ、市場固有の特性が特定された場合、利益分割法を用いるか、比較可能性調整を行った上で取引単位営業利益法（TNMM）を用いるとしている⁽³⁰⁶⁾。

このような考えは、国連の場で議論の大きなテーマとなっていたが、背景として、ロケーション・セービングや自国の市場固有の特性に由来した利益を広く認識することによって、有利な課税権の配分を企図する開発途上国の思惑があったと言われている⁽³⁰⁷⁾。

(303) See UN TP Manual, para.3.8.1-3.8.2.

(304) See *ibid.*, para.3.8.3.

(305) サービスや製品の販売や需要に影響を与える独自の性質を持つ地域で事業を行うことにより多国籍企業が得る追加的な利益をいう（See *ibid.*, para.2.20.9.）。

(306) See *ibid.*, para.2.22.9.

(307) 吉村政徳「ロケーション・セービングまたは立地特殊優位性をめぐる議論動向—東京地裁平成 26 年 8 月 28 日判決を題材として」中里実ほか編『クロスボーダー取引課税のフロンティア』77 頁（有斐閣、2014）を参考にした。

(3) 独立専門家の活用

専門家の活用については、OECD モデル租税条約第 25 条コメンタリーや OECD の実効的相互協議マニュアル (MEMAP) において、その有用性について触れられている⁽³⁰⁸⁾。また、諸外国においては、国内の紛争解決手段にとどまらず、APA の審査や相互協議において当局から独立した専門家を活用することができる国がいくつかある。

カナダは、独立専門家を活用できる旨、APA ガイドランスで規定している。具体的には、複雑な事案において、納税者が APA 申出において提案することができ、当該専門家の意見が必要な場合、通常は納税者の負担により、提案された移転価格手法やその他の論点を検討するために活用することができる。また、協議においても、独立専門家を当事者間（納税者及び権限ある両当局）で選ぶことができ、非拘束的な意見を求めることができる旨規定している⁽³⁰⁹⁾。

香港では、APA ガイドラインにおいて、当局が必要に応じて独立専門家の支援を求めることができるとともに、例えば、発生した費用は申請者が負担しなければならないこと、専門家の助言は当局を拘束しないこと等が具体的に規定されている⁽³¹⁰⁾。

また、豪州においても、事前相談段階や審査・相互協議段階において、関係する産業の理解を深める必要があり、全ての当事者が合意した場合、例外的に独立専門家を活用することができるとしている⁽³¹¹⁾。

(4) 事務手続や管理の改善

各国では、APA 手続に対する懸案事項を解決するために事務手続の改善等の多様な取組みを行っている。

(308) OECD モデル租税条約第 25 条コメンタリーパラグラフ 87 及び MEMAP3.5.1. 参照。なお、邦訳は、国税庁「(仮訳) 実効的相互協議マニュアル (MEMAP)」(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oced/press-sonota/pdf/12.pdf>) (2022 年 6 月 1 日最終閲覧) を参照した。

(309) See CRA-IC, para.48-52.

(310) See HK-APA Guidelines, para.80-85.

(311) See ATO-PS LA para 18.

例えば、米国では、申請の簡略化として、従来から一定の条件に該当する場合、相互協議合意以降の年度にかかる APA 申請、更新 APA、小規模 APA に対して、提出書類の省略等が認められている⁽³¹²⁾。また、最近の取組みとして、①インドとの二国間 APA の交渉の開始や多くの相互協議事案を解決させるための枠組み合意の締結、②2015 年に APA 提出資料の統一フォーマットを規定した新しい手続の導入、③2016 年及び 2018 年のメキシコ・マキラドーラ事業のメキシコ当局との合意、④2018 年の更新 APA 定型書式⁽³¹³⁾の公表といったことに取り組んでいる。これは、IRS の APMA プログラムの処理期間を調査し、類似取引が一貫性をもって処理されていることを担保しつつ、未処理件数を管理する内部手続を採用したものとされている⁽³¹⁴⁾。更に、署名が必要な文書について電子署名を認めるとともに、全ての提出書類について電子化による提出を認めている⁽³¹⁵⁾。

カナダでは、申請の簡略化に関して米国と同様の規定を置いている⁽³¹⁶⁾。また、更新 APA に関して、従来、実地視察を行っていたが、現在は、納税者の事業が大きく変わった等、必要とみなされる場合のみ行われ、会合やビデオ通話を通じて実施することで効率化を図っている⁽³¹⁷⁾。また、同国の APA 指針 (Information circular) の更新と合わせて、APA プログラムを

(312) See Rev. Proc. 2015-41, § 3.04 (2).

(313) 具体的には、納税者の APA 提案の体系化、使用言語の標準化、APA 手続の効率性の改善、APA プログラム実施の一貫性の強化、選択肢から選ぶオプション方式のフォーマットを使用することによる編集の最小化である (See IRS. (2018). “New APA Template under Rev. Proc. 2015-41” (<https://www.irs.gov/businesses/corporations/new-advance-pricing-agreement-apa-under-rev-proc-2015-41-2015-35-irb-263>) (last visited Jun. 1, 2022).)。

(314) See K. Chung, A. Castoldi & L. Tanner “APAs: A leading practice to resolve and avoid TP disputes” *Intl. Tax Rev.* (14 Feb. 2019).

(315) See IRS. (2020). “Competent Authority Filing Modifications and APMA APA Consultations” (<https://www.irs.gov/businesses/competent-authority-filing-modifications-and-apma-apa-consultations>) (last visited Jun. 1, 2022).

(316) See CRA-1C71-17R6 (Competent Authority Assistance under Canada’s Tax Conventions), para.21-22.

(317) See Matthew, *supra* note (182), p.4.

より適時に納税者のニーズに対応させることを目的に手続の見直しに着手しているとされる⁽³¹⁸⁾。

3 まとめ

(1) 体制

APA の普及と BEPS への対応を踏まえ、増え続ける繰越事案の処理の必要性から、事前相談を含め、APA の運用体制を整備・強化している国が増えている。具体的には、スタッフの拡充や審査部署と協議部署の一体化にとどまらず、租税回避を意図とした事案、複雑・困難な事案にも対応できるように、業種や事案、関連法規等に精通した実務専門家や移転価格を含む国際的リスク管理部署等を加えた APA 管理ユニットを設け、重要な意思決定を行う際に必要な議論をし、また、相互協議前には、パネルを設置して協議ポジション案を議論するといったことを行っている国もある。更に、納税者や当局の提案により、外部の専門家を活用することができる国もある。

(2) 最近の審査及び協議の特徴と課題への対処

まず、独立企業間価格算定方法について、利益分割法の活用が見直されている。その背景には、複雑かつ大規模な APA 事案が増え、バリュードライバーに対するコントロールについて、これまでよく活用されている取引単位営業利益法 (TNMM) といった片側検証ではなく、双方を検証する利益分割法等の可能性を模索するためと言われており、米国は、新たな機能コスト診断モデルを公表している。また、EU も 2019 年に域内における当該手法の適用について報告書を公表している。なお、インドや中国では、市場固有の特性 (LSAs) の考えに基づき、その利益の増分について、比較対象取引がない場合、利益分割法によって配分を決定することができるとしている。

(318) See CRA, *supra* note (111), p.10, also Michelle, *supra* note (83), p.9.

次に、事務手続の改善が挙げられる。例えば、提出書類のフォーマット化、電子化、オンラインによる審査を導入しているところが少なくない。

租税回避を意図とした事案、複雑・困難な事案、開発途上国の市場固有の特性の考え方等の論点に関しては、二国間（多国間）の相互協議による解決をますます困難にさせるものであり、グローバルな議論や取組みにより解決していくことが重要である。

第 3 節 多国間 APA の課題

本節では、多国間 APA の課題について、最初に諸外国の規定及び実施の状況を確認し、その後、手続上（運用上）の問題を中心に整理し、また、法的側面からの問題も取り上げる。

1 多国間 APA に関する規定

近年、国際機関では、多国間 APA や多国間による紛争防止解決手続に関する議論が活発である。一方で、多国間 APA の手続に特化した規定やガイドランス等を公表している国は僅かである。

英国では、APA の解釈指針で、多国間 APA について金融業界でみられるグローバル・トレーディングの例を挙げ、利益をどのように配分するかを決めるために、他の当局の了解や関連する租税条約によって課される情報交換の制約の下、三カ国ベースの合意のため、二国間の枠組みをあてはめると明記している⁽³¹⁹⁾。現実問題として、三カ国以上がそれぞれの国益を背負って相互協議で妥結を図ろうとすることは、二国間より何倍も難しく、効率的な議論が期待できないケースの方が多く、二国間アプローチの中で解決策がとられているケースが多いと言われている⁽³²⁰⁾。実務的には、例えば、自国と相手

(319) See HMRC-SP, para. 11.

