

事前確認の状況

A P A レポ ー ト 2 0 0 5

平成17年9月

国 税 庁

目 次

1	はじめに	1
2	事前確認 (Advance Pricing Arrangement :APA) とは	2
3	日本及び世界の APA の経緯	3
4	MAP/APA をめぐる最近の状況	4
	(1) 連結法人に係る移転価格事務運営要領の制定及び相互協議事務運営指針の改正	
	(2) 地域的な広がり - 日中間で初の二国間 APA の合意	
	(3) 環太平洋税務長官会議(PATA)における取組	
	(4) OECD での議論	
5	APA の執行体制	5
	(1) 税務署所管法人	
	(2) 調査課所管法人	
6	我が国の APA の概要	6
	(1) APA の定義	
	(2) APA と相互協議との関係	
	(3) APA と移転価格調査との関係	
	(4) 申出・審査手続	
	(5) 申出内容の審査	
	(6) APA の効果	
	(7) 遵守状況の検討	
	(8) 補償調整	
	(9) APA の改定・取消し・更新	
	(10) 遡及適用 (ロールバック)	
	(11) 連結法人に係る手続き	
7	APA 手続の流れ	10
	(1) 申出	
	(2) 審査	
	(3) 相互協議及び合意	
	(4) 年次報告書の審査等	
	【チャート図】二国間 APA 事務の流れ	

8	APA を申し出る納税者へのお願い	13
9	APA の状況	13
	(1) 年度別発生件数の推移	
	(2) 年度別処理件数の推移	
	(3) 年度別繰越件数の推移	
	(4) 過去3年間のMAP/APAの分析	
	・ MAP/APA 処理事案の業種別内訳	
	・ MAP/APA 処理事案の対象取引別内訳	
	・ MAP/APA 処理事案の移転価格算定方法別内訳	
	・ MAP/APA 処理事案の地域別内訳	
	(5) MAP/APA の事案処理期間について	
10	相互協議の状況	16
11	相互協議室・APAチームの体制	17
	(1) 相互協議体制の推移	
	(2) APA チーム体制	

1 はじめに

我が国では1986年に移転価格税制が導入され、翌87年にこの税制の執行が始まりましたが、この際、世界に先駆けて事前確認制度（Advance Pricing Arrangement :APA）が導入されました。この事前確認制度は、税務署長又は国税局長が、法人が採用する最も合理的と認められる独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容等について確認を行うことをいいます。国税庁は、移転価格税制の円滑な執行、移転価格課税に関連する企業の事務負担の軽減、及び企業経営の予測可能性確保のため、二国間事前確認（Bilateral APA: BAPA）を積極的に推進しており、国際化の進展、事前確認制度の納税者への浸透などもあいまって、企業の利用件数も増加しています。

現在、相互協議の過半の事案が事前確認事案であることに見られるように、移転価格課税において、双方の国が課税を応酬し相互協議において解決する時代から、事前確認制度によって移転価格に関する二重課税のリスクを未然に回避する方向に移行しつつあるともいえます。OECD ガイドラインにも述べられているように、事前確認制度は、移転価格問題を解決するための不服審査、裁判及び相互協議のメカニズムを補完するものとして、最も有用なものであると考えられますが¹、この有用性は広く納税者に浸透しており、最近は2次、3次の更新 APA 事案も増加しつつあるところです。また、これまで APA の経験のなかった地域との事案が発生してきており、地域的な拡がりも見られるところです。

本レポートは、事前確認制度の概要及び平成16事務年度(2004年7月1日から2005年6月30日)の二国間(あるいは多国間)事前確認及び相互協議の事績をまとめたものです。APA には、一国のみの APA(「ユニ APA」といいます。)もありますが、本レポートでは、我が国で事案の多数を占める二国間(あるいは多国間)APA に焦点を当てています。この報告書が、我が国で行われている事前確認制度について納税者の理解を助け、事前確認制度のさらなる推進に役立つことを期待します。

¹ 1995年 OECD ガイドライン パラ 4.124

2 事前確認（Advance Pricing Arrangement : APA）とは

APA とは、納税者が税務当局に申し出た独立企業間価格の算定方法等について、税務当局がその合理性を検証し確認を与えた場合には、納税者がその内容に基づき申告を行っている限り、移転価格課税は行わないという制度です。

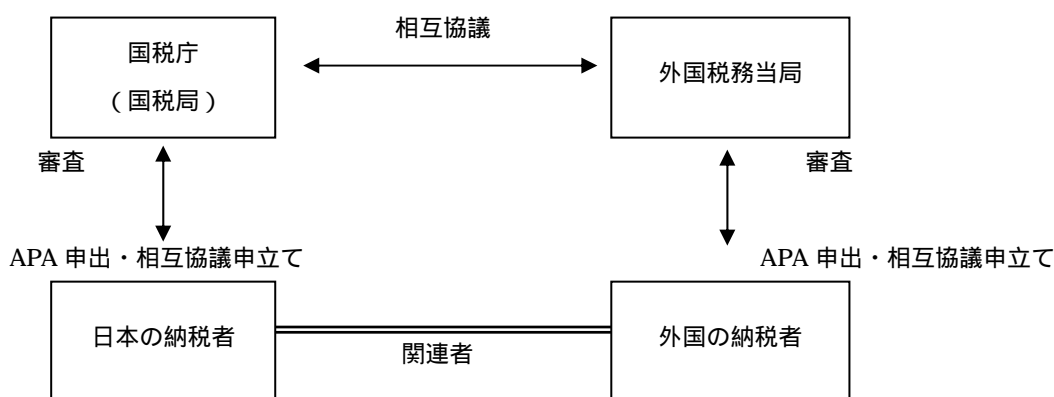
APA の目的は、独立企業間価格の算定に関して課税庁と納税者との間で事前に確認することにより、移転価格課税に関する納税者の予測可能性を確保し、移転価格税制の適正・円滑な執行を図ることです。納税者が税務当局より移転価格調査を受けた場合、課税額は高額に及ぶことが多く、またその調査及び二重課税解決のための相互協議に通常長期間を要することから、納税者の移転価格課税リスクは一般に大きなものであると言われています。国外関連取引を有する納税者は、APA を利用することにより、こうした移転価格課税リスクを事前に回避することができます。

