

# 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

井 上 博 之

〔研究科第36期〕  
〔 研 究 員 〕

## 目 次

はじめに	347
用語	351
第1章 事前確認制度と移転価格に係る紛争の処理方法	352
第1節 事前確認制度の意義	352
1 移転価格税制と移転価格問題	352
2 事前確認制度	352
(1) 事前確認制度の意義	352
(2) 事前確認の種類	359
3 我が国の事前確認制度	360
(1) 沿革	360
(2) 制度の概要	362
第2節 移転価格に係る紛争処理手続	365
1 国内的紛争処理	365
(1) 国内救済手続	365
(2) ユニラテラル A P A	365
2 租税条約による国際的紛争処理	366
(1) 相互協議による対応的調整	366
(2) M A P A P A	368
(3) 仲裁制度	368
第2章 各国の事前確認制度と相互協議手続	371
第1節 O E C Dの状況	371
1 O E C D移転価格ガイドライン	371
2 O E C D M A P A P A	373
第2節 米国の事前確認制度と相互協議手続	378
1 事前確認制度	378
(1) 事前確認制度導入の背景	378

(2) A D R 草案	379
(3) 歳入手続91 - 22	380
(4) 歳入手続91 - 22の改正	382
(5) 歳入手続96 - 53	383
(6) 小規模事業者 A P A	386
2 A P A と相互協議手続	387
第3節 各国の事前確認制度の概要	392
1 イギリス	392
2 フランス	394
3 カナダ	395
4 オーストラリア	398
5 韓国	400
6 その他の国（ベルギー・ブラジル・中国・ ドイツ・メキシコ・オランダ・ニュージーランド）	401
第3章 我が国の M A P A P A を巡る論点	406
第1節 相互協議の合意と国内法	406
1 国内法的な局面	407
(1) 合意に関する国内法上の規定	407
(2) 国内法上の法的位置付け（条約との関係）	409
(3) 合意の内容と国内法	411
(4) 租税条約の特殊関連企業条項と移転価格税制	411
(5) O E C D モデル条約コメンタリー及び 移転価格ガイドライン	413
2 国際法的な局面	414
(1) 国家間の合意の形態	414
(2) O E C D モデル条約コメンタリー・ 移転価格ガイドラインの法的位置付け	418
(3) M A P A P A に係る相互協議の合意の法的位置付けと拘束性	421

(4) M A P A P Aに係る相互協議の合意の国内での履行	423
3  まとめ	423
(1) M A P A P Aに係る相互協議の合意の国内法上の位置付け	423
(2) M A P A P Aに係る相互協議の合意と国内法	423
(3) M A P A P Aに係る相互協議の合意と O E C Dモデル条約コメンタリーや移転価格ガイドライン	424
(4) M A P A P Aに係る相互協議の合意と国際法	424
第2節 紛争の長期的処理と処理の効率化	428
1  米国の移転価格に係る長期的紛争処理手続	429
2  我が国の対応	430
(1) ロールバックに関する問題	430
(2) ロールバックできないオープンイヤーの取扱い	431
第3節 通達による運用と法制化の必要性	433
1  M A P A P Aの国内における履行	433
(1) M A P A P Aの拘束力	433
(2) M A P A P Aの国内履行手続としての事前確認制度の 通達による執行上の問題	434
2  租税法律主義と事前確認通達による執行上の問題点	434
(1) 租税法律主義と通達	434
(2) 事前確認通達による運用の問題点	435
3  まとめ	436
第4節 情報公開と守秘	438
1  資料情報の取扱い	438
(1) 事前確認と情報提供	438
(2) 事前確認に関する情報と情報公開法	438
2  公示による開示問題	441
おわりに - 若干の提言	443
1  提言	443

(1) 相互協議の執行方針の公表 .....	443
(2) 長期的な紛争処理手続の整備 .....	444
(3) 立法化による解決 .....	444
2 その他 .....	445

## はじめに

1986（昭和61）年度の税制改正により我が国は移転価格税制を導入した。その後、移転価格課税事案の相互協議に基づく延滞税及び還付加算金の取扱いに関する特例を新設し（1987（昭和62）年税制改正）、移転価格税制を適用した更正決定等の期間制限を6年とし、さらに比較対象企業に対する質問・検査権限を新設する改正（1991（平成3）年税制改正）を行い、執行上の法的な整備を行ってきた。また、2000（平成12）年9月には、比較対象取引、独立企業間価格の算定等を規定した移転価格に係る法令解釈通達を発遣している。移転価格税制を適用した課税件数は、1999（平成11）事務年度で38件（前年度59件）、課税所得も454億円（同589億円）にのぼっている<sup>(1)</sup>。一方OECDでは、1995（平成7）年から順次公表されたいわゆる移転価格ガイドライン（Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators（1997））を完成させ、また、世界的に移転価格税制をリードしているとも言える米国は、移転価格に関する最終規則（Final Regulations for Transfer Pricing under Section 482 issued 8, July 1994）を発表し、それに基づく積極的な執行を行っている。世界的には、ドイツ、オーストラリア、カナダ等の先進諸国をはじめ、中国や韓国といった国々が移転価格税制を厳しく執行していることが知られており、その他、東南アジア、東欧、中南米諸国においても移転価格税制の制定、執行について積極的な動きが見られるという<sup>(2)</sup>。

移転価格税制の執行の強化とともに移転価格に係る紛争が増加した。そして、その解決に膨大な時間とコストがかかることが認識されるにつれ、課税庁は移転価格税制の適正円滑な執行の立場から、一方納税者は予測可能性の確保と負担の軽減という立場から、効果的な紛争処理方法を模索し、課税に至る前に紛争を処理するための手段として事前確認制度が注目されるに至った。我が国では移転価格税制導入の翌年から、制度の適正円滑な執行を目的に確認方式を採用し（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」、事前確認を実施してきたところである。なお、1999（平成11）年にはその改正（平成11年10月25日付査調8 - 1ほか3課共同「独立企業間価格の算定方法等の確認について（事務運営方針）」（以下、「事前確認通達」という。）を行っている。米国では、1991（平成3）年3月に事前確認制度（Advanced Pricing Agreement：APA）を歳入手続91 - 22により導入し、その後、1996（平成8）年11月に同96 - 53により改正を行った。OECDでも、上記移転価格ガイドラインに事前確認制度を規定し、さらにいわゆるMAP A P A（Guidelines For Conducting Advance Pricing Arrangements Under The Mutual Agreement Procedure）を1999（平成11）年10月に公表している。こうした流れを受け、今後も事前確認を制度化する国は増加すると思われる。

事前確認は、国内でのみ有効なユニラテラルなものでは、一定の安心感はえられるものの、あくまでも部分的な解決にしかすぎないことから、条約締結国の権限のある当局間での二国間、多国間事前確認の重要性が増加している。もちろんこの傾向は、OECDによる事前確認手続に関する作業や、事前確認を採用する国が増えたこと等にもよる。このことは、二国間、多国間事前確認が国内のみの事前確認にまったく取って代わることを意味するものではないが、一般的に二国間、多国間事前確認を指向する傾向は続くと考えられる。

事前確認を行う基本的な理由は、協力的なプロセスを通じた移転価格問題の事前処理がビジネスの不安定さを除くとともに、コストに関して調査、課税といった敵対的な手続よりも低く抑えられるという点にあり、事前確認は、課税当局に注目されるような大きな移転価格問題を抱える企業に関しては、課税庁と企業の両者にとってコスト削減となると考えられている。しかし、実際には相互協議により二国間、多国間で事前確認が合意されない限り完全な紛争処理とはならず、事前確認は課税問題の解決と同じくらいの時間とコストがかかる点が指摘されており、紛争処理方法として優れたシステムであるものの、うまくワークしていない面も見受けられるのが現状である。さらに、移転価格税制導入後一定期間が経過し、移転価格課税を受けた企業が事前確認を申請する

ケースが増加しつつあり、過去の課税問題を引きずっている場合や、課税期間と事前確認対象期間との間に期間的なギャップがある場合に、課税庁及び相互協議部局の限られた人的資源を考慮し、課税期間、潜在課税期間、事前確認期間に係る最終的な紛争処理をどのように効率的に図っていくかが課題となる。

このような現状を踏まえた上で、本稿は、権限のある当局間の相互協議による二国間、多国間事前確認(MAP A PA)に焦点を当てることにより、事前確認制度を納税者に対する行政サービスとして捉えるのではなく、移転価格に係る紛争処理方法の一つと位置付け、その上でその意義を明らかにし、効率的な運用を検討することにより今後の移転価格に係る紛争処理の円滑な執行に資することを目的としている<sup>(3)</sup>。そして、事前確認のための相互協議を巡る論点についても触れている<sup>(4)</sup>。第1章においては、事前確認制度の意義、及び移転価格に係る紛争処理手続を概観することにより、事前確認制度の位置付けを明らかにする。第2章においては、我が国の制度とその内容を比較するためと諸外国の事前確認制度の整備状況を確認するために各国の事前確認制度を概観する。第3章では、我が国の紛争処理手続としての事前確認制度の現状での論点を明らかにし、解決方法を模索することとする。

なお、事前確認は、Advance Pricing Agreement とされたり(主に米国)、Advance Pricing Arrangement(日本及びOECD等)と表記されたりするが、本稿では特に区別の必要がある場合を除きA PAと表現する。また、税務当局と納税者の間で国内で確認される相互協議を要しないA PAをユニラテラルA PAとし、相互協議の合意により権限のある当局間で確認される二国間(ユニラテラル)、多国間(マルチラテラル)A PAを、特に区別する必要がない限り、OECDの表記<sup>(5)</sup>にあわせ、MAP A PAとする。

---

(1) 国際税務20 - 12 3頁

(2) 国際税制研究 No.1「移転価格更正リスク管理のフレームワーク」大河原健、柏崎秀幸

(3) 本稿における移転価格に係る紛争とは、租税条約の解釈及び実施に伴う一般的な紛争を言う。



- 
- ( 4 ) 相互協議については、高久隆太「租税条約に基づく政府間協議（相互協議）手続について」税務大学校論叢23（税務大学校，1993）、倉内敏行「相互協議の対象について - 「租税条約に適合しない課税」の解釈に関する一考察 - 」税務大学校論叢27（税務大学校，1996）を参照した。
- ( 5 ) Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements Under The Mutual Agreement Procedure (Annex) A 7

## 用語

Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements Under The Mutual Agreement Procedure (Annex):OECD MAP APA

Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administrations, Report of the Committee on Fiscal Affairs (Updated as of 1st July 1995):移転価格ガイドライン

租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律：実施特例法

所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための条約：租税条約

例：所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約：日米租税条約

「独立企業間価格の算定方法等の確認について（事務運営方針）」（査調 8 - 1 官際 3 - 1 官協 1 - 9 課法 6 - 22）（平成11年10月25日）：事前確認通達

Final Regulations for Transfer Pricing under Section 482 issued 8, July 1994:米国移転価格規則

（注）本稿は、2001（平成13年）5月現在の、法令、条約、通達等によっている。

# 第1章 事前確認制度と移転価格に係る紛争の処理方法

## 第1節 事前確認制度の意義

### 1 移転価格税制と移転価格問題

親子会社間等、特殊な関係にある企業間では、市場の原理を無視して取引価格を自由に設定でき、価格操作による一方の企業から他方の企業への所得の移転が可能である。この企業間取引における価格操作を通じた関連企業間での、特に国外への所得移転を防止するための税制が移転価格税制である。国際的な取引を活発に行い、所得移転の問題が最も生じやすいのは多国籍企業であることから、移転価格税制は多国籍企業が獲得した所得を各課税管轄権に分配するための制度であるとされている<sup>(1)</sup>。移転価格税制の執行自体は、その国の排他的な課税権の実現であり国際的に何ら制限を受けるものではない。しかし、その効果は課税対象取引の他方の国の課税所得を減少させることとなるため、間接的に国家の課税権が衝突することとなる。課税権の調整ができなければ、いわゆる独立企業間価格と実際の取引価格との差額に相当する金額に対して二つの国が課税を行うことになるため、その部分について経済的意味における国際的三重課税が発生する。このようなことから、移転価格の問題は、国家間の課税権の衝突を背景とした、究極的には国家間の財源配分の問題であり、国家間の課税権の調整を必須とする国際的な紛争と位置付けられる。

### 2 事前確認制度

#### (1) 事前確認制度の意義

##### イ 意義

##### (イ) 法的安定性と予測可能性

事前確認制度は、将来の取引に関する移転価格算定方法等を納税者

と課税当局が合意することにより、移転価格に係る紛争を事前に回避し、紛争を処理するための制度である。その目的は、一般には、独立企業間価格の算定に関して課税庁と納税者との間で事前に確認(合意)することにより、移転価格税制の法的安定性を図り、納税者に対して予測可能性を付与することであるとされている。

この、法的安定性と予測可能性の問題は、移転価格税制の制度としての合理性に係る問題であり、金子宏教授は端的に以下のように指摘している。

「第一に、移転価格税制は「適正な対価」ないし「独立当事者間価格」(arm's length price)(わが国の制度上は「独立企業間価格」という用語が用いられているため、以下では独立企業間価格という観念を用いることとする)という観念を中心として構築されているが、独立企業間価格という観念は、不確定概念ではないにしても、きわめて不明確な概念である。それは、もちろん、租税行政庁の自由裁量を認める規定ではなく、なにか独立企業間価格であるかは、司法審査に服する問題である。しかし、それは幅のある観念であるから、個別の取引においてなにか独立企業間価格であるかは、明確ではない。そのため、実際問題として、移転価格税制の適用は、ともするとアービトラリーになりやすい。このことは、納税者の側から見れば、法的安定性と予測可能性を害される危険がたえずあることを意味する。

第二に、移転価格税制は、実際問題として、私的自治ないし契約自由の原則と抵触することになりやすい。もちろん、それは、関連企業間の取引において設定された対価の金額が適正でない場合に、所得を適正な対価に従って計算しなおすことを内容とする制度であって、対価の設定そのものに介入することを目的とする制度ではない。しかし、納税者が、移転価格税制の適用をおそれるあまり、租税行政庁の意向を忖度して対価を設定することは、実際問題として十分にありうることであり、その意味で、移転価格税制が私的取引における対価の設定

をリードし、それによって私的自治ないし契約の自由に事実上介入する可能性をもっていることは否定できない。

右の二点は、移転価格税制のデザインにおいても、またその解釈・適用においても、最も留意を要する点である。問題は、移転価格税制においては法的安定性の要請と私的自治の尊重とが相互に対立し合う関係にあることである。この二つの価値をどのように調整し、そのトレード・オフをどのように解釈するかは、移転価格税制の最も大きな課題の一つである。」<sup>(2)</sup>

金子教授が指摘されているとおり、何が独立企業間価格であるかは最終的には司法審査に服する問題であり、法的安定性と予測可能性の問題を解決のためには、課税事案に係る司法審査の結果が蓄積されることが望まれる。しかし、我が国では移転価格課税事案の訴訟による解決は図られておらず、移転価格税制が導入されてから15年余りが経過しても、判決の蓄積がないのが現状である。このような状況において、OECDの移転価格ガイドラインや米国の移転価格最終規則等による解釈基準の明確化とともに、事前確認制度は、移転価格税制における法的安定性と予測可能性の問題を解決する有益な方法と考えられる。

事前確認制度と類似したものにアドバンスルーリングの制度があるが、アドバンスルーリングは納税者に法的確信を与える制度であるが、A P Aは、納税者と税務当局との間で潜在的に起こり得る租税紛争を事前に処理することを意図した手続上の取極めである、アドバンスルーリングは提出された事実に基づき法的側面の問題を主に扱うのに対して、A P Aは事実そのものを扱い、法律を適用した結果がどうなるのかを判断する根拠となる仮説について適切な範囲で証明するものである、アドバンスルーリングは一般に極めて限定的な取引について適用されるが、A P Aは、条件によって、特定の期間に継続的

に行われる関連者間取引すべてを対象とする、といった違いがあることから、両者は区別される<sup>(3)</sup>。

#### (ロ) 潜在的二重課税の回避と紛争処理

移転価格税制の法的安定性を図り納税者に予測可能性を付与するという事前確認制度の意義は、特に税務当局と納税者の関係において見出される。一方、事前確認制度を、MAP APAを前提とした国際的な移転価格問題の解決という観点から見ると、事前確認制度は紛争処理手続として捉えることができる。移転価格に係る紛争の特徴の一つは、その紛争が国内の税務当局と納税者との問題にとどまらないことである。すなわち、対象となる取引の一方の国における移転価格調整には、対象となる取引の他方の国の国外関連者の課税所得を変動させる効果が必然的に伴う。このことは、そもそも移転価格税制が、多国籍企業が獲得した所得を各課税管轄権に分配するための制度である<sup>(4)</sup>ことに起因する。したがって、例えば、多国籍企業XのA国とB国との間の取引に対するA国の課税に基づく移転価格の紛争は、A国とB国との間での租税条約に基づく相互協議の合意、合意に基づくB国での対応的調整というプロセスを経なければ解決されない。もし、及び のプロセスがなければ、Xは同一の取引から生ずる所得に対する課税をA国とB国から受け、経済的二重課税を被ることとなるからである(もちろん、A国における国内救済手続による解決もありえるが)。このように、移転価格に係る紛争の解決には、租税条約に基づく相互協議の合意による課税管轄権の調整を必須とする。移転価格に係る紛争を事前に処理することを目的とする事前確認制度にも、同様の課税管轄権の調整がなければ、紛争処理という最終的な目的を達することができない。紛争処理手続としてのAPAには、租税条約に基づく相互協議の合意という重要なプロセスを経たMAP APAが推奨される理由がここにある。MAP APAにより、潜在的な二重課税が回避され、紛争は事前に処理されることとなる。

事前確認制度を紛争処理方法と位置付けるもう一つの特徴は、A P Aで合意された移転価格算定方法等をA P A対象期間以前の課税年度又はオープンイヤーに遡及適用させるロールバックと呼ばれる作用である。A P Aは、まだ実際には行われていない将来の取引をその対象とし、すでに行われた取引は対象としないのが原則である。ロールバックは、取引状況等が事前確認対象期間と同様の過去の課税期間について、例外的に事前確認における移転価格算定方法等を適用して、A P A対象期間以前の課税期間やオープンイヤーに係る移転価格の紛争を解決するものである。こうしたことから、既に移転価格課税が行われた期間へのA P Aのロールバックは、一般的な争訟手続とは別個の代替的紛争解決手続として、事前確認の対象期間以前の移転価格に係る紛争の効果的な解決方法となるのである。

#### □ 事前確認と相互協議

M A P A P Aは、租税条約上の相互協議により合意される。ところで、租税条約上の相互協議は、O E C Dモデル条約では次のように規定されている。（傍線付加）

#### 第25条 相互協議

- 1 いずれか一方の又は双方の締約国の措置によりこの条約の規定に適合しない課税を受け又は受けるに至ると認める者は、その事案について、当該締約国の国内法令で定める救済手段とは別に、自己が居住者である締約国の権限のある当局に対して又はその事案が第24条1の規定の適用に関するものである場合には自己が国民である締約国の権限のある当局に対して、申立てをすることができる。当該申立ては、この条約の規定に適合しない課税に係る当該措置の最初の通知の日から3年以内に、しなければならない。
- 2 権限のある当局は、1の申立てを正当と認めるが、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の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。成立したすべての合意は、両締約国の国内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 両締約国の権限のある当局は、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。両締約国の権限のある当局は、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。
- 4 両締約国の権限のある当局は、2及び3の合意に達するため、直接（両締約国の権限のある当局又はその代表者により構成される合同委員会を通じることを含む。）相互に通信することができる。

つまり、相互協議は、条約に適合しない課税を回避すること、条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を解決すること、条約に定めがない場合の二重課税を除去すること、を目的として行われる租税条約上の紛争解決手続である。それぞれを、その性格から、個別事案協議、解釈適用協議、立法的協議分類することもできる<sup>(5)</sup>。ユニラテラルA P Aは、関係する税務当局の国内法により確認されるが、M A P A P Aは国家間の合意を前提とする。O E C D移転価格ガイドラインでは、バイラテラルA P Aは、その目的が二重課税の回避にあることから、相互協議規定に基づき協議されるべきであり<sup>(6)</sup>、特殊関連企業条項の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を解決するため、もしくは潜在的な二重課税に着目してそれを排除するために相互協議条項第3項に基づくとしている<sup>(7)</sup>。しかし、A P Aは、納税者の申請により行われること、基本的には課税が行われて紛争が発生する以前に、潜在的な紛争を事前に処理することを目的としていることから、事前確認を申請する者は、課税権の調整の失敗によりこの条約の規定に適合しない課税を受けるに至ると認める者であり、個別事案協議である相互協議条



項第1項に基づき行われるとする方が、明快であると思われる。いずれにせよ、事前確認に係る国家間の合意は、相互協議条項に基づく相互協議により行われる。

#### 八 事前確認制度の長所と短所<sup>(8)</sup>

事前確認制度の長所と短所については、次のような点があげられる。

##### (イ) 納税者の見地からの長所

ある一定期間の予測可能性と法的安定性が得られる。ロールバックが可能であれば、過去の移転価格に係る紛争もあわせて解決することができ、より長期的な法的安定性を得ることができる。

大きな移転価格問題を潜在的に抱えている納税者にとっては、移転価格に係る紛争解決のための時間とコストを「ある程度」軽減できる。

移転価格に係る紛争解決のために、積極的な役割を果たすことができ、納得のいく解決を見出す可能性を高くすることができる。

パイラテラル、マルチラテラルA P Aにすることにより、二重課税のリスクから逃れることができる。

米国の納税者にとっては、移転価格調整に係る高額なペナルティーのリスクを避けることができ、また同時文書化のための負担を軽減できる。

##### (ロ) 税務当局の見地からの長所

調査のような対立的な状況にある場合と比較して、非対立的な雰囲気と環境の下で、より効率的にデータや情報を収集でき、より客観的な審査を行うことが可能である。

納税者の積極的な関与により、移転価格に係るコンプライアンスコストを減少させることができる。

A P Aの審査を通じて、多国籍企業の複雑な取引に関する知識や産業データ等を蓄積することができ、同様の状況にある納税者に対してより良いサービスを提供できる機会を増やすことができる。

(八) 納税者の見地からの短所

移転価格に係る他の紛争解決方法に比して、必ずしも時間やコストが軽減されるものではない。調査よりも詳細で煩雑な情報が必要となる場合があり、そのために余分な時間やコストがかかる危険性がある。

(二) 税務当局の見地からの短所

事前確認は、実績値に基づいて税法上の適格性を判断するといった従来の税務行政の軸を担っている税務調査とは全く異質の、予測不能の将来の取引に関する確認であり、実績値が全くない状態では、詳細なクリティカルアサンプションがない限り、確認を与えることに消極的にならざるをえない。また一方で、クリティカルアサンプションを詳細にすればするほど、A P A が反故になる可能性が増す。

