解　説

多国間APAへのアプローチについて

KPMG税理士法人 国際事業アドバイザリー　パートナー・税理士　**中宇根 幹夫**

Ⅰ　はじめに

わが国で1986年に移転価格税制が施行されて今年は早くも35年目を迎えるがその間，移転価格問題に対する当局や納税者の対応も，主に税務調査とそれに続く課税が中心だった時代，いわば事後対応主体だった時代から，その後の事前確認（APA）の普及，さらには近年の企業のセルフ・ガバナンスを当局が支援する執行，すなわち事前対応・予防的対応の時代へと，時とともに変化してきた。

中でもAPAの利用は，自国のみならず相手国の当局からも移転価格算定方法への「お墨付き」が得られて，こと対象取引に関する限り，課税リスクを数年間ゼロにできる結果を得られるということで，今日においても納税者にとっては重要な手続きとなっている。

例えば，現下のように世界的規模でコロナ禍が広がり幅広い業界・業種の業績に大きな影響を与えている状況においても，既存のAPAに照らして自社実績が合意された独立企業間レンジからコロナ禍影響額を差し引いた額以上に落ち込んでいないことを説明して移転価格上の問題がないことを示したり，また比較対象企業のコロナ禍影響年度に係るデータに基づいたAPA合意を確保して税務当局からの多額の補償調整の要求の回避に努めたりすることで，企業は自らの課税リスクを減ずることができるだろう。

ところで経済活動のグローバル化が進んだ今日において，企業は自社グループにとって最適なサプライチェーンを構築すべく，各国に拠点を設け，それぞれの拠点に事業に係る機能やリスクを割り振っている。

このような中，一つの取引に係るサプライチェーンも自国対相手国の二国間で収まることは少なくその先の第三国まで及ぶことが通常となっていることから，企業としても移転価格リスク回避のためにAPAの申請を検討する場合にも，相手国の先にある第三国における課税リスクをあらかじめどう考えるか，頭の整理をしておくことが必要になっている。

相互協議の合意の形をどのように着地させるかは，一義的には権限のある当局間の裁量に係る事項ではあるが，主体的な移転価格対応という観点から，納税者としても自ら第三国での移転価格課税リスクの可能性とそのインパクトを見込んだ上で，どのような合意をしてもらいたいのか，どのような合意が自社にとって望ましいのかあらかじめ考えをまとめて，それを申請に反映していくことは前向きなスタンスといえる。

本稿では，一般的な設例を用いて，三か国以上で関連者がつながる取引についてAPAでどのような解決策がとれるか検討をする。

II 多国間協議によるアプローチと二国間協議によるアプローチ

三か国以上で関連者がつながる取引に係るAPA協議に対しては，多国間協議によるアプローチと二国間協議によるアプローチがある。

1 多国間協議を実施するアプローチ

このアプローチは最もストレートなもので，日本と相手国の当局に加え，関連者間取引に連なる第三国関連者の当局まで加えて多国間協議で関係国が折り合える移転価格算定方法の合意を目指すという方法である。

これは関係する各国の間に長年にわたる相互協議経験があり，議論を進捗させるために共有できるプラクティスがあるような場合であれば選択肢になり得るだろう。

また，多国間協議であっても，たとえば三国間協議において，対象取引に介在する関連者が単なる仲介機能程度しか果たしておらず，実質的な意思決定は他の二か国の関連者間で行われているといったケースでは，当該取引仲介者の所在地国は，自国関連者が行う仲介サービスに対する手数料程度が確保できれば異存はなく他の二国間の合意を受け入れるといったスタンスも期待でき，三国間協議といいながら実質二国間協議として円滑な協議の進捗が見込まれるケースもある。

しかし，現実問題としては，三か国以上がそれぞれの国の国益を背負って相互協議で妥結を図ろうとすることは，二国間で相互協議を行う場合よりも何倍も難しく，効率的な議論が期待できないケースの方が多いと考えられる。納税者にとっても，このアプローチは予想外の時間と手間がかかる可能性がある。

2 二国間アプローチの中での解決策

こちらは，自国と相手国の間での二国間協議をベースにしつつ，第三国における課税リスクに対し，一定の条件を設けて対応する方法である。

以下，設例で説明するが，日本の親会社が独に欧州の販売統括を行う子会社を設け，第三国に所在する販社を通じて自社製品を販売しているというケースを想定する。

日本親会社は，日独間の課税リスクに対処するため，二国間APAを日独両当局に申出をしたとする。

このケースでは，日独間で独立企業間レンジを合意しても，独子会社の先に第三国の販社（関連者）がつながっているため，独子会社の利益水準は，第三国販社の事績に影響を受けるということに留意する必要がある。

