

事前確認の法制化は何故必要なのか

大 野 雅 人

1. はじめに
2. 事前確認の機能等
 - (1) 事前確認の法的性格
 - (2) 事前確認の目的と機能
 - (3) 事前確認の類型
 - (4) 事前確認の現状
3. 相互協議を伴う事前確認のプロセス等
 - (1) 事前確認と相互協議のプロセス
 - (2) 確認される内容
 - (3) 実績値が確認の内容から外れた場合の措置
 - (4) 移転価格課税と事前確認との違い
4. 事前確認の法制化についての検討
 - (1) 事前確認において税務当局に求められるバランス
 - (2) 法制化が必要といわれる理由
 - (3) 事前確認の法的拘束力を強めるための法制化
 - (4) 税務当局の権限を明確にするための法制化
 - (5) 事前確認について適正な手続を保障するための法制化
 - (6) 当面の結論
5. 諸外国における事前確認の法制化の例
6. おわりに

1. はじめに

本稿は、移転価格税制における事前確認の問題点といわれているものを概観し、相互協議を含む事前確認のプロセスを踏まえて、それら問題点といわれているものを解決するための方法として事前確認の法制化が有効かどうかについて考察するものである。後述「4」でみるように、事前確認については、①合

意内容が実現されるかどうか（納税者と税務当局の双方にとって）不安が残る、②税務当局による裁量の幅が大きい、③手間と時間がかかり過ぎる、④納税者の租税回避行為の手段として利用されるおそれがある、などの問題点が指摘され、それらの問題の解消のために事前確認の法制化が提言されている。しかし、論者の問題意識に依じて、法制化の方向性は様々である。そして、法制化の内容によっては、ある問題が解決されるにしても、他の問題が増幅されたり、新たな問題が生じる可能性がある。

本稿では、主に相互協議を伴う事前確認を対象に、事前確認の法制化によりこれらの諸問題の解決が可能かどうかについて考察する。本稿における筆者の結論は、事前確認の法制化はこれらの諸問題を解決するための手段としては有効なものとは考えられない、というものである。特に、①事前確認を根拠として税務当局が移転価格課税を行うというような制度の創設は、納税者の権利侵害となるおそれが大きく、また、②事前確認を取消訴訟の対象とし、あるいは事前確認を税務当局に義務付けるような制度の創設は、移転価格問題を争訟手続外で解決しようとする事前確認の趣旨に矛盾し、納税者と税務当局の双方にとっての事前確認の利便性を大きく損なうおそれがある、と考える。将来法制化を行うとすれば、それが何を目的とした法制化なのかを明確にし、当該法制化に伴う副作用も十分に考慮した上で行うべきである。

2. 事前確認の機能等

(1) 事前確認の法的性格

移転価格税制においては、納税者の予測可能性と法的安定性を確保する観点から、各国で事前確認又はAPA（Advance Pricing Arrangement若しくはAdvance Pricing Agreement）の仕組みが取り入れられている¹⁾。事前確認又はAPAとは、平たく言えば、納税者がその国外関連者との間で行う特定の取引が一定の条件下で行われていれば、税務当局は当該取引について移転価格課税を行わないということを、納税者からの申し出に基づいて、税務当局が何らかの形で保証する枠組みである。我が国においては、納税者が、当該納税者と

その国外関連者との取引に適用される独立企業間価格の算定方法等について税務当局に確認を求め、税務当局が確認をした場合には、当該取引が確認された内容で行われている限り、税務当局は当該取引が独立企業間価格で行われたものとして取り扱う（＝移転価格課税を行わない）、という枠組みとなっている（平成13年6月1日付査調7-1ほか国税庁長官通達「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」5-2、5-16。以下本稿ではこの通達を「事務運営要領」という。）。国によっては、これを、納税者が一定の内容でその国外関連者と取引を行う場合には税務当局は移転価格課税を行わないとする、納税者と税務当局との合意として、その名称も“Advance Pricing Agreement”とすることも²⁾あるが、納税者と税務当局が契約によって租税法の規定と異なる課税関係を作り上げるかのような語感を避けたい国々（我が国を含む。）は、agreementの語を用いず“Advance Pricing Arrangement”と呼称し、OECD等ではこの呼称が用いられている³⁾。いずれにせよ、この仕組みはAPAと略称されて、広く普及している。なお、事前確認の仕組みは、我が国の国税庁が

-
- 1) 事前確認に関する論文として、谷口勢津夫「事前確認制度」金子宏編『移転価格税制の研究』日税研論集64号103頁（2013）、井上博之「移転価格の事前確認制度に関する一考察－二国間の紛争処理としての機能を中心に－」税大論叢36号341頁（2001）、吉川保弘「事前確認制度の現状と課題－相互協議申立の濫用と補償調整処理を中心として」税大論叢50号1頁（2006）、濱田明子「事前確認の法的効力と紛争回避の視点－移転価格に関する事前確認について成立した相互協議の合意実施の問題から－」税大論叢45号171頁（2004）、大野雅人「事前確認手続の現状と課題」本庄資・編著『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）801頁等がある。
 - 2) “Advance Pricing Agreement”の呼称を用いるものとして、例えば米国のRev. Proc. 2006-9、英国のTIOPA 2010 1999年財政法85条。金子宏「移転価格税制の法理論的検討」『所得税の法と政策』（有斐閣、1996）363頁、385頁は、米国の“Advance Pricing Agreement Procedure”に「事前価格合意手続」の訳を当てている。
 - 3) “Advance Pricing Arrangement”の呼称を用いるものとして、1995年OECD移転価格ガイドラインのほか、カナダのInformation Circular 94-4 “International Transfer Pricing : Advance Pricing Arrangements (APAs),” (December 30, 1994)、豪州のPractice Statement Law Administration (PS LA 2011/1, 17 March 2011) “ATO’s Advance Pricing Arrangement Program” (17 March 2011)。

世界に先駆けて導入したものであり⁴⁾、当初は英語では“Pre-Confirmation System (PCS)”と呼称していたが⁵⁾、その後、米国が“Advance Pricing Agreement” (APA) の語を用い、世界的にAPA (Advance Pricing Arrangement の略であれ Advance Pricing Agreement の略であれ) が定着するようになり、我が国も自国の事前確認を英語ではAPAと呼んでいる⁶⁾。

事前確認について、我が国には法令の規定はなく、前述のように国税庁長官通達により運営されている。確認は行政上の事実行為であり⁷⁾、納税者の権利義務が変更されるものではない。税務当局が移転価格課税を行わないのは、信義則によるものとされている⁸⁾。また、昭和62年の通達発遣に始まる我が国の事前確認は、「一般的なアドバンス・ルーリングの先駆けをなすものとみることができよう」と評価されている⁹⁾。

4) 平成22年11月国税庁報道発表資料「事前確認の概要」1頁 (http://www.nta.go.jp/kohyo/press/2010/sogo_kyogi/index.htm)。導入時の事前確認は、昭和62年4月27日付査調5-1ほか国税庁長官通達「独立企業間価格の算定方法等の確認について」に基づき実施。同通達は、平成11年10月25日付査調8-1ほか国税庁長官通達「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）」となり、更に平成13年6月1日付査調7-1ほか国税庁長官通達「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」の第5章「事前確認手続」となった。米国では1991年（平成3年）に歳入手続91-22により事前確認制度（Advance Pricing Agreement）を導入した（現在は歳入手続2006-9）。1995年OECD移転価格ガイドラインでは第4章Fが事前確認取極（Advance Pricing Arrangement）を取り扱っている。

5) “PCS”の名称は、1986年6月に米国ニューヨークで開催されたInternational Taxation Institute, Inc.主催のセミナーにおいて桐淵利博・国税庁国税審議官が事前確認について説明した際に用いられた訳である。その後、事前確認の英訳として用いられていたが（例えば、五味雄治・編著『Q&A 移転価格の税務（三訂版）』（財経詳報社、1997）305頁），“APA”の呼称が一般的になってきたため、我が国の事前確認の訳にも“APA”が使われるようになった。経緯につき、望月文夫「事前確認適用上の問題点－諸外国との比較を中心に－」租税研究716号160頁（2009）。

6) 例えば前注4の平成22年11月国税庁報道発表資料「事前確認の概要」1頁。

7) 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』（税務研究会出版局、1996）215頁、佐藤正勝編著＝高久隆太＝望月文夫『Q&A 移転価格税制 制度・事前確認・相互協議』（税務経理協会、2007）227頁。