APA には、ユニ APA、二国間 APA 及び多国間 APA があります（「二国間 APA 及び多国間 APA」を以下「MAP(Mutual Agreement Procedures:相互協議手続)/APA」といいます。）。

ユニ APA は、日本国内において納税者が税務当局に独立企業間価格の算定方法等について確認を求めるものです。この場合は関連取引を有する外国の納税者が外国税務当局に課税されるリスクを回避できません。

MAP/APA は、独立企業間価格の算定方法等について、当該取引の当事者を所轄する税務当局間で相互協議を行い、移転価格課税についての予測可能性を確保すると同時に二重課税のリスクを回避することを目的とします。MAP/APA では納税者に双方（又は多国間）の税務当局から法的安定性を得ることができるため、日本を含む多くの国で MAP/APA を推奨しています。

《MAP/APA のイメージ》



3 日本及び世界の APA の経緯

APA は、1987 年、我が国により世界で最初に導入されました²。これは我が国で移転価格税制を導入する際に、あらかじめ法人が採用する最も合理的と認められる独立企業間価格の算定方法等を確認することにより、移転価格税制の適正・円滑な執行を図ることをねらいとしたものです³。

その後、米国国税庁（IRS）も 1991 年に米国内国歳入手続 91 - 22 により正式に APA（米国では Advance Pricing Agreement）を導入し、さらに、カナダ（1994 年）、ニュージーランド（1994 年）、オーストラリア（1995 年）、メキシコ（1995 年）等 APA を導入する国が続き、また、1995 年 OECD 移転価格レポートにおいて APA が取り上げられたことに伴い、その後、韓国（1996 年）、ブラジル（1997 年）、中国（1998 年）、イギリス（1999 年）、フランス（1999 年）、オランダ（1999 年）、ドイツ（2000 年）が同制度を導入する等、APA は世界的な関心を向けられるに至っています⁴。

こうした世界的な関心の高まりを背景に、APA の申出件数は増加し、1994 年頃から日本においても MAP/APA の申出件数が増加しました。MAP/APA 申出件数の増加に伴い、1999 年には 1987 年の通達を改正し、MAP/APA を推奨する「独立企業間価格の算定方法等の確認について（事務運営指針）」を発遣しました。この内容はその後 2001 年 6 月 1 日付「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」⁵（以下「移転価格事務運営指針」といいます。）に継承され、現在に至っています。

また、MAP/APA に不可欠な相互協議手続についても、2001 年 6 月 25 日付「相互協議の手続について（事務運営指針）」（以下「相互協議事務運営指針」といいます。）において、明確化されました⁶。

なお、現行の移転価格事務運営指針及び相互協議事務運営指針は、国税庁のホームページ（www.nta.go.jp）上でも入手可能です。

² 「独立企業間価格の算定について」昭和 62 年 4 月 24 日付査調 5-1 ほか 2 課共同

³ 同上

⁴ 経済協力開発機構（OECD）はさらに、1999 年 OECD/APA ガイドラインを発表し、MAP/APA の推進を明言しています。

⁵ 「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」平成 13 年 6 月 1 日付査調 7 1 ほか

⁶ 「相互協議の手続について（事務運営指針）」平成 13 年 6 月 25 日付官協 1 - 39 ほか
当事務運営指針では APA に係る相互協議手続について規定しています。

4 MAP / APA を巡る最近の状況

近年、MAP 及び APA に対する国際的な関心が高まっていますが、近年の主要なトピックとして、以下の点が挙げられます。

(1) 連結法人に係る移転価格事務運営要領の制定及び相互協議事務運営指針の改正

移転価格事務運営指針は、独立企業間価格の算定についての留意点のみならず、事前確認制度に関する手続規定も含んでいますが、連結法人に係る移転価格調査等に関する事務運営、連結法人に係る事前確認手続き等について、これまで明らかにされていなかったことから、2005 年 4 月に「連結法人に係る移転価格事務運営要領」⁷（以下、「連結移転価格事務運営指針」といいます。）が定められ、この手続きが明らかになりました。連結納税制度は、親会社とその子会社を 1 つの計算単位として、申告、納税及びその他の租税に関する手続きをその親会社が主体となって行う制度であることを踏まえ、連結子法人の事前確認手続きについては、連結親法人が行うこととされました。

