

国際税務移転価格調査 への国税通則法改正の 影響と対策

別所 徹弥
EY税理士法人 パートナー

竹内 茂樹
EY税理士法人 シニアマネージャー

Contents

1. はじめに
2. 今後の税務調査の基本となる新通則法の内容
3. 今後の移転価格調査への影響とその対応策
4. おわりに

1. はじめに

平成23年度税制改正により国税通則法が改正され(以下、改正後のものを「新通則法」という)、税務調査手続等の明確化が図られた^(注1)。本件に関しては、2012年には、通達やFAQ(納税者編、税理士編)、及び税務職員向けの事務運営指針も整備され、2013年1月以降、適用されている。

そこで、この改正によって、移転価格調査にどのような影響が出るのか、またそれに対して納税者・企業はどのように対応すべきかなどを以下まとめてみた。まとめるにあたっては、読者の便宜を考え、移転価格特有の事項に限らず、その前提となる調査一般の基本となる規定等についても併せて記述し、本稿のみで移転価格調査全体を網羅できるよう工夫を行った。

2. 今後の税務調査の基本となる新通則法の内容

以下、今後の移転価格調査に影響を与える部分を中心に述べていくこととする。なお、改正点が、税務調査手続の中でどのような位置づけとなるか確認するため、以下の図表を参照されたい。

1) 事前通知

税務当局が税務調査^(注2)を行う場合には、原則、納税者(及び税務代理人)に対して事前通知を行うことが明確化された(国通法74の9①)。なお、事前通知の具体的な方法については、書面ではなく電話による連絡等が原則とされている^(注3)。事前通知を要しない場合の要件も規定されている。

法定されている事前通知の内容は、以下のとおりである。

(1) 調査を開始する日

調査開始日まで相当の時間の余裕を置いて事前通知が行われることになる^(注4)。

(2) 調査を行う場所

調査を開始する日時において質問検査等を行おうとする場所である(国通令30の4②)。

(3) 調査の目的

納税申告書の記載内容の確認、納税申告書の提出がない場合における納税義務の有無の確認、その他これらに類する調査の目的である(国通令30の4②)。

(4) 調査の対象となる税目

調査は、納税義務者について税目と課税期間によって特定される納税義務に関してなされるものであるから、原則、当該納税義務に関する調査は「一の調査」とされることになる。ただし、移転価格調査又は連結法人調査の場合には、納税者の事前の右同意があるとき、納税義務者の負担軽減の観点から、「一の調査」を複数に区分することができる^(注5)。この点については、今回の改正で移転価格調査の対応に影響を与える部分であるので、後ほど再度触れることとしたい。

(5) 調査の対象となる期間(調査対象事業年度)

(6) 調査の対象となる帳簿書類その他の物件

当該物件が国税に関する法令の規定により備付け又は保存をしなければならないこととされているものである場合には、その旨を併せて通知する(国通令30の4②)。

(7) 調査の相手方である納税義務者の名称及び所在地(国通令30の4①、10①一)

(8) 調査を行う当該職員の氏名及び所属官署(国通令30の4①二)

(9) 納税者は調査の開始日時又は開始場所の変更を求めることができ、その場合には、税務当局は協議するよう努めること(国通令30の4①三)

納税義務者から合理的な理由を付して、調査を開始する日又は調査を行う場所について変更するよう求めがあった場合には、税務当局は協議するよう努めることとなる^(注6)(国通法74の9②)。

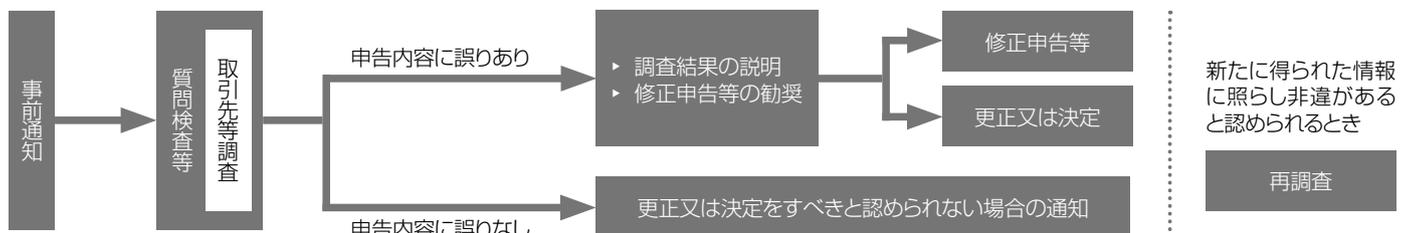
(10) 通知事項以外の事項について非違が疑われる場合に、質問検査を行うことができること(国通令30の4①四)