8) 山川・前注7、215頁。

外国では、APAを法制化している国もあれば（例えば、イギリス、フランス、韓国、中国。後述「5」参照）、法律では規定していない国もある（例えば、米国、ドイツ、カナダ、オーストラリア）。税務当局が移転価格課税を行わない根拠については、我が国のように信義則による国もあれば、税務当局と納税者との合意に基づくとするものもある¹⁰⁾。

(2) 事前確認の目的と機能

事前確認の目的は、「移転価格税制における法人の予測可能性を確保し、当該税制の適正・円滑な執行を図る」¹¹⁾ ことにある。算定が困難な独立企業間価格について、「納税者サービス」として納税者に予測可能性と法的安定性を与えることにより、移転価格課税に伴う税務当局と納税者との間の紛争を予防するという「紛争の未然防止」につながり、調査及び訴訟において生じるコストと時間の浪費を避けることができる。納税者と税務当局（あるいは税務当局どうし）が、「非対立的な雰囲気と環境の下で相談し協力する」¹²⁾ ことにより、当事者への情報の自由な流れと、データ及び情報の客観的な審査が可能となる¹³⁾。また、もしも納税者が既に移転価格課税を受けていて、当該課税についての相互協議が継続中であれば、将来年度における事前確認についての相互協議は、当該移転価格課税に伴う二重課税排除のための相互協議と同時進行で行われることが多いであろうから、移転価格課税に係る「紛争の解決」にも役立つ¹⁴⁾。

9) 増井良啓「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割」COEソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ4頁（2005）。国税庁が一般的文書回答の枠組みを整備したのは、平成13年6月22日付課総1-19ほか国税庁長官通達「事前照会に対する文書回答の実施について（事務運営指針）」による。なお、APAとアドバンス・ルーリングの違いについて、OECD移転価格ガイドライン4.132参照。

10) 例えば米国の歳入手続2006-9、Section 2、04。

11) 事務運営要領5-1

12) OECD移転価格ガイドライン4.143。

13) 同上。

(3) 事前確認の種類

事前確認には、納税者とその所在地国の税務当局の間で行われる「一国のみの事前確認」¹⁵⁾（「国内事前確認」¹⁶⁾、「ユニラテラルの事前確認」）と、納税者の所在地国とその国外関連者の所在地国の二つの税務当局による相互協議の合意を通じた「相互協議を伴う事前確認」¹⁷⁾（「二国間での事前確認」、「バイラテラルの事前確認」。事前確認と相互協議の当事国が3か国以上になれば、「多国間での事前確認」「マルチラテラルの事前確認」となる。）とがある。

一国のみの事前確認では、確認を受けても、将来相手国から移転価格課税を受ける（その結果、事前確認に要した手間暇が無駄になる）可能性がある。相互協議を伴う事前確認は、相手国税務当局との協議が必要なために、一国のみの事前確認よりも時間がかかるが、他方で、相互協議を伴う事前確認では我が国及び相手国の双方での課税を回避できるので、納税者の法的安定性・予測可能性は相互協議を伴う事前確認による方が格段に高まることとなる。

(4) 事前確認の現状

平成25年10月の国税庁報道発表資料「平成24事務年度の『相互協議の状況』について」¹⁸⁾によれば、平成24事務年度における事前確認に係る相互協議事案の発生件数は131件、処理件数は129件、平成24事務年度末における繰越件数は291件である。事前確認事案の全相互協議事案に対する割合は、発生件数では78.4%、処理件数では75.9%、繰越件数では81.7%を占めている（表1参照）。事前確認に係る相互協議事案の処理期間の平均は29.6か月（約2年半）

14) いわゆる「ロール・バック」による解決。OECD 移転価格ガイドライン付録「相互協議手続に基づいた事前確認取極（“MAP APA”）を実施するためのガイドライン」69、米国の歳入手続2006－9、Section 8 “Rollback of TPM”。

15) 前注4、国税庁報道発表資料「事前確認の概要」1頁。

16) 谷口・前注1、105頁。

17) 前注4、国税庁報道発表資料「事前確認の概要」1頁。

18) 国税庁ウェブサイト、http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2013/sogo_kyogi/index.htm

(表1) 相互協議事案数の推移

(単位：件)

事務年度		相互協議事案の種別			合計
		事前確認	移転価格課税	その他	
平成 22	発生	135	14	8	157
	処理	128	27	9	164
	繰越	312	45	16	373
平成 23	発生	112	21	10	143
	処理	135	15	7	157
	繰越	289	51	19	359
平成 24	発生	131	30	6	167
	処理	129	33	8	170
	繰越	291	48	17	356

(出典) 平成 25 年 10 月国税庁報道発表資料「平成 24 事務年度の『相互協議の状況』について」

である¹⁹⁾。

上記報道発表資料によれば、事前確認及び転価格課税事案において用いられた独立企業間価格算定方法は、取引単位営業利益法（TNMM：Transactional Net Margin Method）が 97 件で全体の 67.8 % を占め、次いで利益分割法が 16 件（11.2 %）、独立価格比準法 8 件（5.6 %）、原価基準法 3 件（2.1 %）、その他 19 件（13.3 %）となっており、TNMM と利益分割法で 80 % 近くを占めている²⁰⁾。TNMM と利益分割法が多用されているのは、TNMM については比較対象企業の情報が比較的入手し易いこと、また、利益分割法については、比較対象企業の情報が不要なためと思われる。税務当局が一定の要件の下に同業者調査権（租税特別措置法 66 条の 4 第 8 項）を行使し得る移転価格課税と異なり、事前確認では、確認申出企業は公開情報及び部内情報に拠らざるを得ないため、用いることができる独立企業間価格算定方法も限定されているものと推測でき

19) 石原茂行・古賀昌晴「最近の相互協議の状況について」国際税務 34 巻 3 号 24 頁（2014）。

20) 処理事案 1 件について複数の移転価格算定方法が使用されている場合には、それぞれの方法がカウントされているので、算定方法数の合計と処理件数は一致しない。

（表2）移転価格税制における事前確認の申出及び処理の状況

（単位：件）

事 務 年 度		件 数
平成22	申出	111
	処理	115
	繰越	336
平成23	申出	103
	処理	101
	繰越	338
平成24	申出	127
	処理	138
	繰越	327

（注）平成25年10月国税庁報道発表資料「平成24事務年度 法人税等の調査事績の概要」の「Ⅲ 参考計表」の別表6の(4)、及び平成24年10月国税庁報道発表資料「平成23事務年度 法人税等の調査事績の概要」の「Ⅲ 参考計表」の別表6の(4)より、上記表1の体裁に合わせて筆者が作成。

る。

また、平成25年10月国税庁報道発表資料「平成24事務年度 法人税等の調査事績の概要」²¹⁾によれば、平成24事務年度に国税庁が受けた事前確認の申出件数は127件、処理件数は138件、平成24事務年度末の繰越件数は327件である（表2参照）。この数字は、事前確認審査部局が受理及び処理した事前確認事案の件数であり、したがって、一国のみの事前確認と相互協議を伴う事前確認とを合わせた件数である。

発生・申出と処理のタイミングについては、事前確認に係る相互協議の申立て（表1）と事前確認の申出（表2）で若干のずれがあると思われるし、件数のカウント方法も若干異なる可能性があるが²²⁾、この両者の数字を比べると、

21) 国税庁ウェブサイト、http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2013/hojin_chosa/03.htm。「平成24事務年度 法人税等の調査事績の概要」の「Ⅲ 参考計表」の別表6の(4)「移転価格税制における事前確認の申出及び処理の状況」

22) 相互協議の申立てには、補償調整に係る相互協議の申立て等が含まれている可能性がある。前注18の平成25年10月国税庁記者発表資料「平成24事務年度の『相互協議の状況』について」の参考2参照。