また、相互協議事務運営指針についても、連結親法人が相互協議申立の主体となる等の整備が図られました⁸。

(2) 地域的な拡がり - 日中間で初の二国間 APA の合意 -

MAP/APA について、これまでは PATA 加盟国（米、豪、加）の事案が大半を占めていましたが、昨今は、アジア諸国などこれまで APA の経験のなかった国との MAP/APA 事案も発生してきています。2005 年 4 月には、日中間で初の二国間 APA が合意に至りました。中国にとっては、初めての二国間 APA の事例です。

これまで、このような地域においては、相手国が APA を積極的に締結する方針ではなかったため、MAP/APA の経験はありませんでしたが、相手国の対応も変わりつつあり、今後、こうした地域でも APA が増加することが予想されます。

(3) 環太平洋税務長官会議（PATA）における取組

PATA は、租税条約の情報交換規定を根拠として、日本、豪州、カナダ及び米国の 4 カ国の税務執行当局が、税務執行上の共通の諸問題について意見交換を行なうものです。

PATA では、これまでも相互協議手続（MAP）及び二国間事前確認手続（BAPA）についての執行のための共通の努力目標を作成していましたが、近年の MAP 及び BAPA 利用の大幅な増加と、それに伴う納税者からの国際的なガイダンスへの要望を受けて、2004 年 6 月、両ガイダンスの改訂版を公表しました。両ガイダンスは、PATA 加盟国間における MAP 及び BAPA の執行に係る努力目標であり、各国を拘束するものではありません。

両ガイダンスの主要なポイントの一つは、MAP 及び BAPA に関する目標処理期限を具体的に 2 年と設定したことです。しかし、納税者の協力が得られない場合等、一定の場合には、目標期限内に処理が行えないこともありうるとしてしています。

また、納税者の位置付けについて、MAP 及び BAPA の交渉は政府間協議ですが、事実関係の説明を行なう場合には、納税者も部分的に参加することが可能であることを明記しています。

MAP ガイダンスは、移転価格課税事案にかかわらず、広く相互協議を対象としており、また、

⁷ 平成 17 年 4 月 28 日付査調 7-4 ほか

⁸ 「相互協議の手続について」の一部改正について」平成 17 年 6 月 8 日付官協 1-18 ほか

BAPA ガイダンスでは、APA については、一カ国の税務当局との間だけで結ぶよりも、二国間の方が望ましいとの共通認識の下、PATA 加盟国が一致して BAPA に取り組むことを宣言しています。

なお、両ガイダンスは、国税庁ホームページに掲載されています。

(4) OECD での議論

OECD 租税委員会では国際的な税に関する紛争の解決のため、相互協議の執行や制度に関する問題、また補完的紛争解決手段に係る問題に関して議論が行われています。2004 年 7 月にはこれまでの議論を踏まえ、これらの問題についての改善の方向性等について記述した報告案がパブリックコメントを求め、公表されています。

5 APA の執行体制

我が国の場合、法人の規模により APA の担当・所掌が異なっており、原則として税務署所管法人は法人課税課が、調査課所管法人は調査課が事前確認申出書の審査を担当します。しかし、税務署所管法人に関しては、実際には、所定の手続により、当該法人を調査課所管にした上で事前確認審査を行う場合が多くなっています。また、いずれの法人についても相互協議は国税庁相互協議室が行っています。

(1) 税務署所管法人

税務署所管法人は、事前確認申出書及び相互協議申立書を所轄税務署の法人課税部門に提出します。APA についての事前相談（後述）及び事前確認申出書の審査は、国税局法人課税課⁹で行われますが、必要に応じ国税庁課税部法人課税課も加わることがあります。

(2) 調査課所管法人

調査課所管法人は、事前確認申出書を所轄国税局に、相互協議申立書を所轄税務署に提出します。調査課所管法人の APA についての事前相談（後述）及び事前確認申出書の審査は、国税局調査課¹⁰で行われますが、必要に応じ国税庁調査査察部調査課も加わることがあります¹¹。

⁹ 国税局課税第二部（金沢、高松、及び熊本国税局においては課税部）法人課税課及び沖縄国税事務所法人課税課をいいます。

¹⁰ 東京国税局調査第一部国際情報第二課、大阪国税局調査第一部国際情報課、名古屋国税局調査部国際調査課、関東信越国税局調査査察部国際調査課、札幌、仙台、金沢、広島、高松、福岡及び熊本国税局調査査察部調査管理課並びに沖縄国税事務所調査課をいいます。

¹¹ なお、国税局法人課税課（署所管法人担当）又は調査課（調査課所管法人担当）を以下「局担当課」、国税庁課税部法人課税課（署所管法人担当）又は調査査察部調査課（調査課所管法人担当）を以下「庁担当課」といいます。

6 我が国の APA の概要

現在、我が国の APA に関する手続は、前述のとおり移転価格事務運営指針及び相互協議事務運営指針において規定されています。

その概要は、以下のとおりです。

(1) APA の定義

税務署長又は国税局長が、法人が採用する最も合理的と認められる独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容等について確認を行うことをいいます。

(2) APA と相互協議との関係

二重課税の排除

国外関連者の所在する税務当局との間で租税条約に基づく相互協議を行い、APA の内容について二国間（多国間）で合意することにより、納税者の二重課税リスクを事前に排除します。