(320) 中宇根幹夫「多国間 APA へのアプローチについて」国際税務 41 巻 4 号 57 頁を参考にした。

国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とされている⁽³²¹⁾。

香港でも、納税者向けのガイダンスで多国間 APA の例として金融のグローバル・トレーディングを挙げている⁽³²²⁾。

米国では、1994 年にグローバル・トレーディングの APA について通知を発している⁽³²³⁾。この中で、技術の進歩や金融の発展により、世界の金融市場が統合されてきている状況において、利益分割法による利益配分について詳細に説明されている。しかしながら、将来の同様のケースにおいて、他の手法の適用を制限することや、当該通知に記載されている方法による利益分割法を適用するものでない旨、当該通知に記載されている⁽³²⁴⁾。

フランスでは、国内法により、ユニ及び二国間 APA 手続を規定しているが、多国間 APA については何ら規定されていない。したがって、複数の国が関与する場合、いくつかの二国間 APA 手続を開始する必要があるとされる⁽³²⁵⁾。

OECD 移転価格ガイドラインでは、グローバルな証券取引やコモディティ取引の分野で生じる所得配分や帰属所得の問題、更に多国間の費用分担取決めに APA が有用と指摘するが⁽³²⁶⁾、諸外国においては、二国間 APA の経験が豊富な国も含め、多国間での実例が少なく、実務上の課題もあるといったことから、国内上の手続において、詳細な制度や枠組みを定めている国は少ないと考えられる。なお、OECD ガイドラインでは、多国間 APA は、複数の二国間相互協議が行われている状況を述べる場合の用語としている⁽³²⁷⁾。

(321) 中宇根・前掲注(320) 57 頁を参考にした。

(322) See HK-APA Guidelines, para.10.

(323) IRS “Notice 94-40 (Global Trading Advance Pricing Agreement)”

(324) See *ibid.*

(325) See IFA, *supra* note (109), p.245.

(326) OECD 移転価格ガイドライン・パラ 4.142。

(327) OECD 移転価格ガイドライン第 4 章別添 II パラ 5。

2 多国間 A P A の実施状況と課題

(1) 実施状況

多国間 APA の実施状況について、公表している国は少なく、また、そのデータも限られる。例えば、多国間 APA の状況を公表している米国では、近年、一定のニーズが認められる⁽³²⁸⁾。また、EU では、ユニ APA から二国間や多国間 APA に移行する納税者が増えているとの指摘⁽³²⁹⁾や、世界の金融市場をリードしていると言われていた英国⁽³³⁰⁾では、特に金融サービス分野での多国間 APA に積極的であるとも言われているが⁽³³¹⁾、多国間 APA に特化した統計は公表されていない。

(2) 課題

イ 多国間アプローチと二国間アプローチ

一般に、三か国以上で関連者がつながる取引にかかる APA に対して、多国間協議によるアプローチと二国間協議によるアプローチがあるとされている⁽³³²⁾。

(328) 米国の多国間 APA の状況は以下のとおり (See IRS, APMA Program Statistics Data (2018-2021)).

米国多国間 APA の状況

年 度	2000～2017	2018	2019	2020	2021
申請件数	11	7	8	3	8
実施件数	-	2	0	3	1
1991年以降の累計	15	17	17	20	21
繰越件数	-	13	22	21	27

(329) See Michelle, *supra* note (83), p.12.

(330) 英国の金融サービス業は国際金融を主としており、中でも、外国為替取引や金利 OTC デリバティブ取引、クロスボーダー銀行貸し付けで世界 1 位を誇っている。英国が世界金融市場をリードしている要因として、①タイムゾーン (アジア主要都市とニューヨークの中間地点に位置し、同日での取引が可能)、②英語圏、③安定した税制、④優秀な人材が豊富にそろっている、等が挙げられる (JETRO 地域・分析レポート「英国金融市場が待ち受ける課題と影響」(<https://www.jetro.go.jp/biz/areareports/2020/b8a11e5bcfe97392.html>) (2022 年 6 月 1 日最終閲覧))。

(331) See OECD, "Inclusive Framework on BEPS: Action 14 Making Dispute Resolution More Effective MAP Peer Review Report Stage 2, BEST PRACTICES United Kingdom", p9.

(332) 中宇根・前掲注(320)57 頁。

多国間アプローチは、関連者間取引に連なる第三国関連者の当局を加えて合意を目指す方法であるが、この場合、当事国全ての協議経験が豊富で、議論を進捗させるために共有できるプラクティスが必要とされる。また、関連者が単なる仲介機能程度しか果たさず、実質的な意思決定が他の二か国の関連者で行われるケースでは、当該仲介機能の所在国は、機能に見合った手数料程度が確保できれば異存なく他の二国間の合意を受け入れるといったスタンスでなければ円滑な進捗が見込まれない。このように、現実問題としては、三か国以上がそれぞれ国益を背負って相互協議で解決を図ることは、二国間で行う場合より困難であり、効率的な議論が期待できないケースが多いと言われている⁽³³³⁾。OECD 移転価格ガイドラインにおいても、①多国間 APA の場合、事実や状況、取引及び国が相互に大きく異なっていることから、各国の特定の事実や状況を反映するように適切に変更を加えることができる場合を除き、単一の移転価格方式を適用することは適切でないこと、②全ての関係国の間で情報交換を行うことが必要とされる範囲に疑義を生じさせることを指摘している⁽³³⁴⁾。

ロ 法的側面

多国間アプローチについては、法的側面からも検討が必要である。つまり、国際的な租税紛争において、二国間の場合、租税条約による課税権配分に関する特殊関連企業等の実体規定と相互協議ないし情報交換規定を根拠とすることができるが、多国間の場合、法的根拠をどのように整理するのか。3か国以上が関連する取引において、例えば、国内法により、多国間 APA を規定していない国が含まれる場合、情報交換条

(333) 中宇根・前掲注(320)57頁を参考。

例えば、豪州の APA の平均処理期間に関する統計では、二国間が約 32 か月に対し、多国間は約 62 か月 (2018-19 年度) となっている (See “Advance pricing arrangements” p.23. (<https://www.ato.gov.au/misc/downloads/pdf/qc43088.pdf>) (last visited Jun. 1, 2022))。

(334) OECD 移転価格ガイドライン第 4 章別添 II パラ 22-23。

項の条件や国内法に基づき、当該情報交換を妨げるような秘密保持について問題が生じる可能性がある場合、多国間アプローチは困難に直面する⁽³³⁵⁾。

3 まとめ

多国間 APA に関して公表されている情報は限られているが、実例は少なく、手続等が整備されている国は少ないと思われる。一方で、昨今の経済取引においては、一つの取引が二国間で収まることは少なく、第三国まで及ぶことが通常となっており、パリューチェーン化や経済のデジタル化の進展により、今後、租税の確実性の観点から、国際社会として多国間 APA の体制を整備していくことの重要性は高いと考えられる。2020 年に公表された金融取引に関する移転価格ガイドラインは、グローバルな証券取引やコモディティ取引の分野で生じる所得配分及び帰属の問題、多国間の費用分担取決めに APA が有用であると指摘している。英国では、特に金融サービス分野での多国間 APA に積極的であると言われ⁽³³⁶⁾、複雑で価格設定が困難であり、移転価格問題におけるコンセンサスが不足している同分野の二国間(多国間) APA のプログラムを開始することを決め、同国の納税者や豪州、米国当局と議論しているとされる。一方で、多国間 APA の現状は、他国の了解や情報交換の制約の下、二国間の枠組みを採用しているため、二国間 APA より手間や処理に更に時間がかかり、効率的な議論が期待できないといった実務上の課題が残されており、改善の必要性は高い。

(335) OECD 移転価格ガイドライン第 4 章別添 II パラ 24 を参考。

(336) See OECD, "Inclusive Framework on BEPS: Action 14 Making Dispute Resolution More Effective MAP Peer Review Report Stage 2, BEST PRACTICES, United Kingdom", p9.

第 4 節 増加する APA に対する施策

1 概観

確実性の取得や二重課税リスク軽減の手段として APA に対する関心が高まっている。諸外国では、ユニ APA のみ実施している国、ユニ APA が中心の国、二国間（多国間）APA を推奨している国など多様である。また、各国の方針もユニ APA の効率化、迅速化に力を入れている国、手続を改善し、二国間（多国間）APA を積極的に受け入れようとしている国、人的リソース等の制約により、自国にとって「適切な事案」のみを受け入れる国など多様である。

最近では、世界的に二国間（多国間）APA の実施が増え、EU でもユニ APA から二国間や多国間 APA に移行する場合も多くなってきていると言われて⁽³³⁷⁾。一方で、繰越事案の増加や限られたリソース等を背景に、制度面や運用面で具体的な対応策をとっている国もある。

2 具体的施策

(1) APA 申請手数料の引き上げ（有料化）

前章第 2 節で見てきたように、APA 手数料を導入している国は少なくない。例えば、米国では、国内法により特定のサービスを提供する費用をカバーするために使用料を請求する必要があると定めているが⁽³³⁸⁾、2018 年に手数料を 2 段階で引き上げる旨を発表し、その年の申請件数は、前年の 2 倍以上を記録し、過去最多になった⁽³³⁹⁾。一方で、翌年の 2019 年は、大幅に減少している。その要因の一つに、APA 申請の手数料引き上げが指摘されている。つまり、手数料の引き上げにより、2015 年末に制定された手

(337) See K. Chung, A. Castoldi & L. Tanner “APAs: A leading practice to resolve and avoid TP disputes” Intl. Tax Rev. (14 Feb. 2019).

(338) See *supra* note (140), also IRS Statement (2-6-18) (<https://www.irs.gov/businesses/corporations/irs-statement-2-6-18>) (last visited Jun. 1, 2022).