(2) 事前確認の種類

イ ユニラテラルA P A

移転価格は、グループ企業間の国際取引を対象とするため、事前確認は基本的には後に見るように二国間又は多国間で行われる。また、O E C D 移転価格ガイドラインでも二国間・多国間A P A を推奨している。しかし、次のような場合は、ユニラテラルA P A も紛争解決手段となりうる。

(イ) 租税条約の締結がない国との取引を対象とする場合

バイラテラルA P A は、租税条約に基づく相互協議の合意により成立するため、租税条約の締結がない国とは、バイラテラルA P A を結ぶことができない。この場合、それぞれの国が移転価格税制を持ち、事前確認制度を持っているのであれば、それぞれの国で納税者と税務当局間のユニラテラルA P A を結ぶこととなる。

(ロ) バイラテラルA P A のための相互協議が不都合となった場合

(ハ) 移転価格税制を持たない国との取引を対象とする場合

この場合、移転価格税制を持たない国では移転価格の問題は生じないため紛争は国内的であり、移転価格税制が執行される国でのみ事前

確認を行えば紛争は結果的に生じない。

#### ロ バイラテラル A P A

バイラテラル A P A は、租税条約に基づく相互協議の合意により、二つの国の税務当局とそれぞれの国の納税者を拘束する A P A である。納税者にとっては、バイラテラル A P A もマルチラテラル A P A も税務当局との A P A であり、その意味ではユニラテラル A P A と変わらない。バイラテラル A P A は、二カ国間の相互協議による A P A である。

#### ハ マルチラテラル A P A

マルチラテラル A P A は、一つの移転価格の問題が、二つ以上の国に波及する場合に有効な A P A である。産業が空洞化し、製造拠点が東南アジアや中国にシフトする結果、例えば、日本の親会社が部品を供給し、中国の子会社が生産した製品を米国の販売子会社に売ような取引が増加し、中国が移転価格税制を積極的に執行する場合、日中米間の移転価格に係る紛争を同時に処理するのに有効な方法とされる。日中間取引と日米間取引に係るバイラテラル A P A をそれぞれ別個に行うと、最終的な結果がゆがんでしまうおそれがある。しかし、現在の租税条約は二国間協議を念頭に設けられており、制度上の枠組みが整っていないことから、個々のバイラテラル A P A を積み重ねる他は方法がない。したがって、上記の例の場合も、日本を中心とした日中間及び日米間のバイラテラル A P A を積み重ねることとなる。また、OECD MAP A P A では、広汎で多様な事実や状況等に一つの移転価格算定方法を適用することの可否や、すべての国の間での情報交換の必要性の有無、またその可否がマルチラテラル A P A の問題点としてあげられている<sup>(9)</sup>。

### 3 我が国の事前確認制度

#### (1) 沿革

我が国では、独立企業間価格の算定は移転価格税制のもっとも困難な問題であるという認識の下、制度の円滑な定着を目的として移転価格税制導

入時から「移転価格の執行にあたって最大の課題とされている独立企業間価格の算定方法について事前の確認方式の導入を検討する」<sup>(10)</sup>としていた。そして、導入の理由として、「納税者にとっても税務当局にとっても費用、手間のかかる移転価格課税を未然に防ぐのが適当であり、確認という一定のルールができることにより、国際取引に係る不確定要因を極力取り除くことができる」という2点があげられていた<sup>(11)</sup>。そして、移転価格税制導入の翌年、1987（昭和62）年4月に発遣した通達「独立企業間価格の算定について」<sup>(12)</sup>により課税当局と納税者が独立企業間価格の算定方法について確認する確認方式を導入した。そのねらいとして、次のように述べられている。

「独立企業間価格の算定は必ずしも容易なものではなく、また、専門的、技術的側面が強いため見解も分かれやすい。そのために独立企業間価格の算定方法いかんによっては、課税所得が異なることもあることを考慮すると、法人自身が選定した算定方法を税務当局が確認することにより、それ以外の方法では課税を行わないという取り扱い上の安定性を法人に与え、かつ、結果として移転価格事案の発生を未然に防止することにつながると思われる。

仮に確認に至らない場合であっても、法人と税務当局が資料に基づきあるべき独立企業間価格の算定方法について検討を行うことは、少なくとも法人と税務当局との間のパイプ作りあるいは事前相談という意味から見ても有意義であると考えられ、かつ両者間の認識上のギャップを相当埋めることができ、その後の執行面での効率化等に資するのではないかと期待される。」<sup>(13)</sup>

このような移転価格に係る紛争を事前に回避することにより処理するという発想は、当時移転価格税制の執行を最も積極的に進めていた米国にもなく、「画期的な」制度であった。しかし、確認の対象が移転価格算定方法に留まっていたため基本三法が適用できる取引については確認が可

能であったが、適用できない取引については確認が困難であったこと等から、期待されたほどの拡大を見せなかった<sup>(14)</sup>。その後、米国が1991（平成3）年に正式に事前確認制度を導入し、移転価格に係るコンプライアンス向上の重要な施策として積極的に運用し、特に国際会議の場でバイラテラルA P Aの促進を唱えたことから、事前確認制度は世界的な関心を向けられることとなった。我が国でも、相互協議を通じて実務上、バイラテラルA P Aに取り組んできた<sup>(15)</sup>。そして、我が国の事前確認制度導入から10年以上経過し、積み重ねてきた経験や事例を基により効率的な運用を目的として、1999（平成11）年10月に1987（昭和62）年の通達を改正する「独立企業間価格の算定方法等の確認について（事務運営方針）」（事前確認通達）を発遣し、現在この通達に基づく運用を行っている。

## （2）制度の概要

### イ 定義

法人の申出を受けて、また、当該申出に係る相互協議の合意がある場合にはその内容も踏まえ、当該法人が採用する最も合理的であると認められる独立企業間価格の算定方法等を確認することにより、法人の予測可能性を確保し、移転価格税制の適正、円滑な執行を図ることを目的としている<sup>(16)</sup>。

### ロ 対象

対象は、独立企業間価格の算定方法、その他具体的内容である。

### ハ バイラテラルとユニラテラル

相互協議を求めている申出についても、確認を行うとしている<sup>(17)</sup>。

### ニ 効果

所轄税務署長は、確認法人が確認事業年度において確認の内容に適合した申告を行っている場合には、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こととしている<sup>(18)</sup>。

### ホ 調査との関連

確認対象事業年度前の事業年度について、既に開始された移転価格に

係る調査は、確認の申出により中止されない<sup>(19)</sup>。また、確認の審査に当たり、確認法人が提出した資料は、事実に関するものを除き、移転価格調査には使用されないと明記している<sup>(20)</sup>。

#### へ 補償調整

確認法人が確認の内容に適合した申告を行うために行う確定決算調整は、移転価格上適正な取引として取り扱うこととし、また、申告調整、修正申告、更正の請求による必要な調整を認めている<sup>(21)</sup>。

#### ト ロールバック

確認された移転価格算定方法等が、事前確認対象期間以前の事業年度においても最も合理的であると認められる場合は、ロールバックが可能である<sup>(22)</sup>。

#### チ 相互協議手続との関係

確認申出法人が相互協議の申立てを行っていない場合には、二重課税を回避し、予測可能性を確保する観点から、相互協議の申出を行うよう勧奨する<sup>(23)</sup>。また、租税条約相手国から事前確認に係る相互協議の申入れがあった場合には、本通達による確認の申出を行うよう勧奨すると明記している<sup>(24)</sup>。

- 
- (1) 増井良啓「移転価格税制 - 経済的二重課税の排除を中心として」48頁 日税研論集33
  - (2) 金子宏「移転価格税制の法理論的検討 - わが国の制度を素材として - 」樋口陽一・高橋和之編集代表「芦部信喜先生古希祝賀 現代立憲主義の展開下」442頁(有斐閣, 1993)
  - (3) O E C D 移転価格ガイドライン4.133、M A P A P A A )
  - (4) 増井良啓 前掲48頁
  - (5) 金子宏「相互協議(権限のある当局間の協議及び合意)と国内調整措置 - 移転価格税制に即しつつ」所得課税の法と政策 395頁(有斐閣1996)
  - (6) O E C D 移転価格ガイドライン4.140
  - (7) O E C D 移転価格ガイドライン4.142
  - (8) O E C D 移転価格ガイドライン4.143から4.159、Jose Manuel Calderon「Advance

- 
- Pricing Agreements」Kluwer Law 123頁から127頁（1998）参照
- (9) M A P A P A B
  - (10) 国際税務 Vol. 6 No. 5 6 頁（国際税務研究会，1986）
  - (11) 桐淵利博「日本の移転価格税制 その導入と運用」国際税務 Vol. 6 No. 7 22 頁（国際税務研究会，1986）
  - (12) 昭和62年4月24日付査調 5 - 1 ほか 2 課共同
  - (13) 川端健司「移転価格税制の執行方針について」国際税務 Vo; 7 No. 6 13頁（国際税務研究会，1987）
  - (14) 羽床正秀「事前確認制度の円滑な運営に期待」国際税務20-4 11頁
  - (15) 1992(平成4)年11月に初めてのバイラテラル P A P A を締結したとされている（リチャード・A・ホロディック「P A P A を巡る最近の展開について」国際税務13-5 17 頁（1993）、ラルフ・J・パガーノ「事前確認制度（P A P A）に思う」国際税制研究 No. 1 161頁（1998））
  - (16) 事前確認通達（趣旨）
  - (17) 事前確認通達15(3)
  - (18) 事前確認通達18
  - (19) 事前確認通達 7 (1)
  - (20) 事前確認通達 7 (2)
  - (21) 事前確認通達19
  - (22) 事前確認通達23
  - (23) 事前確認通達13(1)
  - (24) 事前確認通達13(3)

## 第2節 移転価格に係る紛争処理手続

移転価格に係る紛争は、実際に行われた取引価格が独立企業間価格ではないという課税庁の認定により生じ、通常このような認定は課税処分という行政行為により行われる。そのため、紛争処理の第一の方法は、まずその課税処分そのものを国内法に規定された救済手続により争うことである。ここで、課税に瑕疵があり、国内の救済手続により課税そのものが取り消されれば、紛争は処理される。さらに、租税条約の締結がない国との取引に係る移転価格や、移転価格の対象となる取引の一方の国の課税を免れれば紛争処理となるような場合、ユニラテラルA P Aも処理方法の一つになるであろう。

第二には、紛争を国際的に処理する手続である。これには相互協議、バイラテラルA P AやマルチラテラルA P A、仲裁制度がある。

### 1 国内的紛争処理

#### (1) 国内救済手続

現在の法治行政は、行政が国民の自由と財産、すなわち自由権的基本権を侵害する場合には、必ず国民代表議会の制定した法律に従うべきことを要求し、法に違反した行政行為による不利益に対しては、国民には裁判その他の法的救済手段に訴えて違法な措置の是正を求める手立てが用意されていないとされている。したがって、移転価格に係る紛争が移転価格課税という形で発生した場合、第一にその課税の違法性を見極めることとなる。課税に違法がある場合は、国内の救済手続により、国内の問題として紛争処理を行うべきである。我が国では、租税の確定と徴収は、租税法律主義により法律の根拠に基づき法律に従って行われるが、違法な租税の確定や徴収が行われた場合の救済手続たる租税争訟手続として、異議申立て、審査請求<sup>(1)</sup>、訴訟<sup>(2)</sup>が用意されている。

#### (2) ユニラテラルA P A

移転価格課税が行われていない段階で、潜在的な紛争を事前に処理する



方法として、事前確認制度があり、前述のように、特定の場合、ユニラテラルA P Aは国内の紛争処理方法となりうる。ただし、あくまでも不完全な処理となる。

## 2 租税条約による国際的紛争処理

移転価格に係る紛争処理は、国内的には課税処分の取消しを中心に行われるのに対して、国際的には二重課税の回避が中心となる。この場合の二重課税は、例えば一つの法人に帰属する同一所得に対し、異なる課税主体が課税するような場合に発生する法的二重課税とは区別される経済的二重課税である。つまり、独立企業間価格と実際の取引価格との差額に相当する金額に対して二つの国が課税を行うことにより発生するもので、個々の課税客体で見ると法的二重課税は生じていないが、グループ企業を一体とみなした場合に認識される二重課税である。租税条約による移転価格に係る紛争処理として、相互協議による対応的調整、M A P A P A、仲裁制度がある<sup>(3)(4)</sup>。

### (1) 相互協議による対応的調整

移転価格課税が相互協議の対象になるかどうかについては、経済的二重課税は租税条約が予想する二重課税には当たらないので相互協議の対象ではないとの説<sup>(5)</sup>もある。しかし、現在では移転価格課税も租税条約の対象であるというのが通説であり、判例<sup>(6)</sup>もそれを認めている。また、O E C Dモデル条約第25条コメンタリーパラ9では、「第25条はまた、権限のある当局が、移転価格課税事案をめぐる、法的二重課税の問題にとどまらず、経済的二重課税、特に第9条第1項（特殊関連企業条項）に基づき関連者の利得を含めることによる問題について相互に協議することを可能とする機構を提供している。」と明言している。移転価格課税による相互協議が第25条のどの項目によるのかについては、同コメンタリーでも判例でも明らかにされていないが、一般的には、上記相互協議規定第25条第1項に基づくとされている。ただし、その理由については、移転価格税制は窮極的には租税条約の特殊関連企業条項に基づく措置であり、したがって

移転価格課税が国内的に違法である場合には同時に条約の特殊関連企業条項にも違反することになるためという考え方<sup>(7)</sup>、課税権の配分規定としての特種関連企業条項の解釈適用に相違が生じ「租税条約の規定に適合しない課税」が存在する恐れがあるとする説がある<sup>(8)</sup>。

相互協議の合意により、対応的調整、すなわち、「独立企業間価格によって取引がなされたものとして関連会社に増額更正を行った場合に、その独立企業間価格によって取引がなされたものとみなして行われる調整」<sup>(9)</sup>により、経済的二重課税は解消され、紛争は処理される。ただし、OECDモデル条約では、この対応的調整について、次のように規定している。

#### 第9条 特殊関連企業

2 一方の締約国において租税を課された当該一方の国の企業の利得について、他方の国の企業の利得に算入して租税を課する場合において、その算入された利益が、双方の企業の間には設けられた条件が独立の企業の間には設けられる条件であるとしたならば当該他方の国の企業の利得となつたとみられる利得である場合には、当該一方の国は、これらの利得に対して当該一方の国で課された租税の額について適当な調整を行う。この調整に当たっては、この条約の他の規定に妥当な考慮を払うものとし、両締約国の権限ある当局は、必要がある場合には、相互に協議する。

このように、OECDモデル条約では、対応的調整について、相互協議による合意がない場合についても規定し、むしろ、相互協議の合意がない対応的調整を基本として、相互協議の合意による対応的調整を「必要がある場合」に行われるものとしている。我が国では、対応的調整は、相互協議の合意に基づき更正の請求により行うこととし<sup>(10)</sup>、相互協議の合意に基づかない、いわゆる自動的対応的調整については、国内法上規定していない。

## (2) MAP APA

MAP APAは、潜在的な移転価格に係る紛争を回避することにより紛争処理を行うが、ロールバックの適用により、APAの対象期間と同様の状態にある過去の移転価格に係る紛争も処理しうる。

## (3) 仲裁制度

ここでの仲裁は、租税条約上の仲裁を言う。我が国が締結した租税条約においてはまだ例がないが、仲裁制度は1994年にいわゆる仲裁協定条約がEC加盟国間で発効しており、米国とドイツの間の租税条約等にも実際に取り入れられている<sup>(11)</sup>。また、シャープ・モデルやマクトフ・モデルといった仲裁制度のモデルも提案されている<sup>(12)</sup>。

米加租税条約では、1995年のプロトコールで相互協議条項を一部改正し、仲裁規定を設けている。プロトコールにより追加された第26条（相互協議条項）第6項は、「条約の適用や解釈に関する困難又は疑義が、本条の規定による権限のある当局により解決できないときは、権限のある当局と納税者の同意により仲裁に付託することができ、納税者は、仲裁委員会（arbitration board）の決定に拘束される旨を書面により同意することとする。特定の事案に係る仲裁委員会の決定は、当該事案に関して両締約国を拘束する。その手続は、締約国間の交換公文により設定される。」と規定している。

このような仲裁制度（特に米独の制度）により解決を期待されている問題は、移転価格問題であることは明らかであるとされている<sup>(13)</sup>。このことは、もともと仲裁制度が、相互協議の限界が指摘されたことから、新たな紛争処理として注目されるに至ったという経緯からも明らかであろう。すなわち、相互協議の手続は権限のある当局の交渉に委ねられ、相互協議を申し立てた納税者自身の権利は、手続的にも実体的にも制限され<sup>(14)</sup>、また、相互協議規定が努力規定にすぎず、解決までに時間がかかるという点における相互協議の限界である。納税者は、仲裁制度により、適切な仲裁人が選定されれば、より明確な手続に従った移転価格問題の解決が図られ

ることを期待できる。一方、税務当局にとっては、仲裁による結論が拘束力を有することで、国家の課税高権が制約されるといった懸念があり、国際的なコンセンサスが得られていない。OECD移転価格ガイドラインでも、仲裁制度について、分析が不十分であり、今後の検討対象とするにとどまっている。条約上の仲裁は、相互協議の問題点を考慮しつつより拘束力のある紛争処理を目指したものである。しかし、仲裁に付託するか否かを始めとして、仲裁人の選定やその手続はすべて合意を基礎とするため、合意が得られない状況においては、制度の実効性は乏しい。さらに、仲裁による決定を国内でどのように履行させるかといった法的な整備も図る必要がある、その他にも検討すべき問題は多い<sup>(15)</sup>。

- 
- (1) 国税通則法75条
  - (2) 国税通則法114条
  - (3) 例外的に、相互協議において課税の瑕疵が明らかになり、課税が取り消されることもある。
  - (4) 納税者は、国内救済手続と租税条約による救済手続のいずれかを選択できるし、双方を同時に申立てることも可能である。
  - (5) 北野弘久「税法学研究107 租税条約の当局間協議と租税の還付 - 移転価格課税をめぐる法律問題」税理35-15 229頁
  - (6) 最判平成8年行ツ第165号（東京高裁平成8年3月28日判時1574号57頁）
  - (7) 金子宏「移転価格税制の法理論的検討」所得課税の法と政策 370頁（有斐閣1996）
  - (8) 倉内敏行「相互協議の対象について - 「租税条約に適合しない課税」の解釈に関する一考察」税大論叢170頁
  - (9) 増井良啓「移転価格税制 - 経済的二重課税の排除を中心として」日税研論集33号52頁
  - (10) 租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律第7条第1項
  - (11) 米独租税条約第25条（相互協議条項）第5項では、「本条約の解釈又は適用に関する両締約国間の意見の不一致は、できる限り権限のある当局間で解決するものとする。もし、権限のある当局間で解決できない場合、両締約国の同意により仲裁に付託することができる。その手続は、外交チャンネルを通じて交換公文により締約国間で合意され、設定するものとする。」と規定している。
  - (12) 二つのモデルは、川端康之「国際課税における代替的紛争解決モデル序説 - 租税

---

仲裁手続を中心に」総合税制研究3（1995）に詳しく解説されている。

- (13) 村井正「租税条約をめぐる紛争解決のあり方 - 仲裁手続の導入をめぐる」税務弘報39-12 9頁
- (14) 水野忠恒「移転価格税制の手続き側面 第3節 仲裁制度の検討」国際課税の制度と理論 225頁（有斐閣, 2000）
- (15) 水野教授は、前掲注の中で、検討すべき問題を整理されている。また、参考とすべき文献も掲げられている。

## 第2章 各国の事前確認制度と相互協議手続

### 第1節 OECDの状況

#### 1 OECD移転価格ガイドライン<sup>(1)</sup>

OECDは、二重課税を防止し移転価格税制の公正な適用を確保するという観点から、国際的な指針として1979（昭和54）年にOECD租税委員会により移転価格ガイドラインを策定した。その後、多国籍企業の発展によりこのガイドラインの範囲では対応が困難な事例が発生していった結果、1993（平成5）年から全面改訂のための議論が始められ、1995（平成7）年7月に第1章から第5章、1996（平成8）年4月に第6章から第7章、1997（平成9）年9月に第8章がそれぞれ理事会の承認を経て公表され、1979（昭和54）年のガイドラインは全面改訂されるに至った。

OECD移転価格ガイドラインでは、事前確認を、「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の移転価格を決定するために、適当な一組の基準（例えば、移転価格の算定方法、比較対象とそれに行う適当な調整、将来の事象についての重要な前提）を決定する取極。事前確認取極は一つの税務当局と一納税者との間のユニラテラルなもの、二つ以上の当局の合意を含むマルチラテラルなものがある。」と定義し<sup>(2)</sup>、「第4章 移転価格に係る紛争の回避及び解決のための税務執行上のアプローチ」Fにおいて内容を詳しく述べている。ただし、当時APAはまだ比較的新しいものであったため、当ガイドラインでは「租税委員会はAPAの使用をモニターするとともに、APAを採用する国がその執行に一貫性を持たせるように奨励する」という表現にとどまっている<sup>(3)</sup>。ガイドラインの概要は、以下のとおりである。

#### (1) 定義

APAは、関連者取引について、その取引を行う前に一定の定められた期間における取引に関する価格を決定する目的で、適切な規準（例えば、

方法、比較対象取引及びその適切な調整、将来の出来事についての重要な前提等)を決定する取極めであるとしている<sup>(4)</sup>。

## (2) バイラテラル・マルチラテラルとユニラテラル

二重課税のリスクを軽減し、税務当局及び納税者のすべてに対して公平でより高い予測可能性を提供するために、ユニラテラルA P Aよりも、相互協議を通じたバイラテラル又はマルチラテラルA P Aのほうがより確実であるとし、バイラテラル若しくはマルチラテラルA P Aを原則として対象とし<sup>(5)</sup>、バイラテラル若しくはマルチラテラルA P Aを推奨している<sup>(6)</sup>。

## (3) 対象

納税者の移転価格に関するすべての項目をA P Aの対象とすることができるとしている<sup>(7)</sup>。移転価格算定方法、その方法の適用の仕方及び重要な前提といった点のみでなくそれ以上のことについて確認を行おうとする場合には、将来についての予測に頼ることになることから、最大の注意が払われるべきであるとし<sup>(8)</sup>、予測の信頼性により、範囲を考慮すべきであるとする<sup>(9)</sup>。

## (4) 効果

A P A手続の終結に当たり、税務当局は自己が管轄する納税者に対して、A P Aの条件に納税者が従う限り移転価格課税を行わない旨の確認を与えるべきであるとされている<sup>(10)</sup>。A P Aは、年次報告書と調査によりモニターされ、また、通常のサイクルによる調査では、移転価格算定方法を再調査しないこととしている<sup>(11)</sup>。