事前確認事案の大部分は相互協議を伴う事前確認であり、一国のみの事前確認の件数は少数にとどまっているものと思われる²³⁾。

3. 相互協議を伴う事前確認のプロセス等

次に、相互協議を伴う事前確認がどのようなプロセスで行われるのかについて、その概要を通達の規定に即して見ておきたい。

(1) 事前確認と相互協議のプロセス

事前確認については、前述したように法令に規定はなく、国税庁長官通達に基づき行われている。通達は二本立てになっており、前述の平成13年6月1日付査調7-1ほか国税庁長官通達「移転価格事務運営要領（事務運営指針）の制定について」（「事務運営要領」）の「第5章 事前確認手続」が、国税局の事前確認審査担当課（例えば東京国税局調査一部国際情報二課。本稿では以下「審査担当部局」という。）が納税者からの事前確認の申出を受けて確認を行うための手続を定め、平成13年6月25日付官協1-39ほか国税庁長官通達「相互協議の手続について（事務運営指針）」（以下「相互協議通達」という。）が、相互協議の手続に関して定めている。

これらの通達によれば、相互協議を伴う事前確認は次のような手続により行われる（図1参照）。

まず、事前確認を求めようとする納税者は、資料を添付して事前確認の申出を行う（事務運営要領5-2、5-3）。納税者は、審査担当部局又は国税庁相互協議室（以下「相互協議部局」という。）に事前に相談をすることもできる（事務運営要領5-10、相互協議通達5）。事前確認対象事業年度は原則として3事業年度から5事業年度である（事務運営要領5-7）²⁴⁾。審査担当部局は事

23) 城地徳政「国税庁調査課における国際課税に係る執行状況について」国際税務33巻1号70頁（2013）は、「事前確認については、そのほとんどが相互協議を伴うバイラテラルのもの」としている。

事前確認の審査を行い、納税者の意向も確認しつつ、相互協議の申立てについても勧奨する（事務運営要領5－12）。納税者から相互協議の申立て（相互協議通達3、6）が行われた場合には、相互協議部局は納税者の国外関連者の居住地国の相互協議担当部局（以下「相手国の相互協議部局」という。）に相互協議の申入れを行い（相互協議通達15）、相互協議が開始される。納税者の国外関連者から相手国の相互協議部局にも相互協議の申立てが行われるので、相手国の相互協議部局から相互協議の申入れが行われて相互協議が開始されることもある（相互協議通達24）。事前確認に係る相互協議の申立てを行うためには、審査担当部局に事前確認の申出をすることが前提となる（相互協議通達26）。

相互協議が開始され、協議を経て、両国の相互協議部局間で合意に至ると認められる状況になれば、当該合意案は納税者に通知され、納税者に当該合意案に同意するかどうかの確認が行われる（相互協議通達18）。納税者が当該合意案に同意すれば、両国の相互協議部局間で当該合意案どおりの合意がされ、合意内容が相互協議部局から国税庁・国税局の関係課に通知される（相互協議通達30）。事前確認に係る相互協議の合意は、納税者が当初に審査担当部局に提出した事前確認申出とは異なっていることが通常であるので、納税者は当初の申出を相互協議で合意されたものに訂正し（事務運営要領5－8）、訂正後の申出に対して確認が行われる（事務運営要領5－15）。確認が行われた後、納税者が確認の内容に適合した申告を行っている場合には、確認を受けた国外関連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（事務運営要領5－16）、移転価格課税を受けることはない。

納税者が当該合意案に同意しなければ、両国の相互協議部局は納税者が同意できる案を求めて協議を継続するか、相互協議を終了することになる（相互協議通達20(1)へ）。ただし、両国の相互協議部局が事実上合意に至っているのであれば、納税者は二重課税のリスクを負わなくなり、事前確認の申出をした目

24) 事前確認の対象となる期間はどの国でも概ね同様の模様である。前注14のOECD「相互協議手続きに基づいた事前確認取極（“MAP APA”）を実施するためのガイドライン」51参照。

的は達成されるのであるから、納税者が当該合意案に同意しないということは考えにくい。

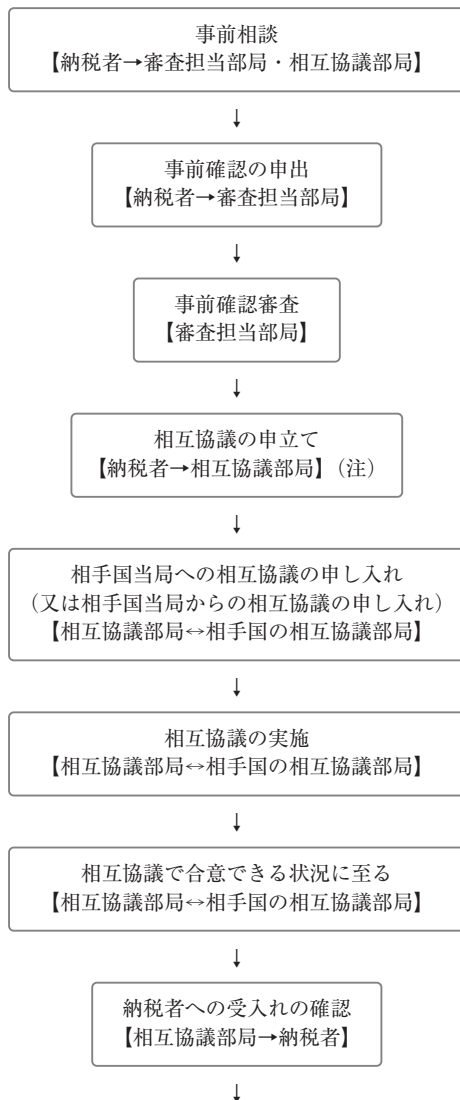
他方、相互協議が開始されても、両国の相互協議部局間で合意に至らないこと（すなわち、両国の相互協議部局が、「この事案についてはこれ以上協議しても合意できない」との結論に至ること）はあり得る。その場合、相互協議室はその旨を納税者及び国税庁・国税局の関係部局に通知し（相互協議通達20）、相互協議は終了する。この場合、納税者にとっては、一国のみの事前確認を審査担当部局に求めるか、事前確認の申出自体を取り下げるかという選択となる。

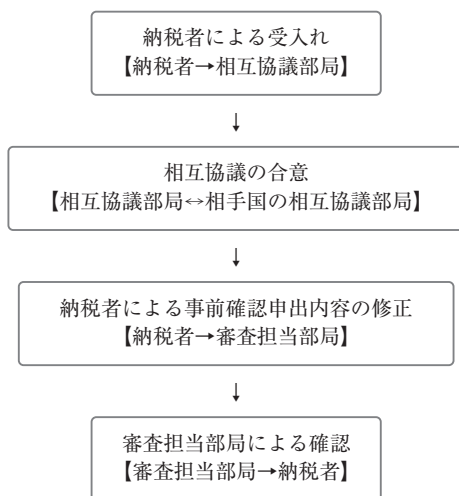
なお、事前確認の審査は法人税の調査ではなく（事務運営要領5－11(2)）、事前確認の際に納税者が局担当課に提出した資料が調査のために用いられることはない（事務運営要領2－22(2)）。

(2) 確認される内容

事前確認において確認される内容は、「確認対象事業年度、国外関連者、事前確認の対象となる国外関連取引、独立企業間価格の算定方法等」（傍点筆者）である（事務運営要領5－2）。「独立企業間価格の算定方法」のみを定めるだけでは「（納税者の）予測可能性を確保」（事務運営要領1－2(2)）したとは言い難いため、より具体的な数値を定めることが予測可能性を確保する見地から求められる。例えば、我が国の納税者（内国法人）であるJ社が、製品Pを製造し、F国に設立した子会社X社（販売会社で、特段の価値ある無形資産を有していない。）を通じて製品PをF国の第三者（小売業者）に販売している場合において、J社が将来の5事業年度について事前確認を求めた、という単純な事例を考える。この場合に、J社が、独立企業間価格の算定方法として、X社の営業利益率を基準とするTNMMを用いることについて当局に確認を求め、当局がこれに確認を与えたとしても、J社にとっては十分に満足できる解決にはならない。TNMMによるとしても、検証対象企業となるX社の比較対象企業としてどのような企業が選定されるのか、そして最終的にX社の営業利益率が何%であれば、J社からX社への製品Pの販売価格が独立企業間価格で