このようなケースへの対応のアプローチとして，主に以下の４つが考えられる。

① 独・第三国間取引に関して，一切無視し，独子会社の実績が合意レンジを満たしたかどうかだけを基にして，補償調整の要否を決定する方法

② 独・第三国間取引に関しては無視するものの，「重要な前提条件」に設けられた一般的な規定に基づき，独子会社の実績に関して別途協議が必要といずれかの当局が考える場合は，再協議を行う方法

③ 独・第三国間取引の利益水準に関して，「重要な前提条件」で何らかの条件を設けておく方法

④ 独子会社と第三国販社をまとめて，全体の利益水準のレンジの合意を目指す方法

①は，明晰なルールであり，関係者の事務手続きもシンプルである。ただし，独・第三国間取引で生じ得るさまざまな事態へきめ細かに対応していくには粗すぎるアプローチともいえる。

解　説

②は幅広い事態に対応可能だが，どういう場合に再協議が発動されるか要件があいまいであり，税務上の確実性・安定性・予測可能性に欠けるうらみがある。

このように，現実的な選択肢としては③・④の方が有用であり，納税者にとってもハンドリングしやすいと思われる。

以下，③・④について説明する。

⑴　第三国販社の利益水準を「重要な前提条件」に規定する方法について

日独間，独・第三国間はいずれも，独にとって国外関連取引に該当するが，③の方法は，独・第三国間取引に関して，第三国販社の利益水準レンジを決め，それを「適正」とした上で，日独間の利益水準の適正性（すなわち独子会社の利益水準が合意レンジを満たしているか）を検証する方法である。

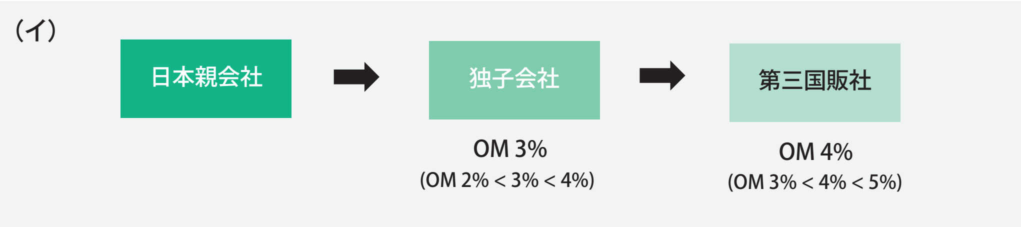
設　例

- 日本：親会社，独：欧州統括会社，第三国：販社
- 日独バイAPA協議を実施し，次のように合意したとする。
  独子会社を検証対象法人とし，日独間でTNMM／売上営業利益率（OM）２～４％のレンジで合意したものとする。
  なお，重要な前提条件として，独・第三国間取引に関して第三国販社の適正営業利益率は３～５％と条件を付けている。

この設例で，第三国販社の利益水準に係る「重要な前提条件」は，APA期間中のある年度において，次のイからニのように機能する。

イ　独子会社の実績OMが３％，第三国販社の実績OMが４％だったとする

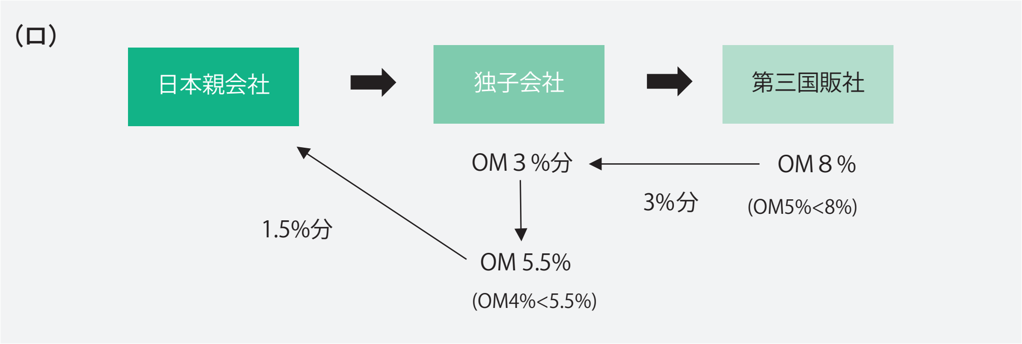
➡ 独子会社実績も第三国販社実績も，ともに，レンジを満たしている。この場合，何ら補償調整の必要なし。