## (5) 調査との関係

A P Aに関連しない事項を除き、移転価格調査は、A P Aデータの検証と、納税者がA P Aの条件に従っているか否かを判断するためのものに限るとしている<sup>(12)</sup>。

## (6) 補償調整

特に記述はないが、予測の信頼性について十分に注意を払う必要があり、クリティカルアサンプシヨンの適切な設定を推奨している<sup>(13)</sup>。

### (7) ロールバック

A P Aは過去の最終処理未確定年度における同様の移転価格問題を解決するために、合意された移転価格算定方法を適用する機会を提供できるとしている。しかしながら、この適用には、税務当局、納税者、さらには場合によって条約相手国との間の合意を必要とするとされている<sup>(14)</sup>。

### (8) 相互協議との関係

バイラテラル又はマルチラテラルA P Aのための相互協議は、O E C Dモデル条約第25条(相互協議規定)第3項を根拠とする<sup>(15)</sup>。国内法上A P Aを締結するための根拠を有していない場合であっても、相互協議条項がO E C Dモデル条約第25条に類していれば、移転価格問題がA P A以外の方法では二重課税となるか、又は条約の解釈又は適用に関する困難又は疑義が生ずることとなる限り、権限のある当局はA P Aの締結を認められるべきであるとされている。そして、合意されたA P Aは双方の締約国を法的に拘束し、関連する納税者の権利を創設する。さらに、租税条約が国内法に優先する限り、A P A締結のための国内法の規定の不存在は、相互協議を通じたA P A締結の障害にならないとしている<sup>(16)</sup>。

## 2 O E C D M A P A P A<sup>(17)</sup>

O E C D M A P A P Aは、O E C Dが1995(平成7)年に発表した移転価格ガイドラインの部分改訂(update)として annex という形で、1999(平成11)年10月28日のO E C D理事会において承認されたものであり、移転価格ガイドラインの各条項と同等の位置付けにある。O E C D M A P A P Aは、移転価格ガイドラインで述べられた提言に対する回答であり、M A P A P Aプロセスをより透明にし、より効率的にし、より一貫した結果を生み出すことを意図している。そして、本 annex は、A P Aを適用する税務当局に対して指針を提供するとともに、納税者に対しても、A P Aプロセスへどのようにして最良の貢献ができるかを議論する機会を提供している<sup>(18)</sup>。O E C D M A P A P Aの概要は、以下のとおりである。



### (1) 定義

A P Aの定義はO E C D移転価格ガイドラインの定義を引用している<sup>(19)</sup>。そしてバイラテラルA P A及びマルチラテラルA P AをM A P A P Aと呼び、相互協議の合意を必要としないA P AをユニラテラルA P Aと呼んでいる<sup>(20)</sup>。A P A手続の目的は、節度があり、現実的で、協調的な交渉を促進し、移転価格問題を迅速に、先を見越して解決し、納税者及び税務当局の資源をより効率的に利用し、並びに納税者に予測可能性の手段を提供することにあるとしている<sup>(21)</sup>。

### (2) M A P A P AとユニラテラルA P A

A P Aを指向する納税者に対しては、できるだけM A P A P Aを申請するよう奨励すべきとしている<sup>(22)</sup>。

### (3) 対象

M A P A P Aの範囲は、納税者の意思とともに、参加する管轄国の意思に依存するとしている<sup>(23)</sup>。そして、M A P A P Aは納税者（又は多国籍企業グループのメンバー）のすべての移転価格問題をカバーすることもあるうし、特定の一取引、複数取引の組み合わせ、若しくはより限定したものをカバーすることもありうるとする<sup>(24)</sup>。移転価格方法論以外の論点であっても、その論点が対象となっている移転価格問題と十分関連性があることが明らかであり、前もって解決するよう試みる価値がある場合及びそれらの論点が関連する条約の相互協議条項に適合する場合には、それらの論点もカバーすることがあるとしている<sup>(25)</sup>。

### (4) 効果

確認又は合意は、M A P A P Aの対象取引が、国内の確認又は合意において反映されることとなる相互協議の条件に納税者が従っている限り、そしてM A P A P Aの過程において納税者が重大な間違いをを起こしたり、年次報告の記述を含め誤解をさせるような記述をしたりしていない限り、調整されないという確信を納税者に与えるとしている<sup>(26)</sup>。

### (5) 調査との関係

調査と相互協議手続は別個の手続であるので、納税者が調査中であるという事実を、MAP A PAの申請の妨げとするべきではないとし、また、MAP A PAの申請により調査が中断することもないと明記している<sup>(27)</sup>。

#### (6) 補償調整

申出の段階での当事者の意向に沿ってどのような交渉が行われたかによるが、事前に合意したレンジの中に結果が収まるような、調整メカニズムを含むべきであるとの合意もできるとしている<sup>(28)</sup>。

#### (7) ロールバック

MAP A PAの移転価格算定方法が、MAP A PAの対象期間以前の比較可能な取引の取扱いを決定する上で有用な場合、MAP A PAで合意された移転価格算定方法のロールバックが考えられるとする。ただし、関連国内法と条約の規定によるとしている。

#### (8) 相互協議との関係

適当な国内法の規定に基づき納税者が権限のある当局に対してMAP A PAの可否について、関係する権限のある当局に対する問い合わせを要請した場合には、要請された国で執行上可能であれば、当該国の権限のある当局は他方の条約締約国の権限のある当局に対して協議に参加する意思を確認する通知を行うとしている。そして、これに対し他方の条約締約国は、できるだけ速やかに回答するものとしている<sup>(29)</sup>。ただし、OECDモデル条約第25条(相互協議条項)はMAP A PAに関する相互協議を義務付けてはいないので、協議の開始は一国の個別的な政策や租税条約の相互協議条項の解釈にかかっており<sup>(30)</sup>、MAP A PAに係る話し合いを行うかどうかは権限のある当局の裁量の範囲内であり、その際、次の事項を考慮するとしている<sup>(31)</sup>。

- ・ 申出の手法等が、OECD移転価格ガイドラインに沿っているか。
- ・ 二重課税のリスクが増大し、MAP A PAへ資源を投入することが正当化されるか。
- ・ MAP A PAの対象とする取引が現実に進行中のものであり、期間

限定のプロジェクトの場合は重要な部分が残っているか。

- ・ 問題となる取引が十分分析されているか。
- ・ 事実関係が実質的に同じである場合に、申請時に移転価格調査が行われているか（MAP APAへの参加は、調査の結論を促進する。）。

- (1) Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administrations, Report of the Committee on Fiscal Affairs (Updated as of 1st July 1995)
- (2) 前掲注(1) Glossary
- (3) John Neighbour, "OECD Issues Guidance on Mutual Agreement APAs", Tax Notes International November 22, 1999
- (4) 前掲注(1) 4.124
- (5) 前掲注(1) 4.131
- (6) 前掲注(1) 4.163
- (7) 前掲注(1) 4.137
- (8) 前掲注(1) 4.125
- (9) 前掲注(1) 4.162
- (10) 前掲注(1) 4.136
- (11) 前掲注(1) 4.138
- (12) 前掲注(1) 4.138
- (13) 前掲注(1) 4.129
- (14) 前掲注(1) 4.137
- (15) 前掲注(1) 4.140
- (16) 前掲注(1) 4.142
- (17) Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements Under The Mutual Agreement Procedure (Annex)
- (18) John Neighbour 前掲注(3)
- (19) 前掲注(17) A 4
- (20) 前掲注(17) A 7
- (21) 前掲注(17) A 9
- (22) 前掲注(17) B 14
- (23) 前掲注(17) C b35
- (24) 前掲注(17) C b36
- (25) 前掲注(17) C b37
- (26) 前掲注(17) D a67
- (27) 前掲注(17) B 17

- 
- (28) 前掲注(17) C g 50  
(29) 前掲注(17) B 15  
(30) 前掲注(17) B 16  
(31) 前掲注(17) B 20

## 第2節 米国の事前確認制度と相互協議手続

### 1 事前確認制度

米国は、1989（平成元）年末頃から事前確認制度の導入を表明するようになり<sup>(1)</sup>、1990（平成2）年6月に Advance Determination Ruling（ADR）に関する歳入手続の草案を非公式に発表し、その後1991（平成3）年3月に歳入手続91-22により正式に事前確認制度を導入した。そして、1996（平成8）年11月に歳入手続96-53により歳入手続91-22を改訂し、現在に至っている。この間、1994（平成6）年に Notice94-40としてグローバルトレーディングに係る A P A の経験を公表し<sup>(2)(3)</sup>、96-53以降では、1998（平成10）年1月に小規模事業者に係る A P A 手続を Notice98-65として歳入手続96-53を一部改正して公表している<sup>(4)</sup>。米国の A P A は、税務当局と I R S との契約であり、この点に米国の事前確認制度の特徴がある。また、米国には移転価格課税に関する非常に厳しい罰則規定<sup>(5)</sup>があり、納税者が A P A を指向する強力なインセンティブとなっている点も、米国の A P A の特徴である。

#### （1）事前確認制度導入の背景

米国が事前確認制度の導入に踏み切った理由は、導入が表明された際、次のように考えられていた<sup>(6)</sup>。

イ 税務当局が、移転価格税制の円滑な執行を行うには、納税者の協力が不可欠である<sup>(7)</sup>。また、移転価格課税に係る相互協議は、課税を行った国、対応的調整を求められる国、二重課税を回避したい納税者という三者の対立の構図が生じた後では、利害関係や税の還付等複雑な国内手続も伴うので、関連する課税当局間の合意を得ることは容易でない。

ロ I R S 側、納税者側、双方とも移転価格事案の処理の迅速化を求めている。

ハ 外資系米国法人に対する外国親会社等に関する情報の提出と米国内保存の義務を課し、違反の罰則も強化した1989（平成元）年の包括予算調整法の施行が遅れていた。

二 納税者にとって、二重課税を回避する機会が増える。

## (2) ADR草案

本草案は非公式なもので、1990(平成2)年6月に特定の団体や専門家に配布され、コメントが求められたものである<sup>(8)</sup>。そして、正式にはIRSから公表されなかったが、その概要は以下のようなものであった<sup>(9)</sup>。

### イ 定義と目的

この歳入手続は、IRC482条の将来の適用に関して、次席法律顧問官室からADRを受けるための手続と方向性を示すものであるとする。

(Section1)<sup>(10)</sup>

納税者及び関係政府を費用と時間のかかる調査及び事案解決のための努力から開放し、国際取引に係る納税額についての不安定性を減少させるとともに、予測可能性を増加させることを目的としている。(Section3.01)

### ロ 対象

IRC482条に基づいて行われる総所得、所得控除、又はその他の租税の減免の配分を対象としている。(Section2.01)

ただし、IRSは、482条に係る規則に特定されていないような経済的アプローチ(formulary approach等)についても検討する場合があるとしている。(Section4.03)

## ハ 効果

ADRで定められた諸要件が満たされた場合には、ルーリングで特定された総所得等の配分方式は、482条及びその規則の適用上、組織体等の所得を正確に反映するものとみなすとしている。(Section4.02)

## ニ 調査との関係

納税者がADRの申請を行った旨を所轄署又は国際部長に通知するとしている。(Section5.16)

## ホ 補償調整

実績値が合意した範囲(parameters)外となった場合でも特定の範囲

(specified limits) 内であれば、納税者は課税年度終了後、取引価格を当該合意の範囲 (parameters) 内に戻すよう調整することができるとしている。この limit は、特定の許容乖離率、又は乖離額で表されるとする。(Section 4.04 d)

#### ヘ ロールバック (過年度への適用)

A D R は、発せられる日以降に開始する事業年度から適用されるとして、過年度への適用については記載がない<sup>(11)</sup>。(Section 4.05 a)

#### ト 相互協議との関係

A D R は、権限のある当局間の合意を含む場合があるとする。(Section 4.07 a) ただし、A D R の申請は、権限のある当局の合意を条件とせず、また、I R S は、条約非締結国との間の取引に係る場合等、適当と認める場合、権限のある当局の合意がなくても、A D R を発出できるとしている。さらに、確認されたルーリングにより二重課税が発生した場合には、相互協議の通常の手続が適用されるとしている。(Section 4.07 c)

#### チ その他

A D R の申請手数料は5,000ドルで (Section 5.15)、必要な場合、I R S の求めに応じて、独立の専門家の意見も添付しなければならないとしている。(Section 4.06, 5.02, 6.08)

### (3) 歳入手続91 - 22

A D R 草案に対する各界からのコメントを踏まえ、1991 (平成3) 年3月に歳入手続91 - 22が発せられ、これにより米国は正式に事前確認制度を導入した<sup>(12)</sup>。先のA D R 草案との主な相違点は以下で述べるが、一番大きな制度上の違いは、事前確認制度を Advance Pricing Agreement (A P A) とし、ルーリングという課税庁の決定により移転価格算定方法等を確認するのではなく、事前確認を課税庁と納税者との合意に基づく拘束的な契約 (a binding agreement<sup>(13)</sup>) としたことである。さらに、米国の各界から「納税者に要求される提出資料が膨大で、負担が大きい」とのコメントが出た

ことに配慮して<sup>(14)</sup>、事前相談（Prefiling Conference）の条項<sup>(15)</sup>が設けられ、必要書類等もより詳しく記載されることとなった。また、A P A草案の段階では白紙の状態で、コメントを各界に求めていたA P Aに係る情報の開示に関しては、I R C 6103条<sup>(16)</sup>により情報は守秘される旨を規定し、また租税条約の規定によっても守秘されうることを述べている<sup>(17)</sup>。

#### イ 定義

この歳入手続は、国際取引に係る移転価格算定方法の将来の年度への適用に係るA P Aを確保する方法を定めたものであるとしている<sup>(18)</sup>。

#### ロ パイラテラル・マルチラテラルとユニラテラル

権限のある当局間の合意がなくても、I R Sと納税者はA P Aの締結を行うことができるとする。

#### ハ 効果

納税者がA P Aの規定を遵守していれば、I R Sは原則として、その移転価格算定方法を使用した結果は独立企業間規準を満たすものとみなすとする<sup>(19)</sup>。

#### ニ 調査との関係

税務署長は、調査対象課税年度における移転価格算定方法の適用結果と計算について、首席法律顧問官の同意を得ることなく、A P Aの効力に影響を与えないで、通常の所得調整を行うことができるとしている<sup>(20)</sup>。

#### ホ 補償調整<sup>(21)</sup>

（イ）移転価格算定方法を適用した結果がA P Aで予想されたものと異なる場合、納税者とその関連者はA P Aに基づき補償調整をすることができるとする。例として、A P Aで結果にレンジを設けている場合で、実績値がそのレンジの外になった場合（ただし、A P Aで特に定められた範囲（limit）内であるとき）には、結果をレンジに収めるような補償調整を納税者及びその関連者は行うことができるとしている<sup>(22)</sup>。

（ロ）A P Aの対象期間における納税者と国外関連者の課税所得は、補償調整による所得の増減の結果を含むとし、補償調整は該当する課税期



間の最終日に発生したものとみなす。ただし、予定納税（estimated tax）の計算からは外されるとしている<sup>(23)</sup>。

- (ハ) 納税者及びその国外関連者は、補償調整が発生した場合、90日以内に相手側に調整額を歳入手続65 - 17に従い支払わなければならない<sup>(24)</sup>、この支払は、源泉徴収や罰則の対象とならないとしている<sup>(25)</sup>。

#### ヘ 相互協議との関係

- (イ) 申請当事者のいずれかが、租税条約の相互協議条項に基づく救済を求める権利を有する場合、権限のある当局は、A P Aに関する合意を行うことができるとする。A P A申請と類似の申請が米国の条約相手国によって開始され、米国の権限のある当局に申し入れられた場合は、本歳入手続に従って処理されるとしている<sup>(26)</sup>。

- (ロ) 相互協議の合意は納税者の意向によるとし、納税者が希望しない場合、A P Aを取り下げることができるとされている<sup>(27)</sup>。

- (ハ) 権限のある当局間の合意を得ずにI R Sと納税者がA P Aの締結を行う場合で、A P Aを遵守した結果、二重課税が生ずる場合、通常の相互協議手続が適用されるとし、この場合、米国の権限のある当局は、協議においてA P Aの条件から逸脱することができるとしている<sup>(28)</sup>。

#### ト その他

手数料は、申請時、更新時ともに5,000ドルである<sup>(29)</sup>。また、独立の専門家の採用については納税者の任意であるとされた<sup>(30)</sup>。

#### (4) 歳入手続91 - 22の改正

事前確認制度の導入から4年が経過した1995（平成7）年5月、I R Sは、事前確認手続の改正案を、Announcement 95 - 49として発表した。この改正案は、歳入手続91 - 22のアップデートであり、表現及び内容を「大幅に変更（largely relates）」<sup>(31)</sup>し、新しい手続や適用される原則を規定している。I R Sはこの改正について、変更するものの多くは、事前確認制度の発展に対応して既にA P Aのプロセスに盛り込まれているものであり、追加するものは、事前確認制度を通じて納税者やI R Sの担当者の見

解が効果的に表現され、事案が公正、迅速に解決し、多国籍化した企業の経済環境下でのニーズに応えられることを目的としている旨を述べている<sup>(32)</sup>。

この改正案と歳入手続96 - 53との相違点は、Announcement96 - 124として整理され公表されている。

#### ( 5 ) 歳入手続96 - 53

Announcement95 - 49は概ね好評だったが、一方でIRSにはAPA手続をその特徴である柔軟性を損なうことなく、より明確に規定すべきであるとの強い意見が寄せられた<sup>(33)</sup>。このような各界からのコメントを踏まえ、1996（平成8）年11月16日に新しい事前確認手続、歳入手続96 - 53が公表された。ここでは、1994（平成6）年7月に公表されたIRC482条に係る歳入規則を受けて、移転価格算定方法には「最適方法ルール」が適用されることが明記されている<sup>(34)</sup>。この改正により、申請期限やAPAチームリーダーの設置、ケースプランの遵守等手続の明確化をより一層進めた他、主なものとして、ロールバック規定の創設、調査との関係の明確化、バイラテラル・マルチラテラルAPAの推奨等の改正を行っている。

#### イ ロールバック規定の創設

##### (イ) 原則<sup>(35)</sup>

歳入手続91 - 22では明記されなかったが、APAの移転価格算定方法を過年度の移転価格問題へ適用することは、実務上可能であり<sup>(36)</sup>、また実際に行われてきたようである<sup>(37)</sup>。当初 Announcement95 - 49では、「(APAの)移転価格算定方法のAPA対象期間以前の期間への適用は、自主的なコンプライアンスの向上に効果的な方法であり、未解決の移転価格問題への対応において資源を有効に活用する手段である。」<sup>(38)</sup>として、「実行が可能であれば (wherever feasible) 過年度の問題解決に (APAの) 移転価格算定方法を使用するべきであるというのがIRSのポリシーである。」とされていた。これに対して、実務家から、「feasibility」について明確な指針がなく、IRSの現場

の担当者によって恣意的に判断される恐れがあることから、「feasibility」の程度が潜在的なロールバック調整（APAで合意された移転価格算定方法を使用した過年度の調整）の規模を示すものになりかねない、という懸念が指摘された<sup>(39)</sup>。そして、ロールバックが強制なのか、納税者の選択によるのかが問題とされた。そこで、歳入手続96 - 53ではこの点を踏まえ、「feasibility」を判断する際の根拠とするものの例として、事実関係、法律の一貫性、過年度の記録の利用可能性をあげている。その上で、納税者がロールバックの要請を行えるようにした<sup>(40)</sup>。

（ロ）手続<sup>(41)</sup>

納税者は、APAの協議が終了する前であれば何時でもロールバックの要請を行うことができる。ロールバックの申請がバイラテラル若しくはマルチラテラルAPAとともに提出された場合は、「促進相互協議手続」<sup>(42)</sup>の適用を求めたものとみなされ、当該手続が適用される結果、次席法律顧問官室（APAを所掌）税務署長（課税権限者）及び権限のある当局（相互協議担当当局）が審査について調整を行うとしている。ただし、この場合で、ロールバック期間に、既に課税が行われ、アピールズにかかっている課税年度がある場合は、同時審査手続<sup>(43)</sup>の申請を行ったものとみなされ、当該手続が適用される結果、次席法律顧問官室（APAを所掌）地方審査部長（アピールズを所掌）及び権限のある当局（相互協議担当当局）が審査について調整を行うとする。そして、ロールバックが可能かどうかの決定は、具体的には、ロールバック期間が課税の行われていないオープンイヤーである場合には税務署長が、アピールズにかかっている場合は地方審査部長が、相互協議にかかっている場合は国際部長が、訴訟にかかっている場合は地方法律顧問官が行うとした。

ロ 調査との関係の明確化<sup>(44)</sup>

いかなる調査や他の執行手続も、APAの申請により停止させられる

ことはないことが明記された。このことは、過年度の課税権限が所轄の税務署にあることと関連している。したがって、移転価格に係る調査が開始されてからA P Aを申請する場合、納税者と調査部局との特別な合意がない限り、調査はA P A手続きとは別個に執行される。しかし、この場合、A P Aに必要な、納税者とI R Sとの協力的な雰囲気に影響を及ぼす可能性があり、また、同じ資料を使って同じ検討をA P Aチームとフィールドの調査官が行うことも予想される。このことは、移転価格税制の効率的な執行の点からも問題であるため、実務的には、移転価格調査が開始されてからA P Aの申請を考慮する納税者は、調査官を説得して、A P Aとロールバックにより移転価格問題の解決を図るか、調査の終了後にA P Aを申請することとなる。I R Sはこの点に関し、移転価格問題を効率的に処理するという観点から、早期通知プログラム（Early Referral Program）を1997（平成9）年10月に創設を提案したとされている<sup>(45)</sup>。このプログラムは、調査官に調査を始める前に移転価格を調査対象にするかどうかを検討させ、対象にするとした場合はA P Aオフィスに通知する義務を負わせるものである。A P Aオフィスはこの通知を受け取ると、調査官がA P Aを推奨しない場合でも調査担当者と納税者にA P Aを推奨するかどうかについて協議を行う。I R Sはこのプログラムでは、自主性を尊重して納税者にA P Aを強制しないことを基本方針とし<sup>(46)</sup>、I R Sの資源をいかに効率よく使うかに重点をおいている<sup>(47)(48)(49)</sup>。

## 八 M A P A P Aの推奨

ユニラテラルA P Aとの関係において、本歳入手続では、納税者にとっての不確実性及び政府にとっての行政コストを極小化するため、権限のある当局間の協議が可能な場合は、バイラテラル若しくはマルチラテラルA P Aが望ましいとしている。そして、I R Sは権限のある当局間の合意を得ることなくユニラテラルA P Aを納税者と結ぶことができるが、その一方で条約相手国との関係で、ユニラテラルA P Aが排除され

る可能性があることを示唆している<sup>(50)</sup>。この考え方は、OECD移転価格ガイドラインの考え方とも一致している。なお、相互協議手続との関係は別で述べる。