(339) 脚注(156)の表参照。

数料が 2 倍近くに跳ね上がるために、2019 年に申請を検討していた納税者や、軽減対象となる一定の条件にあてはまる多国間 APA⁽³⁴⁰⁾の申請を検討していた納税者の駆け込み申請があったと言われている⁽³⁴¹⁾。

また、米国では、手数料の引き上げによって、迅速な処理の観点から、APMA 人員の増加に結びついていると言われている⁽³⁴²⁾。IRS は、かつて、2006 年に手数料の大幅な引き上げと手数料体系を大きく変更した際、手続の処理期間縮減のために APA スタッフの規模を大きくするとともに、スタッフの機能別かつ産業の専門化に取り組み⁽³⁴³⁾、今日では、専門のエコノミストが無形資産の評価などの専門性の高い経済分析を担当し、協議の動向、合意内容に対して大きな影響力を持っているとされる⁽³⁴⁴⁾。

また、豪州では、現在、手数料を徴収していないが、かつて、豪州会計検査院 (Inspector General of Taxation (IGT)) が ATO に対して複雑な二国間 APA に適切な行政手数料を導入することを検討するよう勧告し、当該報告書では、手数料の導入が二国間 APA の効率的な解決の手助けとなるなら手数料の支払を受け入れるとの関係者に対する調査結果が示されている。つまり、APA の処理期間の迅速化のためにより多くの資源が必要であることを踏まえると、手数料は効果的な解決策かもしれないとも指摘している⁽³⁴⁵⁾。

(2) 複雑さの閾値 (Complexity Thresholds)

事案の複雑性によって APA 申請の手数料が異なる国や APA の申請を受け付けない国もある。EU のガイドラインでは、複雑さの閾値については、取引の相対的な大きさや移転価格リスクを考慮しなければならないこと、全ての納税者に対して一貫性をもって実施しなければならないこと、APA

(340) See Rev. Proc.2015-41, § 3.03(2).

(341) See Michelle, *supra* note (83), p.7.

(342) See Michelle, *supra* note (83), p.8.

(343) See *supra* note (145), p.160.

(344) 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『移転価格税制執行の理論と実務』(大蔵財務協会、2010) 465 頁を参考。

(345) See Michelle *supra* note (83), p.8, also IFA, *supra* note (109), p.87.

の申請を受け付けない場合は事前相談（申請前）で議論しなければならないこと等を示している⁽³⁴⁶⁾。

英国では、従来から、APA の解釈指針（Statement of Practice 2 (2010)）において、移転価格問題が簡単ではなく、複雑である（complex）かどうかといった要素を検討する、いわゆる「複雑さの閾値（Complexity Thresholds）」を規定し、当局に申請受理の可否について一定の裁量を認めている。ここでの「複雑さ（complexity）」とは、独立企業間水準（arm's length standard）の正しい適用に関してまさに疑義がある、という意味で使われており、例えば、OECD 移転価格ガイドラインに従って比較対象取引が容易に特定できる場合は「簡単な（straightforward）」としている。また、APA 申請をしない場合では二重課税の可能性が高いかどうか、更に、納税者及び当局の良い利用であるかということを検討するとしている⁽³⁴⁷⁾。このことは、単に二重課税のリスクがあることでは APA 申請の要件として十分でないことを示している。つまり、HMRC は、納税者及び当局双方にとって適切なりソースの活用であるかどうかを検討しなければならないとされ⁽³⁴⁸⁾、納税者にとって APA 申請が厳しくなっているとも言われている⁽³⁴⁹⁾。この点、HMRC が公表している APA 申請件数に関する統計からも見て取れる。つまり、2014 年度をピークに最近は低調であり、また、取消しや取下げの件数も一定数発生している⁽³⁵⁰⁾。一方で、HMRC は、2018 年末に、複雑で価格設定が困難であり、移転価格問題におけるコンセンサスが不足している金融取引に対するパイ・マルチ APA のプログラム

(346) See EU APA Guidelines, ANNEX para 15-17.

(347) See HMRC-SP para16.

(348) See Michelle *supra* note (83), p.10.

(349) *Ibid.* also EY, "EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2019-2020". P.664.

改訂前の APA 解釈指針（Statement of Practice 3 (1999)）では、簡単でない事案に対しても制限していたと言われている（See Diane, *supra* note (69), p.313.）。また、実務上では、特定のセクター（金融サービスや保険）については、「複雑」とみなしていると専門家は指摘している（See Tax Notes, *supra* note (256).）。

(350) 脚注(268)表参照。See Michelle *supra* note (83), p.10.

を開始することを決め、納税者や豪州（ATO）、米国（IRS）を含む条約相手国と議論しているとも伝えられており、APA プログラム自体は拡大しようとしているとも言われている⁽³⁵¹⁾。

スウェーデンにおいても、APA の要件の一つとして、複雑でない取引や少額取引の場合、当局の裁量により APA を利用できない旨規定されている⁽³⁵²⁾。

(3) 申請の優先的受理（事案の選別）

中国では、APA 申請に対して、優先すべき項目として、具体的に、①原則として申請順、②提出文書の質（すべての必要書類が整っている等）、③優先される特定地域や産業、④二国間 APA に関しては、相手国が受け入れるか否か等を挙げているが、国家税務総局としては、提出文書の質を最も重視し、具体的に無形資産、コスト・セービング及びマーケット・プレミアムの質の高い定量分析を挙げている⁽³⁵³⁾。

オランダでは、従来から国際租税分野におけるルーリングが整備され、ユニ APA を含め、APA がよく利用されている国の一つであるが、2019 年に国際的な審査にも耐えうるように、これまでのルーリングを改訂し、経済的ネクサス基準の採用等、厳格な実体基準を設けた。その結果、APA の不受理や取消件数が他国に比べると多いことや、APA の件数が低減傾向にある⁽³⁵⁴⁾。

カナダでは、最近、繰越件数が減少している⁽³⁵⁵⁾。その要因の一つに、当局が適切であるとする納税者の APA 申請のみに制限しているため、正式申請までの時間がかかることを挙げることができる。つまり、当局は、

(351) See Michelle, *supra* note (83), p.11, also EY Global Tax Alert “UK’s bilateral APA program for financial transactions is in line with growing global approach” (Nov. 5, 2018).

(352) See OECD, “Inclusive Framework on BEPS: Action 14 Making Dispute Resolution More Effective MAP Peer Review Report, BEST PRACTICES, Sweden”, p11.

(353) 中国国家税務総局・前掲注(72)5頁及び17頁を参考。

(354) 第2章第5節1(2)及び脚注(222)表参照。

(355) 脚注(283)表参照。

詳細な審査手続 (**vetting process**) によって、当局と友好的に取り組む納税者の APA プログラムへのアクセスを許可し、申請の受理に当局の裁量が強く反映されると言われている⁽³⁵⁶⁾。また、同国の APA 年次報告書においても、効率化の観点から APA 申請前の取消・取下げは納税者及び当局双方にとってリソースの大きな節約になるとも示している⁽³⁵⁷⁾。

豪州では、前章第 4 節 3 で述べたように、事前審査を強化するなどガイドダンスを改訂しているが、その中で、当局は、法人の利益が自国を拠点とする企業による実際の経済的貢献の反映であることを確かにするため、APA を通じて納税者とともに作業することで同国の課税ベースを確保することに重点を置く⁽³⁵⁸⁾と明確に示している⁽³⁵⁸⁾。

(4) 関係国や専門家との会合等

英国は、複雑で価格設定が困難であり、移転価格問題におけるコンセンサスが不足している金融取引について、自国の納税者や豪州、米国と議論を開始しているとされる。これは、OECD での最近の議論を踏まえたものであり、自国が重視する金融セクターに対し、大きな確実性をより早期にもたらす動きとされる⁽³⁵⁹⁾。

ニュージーランドでは、経済的な結びつきが強い豪州と定期的な非公式会合を行うことで紛争が解決されることが多い⁽³⁶⁰⁾とされ、また、全てのユニ APA と豪州との二国間 APA については、正式申請から 6 か月以内の処理を目標とし、迅速化を図っている。

(356) See Matthew, *supra* note (182), p.4.

(357) See CRA, *supra* note (111), p.5.

(358) See ATO-PS LA, para.3B.

(359) See Michelle, *supra* note (83), p.11, also EY “UK’s bilateral APA program for financial transactions is in line with growing global approach” EY Global Tax Alert (Nov. 5, 2018) (https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/uks-bilateral-apa-program-for-financial-transactions-is-in-line-with-growing-global-approach) (last visited, Jun. 1, 2022).

(360) See IFA, *supra* note (109), p.496.

カナダと米国は合同で実務関係者とそれぞれの APA プログラムの改善策について非公式協議を始めているとされる⁽³⁶¹⁾。

豪州においても、APA プログラムに関して、毎年、会計事務所等の実務関係者を招いて意見を聞いているとされる⁽³⁶²⁾。

北欧地域のデンマーク、フィンランド、アイスランド、ノルウェー及びスウェーデンは、税務行政分野における協力の長い歴史がある。移転価格問題を含め特定の問題について、様々な側面から共通の見解を見つけることや専門性を蓄積するとともに、経験を共有し、ベストプラクティスを見つけることが協力の中心となっている⁽³⁶³⁾。

(5) 申請要件の基準設定

中国では、APA 申請に関して、一定の取引規模の基準を設けている（ユニ及び二国間とも）⁽³⁶⁴⁾。この要件は、企業所得税法以前の旧移転価格規則には含まれていなかった。背景として、基準を設けることで申請件数の絞り込み効果を図り、また、当局の処理能力の制約に配慮した措置と言われている⁽³⁶⁵⁾。

また、香港でも、ガイドラインにおいて APA は高い移転価格リスクを伴う複雑な関連取引に最も適しているとし、当局及び関係者のリソースをうまく利用するために、関連取引金額の閾値を具体的に示している⁽³⁶⁶⁾

同様に APA 申請に関連取引金額や所得金額等の要件を設定している国は少なくない（アルバニア、ジョージア、ウクライナ等）⁽³⁶⁷⁾。

(361) See Stephanie Soong Johnston “IRS and CRA Mulling Informal Consultations on APA Programs” Tax Notes International, June 10, 2019.

