

租税条約に基づく政府間協議（相互協議）手続について

—— 米国における相互協議手続の研究と我が国における

相互協議手続の在り方に関する一考察 ——

高久隆太

（東京国税局
調査第三部）

目次

はじめに	三九七		
第一章 相互協議の概要	四〇〇		
第一節 相互協議制度	四〇〇		
一 相互協議の意義	四〇〇		
二 相互協議の類型	四〇一		
三 権限のある当局	四〇一		
四 申立てができる者と申立先	四〇二		
五 相互協議の法的性格	四〇二		
六 相互協議のメリット	四〇五		
第二節 相互協議手続	四〇六		
一 相互協議の申立て	四〇六		
二 権限のある当局間の協議	四〇八		
三 合意の実施	四一三		
第二章 移転価格課税に係る相互協議	四一六		
第一節 対心的調整	四一六		
一 対心的調整の意義	四一六		
二 租税条約上の規定	四一七		
三 国内法上の規定	四一八		
四 対心的調整の方法	四二〇		
第二節 更正の期間制限と延滞利子	四二四		
一 更正の期間制限	四二四		
二 延滞利子	四二五		
第三節 寄付金課税に係る相互協議	四二七		
一 問題の所在	四二七		
二 移転価格課税と寄付金課税の適用関係	四二八		
三 寄付金課税に係る相互協議の可否	四三一		
第四節 事前確認に係る相互協議	四三三		
一 事前確認制度の導入と趣旨	四三三		
二 米国の事前確認制度と相互協議	四三四		
三 事前確認制度の現状と問題点	四三五		
四 事前確認制度と相互協議に係る提言	四三六		
第三章 源泉課税に係る相互協議	四三八		

第一節 国際間で問題となる源泉課税が行われる

所得……………四三八

一 投資所得……………四三八

二 給与所得等……………四三九

第二節 我が国の源泉徴収制度における権利救済

……………四四〇

一 国に対する源泉徴収義務者の権利救済……………四四〇

二 国に対する納税者の権利救済……………四四一

三 相互協議の申立て……………四四二

第三節 源泉課税に係る相互協議の問題点……………四四四

一 概要……………四四四

二 制度上の問題点……………四四四

三 手続上の問題点……………四四六

四 為替換算の問題……………四四八

五 相互協議による還付手続制度の新設……………四四八

第四章 相互協議を巡る問題点……………四五〇

第一節 相互協議手続と国内法上の救済手続との

関係……………四五〇

一 現状と問題点……………四五〇

二 国内救済手続における結論と合意の関係……………四五二

……………四五二

三 米国における相互協議と国内救済手続との

関係……………四五五

四 我が国における相互協議と国内救済手続と

の関係に係る提言……………四五七

第二節 仲裁手続……………四六一

一 仲裁手続の検討経緯……………四六一

二 米独租税条約における仲裁手続の特色及び

問題点……………四六二

三 我が国の対応……………四六三

第三節 地方税に係る相互協議……………四六四

一 租税条約の対象税目……………四六五

二 法人税に係る相互協議と地方税……………四六六

第四節 支店（外国法人）に対する課税に係る相

互協議	四六七
一 問題の所在	四六七
二 事業所得に対する課税に係る相互協議	四六八
三 支店に対する移転価格課税に係る相互協議	四七〇
第五章 相互協議手続に関する提言	四七四
第一節 制度上の改善点	四七四
一 相互協議手続規定の整備	四七四
二 権限のある当局及びその権限の範囲の明確化	四七七
三 条約改正事項	四七九
第二節 執行上の改善点	四八一
一 解決に要する時間の短縮	四八一
二 組織の整備	四八三
三 協議の公表	四八四
おわりに	四八五

略語及び注書について

一 略語について

本稿において、租税条約、米国及び日本の関連税法の根拠条文を示す場合には、例えば、次のように表記することとした。

(略語)

(一) 租税条約の場合

- ・ 所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約……………日米租税条約

- ・ Model Double Taxation Convention on Income and on Capital (1977) ……………OECDモデル条約

(二) 米国の税法の場合

- ・ Internal Revenue Code ……………IRC (内国歳入法)

- Income Tax Regulation……………Reg.
 - (所得税規則)
 - Revenue Procedure……………歳入手続
 - (歳入手続)
 - Internal Revenue Manual…歳入マニュアル
 - (内国歳入マニュアル)
 - Revenue Ruling ……歳入庁通達
 - (歳入庁通達)
- (三) 日本の法律の場合
- 国税通則法……………通法
 - 国税通則法施行令……………通令
 - 所得税法……………所法
 - 所得税法施行令……………所令
 - 所得税法基本通達……………所基通
 - 法人税法……………法
 - 法人税法施行令……………法令
 - 法人税法基本通達……………法基通
- 租税特別措置法……………措法
 - 租税特別措置法施行令……………措令
 - 租税特別措置法通達……………措通
 - 租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律……………実施特例法
 - 租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律施行令……………実施特例法施行令
 - 租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令……………実施特例法省令
 - 行政事件訴訟法……………行訴法
 - 行政不服審査法……………行審法
- (引用例) 国税通則法九八条二項…(通法九八②)
- なお、条文については、平成四年五月現在のものによる。

二 注 書

注は各節末に記載してある。

はじめに

我が国経済の国際化の進展、経済のボーダーレス化が進む中で、各国は主権に基づく固有の課税権（以下「租税高権 (Steuerhoheit)」という。）を有するため、同一の企業あるいは同一の取引（所得）に対し、複数の国が課税することによる二重課税の問題が著増している。同一の企業に対する二重課税は一般に法律的二重課税、同一の取引に対する二重課税は経済的二重課税と呼ばれる。各国は、このような国際的二重課税を排除し、国際間の資本・技術等の流れを円滑にするため、租税条約を締結している。租税条約は、一方又は双方の締約国の措置（更正処分等）により結果的にその条約の規定に適合しない課税が行われた場合等には、税務当局の代表者（以下「権限のある当局」という。）間で協議（以下「相互協議」という。）を行い、これにより解決する旨定めている。

数年前、我が国自動車メーカーの米国子会社が米国内国歳入庁（IRS）から移転価格課税を受け、相互協議の結果我が国の国税庁が税額の還付を行ったとの報道がセンセーショナルになされたことは記憶に新しい。

IRSが、我が国親会社からその米国子会社に輸入した商品につき、その価格（輸入価格）が適正価格（以下「独立企業間価格」という。）に比較して高過ぎた結果米国子会社の利益が不当に小さくなり、米国に納付する税額が減少したとして、その輸入価格を引下げる更正処分を行う場合がある。このような課税が行われた場合、我が国親会社では当初の輸出価格に基づいて課税所得が算定されていることから、IRSの移転価格課税の対象となった所得については、日米双方の国で課税されることとなる。法律的には、我が国親会社と米国子会社は別法人であり、一つの法人としては二重課税を被るものではないが、企業グループとしては、同一の所得に対し日米両国から課税される経済

的二重課税を被ることになる。

日米租税条約二五条は、一般に、租税条約の規定に適合しない課税の回避等のための相互協議について規定しており、移転価格課税により経済的二重課税が発生する場合には納税者の申立てに基づき権限のある当局間で協議が行われることとなる。この協議において、米国子会社の輸入価格が高過ぎたことが確認され、我が国親会社の所得を減額することで合意に達した場合には、我が国親会社の利益を減額する更正（以下「対応的調整」という。）が行われる。

この対応的調整により日本の法人税が還付され、経済的二重課税は排除されることとなる。一方、我が国においても、一九八六（昭和六一）年に移転価格税制が導入され、我が国企業と諸外国における関連企業との取引が独立企業間価格によっていなくなった場合には、移転価格課税が行われることとなった。したがって、我が国税務当局が、例えば、我が国企業の米国子会社に対する輸出価格が低過ぎるとして移転価格課税を行い、相互協議の結果、米国子会社の所得を減額することで合意した場合には、米国において法人税の還付が行われ、二重課税が排除されることとなる。

このような移転価格課税問題をはじめとする国際課税問題は今後も増加すると予想されることから、その解決手段の一つである権限のある当局による相互協議の果たす役割はますます重要になってくるものと思われる。ところが、この相互協議については、我が国が諸外国との間で協議を行うこととなったのが比較的最近であること、また、その事例も多くないことから、我が国におけるその実施手続、実施方法及び協議において合意が成立した場合のその法的性格等が必ずしも充分明確にされているとはいえない。例えば、納税者は、国内法による救済手続（異議申立て、審査請求及び訴訟）とは別に租税条約に規定する相互協議を求めることができるが、双方が同時に申立てられた場合の

取扱い、あるいは裁決又は判決が先に出示された場合のそれらの相互協議に対する拘束力等については明文の規定が置かれていない。

そこで、本稿では、相互協議の本質を探り、相互協議について豊富な経験を有する米国の相互協議手続に関する国内法上の規定を研究し、それを踏まえて我が国の相互協議手続及び執行の在り方について、可能な限りの提言を試みることにする。