## 二 手数料の改定<sup>(51)</sup>

Announcement では一切触れられていなかったが、手数料の大幅な改正を行った。歳入手続91 - 22では、申請時、更新時ともに一律5,000ドルであったが、歳入手続96 - 53では、総収入金額1億ドル未満の納税者については据え置いたものの、総収入金額 (gross income)<sup>(52)</sup>、申請内容、対象取引により5千ドルから25千ドルまで4種類の手数料を設定した。また、どのようなときに複数の手数料が必要なのか、どのようなときに手数料が還付されるのかについても説明されている<sup>(53)</sup>。

### (6) 小規模事業者 A P A

歳入手続96 - 53による改正に当たり、IRSはA P Aを柔軟性を持ったものにするため、特定の納税者に対するより簡易な手続の導入を示唆していた<sup>(54)</sup>。その例示の一つが小規模事業者に対する特別なA P A手続である。歳入手続96 - 53では、小規模事業者に対して便宜を図るという意向を表明しているにもかかわらず、具体的には、申請手数料が多少軽減されているに過ぎなかった。そこで、小規模事業者に対しA P Aをより利用しやすくすることを目的として、簡素化された手続を用意することとなった。そして、1998(平成10)年1月にNotice98 - 10としてその手続を提案し、各界からのコメントを踏まえ、同年12月に最終規則をNotice98 - 65として発表した。主な内容は、申請手数料の減額、短い処理期間の設定、簡易な情報開示である。本手続は、正式には1998(平成10)年12月28日以降に申請されたA P Aについて適用されるが、その運用はそれ以前から行われており、1998(平成10)年3月にこの手続の下で初めてのユニラテラルA P Aを締結し<sup>(55)</sup>、10月の時点では4件の納税者が適用したとされている<sup>(56)</sup>。

#### イ 本手続の対象者

本手続は、米国の納税者と関連者の年間総収入金額が2億ドル以下の場合に適用される。したがって、例えば、総収入金額が1000万ドルの米国の法人は、他の全関連者の総収入金額が1億9000万ドル以下でなければ、本手続を適用できない<sup>(57)</sup>。ただし、この規準を満たさない場合でも、対価の合計金額が5000万ドル以下の有形資産又は役務の提供の取引については、IRSの判断により本手続を適用できる。1000万ドル以下の無形資産の取引については、ケースバイケースで適用できる場合があるとされている<sup>(58)</sup>。

#### □ 歳入手続96 - 53との変更点

##### (イ) 申請手数料

本手続による申請手数料は5000ドルに減額した。

##### (ロ) 処理期間の設定

一般のA P Aの場合、バイラテラルA P Aの交渉ポジションの確定の目標期限を正式なA P A要請の日から9ヶ月とし、ユニラテラルA P Aの目標期限を12ヶ月と示した上で<sup>(59)</sup>、本手続ではそれぞれそれぞれ6ヶ月以内とした<sup>(60)</sup>。

##### (ハ) 必要情報の範囲

本手続では、歳入手続96 - 53に規定されている必要資料や分析の一部を省略することができる<sup>(61)</sup>。

## 2 A P Aと相互協議手続

現行のA P A手続を規定した歳入手続96 - 53は、相互協議が可能である限りバイラテラル若しくはマルチラテラルA P Aを推奨している。米国のA P Aは、特別な場合を除いてバイラテラルA P Aを基本としており、歳入手続96 - 53は、申請当事者のいずれかが、租税条約上の相互協議条項に基づき救済を求める場合、権限のある当局はA P Aに関する合意をすることができる旨規定している。ただし、権限のある当局が合意に達しないか納税者が合意を受け入れない場合には、IRSは納税者とユニラテラルA P Aの協議を試

みることとなる<sup>(62)</sup>。また、条約相手国の税務当局により A P A 手続が開始され、米国の権限のある当局に持ち込まれた場合には、歳入手続96 - 13 (相互協議手続) により処理される<sup>(63)</sup>。そして、事前相談の段階も含め、A P A 申請の検討の早い段階から条約相手国の権限のある当局と協議を行うことを明示している<sup>(64)(65)</sup>。

- 
- ( 1 ) 1989年10月、P A T A における発表 ( 片山さつき「本格的に動き出した米国の事前確認制度」国際税務11 - 5 26頁 ) 1989年11月、I R S 担当官の発言 ( 国際税務編集部「米移転価格税制の新規則制定をめぐって」国際税務10 - 1 )
  - ( 2 ) この Notice は、「指針を示すものではない」ことが明記されている。( Notice 94-40 Purpose )
  - ( 3 ) Notice 94 - 40 については、渡邊幸則「グローバル・トレーディングの A P A について」国際課税の理論と実務、有斐閣 ( 1997年 ) ・ 国際税務14 - 6 35頁 ( Advance Notice 94 - 40 ) ・ 同14 - 11 58頁で詳しく述べられている。
  - ( 4 ) 歳入手続96-53を改正する動きがいくつかの記事に見られる。( Tax Management Transfer Pricing Report 5 - 17 - 00 32頁・同5 - 31 - 00 67頁・同6 - 2 - 00 G - 2 )
  - ( 5 ) IRC Sec. 6662
  - ( 6 ) 五味雄治「最近の移転価格税制の諸問題 ( 米国の事前確認制度等と日本企業への影響 ) 」 J I C P A ジャーナル No.424 Nov.1990 31頁
  - ( 7 ) 1990年に行われた米国議会公聴会で、1987年から1989年の3年間の行った移転価格課税のうち、7割が審査請求や訴訟で取り消されていることが問題とされた。( 平石雄一郎「移転価格税制をめぐる税務トラブルと事前確認制度」税理 Vol.36, No. 2 5頁 ( 1993年 )
  - ( 8 ) Michael J. McIntyre「IRS Draft Procedure on Advance Approval of Pricing And Cost-Sharing Methods Circulated」Tax Notes International, June 1990, page546
  - ( 9 ) A D R 草案に関して参照としたのは、上記資料の他、草案自体(「Full Text of Draft Revenue Procedure on Advance Transfer Pricing Rulings」Tax Notes International, June 1990, page565 ) 「米国の事前確認制度における具体的手続の概要」国際税務編集部 国際税務10 - 8、リサ・リム、秋山純一「移転価格等の決定方法に関する事前承認」商事法務1223 ( 1999. 7. 13 )
  - ( 10 ) もともと米国の税制上 Advance Ruling はあったが、事実関係が複雑で微妙な問題が多い移転価格問題については、Advance Ruling の対象にしないこととして I R S は拒否してきた。( 平石雄一郎 前掲 5頁 )
  - ( 11 ) 1990年10月の段階では、当時の次席法律顧問官は事前確認の遡及適用について、原則としてありえないことを明言している。(「セミナーシリーズ第7回 事前確認制度」国際税務11 - 4 35頁 )

- 
- (12) 本歳入手続による事前確認制度の導入について、当時のIRS、国際部長は、納税者に対する予測可能性の付与と、レンジの付与による弾力的な執行等を考慮した結果だと述べている。(「対米進出企業のための移転価格・国際課税に関する日米セミナー」国際税務12 - 1 18頁)
- (13) Rev. Proc. 91 - 22 Sec.9.01 「An APA is a binding agreement between the taxpayer and the Service」
- (14) 片山さつき 前掲28頁
- (15) Rev. Proc. 91 - 22 Sec.4
- (16) Section 6103. Confidentiality and Disclosure of Returns and Return Information
- (17) Rev. Proc. 91 - 22 Sec.11
- (18) Rev. Proc. 91 - 22 Sec.1
- (19) Rev. Proc. 91 - 22 Sec.9.03
- (20) Rev. Proc. 91 - 22 Sec.10.03
- (21) Rev. Proc. 91 - 22 Sec.10.02
- (22) Rev. Proc. 91 - 22 Sec.10.02 (1) なお、補償調整の具体的な方法についての記載はない。
- (23) Rev. Proc. 91 - 22 Sec.10.03 (2)
- (24) Rev. Proc. 91 - 22 Sec.10.03 (4) (5)
- (25) Rev. Proc. 91 - 22 Sec.10.03 (6)
- (26) Rev. Proc. 91 - 22 Sec.7.01
- (27) Rev. Proc. 91 - 22 Sec 7.02
- (28) Rev. Proc. 91 - 22 Sec 7.08
- (29) Rev. Proc. 91 - 22 Sec 5.14
- (30) Rev. Proc. 91 - 22 Sec 8.01
- (31) Announcement 95 - 49 前文
- (32) Announcement 95 - 49 前文
- (33) スティーブン・ラップ、金子智彦「米国APA手続の改正について」国際税務17 - 2 7頁
- (34) Rev. Proc. 96 - 53 Sec. 1
- (35) Rev. Proc. 96 - 53 Sec. 3.06
- (36) スティーブン・ラップ、金子智彦 前掲 7頁
- (37) Michael Patton, Kenneth Wood 「Continuous quality improvement of the APA process」4頁 Tax Management International Journal Feb. 14, 1997
- (38) Announcement 95 - 49 SEC. 3.07
- (39) Michael Patton, Kenneth Wood 前掲4頁
- (40) しかし、IRSは納税者のロールバックの要請がなくても、規則的に適用可能な



手続に基づき (under regularly applicable procedures) A P A で合意された移転価格算定方法を過年度に適用すべきとの決定を行うことができるとし、このことを納税者は認識すべきであるとした。つまり、納税者は、ロールバックの適用を要請することはできるが、A P A の手続とは離れて I R S が行うロールバック調整を阻止することはできない。この I R S のロールバックに関する「警告」は、納税者はロールバック課税のリスクを負って A P A を申請すべきであるということの意味しているのか、若しくは I R S が A P A の合意に当たり、ロールバックの合意を条件とすることができるということの意味しているのかは明らかでないが、いずれにせよ、もし、A P A の合意にロールバックの合意が条件とされるようであるのなら、それは I R S による A P A 手続の濫用であり、A P A の利用が著しく阻害されることになりかねないと懸念されるであろう。

(41) Rev. Proc. 96 - 53 Sec.8

(42) 歳入手続96 - 13 後述

(43) 歳入手続96 - 13 Section 8

(44) Rev. Proc. 96 - 53 Sec.3.07

(45) このプログラムは、正式には Notice 等で発表されてはならず、実務上の対応であると思われる。

(46) Tax Notes International May 25, 1998 なお、この記事によると、この時点で 2 人の納税者がこのプログラムの下で A P A を指向することに「興味を示している」。

(47) Tax Notes International November 3, 1997, 1411頁・同 December 22, 1997, 1997 頁・Robert S. Ackerman「Negotiating Advance Pricing Agreements for Financial Institution」Tax Notes International June 1, 1988,1723頁・国際税務17 - 10 7 頁・スティーブン・ハリス、宮路秀門、河原茂晴「日米移転価格問題解決における A P A の効果」租税研究 (99 / 2 )

(48) その後、調査の開始後でも A P A を納税者は選択できるようになるともいわれている。(Tax Notes International February 16, 1998,503頁)

(49) I R S の A P A プログラムの責任者は、1998年6月の段階でこのプログラムの下で「興味を示した」納税者は4人しかなく、あまり活用されていない旨を表明している。(Tax Notes International November) June 15, 1998,1850頁 しかし、その後、再評価する動きも出てきており、評価は流動的である。(「Interview with APA Program Director Richard Barret」Tax Management Transfer Pricing Report 10-27-99 588頁)

(50) Rev. Proc. 96 - 53 Sec.7.07

(51) Rev. Proc. 96 - 53 Sec.5.14

(52) 連邦所得税申告書の合計所得の金額に売上原価及び非課税所得を加算したもの。したがって、総収入金額に近い。(Rev. Proc. 96 - 53 Sec. 5.14(7))

(53) この改訂については、移転価格の問題がある特定の分離可能な取引を有する大規

---

模な納税者にとって、A P A 手続をより魅力的なものにするという評価がある一方で、国外関連者の所有地、製造地、製造プロセス、管轄が複数ある場合に A P A を申請する場合、それぞれについて申請料が課され、納税者のコストが急増し、納税者にとって A P A を利用しにくくなったとの批判もある（国際税務17-6 4頁（1997年））。この記事の中で、Robert Cole、Henry Brinkrant の両氏は、連結売上ベース 8 億ドルの中堅規模の米国企業が 6 ヶ所の製造拠点、3 つの異なった製造プロセス及び 6 社の国外関連企業を有する場合で国外関連企業各々が米国製造拠点各々から製品を購入するケースでは、この納税者は 81 万ドルもの膨大な A P A 申請費用を負担しなければならないと試算している。

(54) Rev. Proc. 96 - 53 Sec.3.09

(55) Tax Notes International May 25, 1998, 1643頁

(56) Tax Management Transfer Pricing Report 5-5-99 4 頁 なお、この記事の中で、日本法人リクルート社の米国子会社「International Career Information Inc.」が日本の米国子会社として始めて本手続を適用して A P A を締結したとある。

(57) スティーブン・ラップ、金子智彦、カイ・ヒールシャー「米国の小規模事業納税者のための事前確認制度」国際税務19 - 2 25頁（1999年）

(58) Notice 98 - 65 [ 11 ] [ 19 ] Rev. Proc. 96 - 53 Sec.5.14(7), (4)

(59) Notice 98 - 65 [ 21 ] - 1

(60) Notice 98 - 65 [ 21 ] - 1 - c

(61) Notice 98 - 65 [ 21 ] - 2

(62) Rev. Proc. 96 - 53 Sec.7.02

(63) Rev. Proc. 96 - 53 Sec.7.01

(64) Rev. Proc. 96 - 53 Sec.7.01

(65) この条項は、かつて I R S のバイラテラル A P A に係る相互協議において、米国国内でのユニラテラル A P A 締結後に二国間協議に入っていた結果、I R S は国内の A P A に固執し、一方相手の権限のある当局は資料を十分検討せずに協議に入るため、必然的に協議が長期化した経験が反映されているものと思われる。

### 第3節 各国の事前確認制度の概要

#### 1 イギリス

イギリスは、1999(平成11)年に移転価格税制の抜本的な改正を Finance Act 1999で行い、その一環として事前確認制度(Advance Pricing Agreement)に関する具体的な規定を設けた<sup>(1)</sup>。Statement of Practice for APAsとして1999(平成11)年9月1日に発表された事前確認手続は、前年12月に出された草案を修正する形をとり、1999(平成11)年7月1日以降に終了する会計年度から適用されている。イギリスの事前確認制度は、米国の制度とは異なり、困難なケースのみを対象としており、簡易なケースはそもそもAPAの対象としないこととしている点に特徴がある。この背景としては、内国歳入庁(Inland Revenue: IR)が限られた人的資源の効率的な活用を図っていることがあげられる。また、APA申請手数料がかからない点もその遠因になっているともいわれている<sup>(2)</sup>。事前確認手続発表後の1999(平成11)年10月に出されたRevenue's October Tax Bulletinで、IRは、それまでの経験に基づき、APA締結までの大まかな期間的な目安をBlueprint for APA Processとして示している。これによると、IRの職員は、APAを18ヶ月以内に締結するように努めており、その内訳は、プレファイリングミーティング、正式な申請を経て、最初の3ヶ月で条約相手国が最初のレビューを行い、その後の9ヶ月目までに6ヶ月をかけて、非公式な会談等を持ち、正式なポジションペーパーの交換を行い、その後3ヶ月かけてお互いのポジションを検討し、最後の6ヶ月で協議を行いAPAに関する合意を交わすというものである<sup>(3)</sup>。

事前確認制度の概要は以下のとおりである<sup>(4)</sup>。

##### (1) 定義

APAの目的は、国内法、OECD移転価格ガイドライン等に従い、独立企業間原則により、複雑な移転価格問題に関する決定を行うことにあるとする<sup>(5)</sup>。APAは、事業者とIRとの書面による合意であり、申告前に

移転価格問題を解決する方法を決定するとしている<sup>(6)</sup>。

## (2) バイラテラルとユニラテラル

ユニラテラル A P A はイギリス国内での取扱いを確認するものであり、他国でどのように問題を解決するのかを決めるものではないため、国際的な移転価格問題に関しては、部分的な解決でしかないとし、国際的な移転価格問題に関してはバイラテラル A P A を推奨している<sup>(7)</sup>。

## (3) 対象

対象期間は原則として最低3年、最高5年である<sup>(8)</sup>。パートナーシップを含めたイギリスの事業体の他、支店等を通じてビジネスをイギリスで行う非居住者も A P A を申請できる。ただし、この手続は複雑な移転価格問題 (complex transfer pricing issues) の解決を補助することを予定しているので、独立企業間原則が適用されるべき方法に関して問題がないような場合<sup>(9)</sup>には、I R は A P A 手続に入らないとしている<sup>(10)</sup>。対象範囲は、有形、無形資産及び役務提供取引を含む関連者間の取引及び取極め等が対象となり、柔軟に対応するとしている<sup>(11)</sup>。

## (4) 効果

事業者と I R との合意は、特定の期間、A P A の対象とした移転価格問題の扱いに関して、両当事者を拘束するとする<sup>(12)</sup>。

## (5) 調査との関連

A P A の申請は、過年分の移転価格調査には影響しないが、調査の重複を避けるといった全体の効率性の観点から、I R は A P A 申請と移転価格調査とを調整するとしている<sup>(13)</sup>。

## (6) 補償調整

事業者は、I R に提出する A P A の報告書の中で、価格について A P A の合意内容と不一致があった場合に行った補償調整の細目について、記載することとされている<sup>(14)</sup>。

## (7) ロールバック

A P A 対象期間以前の特定の事実及び状況が同じである場合に、ロール

バックを可能としている<sup>(15)</sup>。

#### (8) 相互協議手続との関係

ユニラテラルA P Aによって相互協議の合意が制限されることはないとしている<sup>(16)</sup>。

## 2 フランス

フランスは、以前から非公式に事前確認を行ってきたが、1999（平成11）年9月に Instruction 4 A - 8 - 99により、正式に事前確認制度（Advance Pricing Agreement）を導入した。これによりフランスの納税者は、より正式に、規則に則った形でA P Aにアクセスできるようになった<sup>(17)</sup>。フランスの事前確認制度の特徴は、原則としてユニラテラルA P Aを認めない点にある。申請手数料はかからない。以下がその概要である<sup>(18)</sup>。

#### (1) 定義

A P Aは多国籍企業の税務環境を安定させることを目的とした法的な保証であるとする。また、A P Aは二つの異なる国の税務当局間の合意と見ることができ、その効果は、関係企業の協力により測られるとしている<sup>(19)</sup>。

#### (2) バイラテラルとユニラテラル

A P A手続の目的は、二つの（租税条約）締約国間の合意により二重課税を排除することであるとする。實際上、移転価格は二つの国の予算に影響するので、バイラテラルな性格を有しているとし、課税の基礎計算のための配分ルールを定める税務当局間の合意の目的は、O E C Dモデル条約第25条（相互協議条項）3項に基づき、二重課税を回避することであるとする。したがって、合意はフランスと、O E C Dモデル条約と同様の条項を持つ租税条約締約国との間でのみ行われるとしている<sup>(20)</sup>。A P Aの申請はバイラテラルなものとしてフランス当局に提出されなければならないとされている<sup>(21)</sup>。

#### (3) 対象

対象期間は原則として最低3年、最高5年である<sup>(22)</sup>。A P Aは、移転価

格そのものを定めることに焦点を当てるものではなく、移転価格算定方法の選択に焦点を当てるものである<sup>(23)</sup>。対象の範囲は、企業の状況や他の国との関係等により異なるとしている<sup>(24)</sup>。

#### (4) 効果

A P A対象年度の調査においては、A P Aの前提となった事実や条件等を除いて、結果に関わらずA P Aの条件が見直されることはないとする<sup>(25)</sup>。

#### (5) 調査との関連

税務調査を受けている納税者でも将来の取引に関してA P Aを申請することができる。ただし、申請により調査や他の手続が中断されることはないとする。また、調査の対象になっていない年分に関するA P Aの申請により、調査の範囲が広がるようなことはないとしている<sup>(26)</sup>。

#### (6) 補償調整

特に記載はない<sup>(27)</sup>。A P Aの要因(parameters)を修正する事態が生じた場合は、当事者の合意によりA P Aを見直すか、効力発生日から留保されるとしている<sup>(28)</sup>。

#### (7) ロールバック

原則として、遡及適用は行われない。ただし、A P Aは通常対象期間の少なくとも6ヶ月前に申請することとなっているが<sup>(29)</sup>、納税者は申請時に、申請された年分にもA P Aを適用することを要請できるとする<sup>(30)</sup>。

#### (8) 相互協議手続との関係

バイラテラルA P Aを基本としているため、すべてのA P Aは相互協議の合意を前提とする。相互協議は、O E C Dモデル条約第25条第3項に準じた規定に基づき行われるとする。

### 3 カナダ

カナダは、Information Circular ( I C ) 94 - 4により、1994 (平成6)年12月に事前確認制度 (Advance Pricing Agreement) を導入し、2000 (平成12)年6月時点で、35件のA P Aを締結している<sup>(31)</sup>。そして、カナダ関税

歳入庁（Canada Customs and Revenue Agency：C C R A）は、2001（平成13）年3月にI C 94 - R International Transfer Pricing: Advance Pricing Arrangements（A P A s）により事前確認手続を改正し、ケースプランニングとプロセスの各段階での期限を設定するなど、納税者サービスを意識したより詳細なガイダンスを作成した。手続の概略は以下のとおりである。なお、手数料は、交通費や宿泊費等の実費を徴収する<sup>(32)</sup>以外は、特に規定されていない。

#### （1）定義

A P Aは、C C R Aと納税者を拘束するとし<sup>(33)</sup>、C C R Aは、行政サービスとしてA P Aを提供するとしている<sup>(34)</sup>。A P Aは、納税者と非居住者の間の特定の取引や取極めを対象としている<sup>(35)</sup>。A P Aプログラムの目的は、将来の移転価格問題を解決するために、協力的なプロセスを提供することにあるとし<sup>(36)</sup>、恒久的施設（Permanent Establishment：P E）もA P Aの申請ができる<sup>(37)</sup>。A P Aの対象取引については、移転価格調整によるペナルティーは賦課されないとする<sup>(38)</sup>。

#### （2）バイラテラルとユニラテラル

バイラテラルA P A、マルチラテラルA P Aの相互協議が不都合となった場合は、ユニラテラルA P Aが提供される<sup>(39)</sup>。ユニラテラルA P Aの場合、諸条件が確認されてから基本的に60日以内にA P Aを結ぶものとされている<sup>(40)</sup>。

#### （3）対象

対象期間は、通常は3年から5年である<sup>(41)</sup>。A P Aは、納税者及び非居住者、対象取引の範囲と種類、適用される移転価格算定方法、対象年度、諸条件を特定するとし<sup>(42)</sup>、提案される移転価格算定方法は、I C 87 - 2及びO E C D移転価格ガイドラインに準じていなければならないとする<sup>(43)</sup>。