【図1】 相互協議を伴う事前確認のプロセス





(注) 相互協議の申立ては事前確認の申出と同時に行うこともできる。

あるとされるのかが、判然としないからである。このため、J社の事前確認及び当該事前確認に係る相互協議において中心となる問題は、どのような基準でX社の比較対象企業を選定し、その結果としてX社の適正営業利益率をどのように設定するか、ということになることが多い²⁵⁾。他方で、結果が合意内容に織り込まれる場合には、将来の状況変化に対応するため、重要な前提条件(critical assumptions)、X社の実績値が合意された幅から外れた場合の対処等が、検討・議論されることとなる。

例えば、仮設事例として、上記のJ社とX社の例で、次のように手続が進んでいったと考える（図2参照）。

J社は、X社についてTNMMで独立企業間価格を算定することが最も適当と考え、一定の条件により比較対象としてF国の法人（卸売業者）30社をいったん抽出し、そのうち10社については、何らかの理由で比較対象として不適切と判断し、比較対象から除外した。J社は、残った20社を比較対象企業として、独立企業間価格設定のベースとなるX社の営業利益率の幅（以下「適正営業利益率幅」という。）が5.5%～7.5%であるとして事前確認の申出を行ったが（図2の①）、申出内容を検討した我が国の審査担当当局は、独立企業間価格の算定方法としてTNMMが最も適当であるとの判断では一致したものの、J社が設定した比較対象企業の抽出条件や除外理由等が一部不適当と判断し、J社が選定した20社と一部異なる比較対象企業の財務データを用いて、X社の適正営業利益率幅は3.0%～5.0%であると考えた。相互協議部局もその意見に同意した。

ところが、同じ頃にX社から相互協議を伴う事前確認の申出を受けたF国

25) 事務運営要領別冊の「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」の事例27（目標利益率に一定の範囲を設定する事例）も、TNMMを独立企業間価格算定方法とし、目標利益率に一定の範囲を設定している。一定範囲の利益率等を事前確認の対象とすることについて、OECD移転価格ガイドライン4.124、前注14のOECD「相互協議手続に基づいた事前確認取極（“MAP APA”）を実施するためのガイドライン」39(e)、66(c)参照。

の税務当局は、独立企業間価格の算定方法として TNMM が最も適当であるとの判断では一致したものの、X 社による比較対象企業の抽出条件や除外理由等が一部不適当と判断し、J 社が選定した 20 社と一部異なる比較対象企業の財務データを用いて、X 社の適正営業利益率幅は 8.0 %～10.0 %であると考えた（X 社の適正営業利益率幅が高めに設定されるほど、J 社の X 社に対する販売価格は低くなり、J 社の所得が少なくなることになる。）。ここから相互協議が開始された（図 2 の②）。

両国の相互協議部局の数か月にわたる協議の過程で、比較対象企業の抽出条件と除外理由等についてある程度の共通認識が形成されていき、X 社の適正営業利益率幅については、我が国の相互協議部局は 4.25 %～6.25 %と、また、F 国の相互協議部局は 6.75 %～8.75 %と、それぞれ考えるようになり、互いの立場は接近してきたが、これではなお相互協議の合意に至ることはできない（図 2 の③）。

更に数か月の協議が行われた結果、X 社の適正営業利益率幅について、我が国の相互協議部局は 5.0 %～7.0 %と、また、F 国の相互協議部局は 6.0 %～8.0 %と考えるに至った（図 2 の④）。この結果、両国の相互協議部局は、X 社の営業利益率が 6.0 %～7.0 %であれば移転価格課税を行う必要はないとの認識では一致し、次のような内容の合意案を作成した。

- (a) 独立企業間価格の算定方法は、X 社の営業利益率を基準とする TNMM とする。
- (b) X 社の適正営業利益率幅は 6.0 %～7.0 %とする。
- (c) X 社の営業利益率の実績値が適正営業利益率幅内にある場合には、両国の税務当局は J 社又は X 社に対して移転価格課税を行わない。
- (d) もしも X 社の営業利益率が結果として上記(b)の幅からはずれた場合には、J 社及び X 社は、X 社の営業利益率が上記の幅にはいるように補償調整を行う。補償調整の詳細については、両国の相互協議部局は別途協議する。
- (e) 重要な前提（critical assumptions）として、為替相場が一定の範囲に

あることなどを条件とし、重要な前提が満たされなかった場合のこの合意の取扱いについては、両国の相互協議部局が改めて協議する。

上記(a)～(e)の合意案を両国の相互協議部局から提示されたJ社及びX社はこの案に同意したので、両国の相互協議部局は上記合意案のとおり合意し、J社及びX社はそれぞれの国の審査担当部局に相互協議の合意に基づいて当初の事前確認の申出を修正し、それぞれの国の審査担当部局による確認が行われた。

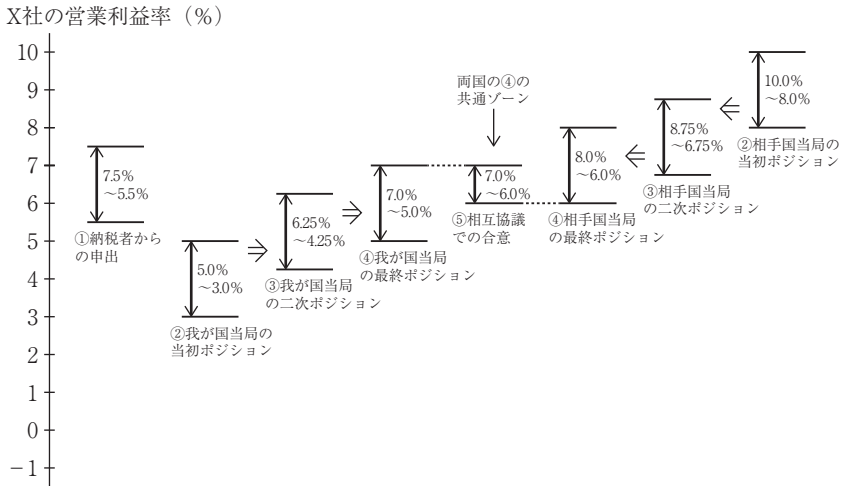
上記の設例は、やや戯画的で単純化され過ぎているかもしれない。実際の相互協議は、双方の国の相互協議部局が、用いるべき独立企業間価格算定方法、比較対象企業の抽出基準、除外条件等について、J社とX社が行う取引の実態や、両社の機能、資産、リスク等に基づき検討していく。しかし、その最終的な目的は、双方の国の相互協議部局が、事案に関する認識（上記の設例では、主としてX社の適正営業利益率を設定するための諸条件）を可能な限り共有し、合意に至ることにある。

(3) 実績値が確認の内容から外れた場合の処置

相互協議の合意に基づき両国の税務当局による事前確認が行われた場合には、納税者の実績が事前確認の内容に合致していれば（上記の設例では、X社の営業利益率が6.0%～7.0%に収まっていれば）、我が国及びF国の課税部局が移転価格課税を行うことは考えられない。J社及びX社も、製品Pの価格について、X社の営業利益率が合意された幅に収まるように設定をするだろう。その結果、多くの場合には、納税者の実績値は確認された内容に合致し（上記の設例では、X社の営業利益率が6.0%から7.0%の間に収まり）、移転価格課税は行われないうこととなる。

しかし、J社及びX社が、X社の営業利益率を合意された幅に収めようと価格設定をした場合であっても、X社の営業利益率が、X社の売上数量の変動やX社の販売費・一般管理費の変動等のため、結果として合意された幅から外れ

(図2) 相互協議の合意に至るまでのイメージ図



てしまうことは起こり得る。その場合には、J社とX社とは、上記合意の(c)の補償調整（決算時に行う決算調整、申告時に行う申告調整、申告後に行う修正申告又は更正の請求）により対応することができる²⁶⁾。このため、J社及びX社が事前確認の内容に沿った申告等を行わないということは、現実問題として考えづらい。また、事業の環境が大幅に変化したという場合には、重要な前提条件（上記仮設事例の合意内容の(d)）が満たされないこととなるのが通常であり、その場合には再び当局間の協議が行われることになるだろう。

(4) 移転価格課税と事前確認との違い

上記の設例のように、事前確認においても、移転価格課税におけると同様に、租税特別措置法66条の4の規定に則り、独立企業間価格算定方法の決定、比較対象企業の選定、独立企業間価格の算定（上記設例では独立企業間価格幅の設定）等が行われる。しかし、移転価格課税と事前確認とでは、前者が税務当

