

Japan tax alert

EY税理士法人

米国内国歳入庁、2018年度 APA年次報告書を発表

EYグローバル・タックス・アラート・ ライブラリー

EYグローバル・タックス・アラートは、オンライン/pdfで以下のサイトから入手可能です。

<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Tax-alert-library%23date>

エグゼクティブサマリー

2019年3月22日、内国歳入庁(IRS)の事前確認・相互協議(APMA)プログラムは、2019年3月公告において、事前確認制度(APA)に関する19回目の年次報告書を発表しました。報告書では、2018年(暦年)の活動や体制などのAPAプログラムに関する最新の説明、並びにプログラムの運用に関する有用な洞察を提供するとともに、APAを申請する企業が遭遇すると予想されることについていくつかの示唆を提示しています。

報告書によると、APAに対する関心は依然として強く、納税者が提出したAPA申請件数は2017年の101件に比べて、2018年は203件でした。締結されたAPAの合計件数は116件から107件に減少し、APAを完了するまでの期間の中央値は33.8カ月から40.2カ月に増加しました。

注目点

- ▶ 2018年には、203件のAPA申請が提出され、107件のAPAが完了しました。2018年中に完了したAPAの件数はかなりの数です。また、IRSとインド税務当局との関係が最近改善されたことを受けて、この2年間インドとの二国間APA¹への関心が続いています(2017年、2018年とも、提出された二国間APA申請の21%を占めています)。
- ▶ 年末時点で、458件のAPA申請が係属中で(二国間が387件、多国間が13件、一国内が58件)、2016年末の398件、2017年末の386件に比べて増加しました。

- ▶ 2018年中に締結された二国間APAの条約相手国に関する詳細が示されています。2018年に締結された米国のすべての二国間APAの59%が、日本とのAPA(39%)とカナダとのAPA(20%)です。興味深いことに、日米二国間APAの割合は大幅に減少しています。
- ▶ APAの完了に必要な期間の中央値は、2017年の33.8カ月から2018年の40.2カ月に増加しました。
- ▶ 全体的に見て、APMAの人員数は昨年徐々に減少し、2018年12月22日時点での専門家は77名でした。
- ▶ 一国内APA申請は、2016年及び2017年とも14件でしたが、2018年には35件に増加しました。
- ▶ 申請取下げ件数は大幅に増加し、2017年には8件だったのが2018年には21件でした。
- ▶ 2018年に締結されたAPAの約52%が外国の親会社を有する企業と締結されたもので、22%が米国の親会社と締結されたものでした²。
- ▶ 利益比準法/取引単位営業利益法(CPM/TNMM)を使用した有形資産または無形資産の譲渡のうち、営業利益率が再度APAで最も一般的に適用された利益水準指標(PLI)でした(68%)。
- ▶ CPM/TNMMは、関連者間役務提供取引を伴うAPAの86%に適用されました。CPM/TNMMで最も一般的に選定されたPLIは営業利益率でした(76%)。

背景

APAとは、納税者が合意した移転価格算定方法に基づいて対象年度の納税申告書を提出する場合、1つ以上の特定の確認対象取引について米国内国歳入法典第482条に基づく移転価格調整を要求しないことにIRSが同意するというIRSと納税者の間の合意です。APAプロセスは、従来の調査プロセスに代わるものとして、実際のまたは潜在的な移転価格係争を原則に基づき協調的な方法で解決することを目的とした任意の制度です。

APAを対象とした歳入手続き(Revenue Procedure)は、歳入手続き91-22が発表された1991年以降、多くの更新及び改訂が行われてきました。2015年8月に発表された現行の歳入手続き2015-41は、以前のAPA歳入手続き2006-09に優先し、2015年12月29日より後に提出された申請に対し効力を有するようになりました。

APAの利点は、以下のとおりです。

- ▶ 移転価格調整、ペナルティ、利息のリスク、並びに二重課税リスクの軽減または排除
- ▶ 移転価格コンプライアンスに関連する財務諸表の引当金および管理費の削減の可能性
- ▶ APA確認対象取引に対する予想される税務上の取扱いの確実性、並びにその結果としての税務及び管理の柔軟性の向上
- ▶ 独自の取引もしくは適切な比較対象企業の欠如に対処するための移転価格算定方法を採用する際の柔軟性
- ▶ 従来の調査プロセスと比べて、過去及び将来の複数年度の費用対効果の高い管理