APA 申出の際における相互協議申立ての勧奨¹²

二重課税を排除し、予測可能性を確保する観点から、APA の申出を希望する法人に対し、相互協議の申立てを併せて行うよう勧奨します。

審査部局と相互協議部局との連携¹³

審査部局（局担当課）と相互協議部局（庁相互協議室）が連携し、事前相談の段階から相互協議の終結まで緊密な意見交換を行い、APA 事案の早期処理に努めます。

(3) APA と移転価格調査との関係

将来年度に係る確認

APA は、過去の財務データ等を基に独立企業間価格の算定方法の妥当性、適正な利益率等を検討し、将来に向けて確認を与えるものであり、過去の年度を対象とする移転価格調査とは異なります。

レンジの使用

移転価格調査の場合、独立企業間価格は特定の水準（ポイント）で算定しますが、APA は所得移転がないと判断できる範囲（レンジ）で確認するケースが多くなっています。

比較対象取引

APA は納税者自らが算定方法として申し出た手法を確認する制度であるため、比較対象取引の選定に当たっては納税者が入手可能な情報（公開データ、内部データ等）のみに基づいて行われます。

APA の申出と調査との関係¹⁴

- ・ 調査着手後に APA の申出があっても、調査は中断されません。
- ・ 制度の信頼性を確保するため、審査の過程で納税者から入手した資料は、事実に関するもの（財務諸表、資本関係図、事業概況書等）を除き、調査では使用しません。

¹² 移転価格事務運営指針 5 - 11、連結移転価格事務運営指針 5-11

¹³ 同 5 - 12

¹⁴ 同 2 - 14

(4) 申出・審査手続

申出書の提出期限¹⁵

APAを受けようとする最初の事業年度に係る確定申告書の提出期限まで¹⁶に「独立企業間価格の算定方法等の確認に関する申出書」に必要な資料を添付して提出します。相互協議を希望する場合には、別途「相互協議申立書」を提出します。APAに係る相互協議の申立てには申立期限は定められていませんが、APAに係る相互協議申立書は、通常、事前確認申出書と同時に提出されます。

申出に必要な提出資料¹⁷

- ・ 確認対象の国外関連取引及び確認対象取引を行う組織の概要
- ・ 独立企業間価格の算定方法及びそれが最も合理的であることの説明
- ・ APAの前提となる重要な事業上又は経済上の諸条件
- ・ 確認対象取引の資金の流れ及び通貨の種類
- ・ 国外関連者との資本関係・実質的な支配関係
- ・ 取引当事者が果たす機能
- ・ 過去3事業年度分の営業及び経理の状況
- ・ 国外関連者の所在地国での移転価格に係る調査、不服申立て、訴訟等が行われている場合、その概要及び課税の状況
- ・ 申し出た独立企業間価格の算定方法を過去3事業年度の申出法人の実績に適用した場合の結果

確認対象期間

原則として3事業年度から5事業年度です。

(5) 申出内容の審査

審査は、次の点を中心に行われます。

APAを申し出た納税者及び国外関連者の事業実態、国外関連取引の事実関係の把握

審査の際の基礎データとなる過年度における所得移転の蓋然性の有無の検討

独立企業間価格の算定方法の妥当性の検討

比較対象取引の比較可能性の検討

- ・ 棚卸資産の種類、役務の内容等
- ・ 取引段階
- ・ 取引数量
- ・ 契約条件
- ・ 取引当事者が果たす機能及び負担するリスク
- ・ 無形資産
- ・ 事業戦略
- ・ 市場参入時期
- ・ 市場の状況

¹⁵ 移転価格事務運営指針 5 - 1、連結移転価格事務運営指針 5-1

¹⁶ APAの更新の申出については、確認対象事業年度開始の日の前日まで（同 5-20）

¹⁷ 同 5 - 2

(6) APA の効果¹⁸

APA 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われます。

(7) 遵守状況の検討¹⁹

APA の確認を受けた納税者（以下「確認法人」という。）は、確認内容に適合した申告を行っていること等を説明した報告書（年次報告書）を、APA の確認を受けた各事業年度に係る確定申告書の提出期限又は所轄税務署長があらかじめ定める期間内に提出する必要があります。局担当課が同報告書の内容を検証します。

(8) 補償調整²⁰

APA 期間中に行われた各 APA 対象事業年度における確認対象取引に係る損益（実績値）が確認内容に適合しないことが判明した場合、判明した時期に応じて、納税者は所要の調整を行う必要があります。

なお、確認法人が APA の内容に適合した申告を行うために確定決算において行う必要な調整は、移転価格上適正な取引として扱われます。

確認法人の所得水準が過少となっていることが判明した年度については、確認法人は次の処理を行うこととなります。

申告調整

確認法人の確定決算が、事前確認の内容に適合していないことにより、所得水準が過少となっていたことが確定申告書提出前に判明した場合、申告調整により所得金額を修正します。

修正申告

確認法人の確定申告が、事前確認の内容に適合していないことにより、所得金額が過少となっていたことが確定申告書提出後に判明した場合、速やかに修正申告書の提出を行います。

APA が MAP/APA である場合、確認法人の所得金額が過大となっていることが判明した年度については、確認法人は次の処理を行うこととなります。

申告調整

確認法人の確定決算が、事前確認の内容に適合していないことにより、所得金額が過大となっていたことが確定申告書提出前に判明した場合、補償調整に係る相互協議の合意内容に従い、申告調整により所得金額を修正することができます。

更正の請求

確認法人の確定申告が、事前確認の内容に適合していないことにより、所得金額が過大となっていたことが確定申告書提出後に判明した場合、補償調整に係る相互協議の合意内容に従い、更正の請求を行うことができます。