26) 事務運営要領5-19参照。

局の調査に基づくものであり、後者は調査に基づくものでないことのほかに、次のような点が異なっている。

第一に、移転価格課税においては税務当局がピンポイントで独立企業間価格や所得金額を計算しなければならないのに対し、事前確認は、一定の場合（上記設例ではX社の営業利益率が一定の範囲内にある場合）には移転価格課税を行わないと当局が約束するものである。比較対象取引において複数の独立企業間価格の存在が認められるとしても（したがって独立企業間価格に幅が存在するとしても）、税務当局が課税する場合には、その幅の中のひとつのポイントを何らかの方法で（幅の端にするか、複数の価格の平均にするか、中央値にするかなどして）選ばなくてはならない。したがって、移転価格課税では独立企業間価格には幅は（少なくとも課税時点では）ない。しかし、事前確認では、複数の独立企業間価格によって幅が認められれば、当該幅について確認が行われることがむしろ一般的である²⁷⁾。

第二に、移転価格課税を行う上で前提となる幅と、事前確認で用いられる幅は、異なり得る。上記の設例では、我が国の税務当局は、X社の適正営業利益率幅は（相互協議を経て）5.0%～7.0%と判断したが、相互協議の合意では適正営業利益率幅は6.0%～7.0%とされた。これは、相手国の税務当局が適正営業利益率幅について6.0%～8.0%と主張し、双方が一応納得できる共通のレンジが6.0%～7.0%となったためである。もしも我が国の税務当局がX社に移転価格課税を行うのであれば、その基礎となる適正営業利益率幅は5.0%～7.0%となり、ピンポイントでの課税点は幅の端（5.0%又は7.0%）、両端の中間値（6.0%）、あるいは比較対象企業の平均値又は中央値に決められるものと思われる（あるいは、最も適切な比較対象企業1社が抽出されるかもしれない）。

第三に、移転価格課税を行う上で前提となる幅と、事前確認で用いられる幅

27) 事務運営要領の参考事例27参照。事前確認においても幅を設けないことは可能であるが、その場合には常に補償調整が必要となるので、納税者にとっても税務当局にとっても手間がかかることになる。ただし、「使用料を3%とする」というような事前確認であれば、幅がなく、かつ、納税者が使用料を3%に設定すれば補償調整も必要なくなる。

とでは、幅の算定の精緻さに差があることである。移転価格課税が、最終的には取消訴訟の提起も念頭に置きつつ、税務当局が質問検査権を行使し、更正の除斥期間（6年）の制限の下で収集した資料によって得られた「当該数値を用いて課税しても訴訟で勝てると思われる」幅（あるいはピンポイント）であるのに対し、事前確認で用いられる幅は、「この程度の価格・利益であれば調査・課税の必要はないであろう」と考えられるものを、できるだけ迅速に算定したものである（ただし、相互協議を念頭に、相手国当局に対する説得材料を取り揃える必要はある。）。事前確認で用いられる幅であっても、課税の場合と同じ手順を踏み、審査担当部局が相当の時間をかけて精査したものであり、かなりのリソースが投入されているが、課税処分取消訴訟で争われるかどうかは、精緻さに当然に影響を与えるだろう²⁸⁾。

第四に、我が国の法制上、移転価格課税においては、税務当局が同業者調査（租税特別措置法66条の4第8項）によって入手した比較対象取引の財務データを用いることがあるのに対し、事前確認では、納税者からの申出を受けて税務当局が確認を与えるものであるので、納税者が入手しうる情報のみが用いられることである。

第五に、比較対象企業のデータの収集時期が異なることである。事前確認対象年度をY3年～Y7年の5年間であるとした場合に、納税者はY2年中に事前確認の申出をしなければならず²⁹⁾、そのためにはY2年中に収集できるデータしか用いることはできないが、そのようなデータは、多くは比較対象企業のY1年以前の財務データである³⁰⁾。このようなデータをベースに事前確認が行われるが、もしもY7年において納税者の実績値が確認の内容から外れて課税しなければならなくなった場合には、税務当局は比較対象企業の最新の財務デ

28) 移転価格課税に係る更正の除斥期間は6年であるが（措置法66条の4第16項）、事前確認にそれだけの期間を費やしては事前確認でなくなってしまう。

29) 事務運営要領5-2(2)。

30) もっとも、事前確認手続には数年を要するので、最終的に使われるデータは若干新しいものになっているかもしれない。

ータを用いることになるだろう。

4. 事前確認の法制化についての検討

(1) 事前確認において税務当局に求められるバランス

事前確認は、前述のとおり、納税者からの申出を受けて、納税者からの自主的な協力（資料提供等）を得つつ、税務当局が確認対象取引に係る独立企業間価格の算定方法等について検討して、一定の条件の下で確認し、納税者がその確認内容に適合した申告を行ってれば、税務当局は移転価格課税を行わない、という仕組みである。事前確認の申出をする納税者は、移転価格課税を受けた場合よりも軽い負担（税務当局に提出する書類の準備等）と短い期間（事前確認の審査及び相互協議に要する時間）で事前確認が行われ、紛争が未然に防止されることを期待する（そうでなければ事前確認を行うメリットはない。）。他方で、税務当局は、「この範囲であれば移転価格課税を行う必要はない」という条件を見つけ出さなければならないが、そのためには移転価格課税における独立企業間価格の算定という作業と同様の手順の作業が（「3」の(4)に述べたように程度に若干の差があるとしても）必要となる。このため、事前確認において、税務当局には、次のような要請にバランスよく応えることが求められることになる。

A 課税権の確保 移転価格税制は、企業が関連者との間の取引を通じて所得を国外に移転させることに對抗するための税制であるから³¹⁾、移転価格税制の適正・円滑な実行を図るための手続である事前確認においても、我が国企業の所得が国外に流出するような内容の確認の申出に確認を与えることができないことは当然である³²⁾。

B 納税者の権利保護 税務当局は納税者に対し、納税者が租税特別措置法66条の4の規定により負担すべき額以上の租税負担を負うこととなる

31) 『昭和61年度改正税法のすべて』188頁（荒巻健二執筆）。

32) 事務運営要領もこの点を明記している。事務運営要領5-1。

ような確認の申出・修正を求めることはできない。このことも租税法律主義の観点から当然のことである。

C 効率化と迅速化 事前確認は、納税者に予測可能性と法的安定性を与え、移転価格課税が行われることにより生じる紛争を未然に防止しようとするものであるから、移転価格課税が行われた場合と比して、納税者にとって手間と時間が節約できるものでなければ、納税者にとってのメリットはない³³⁾。税務当局にとっても、事前確認により手間と時間を節約することは行政の効率性につながる。

しかし、これらのバランス図ることは難しい。課税権の確保（A）に力点が置かれ過ぎると、納税者の利益を高め、に認定しようとするバイアスがかかる（Bに反する）。課税権の確保と納税者の権利保護とのバランスをとろうとすれば、徹底した資料収集と分析が必要となる（Cに反する）。効率化・迅速化に力点が置かれ過ぎると、審査に際して十分な検討ができず、あるいは相互協議において相手国との十分な協議が行われず、結果として所得の国外流出を招いたり（Aに反する）、納税者に重い負担を負わせることとなるおそれがある（Bに反する）。

このような中で、事前確認手続が期待どおりに進展しないと感じる納税者は、時間と手間がかかり過ぎるとの不満を持ち、また、申出の内容が税務当局に受け入れられなかった納税者は、当局の裁量の幅が大き過ぎるとの不満を持つかもしれない。他方で、税務当局は、事前確認が一部の納税者の租税回避に利用されているのではないかと懸念を持つ³⁴⁾。さらに、納税者と税務当局の双方

33) 事務運営要領も、「的確」「迅速」な処理を強調している。事務運営要領5-1。

34) 吉川・前注1、12頁、20頁以下。また、移転価格税制における事前確認や費用分担取扱（CCA）が租税回避の手段として使われているとの指摘は海外でもある。例えば、Memorandum to Members of the Subcommittee on Investigations, “Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code – Part 2 (Apple Inc)” (Senate Homeland Security and Governmental Affairs Committee, Permanent Subcommittee on Investigations, September 20, 2012)。その概略につき、大野雅人「海外論文紹介：意味ある法人の税法上の居住地」租税研究771号238頁、255頁以下（2014）参照。