(362) See ATO, *supra* note (205), p.4.

(363) See IFA, *supra* note (109), p.239.

(364) 年間の関連者間取引金額が 4,000 万円を超える企業を対象にしている（中国実施方法 48 条参照）。

(365) あずさ監査法人中国事業室/KPMG・前掲注(271)85 頁。なお、資格要件とは、①年間の関連取引金額が 4,000 万元以上、②関連する申告義務を履行していること、③同時文書を作成・準備、保存、提供する企業としている。

(366) See HK-APA Guidelines, p.11.

(367) See DLA PIPER “APA & MAP Country Guide 2019”.

(6) APA 以外の紛争防止手段の充実

二国間や多国間の紛争を防止する手段として、各国は、情報交換や当局間の非公式会合や共同調査の実施といった国際協力を拡充している。EU 域内では、税務分野における行政協力に関する指令が制定され⁽³⁶⁸⁾、また、2018 年には EU 合同移転価格フォーラムの報告書「EU 域内の移転価格コントロールに対する協力的手法」⁽³⁶⁹⁾が公表されている。

例えば、ドイツは、上記指令を踏まえた国内法を導入しており、2013 年に共同調査に関するパイロットプロジェクトをオランダ当局と開始し、結果として、両当局の調査担当者が合意に至らない場合、二重課税が発生することになるが、共同で評価を行うことや事実認定を行うことで、その後の相互協議が効率的に行われることや、二国間（多国間）APA を合理的に利用することができる点もあげている⁽³⁷⁰⁾。

また、オランダでは、APA やアドバンス・ルーリング以外に、法人コンプライアンス・プログラムがあり、当局と納税者が当該協定を締結することで、納税者は、税務上の問題が発生した場合、当局と協議をすることができ、リアルタイムで当局から情報を得ることができ、複雑で時間のかかる調査や場合によっては、争訟に発展することを回避することができる⁽³⁷¹⁾。フィンランドもオランダと同様に、長時間の調査やその後の紛争の発生を減少させる目的で、新たな移転価格問題が発生した時に、納税者が当局にコンタクトをとることで、リアルタイムでリスクを特定し、最適な方法が提供されると言われる⁽³⁷²⁾。

(368) COUNCIL DIRECTIVE 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

(369) EUROPEAN COMMISSION. (2018). “EU Joint Transfer Pricing Forum, A Coordinated Approach to Transfer Pricing Controls Within the EU”.

(370) See IFA, *supra* note (109), p.283.

(371) See *ibid.*, p.479.

(372) See *ibid.*, p.238.

EU 加盟国には、移転価格課税による相互協議事案が多いにもかかわらず、二国間（多国間）APA が必ずしも多くない国が含まれている⁽³⁷³⁾。これは、ユニ APA 以外にも合同調査やルーリング、調停手続等の ADR といった紛争防止手段が従来から整備されており、そのような背景も一因であるかもしれない。

3 まとめ

二国間（多国間）APA の経験が豊富な国の中には、APA として適切でない事案を排除するためや正式申請後の審査を効率的に進める観点から関係する部署の機能強化や専門化を図り事前審査を重視している国がある。また、申請手数料の引き上げ、スタッフの拡充、APA 申請の形式的要件を設定するといった直接的な対策をとっている国もある。全世界的に関心が高まっている APA に対して、自国内でできることには限りがあり、二国間（多国間）APA の処理期間に限れば、大きく改善が見られた国は少ない⁽³⁷⁴⁾。したがって、関係国や国際社会との共通の取組みが今後重要になってくると考える。

一方で、EU では、国際的紛争防止手段として、APA 以外に、ルーリングや共同調査、調停手続等の ADR といったツールも整備されていることから、それらにも目を向ける必要がある。

(373) 例えば、フランス、ドイツ、イタリア、スペイン及び英国の移転価格課税事案における相互協議発生件数は毎年 100 件以上発生しているが、二国間 APA の実施件数はそれほど多くない（別添図表 1 参照）。

(374) 例えば、カナダの直近（2020 年）の平均処理期間は約 37 か月と直近 5 年では一番短いですが、それでも我が国より長い（後掲注(283)表参照）。

第 4 章 我が国の相互協議への有用性と APA の国際的なスタンダードへの方向性

本章では、第 2 章及び第 3 章の諸外国の制度面及び運用面の特徴を踏まえ、まず、各国の二国間 APA の今後の方向性について整理する。次に、我が国の相互協議への有用性を導き出すとともに、これからの APA について、国際的なスタンダードへの方向性を考察するとともに若干の提言を行う。

第 1 節 諸外国の二国間 APA の方向性について

全世界的に、移転価格課税に伴う相互協議の発生件数が増え続けており⁽³⁷⁵⁾、二重課税の排除を求める納税者は引き続き多い。一方で、二国間（多国間）APA については、公表の有無を含め、情報の範囲が各国によって様々であるため、全世界的な傾向を見ることは困難であるが、納税者の二国間 APA の関心が高い国をピックアップし、今後の方向性を探ることとする。

1 概観

これまで見てきたように、英国を含め、EU 全体として、二国間（多国間）APA の実施件数は増えている。従来から、二国間 APA の経験が豊富なフランス、ドイツ、オランダ、英国以外に、多国間 APA 締結や協議の経験があるベルギー及びスウェーデン、最近、相互協議ガイダンスに APA 手続を新たに追加したオーストリアや APA に関する法律を新たに施行したポーランドが、近年実施件数を増やしている。また、EU 以外では、二国間（多国間）APA の長い歴史をもつ米国、カナダ及び豪州に加えて、近年、APA や相互協議手続を改訂している OECD 非加盟国のインド及び中国が急速に実施件数を増やしている⁽³⁷⁶⁾。

(375) See OECD, *supra* note (29).

(376) オーストリアは、2019 年に相互協議ガイダンスを改訂し、新たに APA プログラム

2 各国の方向性

(1) 英国

英国は、APA の解釈指針において、移転価格問題が単純ではなく、複雑であるかどうかといった要素を検討すると明確に示している。国際金融取引の分野で世界を先導している同国にとって、金融業界に対する予測可能性の提供は重要であり、また、最近公表された金融取引に係る OECD ガイドラインを踏まえ、コンセンサスが不足している同取引に対するバイ・マルチ APA のプログラムを開始し、納税者や豪州、米国当局と議論しているとも伝えられ、当局のリソースを踏まえつつ金融取引といった複雑な事案を中心に二国間 APA を進めていくものと考えられる。

(2) カナダ

カナダも英国と同様に、APA 申請の受理に当局の裁量が強く反映されると言われている。同国の年次報告書では、納税者及び当局双方のリソースを重視する点を明確に示しており、事前審査に重点を置くこととしている。また、同報告書によると、APA 指針 (Information circular) の更新と合わせて、APA プログラムをより適時に納税者のニーズに対応させることを目的に手続の見直しに着手しているとされ、今後も二国間 APA を推進していくことに変わりはないと思われる。

(3) 豪州

豪州は、2015 年に改訂された APA の実施通達(PS LA)により、事前審査を重視している。改訂の目的は、手続や実務を合理化することとされるが、APA 統計によると改訂前より 1 件当たりの平均処理期間が大幅に長くなっている⁽³⁷⁷⁾。これは、濫用防止規定の適用といった付随的な問題がどの

に関する情報を追加している。ポーランドは 2006 年に APA を導入し、2019 年に法制化している。また、スウェーデンについては、法律で少額、単純な取引の APA を対象外とし、また、APA 手数料を課している (See OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project “Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report BEST PRACTICES”, Austria (p.10), Belgium (p.9), Poland (p.9), and Sweden (pp.9-10))。

(377) See ATO, *supra* note (205).

ように APA の確認対象取引に関係しているかに焦点をおき、APA 申請段階に進めるべきか判断するための選別作業を強化していることも一因と考えられるが、今後、この処理期間の長さについて対応を求められるのではないと思われる。

(4) インド

インドは、BEPS プロジェクトを踏まえ、APA の審査や相互協議の体制を急速に整備・拡大している。自国の相互協議に関するガイドラインを改訂するとともに、米国の二国間協議も開始されている。今後、二国間 APA を推進していくものと思われるが、一方で、国連の移転価格マニュアルで自国の市場固有の特性 (LSAs) の考えを示し、また、同国の年次報告書において、近年の複雑な APA 事案の増加を挙げ、今後、利益分割法の採用が普及するとしているが、相互協議において、自国の考えを前面に主張することになれば、迅速な解決が困難になるかもしれない。

(5) 中国

中国は、2021 年にユニ APA の手続を簡略化するなど、増加傾向にある APA に対し手続の効率化を図ろうとしている。同国の年次報告書で示しているように、当局は、提出文書の質 (すべての必要書類が整っている等) を最も重視し、具体的に、無形資産、コスト・セービング及びマーケット・プレミアムに関して質の高い定量分析を挙げている。ビジネス環境改善の取り組みの一つとして二国間 APA の推進を掲げているが、インドと同様に、国連の移転価格マニュアルで市場固有の特性 (LSAs) の考えを示しているように、予備会談や協議に入るまでの審査を含め、解決に時間を要するものと考えられる。

(6) 米国

米国は、近年 APA 手数料を数度にわたり引き上げ、人員を拡充している。これは、APMA プログラムのサービスの質を高めるとともに、多国間 APA を含む高水準の繰越事案の処理や、金融取引等の困難な事案の対応していくためと思われる。また、APA 手続に関する歳入手続 (Rev. Proc.

