

国際課税のケース・スタディ

外国で移転価格税制の適用を受けた場合の相互協議

〔事例〕

内国法人甲社の100%所有子会社A社がヨーロッパのX国にある。A社は、甲社からの経営上のアドバイス、情報提供等に対して、経営管理料の名目で甲社に毎事業年度一定金額を支払っている。

A社は、設立後5年を経過しているが、各事業年度ともに赤字決算である。今回、初めてX国の税務調査を受け、経営管理料が過大であるとの指摘を受けた。仮に、X国の税務当局の指摘どおりに修正をすると、A社の過年度の所得は黒字に転じる可能性がある。甲社では、A社からの経営管理料をすでに所得として申告し、納税を完了していることから、A社が更正を受けると、国際的な二重課税が生じることになる。

A社は、甲社との契約に基づいて支払っている経営管理料が、第三者から受ける役務提供の対価と比較して適正な金額であると考えており、X国における租税回避の意図はない。また、A社では、甲社から提供された情報等に関する契約書及び資料等は保存されている。現在のところ、X国の税務調査は、進行中であり、最終的な結論に至っていない。そこで、甲社及びA社は、この処理を現在検討中であるが、次のような疑問点がある。なお、X国と日本の間には租税条約が締結されている。

- ① 相互協議の申立てをする場合、A社がX国の課税当局に行うのかあるいは甲社が日本の課税当局に行うのか。
- ② 相互協議の申立てをする場合、どの時点で行

うのか。

- ③ 相互協議の申立てについて、税額による制限はあるのか。A社が更正を受けた場合の追加税額は1,000万円弱である。
- ④ A社は、X国で更正を受けて不服申立てをした場合、租税条約に基づく相互協議は受けられるのか。

〔検討〕

1 相互協議の概要

相互協議は、国内法における不服申立てあるいは訴訟による救済方法とは別に、租税条約に基づく国際的な二重課税問題を解決する手続のことで、条約締約国の権限ある当局が協議を行う権限を有している。

この相互協議は、租税条約の適用あるいは解釈についてのものであるが、移転価格課税の場合は、納税者が、その居住する国の権限ある当局に申し立てることから開始される。

わが国では、その規定として、租税条約実施特例法省令第12条（租税条約の規定に適合しない課税に関する申立ての手続）及び同省令第13条（双方居住者の取扱に係る協議に関する申立ての手続）が規定されているが、移転価格課税に係る申立てについては、国税庁通達により、「相互協議申立書」の様式を使用することになる。

申立書は、正本1部と副本3部を所轄の税務署長を経由して国税庁長官に提出する。その際に、協議の申立てに関する説明書等の書類を添付する必要がある。この説明書等には、申立者と関連者

との事業取引の内容及び両社の支配・被支配の関係、申立ての対象となった事実の詳細及び課税に至るまでの経緯、課税当局に対する申立者及び関連者の主張並びに対処方針及び確定申告書の写し等が含まれる。

以上の手続を完了した場合、権限ある当局（わが国の場合は、移転価格課税に関しては、国際担当の国税審議官及びこれを補佐する国税庁国際業務室）が相互協議開始の判断を行うことになる。この判断基準としては、相互協議申立書の裏面に協議が開始されない場合の例示があり、例えば、二重課税が存在しない等条約に適合しない課税が存在せず申立者に相互協議による救済を受ける正当な理由がない場合、課税当局との間で十分な論議が尽くされていない等の理由により協議を行うことが困難と認められる場合等の場合、協議が開始されないこともあるが、これらに該当しなければ、原則として協議は開始されることになる。

この相互協議の合意が成立した場合、その合意内容に納税者が同意すればその合意内容が実施されるが、同意できない場合、納税者は、これを拒否することができる。その場合、納税者は、申立ての取下げを行い、国内における救済手段に頼ることになる。

2 相互協議の申立て

最初に、本事例が、相互協議の対象となる事案かどうかを問題としなければならない。本事例では、X国と日本との間に租税条約が締結されており、X国所在の関連子会社と内国法人の取引に係る移転価格課税の問題であり、X国における移転価格課税により生じる二重課税が発生することから、相互協議の申立ては認められることになる。

その相互協議の申立てであるが、A社は、X国の権限ある当局に、甲社は、日本の権限ある当局にそれぞれ申立てを行うことが妥当である。法令上は、いずれか一方が申立てを行うことで有効となろうが、当事者の意思の確認等の手続から、一方の国でのみ申立てを行った場合、他方の国においても手続が求められることになるからである。

3 相互協議の申立ての時期

租税条約によっては、相互協議申立ての期間制限を設けている条約例もあるが、協議すべき論点明確になった時点で速やかに行うほうが有利である。したがって、更正等の課税処分の通知を受ける等の要件は必要ではなく、これらの処分の前であっても、納税者の判断により、処分の内容、金額等が明らかになった時点で申立てを行うべきであろう。また、時間が経過することで、課税資料が散逸して協議ができないこともあることから、この時期の問題にかかわらず、資料の保存に留意する必要がある。

4 税額等の制限の有無

税額等に関する制限についての規定は見当たらないことから、原則として、税額による足切りの基準はないといえる。ただし、移転価格課税は、その後処理が、一般的に長期にわたり、かつ、専門的であり、弁護士あるいは会計士に依存する程度も高いことから、企業としては、更正の税額とこれらの事項を総合的に勘案してその対処方針を決定すべきであろう。

5 相互協議と国内法の救済手続の関連

相互協議と国内法による不服申立て等の救済手続の関連において、いずれかを先行させて行うのか、あるいは双方とも並行して行えるのかという問題があり、さらに、相互協議の合意と不服申立てによる裁決等の内容とが異なる場合、いずれが優先して適用になるのかという問題も生じる可能性がある。

一般的には、課税を受けた法人は、その権利の主張をあらゆる手段を通じて行うことが通常であることから、相互協議と国内法による不服申立て等の救済手続の双方を申し立てることになる。しかしながら、不服申立てによる決定が相互協議の内容を拘束することもありうることからケース・バイ・ケースでその判断が必要とされる。

(税理士 小沢 進)