歳入手続き2015-41は、納税者に対し、最低5年にわたる将来期間について申請を行うよう指示していますが、この期間は更新手続きによって延長することができます。歳入手続き2006-09と同様に、新たな歳入手続きは、納税者がAPAの「遡及」適用期間を申請することを認めています。2018年には、完了したAPAの20%に遡及適用期間が含まれていました。APA 36件の対象期間は5年間でしたが、残りの大部分は(遡及適用期間を含めて)6年以上にわたる期間でした。

関係する他の国々で(有効な租税条約に基づき)権限ある当局の手続きが利用可能である場合、IRSは二国間または多国間のAPAを奨励しています。これらのAPAは、同じ期間、外国の税務当局も拘束するものであり、二重課税の事例を回避するのに役立ちます。

詳細解説

1999年、議会は、APAプログラムに対し、前暦年中に提出、保留、締結されたさまざまなAPAに関する重要な情報を要約した年次報告書を発表することを義務付けました。当該要件は、IRSがAPAプロセスにおいて移転価格問題を解決する方法に関する公開情報を提供することと、APAプログラムに参加する納税者の機密税務情報を保護することとの間の妥協を図るために定められています。

APA申請、締結されたAPA、係属中のAPA

1991年にAPAプログラムが開始してから2018年12月31日まで、IRSは合計2,549件のAPA申請を受理し、1,820件のAPAを締結しました。以下の表は、2018年のAPA申請、締結されたAPA、係属中のAPAに関する要約統計を表示したものです。データは一国内APAと二国間APAで別々に表示されており*、2016年、2017年、2018年の完了までの時間が比較されています。

年	一国内			二国間			合計*		
	2018	2017	2016	2018	2017	2016	2018	2017	2016
APA申請	35	14	14	161	86	84	203	101	98
締結されたAPA	24	30	21	81	85	65	107	116	86
締結された更新	15	22	17	45	48	32	62	70	49
係属中のAPA申請	58	57	67	387	321	322	458	386	398
係属中の新規APA申請	22	25	34	229	188	191	210	222	232
係属中の更新申請	36	29	33	158	133	131	195	164	166
取消もしくは無効にされたAPA	0	0	0	0	0	0	0	0	0
A取り下げられたAPA	7	1	9	14	6	15	21	8	24

2012年、IRSはエコノミストの数を増やすため、組織的な雇用努力に取り組みました。その結果、APAのポジションを開発するために利用可能なエコノミストの数は2倍以上に増え、IRSは各事案に適切なリソースを配置し、事案処理時間を短縮することができました。

しかし、2012年以降、APMAの従業員総数は減少しています。エコノミストの数は2016年(20名)と2017年(17名)と比べて、2018年には12名に減少し、チームリーダー(弁護士や会計士)の数は2017年の55名から2018年には56名に増加しました。2018年には、6名のマネージャーと3名のアシスタントディレクターがいました。各アシスタントディレクターは、チームリーダーとエコノミストの両方で構成されるチームを率いるマネージャー2名を監督しました。

APA完了月数

以下のデータは、新規二国間APAが完了するまでの平均期間が、2017年の46.9カ月から2018年には47.8カ月に増加したことを示しています。新規一国内APAが完了するまでの平均期間は、2017年の40.4月から2018年には35.4カ月に減少しました。

年	二国間(新規)			二国間(更新)			二国間(統合)		
	2018	2017	2016	2018	2017	2016	2018	2017	2016
平均月数	47.5	46.9	50.5	43.9	37.3	34.2	45.6	41.5	42.4

年	一国内(新規)			一国内(更新)			一国内(統合)		
	2018	2017	2016	2018	2017	2016	2018	2017	2016
平均月数	35.4	40.4	33.9	32.4	28.7	21.8	33.4	32.6	24.1

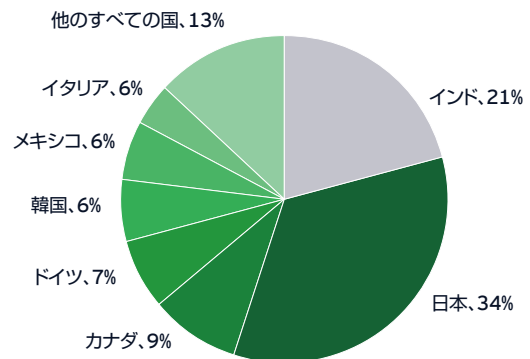
二国間APAの条約相手国

以下のグラフが示すように、日本とのAPAは、2018年に締結された二国間APAの39%で、他のどの国よりも多くを占めています。これは、米国と日本のAPAプログラムが成熟しており、APMAチームと日本の国税庁を代表する権限ある当局のチームとの交渉経験によるものです。