#### （4）効果

納税者がA P Aの諸条件に従っている場合、A P Aの対象期間と対象取

引について、合意された移転価格算定方法の結果は、税法上の移転価格規則を満たしているものとするとしている<sup>(44)</sup>。

#### (5) 調査との関係

移転価格調査の途中であっても、将来の年分についてA P Aの申請ができる。また、A P Aに関する事項を調査年分に適用するよう申請することができる。ただし、単なるA P Aの申請によって、A P Aの対象期間以前の期に対する調査が回避されたり、先延ばしされたりすることはないとしている<sup>(45)</sup>。A P Aプログラムと調査プログラムは分離されており、A P Aの申請によって調査が自動的に、又は独立して開始されることはないとしている<sup>(46)</sup>。

#### (6) 補償調整

A P Aには、補償調整の条項を挿入することができる。補償調整は、期中においても期末においても、期末以降であっても行うことができるとしている<sup>(47)</sup>。

#### (7) ロールバック

A P Aに関する事実や状況が、オープンイヤーと類似している場合に限り、A P Aの諸条件を、時効到来前の課税期間に適用することができる<sup>(48)</sup>。ロールバック申請期間には時効の適用はなく、納税者は国外関連者についても同様の措置をとることとする<sup>(49)</sup>。

#### (8) 相互協議との関係

納税者も国外関連者も直接には相互協議に関与しない<sup>(50)</sup>。バイラテラルA P Aの場合、相互協議が終了し、諸条件が確認されてから基本的に30日以内に外国の権限のある当局とバイラテラルA P Aを締結するとし、それから60日以内に、C C R Aと納税者は取極めを結ぶ<sup>(51)</sup>としている。バイラテラルA P A又はマルチラテラルA P Aの目的は、ユニラテラルA P Aだけの場合に生ずる二重課税を回避するためであるとし<sup>(52)</sup>、相互協議で合意される移転価格算定方法と申請した移転価格算定方法とが異なる場合、納税者はA P Aを取り下げることができるとしている<sup>(53)</sup>。ユニラテラルA P



Aの結果生じた二重課税については、相互協議による解決を求めることができるが、この場合、ユニラテラルA P Aの諸条件は、相互協議により変更される場合があるとしている<sup>(54)</sup>。

#### 4 オーストラリア

オーストラリア国税庁（Australian Taxation Office：A T O）は、1995（平成7）年6月に Taxation Ruling 95 / 23により事前確認制度（Advance pricing Arrangement）を導入し<sup>(55)</sup>、A P Aを移転価格に係るコンプライアンス向上のための重要な施策に位置付け、A P Aのデータベース化や2002（平成14）年までに100件のA P A達成を目標に掲げるなど近年積極的に運用しつつある<sup>(56)</sup>。また、米国の小規模事業者A P Aに類した簡素化したA P A手続も検討している<sup>(57)</sup>。手続の概略は以下のとおりである。なお、申請のための手数料は掛からない<sup>(58)</sup>。

##### （1）定義

A P Aは、納税者と税務当局との取極めであり、所得、所得控除、税額控除等の将来の配分や配賦に使用する移転価格算定方法を定め、独立企業間価格や結果が税法の目的にかなうことを保証するものであるとする<sup>(59)</sup>。

##### （2）バイラテラルとユニラテラル

バイラテラルA P Aは、適切な移転価格算定方法に関する確実性を提供し、それに将来の二重課税の可能性を減少させ、納税者のコンプライアンスコストを減じることができるとしている<sup>(60)</sup>。A P Aは、バイラテラルでもユニラテラルでも可能であるが<sup>(61)(62)</sup>、一般的には、国際取引の税金の取扱いに関する納税者とA T O、そして外国の税務当局との間の取極めであり、関連者間の合意又は取極めであるとする<sup>(63)</sup>。可能な限り、租税条約の規定に基づく相互協議を通じたバイラテラルA P Aとして締結されるものとしている<sup>(64)</sup>。

##### （3）対象

対象期間は、通常3年から5年である<sup>(65)</sup>。納税者は、国外関連者との取

極め、関連者との取引や合意に適用される移転価格算定方法の申請に関して A P A を得ることができるとしている<sup>(66)</sup>。

#### (4) 効果

納税者が A P A の諸条件を遵守する場合、A T O は、移転価格算定方法について調整を行わないとする<sup>(67)</sup>。

#### (5) 調査との関係

納税者は A P A によって調査から逃れることはできず<sup>(68)</sup>、また調査中の納税者は調査中であることを理由として A P A の申請を拒否されることはないとしている<sup>(69)</sup>。調査と A P A の審査は別個の手段であり、別々に解決され<sup>(70)</sup>、調査中の納税者が A P A の申請を行う場合、関連当事者すべてが A P A は調査の終結に寄与すると同意すれば、A P A に関連する事項に係る調査は一時停止されるとしている<sup>(71)</sup>。その判断は、A P A Review Team の提案に基づき、Audit Case Manager と権限のある当局が判断するとする<sup>(72)</sup>。

#### (6) 補償調整

実績値が、合意された価格や結果から外れたがクリティカルアサンプションを満たしている場合、補償調整が認められている<sup>(73)</sup>。

#### (7) ロールバック

A P A で合意された移転価格算定方法のロールバックについては、納税者も A T O も強制されないとし、ロールバックは、特定の事実と、遡及される年分の状況によるとする<sup>(74)(75)</sup>。

#### (8) 相互協議との関係

移転価格算定方法に関する権限のある当局間の交渉と合意は、租税条約の相互協議規定により実施され履行される。また、租税条約がない場合や適用できない場合には、Commissioner が授与された権限により履行とする<sup>(76)</sup>。ユニラテラル A P A の結果、二重課税が生じ租税条約に基づく相互協議が行われる場合、オーストラリアの権限のある当局はユニラテラル A P A の条件から離れて解決を図ることができる<sup>(77)</sup>。

## 5 韓国

韓国の事前確認制度は、1996（平成8）年12月に改正された国際租税に関する法律で規定され、1997（平成9）年1月から運用されている。同法第6条は、居住者が移転価格算定方法に関して、対象の課税年度が開始する前に国税庁長に対して承認申請できる旨を規定している。具体的な手続は大統領令（施行令）及び施行規則に規定されている。その後、2000（平成12）年12月にA P A手続と移転価格規則に関する改正を行っている。改正後の事前確認制度の概要は以下のとおりである<sup>(78)</sup>。なお、申請時期は、対象課税年度の終了時までと変更されている<sup>(79)</sup>。

### （1）定義

一定期間の課税年度に適用する移転価格算定方法に関する、国税庁長による事前承認とされている<sup>(80)</sup>。

### （2）バイラテラルとユニラテラル

バイラテラルA P Aもユニラテラルも可能である<sup>(81)</sup>。

### （3）対象

従来は、規定上対象期間は3年以下とされ、1回の更新のみが認められていた<sup>(82)</sup>が、改正により、より柔軟に対応することとなったとされている。

### （4）効果

申請された移転価格算定方法が承認された場合は、国税庁長と居住者は、事前承認の取消条項<sup>(83)</sup>に該当しない限り、承認された方法を遵守しなければならないとする<sup>(84)</sup>。

### （5）調査との関連

特に規定はない。

### （6）補償調整

特に規定はない。

### （7）ロールバック

2000年の改正により、バイラテラルA P Aを申請し、その申請が相互協議を経て国税庁と外国の税務当局によって認められた場合、オープンイ

ヤーへのロールバックを認めている<sup>(85)</sup>。

#### (8) 相互協議手続との関係

バイラテラルA P Aのための相互協議手続が中断された場合、納税者は申出によりユニラテラルA P Aを選択できる<sup>(86)</sup>。また、条約締約国においてA P Aを申請し、バイラテラルA P Aのための相互協議の必要がある場合は、遅滞なく韓国国内で事前確認の承認申請をしなければならないとしている。

### 6 その他の国（ベルギー・ブラジル・中国・ドイツ・メキシコ・オランダ・ニュージーランド）<sup>(87)</sup>

#### (1) ベルギー

Income Tax Code Article 345において、Advance Ruling の形でユニラテラルA P Aに類したものが規定されている。バイラテラルA P Aについては、租税条約の相互協議条項により締結している。

#### (2) ブラジル

1997（平成9）年4月に Ministerial Order 95により、ユニラテラルA P Aに類したものが advance ruling として導入されている。租税条約がない国との取引に係るものについては基本的にユニラテラルである。

#### (3) 中国

移転価格税制に関する関連法規を完全なものにし、移転価格調査を標準化することを目的に、1998（平成10）年4月に国家税務総局は関連企業取引に関する税務管理事務原則について規定した包括的な規則である「関連企業間取引税務管理規定（試行）（国税発（1998）59号）」を発行した。その中で、初めて事前確認制度を規定している。ただし、詳細な手続については明らかにされていない<sup>(88)</sup>。

#### (4) ドイツ

A P Aに関するガイドラインのドラフトを2000（平成12）年4月に公表した。ただし、手続の詳細は記載されておらず、バイラテラルA P Aを基

本として租税条約の相互協議条項に法的根拠を求めるものとなっている<sup>(89)</sup>。

(5) メキシコ

1995年に Federal Fiscal Code Article 34 - Aにより、事前確認制度を取り入れている。1999(平成11)年12月に、対象期間を5年とし、ロールバックを1年のみ認めるといった内容の改正を行っている<sup>(90)</sup>。

(6) オランダ

Advance Ruling という形でユニラテラル A P A に類した制度を執行している。1999(平成11)年11月に O E C D M A P A P A に沿ったガイドラインを発表している<sup>(91)</sup>。

(7) ニュージーランド

ニュージーランドにおける事前確認は、1994(平成6)年 Tax Administration Act 91 - E に基づく private binding rulings として行うか、租税条約の相互協議条項によってバイラテラル A P A として行うか、二種類ある。1997(平成9)年10月に移転価格ガイドラインのドラフトを発表し、A P A に関する手続きの整備を図っている。

(1) それ以前まで、イギリスは A P A に関する国内法制度を持たずに、租税条約の相互協議条項に基づき実質的に A P A を実施してきており、1998年10月までに11件の A P A 案件を決着している。(金保仁「英国 移転価格税制近代化の動向と影響」国際税務19-7 19頁(1999))

(2) 金保仁 前掲注22頁 その他、I R の担当者の一は、イギリスでは申告納税制度を採用しており、最適なアプローチを提供することは納税者の責任であることをその理由としている。また、この担当者は、ほとんどの伝統的な移転価格問題は、C U P 法適用のための比較対象取引が比較的容易に利用できるという認識を示している。(Tax Management Transfer Pricing Report 5 - 3 - 00 12頁、15頁)

(3) Tax Management Transfer Pricing Report 10 - 27 - 99

(4) 前掲注(1)の他、Tax Notes International Sep. 13, 1999, 951頁、Tax Management Transfer Pricing Report 9 - 15 - 99 428頁、羽床正秀「イギリスにおける A P A 実務通達について」国際税務19 - 11 21頁を参照した。

(5) Statement of Practice [SP 2/99] 2

(6) Statement of Practice [SP 2/99] 4

(7) Statement of Practice [SP 2/99] 8

- 
- ( 8 ) Statement of Practice [SP 2 /99] 23
- ( 9 ) 複雑でない例として、O E C D 移転価格ガイドラインに沿って移転価格算定方法を正確に適用できる信頼できる比較対象企業が存在する場合をあげている。  
( Statement of Practice [SP 2 /99] 20 )
- ( 10 ) Statement of Practice [SP 2 /99] 19
- ( 11 ) Statement of Practice [SP 2 /99] 22
- ( 12 ) Statement of Practice [SP 2 /99] 42
- ( 13 ) Statement of Practice [SP 2 /99] 26
- ( 14 ) Statement of Practice [SP 2 /99] 45
- ( 15 ) Statement of Practice [SP 2 /99] 24
- ( 16 ) Statement of Practice [SP 2 /99] 10
- ( 17 ) フランス当局の担当者は、移転価格調査の強化とともに、A P A の申請増が見込まれると述べている。また、A P A に掛かる日数は、通常のケースで12ヶ月から18ヶ月、グローバルトレーディング等複雑なもので24ヶ月であると担当者は言っている。  
( Tax Management Transfer Pricing Report 6 - 28 - 00 145頁 )
- ( 18 ) Tax Management Transfer Pricing Report 10-13-99 544頁「French Ministry of Finance's Guidelines on APAs, Administrative Regulation 4 A-8-99 n 17」によっている。また、Steven Wrappe and Jean-Charles Beroard「Side-by-Side Comparison of Advance Pricing Procedures for U.S. and France」Tax Notes International Dec. 6, 1999 2167頁、Agnes Charpenet, Nicolas Not and Thomas O'Donnell「French Tax Authorities Issue Guidelines on APAs」Tax Notes International Oct.4, 1999 1255頁、「French APAs offer mixed blessings」International Tax Review, Feb. 2000、羽床正秀「フランスのA P A ガイドライン」国際税務20 - 1 21頁も参照した。
- ( 19 ) Administrative Regulation 4 A-8-99 n 17 ,
- ( 20 ) Administrative Regulation 4 A-8-99 n 17 Chapter 1, Section 1
- ( 21 ) Administrative Regulation 4 A-8-99 n 17 Chapter 2, Section 1
- ( 22 ) Administrative Regulation 4 A-8-99 n 17 Chapter 3, Section 3
- ( 23 ) Administrative Regulation 4 A-8-99 n 17 Chapter 1, Section 2
- ( 24 ) Administrative Regulation 4 A-8-99 n 17 Chapter 1
- ( 25 ) Administrative Regulation 4 A-8-99 n 17 Chapter 3, Section 4, Sub-Section 1
- ( 26 ) Administrative Regulation 4 A-8-99 n 17 Section 1, Section 2
- ( 27 ) Steven Wrappe 他、前掲注(18)では、米国のAPAと同様の補償調整規定があるとされているが確認できなかった。
- ( 28 ) Administrative Regulation 4 A-8-99 n 17 Chapter 3, Section 4, Sub-Section 1
- ( 29 ) Administrative Regulation 4 A-8-99 n 17 Chapter 2
- ( 30 ) Administrative Regulation 4 A-8-99 n 17 Chapter 3, Section 4, Sub-Section 2
- ( 31 ) ユニラテラルかバイラテラルかは不明 Tax Management Transfer Pricing Report

---

8-23-00

- (32) IC94-4R 27
- (33) IC94-4R 73
- (34) IC94-4R 6
- (35) IC94-4R 7
- (36) IC94-4R 8
- (37) IC94-4R 12
- (38) IC94-4R 74
- (39) IC94-4R 69
- (40) IC94-4R 67
- (41) IC94-4R 55
- (42) IC94-4R 9
- (43) IC94-4R 43
- (44) IC94-4R 16
- (45) IC94-4R 15
- (46) IC94-4R 16
- (47) IC94-4R 83
- (48) IC94-4R 13
- (49) IC94-4R 14
- (50) IC94-4R 65
- (51) IC94-4R 66
- (52) IC94-4R 66
- (53) IC94-4R 71
- (54) IC94-4R 72
- (55) 正式な導入以前でもバイラテラルA P Aについては対応していたようである(「豪州国税庁がアップル社に事前確認付与」国際税務11-4(1991))。
- (56) 1998年までは、計16件(5件がユニラテラル、9件がバイラテラル、2件がマルチラテラル)程度であったが(Tax Management Transfer Pricing Report 1-27-99)、1999年6月から2000年8月までに19件(ユニラテラルかバイラテラルかは不明)(内2件は2ヶ月で達成)を処理している(Tax Management Transfer Pricing Report 8-23-00)。
- (57) 前掲注(55) Tax Management Transfer Pricing Report 8-23-00
- (58) TR 95/23 61
- (59) TR 95/23 1
- (60) TR 95/23 7
- (61) TR 95/23 12, 13
- (62) TR 95/23 36

- 
- (63) TR 95/23 10
- (64) TR 95/23 12
- (65) 実務上、締結されたA P Aの期間は基本的に5年であることが明らかにされている(前掲(55) Tax Management Transfer Pricing Report 8-23-00)。
- (66) TR 95/23 14
- (67) TR 95/23 30
- (68) TR 95/23 169
- (69) TR 95/23 169
- (70) TR 95/23 173
- (71) TR 95/23 174
- (72) TR 95/23 175
- (73) TR 95/23 161
- (74) TR 95/23 18
- (75) ロールバックについて、A T Oの移転価格担当者は、調査が行われていない、課税の危険性が高くない、何年も大きな損失を出しているような例外的な状況が生じていない場合には、A T Oはロールバックをサポートしない旨を述べている。
- (76) TR 95/23 139
- (77) TR 95/23 46
- (78) 改正の内容は、Tax Management Transfer Pricing Report 1-10-01に拠る。なお、同記事にない変更点については、従来の施行令、施行規則に拠っている。
- (79) 国際租税調整に関する法律第6条第1項改正(高野登「韓国の2001年度税制改正」国際税務21-1 36頁)
- (80) 国際租税調整に関する法律第6条
- (81) 国際租税調整に関する法律大統領令(施行令)第11条第8項
- (82) 国際租税調整に関する法律大統領令(施行令)第11条第2項
- (83) 国際租税調整に関する法律大統領令(施行令)第13条
- (84) 国際租税調整に関する法律第6条第2項
- (85) 国際租税調整に関する法律第6条第2項但し書き(高野登 前掲注(78))ただし、ロールバックは改正以前でも、非公式にはあるが行われていた(前掲注(78))。
- (86) 国際租税調整に関する法律大統領令(施行令)第11条第9項
- (87) 以下は、「A Global Review of Advance Pricing Agreements」Tax Management Transfer Pricing Report 1-27-99を基本資料としている。1999(平成11)年1月以降の動向が分かったものについては、それを脚注で記載している。
- (88) 郭蘊芳他「中国の移転価格税制」国際税務20-8 18頁
- (89) Tax Management Transfer Pricing Report 10-4-2000
- (90) Tax Management Transfer Pricing Report 1-26-2000
- (91) Tax Management Transfer Pricing Report 11-29-2000



## 第3章 我が国のMAP APAを巡る論点

### 第1節 相互協議の合意と国内法

APAは、移転価格算定方法等に関する税務当局と納税者の間の確認又は合意であり、MAP APAは、租税条約に基づく相互協議の合意により、APAを基本的には二国間で確認するものである。それぞれの国は、相互協議で合意された移転価格算定方法等を、自らの課税管轄権に服する納税者について適用する。相互協議に当たりそれぞれの国内でAPAの審査が行われた場合、理論的には、最適な独立企業間価格の算定方法は一つであるので、両国の移転価格税制が全く同じであれば、それぞれの国内のAPAの内容は一致し、MAP APAのための相互協議はそれを国と国との間で確認するだけの手続でしかない。OECDモデル条約や移転価格ガイドラインは、まさにこのような各国の移転価格税制の統一的な執行を目的とするものである。しかし、現実には、移転価格税制がそれぞれの国家の排他的管轄権に属する課税権の実現である以上、それぞれの国の税制は全く同じものではなく、それぞれの国が最適と考える移転価格算定方法等も異なる。そして、このような移転価格税制の不一致は、MAP APAのための相互協議における合意の達成を一層困難なものとする。お互いの移転価格税制が一致しない場合、相互協議においてはその相違を調整しなければ合意に達することができない場面も発生する。この点について、OECD移転価格ガイドラインは、国内法との抵触や互譲の権限に関して国内法によって課せられた制限により合意に達することができない場合を認めている<sup>(1)</sup>。しかし、これは相互協議における合意は強制ではないということの説明であって、国内税法に相違がある場合に合意を放棄することを認めているものではない<sup>(2)</sup>。一方、租税条約の「合意」に関する規定は極めて簡潔であり、どのような範囲で「合意」が認められるかについて明らかでない。そのため、国内法との関係でどの程度までの合意は認められるのかについて疑問がある。MAP APAのための相互協議の合意は、移転価格算定方法等に関する合意である

ため、特に国内法との整合性が問題となる。ここでは、MAP A P Aのための相互協議の合意について、国内法との関係と国内法上の位置付け、及び国際法上の位置付けについて考察する。

## 1 国内法的な局面

### (1) 合意に関する国内法上の規定

相互協議の合意に関する我が国の国内法の規定は、次のようになっている。(傍線付加)

イ 国税通則法第23条第2項第三号(更正の請求)に規定する政令で定めるやむを得ない理由

「わが国が締結した所得に対する租税に関する二重課税の回避又は脱税の防止のための条約に規定する権限のある当局間の協議により、その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等に関し、その内容と異なる内容の合意が行なわれたこと。」(国税通則法施行令第6条第1項第4号)

ロ 国税の更正、決定等の期間制限の特例として、上記国税通則法施行令第6条第1項第4号の援用(国税通則法第71条第1項第2号、同施行令第30条、同24条第4項)

ハ 取引の対価の額につき租税条約に基づく合意があった場合の更正の特例

「租税条約の我が国以外の締約国の法令に基づき、相手国の居住者と居住者又は内国法人との間で行なわれた取引の対価の額と異なる金額を当該取引の対価の額として当該相手国の居住者に係る租税の課税標準又は欠損金額が計算される場合において、当該課税標準又は欠損金額の計算の基礎となる当該取引の対価の額につき、大蔵大臣が当該我が国以外の締約国の権限ある当局との間で当該租税条約に基づく合意をしたときは、当該居住者又は内国法人の国税通則法第23条第1項又は第2項の規定による更正の請求に基づき、税務署長は、当該取引がその合意した金

額で行なわれたとした場合に計算される当該居住者又は内国法人の各年分又は各事業年度の所得の金額を基礎として、同法24条又は26条の規定による更正をすることができる。(括弧書き省略)。(租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例に関する法律第7条第1項)

## 二 同還付加算金、過誤納金の特例

「第一項に規定する取引の対価につき大蔵大臣が租税条約の我が国以外の締約国の権限ある当局との間で当該租税条約に基づく合意をしたことその他政令で定める要件を満たすときは、国税局長又は税務署長は、同項の規定による更正に係る還付金又は過誤納金については、国税通則法第58条第1項に規定する還付加算金のうちその計算の基礎となる期間で大蔵大臣が当該我が国以外の締約国の権限ある当局との間で合意をした期間に対応する金額を付さないことができる。」(租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例に関する法律第7条第3項)

上記の規定における相互協議の合意は、いずれもその合意の範囲や内容について規定していない。これは、合意が国内法に合致していることを当然の前提にしているか、若しくは上記国内法の規定がいずれも納税者に対する不利益処分ではないため、その内容を争う余地がないとしているかのどちらかということになる。いずれにせよ、我が国の規定上は、相互協議の合意に関して、その内容については触れられていない。そのため、「租税条約を根拠に合意がなされるということは、いわば、法律の白紙委任によって行政庁が租税法規の内容を決定するのと類似した効果をもつことになる」<sup>(3)</sup>との指摘がなされることも、ある意味で当然であるとも考えられる。しかし、権限のある当局(行政庁)へのそのような白紙委任は、租税法律主義を明確に掲げる我が国においては当然に否定されるであろう。そこで、次に、租税条約に基づく相互協議の合意の国内法上の法的位置付けを明らかにし、その上で、相互協議の合意と国内法との関係を整理することとする。