2015-41) の改訂にむけ各方面からコメントを求めていることもあり、CSAs、ライセンス取引、事業再編、無形資産取引といった取扱いの動向が今後注目される。

第 2 節 我が国の相互協議への有用性

経済のデジタル化の進展とともに、経済取引がますます複雑化し、各国の税制及びその執行につき不確実性の増大が懸念されていると言われるなかで、全世界規模で BEPS プロジェクトの実施が進むにつれ、多国籍企業の APA に対する重要性の認識が高まっている。このことは、これまで見てきた各国の APA の実施状況からも表れている。近年、納税者の予測可能性の確保や利便性の担保とともに、BEPS 事案への対応等、課税権の確保に努めるべく、APA の手続をより明確に詳細な内容に改訂している国が増えている。本節では、第 2 章及び第 3 章でみてきた諸外国の特徴を踏まえ、我が国の相互協議実務への有用性を導き出す。

1 事前審査の重要性と不適切な A P A の取消・排除の明確化

(1) 事前審査の重要性

APA の申請前段階の位置づけが各国によって大きく異なっている。つまり、その手続は、申請予定の申出内容について納税者からの相談に対応するものから、当局側が具体的な指示を出し、意向に沿った申出内容でないと正式に受理しないものまで様々である。最近では、正式申請前の納税者と当局の役割や手続を詳細に定めるとともに、当局の事前審査を重視する国が増えている。また、当局側の対応も、審査や相互協議担当者だけでなく、国際的クロスボーダーの税務リスク管理を行う部署や関係する専門のエコノミスト等も関与している国がある。このことは、単に納税者の予測可能性の確保や利便性の担保を目的としているだけでなく、BEPS 事案への対応といった自国の課税権の確保や、正式申請後の審査を円滑にかつ効

率的に実施することが目的と考えられる。

(2) 不適切な APA の取消・排除の明確化

イ 不適切な APA の取消・排除の明確化

APA 事案の中には明らかに租税回避を意図するような申し立てが含まれ、APA がタックスシェルターとして利用されているとの批判もある。そのような APA の濫用に対しては、国際社会として対応をとっていかなければならない。正式な APA 申請前に必要な資料情報の提供を求め、十分な審査を行った上で、相互協議をする上で適切な内容の申出のみを正式に受理するといった国が少なくない。米国では、APA 申請を取り消す又は審査を打ち切る事由を具体的に列挙している⁽³⁷⁸⁾。税務当局にとって、限られたリソースを踏まえて相互協議を効率的に実施し、解決していくためには BEPS 事案等の不適切な事案をグローバルで明確化し、早期の段階で排除（取消し）することが重要である。また、申請前に内容をよく把握し、選別することで申請後の審査や協議の効率化につながり、結果として、課税権の確保のみならず、課税の公平性の担保や行政コストの観点からメリットが大きいと考えられる。

二国間や多国間 APA といった相互協議を伴う事案は、正式に受理すると租税条約が相手国との相互主義的な性質を有する以上、後戻りすることが難しい。納税者、当局双方にとって、不適切な事案を具体的に列挙することで、明確化を図ることは、透明性や確実性の観点のみならず、円滑に APA を実施していくための重要な要素である。この点、現状では各国の対応は様々である。一方の国からだけでなく、他方の国からも踏まえた中立的な立場から評価できるのか、透明性に関して問題がないかといった APA 手続の信頼性の観点から、二国間（多国間）APA において、不適切な事案について、類型化しグローバルレベルで共有ないし、合意することが重要である。そのような事案は、一旦相互協議が開始さ

(378) *See* Rev. Proc. 2015-41, § 4.02, *also* Rev. Proc. 2015-40, § 7.02.

れると合意等の解決までに相当な時間を要し、非効率であることは容易に想定できる。

ロ 我が国の取消等の規定と今後の課題

我が国では、事務運営指針を改訂していくことで、APA を行うことが適当でない場合⁽³⁷⁹⁾、審査を保留する場合⁽³⁸⁰⁾及び APA を取り消す場合⁽³⁸¹⁾の各要件を具体的に整備してきた。なお、確認した APA を取り消すことについては、「納税者の信頼を保護するため、原則としてそれを過去にさかのぼって取り消すことはできない⁽³⁸²⁾」とされ、事前確認の基礎とした事実関係が真実でない場合又は事前確認の申出内容に重大な誤りがあった場合についてのみ過去に遡って取り消すこととしている⁽³⁸³⁾。また、上記 APA を行うことが適当でない場合には、相手国等の権限ある当局への相互協議の申入れをしないこととしている⁽³⁸⁴⁾。

権限ある当局が相互協議の要請に対して受諾するかどうかについて、OECD の実効的相互協議マニュアル (MEMAP) には、その要件の一つ

(379) APA 指針 6-14 (1)。具体的には、①経済上の合理的な理由なく我が国での税負担が軽減される場合、②必要な情報を期限内に提出しない等、審査に支障が生じている場合、③過去に APA を行うことができないとされた内容と同一である場合、④確認対象取引が法令等抵触する恐れがある場合等を挙げている。

(380) APA 指針 6-14 (2)。具体的には、①不服申立て又は訴えについての決定若しくは裁決又は判決の確定を待って審査を行う必要がある場合、②相互協議の合意を待って審査を行う必要がある場合、③確認対象事業年度における実績を踏まえて審査を行う必要がある場合、④相互協議を伴う申出について、相手国での申出が収受される見込みとなってから審査を行うことが適当である場合、⑤相互協議が当分の間、相互協議が行われる見込みがない場合、⑥確認対象事業年度の前の事業年度において調査が行われている場合等を挙げている。

(381) APA 指針 6-21 (1)。具体的には、①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等について事情の変更が生じたにもかかわらず APA の改定の申出を行わなかった場合、②APA の内容に適合した申告を行わなかった場合、③年次報告書を提出しなかった場合又は当該報告書に重大な誤りがあった場合、④事前確認の基礎とした事実関係が真実でない場合又は事前確認の申出内容に重大な誤りがあった場合を挙げている。

(382) 金子・前掲注(3) 602 頁。

(383) APA 指針 6-21 (1)ニ。

(384) MAP 指針 13-(2)ロ。

に「問題又は異議が正当であると認められること⁽³⁸⁵⁾」が定められている。租税回避と相互協議手続の関係について、当該マニュアルでは、租税条約で国内の租税回避否認規定を特に規定していないのに、国内の租税回避否認規定だけを根拠に特定の案件を条約の対象外として検討しないと主張するのは適切ではなく、それだけでは、条約に適合しない課税の存在やその可能性について、相互協議での検討の排除は正当化されないと指摘している。したがって、条約に明確な例外規定がない場合、国内の租税回避否認規定が条約と連動するかは、条約の濫用という明確な証拠があるかを調査する必要があり、租税回避否認規定の適用により条約の規定に適合しない課税が発生すると判断できる場合には、明確な例外規定がなければ、条約が租税回避否認規定に優先して適用され、相互協議の対象となるべきであると指摘している⁽³⁸⁶⁾。

我が国の場合、二国間（多国間）APA において、「経済上の合理的な理由なく我が国での税負担が軽減される」といった申立てが行われる場合に、租税回避的な申立てとして拒否できるかについて問題になる可能性がある⁽³⁸⁷⁾。

(3) まとめ

二国間（多国間）APA の相互協議に入るか否かの意思は、各国の方針や二国間条約の相互協議条項をどのように解釈するかにかかっている。したがって、その「敷居」の高低は各国で異なっている。OECD 移転価格ガイドラインや MEMAP で考慮する材料や要件を示しているが、これからは、グローバルベース及び我が国の手続双方で取扱いをより明確化することで、現状の「敷居」の高低差を小さくする必要があるのではないだろうか。つまり、グローバルで共通化を図っていくことが何よりも重要である。

(385) MEMAP 3.2.

(386) MEMAP 3.2.3.

(387) 角田伸広「相互協議手続の現状と問題点—紛争解決の実効性向上に向けて—」本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』841・842 頁（大蔵財務協会、2010 年）を参考にした。

2 専門家の活用

我が国を含め、APA 審査や相互協議の執行体制について、当局は、従前より事案の増加や複雑・大型化へ対応すべく人員の増員やリソースの適切な配置に努めてきている。これまで以上に無形資産取引を含む複雑で精緻な取引の詳細な分析に加え、モデル租税条約、二国間で締結した租税条約及び BEPS 防止措置実施条約といった条約の解釈が必要となる機会が増えていることも考えられる。そのような状況に対応していくために、第三者である専門家を柔軟に活用することができる規定を置いている国がいくつかある。つまり、特定の論点について審査や協議の段階で第三者の立場として専門家が助言を行う。そのメリットの一つは、多様な事案を効率的に処理していくために、リソースを他の複雑な事案等に投下できることではないだろうか。

現在、義務的拘束的な仲裁手続を導入している国は、我が国を含め増えつつあるが、OECD 非加盟国を中心に導入に躊躇する国は依然少なくない。我が国の相互協議相手国の多くに OECD 非加盟国が含まれている状況において、仲裁手続の対象となっている移転価格課税事案についても万能であるとは言いがたく、また、APA 事案については仲裁手続による解決を図ることはできない⁽³⁸⁸⁾。我が国は、事務運営指針等において第三者の専門家の活用について何ら規定していないが、OECD モデル租税条約では、相互協議手続の一部として仲裁手続以外の補完的紛争解決手段として専門家等の活用を指摘している⁽³⁸⁹⁾。APA 事案中心の我が国において、納税者自らの意思で将来の移転価格課税のリスクを未然に防止する APA において、専門家が関与することで協議が円滑に進行する、また、場合によっては合意の可能性が高まるのであれば、納税者が費用を負担するとしても納税者のメリットは大きいのではないだろうか。EU で 2019 年に施行された EU 租税紛争解決指令では、相互協議段階において協議を促進させるために第三者を活用する非拘束的な ADR も奨

(388) 米国では、締結した一部の条約（米独、米カナダ、米ベルギー）に APA も仲裁手続の対象としている。

(389) See OECD, *supra* note (308).