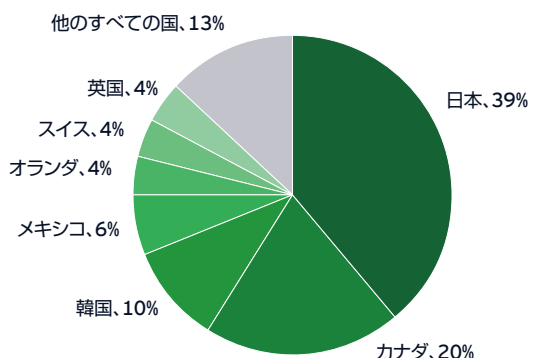
カナダは、2018年に締結されたAPAに2番目に多く関与した条約相手国です。これは、米国にとって2番目に大きな貿易相手国としてのカナダの役割(2018年の米国最大の貿易相手国である中国に続く)と、カナダが35年以上にわたって米国の条約相手国であるという事実のためです。

また、インドは2018年に締結されたAPAの大きな割合を占めていませんが、過去数年間にIRSとインド税務当局との関係が進展した結果、相当な数のインド事案が提出されました。2018年に提出された二国間APAのうち、インドは21%を占めています(日本を除く他のどの国よりも大きな割合です)。また、係属中の二国間APAの20%を占めています(日本に続いて2番目に大きな割合です)。インドに投資する多国籍企業が直面する二重課税の不確実性と深刻なリスクを考えると、この数字は非常に前向きな結果です。

提出された二国間APAの国別割合



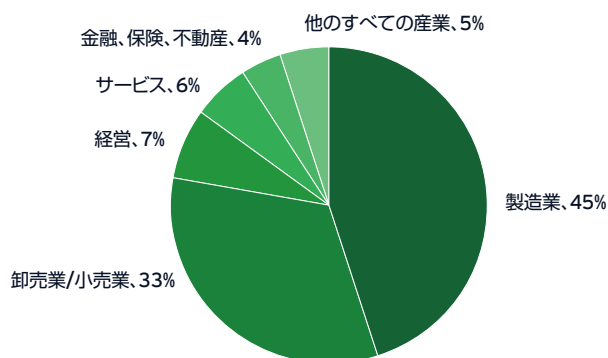
締結された二国間APAの国別割合



対象産業

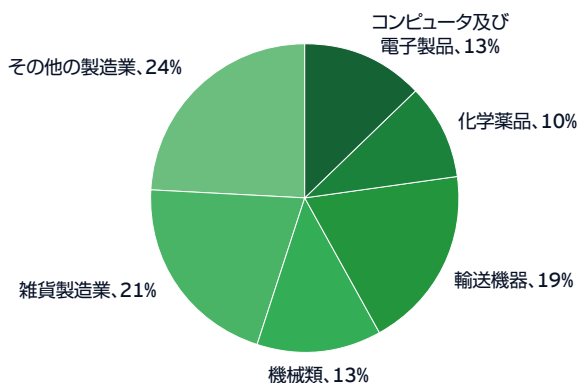
以下のグラフが示すように、製造業と卸売業/小売業が引き続きAPA事案の最も大きな割合を占めており、2018年に完了したAPAの78%を占めています。

産業別割合

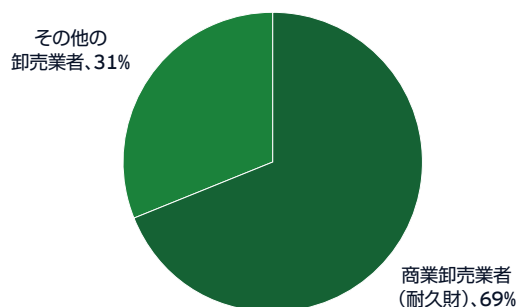


製造業の事案の約42%が、コンピュータ及び電子製品、化学薬品、並びに輸送機器に関連していた一方、卸売業/小売業の事案は、耐久財の卸売業者が大部分を占めていました。

