

米国IRS APMAの最新動向 ～直近の経済状況を踏まえて～

May 2020

In brief

米国税務当局 IRS 内では、APA および相互協議は、「Advance Pricing and Mutual Agreement Program」(以下「APMA」)という部門の所轄となっています。本ニュースでは、APMA の最新動向について、(1) 進行中の APA 案件の取扱いや新規案件の電子申請を含めた直近の経済状況への対応、(2) APA 案件の最新の統計、そして(3) 2020年2月初旬の日米相互協議開催期間中に東京で行われた、APMA 部門のディレクターであるジョン・ヒューズ氏への APA および相互協議における日米関係についてのインタビューをまとめてお伝えします。

In detail

1. 直近の経済状況への対応と新規 APA の電子申請

2020年5月11日、APMA の高官は、直近の経済環境が交渉中や締結済みの APA の取扱いにどのような影響を及ぼすのかという納税者からの問いに回答を示しました。APMA では、経済的に困難な期間における移転価格算定方法の適用や、直近の経済状況の特定の産業や納税者の種類、異なる地域への影響など、さまざまな実質的および手続き上の問題を、租税条約締結国と積極的に話し合っています。また、APMA では、個々の案件固有の問題についても話し合いに応じます。締結済みの APA 案件に関する質問は APMA アシスタントディレクターに、交渉中の APA 案件に関する質問は担当の APMA チームリーダーが、それぞれ受け付けています。このような質問の準備として、納税者は問題点の説明、現在および将来の財務情報、具体的な対応策の提案などの背景情報を準備し、少なくとも2週間前に書面で提供する必要があります。

また、2020年3月27日に IRS のサービスおよび執行担当副長官(「DCSE」)が発表した暫定取扱いに従い、新規 APA の電子申請が可能となり、その場合ハードコピーの申請書の提出は必要ありません。さらに、納税者の署名が必要な文書については、納税者の署名の画像、または暗号化技術を使用した納税者のデジタル署名のいずれかで、文書を認証し、提出することができます。

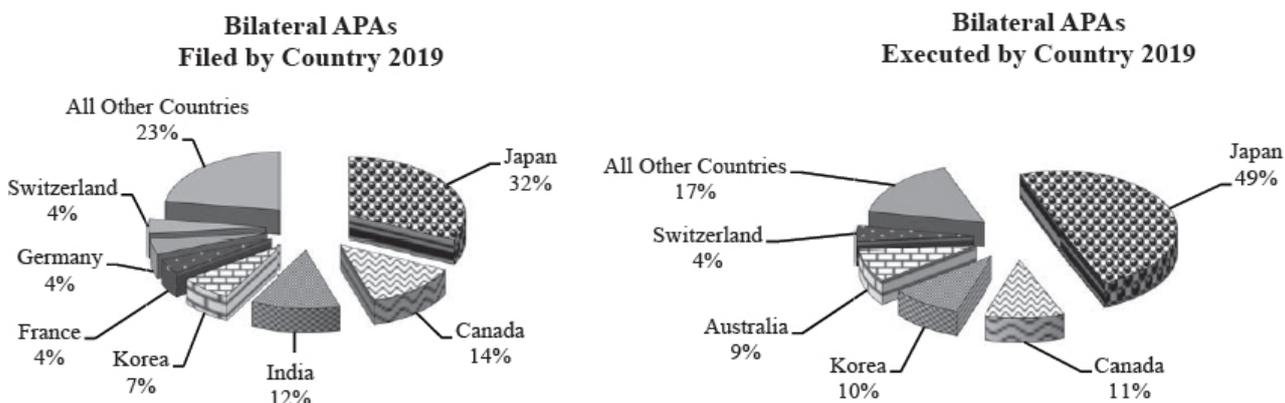
2. 2019年 APA 統計

2020年3月25日、米国の2019年 APA 統計が発表され、APMA がより多くの APA 案件をより迅速に処理していることが明らかになりました。新規申請数に関するデータは、APA を利用した解決を目指すことに対して、納税者が引き続き強い関心を持っていることを示しています。

2019年統計によると、対日案件は、新規申請では全体の32%、APA 締結実績では全体の49%と国別で最も多くなっており(図1 2019年度の APA 新規申請および締結実績の国別データ参照)、APMA では、日本案件専属のチームを設けています。また、対日案件は、相互協議案件は少なく、殆どが APA 案件です。¹

¹ 国税庁が2019年(令和元年)11月に発表した「平成30事務年度「相互協議の状況」について」によると、日本にとっても、対米案件は全体の25%となっており、国別で最も多い案件数となっています。

図 1 2019 年度の APA 新規申請および締結実績の国別データ



出典: IRS 2020 年 3 月 25 日発表「ANNOUNCEMENT AND REPORT CONCERNING ADVANCE PRICING AGREEMENTS, Announcement 2020-2」.