## (2) 国内法上の法的位置付け(条約との関係)

租税条約に基づく相互協議は、各条約締約国の権限のある当局間で行われ、その協議の結果行われる合意は国家間の合意である。国家間の合意については、それが憲法第73条3号でいう「条約」に該当すると国会の承認を必要とし、「条約」に該当しなければ同条2号にいう外交処理権の行使の一環として内閣のみで行うことができるという整理がされている<sup>(4)</sup>。ところで、条約・国際法規の遵守を規定した憲法第98条も「条約」について規定しているが、ここでの「条約」の意義は、第73条の「条約」と少々異なっている。

### イ 憲法第73条の「条約」の意義

#### (イ) 学説

「条約」とは、広く国家間の文書による合意をいい、条約・協定・議定書・憲章など多様な呼び方があるが、国家間の文書による合意はすべて条約であるというわけではなく、第一に私法上の契約の性質を有するもの、第二に条約の規定を実際に施行するために必要な細目規定を内容とするもの、第三に条約の委任に基づくものは、「条約」には含まれないとされている<sup>(5)(6)</sup>。さらに、国会により承認された国会承認条約は、そのままの形で天皇の公布<sup>(7)</sup>により国内的効力を持つものであって、法律制定という国内法化のための特段の手続を経る必要がないものと解されている<sup>(8)</sup>。

#### (ロ) 運用の実際と政府見解<sup>(9)</sup>

憲法第73条3号による国会の承認を必要とする条約について、政府は、単に何々条約という名称を有するものに限られないとする一方、政府が締結する全ての国際約束をさすものではなく、一定範囲の国際約束は行政府限りで締結し得るとしている。さらに、国会の承認を必要とする条約に該当するものとして、いわゆる法律事項を含む国際約束、いわゆる財政事項を含む国際約束、我が国と相手国との間あるいは国家間一般の基本的な関係を法的に規定するという意味にお

いて政治的に重要な国際約束であって、それゆえに、発効のために批准が要件とされているもの、という3つのカテゴリーをあげている。具体的には、第一のカテゴリーとして、税法上の一定の取扱いを義務付ける租税条約等、第二のカテゴリーには、賠償協定等、第三のカテゴリーには、友好条約等があげられる。

憲法第73条3号による国会の承認を必要としない、いわゆる「行政取極」について、政府見解は、国会の承認を得た条約の範囲内で実施し得る国際約束、国内法の範囲内で実施し得る国際約束、予算の範囲内で実施し得る国際約束が、それに当たるとしている<sup>(10)</sup>。

#### □ 憲法第98条の「条約」の意義

本条における「日本国が締結した条約」とは、第73条にいう「条約」よりもさらに広く、その締結に国会の承認を得たかどうかにかかわらずいとされている<sup>(11)</sup>。国会の承認なしに結ばれたいわゆる政府間の協定であっても、それが外国と日本との合意の性質を有する限り、第98条に言う「条約」である。つまり、既に承認された条約を受けて、その実施のための相手国行政府との間に結ばれるものや、条約の委任に基づく条約は、いわば執行命令ないし委任命令の性質を有するものとして「行政協定」と呼ぶことができると考えられ、その種のもは、適正な範囲にとどまる限り、国会の承認を必要としない。したがって、第73条にいう「条約」には含まれないと解されるが、そうした性質のものであっても、それが日本国と外国との間の合意の性質を有する限り本条にいう「条約」に含まれるものと解されている<sup>(12)</sup>。

#### 八 相互協議の合意の位置付け

相互協議は、国会で承認された租税条約に基づいており、租税条約は締約国の権限のある当局にその履行を委任している。そして、相互協議は、前述のとおり、条約に適合しない課税を回避すること、条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を解決すること、条約に定めがない場合の二重課税を除去すること、を目的として行われる。この

ことから、相互協議は、条約の規定の施行に当たって締約国間で生ずる紛争に関する、条約の委任に基づく処理手続に他ならず、相互協議の合意は行政取極又は行政協定と位置付けられる。つまり、相互協議の合意は、条約の範囲内で実施し得る国際約束たる行政協定であり、憲法第73条にいう国会による批准を要する条約ではないが、既に承認された条約を受けて、その実施のための相手国行政府との間に結ばれるものであり、日本国と外国との間の合意の性質を有するので、憲法第98条で遵守されるべき「条約」には含まれるものと解される。

### (3) 合意の内容と国内法

以上のように、国際約束である相互協議の合意は、憲法第98条により遵守されるべき「条約」である。しかし、憲法第73条にいう国会の承認を経ない行政協定であることから、合意は国内で法として直接適用されるものではなく、その内容は国内法の範囲で実施されるものに限られる。したがって、原則として相互協議における合意は国内法に合致したものでなければならないと解される。ただし、我が国の憲法は、国際協調主義を標榜し<sup>(13)</sup>、租税条約が国内法と異なる定めをなしている場合には、租税条約の定めが優先して適用される<sup>(14)</sup>ことから、例外として、相互協議を根拠付ける租税条約の規定に合致したものは、合意することはできると解される。それでは、MAP A P Aの相互協議の合意に関して、国内法に合致せず租税条約の規定に合致している場合とはいかなる場合をいうのであろうか。この点について、次に整理する。

### (4) 租税条約の特殊関連企業条項と移転価格税制

租税条約上の移転価格に関する規定である特殊関連企業条項は極めて簡潔である。OECDモデル条約の特殊関連企業条項は以下のようになっている。(傍線付加)

#### 第9条 特殊関連企業

- 1 (一方の締約国の企業と他方の締約国の企業が関連を有する場合において、)双方の企業の間、独立の企業の間、に設けられる条件と異なる

る条件が設けられ又は課せられているときは、その条件がないとしたならば一方の企業の利得であったとみられる利得であってその条件のために当該一方の企業の利得とならなかったものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる。

また日米租税条約では、第11条で以下のように規定している。(傍線付加)

#### 第11条

- (1) 一方の締約国の居住者その他の者とが関連を有する場合において、両者の間で独立の者の間の取決めと異なる取決めが作成され又は独立の者の間の条件と異なる条件が課されるときは、その取決め又は条件がないとしたならばそのような関連を有する者のうちいずれか一方の者の所得若しくは損失又は納付税額の計算にあたって考慮されたであろう所得又は所得控除、税額控除その他の租税の減免については、当該一方の締約国の居住者の課税所得の額及び納付税額を計算するにあたり、これらを算入し及び適用することができる。

すなわち、条約は、関連者間取引と非関連者間取引を比べて、非関連者間取引と異なる価格設定等の取決めがなされていた場合、非関連者間取引に適用された価格設定により課税所得を計算できる旨を規定しているに過ぎず、何を以って「非関連者間取引に適用された価格設定」とするのか、OECDモデル条約では「独立の企業の間」に設けられる条件とは一体どういうものをさすのかといったことについて、具体的な規定がない。租税法律主義、特に課税要件明確主義の観点からは、このような一般的な規定では足りず、詳細な規定が必要であると解すべきであることから、条約の特殊関連企業条項はいわゆる自己執行的な規定ではなく、締約国が国内的立法措置により移転価格税制を採用することを許容し且つ促す規定であると解すべきであり、各国の移転価格税制はこれらの条約の規定を基礎と

して設けられた措置であると考えられるべきであるとされている<sup>(15)</sup>。したがって、租税条約のうち特殊関連企業条項は、国内法を変更するものではなく、国内法の規定により施行されるものである。このことはつまり、移転価格に係る相互協議では、国内法による移転価格税制に合致した合意以外は、できないことを意味する。

#### (5) OECDモデル条約コメンタリー及び移転価格ガイドライン

このように、条約の特殊関連企業条項が各国の移転価格税制によって施行されているため、移転価格税制の適用で最も問題となる独立企業間価格の算定について紛争が発生することとなる。各国の課税権が競合し、各国が自国の課税権を最大限に主張すれば、課税強化競争が開始され自由な国際経済活動が阻害される。このため、国際社会はこれまで国際的なコンセンサスを図ることによって各国の課税権の確保と二重課税の回避のバランスをとってきた。そして、第二次大戦以降、国際的なコンセンサスの形成には、OECDが大きな役割を果たしてきた。我が国は、1964（昭和39）年4月27日に国会の批准手続を終了し、OECDにおける21番目の正式加盟国となっている。OECD租税委員会は、「国際的、国内的に経済資源の適正配分を促すための税制の利用手法の調査及び税制の政府の目的を達成するための政策手段としての効果を上げるための役割を有するもの」として1971年にOECD財政委員会から組織変更され設立された。そして、国際的な協調が比較的難しい税制という分野において、OECD加盟国政府の税の専門家が議論する機会を設け、各国の主権の衝突を調整することを目的としている<sup>(16)</sup>。ここでの議論の結果、OECD加盟国による合意に基づき、租税条約のモデルとして出されたものがOECDモデル条約であり、コメンタリーはその解釈である。また、移転価格税制の執行の指針として出されたものが移転価格ガイドラインである。しかし、これらは国会により承認された「条約」ではないため、これらを直接国内法上適用することはできない。そこで、次に、国際法的な観点から、OECDモデル条約、同コメンタリー及び移転価格ガイドラインの位置付けとMAP



A P A に関する相互協議の合意との関係を整理し、併せて相互協議の合意の意義を検討することとする。

## 2 国際法的な局面

### (1) 国家間の合意の形態

#### イ 条約

国際法は、主権国家同士の合意に基づいて国際関係を規律する法（合意法規範）であり、その定立・適用・執行の機能の面でも、国家権力による強制を背景とした国内法とは、決定的に異なる。そして、条約は、「合意は拘束する（*pacta sunt servanda*）」という国際法の公理をもっともよくあらわした合意法規範である。条約とは、一般に、二以上の国際法主体にその効果が帰属する、文書による国際法律行為をいう<sup>(17)</sup>。条約法に関する既存の国際慣習法を確認しその内容をいっそう明確に体系化するために採択された「条約法に関するウィーン条約」<sup>(18)</sup>（以下、「ウィーン条約法条約」という）では、「条約」とは、国の間において文書の形式により締結され、国際法によって規律される国際的な合意（単一の文書によるものであるか関連する二以上の文書によるものであるかを問わず、また、名称のいかんを問わない。）をいう<sup>(19)</sup>とされている。そして、条約は、国家により締結され、当事国の意思に基づき、相互間での新しい権利義務の設定をはじめ、法的状態の確認・強化・既存の権利能力や法的資格の実施など、国際法上の「法的効果」を設定するための法律行為であり、その国際的合意が国際法の規律を受けることを要件とする<sup>(20)</sup>。その締結の際には、通常、全権委員の任命、全権委任状の授与、交渉、調印（署名）批准、批准書の交換又は寄託という手続がとられるが、個々の手続と要件は、各交渉当事国の合意又は一方的な裁量に委ねられる部分が少なくない<sup>(21)</sup>。効力を有するすべての条約は当事国を拘束し、当事国はこれらの条約を誠実に履行しなければならないとされており<sup>(22)</sup>、また、当事国は条約の不履行を正当化する根拠として

自国の国内法を援用することはできない<sup>(23)</sup>。条約上の不履行は国際違法行為として国家責任が発生する。そして、条約に拘束されることについての国の同意は、「批准」、「受託」、「承認」及び「加入」といった国際的な行為により確定的なものとされる。また、各国が条約に拘束される旨の同意を表明する方式としては、署名、批准、受諾等、種々の手続があり、そのうちのどれを選択するかは個々の条約の対象事項と各国内法上の事情を勘案して、交渉当事者の合意に委ねられる。一般には、締約国の国内法上、国会の承認を要しない事項の条約（簡易方式の条約）については署名、その他の場合には批准等が、その受容様式の主要なものである<sup>(24)</sup>。

条約は、その締結手続により、正式の条約と簡易な条約に分けられる。これは、条約締結権者の批准を経て正式に結ばれる条約と、かかる批准を経ずに全権委員あるいは一定の条約締結権を委任された機関の代表の署名だけで結ばれる条約との区別である。簡易な条約とは、いわゆる、政府間協定、官庁間協定、あるいは行政協定などといわれるものである。今日、条約締結権者の批准については、大部分の国で国会の承認が条件とされており、この区分は実質的には国会の承認を必要とする条約とそれを必要としない条約との区別に等しい（形式的には必ずしも一致しない）。ただし、この締結手続による条約の区別は、国際法による区別ではなく、各国の条約締結手続を定める各国の憲法の下で、明文又は慣例として認められるものである<sup>(25)</sup>。

国際法上の条約は、その義務の履行に関して国際法上の責任を伴い、国家を完全に拘束し、その不履行は、明白な国際法違反として国家責任が発生させる。また、不履行による国際法違反の行為に対しては、被害国には、履行のための非軍事的な実力を用いて強制することができる「復仇」も認められている。

#### □ 条約に至らない国家間の合意及び国際機関の決議

国家間の合意は、常に条約として文書にあらわされるわけではなく、

条約に至らない non-treaty agreement は、国際関係において重要な役割を果たしている。また、国際機関の決議についても同様である。このような条約に至らない合意や決議のうち、権利、義務を発生させ、拘束力を持つものについては、国際法上適切な範疇がなく、「ソフトロー」、若しくは、用語の不適切性を補い、非条約合意 (Non-treaty Agreements) と呼んでいる。

## 八 ソフトロー

伝統的な国際法の下では、主要な国際法の法源は条約と慣習法であった。ただしこれらが「実定国際法」と承認されるためには、条約については署名・批准といった一定の要式行為が、慣習法については慣行と法的確信という二つの存在の必要性が、かなり厳格な要件として求められていた。しかし、1970年代に入り、従来の枠組みに入らない宣言や憲章、議定書等が次々に採択され<sup>(26)</sup>、条約という「法」とそれ以外の「非法」との間の法規範を示す概念として、ソフトロー概念が登場した。ソフトローという言葉は、McNair 卿が最初に用いたとされているが、正確な定義はなく、その概念はおおむね次のようだとされている<sup>(27)</sup>。

条約の中で「拘束度が低い」又は「義務的性格が少ない」もの  
条約以外の決議や宣言等の中で、

- ・ 完全に法的拘束力があるわけではないが、かといって単なる願望でもない、いわゆる不完全な法的拘束力をもつもの
- ・ 未だ法のレベルには成熟していないが、単なる事実レベルは超えて法になりつつある段階に達しているもの

このように、既存の法規範では捉えきれない未成熟で不完全な規範群を示す概念としてソフトローという新しい概念がでてきたわけであるが、「ソフトロー」として観念される規範群はあまりにも広汎であり基準が曖昧である等の批判がある。しかし、その定義の曖昧さにもかかわらず、国際法上、その効用は全く否定されるべきものではない。例えば、国際環境法の分野では、各国が参加する合意を生みやすい環境を提供し、

その結果、国内法立法措置を伴うハードローを生む雰囲気を作ることに利点があったとされている<sup>(28)</sup>。また、問題に対する政治的なスタンスを変化させ、後のより堅固な協定を保証するために非常に重要な触媒となり、その上で、規範形成の重要な部分を形成する場合もある<sup>(29)</sup>。ところで、国際法は国際関係を律する法規範の集合であることから、ソフトローを国際法上認識するためには、一定の法規範性が求められる。法規範は法的な権利義務を創設する。法規範性を認識するためには、国際法としての本質的な特徴、すなわち、国家を拘束する法は、自らの自由な意思により発せられるという「主意性 (voluntarism)」、並列化された国家間の調整機能を果たすために不可欠な「宗教的、イデオロギー的な中立性 (neutrality)」、そして、前二つの結果として導かれる「明確性 (positivism)」を具備しているかによると考えられる<sup>(30)</sup>。

## 二 Non-treaty Agreements

Hillgenberg<sup>(31)</sup>は「A Fresh Look at Soft Law」<sup>(32)</sup>の中で、条約に至らない International Agreement の存在とその意義について認めた上で、国際法の適用を受ける本来の条約を締結することなく、国家が commitments を取り交わす agreements であり、国家を拘束しない個人の資格で行われる紳士協定 (gentlemen's agreements) と区別されるべきものを Non-treaty agreements とした。その拘束性は、条約化したくないという当事者の意思に反しない限り、国際条約法のルールが適用されるため、「合意は拘束する (pacta sunt servanda)」という原則の適用は条約でない以上避けることができるが、「条約違反の禁止 (inadimplenti non est adimplendum)」という原則の適用には従うとされる。そこで、この意味で Non-treaty Agreements の当事者は拘束されるとされる。したがって、Non-treaty Agreements の不履行は、国際不法行為とはならないが、誠実の原則により履行され、違法の申立てや履行不能を申し立てることはできないとされる。そして義務の不履行は、報復で応じることができない非友誼的行為となるとしている。これは、条約には至らず「完

全な」拘束力を有しないが、「不完全な」拘束力を有するソフトローの効果に合致するもので、Hilgenberg は明確性の違いにより Non-treaty Agreements とソフトローを区別しようとしている。ただし、その効果は変わらないように思える。

## (2) OECDモデル条約コメンタリー・移転価格ガイドラインの法的位置付け

### イ OECDモデル条約コメンタリー

一般に、条約の解釈は、文脈によりその趣旨及び目的に照らして与えられる用語の通常の意味に従い、誠実に解釈するものとする<sup>(33)</sup>、また解釈の補足的な手段として、準備作業及び締結の際の事情に依拠できるとされている<sup>(34)</sup>。OECDモデル条約は、法的な国際的二重課税に関する最も典型的な諸問題につき、統一的な解決基準を提示することを主たる目的にしており、OECD理事会勧告により、加盟各国は二国間条約の締結・改訂の際、この条約モデル及びコメンタリーの解釈・留保事項に従うべきものとされている<sup>(35)</sup>。このことから、OECD加盟国間での租税条約の解釈は、OECDモデル条約コメンタリーに依拠して解釈される。ただし、「勧告」の語は、通常法的拘束力のないことを意味する<sup>(36)</sup>。

### ロ 移転価格ガイドライン

OECD加盟国は国内での移転価格税制の執行上、移転価格ガイドラインに準拠することが奨励されている<sup>(37)</sup>。また移転価格ガイドラインは、加盟国間の相互協議手続における移転価格算定問題の解決に適用されることを意図されている<sup>(38)</sup>。ただし、その適用に関して加盟国を法的に拘束するような文言はない。

## ハ OECDモデル条約コメンタリー・移転価格ガイドラインとソフトロー

OECDモデル条約コメンタリー及び移転価格ガイドラインは、OECD加盟国の利害を調整し、加盟国の合意により成文化されている。し

かし、いずれも法的な拘束力を欠いている他、各国がこれらに拘束される旨を表明する署名等の手続を欠いており、その意味で国際法上の条約としての効力を持つものではない。その一方で、これらを単なる意見や願望の表明として捉えることは、留保条項が存在することからも不適切と思われる。これらにはいずれも、OECD加盟国による主意性が確保され、OECD加盟国間では中立的であり、文書としての明確性も確保していることから、少なくともOECD加盟国間においてある程度の拘束性を有する法規範性をまったく否定されるものではないと思われる。そのため、国際規範たるソフトローであると認めることも不可能ではないとも考えられる。

## 二 解釈基準としての拘束性

我が国は、OECDモデル条約をベースとして二国間条約を締結している<sup>(39)</sup>。そして、OECDモデル条約が第9条第1項で採用する移転価格課税についての独立企業原則は、我が国が締結するすべての租税条約に規定されており、OECD加盟国が締結する千を超える租税条約により実定的な原則となっている<sup>(40)</sup>。OECDモデル条約コメンタリーは、OECDモデル条約の解釈であり、移転価格ガイドラインはそれを補うものである。特に、移転価格ガイドラインは、加盟国間の相互協議手続における移転価格算定問題の解決に適用されることを意図していると明示されている。ところで、条約の解釈について、ウィーン条約法条約は、「文脈によりかつその趣旨及び目的に照らして与えられる用語の通常の意味に従い誠実に解釈する」とした上で、文脈とともに、条約の解釈又は適用につき当事国間で後にされた合意、条約の適用につき後に生じた慣行であって、条約の解釈についての当事国の合意を確立するものを考慮するとしている<sup>(41)</sup>。さらに、これらによっても意味があいまい又は不明である場合、解釈の補足的な手段、特に条約の準備作業及び条約締結の際の事情に依拠することができるとしている<sup>(42)</sup>。したがって、OECDモデル条約に基づいた条約の締約国間における条約の解釈と適

用をめぐる紛争解決の場では、OECDモデル条約コメンタリーは条約の文脈及び補足的手段として尊重されるべきものである。一方、移転価格ガイドラインは、それを無視して自らの国内法の解釈のみを主張するというスタンスをとったとしても、国際法の法源たる条約ではない以上、国際法上の責任を問われることはない。この意味で法的な拘束力はなく、加盟国に対する「完全な」拘束性はない。しかし、OECD加盟国としてその内容に同意している以上、少なくとも国際的な非難を招くことは避けられず、全く拘束されないということはない。この意味でOECD加盟国の権限のある当局は、移転価格に係る相互協議において、移転価格ガイドラインに「事実上」拘束されているといえる。こうしたことから、OECDモデル条約の解釈基準であるコメンタリー及び移転価格ガイドラインは、完全ではないが不完全な拘束力を、OECDモデル条約に従った条約の締約国に対して有すると解され、移転価格問題に関する相互協議において、権限のある当局の判断を拘束するものである<sup>(43)</sup>ことは否めない。したがって、OECDモデル条約コメンタリーや移転価格ガイドラインに反した相互協議の合意は、条約の解釈に関する紛争処理においては認められず、その当然の帰結としてOECDモデル条約コメンタリーや移転価格ガイドラインに従った相互協議の合意は、国が行う国際的な行為として認められると解される。この点は、相互協議の合意は国家（権限のある当局）が行う行為であり、直接には納税者を拘束するものではないという点からも、肯定されるであろう。合意の国内での履行は、我が国では納税者が合意に基づき、更正の請求や補償調整の修正申告等を行うことにより実施される。納税者は、相互協議の合意に不服があれば自らの意思で合意に従わないことができ、課税が行われた場合には相互協議とは別に国内の救済措置を受けることができるのである。その意味で、納税者は相互協議の合意により、何らの権利も制限されることはない。