事前通知した事項(上記(3)~(6))以外の事項について非違が疑われることとなった場合でも、当該事項について質問検査等を行うことは妨げられないことが明らかにされており、また、改めて事前通知を行う必要はないとされている(国通法74の9④)^(注7)。

2) 税務調査の終了の際の手続

調査の終了の際の手続として、以下のものが明確化された(国通法74の11)。

【図表】 税務調査手続の流れ(イメージ)



(1) 更正又は決定をすべきと認められない場合の通知

実地調査の結果、更正決定等をすべきと認められない場合には、税務署長等は、納税義務者に対し、「その時点において更正決定等をすべきと認められない」旨を書面で通知することとされた(国通法74の11①)^(注8)。従来、新通則法施行前の実務でも、書面での申告是認通知というものがあつたが、翌期以降の指導事項等にとどまった場合には当該通知者は発出されず、実際には、ほとんど書面での申告是認通知はされていなかった。

(2) 調査結果の内容の説明と更正決定等

実地調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、調査担当者は、納税義務者に対し、その調査結果の内容(更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む)を説明することとされた(国通法74の11②)。説明方法については、法令上特に明示されていないが、必要に応じメモ等が作成されることが想定されている^(注9)。

(3) 修正申告・期限後申告の勧奨

上記(2)の調査結果の説明を行うに際し、調査担当者は、納税義務者に対し、修正申告又は期限後申告を勧奨することができる。その場合、納税義務者が修正申告を行ったときには、「不服申立てをすることはできないが、更正の請求をすることはできる。」旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付することとされている(国通法74の11③)^(注10)。

(4) 通知等の相手方

上記(1)~(3)の通知等の相手方については、納税義務者の同意がある場合には、当該納税義務者への通知等に代えて、それぞれ次の者に行うことができることとされている(国通法74の11④⑤)。

- ▶ 連結子法人である場合において、連結子法人(納税義務者)及び連結親法人の同意があるときには、連結親法人
- ▶ 納税義務者に税務代理人がある場合において、納税義務者の同意があるときには、その税務代理人

(5) 再調査

税務調査が終了した後でも、当該職員は、新たに得られた情報に照らして非違があると認める場合^(注11)は、再度、質問検査等を行うことができる(国通法74の11⑥)。従来、このような明示規定は存在しなかったが、実質的に同様の執行が行われていた。

3. 今後の移転価格調査への影響とその対応策

上記2の新通則法の内容を踏まえた上で、従来の移転価格調査がどのように変化し、またそれに対しどう対応していったらよいかについて述べる。

1) 「一の調査」をめぐる新たな展開

従来、移転価格調査は、簡易な役務提供事案や金利事案を除き、一般の法人税調査とは切り離して実施され、事前通知もそれぞれ別々に行われてきた。しかしながら、今般、新通則法が施行され、基本的に、納税義務者に係る調査は「一の調査」として実施されることとなった(税務調査手続通達3-1、以下の2の区分同意書フォームの別添参照条文を参照)。すなわち、税務当局は、移転価格調査と法人税調査とが同一の納税義務者に対するものである場合には、基本的に「一の調査」として実施し、終了しなければならなくなった。

これに加え、調査が終了した場合には、税務当局は納税義務者に対し、「更正決定等の通知」又は「修正申告・期限後申告の勧奨」若しくは「更正又は決定をすべきと認められない場合の通知」のいずれかの行為を行う必要があり(国通法74の11)、従来のように、「更正決定等の通知」又は「修正申告・期限後申告の勧奨」若しくは「是認通知」のいずれも行わないという選択肢はもはや法令上認められないこととなった。

つまり、今後(平成25年1月1日以降に新たに開始された税務調査)は、従来のように、税務当局が移転価格以外の一般の法人税否認項目のみで更正通知を行った場合(又は修正申告が行われた場合)には、たとえ移転価格項目を全く検討していなかったとしても、再調査の要件(国通法74の11⑥)を満たさない限り、法令上、移転価格問題につき調査を実施することが不可能となった。