2019 年 APA 統計の詳細については、以下 PwC 米国発行の Tax Insights をご覧ください。

- US APA report shows increase in executed APAs and decreased processing times in 2019 (April 10, 2020)

<https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-tp-us-apma-stats-2019.pdf>

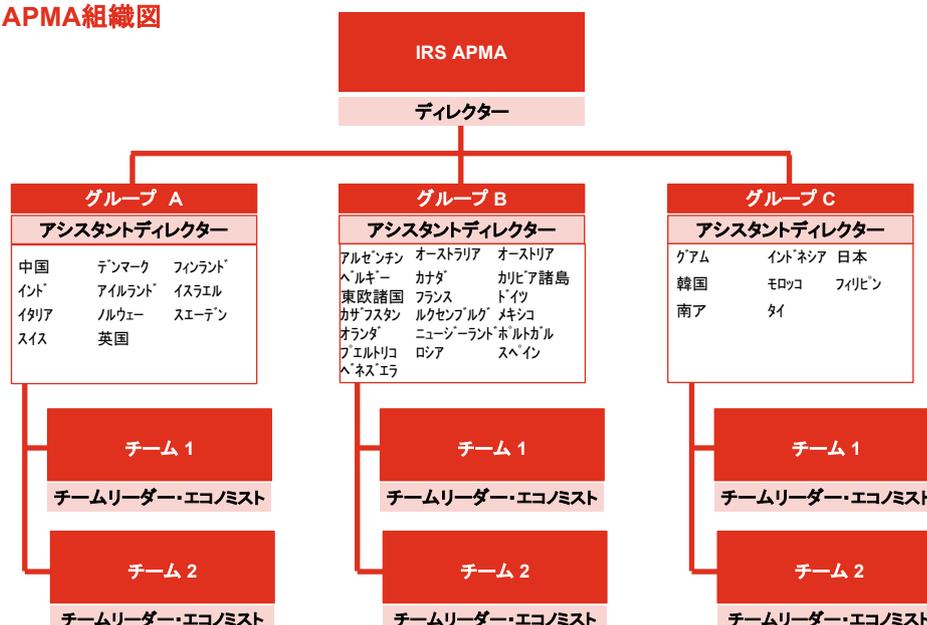
3. APA および相互協議における日米関係: APMA ディレクター、ジョン・ヒューズ氏へのインタビュー

東京で行われた日米相互協議開催期間中の 2020 年 2 月 3 日に、PwC 税理士法人では、APMA 部門のディレクターで責任者であるジョン・ヒューズ氏へのインタビューを行いました。本インタビューでは、現在の APMA 部門の体制、日米 APA および相互協議の状況、IRS の FCD ワークブック、相互協議の役割についての今後の展望、日米案件に携わる納税者へのメッセージなどについてのヒューズ氏の見解を伺いました。その内容は以下のとおりです。

(1) IRS APMA の組織体制について

2018 年から 2019 年にかけ、APMA 内の組織再編を行い、現在は A, B, C の 3 つのグループに分かれています。各グループには、それぞれのアシスタントディレクターの下、2 つのチーム(チーム 1 および 2)があり、各チームにはマネージャーやチームリーダー、エコノミストなど平均 12 人の担当者がいます。グループ A および B はワシントン DC、グループ C はロサンゼルスを活動の拠点としています(図 2 IRS APMA 組織図参照)。

図2 IRS APMA組織図



対日案件は、主に西海岸のグループ C が担当していますが、案件の内容によっては、グループ C 以外のメンバーが担当することもあります。グループ間およびチーム間の密な連携による効率的な組織体制を目指しており、案件固有の事実関係や業界などの内容によって担当の配分を決定しています。

(2) 現在の日米の相互協議・APA 協議の関係について

IRS と国税庁は、平均して年 3 回程度、春、夏、秋に、1 回につき 1~2 週間の定期協議を行っています。日米両国では、相互協議・APA 協議において、多くの先人が過去から長い期間をかけて基盤を確立し租税条約の相互協議条項の原則適用に深くコミットし、また両国において日米案件へ人材を含め資源を投入し、互いに尊敬し合う成熟した両当局間の関係を築いてきました。

さらにヒューズ氏は、日米案件の多くのケースは TNMM 法の基本的な適用を通じて解決できるような明解な案件（例えばリスクの低い販売や製造機能を担う日系の在米子会社のケース）であると述べています。一方で困難な案件もあり、ヒューズ氏は、以下のような点を重要な観点として APMA 部門の考え方を示しました。