第一章 相互協議の概要

第一節 相互協議制度

一 相互協議の意義

同一の納税者の一つの取引又は一つの所得について、居住地国と源泉地国の双方の国が課税することがある。このような二重課税については、居住地国は、租税条約又は国内法に規定を設け、国外源泉所得に対する課税権を放棄する（国外所得免除方式）か、又は居住地国において国外源泉所得も課税所得に含めて課税するが、その算出税額から源泉地で納付した税額を控除する（外国税額控除方式）ことによって回避することとしている。

それにもかかわらず、租税条約の規定が抽象的にならざるを得ないことからその規定の解釈が各国で異なること、又はその規定の具体的適用において各国で違いがあること等により、結果として租税条約の規定に適合しない課税が行われることがある。そこで、租税条約は、相互協議（Mutual Agreement Procedure）^{（1）}条項を定め、租税条約の規定に適合しない課税が発生した場合には協議により解決を図り、納税者を救済することとしている。すなわち、租税条約は、納税者が租税条約の規定に適合しない課税を受け又は受けるおそれがある場合には、国内法令で定める不服申立てなどの救済手続とは別に、権限のある当局に対し相互協議の申立てをすることができることを規定している。

ここで、「国内法令で定める不服申立てなどの国内救済手続とは別に」としていることから、相互協議の申立ては、国内法によって認められた救済手続とは別個のもので、租税条約によって納税者に与えられた権利と考えられ

る。したがって、納税者は、国内法による救済手続を採っているか否かにかかわらず、相互協議の申立てをすることができることとなる。

換言すれば、相互協議とは、国内法の外において、租税条約に基づき、租税条約の規定に適合しない課税について権限のある当局間で協議し、解決を図ることによって、納税者を救済する制度であるといえる。

二 相互協議の種類

相互協議は、その内容に応じ次の三つの類型があるとされている。⁽²⁾

- (一) 「租税条約に適合しない課税」を受けた場合に納税者の申立てを受けて行われる個別協議
- (二) 「租税条約の解釈又は適用に関して生じる困難又は疑義」を解決するための協議
- (三) 「租税条約に定めのない場合における二重課税の排除」を目的として行われる協議

これらの相互協議は、租税条約では一般に別個の条項に分けて規定されており、第一は「個別事案条項 (specific case provision)」、第二は「解釈条項 (interpretative provision)」、第三は「立法条項 (legislative provision)」と呼ばれる。⁽³⁾

これらの相互協議のうち、最も重要なものは第一の個別協議であるとされているが、⁽⁴⁾ 発展途上国との間では租税条約の解釈を巡る問題等も多く、それを解決するための相互協議の重要性も極めて大きいと言える。

三 権限のある当局

相互協議の申立ては、居住者が自己が居住者である締約国の「権限のある当局 (Competent Authority)」⁽⁵⁾ に対して行い、それを受けて、協議は両締約国の権限のある当局によって行われるが、この権限のある当局については各租

税条約で定義されている。

我が国が締結した租税条約では、我が国の権限のある当局は、大蔵大臣又は権限を与えられたその代理者とされている。米国の場合は、財務長官又は権限を与えられたその代理者とされており、英国の場合は、内国歳入庁長官又は内国歳入庁長官が権限を与えた代理者をいうとされている。このように、ほとんどの租税条約締約国が我が国と同様財政当局の責任者を権限のある当局としている。権限のある当局については、第五章第一節で言及する。

四 申立てができる者と申立先

租税条約では、居住者が自己が居住者である締約国の権限のある当局へ申立てを行うことができるとされている（OECDモデル条約二五①）。このように一方の締約国の権限のある当局に対して相互協議の申立てができる者は、当該一方の国の居住者に限られている。申立てができる者が居住者に限られることから生じる問題については、第五章第一節でとりあげる。

一方、我が国国内法では、所得税法二条一項三号に規定する居住者又は法人税法二条三号に規定する内国法人で相手の居住者でないものが我が国の権限のある当局に対して相互協議の申立てを行うことができると規定されている（実施特例法省令一一）。

これに対し、米国では、IRC七七〇一条(a)(三〇)に規定する者（すなわち、米国の居住者、市民、パートナーシップ、内国法人、信託財産及び遺産財団）が米国の権限のある当局に相互協議の申立てを行うことができるとされており（歳入手続九一―二三）、我が国よりその範囲が広がっている。

五 相互協議の法的性格

(一) 協議の性格

相互協議は問題の法的解決を目指すものであるから、機能的には国税不服審判所又は裁判所における審理と類似しているが、訴訟手続のような公式な司法審査手続ではなく、裁判所のような中立的な争訟裁断機関が決定を下すものでもない。相互協議は、国家間の課税権の調整という性格をもち、納税者は協議に直接参画することはできない。当事国の間で協議を行い解決を図るという点ではおよそ訴訟からは程遠いものである。

(二) 合意の効力

判決の効力には形成力、既判力及び拘束力があるが、相互協議の合意の効力を判決の場合と対比させると次のようになる。

イ 形成力

処分又は裁判の取消判決が確定すると、処分又は裁判は、これを行った行政庁の取消しを待たず、当然遡って効力を失う（これを「形成力」という）。この取消判決は、第三者に対しても効力を有する（行訴法三三①）。

これに対し、相互協議の合意は、租税条約上各締約国にその内容を実施する義務を発生させるとどまることから、形成力は有しない。また、第三者に対しても効力を有するものではない。

ロ 既判力

判決が確定すると、当事者は、その判断内容について、後訴において、同一事項につき確定判決の内容と矛盾する主張をしてその判断を争うことができず、後訴裁判所も、同一事項につき確定判決の内容と矛盾する判断をすることができない（これを「既判力」という）。

いったん相互協議において検討した事項を納税者が再度申し立てたとしても、権限のある当局により受理されないであろうから、合意には既判力はないが一定の効果をもたらすといえよう。

ハ 拘束力

処分又は裁決を取り消す判決は、その事件について、当事者たる行政庁その他の関係行政庁を拘束する（行訴法三三④）。

これに対し、相互協議で合意に達した場合は、権限のある当局は合意内容を実施する租税条約上の義務を負うことから、その意味で行政庁を拘束するといえよう。

(三) 合意に対する不服申立て及び訴訟

審査請求及び異議申立ては、「行政庁の処分」に對してすることができることとなっている（行審法四①）。また、行政庁の公権力の行使に關しては不服の訴訟（抗告訴訟）を提起することができる（行訴法三①）、行政庁が法令に基づく申請に対し、相当の期間内になんらかの処分又は裁決をすべきにかかわらず、これをしない場合には、不作爲違法確認訴訟を提起することができることとなっている（行訴法三⑤）。ここでいう行政庁の処分とは、「行政庁により、具体的事実を規律するために、公権力の行使として、外部に對してなされる直接の法的効果を生ずる行為である。」と定義されている。⁽⁶⁾

相互協議の合意自体は、法人の権利義務に直接の法的効果を生じるものではないところから、行政処分ではないと解される。しかし、相互協議の合意に基づき行われる処分は、行政処分であるから、納税者はこれに不服がある場合には、不服申立て又は訴訟を提起することができる。ただし、納税者がその合意に同意し、その同意を受けて行政庁

が処分をした場合には不服申立て又は訴訟の提起はできないものとする。

つぎに、権限のある当局が納税者の納得できるような合意に達しなかった場合又はそもそも合意に達しなかった（決裂した）場合に、納税者はそれに対する不服申立て又は不作為違法確認訴訟を提起することができるかという問題がある。権限のある当局が申立書を受理後理由なく相当期間不作為の状態に置いた場合は、申立者は不作為違法確認訴訟を提起することができるものと思われる。しかし、納得のいく合意が得られなかった、あるいは決裂した場合には、納税者は権限のある当局の努力義務違反は問えるものの、実際にはその立証は困難であろう。

六 相互協議のメリット

訴訟においては、多くの費用と時間がかかるほか、事実の内容がオープンになる。また、納税者が敗訴した場合に、そのままでは租税条約の規定に適合しない課税は排除されない。これに対し、相互協議においては、ある程度の費用と時間がかかるものの、協議は秘密裏に行われ、合意が成立すれば租税条約の規定に適合しない課税は排除される。また、納税者は合意内容に納得できない場合はその合意を拒否することもできる。

なお、権限のある当局は、相互協議にかかる時間を短縮するよう努めているところであり、本稿においても時間の短縮を図るための提言を行っている。

[注]

(1) 相互協議は、それが権限のある当局間で行われる「*competent authority consideration*」とも言われる。

(2) 川田剛「国際課税の基礎知識〔改訂版〕」税務経理協会 一九九〇年 一四七頁

(3) 一九八四年OECD租税委員会報告書 注釈六

- (4) 金子宏「相互協議（権限のある当局間の協議および合意）と国内調整措置——移転価格税制に即しつつ——」国際税務
一一卷 一一号（一九九一年二月）一七頁
- (5) 「権限ある当局」とも言うが、本稿では、基本法である国税通則法施行令六条に規定されているように「権限のある当局」と表記する。
- (6) 南博方「行政法」有斐閣 一九九〇年 一八二頁