励している⁽³⁹⁰⁾。

3 多国間 APA の手続の整備

経済のデジタル化に伴う課税上の課題（第 1 の柱）や、国際的コンプライアンス確認プログラム（ICAP）といった多国間の紛争防止解決手段に関する議論や取組みが進んでいる。また、多国間 APA の関心が多国籍企業及び税務当局双方に高まっていることは事実であり、今後、多国間の枠組み等を整備していくことが必要になると考えられる。一方で、多国間 APA の現状については、そもそも公表されている情報が限られている。この点については、多国籍グループの一連の取引として、3 か国以上が関与する場合であっても、相手国との二国間取引として管理しているケースも考えられ、グローバル・トレーディングといった金融サービス分野等、事案の性質上明らかなものが多国間 APA として管理されているものと考えられる。我が国においても、事務運営指針において、複数の相手国等に所在する国外関連者との間における取引に関するものである場合、相手国等ごとに相互協議の申立てを行う必要がある旨規定している⁽³⁹¹⁾。

これまで見てきたように、手続面（運用面）において、三か国ベースの合意のために二国間の枠組みを採用しており、多国間で協議を進めることに実務上困難な点も多く、二国間より更に時間を要するといった課題もある。三か国以上の拠点が取引に関与する場合、機軸となる主たる取引があり、その取引当事者ではなく取引全体の中での位置づけが相対的に低い拠点がある場合には、多国間で相互協議を検討するのは必ずしも効率的でないと考えられる⁽³⁹²⁾。また、法的側面からも解決すべき課題は多い。現状を踏まえると、多国間の制度的な枠組みを早急に議論するのではなく、まずは、現在の二国間

(390) EU 租税紛争解決指令前文(6)参照。

(391) MAP 指針 3 (1)(注) 1。

(392) 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心に-』202 頁（税務研究会出版局、2007）を参考にした。

の枠組みでの経験を積み重ねること等、多国間 APA の経験やベストプラクティスを他国と共有することや、とりわけ二国間以上に合意まで長い期間を要すると言われている課題にどう対処していくかに優先すべきではないだろうか。そのうえで、グローバル・トレーディングのように各拠点の位置づけが基本的に対等であるような多国間で協議を行うことの重要性が高い事案に限って、手続を整備していくことが考えられる。また、長期的な観点からは、現在、国際機関で議論や取組みが進んでいる ICAP や「BEPS 包摂的枠組み（第 1 の柱）」における紛争解決手段、その他の紛争防止手段（合同調査や同時調査等）を踏まえ、枠組みを整備・検討していく必要があると考えるが、上記、議論や取組みに関しても、例えば、合同調査では執行管轄権の域外行使（主権の侵害）の懸念といった課題が残されている点に留意が必要である。

4 審査と協議の一体化と紛争防止手段の拡充（APA 除く）

（1）審査と協議の一体化

BEPS プロジェクトの実施が進む中、各国の APA や相互協議体制の整備・強化を図っている国が少なくない。開発途上国においては、移転価格課税の執行強化とともに、多国籍企業からの二重課税排除を求める APA への関心が増し、それに合わせて APA の体制も整備してきている。また、APA の経験が豊富な国では、自国の課税権を侵食するような BEPS 事案を防止すべく、より明確で詳細な手続に改訂しているところもある。実効性のあるものにすることが重要であり、二国間（多国間）APA においては、事前相談の段階から協議での解決を見据えた審査を効率的に進めていく必要がある。そのため、事案によっては、コンプライアンスを管理する調査関係部署の職員や業種に精通した内部の専門家を活用するなど、我が国の体制強化を図っていく必要がある。

（2）紛争防止手段の拡充

税務調査以外の協力的手法や納税者の自主的な対応を支援する施策を積

極的に推進している国が EU 加盟国を中心に少なくない⁽³⁹³⁾。納税者も中小事業者から大規模事業者、更に多数の国に所在する関連者が関与する大規模多国籍事業者まで多様であり、また、移転価格リスクも低いものから高いものまで多様である。BEPS プロジェクトを踏まえ文書化の整備とその円滑な運用に各国が重視している。同時文書義務化の導入もあり、移転価格リスクに実効性ある対応をとっていくためには、調査と APA だけでは十分でないことは明らかである。納税者のコンプライアンスコストと移転価格税制の確実性をうまくバランスをとっていくことが重要である。我が国は諸外国よりも相互協議を伴う APA が多く、また、リソースのこれ以上の拡充が困難である場合には、APA の持続的な運用のために一定の事案数にとどめる必要がある。その場合、優先すべき APA 事案として、複雑かつ二国間（多国間）での課税リスクが高い事案になるのではないか。課税リスクの管理という観点からは、文書化を通じた対応も有効なツールと言われている。取引金額が小さければ、APA に必要な書類を作成する事務量やコストを勘案して、当面は文書化のみで対応した方がよいという場合もあるのではないか⁽³⁹⁴⁾。また、現在、取組んでいる「移転価格上の税務コンプライアンスの維持・向上に向けた取組」の活用も今後重要になっていくと考えられる。

5 まとめ

我が国の相互協議の現状を踏まえると、現在の APA 審査及び相互協議の体制を維持しつつ、増え続ける繰越事案や処理期間の大幅な改善は困難かもしれない。一方で、限りあるマンパワーでどこにどれだけ投下すれば効率的な運用ができるのか、そのためにどのような仕組みが必要なのかを常に考えていかなければならない。その際、課税の公平性、透明性、利便性の担保と

(393) 第 3 章第 4 節（6）参照。

(394) 磯見竜太「国際課税に係る執行状況について」国際税務 42 巻 1 号 39 頁を参考にした。

ともに我が国の課税権の確保が重要になることは言うまでもない。

(1) 事前審査の重要性及び不適切な APA の取消・排除の明確化

国際的クロスボーダー取引が普通になってきた今日、複雑化・大型化した事案が増え続けることが容易に想定される。APA を 30 年以上経験してきた我が国において、現状を踏まえると、今後、大規模、複雑・困難な事案に十分なリソースを投下し、課税権を確保していかなければならない。その際、事案の性質を早期の段階で把握し、審査や協議の方向性を確定させ、効率的に処理していくことが重要である。そのためには、現在の審査・協議体制にとどまらず、事案によっては、その内容や業種に精通した当局内外の専門家やコンプライアンスを管理する調査関係部署の職員などを動員する体制が必要になるのではないか。

また、APA 申請には明らかに租税回避を意図するような内容も考えられ、そのような APA を利用した条約濫用に対しては、国際社会として対応をとっていかねばならない。これまで見てきたように、正式な APA 申請前に必要な資料情報の提供を求め、十分な審査を行った上で、相互協議をする上で適切な内容の申請のみを正式に受理するといった国が少なくない。これは、早期の段階で BEPS 事案等の不適切な事案を排除することができ、また、事案の内容をよく把握、選別化することにより、正式受理後の審査や協議の効率化につながり、結果として、課税権の確保のみならず、課税の公平性の担保や行政コストの観点からメリットが大きいと考えられる。なお、「不適切な事案」については明確化し、共通化することが重要であり、両当局が合意の上で排除する仕組みが必要である。

(2) 専門家の活用

今後の審査や協議では、無形資産取引を含む複雑で精緻な取引の詳細な分析に加え、モデル租税条約、二国間で締結した租税条約及び BEPS 防止措置実施条約といった条約の解釈が必要となる機会が増えていくと考えられる。そのような状況に的確に対応していくために、場合によっては、当局に対し助言的な機能を有する第三者の専門家を柔軟に活用することが必

要ではないだろうか。また、活用することで、リソースを他の複雑な事案等に投下することもできる。いくつかの国で、専門家の利用を規定しているが、納税者自らの意思で申し出る APA において、専門家が関与することで円滑に審査や協議が進行し、場合によっては合意の可能性が高まるのであれば、納税者のメリットは大きいのではないだろうか。

(3) 多国間 APA 手続の整備

バリューチェーン化や経済のデジタル化が進展し、益々複雑化していくグローバルな経済取引に対して、多国間 APA の体制を整備していくことの重要性は高い。一方で、金融取引の分野では、2020 年の金融取引に関する移転価格ガイドラインにも示されているように、グローバルな証券取引やコモディティ取引の分野で生じる所得配分及び帰属の問題、多国間の費用分担取決めに APA が有用であると指摘しているが⁽³⁹⁵⁾、取引が複雑で価格設定が困難であり、移転価格問題におけるコンセンサスが不足しているとされる。更に、多国間 APA として利用されているグローバル・トレーディング事案では、三か国ベースの合意のために二国間の枠組みを採用しているように、多国間で協議を進めることに実務上困難な点も多いとされる。