にとって、せっかく手間暇をかけて事前確認と相互協議を行っても、それがどこまで遵守されるかについて不安が残るのかもしれない。納税者と税務当局の双方が抱く不満と不安と懸念とが、冒頭「1」に述べたような、事前確認手続の問題点として表明されることになる。

なお、相互協議を伴う事前確認においては、一国のみの事前確認と比べて、相手国の税務当局との相互協議を経なければならない分だけ時間はかかるが、相手国の税務当局が当事者として関与していることから、我が国の課税権の確保（A）にバイアスがかかるという懸念はなくなるだろう。また、納税者の関心は、双方の国の相互協議部局が合意することにより将来の双方の国による移転価格課税が回避されることにあるので、上記の仮設事例でいえばX社の適正営業利益率幅の設定等については、特段のこだわりはなく、相互協議の合意に委ねていることが多いと推測できる³⁵⁾。

（2）法制化が必要といわれる理由

事前確認を法制化すべきとの提言がこれまでに行われているが、各論者が現在の事前確認が抱える問題をどのように捉えているかによって、立法化の趣旨目的は異なる。事前確認の法制化が提言されてきた理由は、大きく分けて、(イ)事前確認の法的拘束力を強めるため、(ロ)税務当局の権限を明確化するため、(ハ)事前確認について適正な手続を保障するため、の3点にあると思われる。より具体的には次のようなものである³⁶⁾。

イ 事前確認の法的拘束力を強めるための法制化

- (a) 納税者の実績値が事前確認の内容から外れた場合に、納税者に確認内容に合致した申告を義務付ける、あるいは税務当局が事前確認に基づく移転価格課税を行うことを可能にするための法制化
- (b) 納税者の実績値が事前確認の内容に合致している場合に、税務当局が

35) また、仮に実績値が確認内容から外れたとしても、「3」の(3)でみたように、種々の事後調整が可能である。

移転価格課税を行わないことをより確実にするための法制化

□ 税務当局の権限を明確化するための法制化

- (c) 事前確認において、納税者の納税義務を減免する権限を税務当局に与えるための法制化

ハ 事前確認について適正な手続を保障するための法制化

- (d) 事前確認又は税務当局による確認拒否を取消訴訟の対象とするための法制化
- (e) 事前確認が税務当局によって拒否された場合に、義務付け訴訟を可能とするための法制化

以下、(3)～(5)でこれらの法制化の適否について検討する。

(3) 事前確認の法的拘束力を強めるための法制化

- (a) 納税者の実績値が事前確認の内容から外れた場合に、納税者に確認内容に合致した申告を義務付け、あるいは税務当局が事前確認に基づく移転価格課税を行うことを可能にするための法制化

この提言は、納税者の実績値が事前確認の内容と異なることとなった場合に、

36) 谷口・前注1、108頁は、「特に租税法律主義（課税要件法定主義）の見地からすると、事前確認制度のように移転価格税制との関係で課税上重要な意義を有する制度が、なぜ四半世紀以上たってもなお法律事項とされず通達上の制度にとどまっているのか、というような「素朴な」疑問も、同制度が実務上重要性を増してくるにつれ、強まってくるところである。」と述べる。イ～ハに紹介したもののほか、21世紀政策研究所「わが国企業をめぐる国際租税制度の現状と今後」の「第2章 移転価格税制を巡る最近の諸問題」（岡田至康執筆部分）15頁（「国際租税制度の今後のあり方」中間報告書、2010）は、「APAをも促進するとの観点の下、柔軟な対応ができるよう法整備を図ることが求められる。」とする。このほか、納税者の実績値が事前確認の内容と異なることとなった場合に、納税者が更正の請求又は減算の申告調整を行えるようにするための法制化が必要であるとする見解（井上・前注1、436頁、岡田・同上、15頁）、「二国間事前確認については確認に当たって相互協議の合意を経ることから、ある意味では租税条約の規定が適用されるとも考えられるが、一国内だけの事前確認については少なくとも国内法の規定が必要であろう。」とする見解（高久隆太「移転価格税制をめぐる諸問題(1)」税経通信62巻3号29頁（2007））もある。

納税者に確認内容に合致した申告を義務付け、納税者がそのような申告を行わない場合には、税務当局が事前確認に基づく移転価格課税を行うことを可能とするための法制化提言である³⁷⁾。

例えば上記「3」の(2)の仮設事例において、X社の営業利益率が結果として7.5%となり、相互協議において合意された適正営業利益率幅（6.0%～7.0%）から外れてしまった場合であっても、上記「4」の(3)で述べたとおり、J社は補償調整を行うことにより、事前確認の内容に適合した申告（又は修正申告）を行うはずである。また、何らかの事情変更（為替相場の大幅な変動等）が生じたのであれば、重要な前提条件が満たされなくなったなどとして、納税者と審査担当当局・相互協議部局との協議や、両国の相互協議部局間の協議が行われるはずである。したがって、納税者が「事前確認の内容に適合した申告」を行わないというのは、現実問題としてはあまり考えられない。しかし、万が一、そのような事態が生じた場合には、移転価格調査が行われ（事務運営要領5－18(2)）、その結果、移転価格課税が行われる可能性がある。この提言は、そのような「万が一」の場合において、税務当局が改めて移転価格調査を行うことなく、事前確認に基づき、移転価格課税を行うこと許容する法制化を行うべきとの趣旨である（と筆者には思われる。）。また、この議論の背景には、税務当局が手間暇をかけて事前確認・相互協議を行い、税務当局は事前確認に拘束されるのに、納税者は自由に事前確認を反故にできるというのでは、これまでにかけた手間暇が無駄になるという、当局側の懸念があるのかもしれない。

しかし、このような法制化は、上記設例でいえば「X社の営業利益率が6.0%～7.0%の範囲内に収まっている場合には税務当局は移転価格課税を行わない」という事前確認の性質を、「X社の営業利益率が6.0%～7.0%の範囲内に収まっていない場合には、何らかの移転価格課税を行われても納税者は争え

37) 例えば、井上・前注1、433頁以下、特に434頁、435頁、高久隆太「移転価格税制をめぐる諸問題(3)」税経通信62巻5号38頁・39頁（2007）。なお、谷口・前掲注1、132頁は、事前確認に基づく課税が行われる可能性が高いことを、下記(5)(d)の主張の前提としている。

ないことにする」という課税の根拠に変えるものである。前述「3」の(4)で見たように、事前確認における適正営業利益率幅は、移転価格課税における適正営業利益率幅とは異なり得るものである。納税者が事前確認の内容に適合する申告を行ってこないということは、事前確認における適正営業利益率幅が何らかの理由で適切でなくなったためである可能性があるので、そのような事情の下でもなお事前確認に基づく課税を行おうとすることは、事前確認を行う代償として納税者に租税法が定める以上の不利益を受忍させることとなり、適当ではないと考える。

仮に課税するとしても、どのように課税するのかという疑問もある。上記設例でいえば、事前確認において適正営業利益率幅とされた7.0%の端（納税者に最も有利なポイント）又は6.0%の端（納税者に最も不利なポイント）で課税するか、中間値の6.5%で課税するか、比較対象企業群の平均値又は中央値で課税するということが考えられるが（前述のとおり、課税はピンポイントで行う必要がある）、事前確認には、当然ながら、課税に関する内容は含まれていない。

(b) 納税者の実績値が事前確認の内容に合致している場合に、税務当局が移転価格課税を行わないことをより確実にするための法制化

この提言は、現状では信義則に基づき税務当局が移転価格課税を行わないとしているものを、法制化により、より明確に（より強い法的拘束力を有するべく）規定しようとするものである³⁸⁾。税務当局が移転価格課税を行わないことについては、税務当局は道義的に拘束されているとする理解もあるが³⁹⁾、現在は信義則に基づく法的拘束力を有するとする見解が有力であると思われる⁴⁰⁾。しかし、この提言は、法制化により、より明確に（より強い法的拘束

38) 谷口・前掲注1、136頁は、「納税者サービスという事前確認制度の基本コンセプト…からは、事前確認の法的拘束力に対する納税者の「不安」は解消すべきであろう。そのためには、信義則に基づく法的拘束力ではなく法律に基づく法的拘束力を事前確認に付与し、事前確認に対する納税者の信頼をより強く保護すべきであろう。」とする。

