

国際課税のケース・スタディ

外国で移転価格課税を受けた場合の更正の請求の適用

〔事例〕

内国法人甲社は、A国に100%子会社R社を所有している。R社は、A国において税務調査を受け、甲社とR社間の移転価格が問題になり、A国において法人税の追徴を受けることとなった。したがって、甲社は、日本においてその所得が減額されて、法人税の還付を受けたいと考えているが、日本とA国間に租税条約が締結されていることから、相互協議の申立てを行う予定である。仮に、相互協議に相当の時間がかかり、更正の請求の期間制限である1年を経過する場合、更正の請求は認められないのか。また、還付加算金はどのようになるのか。

〔ポイント〕

- ① 更正の請求と相互協議の関連
- ② 対応的調整と還付加算金

〔検討〕

1 更正の請求と相互協議の関連

本事例では、A国における移転価格課税の内容が不明であるが、内国法人甲社がR国に販売した有形資産の価格が、独立企業間価格よりも過大であったか、あるいは甲社がR社に請求した使用料等の金額が、独立企業間価格よりも過大であったような場合等を想定すると、R社は、A国におい

て増額更正を受ける一方、内国法人甲社は、R社との関連者間取引により得た所得を日本においてすでに申告納税していることから、甲社の所得が減額され、法人税の還付を受けないと、国際的な二重課税が生じることになる。

このような場合、A国と日本の間に租税条約が締結されていることから、通常、甲社及びR社は、それぞれの国の権限ある当局に相互協議の申立てを行うことになる。また、R社は、A国における課税処分に対して、不服申立てを行うことも可能である。一般的に、相互協議の申立てが認められて、相互協議が、日本とA国との間で開始されたとしても、その協議の時間的制限が定められていないことから、合意に至るまでに相当の時間を要することも考えられる。

一方、日本の国内法として、国税通則法第23条第1項において、納税申告書を提出した者は、当該申告書に係る国税の法定納期限から1年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることが認められている。ただし、同条第2項第3号に、その他当該国税の法定納期限後に生じた政令で定めるやむを得ない理由があるときは、当該理由が生じた日の翌日から起算して2月以内に更正の請求ができることが規定されている。

このやむを得ない理由については、国税通則法施行令第6条に列挙されているが、同条第1項第4号に、わが国が締結した所得に対する租税に関

するに重課税の回避及び脱税の防止のための条約に規定する権限ある当局間の協議により、その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等に關し、その内容と異なる内容の合意が行われた場合は、このやむを得ない理由に該当すると規定されていることから、租税条約の相互協議について、その合意が行われた日の翌日から起算して2月以内に更正の請求が認められることになる。

さらに、租税条約実施特例法第7条第1項に、租税条約に基づく相互協議の合意による対応的調整について規定されており、当該居住者又は内国法人の更正の請求に基づき、税務署長は、更正することができる旨を確認的に定めている。

また、租税条約における規定については、OECDモデル租税条約の相互協議の条項（第25条第2項）では、1977年の改訂版において、成立したすべての合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならぬとする規定が追加され、現在に至っている。さらに、わが国の締結した租税条約では、例えば、日米租税条約の相互協議条項（第25条）の第4項、「権限ある当局が合意に達した場合には、両締約国は、その合意に従って、租税を課し及び租税の還付又は控除を行うものとする。」と規定していることから、日米間では相互協議の合意の実施が条約上の義務とされることになるが、このような規定がない租税条約（例えば、日英、日独、日仏租税条約等）についても、国家間で協議して合意した事項については、仮に国内法に異なる定めがあるとしても、その合意は尊重され、実施されると考えるのが妥当であろう。

以上のことから、本事例の場合、A国が特定されていないことから、A国と日本との租税条約の相互協議の規定が不明であるが、いずれにせよ、相互協議により合意に達した場合には、租税条約における規定の有無にかかわらず、国内法（国税

通則法等）の定めにより、その合意が行われた日の翌日から起算して2月以内に更正の請求が認められることになり、甲社は救済されることになる。

留意すべき点は、相互協議による合意がないと、原則としてその対応的調整ができない仕組みとなっている点である。

2 対応的調整と還付加算金

すでに述べたように、外国で内国法人の関連企業が移転価格課税を受けた場合、その対応的調整が可能となったわが国において、内国法人が還付を受けるまでに相当の時間が経過することは、通常起こりうることである。このような減額更正に還付加算金を付すとすれば、その金額は軽視できないことになるが、わが国では昭和62年の改正により、移転価格課税に係る延滞税及び還付加算金の規定が整備された。一般的な還付加算金の原則は、国税通則法の規定（第58条第1項第2号）により、更正の請求があった日の翌日から起算して3月を経過する日と更正があった日の翌日から起算して1月を経過する日とのいずれか早い日の翌日から還付のための支払決定の日までの期間の日数に応じ、その過納金の額に年7.3%の割合を乗じて計算した金額となっている。還付に係る還付加算金については、実務上、更正の請求は還付加算金が付されないように早めに還付金の処理が行われるようである。

なお、移転価格課税に係る対応的調整としてわが国において減額更正を行う場合、権限ある当局間で合意した期間については還付加算金を付さないことになっている（租税条約実施特例法第7条第3項）。

（税理士 小沢 進）