第二節 相互協議手続

一 相互協議の申立て

(一) 相互協議の申立要件

初めに、相互協議は、租税条約の規定に基づき行われるものであるから、相互協議を申し立てるには、相手国との間で租税条約が締結されていることが前提となる。

つぎに、一方の締約国の居住者が相互協議を申し立てるには、いずれか一方の又は双方の締約国の措置により租税条約の規定に適合しない課税を受けた場合又は受けるおそれがある場合に該当しなければならない（OECDモデル条約二五①）。この場合の「措置」については、租税条約上また国内法上明確な規定が置かれていないが、通常の更正又は決定の処分のみならず、移転価格に関する申告調整における自主加算又は使用料等の支払いに係る源泉所得税の自主納付、更に諸規則の制定及びそのための提案等の動きが含まれるものと考えらるべきである。

「二重課税」が「租税条約の規定に適合しない課税」に該当するとの明文の規定はないが、租税条約が法律的二重課税については外国税額控除方式等によりこれを回避することとしていることから、結果として二重課税が生じるよ

うな措置は、「租税条約の規定に適合しない課税」に該当すると考えられる。しかしながら、二重課税が存在していても、当該措置が租税条約の規定に直接違反する場合には、相互協議の対象となる。例えば、日米租税条約における退職年金のように、租税条約により居住地国においてのみ課税することができるとされている特定の所得に対し源泉地国が課税し、かつ、居住地国では当該所得に課税していない場合は、二重課税は生じていないが、条約の規定に直接違反することとなる。

また、一方の締約国の国民であつて他方の締約国の居住者である者が、他方の締約国で差別的な課税取扱い（OECDモデル条約二四①）を受ける場合も、相互協議の対象となる。^①

なお、同一の所得に双方の締約国が課税する経済的二重課税についても「租税条約の規定に適合しない課税」に該当するとの明文の規定はないが、移転価格課税による企業グループが被る二重課税がこれに該当することは、国際的に受け入れられた解釈である。

(二) 申立ての期間制限及びその起算日

イ 申立ての期間制限

申立ては、租税条約の規定に適合しない課税に係る当該措置の最初の通知の日から三年以内に、しなければならぬとされている（OECDモデル条約二五①）。我が国が最近締結した租税条約では、三年（対カナダ条約では二年）の期間制限が設けられているが、日米租税条約等我が国が締結した租税条約の多くは、期間制限についての規定が設けられていない。この場合、理論的には無期限ということになるが、実際上は、税務当局又は納税者における税務書類の保存等の期間に限りがあること等から、納税者は、租税条約の規定に適合しない課税を受け又は受

けるに至ると認める場合にはできるかぎり速やかに申立てを行うべきである。もっとも、納税者側にとっても二重課税をできるだけ早く解消したいわけであるから、早期に申し立てるはずである。

ロ 起算日

「租税条約の規定に適合しない課税に係る当該措置の最初の通知の日」とは、具体的にいつの時点を指すかという問題がある。OECDモデル条約コメントリーでは、納税者に最も有利に解釈されるべきであるとして、「たとえこのような課税が一般的適用に関する行政上の決定又は措置に従って直接になされたとしても、このような課税を生ずる個別の措置の通知があった日、すなわち、納税者にとって最も有利な解釈に基づいて、賦課通知書、督促状、又は租税の賦課徴収のためのその他の書類によって立証されるような課税の措置そのものが行われた日から期間が進行する。租税が源泉徴収によって課される場合には、その所得が支払われた時から期間が進行する。しかし、もし納税者がそれ以後に源泉徴収が行われたことを知ったことを証明したときには、その知った日から期間が進行する。更に、この条約に適合しない課税を生じた決定又は措置が両締約国においてなされた決定又は措置の組合せである場合にも、最も遅い決定又は措置が最初に通知された日から期間が進行する。」と説明している。⁽²⁾

最近、我が国が締結した租税条約では、申立ての期間制限が設けられていることから、「通知の日」の解釈について通達等で明らかにし、納税者への周知を図ることが望ましい。

二 権限のある当局間の協議

(一) 協議の開始

権限のある当局は、納税者による申立てを正当と認めるが、満足すべき解決を与えることができない場合には、こ

の条約の規定に適合しない課税を回避するため、他方の締約国の権限のある当局との合意によってその事案を解決するよう努めるものとされている（OECDモデル条約二五②）。

まず、権限のある当局は、当該申立てが正当であるか否かを判断する必要がある。正当と認める場合とは、租税条約の規定に適合しない課税が行われているか、又はそのおそれがある必要がある、相互協議による救済が必要である場合である。その判断は、権限のある当局の自由裁量事項ではなく、法の解釈の問題であって、正当であると認められるときは、権限のある当局は、他に満足すべき解決策がない限り、相手国の権限のある当局に協議の申入れをしなければならぬと解すべきである⁽³⁾。しかし、たとえその申立てが正当であり、他に満足すべき解決策がないとしても、すべての場合に相手国の権限のある当局に協議の申入れを行わなければならないであろうか。条約改訂交渉が行われている等の状況にある場合に、政策的判断から相互協議を申し入れられないことができるのかと考える。

なお、次のような場合は、正当であるとは認められず、申立てが行われても協議が開始されないこともあり得る。

イ 税務官署との間で十分な議論が尽くされていない等の理由により当局の課税に対する考え方等が明確となっていない等権限のある当局として協議を行うことが困難と認められる場合

ロ 課税年度終了後相当期間が経過したこと等により協議に必要な課税資料を収集することができず協議を行うことができないと認められる場合

ハ 虚偽等により申立てを行った場合、又は事実関係に重大な誤りが発見された場合

ニ 協議の申立て者の資料提供等の協力が得られない場合

ホ その他協議の進行に障害があると認められる場合

つぎに、納税者からの申立てに対し、満足すべき解決を与えることができない場合に、相手国の権限のある当局に協議の申し入れを行うことになるが、相互協議によることなく自ら解決できるものについては、相互協議を行う必要はない。例えば、法令の適用に誤りがあったことが明白な場合は、自ら解決できるものである。

相互協議の申立てから権限のある当局がその申立てを正当と認めるまでを第一段階とするならば、第二段階は、納税者が申立てた権限のある当局と他方の締約国の権限のある当局との間で協議に入ることである。

一方の締約国の権限のある当局が他方の締約国の権限のある当局へ申入れを行い、他方の締約国の権限のある当局が協議を行う必要があると判断した場合に、協議が開始される。ただし、租税条約に適合しない課税が行われていないとして、他方の締約国の権限のある当局が協議を行う必要がないと判断することもありうる。

(二) 協議の内容

相互協議には、租税条約の規定に適合しない課税を受けた場合に納税者の申立てによって行われる相互協議のほか、必ずしも納税者の申立てを必要とせず、権限のある当局がイニシアチブをとって行う租税条約の解釈又は適用に関する生ずる困難又は疑義を解決するための相互協議、及び租税条約に定めのない場合における二重課税を排除するための相互協議がある。

イ 租税条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を解決するための相互協議

日米租税条約では、二五条二項において両当局間で協議できる事項として次の四点を例示している。

(イ) 一方の締約国の居住者及び他方の締約国内に存在するその恒久的施設への産業上又は商業上の利得の帰属

(d) 一方の締約国の居住者とこれと関連を有する者との間における所得又は所得控除、税額控除その他の租税の減免の配分

(ハ) 特定の項目の所得に関する源泉の決定

(ニ) この条約において用いられる用語の意義

我が国が締結した他の租税条約では、このような規定は置かれていないが、同様に解釈すべきである。

ロ 租税条約に定めのない場合に於ける二重課税を排除するための相互協議

「租税条約に定めのない二重課税」とは、例えば、両締約国以外の第三国の居住者が両締約国にそれぞれ恒久的施設 (Permanent Establishment: PE) を設けており、それらの PE に帰属する所得に対する両締約国の課税に関して、二重課税が生じるような場合をいう。このような場合、当該居住者は第三国の居住者であるため、第一項及び第二項の適用を受けることはできないが、「この条約に定めのない場合における二重課税を除去するため、相互に協議することができる」旨の規定があれば、当該二重課税を排除するため、両締約国の権限のある当局は相互協議を行うことができることとなる(ただし、日米租税条約では、租税条約に定めのない二重課税を排除するために相互協議を行える旨の規定がない)。

(三) 協議の方法

協議に当たっては、権限のある当局は、通常的外交ルートを経る必要はなく、直接に通信し又は会議を通じて口頭による意見交換を行うことが可能である(OECDモデル条約二五④)。

通常的外交ルートを経ることなく直接に協議することができる旨の規定を置いたのは、個別の課税事案については

企業秘密が含まれること、また、当局側の守秘義務の観点からも関係者はできるだけ少数の方が望ましいこと、及び問題を迅速に解決すること等を考慮してのことであると思われる。もし、この条項がなければ、税務当局間で協議を行うことにしても、一々外交ルートを通じるため時間のかかるものとなるであろう。

相互協議は、通常、書簡の交換又は担当者による Face to Face 協議によって行われる。事案の内容によっては、書簡の交換のみで解決されるものもあるが、多くの場合は会議を通じて口頭による意見交換を行うことで解決が促進される。