もっとも、移転価格ガイドライン等は、条約として国内法上何ら効力

を持つものではないので、納税者はMAP APAの申請に当たり移転価格ガイドライン等を直接の根拠にすることはできず、あくまでも国内法に準拠した移転価格算定方法等の申請をする必要があることに留意する必要がある。こうしたことから、基本的に、解釈基準たるOECDモデル条約コメントリーや移転価格ガイドラインと国内の移転価格税制は一致することが望ましい。例えば、移転価格算定方法がガイドラインで規定している取引単位営業利益法<sup>(44)</sup>や独立企業間幅の使用<sup>(45)</sup>について、国内法上認められないといった齟齬があるとしたら、早急に解消が望まれる。

### (3) MAP APAに係る相互協議の合意の法的位置付けと拘束性

#### イ 合意の国際法上の拘束力

相互協議の合意の実施についてOECDモデル条約では、「成立したすべての合意は、両締約国の国内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。」として、合意の実施に関する条約上の義務を課しており<sup>(46)</sup>、実際、多くの租税条約にこの文言が使われている<sup>(47)</sup>。また、日米租税条約でも、「権限のある当局が合意に達した場合には、両締約国は、その合意に従って、租税を課し及び租税の還付又は控除を行なうものとする。」として、OECDモデル条約と同様に条約上の義務を課している<sup>(48)</sup>。ただし、その一方で、合意の履行に関する条約上の義務を定めていない条約も多数存在する<sup>(49)</sup>。合意の実施が条約上義務付けられている場合、相互協議による合意は、それが合意として成立する限り国際法上国家を拘束する。しかし、このことの裏返しとして、合意の実施を条約上義務付けていない租税条約に基づく相互協議の合意は、国家を拘束しないという早急な結論には、同じ相互協議の合意である以上、無理がある。したがって、合意の実施が条約上規定されているか否かで、合意の拘束性を判断することはできないと考えられる。国際法上の位置付けによりその拘束性は判断されるべきである。

#### ロ 相互協議の合意と条約



条約の規定の施行に当たって締約国間で生ずる紛争に関する、条約の委任に基づく処理手続である相互協議の合意の実体は、国家により締結され、当事国の意思に基づき、相互間での新しい権利義務の設定をはじめ、法的状態の確認・強化・既存の権利能力や法的資格の実施など、国際法上の「法的効果」を設定するための法律行為であり、その国際的合意が国際法の規律を受けることという合意の条約たる要件を満たしている。殊に に関して、MAP A PAの合意は、特定の対象者に対する移転価格算定方法等の合意であり、締約国は合意に拘束されるという法的効果を設定する。この点で、相互協議の合意は、交渉結果を公式に承認しその政治的な重要性を強調するにとどまる共同声明や宣言等と区別されるべきものであり、国際法上の「条約」であると解される。そして、国内の手続で国会の承認手続を経ていないことから、批准をされた「正式の条約」と区別される、いわゆる「簡易な条約」と位置付けることができる。いずれにせよ、国際法上条約である限り、当事国は合意に完全に拘束される。

なお、租税条約の相互協議条項のような条約の解釈に関する紛争解決手続は、他の条約にも見られる<sup>(50)</sup>。共通していることは、条約の解釈や運用に伴い生じる紛争は、第一に当事国同士の協議により解決を図るものとしている点である。

#### 八 相互協議の合意とソフトロー若しくは Non-treaty Agreements

このように、相互協議の合意は、形式上は国際法上条約と位置付けられるが、相互協議は、個別事案に関して反復、継続して大量に行われるという性質のものであり、その国際法上の規範性は、一般的には、条約ほど強いものではないと思われる。そして、合意を行う当事国の意思が、条約としての国際法上の完全な拘束を望まず、それゆえ「条約」としないという当事国の意思に着目した場合、また、実際、条約であるとは当事国が認識していない場合には、相互協議の合意は、ソフトロー若しくは Non-treaty Agreements と位置付けられると考えられる。この場合で

も国家を拘束することには変わらないが、その拘束力は条約よりもゆるく、合意の履行は、誠実の原則により義務付けられるにとどまると考えられる。そして、不履行の場合は、非友好的行為として国際法上の責任よりも、政治的な問題を惹起する可能性が高い。

(4) MAP APAに係る相互協議の合意の国内での履行<sup>(51)</sup>

我が国では、MAP APAに関する相互協議の合意の国内での履行は、現在事前確認通達により図られている。具体的には、納税者が合意された移転価格算定方法等に従っている限り、その結果を独立企業間価格とみなすというものであり、さらに補償調整については、減額の場合は納税者の更正の請求により、増額の場合には修正申告により履行を確保することとしている。しかし、納税者がこれらを行わないのであれば、MAP APAは取り消され、税務当局と納税者の間でAPAが取り消されることになれば、国家間の合意である相互協議の合意は、結果的に履行されないこととなる。したがって、この不履行による国際法上の問題を回避するために、MAP APAの合意に納税者が従わない場合は、MAP APAを取り消し、合意はなかったものとする旨の条項の挿入が望ましい。

### 3 まとめ

(1) MAP APAに係る相互協議の合意の国内法上の位置付け

租税条約に基づく相互協議は、租税条約の解釈及び実施に伴い発生する紛争の解決手続であり、憲法第73条3号にいう国会の承認を必要とする「条約」ではないが、憲法第98条2項により遵守されるべき「条約」であり、租税条約の委任により行われる国際約束たる行政協定である。

(2) MAP APAに係る相互協議の合意と国内法

行政協定たる相互協議の合意は、国内法を修正するような国内的な効力を持たないため、国内法に合致しない合意は、原則として行えない。ただし、租税条約が国内法と異なる定めをなしている場合には、条約は国内法に優先して適用されるため、租税条約に合致した合意は認められると考

えられる。ところで条約上の特殊関連企業条項は自己執行的な規定ではなく締約国が国内的立法措置により移転価格税制を採用することを許容し且つ促す規定であると解され、各国の移転価格税制はこれらの条約の規定を基礎として設けられた措置と考えるべきであるとされていることから、租税条約のうち特殊関連企業条項は、国内法を変更するものではなく、国内法の規定により施行されるものである。このことはつまり、移転価格に係る相互協議では、国内法による移転価格税制に合致した合意以外はできないことを意味する。

(3) MAP A P A に係る相互協議の合意とOECDモデル条約コメントリーや移転価格ガイドライン

OECDモデル条約コメントリーは、OECDモデル条約に沿った条約を解釈する際の基準である。また、移転価格ガイドラインはそれに同意している国の権限のある当局を「事実上」拘束している。したがって、OECDモデル条約に従った条約に基づく相互協議においては、OECDモデル条約コメントリーを解釈基準として用いることが可能であり、OECDモデル条約コメントリーや移転価格ガイドラインに従った相互協議の合意は、国が行う国際的な行為として認められると解される。

(4) MAP A P A に係る相互協議の合意と国際法

相互協議の合意は、形式上は国際法上、署名のみにより成立する「簡易な条約」である。したがって、当事国を完全に拘束する。ただし、もし条約化することを望まないという当事国の意思を重視した場合、相互協議の合意はむしろソフトロー若しくは Non-treaty Agreements とすることができる。この場合、拘束力は条約よりもゆるく、合意の履行は、誠実の原則により義務付けられるにとどまる。このように、拘束力に差は認められるが、いずれにせよ国家は合意に拘束される。

---

(1) OECD移転価格ガイドライン 4.31

(2) OECDモデル条約第25条(相互協議条項)のコメントリー パラ27では、国内法と租税条約の規定の厳格な適用が合意を妨げる場合、納税者に満足を与えるために

---

公平の観点を考慮することが合理的であるとしている。

- (3) 水野忠恒「国際課税の制度と理論」228頁（有斐閣，2000）
- (4) 樋口陽一ほか「注釈 日本国憲法 下巻」1088頁（青林書院，1988）
- (5) 宮澤俊義・芦部信喜「全訂 日本国憲法」562頁（日本評論社，1988）
- (6) しかし、実質的に条約的内容を有するものに対しては国会の承認が必要ではないかという疑問がある。有倉遼吉・時岡弘編「条解 日本国憲法改定版」（三省堂，1989）
- (7) 憲法第7条1号
- (8) 山本草二「国際法」新版 103頁（有斐閣，1994） 宮澤俊義・芦部信喜 前掲808頁
- (9) 昭49・2・20衆議院外務委・大平外務大臣答弁
- (10) なお、この行政取極に関する政府見解に対して学説からは、「その趣旨は正当であるが、 について「条約の範囲内」とある点はさらに明確に、a条約の明示的な委任（授權）に基づく場合、b条約の規定の実施（実施細目）に関する事項を定める場合（明示的に委任していないとしてもその条約の実施細目を定めることが当然に予定されている場合） c 純然たる行政事項に関する場合（純然たる行政事項として外交諸機関が当然に行い得ることが国際法・国際慣行上認められる事項に関する場合）に限定すべきであること」が指摘されている（樋口陽一ほか 前掲1091頁）。
- (11) 宮澤俊義ほか 前掲808頁
- (12) 樋口陽一ほか 前掲1493頁、宮澤俊義・芦部信喜 前掲808頁
- (13) 日本国憲法前文
- (14) 金子宏「租税法 第7版補正版」107頁（弘文堂，2000）
- (15) 金子宏「相互協議（権限のある当局間の協議及び合意）と国内調整措置 - 移転価格税制に即しつつ」所得課税の法と政策 391頁（有斐閣，1996）
- (16) 小手川大助「国際課税をめぐる政策協調 - 移転価格ガイドライン策定に見るOECDの役割」国際課税の理論と実務、金子宏編（有斐閣，1997）
- (17) 山本草二 前掲 590頁
- (18) 1981年8月5日発効（昭和56外告282）
- (19) ウィーン条約法条約第1条1(a)
- (20) 山本草二 前掲590頁
- (21) 山本草二 前掲593頁
- (22) ウィーン条約法条約第26条
- (23) ウィーン条約法条約第27条
- (24) 山本草二 前掲596頁
- (25) 高野雄一「全訂新版 国際法概論 下」11頁から12頁（弘文堂，1986）
- (26) 1974年国連特別総会決議「新国際経済秩序樹立宣言」、同年国連総会決議「国家的経済的権利義務憲章、1975年ヘルシンキ会議最終議定書等
- (27) 位田隆一「ソフトローとは何か - 国際法上の分析概念としての有用性批判 - 」法

- 
- 学論叢117巻第6号4頁(京都大学法学会, 1985) その他ソフトローに関しては、村瀬也「現代国際法における法源論の動揺」立教法学25(立教法学会, 1985)
- (28) Geoffrey Palmer 「New Ways to Make International Environmental Law」 American Journal of International Law 8頁(1992)
- (29) Palmer 前掲 例として、オゾン層の保護に関するヘルシンキ宣言や1989年の環境に関するランカウイ宣言がソフトローの例としてあげられている。
- (30) Prosper Weil 「Towards Relative Normativity in International Law?」 American Journal of International Law 6頁(1983)
- (31) Hartmut Hillgenberg
- (32) 1999 - 2000 European Journal of International Law
- (33) 条約法に関するウィーン条約第31条
- (34) 条約法に関するウィーン条約第32条
- (35) O E C Dモデル条約コメンタリー イントロダクション 3
- (36) 小寺彰「多国籍企業と行動指針」総合研究開発機構編「多国籍企業の法と政策」326頁(三省堂, 1986)
- (37) 移転価格ガイドライン序文16
- (38) 移転価格ガイドライン序文17
- (39) 竹内洋「我が国の租税条約締結ポリシー」水野忠恒編著「国際課税の理論と課題」24頁(税務経理協会1995)
- (40) 氷見野良三「移転価格税制に関するO E C Dガイドラインと米財務省規則の改定について」税経通信94 - 10 165頁
- (41) 条約法に関するウィーン条約第31条
- (42) 条約法に関するウィーン条約第32条
- (43) 別所徹弥「国際規範」としてのO E C D移転価格新ガイドライン - 独立企業間価格算定上の問題を中心として」11頁(税大論叢)でも、条約上の相互協議を拘束する旨が述べられている。
- (44) 移転価格ガイドライン第3章B
- (45) 移転価格ガイドライン第1章C
- (46) O E C Dモデル条約第25条第2項
- (47) 日イスラエル租税条約第25条、日印租税条約第25条、日インドネシア租税条約第25条、日越租税条約第24条、日シンガポール租税条約第25条、日スウェーデン租税条約第24条、日韓租税条約第25条、日中租税条約第25条、日トルコ租税条約第24条、日ノールウェー租税条約第25条、日ハンガリー租税条約第25条、日バングラデシュ租税条約第25条、日仏租税条約第25条、日ブルガリア租税条約第25条、日ポーランド租税条約第25条、日南アフリカ租税条約第24条、日メキシコ租税条約第24条、日ルクセンブルグ租税条約第27条、日ソ租税条約第22条
- (48) 日米租税条約第25条4項、

- 
- (49) 日アイルランド租税条約第27条、日アラブ租税条約第22条、日豪租税条約第19条、日イタリア条約第25条、日オーストリア租税条約第21条、日オランダ租税条約第26条、日加租税条約第23条、日英租税条約第26条、日ザンビア租税条約第25条、日スイス租税条約第25条、日西租税条約第25条、日セイロン租税条約第18条、日タイ租税条約第23条、日デンマーク租税条約第25条、日独租税条約第25条、日ニュージーランド租税条約第15条・16条・17条、日パキスタン租税条約第16条・17条・18条、日比租税条約第25条、日フィンランド租税条約第25条、日ブラジル租税条約第25条、日ベルギー租税条約第25条、日マレーシア租税条約第21条、日ルーマニア租税条約第24条
- (50) ワシントン野生動植物取引規制条約第18条、日米通商航海条約第24条、日中投資保護協定第13条等
- (51) なお、条約の直接適用可能性の問題を直接の検討課題としたものに岩沢雄司「条約の国内適用可能性」(有斐閣, 1985)、条約の国内的効力と国内法との関係を論じたものに小森光夫「条約の国内的効力と国内立法」(山本草二先生古希記念「国家管轄権」541頁(劉草書房, 1998))

## 第2節 紛争の長期的処理と処理の効率化

事前確認制度については、将来における適正価格の算定について法的安定性と予測可能性を確保することができ、大きなメリットがある一方、次のような懸念も指摘されていた。「尤も、事前確認制度が実際にどの程度法的安定性と予測可能性の維持に役立つかは、制度の内容と運用にかかっている。折角申請しても実際問題として納税者の希望するような確認がなかなか得られないという場合はもちろんのこと、手続が煩雑すぎるとか、確認を得るのに時間と費用がかかりすぎるという場合にも、この制度の意義は半減してしまうであろう。また、企業秘密に触れる資料の提出を求められることが多いとすれば、それも納税者にこの制度の利用を躊躇させる原因となりかねない。その意味でこの制度が実際上どの程度役に立つかについては、今後の展開を注意深く見守る必要がある。」<sup>(1)</sup>この懸念は、1993(平成5)年に金子教授が述べられたものであるが、今日、事前確認制度の大きな問題点としてあげられるのが、確認を得るために係る時間とコストの問題である<sup>(2)</sup>。この問題は我が国に限ったものではなく、米国<sup>(3)</sup>や他の国においても同様の指摘がある<sup>(4)</sup>。しかし、相互協議の合意に時間がかかりMAP A P Aが最終的に長期化する原因は、移転価格に係る紛争の本質にある。すなわち、移転価格に係る紛争は、国家領域を基盤とした排他的な管轄権の行使である課税権に関する国家間の紛争であり、相互協議による合意は、国家に優越して適用又は執行される統一権力が実在しない国際社会における国家間の合意による課税権の調整の結果である。したがって、各国の税制、税務行政、国内事情、経済的發展段階、文化等の違いから、相互協議の合意に至るまでにある程度時間がかかることは、決して異常なことではない。しかも、実態を無視した早期解決、効率化の追求は、事案処理のための安易な妥協や相互協議の決裂という方向に流されかねない。そこで、MAP A P Aの長期化が避けられないのであれば、一つの移転価格に係る紛争を処理する際、できるだけ長期の法的安定性と予測可能性を確保することが重要となる。以下は、そのための手続を検討する。

## 1 米国の移転価格に係る長期的紛争処理手続

米国の相互協議手続を定めている歳入手続96 - 13<sup>(5)</sup> 7 .06(他の行政手続又は司法手続との調整)では、促進相互協議(Accelerated Competent Authority Procedure : A C A P)を規定している<sup>(6)</sup>。その内容は、相互協議の申立を行う納税者は、同じ問題が相互協議の申立日以前に終了した後続課税年度においても継続して発生する場合には、権限ある当局に対し当該期間における問題についての解決も要請することができるとするものである。例えば、1996(平成8)年3月期から1998(平成10)年3月期について移転価格課税され相互協議の申立を2000(平成12)年11月に行なったケースで、1999(平成11)年3月期、2000(平成12)年3月期についても取引の状況が変わらず同様な課税が発生すると予想される場合、1999(平成11)年3月期、2000(平成12)年3月期についても相互協議による解決を求めることができるとするものである。米国の権限のある当局は、申立を検討し、後続課税対象期間についても問題を解決すべきか否かを協議するため、所轄の税務署に接触し、税務署がこの手続に同意する場合は、米国の権限のある当局は外国の権限のある当局に対して当該課税期間に係る検討を要請することとなっている。この制度により、一つの相互協議で長期間に渡る過去の課税問題を一気に処理することが可能であり、時効の延長が認められている米国においては非常に効率的な紛争処理が期待できると思われる。さらに、この制度は、M A P A P Aと組み合わせることにより、さらに多くの年分をカバーできる。例えば、上記の例で、同時に2001(平成13)年3月期から2006(平成18)年3月期を対象とするM A P A P Aの申立を行った場合、2000(平成12)年3月期以前までの期でロールバックが可能なものについてはM A P A P Aのロールバックでカバーし、その他の年分はA C A Pを適用すれば、一つの相互協議により1996(平成8)年3月期から2006(平成18)年3月期までの紛争処理も不可能ではない。ただし、現実には、このような処理を図ることができるのは、機能や取引内容等の事実に変化が余りない一部の企業に限られるであろうし、処理する期間が長引けば長引くほど手間や時間への効果は減減する



と思われる。しかし、課税が発生していない期間を不安定な状態におき、課税が発生するごとに相互協議を申請し処理を図るより、効率的であると思われる。

## 2 我が国の対応

### (1) ロールバックに関する問題

事前確認通達ではA P Aの移転価格算定方法等が合理的であれば、A P Aの対象以前の期間にA P Aの移転価格算定方法等を遡及適用できるとするロールバックを規定しており、ロールバックによるA P A対象期間と併せた長期的な紛争処理は可能である。ただし、税務調査が終了していない、いわゆるオープンイヤーの取扱いは、移転価格調査が始まっているかどうかで分けられる。移転価格調査が開始されている年分については、事前確認の申請により調査は中断されず、調査と事前確認は別個に行われる旨が明らかにされている<sup>(7)</sup>。この場合、同じ企業に対して調査と事前確認の審査を同時に行うことは考えられず、課税の時効や事案の中身を斟酌してどちらかを優先させて行うことになるであろう。ところで、M A P A P Aの相互協議においては、申請された移転価格算定方法等が、まず国内法上に照らして適当かどうかを判断する必要がある。したがって、M A P A P Aの第一次的な審査は審査担当部局である各国税局等が行うこととなるが、移転価格調査を受けている企業については場合によっては国内で調査が優先される結果、相互協議の開始が制限されるという問題が生じる。我が国では、審査担当部局と相互協議担当部局は必要に応じて協議を行うこととなっており<sup>(8)</sup>、このような問題が発生したときも、協議によりその方向性が決まるものと思われる。しかし、調査が開始されている以上、課税年分に係る処分権限は、当然のことながら調査部局にあるのである。したがって、調査部局の判断により移転価格調査が事前確認審査に優先し、結果的に相互協議がそのために遅れることになっても、M A P A P Aが全く妨げられることにはならないため、適時性の問題は残るが、課税

権の執行上問題はないと考えられる。米国でもこの点につき、未解決の調査年分についての管轄権はA P Aチームに参加するI R Sの調査官にあり、A P Aの申請により調査は停止しない旨が明示されており<sup>(9)</sup>、同様のことが起こりうると思われる。この場合、米国ではA P Aの申請を考慮する納税者は、調査官を説得して、A P Aとロールバックにより移転価格問題の解決を図るか、調査の終了後にA P Aを申請することとされている<sup>(10)</sup>、この状況は、我が国でも同様であると思われる<sup>(11)</sup>。

## (2) ロールバックできないオープンイヤーの取扱い

我が国では、A C A Pのような手続を規定したものはない。事実等が異なり、ロールバックを適用することができない場合、オープンイヤーについて潜在的な紛争処理を行う手段がない。この結果、例えば、M A P A P Aを申請しているA社について、M A P A P Aのための相互協議とは別に、オープンイヤーに対する課税を待って、課税後に課税に関する相互協議を行うこととなる。したがって、効率化のためには、ロールバックの他にオープンイヤーの相互協議年分への吸い上げを可能とする手続が必要であると考えられる。ただし、オープンイヤーに対する課税部局の課税権を制限することとなるので、部内での十分な調整が必要であることは言うまでもない。

- (1) 金子宏「移転価格税制の法理論的検討 - わが国の制度を素材として - 」樋口陽一・高橋和之編集代表「芦部信喜先生古希祝賀 現代立憲主義の展開下」464頁(有斐閣, 1993)
- (2) 村田守弘「移転価格の紛争解決に提言 - 国際的な調停・救済制度の導入を」国際税務17-4、渡辺淑夫 税経通信53-6(1998)、ラルフ・J・パガーノ「事前確認制度(A P A)に思う」国際税制研究1(1998)、内堀民雄「移転価格税制における相互協議 - 日米の事前確認における問題点」第23回日税研究賞 入選論文集(2000)1頁、宮島大輔「わが国における事前確認制度の運用について」国際税務20-11
- (3) 米国では、A P Aに係るコストは、Trade or Business Expensesに当たるとするLetter Rulingまで出ている。(LR199929038)(July 26, 1999)
- (4) United States General Accounting Office, Report to the Honorable Byron L. Dorgan, U.S. Senate 「Tax Administration IRS's Advance Pricing Agreement

---

Program」August 2000、7頁・羽床正秀 真穂ジョーダン「移転価格に関するグローバル移転価格サーチ アーンストアンドヤング編集 - 1999年度」国際税務20 - 2、Jose Manuel Calderon「Advance Pricing Agreements -A Global Analysis」Kluwer Law International 126頁（1998）

- ( 5 ) Revenue Procedure 96-13 : Procedures For Requesting U.S. Competent Authority Assistance
- ( 6 ) 異議審理局の管轄下にある過年度の移転価格問題は、同時審査手続により権限のある当局の下に移管させることができる。（歳入手続96-53 8）
- ( 7 ) 伊藤誠、中村毅志「移転価格事前確認通達（「独立企業間価格の算定方法等の確認について」）改正の解説」租税研究2000・2
- ( 8 ) 相互協議通達14
- ( 9 ) Rev. Proc. 96-53 Sec. 3.07
- ( 10 ) スティーブン・ラップ、金子智彦「米国A P A手続の改正について」国際税務17-2 9頁
- ( 11 ) 制度上の問題とは別に、米国の例ではあるが、実際的な問題として、調査による追徴額がロールバックを適用すると減額してしまう場合、調査官の抵抗によりロールバックが困難であるとされている。（八田陽子「米国における移転価格問題対応の徹底検証」国際税務16-5 15頁）

