

# 実務研究

日本税務会計学会  
平成24年2月 月次研究会



別所 徹弥 [麹町]

## 事前確認制度の問題点について

### 1. はじめに

経済活動のグローバル化が進み、企業も積極的に海外に事業進出しており、これに伴い多国籍企業内での国際的な取引も飛躍的に増加傾向にある。こうした中、多国籍企業のグループ取引に対して移転価格税制による更正処分も増加傾向にある。

移転価格税制が適用される場合その金額は通常大きなものとなり、課税を受けた企業は経済的・二重課税の状態に置かれることになるため、適用基準等が不明瞭で納税者の法的安定性と予測可能性が不十分な場合、経済活動の阻害要因となる。そこで、将来の取引の対価について納税者が課税当局に予め独立企業間価格算定方法等について確認を得るにより納税者の予測可能性を確保する目的で事前確認制度が設けられている。申出件数やカバーされる取引高は年々増加傾向

### 2. レンジ

幅の概念について争われた平成18年10月13日高松高裁判決では、独立企業間価格が「幅」をもって算定されると、差額(課税所得)も幅をもって算定され、損

金の額に算入できない額が一義的に定まらず、具体的な税額を確定できないことになることから、課税の公平・公正が確保できないばかりか課税実務上の混乱を招くことになりかねないとの判断がなされている。その一方、事前確認は、予め独立企業間価格算定方法等について確認を行うものであるから、納税者の不確定要因を極力取り除くという見地からは、当然のことながら、確認対象取引の独立企業間価格に合理性を持たせるため、「幅」の概念が必要であるとする。

そして、事務運営指針の移転価格税制の適用に当たっては、目標利益率に一定の幅を設定する事例が記載され、四分位レンジも場合によっては認められている。また、MAP/APAのほとんどの事案では四分位レンジが用いられ、補償調整につき近接するレンジのエッジまでとされるケースが多い。さらに、納税者が行っている文書化においても通常四分位レンジが用いられている。

平成23年度の通達改正により、措置法通達66の4(3)―4が、国外関連取引に係る比較対象取引が複数存在し、独立企業間価格が一定の幅を形成している場合において、当該幅の中に当該国外関連取引の対価の額があるときは、当該国外関連取引については措

置法第66条の4第1項の規定の適用はない」とことなつたため、その取扱いが課税と事前確認で類似することになったものの、四分位レンジの使用については依然として課税では認められておらず、事前確認とは大きく取扱いが異なっているのである。

また、ユニテラルAPAでは「ポイント」又は「フロア」若しくは「キャップ」が設定されることになり、MAP/APAのように「幅」の概念は用いられない。その結果、納税者がアームズレンクスの利

益を超える利益を日本で計上していたとしても、減額されることはないこととされている。したがって、運用上又は実務上認められている四分位レンジを認め、またユニテラルAPAについても「幅」の概念を導入するためには、APAの国内法上の整備が必要である。また、「ポイント」ではなく「幅」を用いることにより、課税の場合よりも調整金額が軽減されることになり、租税法主義の観点からも立法化は必要ということになる。

### 3. 補償調整

MAP/APAによる場合、減額調整か増額調整かにより補償調整の取扱いが異なるのは、事前確認についても措置法66条の4をベースとしていることが原因である。すなわち、措置法66条の4は、所得移転額の増額調整のみを行う規定であることから、事前確認後の確認対象事業年度のうち、申告調整については、増額調整のみが認められることになる。予め事前確認に関する合意を得ていた場合であっても、補償調整により減額調整できる旨の合意がなければ、申告書上減額調整をすることができず、経済的・二重課税の状態に置かれることとなる。この経済的・二重課税を排除するためには、改めて相互協議を申し立て、減額金額に

### 4. ロールバック

我が国では、ロールバックは事務運営指針5-23に規定されている。ロールバックしたい旨の申出がなされた場合において、MAP/APAにつき当該独立企業間価格算定方法等が確認事業年度前においても合理的であるか否かの検討が行われ、合理的であると認められるときに、遡及適用が認められる。

一方、ユニテラルAPAではロールバックが認められないとする国税庁の見解は、事前確認の目的自体が、将来の事業年度に適用する独立企業間価格の算定方法等に対して事前に確認を行うものであるというところから、ロールバックについては、MAP/APAの

減額調整を行うことはできない。この取扱いの差異は、確定申告後についても現れている。すなわち、確定申告後では、増額調整を必要とする場合、修正申告により調整が可能であるが、減額調整を必要とする場合、相互協議により減額金額につき合意を得た後、租税法約実施特例法7条1項による更正の請求によって、減額調整が可能となるのである。しかしながら、減額調整についても、事前確認の合意が得られている以上、独立企業間価格算定方法等の合意が得られていることから、減算する金額の算定も可能である。それに関わらず、改めて相互協議によって減額調整できる旨の合意を得なければならず、納税者や課税当局にとって手間のかかる手続となっている。

### 5. 結びに代えて

現状は、MAP/APAとユニテラルAPAで、レンジ、補償調整又はロールバックの取扱いが異なっている。この二つのAPAを平等に扱うことは、租税公平主義の観点からも求められてしかるべきと考えられる。そして、この二つを平等に扱うためには、法制化が必要である。以上をまとめると措置法以下に以下の事前確認に関する規定を置くべきと考えられる。

- 1 項…事前確認の定義、効果
- 2 項…レンジ(フルレンジ、四分位レンジ)
- 3 項…相互協議の合意がある場合の特例(レンジ、調整ポイント(レンジ)の近接するエッジ)等)
- 4 項…補償調整(加減算可)、ただし、ユニテラルAPAの場合、課税の空白が生じていないことの確認
- 5 項…ロールバック
- 6 項以下…手続規定ほか

他の統計的な幅、調整ポイント(原則、平均値等)の他の統計的な幅、調整ポイント(原則、平均値等)の場合の特例(レンジ、調整ポイント(レンジ)の近接するエッジ)等)の他の統計的な幅、調整ポイント(原則、平均値等)の場合の特例(レンジ、調整ポイント(レンジ)の近接するエッジ)等)