ところで、技術革新により通信手段が発達している現状に鑑み、今後はファクシミリ等の通信手段を積極的に活用し、早期解決を図ることが望ましいと考える。

四 納税者の立場

納税者は、相互協議に参加することはできない。かつて、OECD租税委員会において、納税者の参加について議論されたことがあるが、⁽⁴⁾ここでは、納税者は、相互協議手続に参加する権利を有するべきであり、また、少なくとも双方の締約国の権限のある当局に対して事案を申立て、協議の進展状況について知りうる権利を有するべきであると主張された。更に、当該納税者が相互協議に立会う権利を有すべきであるとの提案が産業界の代表者によってなされた。事実関係及び論旨について権限のある当局に誤解が生じないようにするには、納税者の参加も有効であろう。

この提案は、相互協議手続が訴訟に類似した手続であり、納税者の利益に影響を与える訴訟においては、納税者は意見を述べる権利を有しているという見解に基づくものである。しかしながら、相互協議手続は、納税者と権限のある当局との間の訴訟手続ではない。納税者は、相互協議の合意に納得しない場合は、国内救済手続を採ることにより、

自己にとつてより満足のゆく解決を図る機会を依然として有している。こうしたことから、租税委員会では、納税者が権限のある当局間の協議に立会い、協議の場で意見を述べる正式な権利を有するというのは不適当であるとの結論に達した。

三 合意の実施

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ない（OECDモデル条約二五②第二文）。すなわち、協議によって合意がなされた場合には、権限のある当局は、その合意に従って課税上の手続きを実施しなければならない。

合意の実施について、日米租税条約は、OECDモデル条約二五条二項第二文のような規定を設けておらず、「権限の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。」（二五条④）とOECDモデル条約とは異なる規定を置いている。日米租税条約には「期間制限にもかかわらず」との文言がないことから、国内法の期間制限を適用することができるとの考えもあり得る。しかしながら、日米租税条約二五条四項の規定及び国税通則法における相互協議による合意があった場合の期間制限の特例に関する規定（通法二三、通令六及び七一）をみると、相互協議による合意は、国内法による通常の期間制限を超えて実施されることは明らかであろう。

しかし、米国のように時効延長により当初の課税処分を行うのに実質的に期間制限がない場合においては、相互協議による合意が国内法の通常の期間制限を超えて実施されると、法的安定性の観点から問題はないかという議論がある。これについては第二章第二節において言及することとする。

ところで、権限のある当局間の合意さえあれば、国内法の規定にかかわらず租税を課したり、還付することができるかという疑問が生じる。これについては、権限のある当局は国内法をオーバーライドして合意することができるかという疑問が生じる。これについては、権限のある当局は、租税条約の規定に適合しない課税を排除するための権限を租税条約によって与えられたのであるから、その範囲内である限り国内法をオーバーライドできると考えるものである。これに対し、後者は、そもそも自国の国内法をオーバーライドするものについては、本来的には合意が成立しえない、すなわち、たとえ租税条約の規定に適合しない課税を排除するためであっても国内法をオーバーライドすることはできないと考えるものである。

日本国憲法九八条二項は、「日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする」と規定しており、条約と国内法の規定が抵触した場合は、条約の規定が優先されることとなっている。具体的には、ある所得について、国内法では課税されるが、租税条約によって課税されなくなっている場合は、租税条約の規定が優先され、課税されないこととなる（逆に、租税条約で課税されるとなっても、国内法に課税できる旨の規定がなければ課税できない）。

結局のところは、対応的調整に係る期間制限、制限税率適用等条約の直接適用に係るものについては、国内法をオーバーライドすることは可能であるが、延滞税や加算税に関する取扱い等そうでないものについては、国内法をオーバーライドすることは不可能であると考えるべきである。

なお、我が国の場合は、申告納税方式による国税に係る更正等については租税条約の合意があった場合に特則を設けていることから、オーバーライドの問題は生じない。また、延滞税及び還付加算金についても、一定の要件の下で

あれば免除等を可能とする国内法の整備がなされている。

[注]

- (1) OECDモデル条約コメンタリー 第二五条パラ一〇
- (2) 同コメンタリー 第二五条パラ一七
- (3) 金子宏前掲論文 二〇頁
- (4) 一九八四年OECD租税委員会報告書 パラ九七・九八

第二章 移転価格課税に係る相互協議

第一節 対応的調整

一 対応的調整の意義

我が国の親会社と条約締結相手国の子会社との間の取引について一方の国の税務当局が、移転価格税制を適用して増額調整（これを「当初調整 (Initial Adjustment)」という。）を行った場合、他方の国で既に課税所得に含められている一部の所得が、一方の国の法人の課税所得にも含められることとなり、同一の所得に両国が課税することとなる。このような二重課税は、企業グループ全体としてみた場合のもので、同一納税者に対し二つの国が課税する法律的二重課税（居住地国と源泉地国との課税権の競合）と區別して、経済的二重課税という。法律的二重課税については、外国税額免除方式又は外国所得免除方式等の方法により制度的に排除が行われているが、國際的な人的・物的交流や経済取引が円滑に行われるためには、このような経済的二重課税も排除される必要がある。しかし、そのためには、両国の権限のある当局間での相互協議において原則として合意が成立し、この合意に基づいて一方又は他方の国がその国の納税者の課税所得を減額調整する必要がある。この減額調整を「対応的調整 (Correlative Adjustment)」と呼んでいる。

なお、対応的調整は、必ずしも相互協議を経ないで行われる場合（いわゆる「自動的調整」である。）があるが、これは、一方の締約国による当初調整が行われた場合に、他方の締約国が当該一方の国と相互協議を行うことなくそ

の調整を合理的なものと認め、自発的に対応的調整を行うものである。我が国の場合は、国内法において、対応的調整を行うには相互協議による合意が必要とされているから自動的調整を行えないが、事案の早期解決を図り、事務の効率化のためには、納得のいくものについては積極的に自動的調整を行えることとすべきではないかと思われる。

二 租税条約上の規定

対応的調整に関する規定は、一九六三年OECDモデル条約では設けられておらず、一九七七年改訂OECDモデル条約において設けられた。すなわち、各締約国に対し関連者間の取引につき、独立企業間価格による課税を認めた同条約九条（特殊関連企業条項）の二項は、「一方の締約国において租税を課された当該一方の国の企業の利得について、他方の国の企業の利得に算入して租税を課する場合には、その算入された利得が、双方の企業の間で設けられた条件が独立の企業の間で設けられる条件であるとしたならば当該他方の国の企業の利得となつたとみられる利得である場合には、当該一方の国は、これらの利得に対して当該一方の国で課された租税の額については適当な調整を行う。この調整に当たっては、この条約の他の規定に妥当な考慮を払うものとし、両締約国の権限のある当局は必要がある場合には、相互に協議する。」（傍線筆者付加）と規定している。

ところが、我が国が締結した租税条約では、対応的調整に関する規定が設けられていない。これは、我が国がOECDモデル条約九条二項を租税条約に導入することに留保を付しているからである。留保の理由は、本条項を自動的調整を定めたものとの認識によるとされている。^②しかし、モデル条約コメントリーが指摘するように、本条項は自動的調整を規定するものではなく、税務当局間の相互協議手続を経て対応的調整を行うことを予定しているのであるから、留保を付す理由はないものと思われる。

ところで、我が国が留保していることによって、対応的調整を行う義務がないとの見解^③があるが、我が国が留保しているのは、対応的調整は相互協議を経て相手国の課税に我が国が納得した場合のみ行うべきと考えているからであって、相互協議で合意に達した場合は対応的調整を行うのは条約上の義務である（日米租税条約二五^④）。

なお、我が国が対応的調整を行う場合の直接の根拠規定は、租税条約における相互協議条項であり、その具体的方法を確認的に規定したのが実施特例法七条である。したがって、当然のことながら、我が国と租税条約を締結していない国との間では対応的調整によって納税者を経済的・二重課税から救済することはできない。

三 国内法上の規定

我が国が対応的調整を行う場合の規定は、国税通則法と実施特例法に定められている。

(一) 国税通則法の規定

納税者が提出した納税申告書に記載された納付すべき税額が過大である等の場合、納税者は、当該申告書の法定申告期限から一年以内に限り、更正の請求ができることとなっている（通法二三^①）。しかし、相互協議は、その申立てに期間制限はなく、解決までにかかなりの期間を要することから、この規定では、相互協議による合意があった場合に更正の請求ができない事態が発生する。そこで、昭和四五年の改正により、相互協議が行われ合意に達した場合の更正の請求について特例が設けられた。すなわち、相互協議により、申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等に関し、その内容と異なる内容の合意が行われたときは、当該理由の生じた日の翌日から起算して二か月以内に更正の請求をすることができることとなった（通法二三^②、通令六^①四）。また、税務当局側が行う減額更正については、法定申告期限から五年を経過する日までとなっている（通法七〇^②）が、これについても特例が設けられてお

り、相互協議による合意があった場合には、当該合意があった日から三年間は更正等を行うことができる（通法七一①二）こととされた。これにより、国内の通常の期間制限を超えての対応的調整が可能となり、租税条約と国内法が整合することとなった。