ロ　独子会社の実績OMが３％，第三国販社の実績OMが８％だったとする

➡ 第三国販社の実績値が同社の利益水準に関して設定したレンジの上限を超えた場合，超過分は独子会社に付くべき利益として，当該分を独子会社の実績にオンして，それが日独合意レンジ内に収まるかどうかを見る。この設例では，独子会社は第三国販社のレンジ上限超過３％分（＝８％－５％）を自社の実績に加え，この結果が仮にOM5.5%だったとすると，合意レンジを超える1.5%分を日本親会社へ返戻する調整を行うことになる。

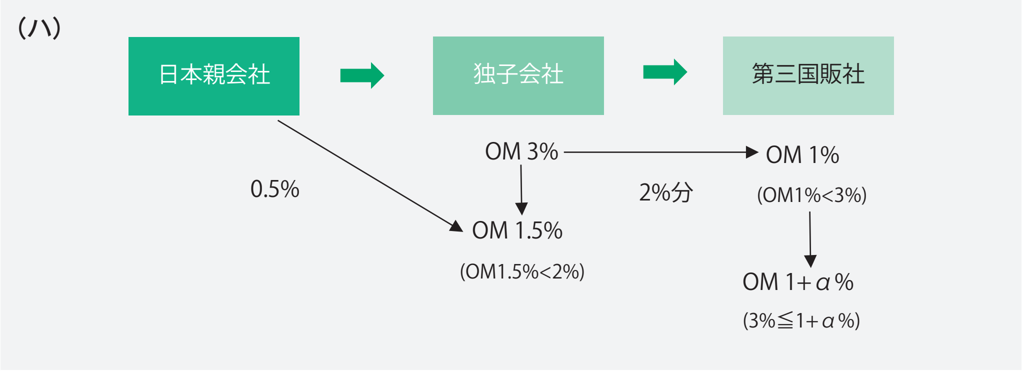
（注）実際に，第三国から超過分が独に返されたかどうかに関わりなく，TPの便宜上，返されたとみなして，日独間で補償調整の要否判定・補償調整の実施を行う。



ハ　独子会社の実績OMが３％，第三国販社の実績OMが１％だったとする

➡ 第三国販社の実績が同社の利益水準に関して設定されたレンジ下限に未到達の場合，その未到達分は独子会社から第三国販社へ移転すべきものとして，当該分を独子会社の実績から除いて，その結果が合意レンジに収まるかどうかを見る。

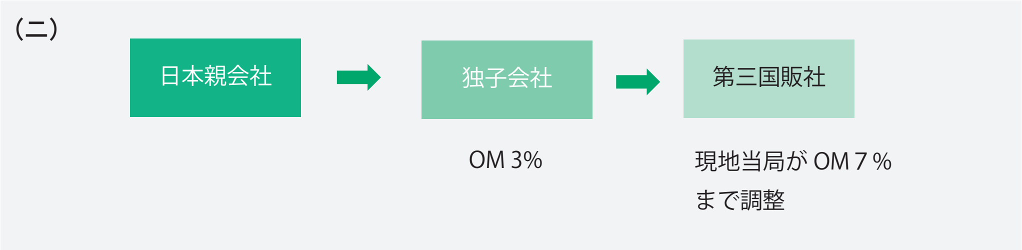
この設例では，独子会社は第三国販社の営業利益２％相当分（＝１％－３％）を自社の実績値から差し引き，この結果仮にOM1.5％になったとすると，合意レンジを下回る0.5％分を日本親会社から受け取る調整を行う。



解　説

ニ　独子会社の実績OMが３%，第三国販社に対し現地当局が税務調査を行い，OM7%まで増額調整したとする

➡ 第三国当局が課税を行った場合，それに伴う結果を「無視する」・「再協議する」・「課税後の第三国利益水準がレンジ内なら受入れ」といった対応の方法がありうる。



「**無視する**」場合，独子会社のそのままの実績値に基づき，合意レンジを充足したか否かを判定する。設例で，独子会社のOMが３％の場合，OM7％での第三国課税は無視するので，補償調整は不要ということになる。