¹⁸ 移転価格事務運営指針 5 - 16、連結移転価格事務運営指針 5-16

¹⁹ 同 5 - 14

²⁰ 同 5 - 17

(9) APA の改定・取消し・更新

改定²¹

確認付与時の状況と著しく異なる経済事情が発生した場合等、APA を継続する上での重要な前提条件について事情の変更が生じた場合には、納税者は改定の申出を行う必要があります。

取消し²²

納税者側に次に該当する事実がある場合には、APA が取り消されることとなります。

- ・ 事前確認を継続する上での重要な前提条件について、事情の変更があつたにもかかわらず、改定の申出を行わなかった場合
- ・ 確認内容に適合した確定申告書の提出を行わなかった場合
- ・ 年次報告書を提出しなかった場合又は同報告書に重大な誤りがあつた場合
- ・ 申出の基礎となつた事実重大な誤り等があつた場合

更新²³

APA の対象期間が終了した後の事業年度（後続年度）について、APA の更新の申出があつた場合には、新規の申出に準じて所要の手続を行います。

(10) 遡及適用（ロールバック）²⁴

納税者から、MAP/APA で確認された移転価格算定手法を事前確認対象期間以前の事業年度についてロールバックすることを希望する申出があつた場合、確認された移転価格算定方法等が当該事業年度において最も合理的であると認められるときにはロールバックが認められます。

(11) 連結法人に係る手続き

連結親法人の国外関連取引に係る APA の申出は、自己の名で自己の納税地の所轄国税局長等に対し行うこととなりますが、連結子法人の国外関連取引に係る APA の申出は、その連結子法人の連結親法人が当該連結子法人に係るものとして、当該連結親法人納税地の所轄国税局長等に対し行うこととなります²⁵。

²¹ 同 5 - 18

²² 移転価格事務運営指針 5 - 19、移転価格事務運営指針 5-19

²³ 同 5 - 20

²⁴ 同 5 - 21

²⁵ 連結移転価格事務運営指針 5-1

7 APA 手続の流れ

我が国では、APA は納税者の申出により開始されます。APA の申出に対して国税庁が手数料等を徴収することはありません。APA 手続は概ね、(1)申出、(2)国税局担当課での審査、(3)相互協議及び合意、(4)年次報告書の審査等の 4 段階に分けることができます。

(1) 申出

納税者は APA の申出に当たり、事前に税務当局に相談することができ、相互協議を前提とする場合には、局担当課、庁担当課及び相互協議室の三者がこの事前相談に参加します。また、納税者は過去の年度に対する移転価格課税を契機として、将来の課税リスクを回避し、予測可能性を確保するために APA を申し出る場合もあります。この場合、当初の移転価格課税について相互協議の対象となっているのであれば、納税者は相互協議担当者を通じて APA 申出への意向を表明し、事前相談に入ることもあります。

なお、我が国では納税者が事前確認について相互協議の申立てを行っていない場合には、相互協議の申立てを行うよう勧奨しています²⁶。

APA の申出書は署又は国税局に提出します。この際、局担当課等による申出内容の審査が円滑に行われるよう、納税者は APA 申出に必要な書類（前出 6(4) 参照）を添付します。

(2) 審査

APA の申出書が提出されると、局担当課は担当者を決め、速やかに審査に着手します。局担当課の審査担当者は、事前確認申出書に添付された資料のほか、APA の審査に必要であると認められる資料の提出を求めます。その後、審査終了時、局担当課は庁担当課に審査報告を行います。庁担当課は、課内のチェックを行った上、同報告書を相互協議室に回付します。

審査に当たっては、局担当課は移転価格事務運営指針 5 - 10（事前確認の申出の審査）に留意しつつ審査を行います。

(3) 相互協議及び合意

MAP/APA の場合、相互協議担当者は審査の結果を基に日本側ポジションペーパーを作成します。相互協議は通常、年数回の直接会合方式により行われていますが、加えて、随時電話、ファックス等を利用して意見交換に努めています。協議の状況に基づき協議担当者と審査担当者は意見交換を行い、事実関係等の確認を行います。

協議が申出内容と同じ内容の合意に至れば、局担当者は納税者あてに確認通知を送付します。協議が申出内容と異なる内容の合意に至った場合には、修正申出が提出され、局担当課は納税者あてに確認通知を送付します。

ユニ APA の場合は、局担当課の審査の結果、納税者が申し出た独立企業間価格の算定方法等が最も合理的であると認められない場合には、申出の修正を求めることができます。そして納税者が修正に応じない場合は、局担当課は不確認通知を送付します。一方、申出内容がそのまま確認されるか、あるいは申出が修正された場合、局担当課は納税者に確認通知を送付します。