ところで、国税通則法二三条に規定する「当該理由の生じた日」とは、「合意の日」を指すものであるが、「合意の日」とは具体的にいつを指すのか明確ではない。合意の日は、権限のある当局が合意文書を発出した日、又は納税者が当該文書を受領した日と解することができる。「調印の日」とするとの見解もあるが、更正の請求を行う納税者の立場に立てば、「合意内容が関係納税者に通知された日」とする見解が妥当であろう。なお、これについては、通達等で明らかにする必要がある。

（二） 実施特例法の規定

一九八六（昭和六一）年に移転価格税制が導入された際、実施特例法が改正され、移転価格税制の適用にかかる合意があった場合の対応的調整の規定が設けられた。実施特例法七条一項は、「租税条約の我が国以外の締約国の法令に基づき、相手国の居住者と居住者又は内国法人との間で行われた取引の対価の額と異なる金額を当該取引の対価の額として当該相手国の居住者に係る租税（当該租税条約の適用がある租税に限る。）の課税標準又は欠損金額が計算される場合において、当該課税標準又は欠損金額の計算の基礎となる当該取引の対価の額につき、大蔵大臣が当該我が国以外の締約国の権限のある当局との間で当該租税条約に基づく合意をしたときは、当該居住者又は内国法人の国税通則法二三条一項又は二項の規定による更正の請求に基づき、税務署長は、当該取引がその合意した金額で行われたとした場合に計算される当該居住者又は内国法人の各年分又は各事業年度の所得の金額を基礎として、同法二四條

又は二六条の規定による更正をすることができる。」と規定している。

対応的調整の法的根拠は、租税条約の相互協議条項であるが、相互協議条項は具体的な調整方法等については何ら規定していないので、移転価格税制が導入される機会に、対応的調整についても国内法上これを補完し明確にしようとしたものと説明されている。⁶⁾

この実施特例法の規定の存在意義については、金子宏教授は、確認的規定説及び創設的規定説の二つの考え方がありと説明されている。確認的規定説とは、従来の調整措置の下でも解釈上可能であったところを、移転価格税制の採用に伴い明確にしたにすぎないとする考え方であり、創設的規定説とは、移転価格税制の適用にかかる合意は、従来の調整措置の適用の範囲外であり、この規定によって、移転価格税制の適用にかかる合意に関する調整措置がはじめて設けられたとする考え方である。同教授は、立法の経緯にてらして見ると、創設的規定説も十分に成り立ち得る考え方であるとしつつも、①権限のある当局は条約上合意に達する努力義務があること、②移転価格税制の適用にかかると紛争を協議手続にのせながら、対応的調整を認めないのは首尾一貫しないこと、等の観点を総合的に勘案したうえで、確認的規定説が正当であると結論付けておられる。⁷⁾

この点については、前記(一)で述べたように相互協議の合意に基づく更正の請求期間の特例及び当局による減額更正の期間の特例が規定されていることから、実施特例法七条一項がなくとも対応的調整は可能であり、同法七条一項は、創設的、権限付与的なものではなく、確認的規定であると考ええる。

四 対応的調整の方法

(一) 所得調整か税額調整か

対応的調整の方法として、関連企業が相手国で支払った追徴税額を一定の限度を設けて我が国で納付する租税から控除する方法（税額調整）と、関連企業が相手国で増額された所得に見合う額を我が国での課税所得から減額する方法（所得調整）とが考えられる。

対応的調整の方法については、租税条約上は特に規定されていない。したがって、我が国では、実施特例法七条一項において、所得調整の方法を採用し、関連企業との取引価格を相手国と合意した金額に修正して課税所得を計算し直すことを明確にした。

(二) 遡及年度調整か現年度調整か

つぎに、対応的調整の方法としては、外国で調整の対象とされた取引が現実に行われた事業年度に遡及してこれを行う方法（遡及年度調整）と、外国で増額された所得に見合う額を一括して進行年度で調整する方法（現年度調整）とが考えられる。

我が国は、該当する事業年度の適用税率の差異等を考慮すると現年度調整を原則的な方法とすることは妥当ではなく、また、諸外国における取扱いとも平仄を合わせる必要があることを理由として、遡及年度調整を採用している。⁽⁸⁾しかし、両当局間の合意を基礎として親子会社間の帳簿処理が行われ、それに基づいて現年度調整にすることは、日本の法人税理論からいって妥当性があるように思われるし、更に税の還付を要しないという点で、税務当局が受け入れやすい方法であるようにも思われると見る見解もある。⁽⁹⁾企業会計におけるゴーイング・コンサーンの観点からも、過年度分の価格を修正する前期損益修正により、税務上も現年度で調整することが適当ではないか。というのは、遡及年度調整の場合には、為替レートの変動による為替差損益の問題や既に納付した税額の還付等の問題があ

る。これに対し、現年度調整の場合には、為替等の問題のほか第二節において述べる延滞利子に係る問題を回避することができ、また、簡便性の点からも望ましい方法ではないかと思われる。

(三) 送金の取扱い等

イ 我が国が対応的調整を行った場合

我が国において行う対応的調整は、租税条約に基づく合意により経済的二重課税を排除することを目的として行うものであり、我が国の納税者が外国で増額更正された額に見合う額の金銭を関連会社に返還するか否かは問われないこととされている。これは、移転価格課税が、当初の価格を否定するのではなく、独立企業間価格で取引が行われたとみなして所得を再計算するのであって、売掛金・買掛金といった権利義務関係に立ち入るものではないことによる。

しかし、我が国の納税者が対応的調整により減額された所得の金額を相手国の関連会社に返還しなかった場合に、その返還しなかった部分をどう扱うか（受取配当とするのか等。）という問題が生じる。そこで、我が国としては、その返還しなかった部分は法人の利益積立金を構成するほか、同族会社の留保金課税の留保金額に含まれるとしたのである（実施特例法七②）。

我が国が対応的調整を行った場合で、納税者が減額された所得の金額を返還することとした場合に、預り金ないし未払金等として処理できるかどうかについては、通達等では何ら規定されていない（我が国が移転価格課税を行った場合については以下のロ参照）。米国では、受取勘定・支払勘定に関する歳入手続六五―一七が制定されており、我が国でも整備する必要がある。

ロ 我が国が移転価格課税を行った場合

我が国が移転価格課税を行った場合の原則的な処理は、国外移転所得を利益の社外流出とするというものである。しかし、我が国の法人が合理的な期間内に国外関連者からその国外移転所得の金額を取り戻すこととし、その旨を所轄税務署長（調査課所管法人にあっては所轄国税局長）に届け出た場合には、当該取り戻すこととした金額をその国外関連者に対する仮払金とすることができる（措通六六の五一九）としている。この場合、取り戻した金額は仮払金等の入金とされることから新たに課税されることはない。なお、取り戻すことをやめたとしても、当該仮払金等は債権ではないから、それを貸倒処理することはできないと考える。

ところで、仮払金としての処理を認めることは、入金に対し課税を行わないことを認めるものであるから、通達ではなく立法によるのが妥当と考える。

〔注〕

- (1) 我が国のほか、ベルギー、フィンランド、ドイツ、イタリア、ポルトガル及びスイスも留保している。
- (2) 小松芳明「国際課税のあり方」有斐閣 一九八七年 五九頁
- (3) 木村弘之亮「移転価格税制のガイドライン」税研 一九八六年一月 一五頁
- (4) ゲーリー・M・トーマス/木下博「国際租税摩擦——日米間のトランスファート・プライシング（移転価格）問題について——」ジュリスト 七八一号（一九八三年一月一日号）六六頁
- (5) 大崎満「移転価格税制——日本と欧米の制度比較——」大蔵省印刷局 一九八八年 三一〇頁
- (6) 国税庁「昭和六一年改正税法のすべて」二二四頁
- (7) 金子宏前掲論文 二二頁
- (8) 国税庁「昭和六一年改正税法のすべて」二二四頁

第二節 更正の期間制限と延滞利子

一 更正の期間制限

我が国では、増額更正に係る期間制限は、通常の場合、法定申告期限から三年以内とされている（通法七〇①）。ただし、移転価格税制の適用については、一九九一（平成三）年度の税制改正により六年に延長された（措法六六の四⑯）。

この改正の理由は、移転価格事案の調査に当たっては、取引の内容、取引条件等の分析に多大の時間を要するほか、国外の関係会社などからの情報収集にも時間を要する点があげられている。諸外国における通常の更正の期間制限についてみても、米国では原則三年、申告洩れが申告所得の二五％を超えるときは六年となっている。イギリスでは六年、ドイツ、フランスでは四年とされている（ただし、ドイツでは臨場調査の開始により時効が停止される）。カナダでは、原則三年であるが、移転価格事案については六年とされている。

このように、移転価格課税における税務調査の困難性や諸外国の制度を考慮すれば、移転価格事案に係る更正の期間制限が六年に延長されたことは妥当であると考ええる。

問題は、米国では、時効の延長という制度があり、これにより事実上、時効が無制限になっていることである。実際、米国での調査が長期化してきており、一九九一（平成三）年七月、経団連が法人会員企業九三九社に対し行った国際租税問題に関するアンケート調査では、回答法人三二八社のうち四八社が米国を含む進出先国での税務調査の早