(a) 市場無形資産 vs. 技術無形資産

APMA は、少なくとも一部の案件について、北米市場では、技術無形資産のみならず、市場無形資産も同様に重要な所得の源泉であると考えられます。案件ごとの事実関係や背景は異なり OECD ガイドラインが定めるように個別の事実関係に基づき解決を図るべきであるものの、技術無形資産と市場無形資産の貢献を考慮した何らかのバランスのとれた解決策が必要と考えられます。

(b) グローバルトレーディングと資本の役割

グローバルトレーディングや関連した分野におけるトレーディング機能について、最近大きく進展がみられるものの、米国ではトレーダーの「人的機能」の貢献が重要であると認識すると同時に「資本」の役割も重要と受け止められており、引き続き共通の理解を深める必要があります。このような難しい案件でもバランスの取れた解決策が必要と考えられます。

(c) 多国間の側面

ヒューズ氏によると、日米間のみならず、複数国にわたるグループ内取引が増えていることから、APA の確認対象取引に関連する全ての関連会社間取引（APA 対象国ではない国に所在するグループ会社との半製品・完成品の購入または販売など）を、包括的に検討しバランスの取れた解決策を模索することが必要とされます。そのような解決策を見つけるために、関連するグループ内取引の重要性を考慮し、二国間 APA に参加していない第三国において関連する取引について税務係争が起きた場合にどのような影響があるかなどを検討します。

FCD ワークブック²: FCD ワークブックは、このような多国間の側面を検討する目的でも使用したいという意向であり、近々発表する更新版のワークブックでは、日米以外も含め、APA 確認対象取引に関わる全てのグループ内取引のデータ入力を求めることとなります。

多国間 APA: 現在は、殆どが二国間 APA ですが、納税者が周到な準備とスケジュール管理にコミットできるのであれば、多国間 APA も可能であると考えられます。

(d) 長期に亘る APA 交渉

ヒューズ氏は、日本の当局が、APMA 部門と協力して案件処理期間の短縮に向けて努力していることを認識しています。APMA の期間短縮への施策の一例として、将来年度を対象とする APA を締結することが挙げられます。APA は、将来年度に想定される事実関係と機能・リスクに基づく「事前」の合意であり、実績値に基づくものではなく、実績はその後に対処すべきと考えられます。例えば、TNMM に基づくような案件は、合意まで 2 年程度の期間を目標としたいと考えられます。このような考え方にに基づき、交渉期間については期間短縮への改善の余地があると考えられます。

² 2019年2月にIRSが発表した機能別費用による分析のためのワークブック(Functional Cost Diagnostic workbook)をいう

(3) FCD ワークブックの役割について

FCD ワークブックは、固有の事実関係に基づき、一部の APA 事案において、審査におけるデータ依頼ツールとして使用されています。詳細は以下ニュースレターをご覧ください。

- IRS/ APMA による Functional Cost Diagnostic Model (FCD Model) の導入と日系企業案件への影響
(2019 年 12 月 10 日発行)

<https://www.pwc.com/jp/ja/knowledge/news/tax-transfer-pricing/tp-report20191205.html>

- APMA introduces new Functional Cost Diagnostic Model (February 27, 2019)

<https://thesuite.pwc.com/media/9688/pwc-tcdr-apma-new-fcd-model.pdf>

上記のとおり、APMA では、現在 FCD ワークブックの次のバージョンを準備中で、新しいバージョンでは、対象取引に関連する日米両国以外で行われる一連のグループ内取引についてもデータ依頼の対象となります。セグメント情報の入手が困難な場合もあることは認識されている一方で、内部管理目的や北米投資の評価目的などのためグループ内に何らかの情報があるはずだと考えられます。FCD ワークブックで求められる情報は本社にあると認識されています。情報が本社にあることがワークブックを完成できない理由にはならないと考えられますが、一方で入手に係る事務負担を最低限に抑えるために納税者との協力が必要と考えられます。

APMA は FCD ワークブックのデータを依頼した場合でも、必ずしも利益分割法を適用するとは限らず、データ収集と分析の結果 TNMM を採用することも十分あり得ます。また、APA 交渉の相手国が同様のデータに興味を持ち得ることも想定され、新しいバージョンの FCD ワークブックによって入手された情報は、IRS APMA だけではなく各国当局を含む複数のステークホルダーにとっての共通のスタートポイントになり得ると考えられます。

FCD ワークブックについて、ヒューズ氏からは APMA として今後活発に議論する意向が明かされ、ワークブック入力について納税者側から質問を受付中である点が特に強調されました。

(4) 今後の相互協議の役割についての展望(デジタル課税導入も視野に)