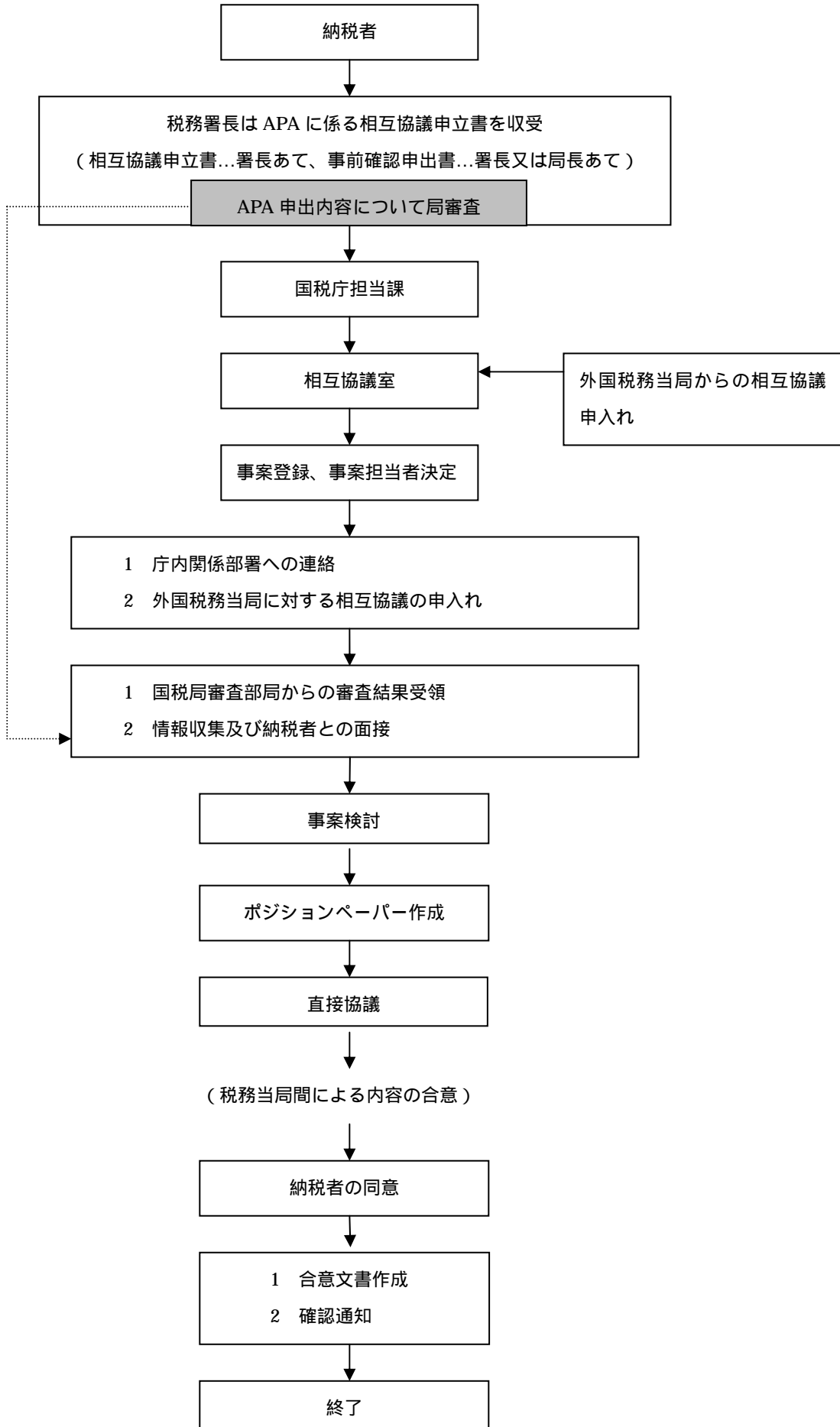
²⁶ 移転価格事務運営指針 5 - 11、連結移転価格事務運営指針 5-11

(4) 年次報告書の審査等

確認法人は、APA の確認通知を受けた後、確認対象事業年度の各年の確定申告書の提出期限又はあらかじめ定められた期間内に、申告内容が APA の内容と合致しているか否かを明らかにする「年次報告書」を提出しなければなりません。局担当課は、必要に応じ、確認法人から説明を求めるほか、確認法人に臨場し検討を行う場合もあります。申告内容が確認内容に合致していないことにより、所得金額が過少となっていた場合には、修正申告による所得金額の調整が必要になります。また、MAP/APA 手続きにあって、所得金額が過大となっていた場合には相互協議手続が必要となります。確認法人は相互協議申立書を提出し、相互協議の合意内容に従い補償調整の処理（更正の請求）を行うこととなります。

また、重要な前提条件について、事情の変更が生じた場合にも、改めて相互協議を申し立てる必要があります。

二 国 間 A P A 事 務 の 流 れ



8 APA を申し出る納税者へのお願い

APA はあくまで納税者の自主的な申出に基づいて行われるものですから、APA の手続を円滑に進めるためには、申出人である納税者の審査に対する協力が不可欠です。特に、審査に必要な資料等の提出は、審査及び協議プロセスの効率化に大きく寄与しますので、迅速に提出していただくことが必要です。

また、外国税務当局に APA を申し出る場合には、外国税務当局への申出と同時に我が国へも申出書を提出していただくことにより、MAP/APA に係る審査及び相互協議がより効率的に行われることとなります。

さらに、協議を開始した後でも、事実関係等の確認のため、税務当局から、資料等の追加提出等の協力をお願いすることもありますので、その場合には納税者の迅速な対応をお願いいたします。

なお、我が国の税の不当な軽減を主要な目的とする申出等については、不確認及び相互協議終了等の処理を行うこととなります。

9 APA の状況

前述のとおり、我が国における APA は 1987 年に導入されています。同年から 2004 年までの 18 年間に於ける MAP/APA とユニ APA の発生件数及び処理件数は次のとおりですが、APA の大部分が MAP/APA であることが分かります（MAP/APA の場合は相手国別にカウントされますが、ユニ APA の場合は日本の法人ごとにカウントされます）²⁷。