期着手、早期終了を望んでいることが示されている。⁽¹⁾

米国が無制限に更正を行った場合、我が国がこれに応えて無制限に対応的調整を行うという事態も発生しかねない。我が国の場合、国税に対する対応的調整は地方税にも連動するという問題がある。いずれにしても、余りにも古い年度に対する移転価格課税及びそれに伴う対応的調整は、法的安定性の観点からも問題である。

この点について諸外国の例をみると、仏加租税条約九条では、「両締約国はいかなる場合も、課税年度終了後五年を超えて第一次調整を行わない。」と規定している。日米間においても、移転価格課税に係る更正の期間制限について、両国間でアグリーメントを締結するか、又は、多国間条約において国際的な共通ルールを確立する必要があるらう。

二 延滞利子

我が国が移転価格課税を行った事案で、相互協議により権限のある当局間で合意が成立した場合には、相手国で対応的調整が行われることとなり、租税の還付が行われる。この場合、我が国の国内法により、追徴税額に延滞利子が課されるが、相手国の法律の下では、還付金に対し還付加算金が付されれば、特に問題は生じない（ただし、利子率、起算点、対象期間等の問題は残る）。

しかしながら、諸外国における延滞利子や還付加算金の規定は、我が国の規定と必ずしも一致していない。追徴税や還付金に延滞利子や還付加算金を付す国、全く延滞利子も還付加算金も付さない国、追徴税には延滞利子を課すが還付金には還付加算金を付さない国等千差万別である。

この延滞利子の問題については、以下のような二国間の解決策がある。

- (1) 一方の締約国が、追徴税に対し延滞利子を課し、還付金について還付加算金を付す場合、他方の締約国が、相互協議事案に関しては同様の措置をとることに同意する。
 - (2) 一方の締約国の法律で、国内の還付金に関する還付加算金について規定していない場合、両締約国は還付加算金を付さないという解決策をとる。この解決策は、一方の締約国が追徴税には延滞利子を課すが還付金には還付加算金を付さないという場合にも採用することができることとする。
 - (3) 所得の調整を申告書提出の直近の年度に算入して行う。各国は、その年度について当該調整に対する自国の利子支払規定を適用する。
 - (4) いずれが徴収国、還付国であるかに関係なく、相互協議の合意に基づく調整には、延滞税を課さず還付加算金も付さないこととする（以下「フォー・ゼロ・アプローチ」という。）。
- 我が国は、一九八七（昭和六二）年の税制改正で、相互協議の合意があった場合の延滞税及び還付加算金との関係について立法上の手当を行った。それによると、我が国の権限のある当局は、条約相手国が還付金を付さないことに合意した場合には、移転価格課税によって納付する法人税に係る延滞税を免除し（措法六六の四^⑯、措令三九の一二^⑳）、逆に、相手国が延滞税を免除した場合には、対応的調整による減額更正に基づく還付金については還付加算金を付さないことができることとなっている（実施特例法七^㉑、同令四^㉒）。この方法は、合理的な方法であるが、我が国の措置が相手国次第で決まってしまう、納税者にとって公平な扱いといえるかという問題がある。
- ところで、米国の国内法は、移転価格課税の結果生じた不足税額については、申告期限の日の翌日から支払日までの間の延滞利子を課し、また、対応的調整の結果生じた還付金については、納付日から還付日までの間の還付加算金

が付されることとされている(ただし、⁽²⁾利率は1%延滞利子の方が高くなっている)。これは、米国が、延滞利子はペナルティーではなく、資金の運用機会を得ていた者がその運用益を付して返還するものであると認識していることによるものと思われる(しかし、移転価格課税に係る税額相当額については、納税者は運用益を得ていない)。

一方、我が国が対応的調整を行う場合には、更正の請求に基づいて行われることから、還付加算金は付されない。そこで、米国が移転価格課税を行い、我が国が対応的調整を行った場合には、納税者は多額の延滞利子による追加的な経済的負担を強いられることとなる。延滞利子の負担は、租税条約が排除しようとしている経済的・二重課税には含まれないと考えられているが、可能な限りこのような納税者の負担を排除すべきであろう。

そこで、考えられるのが、フォー・ゼロ・アプローチである。この方法は、納税者にとって公平な取扱いであるという点、及び、相手国との間で、移転価格課税の件数及び金額の面で均衡していない場合には、一方の国の失う財政負担が多くなるといった問題があるが、納税者の負担軽減の観点から、積極的に進めることが望ましいと考える。なお、フォー・ゼロ・アプローチを採用するには、二国間でアグリーメントを結ばねばそれで充分であろう。

[注]

(1) 遠藤博志「国際租税問題に関する経団連のアンケート調査結果について」国際租税 一一卷一・二号(一九九一年二月)

三〇頁

(2) ゲーリー・M・トーマス／木下博前掲論文 六六頁

第三節 寄付金課税に係る相互協議

一 問題の所在

我が国法人がその国外関連者である米国法人へ経費として支払った金額（試験研究費、情報料等名目は問わない。これについては、米国において益金に算入され、課税済であるとする。）について、我が国の税務当局が当該支出を寄付金と認定した結果損金算入を否認されたものについては、二重課税が生じることとなる。この二重課税を排除するために日米租税条約二五条に規定する相互協議を行うことができるか否かという疑問が生じる。仮に、これらの寄付金処理にかかる二重課税について救済ができるとした場合、内国法人間の寄付金課税では二重課税が救済されないこととのバランスがとれないこととなるほか、我が国の租税政策の一つを形骸化することになるのではないかといった問題が生じる。

二 移転価格課税と寄付金課税の適用関係

一九九一（平成三）年度の税制改正で、国外関連者に対する寄付金が全額損金不算入とされたが、それ以前は、同一事案について、移転価格税制を適用するか、寄付金課税を行うかによって、まったく異なった結果となった。すなわち、寄付金課税の場合、資本金及び資本準備金の合計額並びに所得金額を基準として一定の額まで損金算入することが許された（法法三七②、法令七三）のに対し、移転価格課税の場合、損金算入は一切認められないという状況にあった（措法六六の四③）。

(1) 移転価格税制導入前

我が国では、一九八六（昭和六一）年度の税制改正において、租税特別措置法六六条の四「国外関連者との取引に係る課税の特例」（いわゆる移転価格税制）が新たに設けられたが、移転価格税制の導入以前は、関連法人間の不当な所得移転に対しては、①課税所得の通則的規定（法人税法二二条）、②寄付金の損金不算入に関する規定（法人税

法三七条)⁽²⁾、③同族会社の行為計算否認に関する規定(法人税法一三二条)、④タックス・ハイブンを対策税制(措置法六六条の六(八))を適用することにより対処していた。

(2) 移転価格税制導入後

租税特別措置法六六条の四第一項では、国外関連取引につき、その支払いを受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき又はその支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の所得に係る法人税法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は独立企業間価格で行われたものとみなすと規定している。

この規定から、法人税法三七条七項(寄付金とされる低額譲渡等)の適用に当たっては、「その譲渡の対価の額」は「独立企業間価格で行われた対価の額」と読み替えられ、その読み替えられた対価の額と譲渡時の価額(いわゆる時価)とに格差がない限り、法人税法三七条七項の寄付金は生じないことになる。そして、独立企業間価格に読み替えられた対価の額と現実授受された対価の額との差額は、移転価格税制により損金の額には算入されない(措法六六の四)⁽³⁾。

(3) 移転価格課税と寄付金課税

一般に、関連会社間の国外関連取引における利益移転に対しては、移転価格税制が適用されるが、単なる金銭の贈与や債務の免除等は、原則として寄付金課税の対象となるとされている(措通六六の五―四)。しかしながら、寄付金課税と移転価格課税の区分基準は必ずしも法律に明定されているとはいえない。

(4) 単なる金銭の贈与及び債務の免除

移転価格課税の対象となる取引には、単なる金銭の贈与、債務の免除等（取引価格の対価の額を調整するために行われるものを除く。）は含まれないとされている（措通六六の五一四）。ことから、単なる金銭の贈与及び債務の免除は寄付金とされ、寄付金の損金算入限度額の範囲内でその全部又は一部が損金に算入される。しかし、平成三年度の税制改正により、国外関連者に対する寄付金は、全額損金不算入とされたため、損金算入に関する限り、現在では、単なる金銭の贈与及び債務の免除を区別して考えることは意味がないものとなった。

(5) 国外関連者に対する寄付金の全額損金不算入

国外関連者に対する寄付金の全額損金不算入を規定した趣旨は次のように説明されている。⁽⁴⁾「これまで、企業が支出した一般的な寄付金は、国外の子会社等に対するものも含め、一定の限度内で損金に算入することが認められていた。したがって、国外の子会社等との取引を通じる所得の移転については移転価格税制によって規制されるが、関係会社に対する単なる金銭の贈与や債務の免除については一定の限度内で損金算入が認められるため、同一の所得の海外移転でありながら両者の課税上の取扱いにアンバランスが生じるという問題があった。そこで、この問題を是正するため、平成三年度の税制改正で、国外の子会社等に対する寄付金については全額を損金に算入しないこととなった。」⁽⁵⁾