「**再協議する**」場合，両国の権限のある当局が協議をして，調整の要否，調整額等について合意を目指す。

「**課税後の第三国利益水準がレンジ内なら受け入れ**」の場合，上記「イ」・「ロ」・「ハ」と同様の処理になる場合もあろうが，課税後の第三国販社の利益水準がレンジの外に出た場合の取扱いが決められていないので，結局，日独両当局間で処理の仕方を話し合うことになる。

設例では，第三国販社の利益水準レンジの上限５％を２％超過する７％で第三国当局は課税しているが，この２％分について，独当局が対応的調整に応じるか，応じたとしてもそれに伴う独子会社の利益水準低下分に対し日本が調整に応じるか否か，など，日独当局の協議に委ねられることになる。

（注）実際には独当局は，相互協議の場で第三国当局に対し厳しく課税の引下げを迫り，第三国販社の利益水準をレンジ上限に収めるべく粘り強く交渉を続けると思われ，独子会社の利益調整を検討するケースはそれほど多くはないと思われる。

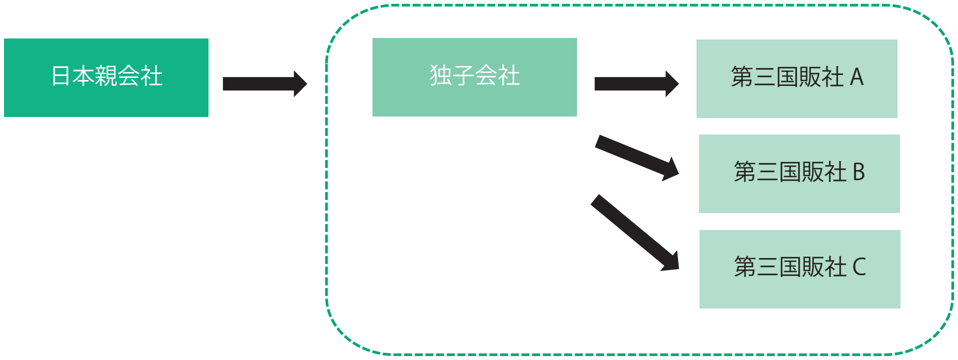
このように③の方法は，具体的な三か国事案処理に当たり，幅広い事態に有用に機能するが，第三国販社の数や所在国が多い場合，それらに対し一律に一つの適正利益水準を設定してよいのか等，検討を要する課題も残る。

(2)　独子会社と第三国販社を一体として欧州全体の利益水準を合意する方法について

④は，独子会社と第三国販社を一体化して全体の独立企業間利益水準を合意することを目指すアプローチである。納税者にとって，独だけの利益水準をレンジに入れるべく調整する手間がなく，かつ欧州全体の利益水準を満たす限り，経営戦略の自由を持てるというメリットがある。また，当局にとっても，日本にとっては執行の手間要らずで，独にとっても独子会社の利益水準に関して自らフリーハンドが持てるというメリットもある。

また，この方法は，独・第三国間取引でどういう事態が生じようとも，また第三国販社がいかに多くの国に所在していようともすべてを飲み込んで，欧州の利益水準さえ満たしていれば日独間で課税リスクは免れるという点でロブストなアプローチである。

他方，独と第三国間の取引についてはすべて独統括子会社に丸投げされた形で，仮に独子会社が第三国の販社のいずれかとの間で行った利益調整が独当局から否認されても，納税者は日本当局に支援を求める余地がないというデメリットも存在する。



III　まとめ

以上，多国間APA 事案解決のための種々のアプローチについて，その適用，メリット・デメリット等を検討した。

マルチAPA事案の相互協議は，前記のとおり二国間事案よりも手間も時間もかかりがちであることを考えれば，各企業は，申請準備段階で次のような点も確認した上で準備に入るのがよいと考える。

- **（二国間ではなく）マルチ事案として申請する必要性の検討（第三国での課税リスクの評価）**
- **カバーすべき第三国の範囲の検討**
- **マルチの申請を行うタイミング（近い将来，事業再編が見込まれているような場合，性急に複雑な申請をすべきか否か）**

実際のところ，企業にとっては相手国での課税リスク回避のために対応可能な水準の独立企業間レンジを求めることで手一杯かもしれないが，さらに一歩先の第三国課税リスクにも目配りしたAPAを目指すことでワンランク高い移転価格対応ができるものと考える。