2) 今後、事前通知の段階で発生する新たな課題

上述の1)のような背景から、新通則法の原則的方法を前提とすれば、税務当局が移転価格調査を実施したいと考えた場合に、次の2つのオプションしかなくなった。

- ① 一般の法人税調査の終了時期を移転価格調査の終了時期まで延長して(通常、移転価格調査には1年から2年程度を要する)、両者を同時に終了させるか、
- ② 移転価格調査を短期間で終わらせて一般の法人税調査の期間内(通常、一般の法人税調査には、規模等により1週間から半年程度を要する)に終了させるか

そのため、税務当局は、税務調査手続通達を発送し、「移転価格調査の場合、納税者の事前の同意があるときは、納税義務者の負担軽減の観点から、「一の調査」を複数に区分することができる」旨の解釈を示した上で、税務当局が必要と認める場合には、「法人税の調査の区分に係る同意書」の様式を調査対象納税者に交付し、同意を求めている。

国外関連取引が多く移転価格問題が発生しうる納税者は、何年かに一度ルーティンで実施される法人税調査ごとに、移転価格調査の区分に同意するか否かの意思決定を求められる可能性が高く、これにどう対応するかにつき、事前に検討を行うことが重要となる。

3) 「区分同意書」への対処

「区分同意書」についての国税庁幹部の発言等を整理してみると、①「区分同意書」は、移転価格専門の調査部職員による移転価格調査と一般の調査部職員による法人税調査が重複して実施されると納税者にこれまでになかった負担をかけることが懸念されたため、事前(事前通知の前)に納税者の同意があれば、両調査を区分して実施できることとしたものであり、②「区

分同意書」で確認するのは、納税者に負担をかける可能性が高い移転価格専門の職員による移転価格調査を当面予定している場合に限り、③調査の区分が納税者の調査対応の負担軽減に資するものと期待している、ということになる(注12)。

以上を前提として、「区分同意を行う場合」と「区分同意を行わない場合」の比較分析を行ってみたい。

(1) 区分同意を行う場合

まず、「区分同意を行う場合」のメリットは、次の点である。

- ①納税者のマンパワーが限られたものである場合、税務当局が述べるように、相当大きな負担となることを避けることができること
- ②新通則法施行前と同様に区分して調査が行われるため、過去の執行のパターン(特に、スケジュール関係(注13))を予測することが比較的容易であること
- ③税務当局の意向と一致するため、その分だけ軋轢が減少すること

【図表3】法人税の調査の区分に係る同意書一様式

<p>国税局長 殿</p> <p style="margin-top: 20px;">法人税の調査の区分に係る同意書</p> <p style="margin-top: 20px;">当社は、国税通則法第7章の2(国税の調査)関係通達(法令解釈通達)3-1(4)イ(別添参照)における「同一課税期間の法人税の調査について、移転価格調査とそれ以外の部分の調査に区分する場合」について、下記のとおり調査を区分することに同意します。</p> <p style="text-align: center; margin-top: 10px;">記</p> <p>1 区分の対象となる事業年度 平成 年 月期から平成 年 月期まで</p> <p>2 区分の対象となる移転価格調査とそれ以外の部分の調査 区分の対象となる「移転価格調査」は租税特別措置法第66条の4又は租税特別措置法第68条の88の適用を目的とする調査とし、「それ以外の部分」の調査は同条以外の適用を目的とする調査とする。 ただし、「移転価格調査」には租税特別措置法第66条の4第3項(寄附金、別添の「租税特別措置法第66条の4第3項」参照)又は租税特別措置法第68条の88第3項(寄附金、別添の「租税特別措置法第68条の88第3項」参照)の適用を目的とする調査を含まないものとし、同調査は「それ以外の部分の調査」に含むものとする。</p> <p style="text-align: right; margin-top: 10px;">日付 法人名 納税地 代表者氏名</p>	
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