これについては、独立企業間価格をそのまま寄付金税制に持ち込むことは問題があるとする見解がある。⁽⁵⁾すなわち、移転価格税制は、いわゆる国際間の所得の適正配分を実現するために設けられた特殊な税制であって、必ずしも当事者間に贈与の意思があることを必要とはしない。これに対し、寄付金税制は、単純な贈与を目的とする低廉譲渡等について規制するものであり、その立法の依って立つところが基本的に異なる。よって、独立企業間価格をそのま

ま寄付金税制に持ち込むことは問題であるというものである。

平成三年度のこの改正について、武田昌輔成蹊大学名誉教授は、「この改正は、大きな改正であり、移転価格税制を超えて、要するに、親会社の利益を子会社に与えたような場合にいかにするかという、課税権の問題を含めた大きな問題であり、そしてまた国際課税における根幹にふれる問題でもある。さらに、この改正は、いわば移転価格税制を包含した様相を示しているものであって、基本的な検討を要するように思われる。」と述べておられる。^⑥

(6) 法律による適用の明確化

前記(3)で寄付金課税と移転価格税制適用の区分基準が通達で示されていると述べたが、立法措置の必要があるのではないかと考える。というのは、後述するように、寄付金課税の場合は相互協議の対象とならず、移転価格課税の場合は相互協議の対象となると考えるからである。

更には、「移転価格税制が寄付金課税に対して優先適用されるといふ法律上の明文規定がない。」^⑦といった議論もあり、両者の区別を明確にすべきであると考ええる。

三 寄付金課税に係る相互協議の可否

(1) 検討

寄付金課税に係る相互協議の可否については、まず、移転価格税制導入前の寄付金課税と同税制導入後の寄付金課税とに区分して考える必要がある。移転価格税制導入前においては、更に、本来の寄付金課税と現在であれば移転価格課税が行われるであろう課税とに区分する必要がある。そして、移転価格税制導入後も本来の寄付金と移転価格課税の区分が必要となる。ここでは、通達で定める一般的な寄付金を寄付金課税として検討する。検討に当たっては、

納税者からの相互協議申立要件から考えていく必要がある。

相互協議申立要件として、日米租税条約二五条一項では、「一方の居住者は、一方又は双方の締約国の措置によりこの条約に適合しない課税を受け又は受けるに至ると認める場合には、……申立てをすることができる。」と規定している。すなわち、相互協議の申立てを行うことができる要件としては、①一方又は双方の締約国の措置（見込みも含む）があること、②当該措置によりこの条約の規定に適合しない課税を受け又は受けるに至ると認める場合であることが必要である。

①の措置については、我が国で寄付金課税を行ったことから該当する。なお、申告により自己加算した寄付金損金算入限度超過額についても、ここでいう措置に含まれると解される。

つぎに、②の租税条約の規定に適合しない課税であるとは否かについては検討を要する。確かに、寄付金課税によって我が国で損金算入を否認された部分については、経済的三重課税が生じている。しかし、寄付金課税がそもそも日米租税条約のどの条文の適用を受けるかが問題である。例えば、独立企業の原則に基づく課税を規定した特殊関連企業条項は、関連会社間の取引について一方又は双方の締約国が独立企業の原則に基づいて課税できることを認めるものであり、我が国の寄付金課税についても適用されるとは考えられない。租税条約上の他の条項にも寄付金課税を規制するものがないこと、更に、基本的に寄付金課税は我が国の居住者に対する国内法の適用であることから、租税条約の適用はないと解される。したがって、我が国が寄付金課税を行った場合、申告による自己加算の場合を含め、相互協議の申立ては不可能であると考ええる。

ただし、移転価格税制導入前における移転価格課税に代わって行われた寄付金課税等（その根拠条文を問わない。）

については、相互協議の申立ては可能と考える。

(2) 結論

以上により、我が国に移転価格税制が導入された後の寄付金課税、及び、申告による自己加算は、租税条約に適合しない課税には該当しないことから、相互協議の申立てはできないと考える。

〔注〕

- (1) ここでは、例として米国法人をあげたが、租税条約を締結している国であればどの国の法人でもよい。
- (2) もっとも、寄付金の損金不算入に関する規定も価格操作を規制するには、「寄付」という概念ではカバーできない面があるとともに、一定の限度内では損金算入が認められるので、その範囲内では所得の移転に充分対応できてはいなかった。
- (3) 羽床正秀「全訂版移転価格税制詳解」(財)大蔵財務協会 一九九一年 一七六頁
- (4) 国税庁「平成三年改正税法のすべて」二八七頁
- (5) 渡辺淑夫「寄付金課税の知識」財経詳報社 一九八九年 七三頁
- (6) 武田昌輔「寄付金の現行制度上の問題点」日税研論集、一七卷 四三頁
- (7) 藤枝純「日米移転価格税制の考察(一)」国際商事法務 一九卷 六号(一九九一年六月) 六五四頁

第四節 事前確認に係る相互協議

我が国の事前確認制度は、我が国法人と我が国税務当局間との間に限られ、相手国の税務当局が関与するものではないが、近年、米国が導入した事前確認制度(Advance Pricing Agreement: APA)は、相手国の税務当局を巻き込むものであり、その際、相互協議が行われることとなる。

一 事前確認制度の導入と趣旨

一九八七（昭和六二）年四月、我が国は、法的安定性及び納税者の予測可能性を高め、移転価格税制の執行を効率的に行う目的で、事前確認制度を導入した。この制度は、法人が採用したいと考えている最も合理的な独立企業間価格の算定方法を税務当局に申し出て、税務当局が資料等に基づいてこれを審査し、合理性について判断した上で確認を与えるという制度である。

税務当局が確認することは、行政庁上の事実行為であり、法令上根拠はないが、税務当局は信義則上、それに拘束されることになる。すなわち、申出法人と税務当局が独立企業間価格の算定方法に関する協議を行い、双方が合意し、税務当局が確認したものについては、申出人が確認した方法に従って行動している限り税務当局はその後の調査等においてそれ以外の方法で課税を行わないということである。したがって、税務当局との間で問題となり易い取引について確認しておくことは、その後の調査における無用の心配をなくし取扱上の安定性を納税者に与え、更に結果として移転価格事案の発生を未然に防ぐことに繋がることとなる。また、たとえ確認に至らない場合でも、協議の過程で得られた共通の事実認識は、両者の予測可能性を高めることとなり、実用性があると言える。

なお、確認の効果は我が国法人と我が国税務当局との間に限られ、外国の税務当局まで拘束するものではない。

二 米国の事前確認制度と相互協議

米国は、一九九一年三月、歳入手続九一―一二により A P A を導入した。米国の A P A は、関連会社間取引につき納税者が自ら独立企業間価格の算定方法を選定し、I R S に申請し、I R S から合意を得た場合には、申請事項に虚偽の記載がある場合を除き、それ以降 I R S から移転価格課税を受けなくて済むという制度である。A P A は、移転価格課税に係る納税者の予測可能性を確保し、結果として、移転価格課税の未然防止を図るとする、我が国の事前確

認制度と、基本的には同様である。

しかし、日米の事前確認制度は、我が国では相手国当局の合意を得ることを前提としていないのに対して、米国では相手国当局の合意を得る点に大きな相違がある。IRSでは、事前確認の手續に外国の税務当局が参加することを望んでおり、その場合、相手国の権限のある当局と相互協議が行われることになる。

APAに係る相互協議は、日米租税条約二五条一項ではなく二項によって可能であると説明されている。⁽¹⁾ IRSから相互協議の申入れがあった場合、我が国の権限のある当局が協議を行うかどうかは、当該事案を相互協議のそ上にのせることが適当なものであるかどうかの判断により決定される。

APAを申請するには、大量の書類を提出しなければならない等いくつかの問題があるが、APAは訴訟のような膨大なコストがかからず、予測可能性を高める等のメリットが大きい。

三 事前確認制度の現状と問題点

(1) 事前確認制度の現状

移転価格課税を巡る紛争は、解決までに長期間を要し、かつ、費用が膨大なものとなる。したがって、事前に問題を解決する又はたとえ解決に至らなくとも問題点を明確にするという意味で、納税者が事前確認制度を積極的に活用することはメリットが大きい。

それにもかかわらず、先の経団連のアンケート調査によれば、回答法人二三〇社中、実際に事前確認制度を利用したのは、わずか七社であった。一方、残りの二三三社のうち、問題点があつて利用していないという会社は一九社と少なく、むしろ大部分（一七九社）が利用は検討していないと回答している。⁽²⁾ こうしたことから、事前確認制度がよ

り活用されるよう改善を図る必要があると思われる。

(2) 事前確認制度の問題点

前記のアンケート調査で、事前確認制度の問題点として指摘された事項は、① 税務当局より要求される資料が膨大で実務対応が困難である、② 日本で事前確認を受けても、外国で確認されるとは限らない、③ 税務当局の承認済の価格に拘束される危険は避けたい、④ ケース・バイ・ケースで販売条件が左右され、事前確認制度にはなじまない、などであった。