現状を踏まえると、多国間の制度的な枠組みを早急に議論するのではなく、まずは、現在の二国間の枠組みにおいて経験を積み重ね、とりわけ二国間以上に合意まで長い期間を要すると言われている課題にどのように対処していくかを優先すべきではないだろうか。そのうえで、多国間で協議を行うことの重要性が高い事案（グローバル・トレーディング事案等）に限って、手続を整備していくことが考えられる。

(395) OECD 移転価格ガイドライン・パラ 4.142。

第 3 節 APA の国際的なスタンダードへの方向性と提言

我が国は APA を導入して 30 年以上が経過する。国税庁は、これまでも必要な人員の増強や機能強化を図り、迅速な処理に努めてきた。一方で、経済取引のグローバル化やデジタル化が進展していくにつれて、多国籍企業からの二重課税排除や防止を求めるニーズや関心が年々増してきている。我が国に限らず、全世界ベースで未処理となっている相互協議件数は、増加の一途をたどっており、現状の多様な APA の制度や運用が存在する中で、自国のみで相互協議を伴う二国間や多国間 APA について、効率的に対処していくことに限界がある。本節では、グローバルな観点から効率的に実施していくための方向性を示し、若干の提言を行う。

1 諸外国との協調体制の構築

最近の OECD では、OECD 加盟国以外の国も多様な議論に対等の立場で参加している。また、国際機関での場に限らず、関係する国同士や地域単位で APA の迅速化等についての非公式なコンサルテーションを実施している。このように、国際機関における議論や諸外国の APA の状況を概観すると、APA が開発途上国を含め、グローバルな広がりを見せ、成熟してきている国も増えている。OECD での MAP フォーラムや FTA の租税の確実性（税の安定性）の議論を見てもわかるように、世界中の多くの国が参加することで、APA や相互協議の手続についての議論が盛んに展開され、また、ピアレビューにより、各国はミニマムスタンダードの遵守を意識し、自国の規則や手続を改善してきている。現時点では、移転価格をめぐる各国税務当局の反応は、グローバルベースで見ると多様であり、とりわけ APA についても、依然導入していない国や具体的な手続等を定めていない国があることも事実であるが、今後ともこの協調体制をより強固なものにしていくことが、APA の国際的スタンダードを構築するのに欠かせない。

2 我が国の役割と国際的なスタンダードへの方向性

相互協議を伴う二国間や多国間 APA を効果的・効率的に実施していくためには我が国のみの対応では難しいところもあり、相手国を含めたグローバルな観点から検討していくことが重要である。OECD は、BEPS 行動 14 のピアレビューを踏まえ、ミニマムスタンダードの拡充を含む審査基準の見直しを行っているとして、今後の新たな基準に基づくピアレビューにおいても、我が国の相互協議の実務において高い評価を得られるように努めるだけでなく、これまでの数多く経験を OECD 等の活動の場を通じて諸外国に積極的に共有していくとともに、我が国の相互協議相手国の多くを占める OECD 非加盟国に対してミニマムスタンダードやベストプラクティスに沿った相互協議の枠組みや APA 手続の整備を求めつつ、議論をリードしコンセンサスを積み上げていくことが求められるのではないだろうか。

現状では、各国の手続は多岐にわたるが、多くの国は OECD 移転価格ガイドラインを国内手続の参考にしている。このことから、今後、我が国を含め、各国の経験から得られたベストプラクティスを積み上げ、その内容をより具体的に OECD 移転価格ガイドライン等に組み込んでいく必要があるのではないかと。BEPS 行動 14 のピアレビューにおいて、全世界で数多くの勧告がなされたが、各国の改善に向けた取組みは大きな成果を見せているとされる⁽³⁹⁶⁾。引き続き、この枠組みを活用し、現在のミニマムスタンダードやベストプラクティスに APA の手続に関して新たな基準を追加することで、手続の透明性を確保し、また不確実性を排除していくことで各国の手続をより国際的なスタンダードに近づけるよう働きかけることが効果的ではないだろうか。これからは、二国間のみでなく、多国間による協調の枠組み、グローバルコンセンサスによる共通の制度策定、実施の重要性が増してくるだろう。

(396) 具体的には、租税条約の改訂、BEPS 防止措置実施条約の署名・批准及び相互協議ガイダンスの導入や更新などが進展しているとされる (See OECD “BEPS Action 14 Mutual Agreement Procedure” (<https://www.oecd.org/tax/beps-actions/action14/>) (last visited Jun. 1, 2022))。

その点、OECD MAP フォーラムでの取組みが今後も益々重要となり、我が国がこれまで以上に相互協議相手国に対してより強固な協調・協力関係を築くことで、結果として相互協議事案の効率的・効果的な実施につながるのではないだろうか⁽³⁹⁷⁾。

3 若干の提言

これからの国際租税分野の紛争については、二国間のみならず、多国間の協調体制の構築が重要になってくるものと思われる。我が国のみならず、相手国も含めたグローバル・スタンダードの観点から、APA を中心とした相互協議の円滑な運用と今後の発展に向け、若干の中期的及び長期的な提言を行う。

(1) 短・中期的観点

OECD MAP フォーラムを十分活用し、諸外国との協調体制を構築・強化していくことが重要である。現在、進められているミニмумスタンダードの見直しで検討されている、①二国間 APA の実施、及び②APA 統計に関する情報の共通プラットフォームによる公表については、各国の移転価格税制の法的安定性や透明性を高めるものであり、今後のモニタリングにおける基本かつ重要な構成要素になるため、早い段階でのミニмумスタンダード化が望まれる。

また、その他に、各国の APA ガイドライン及び手続の公表や APA プロファイルの共通プラットフォームでの公表についても APA のグローバル化の観点から重要である。

(2) 長期的観点

APA 手続の共通化を図っていく観点から、まず、上記(1)の各項目について、ピアレビューを通じて、各国に対して整備や改善を働きかけることが重要である。そのうえで、納税者の APA へのアクセスや申請を受け

(397) 田畑・前掲注(41)31頁を参考にした。

入れる要件を可能な限り統一化することが理想であり、その一つとして、**BEPS** 等の条約を濫用するような不適切な事案を明確化し、共通化することが重要である。

また、我が国を含め、一定の経験を有する国については、課税事案と同様に解決までの期間について目標設定や一定の期間内で解決できなかった場合の手段の検討ないし整備、審査・協議手続の更なる合理化の検討をしていくことが効率的な解決の観点から重要である。

結びにかえて

本研究では、諸外国の APA の制度面及び運用面の特徴について分析することに重点を置き、我が国における相互協議を伴う APA 事案を効率的に実施していくために、今後、APA の国際的なスタンダードをどのような方向にもっていくべきかについて考察した。しがたって、本稿では、我が国の現行 APA の手続及び運用を規定する事務運営指針の個別規定の検討については重点を置いていない。

国際的クロスボーダー取引にかかる紛争解決については、紛争を回避する手段が今後ますます重要になってくるものと思われる。APA はその手段の一つであるが、それ以外の手段についても議論や取組みが進んでいる。

本研究では深く触れなかったが、2019 年の OECD/IMF の租税の確実性に関する進捗報告書で、注目すべき点として、紛争解決から紛争防止へのシフトが挙げられている。多国間の紛争を軽減する手段としての ICAP⁽³⁹⁸⁾は、APA や相互協議の件数が増加する中で、今後重要性が増していくものと考えられる。複数の国が同時にリスク評価を行い、タイムフレームが最長 50 週間と短く、多国間の枠組みで「安心感 (comfort)」を与えるということに利点があるとされるが、現時点では、課題も少なくなく、今後も試行錯誤が続いていくものと思われるが、将来的には税の安定性を高めるための有効な手段の一つになり得ると考えられる⁽³⁹⁹⁾。また、同報告書において、ICAP の進展以外に「合同調査の実施が一般的になっている」⁽⁴⁰⁰⁾との指摘があるがあり、特に EU では、移転価格において合同調査や同時調査⁽⁴⁰¹⁾が実施されている。一方で執行管轄権の

(398) ICAP とは、多国籍企業グループの希望により、複数の国・地域の税務当局が、その国別報告書、マスターファイル及びローカルファイルといった移転価格文書に基づき、協調してハイレベルなリスク評価を行う取組みであり、2018 年に試行し、現在、同手続を含むハンドブックが公表されている。2021 年 8 月現在、ICAP 参加国は我が国を含め 22 か国となっている。

(399) 磯見・前掲注(394) 36 頁を参考にした。

(400) FTA53 か国・地域のうち、25 が実施と回答している。

(401) OECD 移転価格ガイドラインでは、同時調査を広い範囲の国際的な問題において

域外行使といった主権侵害の懸念もある。また、国際機関による開発途上国に対するキャパシティ・ビルディング支援も引き続き重要となるだろう。

OECD・G20 で議論されている経済のデジタル化に伴う課税上の課題（第一の柱）における多国間紛争防止解決措置の議論は、今後の多国間 APA の整備にも影響を与えるだろう。BEPS プロジェクトを踏まえ、各国は、APA や相互協議の国内規則や指針を大幅に見直している。我が国もその必要性を再検討する時期にきているかもしれない。また、相互協議に移行する事案を減らすためにも APA 以外の協力的手法等について研究する必要があるかもしれない。