39) 岡田・前注36、15頁。

力を）規定すべきとするものである。

納税者が事前確認の内容に適合した申告を行っている場合に税務当局として移転価格課税を行わないという取扱いは、通達にも明記されており⁴¹⁾、納税者側に不安があるかは疑問であるが、法制化することについての問題もないように思われる。後述「5」及び末尾の参考2のとおり、事前確認について法制化を行っている国々も、同旨を規定している。

問題があるとすれば、下記(5)の論点とも関係するが、法制化に当たり、納税者が事実と異なる資料を提出して確認を受けていた場合の取扱いや、納税者が事前確認を租税回避スキーム組成のために利用しようとしている場合の取扱いについて、具体的にどのように規定すべきかという点であろう。そのような観点から、現行の事務運営指針5-14（事前確認及び事前確認手続を行うことが適当でない場合）に該当する場合には事前確認が行われないこと、及び税務当局が確認を行わないことについては争訟の対象とならないことなどが、法制化に当たり明確にされる必要があると考える。

(4) 税務当局の権限を明確化するための法制化

(c) 事前確認において、納税者の納税義務を減免する権限を税務当局に与えるための法制化

この提言は、事前確認は合法性原則に違反する可能性がある（租税法が規定する納税義務を税務当局が通達により免除している）ので、それが違法とならないように法的手当をすべきというものである⁴²⁾。

しかし、第三者間の取引であっても、様々な条件の違いや当事者の思惑など

40) 山川・前注7、215頁、谷口、前注1、128頁。

41) 事務運営要領5-16。

42) 井上・前注1、437頁は、「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、その批判を回避にするためにも法令による制度化が望ましい。」とする。この見解の前提には、事前確認は通達による課税標準等の課税要件の変更であるとの認識があるものと思われる。

から、同種の取引について複数の価格が存在し得る。これらの価格はいずれも独立企業間価格であって、独立企業間価格幅を形づくる。納税者の設定した価格が幅の中にはいっているのであれば、そのような取引を対象に移転価格課税を行わないとすることは、合法性原則に違反するものではないと考えられる⁴³⁾。もちろん、特定の納税者について、不適当な適正営業利益率幅や独立企業間価格幅を認めるようなことがあれば、合法性の原則からも、課税権の確保の要請からも問題があるが、法制化により事前確認について合法性の原則の適用を排除することは、問題の解決にはならない。課税権の確保については、むしろ税務当局において強い問題意識を持っているところであるから、事前確認の内容について税務当局部内で適切にチェックされるべきものと思われる。

なお、この議論の背景には、事前確認を一層促進するという観点から、税務当局がより柔軟なスタンスで納税者及び相手国税務当局に臨むことを可能とするという考慮があるのかもしれない⁴⁴⁾。そのような考慮自体は、上記(1)の三つの要請のバランスをとろうとするものとして評価できるが、「心構え」を超えて法律としてどのような規定をつくっていくのかという問題はあるだろう。

(5) 事前確認について適正な手続を保障するための法制化

(d) 事前確認又は税務当局による確認拒否を取消訴訟の対象とする法制化
この見解は、事前確認の申出を行った納税者が税務当局によって不本意な内容変更を強要され、あるいは、当該内容変更を行わなければ移転価格課税が行われるであろうことを想定して、事前確認又は税務当局による確認拒否について取消訴訟の対象とすべきであるとするものと思われる⁴⁵⁾。税務当局側が課税権の確保にバイアスのかかった運営を行う事態を想定しての対抗措置と考え

43) その意味で、この見解は、独立企業間価格には幅がないとの立場に立っているものと思われる。なお、独立企業間価格における幅の概念につき、金子・前注2、387頁、小島信子「移転価格税制における独立企業間価格の算定に係る『レンジ』の採用について」税大論叢67号337頁(2010)、OECD移転価格ガイドライン(2010年改訂後)3.55～3.66参照。

44) 岡田・前注36、15頁。

られる。

しかし、相互協議を伴う事前確認は、利害が対立する相手国相互協議部局との議論を経て二重課税の事前防止のために行われたものであり、納税者に過重な税負担を求めるものとなっているとは考えられない。納税者とすれば、双方の相互協議部局が合意するのであれば、双方の国において将来の移転価格課税を回避できるので、事前確認の目的は達成され、特段の不利益は生じない。もしも納税者が、両国の相互協議部局による合意案に同意できないのであれば、納税者は同意できない旨を伝えれば相互協議による合意は成立しないのであり⁴⁶⁾、同意した後の確認の申出の修正についても自ら行うのであるから⁴⁷⁾、事前確認の内容が納税者の意図に反するものとは考えられない。以上から、事前確認を取消訴訟の対象とするための法制化は必要ないものとする。

さらに、「3」の(4)でみたように、移転価格課税と事前確認とでは、独立企業間価格幅の考え方、収集データの範囲、データの収集時期が異なっており、課税当局が事前確認に基づく移転価格課税を行うことは不可能と考えられる⁴⁸⁾。したがって、事前確認に基づく課税を法制化で認めない限り（(3)で述べたよう

45) 谷口・前注1、132頁は、「納税者がその内容に適合した納税申告をしなければ行われるであろう移転価格課税に対する取消訴訟をいわば『先取り』して、納税者の権利救済上、事前確認を行政処分（形式的行政処分）として構成することは、立法論としては十分に可能であると考えられる（解釈論の余地を否定するものではないが）。」と述べる。また、谷口・前注1、138頁は、「事前確認制度の法制化に当たっては、納税者に事前確認の内容に関する審査・修正請求権を付与すべきであるといえよう。その際、課税庁の請求拒否に対する取消訴訟のほか、事前確認を形式的行政処分として構成することを前提にして申請型義務付け訴訟（行訴法3条6項2号）との接続についても、明確にしておくべきであろう。これらの手続的整備によって、事前確認に関する納税者と課税庁との手続的権利義務の関係が対称的なものとなり、事前確認について適正な手続が保障されることになる。」と述べる。

46) 相互協議通達18。

47) 移転価格事務運営要領5－8。

48) 手続的にも、更正の理由附記に「事前確認に基づき」と記載することなど考えられない。

に筆者はそのような法制化には反対である。)、事前確認に基づく課税が行われる可能性はないのであるから、事前確認を対象として争訟を提起する実益もないものとする。

また、確認拒否に対する取消訴訟を法制化した場合、納税者が、自らの独立企業間価格算定方法等が税務当局に受け入れられなかったという不満、あるいは、将来課税処分を受けるかもしれないという不安を抱いただけで訴訟が提起されることになり、税務当局にとっては事務負担が増大することになる。他方で、納税者にとってのメリットも不明である⁴⁹⁾。

もともと事前確認は、移転価格課税をめぐる税務当局と納税者の争訟を未然に防ぐために、調査という公権力の行使や争訟手続の枠の外に準備された枠組みである。税務調査をする必要がないと税務当局に判断された納税者について、事前確認が行われる。納税者が確認を受けることができなかった場合には、納税者は自らの見解を調査及び課税処分取消訴訟で主張すればよく、事前確認に調査や争訟手続を持ち込むことは、事前確認という仕組みが設けられた趣旨から外れるものと懸念される。

また、事前確認は、納税者からの申出について税務当局が納得できれば確認を与えるというものであり、税務当局が何らの強要を行うものではない。事前確認における納税者と税務当局の関係は対等であり、もしも見解の一致を見なければ両者が席を立つだけである。

(e) 税務当局が確認を行わない場合に義務付け訴訟を可能とするための法制化

この提言は、納税者が行った確認の申出の内容に税務当局が納得せず、確認が行われない場合⁵⁰⁾において、税務当局に確認を義務付けることができるようにするというものである⁵¹⁾。このような義務付け訴訟が税務行政において