### 第3節 通達による運用と法制化の必要性

#### 1 MAP APAの国内における履行

##### (1) MAP APAの拘束力

MAP APAは、権限のある当局間の相互協議の合意により成立し、それぞれが関係する特殊関連企業間取引について、移転価格算定方法及びその具体的な内容等を事前に合意することにより、潜在的な移転価格に係る紛争を処理するものである。具体的には、それぞれの国は、合意された移転価格算定方法等が、それぞれが租税管轄権を有する納税者により遵守されている限り、対象となる期間、取引について移転価格に係る調整を行わないこととし、また、納税者の実績値が合意された移転価格算定方法等と異なる場合は、補償調整を保証する。MAP APAにより、相互協議及び合意の当事者である国家は拘束され、合意を遵守する国際法上の義務が発生する。ただし、一方で、納税者のMAP APAへの拘束については問題がある。通常、APAは納税者の申請により税務当局が審査し、確認するものであるから、確認の結果に納税者が拘束されるのは当然の結果であると考えられる。しかし、MAP APAは相互協議の合意により成り立っており、対納税者との関係では、権限のある当局による国家間の合意としての性格しか持たない。MAP APAに係る相互協議のような個別事案協議の合意の納税者に対する拘束力について、現行の制度の下では否定されている<sup>(1)</sup>。その理由として、次のようなものがあげられるであろう。第一に、相互協議は、原則として納税者が関与できない、国家間の条約の執行を巡る紛争処理手続であり、第三者が判断を下し、証拠原則の適用がある訴訟手続による判決のような納税者に対する効力を相互協議の合意に認めることは困難である。第二に、合意の国内での履行は、実施特例法第7条に規定されているように、納税者の申出によりなされることとなっており、このことは合意が納税者を拘束しないということを前提としていると解される。また、OECDモデル条約第25条(相互協議条項)の

コメンタリーでも、納税者による相互協議の合意の受け入れを合意の実施の条件とすることは自然なことであるとしている<sup>(2)</sup>。したがって、MAP A PAを国内において履行するためには、別途手続が必要となる。

## (2) MAP A PAの国内履行手続としての事前確認制度の通達による執行上の問題

事前確認の国内での手続は、事前確認通達によって規定されている。事前確認通達では、MAP A PAを求める場合、相互協議の申立てを別途行うこととし<sup>(3)</sup>、MAP A PAに係る相互協議の合意があった場合には合意結果に従った申出を税務当局に行くこととしている。そして、税務当局はその申出を確認することにより、MAP A PAを国内で履行することとしている<sup>(4)</sup>。改正前の通達の下における執行では、事前確認は事実上の確認行為であり、その意味するところは、税務当局が確認を与えた企業に対して信義則により拘束されるということであり、企業側にとっては確認された移転価格算定方法等による取引価格の設定等を履行する契約上の義務が生ずることにはならない<sup>(5)</sup>としていた。現行の事前確認通達の下での取扱いは不明であるが、国内の事前確認手続によりMAP A PAの国内での履行が確保されるとするならば、MAP A PAの合意後、納税者は当初申請を相互協議の合意に沿う形で訂正することで、間接的にMAP A PAに拘束される。また、税務当局は、合意に沿った事前確認申請を確認することにより対納税者との関係でMAP A PAに拘束される。現行の事前確認制度は、事前確認通達により執行されているが、相互協議の合意であるMAP A PAを、国内法上効力を有するものとするためには、法律による事前確認制度の執行が望ましいと思われる。

## 2 租税法律主義と事前確認通達による執行上の問題点

### (1) 租税法律主義と通達

我が国は租税法律主義を明文で規定している<sup>(6)</sup>。その内容は、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性原則、手続的保障原則であるとされ

ており<sup>(7)</sup>、その現代的な機能は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることにある<sup>(8)</sup>。課税要件法定主義は、課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手續は法律によって規定しなければならないことを意味する。課税要件明確主義は、法律又はその委任の下に政令や省令において課税要件及び租税の賦課・徴収の手續に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないという原則である。合法性原則は、租税法は強行法であるため、課税要件が充足している限り租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならないことを意味する。手續的保証原則は、租税の賦課徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手續で行われなければならないというものである。

一方、日々の税務行政は、通達により執行されている面が多い。通達は、監督行政庁が組織上の監督権に基づき、所管の下級行政機関に対し法律の解釈や裁量判断の具体的指針等を示して、行政上の扱いの統一を期すために発する行政組織内部での命令である<sup>(9)</sup>。したがって、通達は本来行政組織内部にのみ効力を持ち、国民に対しては拘束力を持つ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されない。この意味で、租税法における法源ではないが、現実には租税法の解釈、適用に関する大部分の問題は通達に即して解決され、法令と同様の機能を果たしていることは否めない。しかし、法令ではない以上、その内容には限界があり、法令が要求している以上の義務を通達によって納税者に課すことがあってはならないのと同時に、法令上の根拠なしに通達限りで納税義務を免除したり軽減したりすることも許されない。

## (2) 事前確認通達による運用の問題点

我が国の事前確認制度は、税務通達により運用されている。事前確認制度は、「不確定概念ではないにしても、きわめて不明確な概念」<sup>(10)</sup>である独立企業間価格について、税務当局が確認することにより移転価格税制の法的安定性と予測可能性の付与を図ろうとするものである。したがって、

この機能を重視する限りにおいては、租税法律主義の趣旨に沿った制度であるといえる。しかし、問題は、租税法律主義の中の合法性の原則との関係において生じる。すなわち、租税行政庁には課税要件が充足している限り租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない。したがって、法律の定めによらず通達により課税標準等の課税要件を変更するような事前確認を執行することには限界がある。この点につき、我が国の事前確認は事実上の確認行為であり、その意味するところは、税務当局が確認を与えた企業に対して信義則により拘束されるということであり、企業側にとっては確認された移転価格算定方法等による取引価格の設定等を履行する契約上の義務が生ずることにはならない<sup>(11)</sup>として通達による執行を説明してきた。しかし、その効果は、納税者の実績値による課税標準を変更するものであり、特に実績値が事前確認の内容に適合しない場合になされる補償調整が行われる場合に顕著に表れる。もっとも、事前確認は課税要件事実に関する確認であり、課税要件そのものを何ら変更するものではないので、合法性の原則には反しないとすることもできるが、完全に合法性の問題を回避することはできないという指摘も予想される。裁判例<sup>(12)</sup>においては、課税要件を緩和する緩和通達は、それが一般的に受容され、その取り扱いに正当な目的と合理性があり、納税者に平等に適用されていれば、租税法律主義の枠内にあり適法とする見解が多いとされている<sup>(13)</sup>。

### 3 まとめ

以下の理由で、事前確認制度の法制化が望まれる。

- (1) 租税条約の我が国以外の締約国が移転価格課税を行った場合で、その課税に関する権限のある当局間の合意は、納税者の更正の請求により国内法上履行される。この手続は実施特例法で規定されている<sup>(14)</sup>。ここに規定される合意には、MAP A P Aの合意は入らないため、MAP A P Aに係る合意を国内法上履行する法令がない。

- (2) 事前確認は、租税法律主義（合法性原則）違反との疑義が生じるおそれが完全には払拭できないので、その批判を回避するためにも法令による制度化が望ましい。

- 
- (1) 金子宏「相互協議（権限のある当局間の協議及び合意）と国内調整措置 - 移転価格税制に即しつつ」所得課税の法と政策 403頁（有斐閣,1996）
- (2) OECDモデル条約第25条コメントリー パラ31
- (3) 事前確認通達13(1)
- (4) 事前確認通達15(1)
- (5) 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」222頁（税研,1996）
- (6) 憲法第84条
- (7) 金子宏「租税法第7版補正版」78頁（弘文堂,2000）
- (8) 金子宏 前掲（注7）77頁
- (9) 原田尚彦「行政法要論 前提第4版増補版」38頁（学陽書房,2000）
- (10) 金子宏「移転価格税制の法理論的検討 - わが国の制度を素材として - 」樋口陽一・高橋和之編集代表「芦部信喜先生古希祝賀 現代立憲主義の展開下」442頁（有斐閣,1993）
- (11) 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」222頁（税研,1996）
- (12) 大阪地裁昭和44年5月24日判決（税資56号703頁）（品川芳宣「アグリーメント（事前協議）の法理と行政対応」税理39-11 46頁）
- (13) 品川芳宣 前掲43頁
- (14) 実施特例法第7条



## 第4節 情報公開と守秘

### 1 資料情報の取扱い

#### (1) 事前確認と情報提供

事前確認手続は、納税者の申請により、納税者と税務当局が協力的なプロセスを通じて最も合理的な移転価格算定方法等を確認するものである。したがって、申請者は、移転価格算定方法等の検討に必要な資料の提出を積極的に行うことが期待される。しかし、納税者からの積極的な資料提出は、提出された資料の守秘と、課税等の他の租税手続への流用の禁止により担保されなければならない。

#### (2) 事前確認に関する情報と情報公開法

##### イ 米国の開示問題

一般に、事前確認のために提出された資料は、申告情報と同等の取扱いにより、守秘され<sup>(1)</sup>、また、租税条約の情報交換規定<sup>(2)</sup>に基づく守秘義務が権限のある当局にかけられることによって守秘されることになっている。それでもなお、事前確認に係る情報の守秘性が問題化したのは、1996(平成8)年2月に米国の出版社がIRSに対して情報公開法と「文書化された決定事項」の開示を規定している内国歳入法6110条に基づき開示請求を行った、いわゆるBNA訴訟においてであった<sup>(3)</sup>。この請求に対し、1999(平成11)年1月にIRSが6110条によるAPAの内容の開示を決定したことから、APAを利用する企業や権限のある当局に、APAの開示の是非及び開示方法をめぐり重大な懸念が提起された<sup>(4)</sup>。結局、この問題は、6110条と申告情報を定義した内国歳入法6103条を改正することにより、APAに関する情報は開示を阻止された<sup>(5)(6)</sup>。

##### ロ 我が国の情報公開法の概要

我が国で同様の問題が起こるとすれば、情報公開法(行政機関の保有する情報に関する法律)に基づく開示請求によるものであろう。我が国の情報公開制度は、国民主権の原理にのっとり、国民の財産である行政

情報を公開することによって行政運営の透明性を高めるとともに、行政機関が行政運営について説明責任を果たし、国民の「知る権利」を実現し、国民的的確な理解と批判の下に公正で民主的な行政の推進を図ることを目的としている<sup>(7)</sup>。同法は、国民の「知る権利」については規定しておらず、憲法前文で「国政は、国民の厳粛な信託による」と規定し採用している英米法の信託理論に基づき、行政側の説明責任を重視しており、行政機関は保有する行政文書を不開示事由に当たらない限り開示しなければならない<sup>(8)</sup>。開示が原則である。公開の対象となる文書<sup>(9)</sup>も、職員の個人的なメモは除かれるものの、その範囲は広く、磁気テープ等も含め公務に用いられるすべての文書が対象とされている<sup>(10)</sup>。また、請求権者についても、国際化を考慮し、日本国民や日本の居住者に限定していない。また、行政機関の長がした開示ないし不開示の決定に不服があるものは、決定の取消を求めて不服申立てや訴訟を提起することができることとなっている<sup>(11)</sup>。

## 八 情報公開法と事前確認に関する文書

税務当局が保有する事前確認に関する情報は、法人等事業情報及び国の安全等に関する情報として不開示情報に該当すると考えられる。すなわち、不開示とされる法人等事業情報とは、法人に関する情報その他事業にかかわる情報で、公表すると事業者の正当な利益を害する恐れのあるもの、及び公表しないという条件で任意に提出された情報で条件を付することが合理的であるとされるものである。ただし、人の生命、健康、財産等の保護のため開示が必要とされる場合はその限りではない<sup>(12)</sup>。また、国の安全等に関する情報とは、防衛、外交など国際関係に関する情報で、公にすると国の安全を害し、あるいは国際的信頼、外交交渉に不利益をもたらす恐れがあると行政機関の長が認めるもので、そう判断することにつき相当の理由があると認められる情報であり<sup>(13)</sup>、国の安全等に関する情報については、行政機関の長に一定範囲の便宜裁量を認め、その判断が合理的であれば不開示情報と認めるとしている。さらに、文

書の存否を明らかにするだけで、不開示情報として保護されている利益を害する結果となるような存否情報について開示が請求された場合、行政機関の長はその存否を明らかにしないで開示請求を拒否できる。したがって、事前確認に関する情報の開示請求については、その申請や確認の事実、事案の存在さえも秘密にすることができる。

## 二 事前確認に関する情報が開示される可能性

このように、事前確認に関する情報は、原則として不開示文書として開示されることはない。それでもなお、情報公開法上、開示される可能性があると考えられるのは、以下の場合である。

### (イ) 裁量的開示

行政機関の長には、不開示情報が記録された文書であっても、その開示を公益上特に必要と認めるときには、その裁量で当該文書を開示することができる裁量的開示が認められている<sup>(14)</sup>。しかし、この規定は公共の安全など重大な公益保護のためにする一種の緊急避難的例外措置であり、その実地は行政側の高度の政治判断に委ねられる<sup>(15)</sup>ので、これによる事前確認情報の開示は、ほとんどないと思われる。

### (ロ) 不開示決定に対する取消争訟

行政機関に長、すなわち国税庁長官の不開示決定や存否情報を明らかにしない開示拒否決定は行政処分たる性質を持ち、これらの決定に不服のあるものは、行政不服申立てないし取消訴訟によってその取消しを求めることとなる。情報公開法では、不服申立てが不適法として却下される場合、及び係争の決定が取り消される場合以外は、行政機関の長は内閣府に置かれる情報公開審査会に諮問し、その答申を得た上で採決ないし決定を行うものとされている<sup>(16)</sup>。また、不服申立てをしないで、直接訴訟を提起することも認められている<sup>(17)</sup>。ここでの争点は、法人等事業情報に関して、公表により事業者の正当な利益が害されるかどうか、情報提供の際に非開示とする条件を付したことの合理性、国の安全等に関する情報に関しては、国税庁長官の判断に相当の理由があるかどうかである。では、情

報自体の性質が争点となるのに対し、<sup>1)</sup> は、国税庁長官の判断の合理性と相当性が争点になる点に相違がある。いずれにせよ、申告情報と同等に位置付けられる事前確認に係る情報を開示することは困難であると思われ、我が国では事前確認の情報の守秘は保たれる。

## 2 公示による開示問題

課税権の調整がなされたMAP APAは、交渉というプロセスを通じて行われていることから、対象者や確認の中身を始め、本来存在そのものも明らかにすべきものではない。明らかにすることによって、協議の中身を無視して結果について感情的な批判が出やすくなり、今後の公平で独立した相互協議の執行に影響するからである。ところで、法人税法第152条では、税務署長は確定申告書又は当該申告書に係る修正申告書に記載された各事業年度の所得の金額が2千万円（当該事業年度が6月を超える場合には4千万円）を超える法人についてその法人の名称等を公示することとなっている。事前確認に補償調整が規定され、その規定に基づき補償調整を修正申告で行った場合、大規模法人の場合、公示の対象となる。修正申告の公示は、税務調査による申告漏れと関連付けられ、世論の関心を集める結果、イメージの低下を恐れる企業の中にはMAP APAについて言及する場合も想定される。したがって、相互協議の合意による修正申告は、公示の対象から除外する旨の改正が必要であると考えられる。

- 
- (1) 我が国の場合は、法人税法163条等による守秘義務
  - (2) 例えば日米租税条約第26条第1項
  - (3) 訴訟の内容については「Amicus Brief in BNA v. IRS(<http://www.tei.org/BNA.html>)」に詳しく解説されている。
  - (4) 青山慶二、宮地秀門、大野雅人「国際課税における今後の課題」ファイナンス1999.5 69頁
  - (5) この改正に当たり、IRSはAPAの件数や業種、取引、合意された移転価格算定方法等について毎年報告書を発表することが義務付けられ、最初の報告書が2000

---

年4月に Announcement 2000-35として発表されている。

- (6) APAに関するすべての情報が非公開とされたことに関しては、実務家からも批判が出ている。例えば、Martin A. Sullivan「How To Decode APAs and Still Keep Secret」(<http://www.tax.org/sunshine/Sullivan.htm>)
- (7) 行政機関の保有する情報に関する法律第1条
- (8) 行政機関の保有する情報に関する法律第5条
- (9) 行政機関の保有する情報に関する法律第2条
- (10) 原田尚彦「行政法要論 全訂第4版増補版」269頁(学陽書房, 2000)
- (11) 行政機関の保有する情報に関する法律第18条以下
- (12) 行政機関の保有する情報に関する法律第5条第2項
- (13) 行政機関の保有する情報に関する法律第5条第3項
- (14) 行政機関の保有する情報に関する法律第7条
- (15) 原田尚彦 前掲241頁
- (16) 行政機関の保有する情報に関する法律第18条
- (17) 行政機関の保有する情報に関する法律第36条

## おわりに - 若干の提言

独立企業間価格を巡る移転価格に係る紛争は、国内での税務当局と納税者との間での紛争、そして国家間での課税権の調整を巡る紛争の二つの局面を持つ。事前確認制度は、そもそもこの紛争を事前に回避するものであるが、その実態は潜在的な紛争の処理に他ならない。本稿では、事前確認制度、特にMAPAPAについて、移転価格に係る紛争処理方法の一つとしての側面から、その形態や意義、論点について述べてきた。各国の移転価格税制の執行は拡大する傾向は見出せるものの、縮小の兆候はない。仲裁制度の将来性が不透明な現状で、移転価格問題を解決、回避する有効な手段が他にないことから、事前確認制度の今後の運用に対する企業の注目度は大きく、また移転価格税制の執行上も大きな比重を占めるものと思われる。そこで、今後の事前確認制度の円滑な運用と発展に資するために、本文中の記述に加え、以下、若干の提言を行い、本稿の結びとすることとする。

### 1 提言

#### (1) 相互協議の執行方針の公表

事前確認は、基本的にMAPAPAでなければ、その目的を完全には達することはできない。MAPAPAのための相互協議は、機能的には国内救済手続に類似するが、その実態は、特に移転価格に係る問題に関する相互協議に関するものは、むしろ、国家間の課税権の調整を目的とした外交交渉に類似するものであり、納税者の参画は認められていない。また、相互協議による紛争処理に係る合意の範囲については、明文による規定がなく、相互協議の内容も原則として公開されていない。しかし、相互協議の合意が我が国を拘束する国際約束であり、国会承認条約以外の行政協定が民主的統制を図られている以上<sup>(1)</sup>、行政活動への透明性が求められる今日、少なくとも相互協議の際の執行方針を明らかにする必要があると考え

る。その際、「条約の精神に沿う。」といった文言では、二重課税の解消のために権限のある当局には白紙委任に近い権限が与えられているとの誤解を生じかねず、十分ではないと思われる。そこで、我が国ではOECDモデル条約をベースとして二国間租税条約を締結し、可能な限りOECDモデル条約に合わせることが我が国の基本ポリシーとしていることもあり<sup>(2)</sup>、OECDモデル条約に沿った租税条約に基づく相互協議では、OECDモデル条約コメンタリーや移転価格ガイドライン、若しくはOECD MAP A PA等、我が国が同意したOECDの指針に沿った合意を図っている旨を執行通達等で表明することが適当であると思われる。これにより、相互協議に係る行政活動について国民に対する一定の説明義務を果たすこともでき、また、国家間の課税権の調整の結果である相互協議の合意を国内で履行する際、租税法律主義の現代的な機能である法的安定性と予測可能性は、合意の手続に関して一定の保証がなされると思われる。

## (2) 長期的な紛争処理手続の整備

一つの企業に関する相互協議でできるだけ多くの事業年度をカバーすることにより効率化を図るといった観点から、ロールバックができない事業年度についてもMAP A PAの相互協議でカバーできるような手続を整備する必要があると考えられる。ただし、その場合、課税部局が有する調査による課税権限を不適切に制限しないように、オープンイヤーを相互協議の対象として取り込むか否かの判断は、課税部局と相互協議担当部局が協議し、企業の意向も踏まえて、判断することとする必要がある。場合によっては、課税部局の担当者、事前確認の審査担当者、相互協議担当者が、三者協議を行い、連携を密にすることも必要である。

## (3) 立法化による解決

### イ 事前確認に係る合意の国内履行手続

租税条約の我が国以外の締約国が移転価格課税を行った場合で、その課税に関する権限のある当局間の合意の国内での履行手続は、実施特別法で規定されている<sup>(3)</sup>。しかし、MAP A PAの合意に関する国内履行

手続は、国内法上規定されておらず、その履行を法的に義務づける規定が必要である。

#### □ 事前確認制度の法制化

補償調整を伴う事前確認と、租税法律主義、特に合法性の原則との関係を整理するために、事前確認制度を法律により運用することが望ましい。ただし、事前確認制度に見られるような、実際の申告が行われる前に、納税者からの求めに応じて特定の問題に関する判断を税務当局が行うという制度は、外国からの新規業者の日本の市場への参入を背景として、事後の争訟を避けたいという納税者の意識の向上とともに、今後は移転価格の問題以外の分野でもその必要性を増すものと考えられる。そこで、この法制面での整備は、現在個別の照会に対する回答として行っているものの整備（例えばアドバンスルーリング制度の創設<sup>(4)</sup>）と併せて考慮されるべきかもしれない。

## 2 その他

本稿では、事前確認制度について、移転価格に係る紛争処理としての機能に着目して述べてきたが、このことは、事前確認制度の納税者に対する行政サービスであるという側面を全く否定するものではない。この面を強調すれば、事前確認に係る手数料の設定も考慮されるべき問題であると思われる。

本稿は私見による記述が多く、特に国際法の視点からの相互協議の意義については、今後の更なる研究が期待されることをおことわりする。

- 
- (1) 柳井俊二「条約締結の実際的要請と民主的統制」国際法外交雑誌78-4（国際法学会, 1979）
  - (2) 竹内洋「我が国の租税条約締結ポリシー」（水野忠恒編著「国際課税の理論と課題」）24頁（税務経理協会, 1995）
  - (3) 実施特例法第7条
  - (4) 米国のアドバンスルーリングの内容と我が国への導入の必要性については、碓井光明「アドバンス・ルーリングに学ぶ～その考え方と活用」税理27-9に、また、移転価格以外の事前確認制度の導入に関しては、菅納敏恭「事前確認制度の整備・充



---

実」税理44-2に詳しく記載されている。