（単位：件）

	発生件数		処理件数	
	件数	割合	件数	割合
MAP/APA	401	87.6%	258	85.1%
ユニ	57	12.4%	45	14.9%

以下、MAP/APA について説明します。

(1) 年度別発生件数の推移

MAP/APA の発生件数は、MAP/APA が世界的に認知され始めた 1994 年頃から増加し、2000 年以降は制度開始から 12 年間の平均（年間 10 件）の 4 倍以上で発生し、2004 年度には 6 倍となっています。

（単位：件）

発生件数	1987～99 年	2000 年	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年	計
MAP/APA	121	48	42	47	80	63	401

²⁷ 発生件数は、納税者からの相互協議の申立て又は相手国税務当局からの相互協議の申入れがあった件数です。MAP/APA の発生件数については、「APA に基づく相互協議件数」であり、これには、APA 合意後に発生した補償調整及び修正に係る相互協議も含まれます。また、処理件数は、相互協議の合意、納税者による相互協議申立ての取下げ等により相互協議等を終了した件数です。年度は 7 月 1 日から翌年 6 月 30 日までの 1 年間です。

なお、毎年発表される「平成××事務年度の法人税の課税実績について(調査課所管法人)」別表 5(4)「移転価格税制に係る事前確認の申出および処理の状況」の計表では、ユニ APA の事案が含まれており、補償調整分が含まれていないため、計数は必ずしも一致していません。

(2) 年度別処理件数の推移

局 APA 審査部局との連携強化などにより、2004 年度の処理件数は過去最高となっています。

(単位:件)

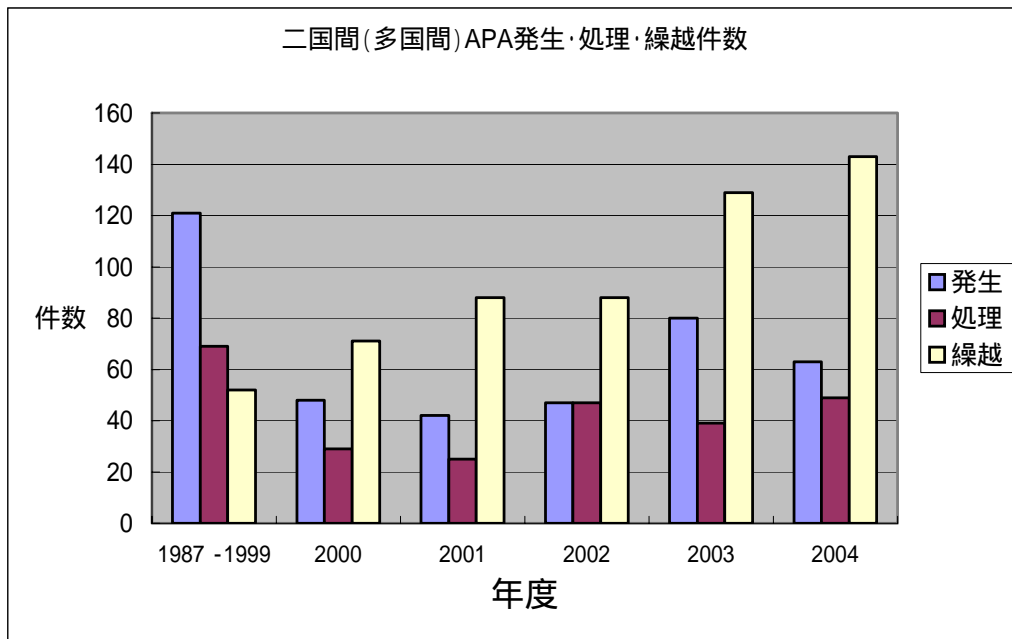
処理件数	1987～99年	2000年	2001年	2002年	2003年	2004年	計
MAP/APA	69	29	25	47	39	49	258

(3) 年度別繰越件数の推移

処理件数は増加しているものの、それを上回る件数が発生しているため、繰越件数が増加しています。

(単位:件)

繰越件数	1999年	2000年	2001年	2002年	2003年	2004年
MAP/APA	52	71	88	88	129	143



(4) 過去3年間のMAP/APAの分析

- MAP/APA 処理事案の業種別内訳

MAP/APA 処理事案に係る確認法人の業種は以下のとおりです。製造業に係るものが半数以上を占めています。

(単位：件)

	2002年	2003年	2004年
製造業	22	19	35
卸・小売業	13	17	13
その他	12	3	1
計	47	39	49

- MAP/APA 処理事案の対象取引別内訳

MAP/APA 処理事案の対象取引は以下のとおりです²⁸。棚卸取引に係るものが半数以上、役務提供、その他取引が残りを二分しています。

(単位：件)

	2002年	2003年	2004年
棚卸取引	31	27	53
役務提供	20	15	12
その他 ²⁹	11	14	8

- MAP/APA 処理事案の移転価格算定方法別内訳

移転価格算定方法は、以下のとおりです³⁰。

(単位：件)

	2002年	2003年	2004年
基本三法 ³¹	31	23	24
その他の方法	23	23	27

- MAP/APA 処理事案の地域別内訳

(単位：件)