49) 確認拒否が取り消されても、納税者が主張する内容で確認が行われる保障はない。

50) 移転価格事務運営要領5-15(4)。

51) 前掲注44参照。

許容されるべきかどうかについては、慎重な検討が必要と考える。仮にこのような法制化が行われれば、税務当局は、そのような訴訟が将来提起されるかもしれないことを前提に審査をせざるを得ないので、事前確認は訴訟の前哨戦に変容し、審査にも長期間を要するようになるかもしれない。また、上記(d)で述べたのと同様、事前確認に調査や争訟手続を持ち込むことは、事前確認という仕組みが設けられた趣旨から外れるものと懸念される。納税者の申出が独立企業間価格であることの立証責任が納税者にあるとすれば、納税者にとっても移転価格課税で争うよりも負担が軽減されるものではないと思われる。義務付け訴訟で勝訴しても、当該内容で事前確認に係る相互協議の合意に至ることは難しく（相互協議部局としては交渉の余地はないので、合意に至ることはおそろしくできないだろう。）、外国の税務当局から納税者が課税を受けても、相互協議で二重課税を排除する余地もなくなるとと思われる。そうすると、このような法制化は、事前確認手続に対立的環境を持ち込み、事前確認手続を全体として遅延させる一方で、納税者にとってはそれほどのメリットを与えないと懸念される。

（6）当面の結論

上記(3)～(5)の検討の結果、筆者の当面の結論は、事前確認を法制化する緊急の必要はなく、また、現在提言されているような法制化は、納税者の権利を侵害し、あるいは事前確認の仕組みを機能不全に陥れ、納税者と税務当局の双方にとってコストが嵩むことになる（したがって事前確認の存在意義を損なう）可能性が大きいというものである。

筆者は、事前確認を法制化すべきでないと主張するものではないが、上記(3)～(5)で見たように、法制化を主張する意見のベクトルは様々であり（事前確認の拘束力の強化、税務当局の権限の明確化、適正手続の保障等）、法制化によってベクトルの異なる問題点が一挙に解決するものではなく、場合によっては多大の副作用を生じさせかねない。したがって、法制化を行う際にはこれらの諸点を慎重に検討すべきと考える。法制化をするということは、納税者と税務

当局との間の権利義務関係が書き換えられるということであるから、当該法制化の趣旨が（その副作用も含め）十分に検討されるべきである。

繰り返しになるが、事前確認は、調査及び争訟の枠外で、非対立的な環境の中で納税者と税務当局（及び相手国税務当局）との合意点を見出していこうとする作業である。事前確認手続の各ステップについて争訟の対象とした場合には、事前確認の本質が変容し、処理に要する期間がより長くなるなどの不都合が生じることとなり、納税者にとっても税務当局にとっても失うものは大きいと思われる。

5. 諸外国における事前確認の法制化の例

最後に、主要国において、事前確認が法律の根拠に基づいて行われているかどうか、及び、事前確認が法律に規定されている場合において、その規定がどのようなものであるかについて、末尾の参考1及び参考2で示した。

これら事前確認を法制化している国々において、前述「4」の諸問題についてどのように考えどのように取り扱っているのかは興味ある事項であり、今後研究を進めていきたい。

6. おわりに

本稿では、現行の事前確認のプロセスと、現行の事前確認について加えられている諸批判をみるとともに、提言されている事前確認の法制化がそれらの諸問題を有効に解消しうるかどうかについて検討した。筆者の当面の結論は、これらの問題は事前確認の法制化によって解決するものではなく、むしろ法制化によって（どのような法制化が行われるべきかについては論者によって方向性が異なるのだが）更なる問題が生じるおそれがある。

特に、事前確認の内容に合致した申告を行わない納税者について事前確認の内容による課税を可能にするという法制化は、もともと事前確認の内容である「課税されない範囲」「調査を行うまでもない範囲」を「調査なしで課税できる範囲」に転換することを意味し、納税者の権利を侵害することとなるおそれがある。

大きいと考えられる。また、事前確認又は確認の拒否を取消訴訟の対象とし、あるいは税務当局に確認を義務付ける訴訟の提起を可能にすることは、納税者と税務当局が非対立的な環境の中で問題解決のために議論をするという事前確認の本質を訴訟の前哨戦に変容させ、事前確認と相互協議を機能不全に陥れ、手続の長期化を招くなどして、納税者と税務当局の双方にとっての負担増となるおそれが大きいと考えられる。

このため、事前確認によって課税を行ったり、事前確認の各処理段階で税務当局に訴訟を提起するような法制度を創設し、無理に事前確認の枠内で独立企業間価格をめぐる納税者と税務当局との間の紛争を解決しようとするよりは、独立企業間価格について納税者と税務当局の間で大きな見解の相違があるのであれば、調査、更正、争訟という既存の制度の中で、意見を戦わせていく方が合理的ではないかと考える。

事前確認は、移転価格税制において、納税者の予測可能性と法的安定性の確保のために大きな役割を果たしており、その重要性は増している。そのような状況の中で、法制化によって事前確認の機能をより明確にし、不安定な要素を取り除き、処理の迅速化を図ることは重要なことであると考えるが、どのような法制化がその要請に応えることができるかについては、十分な検討が必要である。

（おおの・まさと 筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻教授）

(参考1) 各国における事前確認の根拠規定

国名	事前確認に 法律の根拠 があるか	事前確認の根拠規定 (法律でないものも含む)
アメリカ	－	2006年歳入手続 2006－9 (Revenue Procedure 2006-9) (Published : January 9, 2006)
イギリス	◎	2010年課税法 (国際等関係規定) (Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 “TIOPA 2010”) 218条～230条
カナダ	－	2001年インフォメーション・サーキュラー (Information Circular 94-4R (March 16, 2001) “International Transfer Pricing Arrangements (APAs)”) ”
オーストラリア	－	2011年プラクティス・ステイトメント (Practice Statement Law Administration, PS LA 2011/1 “ATO’s Advance Pricing Arrangement Program”) ⁵²⁾
ドイツ	－	2006年10月5日付情報リーフレット (5. Oktober 2006, Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. “Advance Pricing Agreements” – APAs), Bundessteuerblatt, Teil I, S. 594 (13. November 2006))
フランス	◎	租税一般法 (Livres des Procédures Fiscales) L80B条7号 (2009年改正)
韓国	◎	国際租税調整に関する法律6条
中国	◎	企業所得税法42条

52) <http://law.ato.gov.au/atolaw> より入手可能。

（参考2）各国における事前確認に関する法律規定

● イギリス：TIOPA 2010

第220条 事前価格合意の当事者に対する効果

- (1) 第(2)項の規定は課税期間が事前価格合意に係るものである場合に適用する。
- (2) 税法の適用に当たり、当該課税期間において、理事（Commissioners）が合意を締結した者の事案につき、第218条(2)に記述される事項に関する諸問題は、
 - (a) 当該合意に従い、かつ、
 - (b) 当該合意がなければそれに従い諸問題が判断されたであろう諸規定を参照することなく、判断される。
- (3)～(5)（略）

● フランス：租税一般法L80 A条及びL80 B条⁵⁴⁾

L80 A条 当局によって行われようとしている租税の増額更正の理由が、善意の納税者による租税法の解釈についての対立であり、かつ、当初の決定の根拠となった当該解釈が、当時において、当局によって明確に認められていたことが証明される場合には、租税についていかなる増額更正も行われることはない。

（第二段落省略）

L80 B条 L. 80 A条第1段落の保証は次に掲げる場合に適用される。

53) <http://www.legislation.gov.uk> より入手可能。同法218条～230条には、事前確認の定義、効果、合意が順守されなかった場合の効果等が規定されている。

54) <http://www.legifrance.gouv.fr> より入手可能。

1～6（略）

7 当局が、二重課税の排除のための二国間租税条約に定められた権限ある当局との間で、あるいは、納税者との間で、L. 13 B条第2号に規定された価格の決定方法に関し事前の合意に至った場合

8（略）

● 中国：企業所得税法⁵⁵⁾

第42条 企業は、税務機関に対してその関連者との取引価格の決定原則及び算定方法を提出し、税務機関が企業と協議・確認した上で、事前確認取極を締結することができる。

● 韓国：国際租税調整に関する法律⁵⁶⁾

第6条（正常価格算出方法の事前承認） 居住者は、一定期間の課税年度に適用する正常価格算出方法に対して大統領令が定めるところにより、その課税年度が開始する前に国税庁長に承認申請をすることができる。

2 前項の規定により申請された正常価格算出方法が承認された場合には、国税庁長及び居住者は、大統領令が定める条件に該当しない限り、承認された方法を遵守しなければならない。

55) 邦訳は、税理士法人プライスウォーターハウスクーパーズ編著・築瀬正人監修『中国税法全書（2008－2009年版）』（東洋経済新報社、2008）による。

56) 邦訳は、『韓国WEB六法』（<http://www.geocities.jp/koreanlaws/kokusai.html>）による。