製造業



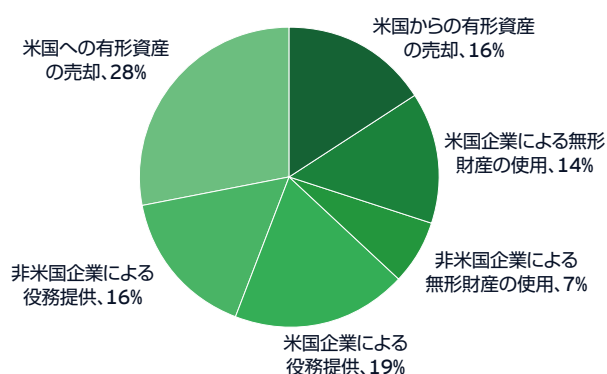
卸売業/小売業



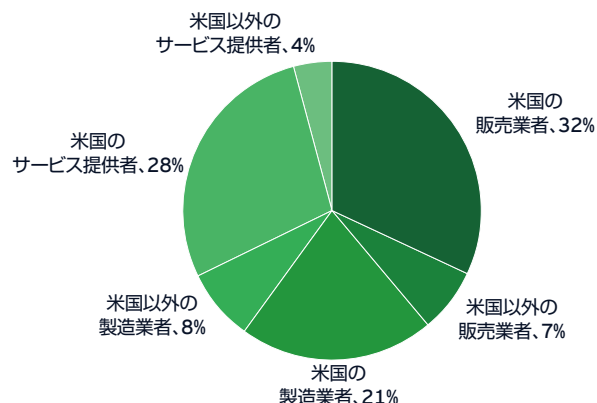
確認対象取引と検証対象企業

報告書は、全般的に確認対象取引を説明し、各取引における検証対象企業の種類を示しています。1件のAPAが複数の取引を対象としている場合があることにご留意ください。

確認対象取引



検証対象企業の種類



適用された移転価格算定方法

CPM/TNMMは引き続き、有形資産および無形資産の譲渡、並びに役務提供取引を伴う事案で最も一般的に適用される算定方法です。

重要な前提条件

重要な前提条件とは、納税者の移転価格算定方法が依拠する事実です。一般に、APAは、特定の事業運営方法、特定の企業もしくは事業構造、または予想される事業規模の範囲を含む重要な前提条件を列挙します。

IRSが使用するモデルAPAには、APA期間中に、納税者の事業またはその税務・財務会計の慣行に重要な変更がないという標準的な重要な前提条件が含まれています。2018年に締結されたすべてのAPAにはこの標準的な重要な前提条件が含まれていました。

いくつかの二国間APA事案には、特定の年度もしくはAPA対象期間中の納税者の収益性、または確認対象取引ではない取引の額が納税者の収益に占める割合のいずれかに関連する重要な前提条件が含まれていました。

重要な前提条件が満たされていなく、対象者がAPAの修正方法について合意できない場合、APAは取り消される可能性があります。2018年には、重要な前提条件を満たしていないことに関連して(またはその他の理由で)、IRSが取り消したAPAは一切ありませんでした。

今後の影響

2018年の間、APMAはAPAを利用する料金を段階的に大幅に引き上げました。最後の料金引き上げは、2018年12月31日より後に提出されるAPAに適用されました。その結果、企業が利用料金の引き上げに対抗しようとしたため、2018年末より前に提出された新規APAの数が大幅に増加したことは驚くことではありません。新規APA申請の数が増加し、エコノミストの人数が減少したことは、処理時間が長くなる可能性を示唆しています。

米国の税制改革の一環として導入された新たな規定は、大半の多国籍企業に何らかの影響を及ぼします(拠点が米国か外国かは問いません)。多くの場合、多国籍企業はサプライチェーンを再考しています。その結果、多国籍企業は、二重課税のリスク、並びに調査や訴訟に関与するリソースのコミットメントを回避するため、APAの利点を追求し続けられると思われれます。

2018年報告書の注目点(続いている傾向)は、係属中のインドとの二国間APAの件数が多いということです。インド税務当局は、過去数年間、移転価格に特に注力しており、多くの多国籍企業は不服審査申立や訴訟の提起を余儀なくされています。しかし、これら手続き上の選択肢のいずれも二重課税の回避を完全に保証するものではありません。したがって、多国籍企業が現在、インドとの二国間APAを申請するという代替手段を有しているという事実は、非常に好ましい成果です。

巻末注

1. EYはインドとの二国間APAの総数の35%を取り扱っており、2018年1月に最初の米印二国間APAを完了しました。
2. 残りは姉妹会社(24%)、その他すべての関係(2%)で構成されています。
3. 2番目の円グラフ: 2019年3月公告のいずれかの表が円グラフの数値と異なる場合、円グラフの数値を使用しました。