(別添)
<p style="text-align: center;">参考条文等の抜粋</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 租税特別措置法第66条の4第3項(寄附金) <ul style="list-style-type: none"> 3 法人が各事業年度において支出した寄附金の額(法人税法第三十七条第七項に規定する寄附金の額をいう。以下この項及び次項において同じ。)のうち当該法人に係る国外関連者に対するもの(同法第四十一条第一号から第三号までに掲げる外国法人に該当する国外関連者に対する寄附金の額で当該国外関連者の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されるものを除く。)は、当該法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。この場合において、当該法人に対する同法第三十七条の規定の適用については、同条第一項中「次項」とあるのは、「次項又は租税特別措置法第六十六条の四第三項(国外関連者との取引に係る課税の特例)」とする。 ○ 租税特別措置法第68条の88第3項(寄附金) <ul style="list-style-type: none"> 3 連結法人が各連結事業年度において支出した寄附金の額(法人税法第八十一条の六第六項において準用する同法第三十七条第七項に規定する寄附金の額をいう。以下この項及び次項において同じ。)のうち当該連結法人に係る国外関連者に対するもの(同法第四十一条第一号から第三号までに掲げる外国法人に該当する国外関連者に対する寄附金の額で当該国外関連者の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されるものを除く。)は、当該連結法人の各連結事業年度の連結所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。この場合において、当該連結法人に対する同法第八十一条の六の規定の適用については、同条第一項中「次項」とあるのは、「次項又は租税特別措置法第六十八条の八十八第三項(連結法人の国外関連者との取引に係る課税の特例)」とする。 ○ 国税通則法第7章の2(国税の調査)関係通達(法令解釈通達)3-1 <ul style="list-style-type: none"> 3-1-1の調査 <ul style="list-style-type: none"> (1) 調査は、納税義務者について、税目と課税期間によって特定される納税義務に關してなされるものであるから、別段の定めがある場合を除き、当該納税義務に係る調査を一の調査として法第74条の9から法第74条の11までの各条の規定が適用されることに留意する。 (2)、(3) 省略 (4) 次のイ又はロに掲げる場合において、<u>納税義務者の事前の同意があるときは、納税義務者の負担軽減の観点から、一の納税義務に關してなされる一の調査を複数に区分して、法第74条の9から法第74条の11までの各条の規定を適用することができることに留意する。</u> イ 同一課税期間の法人税の調査について、移転価格調査とそれ以外の部分に調査を区分する場合 <ul style="list-style-type: none"> ロ 連結子法人が複数の連結法人に係る同一課税期間の法人税の調査について、連結子法人の調査を複数の調査に区分する場合

なお、①については、事務運営指針や国税庁幹部の発言等からは、「区分同意書」はあくまでも納税者の負担軽減のために存在しているとのことであるので、事務負担軽減を目的として「区分同意書」を提出しようとする場合には、その際、「区分同意書」の提出は、納税者の負担軽減のためであって、一般の法人税調査の最中に移転価格関連の詳細な資料要求等がなされないという理解の下に行うものである旨を調査担当者に明示した上で提出することが肝要と思われる。

(2) 区分同意を行わない場合

一方、「区分同意を行わない場合」には、税務当局の対応としては、当面、上記2)で述べた2つ(①一般の法人税調査の終了時期を移転価格調査の終了時期まで延長して(通常、移転価格調査には1年から2年間を要する)両者を同時に終了させるか、②移転価格調査を簡単に終わらせて一般の法人税調査の期間内に終了させるか)が考えられるが、後者(②)のシナリオは、税務当局が納税者との議論も早々に済ませ、調査初期から比較対象企業の議論を行っていかない限り不可能と考えられるため、税務当局がこのオプションを採用することは考えがたい。

したがって、調査初期で移転価格にあまり問題はないと調査官が結論づけられない限り、一般の法人税調査が移転価格調査に引きずられて期間が延びてしまうという事態も招きかねないと考えられる。

逆に言えば、納税者が、移転価格には何ら問題なく、調査担当者も短時間で問題がないことを理解してくれると考えており、また、納税者側のマンパワーにも問題がなく、仮に万が一法人税調査の結論が先延ばしになったとしても特に支障はないということであれば、「同意を行わない」という選択も十分にありうるものと考えられる。