	2002年	2003年	2004年
米州	24	16	20
アジア・大洋州	17	18	26
その他	6	5	3
計	47	39	49

²⁸ 処理件数1件について、複数の取引が対象となっている場合があります。

²⁹ その他は、ロイヤルティ、グローバルトレーディングにかかる取引です。

³⁰ 処理件数1件について、複数の算定方法が使用されている場合があります。

³¹ 基本三法とは、独立価格批准法（CUP法）、再販売価格基準法（RP法）及び原価基準法（CP法）をいい、基本三法に準ずる方法及びそれらと同等の方法を含みます。

(5) MAP/APA の事案処理期間について

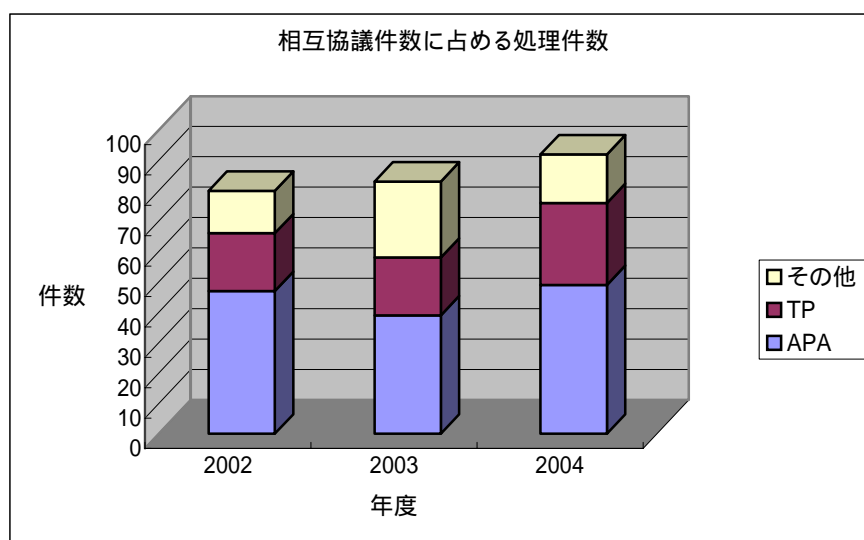
MAP/APA の処理に要する期間は、新規事案の場合、後続年度の場合、補償調整の場合等事案により異なりますが、1件当たりの平均的な処理期間は、おおむね2年弱となっています。

10 相互協議の状況

過去3年間の相互協議の内訳は以下のとおりです。2004年度においては、MAP/APA の発生及び繰越件数は相互協議全体の7割以上を占めています³²。

(単位：件)

事務年度		MAP/APA		移転価格課税		その他		合計	
2002年	発生	47	50.0%	19	20.2%	28	29.8%	94	100.0%
	処理	47	58.7%	19	23.8%	14	17.5%	80	100.0%
	繰越	88	53.6%	37	22.6%	39	23.8%	164	100.0%
2003年	発生	80	65.6%	30	24.6%	12	9.8%	122	100.0%
	処理	39	47.0%	19	22.9%	25	30.1%	83	100.0%
	繰越	129	63.6%	48	23.6%	26	12.8%	203	100.0%
2004年	発生	63	70.0%	8	8.9%	19	21.1%	90	100.0%
	処理	49	53.3%	27	29.3%	16	17.4%	92	100.0%
	繰越	143	71.1%	29	14.4%	29	14.4%	201	100.0%



³² 発生及び処理件数については、脚注27参照。

11 相互協議室・APA チームの体制

(1) 相互協議体制の推移

相互協議担当部署は、1982年6月、国際会議、相互協議を担当する大臣官房参事官（国税審議官）及び企画官（国税審議官室長）によりスタートし、1986年国際業務室に改組されました。その後、相互協議を専担する企画官（1995年）、相互協議を専担する国際企画官（1997年）、そして1999年7月、相互協議室が設置され、現在に至っています。

相互協議担当者は、相互協議事案全般を担当しているため、MAP/APAだけでなく、移転価格課税事案、源泉事案、PE事案等の二重課税事案に係る相互協議を併せて担当しています。ただし、近年においては、相互協議事案の過半をAPA事案が占めています。

現在の相互協議室の構成は以下のとおりです。

審議官	相互協議室長		チーム名	ヘッド	メンバー	所掌	
			Unit 1	課長補佐		係長 / 主任	主に米州・オセアニア
			Unit 2	課長補佐			
			Unit 5	企画専門官			
	Unit 6	チーフ					
	国際企画官		Unit 3	課長補佐		主に欧州・アジア	
			Unit 4	課長補佐			

(2) APA チーム体制

国税庁調査査察部調査課においては、1987年に国際調査管理官、調査情報第1～3係（現国際情報1～3係）が設置され、各国税局の移転価格課税及びAPAについての指揮・指導を行っています。

国税庁				
調査査察部長	調査課長	国際調査管理官	課長補佐 企画専門官	国際情報第1～3係

各国税局の担当課は以下のとおりですが、平成17年度には東京国税局に新たにAPA審査事務を専担する国際情報第二課が設置されました。

国税局（事務所）			
東京国税局	調査第一部	国際監理官	国際情報第二課
大阪国税局	調査第一部		国際情報課
名古屋国税局	調査部		国際調査課
関東信越国税局	調査査察部		国際調査課
その他の国税局	調査査察部		調査管理課
沖縄国税事務所			調査課