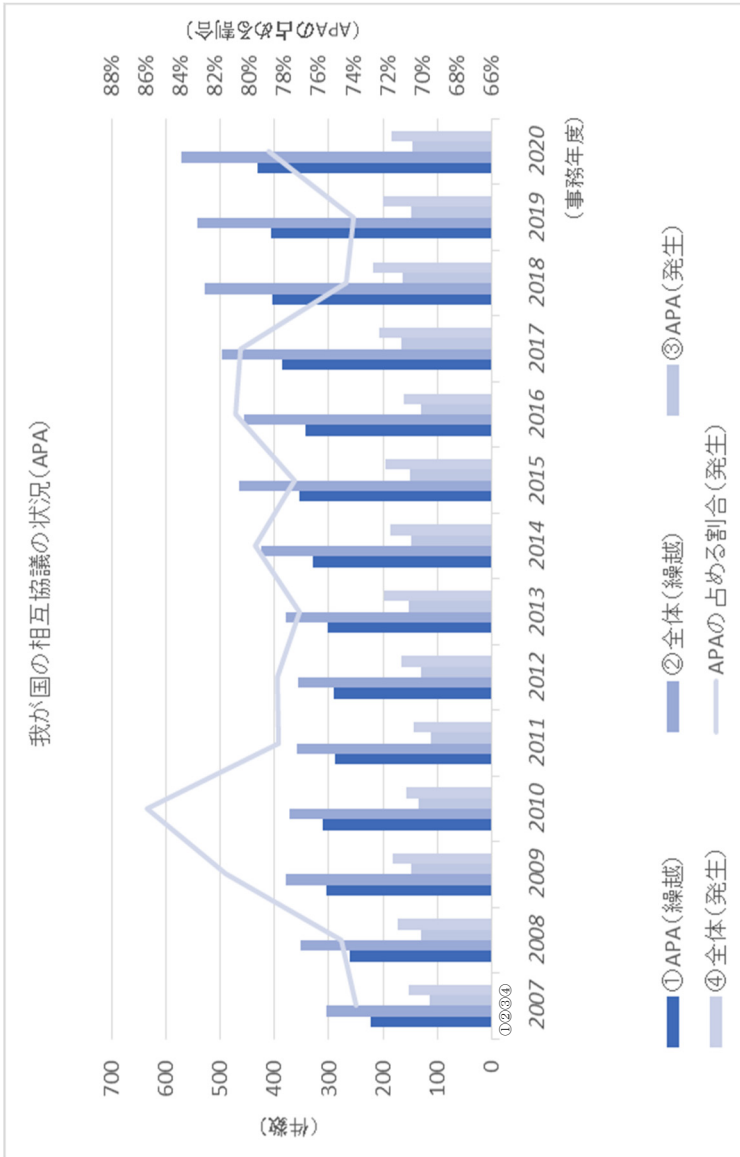
活用される相互支援の一つの形態であり、税務調査において二か国あるいはそれ以上の国が協力することを可能にするものであり、一般的により時宜を得た、かつ効果的な情報交換を導くことから、第三国に基礎を置く情報が調査の重要なポイントである場合に特に有効であると規定し、更に、納税者及び当局双方が経験する多国籍企業の移転価格に関連する困難性を緩和することができるため、移転価格事案の調査に同時調査をより多く活用することは推奨されるべきであり、情報交換及び相互協議の運用を容易にするとも規定し、同時調査の利用を勧告している（OECD 移転価格ガイドライン・パラ 4.79 及び 4.94 参照）。

別添図表1 EU及び主要国のMAP発生件数及びAPA実施件数等の状況

国名(注1)	EU FTA (注2)	MAP 相手国 (注2)	APA 有料化 (注2)	MAP(TP課税)発生件数				APA実施件数						APA申請件数(注3)			APA取消・取下げ件数	
				2020 年度	2019 年度	2018 年度	2019 年度	2018 年度	2017 年度	2019 年度	2018 年度	2017 年度	2019 年度	2018 年度	2017 年度	2019 年度	2018 年度	2017 年度
				ユ二ニ	二国間	ユ二ニ	二国間	ユ二ニ	二国間	ユ二ニ	二国間	ユ二ニ	二国間	ユ二ニ	二国間	ユ二ニ	二国間	ユ二ニ
オーストリア	●	●	▲(注5)	40	46	45	20	34	13	43	3	41	30	9	20	4	0	0
ベルギー	●	●	●	49	51	35	29	898	20	487	17	797	774	424	534	5	9	1
チェコ	●	●	●	11	6	7	4	137	5	63	0	91	40	31	24	10	4	2
デンマーク	●	●	●	91	67	51	21	1	24	0	19	0	14	10	11	3	1	1
フィンランド	●	●	▲(注6)	39	10	20	16	1	5	1	7	2	16	8	4	1	2	0
フランス	●	●	●	223	164	222	17	12	27	13	29	18	33	19	22	2	3	4
ドイツ	●	●	●	323	241	178	42	0	43	0	39	0	89	56	38	4	5	6
アイルランド	●	●	●	48	12	18	3	0	4	0	4	0	10	9	8	1	0	1
イタリヤ	●	●	●	307	283	196	20	166	15	155	4	105	152	173	150	4	21	22
ルクセンブルク	●	●	●	10	17	64	11	6	9	5	4	1	11	20	3	3	6	0
オランダ(注4)	●	●	●	76	71	64	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	160	148	176	41	45	44
ポーランド	●	●	●	29	22	12	10	32	9	19	5	18	192	70	12	1	0	0
ポルトガル	●	●	●	14	10	15	2	13	1	12	2	8	11	2	6	0	0	0
ルーマニア	●	●	●	14	8	17	1	15	3	12	3	10	15	10	7	2	0	0
スロバキア	●	●	●	10	6	4	0	11	0	11	0	7	7	3	12	0	2	0
スペイン	●	●	●	171	132	132	16	64	12	67	8	52	64	70	28	10	19	7
スウェーデン	●	●	●	93	47	48	21	0	21	0	18	0	17	7	11	2	2	2
英国	●	●	●	135	121	80	58	23	59	19	57	33	24	31	26	6	6	16
米国(注5)	●	●	●	179	188	157	91	29	83	24	86	30	121	203	101	12	21	8
カナダ(注4)	●	●	●	55	50	75	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	7	32	16	0	3	3
豪州(注4)	●	●	●	13	9	6	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
日本(注4)	●	●	●	40	47	31	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	148	163	166	n.a.	n.a.	n.a.

出典：MAP、TP海報)発生件数は、OECD“Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction”より抽出。
 APA有料化及びAPAの各件数については、EU加盟国については、EUのAPA統計“Statistics on APA’s (Advance Pricing Agreements)” in the EU”の各年報告資料、
 その他の国については各国当局のウェブサイトより抽出。
 なお、年度については、豪州及び日本のAPA件数は7月から翌8月までの1年間である(例：2019年度は2019年7月から2020年6月までの1年間)。その他は暦年(1月から12月までの1年間)である。
 注1 EU加盟国は、MAP (TP課税)の発生件数が10件以上(2020年度)の国及び我が国の主要な相互協定相手国(OECD加盟国)を選定。
 注2 ユ二ニ、二国間(多国間)合計(日本除く)。日本は二国間のみ。
 注3 オランダはAPA実施件数の内訳、カナダはAPAの実施件数、豪州はAPA実施件数及びAPA申請件数及びAPA取消・取下げ件数を公表していない。
 注4 APA取消・取下げ件数を公表していない。
 注5 APA実施件数及びAPA申請件数には多国間を含む。
 注6 ユ二ニのみ。

別添図表 2 我が国の相互協議の状況 (APA) その 1



別添図表3 我が国の相互協議の状況（APA）その2

事務年度	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	平19	平20	平21	平22	平23	平24	平25	平26	平27	平28	平29	平30	令和元	令和2
APA (全体)	113	130	149	135	112	131	152	149	151	131	166	163	148	146
(内、OECD非加盟)	13	11	15	26	18	18	19	23	26	28	44	45	43	34
移転価格課税その他 (全体)	40	44	34	22	31	36	45	38	44	31	40	56	52	39
(内、OECD非加盟)	11	7	11	6	6	11	26	17	30	13	32	44	28	7
合計	153	174	183	157	143	167	197	187	195	162	206	219	200	185
(内、OECD非加盟)	24	18	26	32	24	29	45	40	56	41	76	89	71	41
割合	16%	10%	14%	20%	17%	17%	23%	21%	29%	25%	37%	41%	36%	22%
APA (全体)	222	261	305	312	289	291	302	330	355	343	387	404	407	431
(内、OECD非加盟国)	33	38	45	56	66	66	69	80	95	103	124	146	159	173
割合	15%	15%	15%	18%	23%	23%	23%	24%	27%	30%	32%	36%	39%	40%
移転価格課税その他 (全体)	82	90	75	61	70	65	77	95	110	113	109	124	135	141
(内、OECD非加盟国)	28	29	29	26	29	30	42	52	70	75	76	99	98	83
割合	34%	32%	39%	43%	41%	46%	55%	55%	64%	66%	70%	80%	73%	59%
合計	304	351	380	373	359	356	379	425	465	456	496	528	542	572
(内、OECD非加盟)	61	67	74	82	95	96	111	132	165	178	200	245	257	256
割合	20%	19%	19%	22%	26%	27%	29%	31%	35%	39%	40%	46%	47%	45%
1件あたり平均処理期間 (月数)	n.a.	n.a.	n.a.	24.8	25.1	29.3	22.6	22.4	26.0	29.1	29.9	34.1	29.4	30.3
(うち、APAに係るもの)	約24	23.7	24.7	25.6	23.6	29.6	20.9	22.2	25.7	28.9	30.7	34.5	30.7	29.2

よ
り筆者作成(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzai/2021/sogo_kyogi/index.htm)他 (2022年6月1日最終閲覧)。

出典 (別添図表2及び3) : 国税庁「令和2事務年度『相互協議の状況』について」他、各年度の「相互協議の状況について」よ