4) 「国外関連者に対する寄附金」問題への対処

上記2)の「区分同意書」様式を見ると、区分する「移転価格調査」の対象には、租税特別措置法66条の4第3項又は同法68条の88第3項の寄附金(国外関連者に対する寄附金)が含まれず、それは一般の法人税調査の対象に含まれることとされている。これは従来の執行実務から特に何らの変化はないことが示されていると思われる。新聞報道等からみても、従来、一般の法人税調査で「国外関連者に対する寄附金」について調査が行われ、多くの事例で否認が行われてきている。

したがって、特に今回の新通則法で新たに出現した問題ではないが、ここで、「国外関連者に対する寄附金」問題への対処について述べてみたい。「国外関連者に対する寄附金」と「移転価格」との区分の問題は、その境界線がとてもグレーで不明確な部分が多いため、従来、多くの論文が著され、また議論が行われてきた^(注14)。

誤解を怖れずに言えば、境界線があるというよりは、“見る角度による見え方の違い”あるいは、“一部のみピックアップして眺めるか、全体としてみるかの違い”ともいえる。すべてではないが、1つの事実に対し、ある角度から証拠を積み重ねていくと寄附金の問題に見え、また違う角度から証拠を積み重ねていくと移転価格の問題になるといったことも実際に多い。一見、寄附金の問題であるような指摘を調査担当者から受けたとしても、移転価格の観点からの説明を適切・丁寧に行っていけば問題がなくなるというケースも多々ある。

一般の法人税調査の場合、「寄附金の問題なのか、移転価格の問題なのか、あるいは両者のいずれでもないのか」といった複眼的な見方ではなく、「寄附金の問題なのか否か」という一方的な見方で結論づけようとする(すなわち、全体を見ない)傾向が多く、おのずと、本来は、独立企業間価格の算定を経て「移転価格」で処理されるべき問題が、「国外関連者に対する寄附金」という問題で処理されてしまうという事態が生じてしまっている。

寄附金の支出側は、その問題となった支出金相当額が、全額課税所得に加算される^(注15)というところまでは移転価格課税と変わりないが、寄附金で処理されることの最大の問題点は、これにより発生した企業グループ内の経済的^(注16)二重課税は、移転価格問題のように相互協議の俎上に乗せて解決することが相当困難となる可能性がある^(注16)というところである。金額が小さい場合はともかく、大きくなると、グローバルな事業体全体としての経済的損失は非常に大きくなる。

調査を区分した場合でも、一般の法人税調査で「国外関連者に対する寄附金」の問題^(注17)が指摘される可能性がある場合には、事前に移転価格の観点から適切な説明ができるよう十分検討しておくことのメリットは大きい。

5) 修正申告勧奨への対処

これも寄附金の問題と同じく依然として重要な課題である。この問題に対する各納税者の対応振りは、どの国税局の所管なのかにより大きく異なっている。東京国税局調査部所管法人の場合、従来から納税者に修正申告の懇請を行う実務は必ずしも一般的ではなく、結果として更正通知書が発出されることが多かったが、東京国税局以外の場合には、修正申告の懇請を行う実務が多かった。

しかしながら、移転価格問題に限っていえば、上記2)2)③の「不服申立てをすることはできないが、更正の請求をすることはできる。」旨(国通法74の11③)の意味合いを十分に理解しておくべきである。

一般の課税問題の場合は、修正申告を行うと決断した時点で、(最終的に訴訟にまで連なる)不服申立てまでして税務当局と争うことはしないという判断も同時になされているはずである。一方、移転価格問題で修正申告を行おうとする場合には、相互協議で二重課税を排除できる可能性がある^(注18)との期待はあるとしても、相互協議が不調に終わり、二重課税の排除は他に不服申立制度を使って行うしかないといった事態まで想定していない場合も多いと推察する。近年は対アジア取引に対する移転価格課税も増え、相互協議の相手国が移転価格問題に馴れている国ばかりでもなくなってきたことから、相互協議が不調に終るケースも想定せざるを得ない。

こういった点を踏まえれば、否認金額が少額な場合を除き、仮に非違を自ら認めて修正申告を行ってもよいと考えたとしても、二重課税排除の最終オプションである(最終的に訴訟にまで連なる)不服申立て制度の利用可能性を実質的に温存しておく^(注19)ため、修正申告ではなく更正処分の道を敢えて選択するという方法も十分に合理的な選択と思われる。