ヒューズ氏は 2014 年から OECD 租税委員会の相互協議フォーラム(以下「MAP フォーラム」)のメンバーであり、2018 年からは座長を務めています。このフォーラムでは、各国がベストプラクティスを共有し、BEPS 行動計画 14 を担当しています。ヒューズ氏は移転価格税制上の解決策を検討する上では、原則に基づいていながらも実務的な解決案を模索することが重要であり、このフォーラムにおいて強調していると述べました。

現在 MAP フォーラムでは、(1) APA 手続き、(2)参照ベンチマークセット、(3)多国間相互協議・APA の 3 つの検討部会(フォーカスグループ)を設けています。それぞれの検討部会に、およそ 10~15 カ国が参加しており、6~8 カ月以内には何らかのワーキングペーパーやプロジェクトのアウトラインを発表する予定となっています。日米両国が、(1)に参加していることから、今後日米の APA 交渉に良い影響が及ぶものと期待されます。

手続きの効率性向上の観点から、APMA では、ベンチマーク分析についてさまざまな施策を施してきました。例えば、典型的なパターンの事実関係や共通するプロファイルがある場合に標準化したベンチマークの使用が検討されています。APMA では、多くの租税条約締結国とこのようなベンチマークについて議論され、更に上記(2)の検討部会でも発表される予定です。

(5)日米 APA・相互協議案件に係る納税者に向けたメッセージ

相互協議・APA の解決を目指す上で、日米両国における納税者チームおよびそのアドバイザーの密な連携を含めコミュニケーションが最も重要であると考えられます。案件の運営が上手くいかない場合は、特にコミュニケーションに原因があるケースが多く見られます。また、納税者の APMA への協力と同様に、日本側でも納税者が国税局・国税庁へ同様に協力する姿勢が期待されます。

日米両当局へ情報を提供する際は、内容、タイミングなど一貫して伝えることが求められます。例えば、日米両当局へ提供した情報の内容に差異がある場合や、検討に時間的猶予のないような協議直前の情報提出は、混乱を招きかねません。政府は APA と相互協議の交渉に多額の予算をかけており、成果のある交渉が行えるよう十分な事前準備が検討されています。

APMA では、案件に熱心に取り組む日米の納税者に対しては、真摯な対応が検討されており、相互協議や APA は、今後も二重課税を排除する重要なツールであり続けるとされます。

The takeaway

IRS APMA からの新規 APA 案件の電子申請や直近の経済状況の APA 案件への影響について質問に対する回答の発表は、この困難な時期においても APMA が納税者の懸念に対応していることを示しています。一方で、2019 年 APA 統計における新規申請案件数によれば、納税者の APA への関心は引続き高いことが判明しました。

今回のインタビューは、ジョン・ヒューズ氏の東京滞在中の機会に、PwC 税理士法人の移転価格部門および PwC 米国のワシントンナショナルタックスチームに向けて実現されました。ジョン・ヒューズ氏の熱心なお話振りから、日米の相互協議・APA に係る両国関係は引続き強固で、今後も移転価格税制に係る二重課税排除の中心的役割の一つを担っていくものと予想されます。同時に、これらの仕組みの利用には、アドバイザーとして納税者の真摯な協力姿勢を確実に当局へ伝えること、各国チーム間の連携の益々の強化が必要であると言えます。

PwC グローバルでは、米国を中心に主要国に元国税当局出身者をコアメンバーとする税務問題と紛争解決専門チームを擁し、グローバルで「TCDR」というネットワークを有しています。PwC 米国の TC DR チームには財務省・IRS 経験者やエコノミストをメンバーとして擁しています。PwC 税理士法人でも国税庁・国税局出身者をコアメンバーとする「TCDR Japan」という紛争解決専門チームを擁し、移転価格に係るテクニカルな問題の対応を行っています。PwC グローバルネットワークでの多岐にわたる情報を駆使しつつ、税務調査や訴訟の早期解決、効果的な回避、効率的な手続管理に対して、納税者と当局との懸け橋となって企業の皆様を強気に支援したいと考えています。TCDR の詳細につきましては以下をご参照ください。

- Tax controversy and dispute resolution

<https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/tax-controversy-dispute-resolution.html>

本ニュースは、「IRS APMA ディレクター ジョン・ヒューズ氏に聞く～APA・相互協議における日米関係～」(国際税務研究会発行「月刊国際税務」2020 年 4 月 5 日号掲載)を加筆修正し、再編集したものです。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

TCDR Japan チーム

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

Email: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

黒川 兼

パートナー

大和 順子

ディレクター

城地 徳政

ディレクター

藤澤 徹

ディレクター

井ノ口 和均

シニアアソシエイト

飛田 知里

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 720 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義) としています。私たちは、世界 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 276,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2020 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.