なお、国税通則法及び租税特別措置法の改正で、1年であった「更正の請求」の期間が移転価格に関するものは原則6年^(注20)に延長された関係で、今後は、相互協議の結論が出た時点で、依然として「更正の請求」が可能な期間であるという事例が大部分になると予想される。

そこで、調査で修正申告を行ったとしても、相互協議の結論をみて「更正の請求」を行うことは可能であるし、税務署長等が「更正をすべき理由がない」旨の通知処分を行う(国税法23④)こととなった場合にも、これはこの税務署長等が行う不利益処分であるから、その取消しを求めて不服申立てや訴訟を提起することは可能であると説明されている^(注21)。

しかしながら、例えば税務当局が指摘した否認金額に単純な計算誤りが含まれているような場合を除き、移転価格調査で税務当局から示された、機能・リスク分析や移転価格算定方法等に基づき、納税者が修正申告を行った場合、納税者はいったんは、税務当局が示した見解(機能・リスク分析や移転価格算定方法等)に納得したという事実の推定^(注22)が成り立つだろうし、形式的に不服申立てや訴訟への道が残されていたとしても、実質的には納税者の主張が認められる可能性は少ないのではないかと思われる。

4. おわりに

法人税調査と移転価格調査の同時終了が原則とされる新通則法が施行された関係で、税務当局は、数年に一度のルーティンの法人税調査の際に、当該納税者について必ず、移転価格項目について今回の調査でどういった取扱いにするのか、原則としては検討せざるを得なくなってしまう。

また最近、税務当局は、納税者の移転価格問題のコンプライアンス向上の観点から、「移転価格チェックシート」の記入を依頼するとともに、移転価格問題につき納税者幹部と国税局幹部との面会の席を設けているが、これらも併せ、移転価格問題がより身近で当たり前の事柄となってきた。

片や世界に目を転じると、新興国での移転価格課税の執行が激しさを増す一方で、先進国では大手のコーヒーチェーンやコンピュータメーカーといった有名巨大企業の節税問題が大きな話題として取り上げられ、G8サミットの主要議題にもなる等、以前にもまして問題が複雑化・大規模化してくる様相を見せている。

移転価格問題は、その対応を一步間違えると巨額の税務コストが発生することになりかねない。グローバル企業においては、リスクマネジメントの中心的課題として取り組んでいくことが望ましい所以である。

- (注1) 税務調査手続に関する国税通則法の改正事項については、当局より、あくまでも、「現行の運用上の取扱いを法令上明確化する」とのスタンスで説明がなされている。
- (注2) 「国税通則法第7章の2(国税の調査)関係通達」1-1参照。新通則法の施行に伴い税務当局内部では、「行政指導」との区分の明確化を図っている模様である。行政指導と区分されると手続が異なり、また、その法的効果も異なることになる。
- (注3) FAQ(一般納税者向け)問12参照。
- (注4) 「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について」(事務運営指針) [別冊]第2章2(1)参照。
- (注5) 税務調査手続通達3-1、FAQ(一般納税者向け)問12参照。
- (注6) 税務調査手続通達4-6参照。
- (注7) 税務調査手続通達4-5、FAQ(一般納税者向け)問9参照。
- (注8) 「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について」(事務運営指針) [別冊]第2章4(1)(注)参照。
- (注9) 「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について」(事務運営指針) [別冊]第2章4(2)参照。
- (注10) FAQ(一般納税者向け)問24参照。
- (注11) 財務省「平成24年度税制改正について」、税務調査手続通達5-7、5-9参照。
- (注12) 「国際税務」国際税務研究会2013年1月号57頁参照(傍点は筆者)。
- (注13) 特に上場会社等の場合、法令上のディスクロージャーの関係でも、税務当局による中間意見書の提示や更正決定通知の発送スケジュール等を事前に把握しておくことは重要である。
- (注14) 羽床正秀「寄附金課税と移転価格課税の関係について」『国際税務』20巻6号15頁(平成12年)、遠藤克博「移転価格税制と寄附金課税」『税務大学校論叢』33号(平成11年)236頁、伊藤雄二「移転価格税制と寄附金規定の関係について~無償取引を中心として~(その1)、(その2)」『国際税務』26巻1号78頁、26巻2号56頁(平成18年)を参照。
- (注15) 租税特別措置法66条の4第3項。
- (注16) 商船三井プレスリリース(2013年2月5日)(<http://www.mol.co.jp/pr/2013/13008.html>)を参照。本プレスリリースでは、日米の相互協議において、日本で寄附金課税された部分について相互協議の俎上にのぼらず、いったん中断していた国内的救済手続(不服申立制度)を再開させた旨記載されている。
- (注17) ただし、法人税法37条6項の金銭の贈与等典型的な寄附金の問題は除かれる。
- (注18) OECD各国がその締結する租税条約の解釈指針としているOECDモデル条約の25条(相互協議)で相互協議の要件の1つとなっている「いずれか一方の又は双方の締約国の措置」について、2008年に同条約のコメントリーが改定され、同条の14で、「申告納税制度における申告書の提出」が「措置」の例として挙げられることとなった。

猪野茂(前国税庁相互協議室長)「相互協議手続の理論と執行上の課題」国際課税の理論と実務(平成23年)1044頁でも、「通常の確定申告だけでなく、税務調査に基づく修正申告や自主的な修正申告であっても、それにより「条約の規定に適合しない課税」が生じている、あるいは生じる蓋然性があると納税者が考える場合には、相互協議の申出は可能である。」(傍点は筆者)としている。

一方で、「調査手続等に関するFAQ-実施例(シナリオ)」(国税庁内部文書)では、調査による修正申告は相互協議の対象にならないとの前提で想定問答が作成されているように見受けられ、しばらくの間は、執行の状況を見守る必要がある。

(注19) 審査請求は異議決定から1か月以内(国通法77②)、訴訟は国税不服審判所長の裁決から6か月以内(行政事件訴訟法14③)に提訴する必要がある。一般的な実務としては、納税者は相互協議の申立てをすると同時に異議申立てを行うが、併せて異議申立てに対する審理保留の申立てを行い、相互協議中に異議決定が行われ、その後の手続の期限超過という事態を避けている。相互協議が不調に終わった場合には、審理保留の状態を解き、国内救済手続を復活させる。なお、青色申告法人の場合、不服申立ては直接、国税不服審判所長に対して行うことはできるが、異議申立ての結論以上に、不服審査で納税者に対し厳しい結果が出ることはなく、通常、青色申告法人でも、異議申立てから開始するのが通常の実務となっている。

不服申立てや訴訟は国内法で課税処分違法性を争うものであり、二重課税の排除はその目的としていないが、不調に終わった相互協議での相手国の主張は斟酌され得るものと考えられる。

製薬会社の課税につき、相互協議が不調に終わった後に異議審査に復帰し、異議決定及び不服審判所の裁決により、事後的に課税の全部取消しを勝ち取ったケース(プレスリリース(2012年4月6日、2012年5月7日、2013年3月25日付、<http://www.takeda.co.jp/news/>))がある。

また、修正申告、更正の請求、不服申立てという経路は、更正処分、不服申立ての経路よりも、解決までに基本的に時間を要するものと考えられる。

(注20) 国税通則法23条1項1号-3号。租税特別措置法66条の4第16項。移転価格に関するものであっても、純損失等の金額に関しては、国税通則法のとおりのままである。

(注21) 成松洋一「租税研究所 会員懇談会資料『修正申告の勧奨に基づき修正申告をした後における更正の請求等の可否』」(平成25年3月18日(東京)、3月25日(名古屋))を参照。

(注22) 移転価格調査の場合、通常、税務当局は、更正決定、修正申告の勧奨(恣意)の区別なく、調査の終盤近くで、「中間意見」なるものを納税者に提示する。

この中には、税務当局による所得移転額の計算とその根拠が示されており、納税者が修正申告を行った場合、納税者は「中間意見」等に基づく指摘事項(機能・リスク分析、移転価格算定方法等)にいったんは納得し、修正を行ったとの推定が成り立つ可能性があるし、さらには、相互協議が不調に終わり二重課税が排除されないということが判明した後になって初めて、更正の請求や不服申立て等が行われているという事実が加われば、それらの推定はより強められるかもしれない。

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊社では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。

2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。

* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。



@EY_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等ございましたら、下記までお問い合わせください。

EY税理士法人

ブランド、マーケティングアンド コミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出しています。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い世界の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い世界の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2015 Ernst & Young Tax Co.

All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE CC20151126

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

www.eytax.jp