第一の点については、調査時においても同様又はそれ以上の資料を要求されるのであり、また、確認の効果がある程度の期間に及ぶことからすれば、やむを得ないところである。

第二の点については、事前確認制度がより活用されるよう改善を図る必要があると思われる。

第三の点については、セーフ・ハーバーを設けることによって、フレキシブルにできるであろう。

第四の点については、事前確認制度の対象にすることがふさわしい取引類型とそうでない取引があることは否定できない。この点については、「比較対象取引が存在しない場合、あるいは存在するとしても、無形資産の差異又は複雑な機能の差異のような定量的調整が困難な差異がある場合、特に国外関連取引に重要かつ特異な無形資産がかかわっているような場合には、事前確認制度の本来の目的である法的安定性を納税者に与え、移転価格事案の発生を未然に防止することを達成することは、不可能ではないとしてもかなり困難であるように思われる。」との指摘もある。

四 事前確認制度と相互協議に係る提言

我が国において事前確認の申請を行っていないことも、米国の関連者が A P A の申請を行い、日米間で相互協議のそ

上にのせられる場合、我が国の権限のある当局は相互協議を行う過程において、関連会社である日本法人から事前確認制度の下で要求すると同様な資料を提出するよう求めることとなる。そうなると、たとえ事前確認の申出書を提出していなくとも実質的には事前確認制度を利用しているのと同じ効果がもたらされることとなる。このように、米国のA P Aは我が国の事前確認制度に大きな影響を及ぼすこととなる。

そこで、我が国の事前確認制度が現状のままでも良いかどうかという問題が生ずる。現行の事前確認制度は国内手続であり、外国の課税には何ら効力を及ぼさないものである。移転価格問題が国内の手続のみでは有効に解決ができない国際的な問題であることを考慮すると、我が国の事前確認制度もA P Aのように相互協議を利用して条約相手国との間でも事前確認を行えるような制度に改正すべきである。

〔注〕

- (1) 羽床正秀「最近の税務に関する国際会議の動向」租税研究 一九九一年二月号 五六頁
- (2) 遠藤博志前掲論文 三三二頁
- (3) 藤枝純「日米移転価格税制の考察(5)」国際商事法務 一九卷 一一号(一九九一年一月) 九七五頁

第三章 源泉課税に係る相互協議

第一節 国際間で問題となる源泉課税が行われる所得

一 投資所得

OECDモデル条約では、利子、配当等の投資所得については源泉地国と居住地国との双方が課税できることを規定している。ただし、源泉地での税率には制限をもうけ、配当については一五%（ただし、持株割合が二五%以上の親子会社間である場合には五%）、利子については一〇%の制限税率が適用されている。我が国が締結している租税条約は、ほぼこれに沿った規定を有している。

使用料については、OECDモデル条約では、居住地国だけが課税する、すなわち源泉地国免税としているが、我が国が締結している租税条約では、受領者の居住地国での課税を基本としつつ、源泉地国でも課税を認めている。ただし、源泉地での税率には制限を設け、多くは一〇%の制限税率が適用されている。

我が国法人が、非居住者等に対し利子、配当又は使用料を支払う際には、源泉徴収を行うことが必要となるが、源泉徴収するに当たり、利子、配当に比べ使用料については問題が生じやすい。これは、①使用料を居住者に支払う場合には、源泉徴収を行う必要はないこと、②使用料の内容が複雑であって、課税対象か否かの判断が難しいこと、③以上のようなことがあって、外国の使用料受領者からクレームがつきやすい、からである。そして、使用料について問題となるのは、主に①源泉徴収の対象とすべき使用料の範囲、②人的役務の提供あるいは権利の譲渡の対価と使用

料の区分、③使用料の源泉地の三点である。①については、工業所有権等の侵害について支払う和解金や損害賠償金、ノウハウ料、委託研究費、情報提供料等、②については、デザイン料又は設計料等が問題となる。③については、使用料受領者が米国の居住者の場合に生じる。これは、日米租税条約では工業所有権等の使用地を源泉地とする、いわゆる「使用地主義」を採用していることから、使用地がどこかといった問題が生じるからである。なお、イギリス、ドイツ等多くの国との租税条約では、使用料の支払者が居住する国で使用料が生じたとする、いわゆる「債務者主義」を採用していることから、使用地がどこかといった問題は生じない。こうしたことから、日米租税条約を改訂し、使用地主義を債務者主義に改めることが望ましい。

二 給与所得等

給与所得が問題となるのは、短期滞在者免税、芸能人課税、役員報酬に対する課税、教授免税、学生免税に関するものが多い。これらの所得については、租税条約により一方の締約国のみに課税権が与えられていることが多いが、他方の締約国が課税を行うことにより租税条約に適合しない課税が行われることとなる。

個別事案のほかに、租税条約の解釈に疑義があることから相互協議が行われる場合がある。例えば、短期滞在者免稅は一八三日を超えて滞在した場合は適用がないが、その期間計算の方法（初日を算入するか否か、あるいは病氣又は旅行等により一時出国していた場合の取扱等）が明定されていないことから、混乱をきたすことがある。これらについては、相互協議において明確にすることが必要となる。

また、居住者についての各国の国内法の規定が千差万別であるところから、双方居住者が生じる場合がある。この双方居住者については、恒久的住居等の有無による振分基準（日米租税条約三条三項）があるが、それによっても判

定できない場合は、相互協議によって決定されることとなっている。

第二節 我が国の源泉徴収制度における権利救済

我が国における源泉徴収制度の下では、受給者である納税者が国に対して、過大な源泉徴収税額の返還を求めて訴訟を提起する途は開かれていないと解されている。このため、納税者が非居住者である場合には、相互協議による救済しか途はなく、源泉徴収制度における納税者の権利救済として相互協議は重要な役割を担っている。

一 国に対する源泉徴収義務者の権利救済

(1) 納税の告知

源泉徴収による所得税は、源泉徴収の対象となるべき所得が支払われた際に、自動的に納付すべき税額が確定することとなる（通法一五）。したがって、この場合、特に課税処分は存在せず、たとえ納税の告知が行われても、自動的に確定している税額の納付を請求するものであり、税額に変動を生じさせる性質のものではないと解されている。もし、納税の告知が行政事件訴訟法三条二項にいう行政処分でなければ、源泉徴収義務者は、抗告訴訟によって権利救済を求めることは不可能となる。この点について、最高裁判決は、「納税の告知は、……徴収処分であって、更正または決定のごとき課税処分たる性質を有していないが、確定した税額がいくばくであるかについての税務署長の意見が初めて公にされるものであるから、支払者がこれと意見を異にするときは、当該税額による所得税の徴収を防止するため、異議申立て又は審査請求のほか、抗告訴訟をなしうるものと解すべきであり、この場合、支払者は、納税の告知の前提となる納税義務の存否又は範囲を争って、納税の告知の違法を主張することができる。」としている

(最判昭和四五年一二月二四日民集二四卷一三号二四三頁)。

(2) 自主納付

源泉徴収義務者は、過大に納付したときは、時効が完成するまでは、国に対して誤納金としてその返還を請求することができる(最判昭和五三年二月一〇日訟務月報二四卷一〇号二一〇八頁)。

二 国に対する納税者の権利救済

(1) 納税の告知

源泉徴収義務者は、納税の告知の違法を主張することができるが、納税者も納税の告知の違法を主張することができるかという問題がある。学説では、以下の理由により消極に解している。すなわち、①納税の告知は源泉徴収義務者に対してのみなされるものであり、逆に納税義務の存否・範囲を確定する効力を認め、納税者が不知の間に不可争性や公定性が生じることを認めると、納税者に著しく不利になる、②納税者は、納税の告知によって直接に法律関係の変動をうける法的地位にいない、③取消訴訟を認めた場合には、不服申立前置の要否、出訴期間、確定申告時までに確定判決がでないときの処置など、困難な技術的問題が生じる、などである。

(2) 自主納付

この点については、学説は分かれている。否定説の根拠は、必ずしも明確ではないが、①源泉徴収の法律関係においては、納税者は、直接の法律関係の当事者ではなく、納税者は源泉徴収義務者との間で私法上の債務関係に入ることにすぎないこと、②納税者は、国に対して還付を求めなくとも、支払者に対する差額の給付を求めることで実質的に救済が図られること、③納税義務に関する訴訟を直ちに裁判所に提起することが、租税争訟について審査請求前置

主義を採用している現行の租税争訟制度の体系の基本的建前に合致するかどうか疑問があること、などである。

一方、源泉所得税の実質的負担者である納税者が、利得を得ている国に対して返還を求めざるをふさぐのは不合理なことだから、これを認めようとする学説も有力であるとされている。⁽²⁾

非居住者である米国法人が我が国で源泉徴収（自主納付）された税額について国に対し返還を請求した裁判例としては、東京地裁昭和五七年（行ウ）第三一二八号讓受債権請求事件（昭和六〇年五月一三日判決）がある。⁽³⁾この事件では、源泉徴収義務者の過誤納金の返還請求権を原告である米国法人が譲り受けたとして、米国法人が提訴したものであるが、日米租税条約における特許権使用料の源泉地が争点となり、判決では、納税者である米国法人が我が国で源泉徴収（自主納付）された税額について国に対し返還を請求することの可否については何ら判示されていない。

三 相互協議の申立て

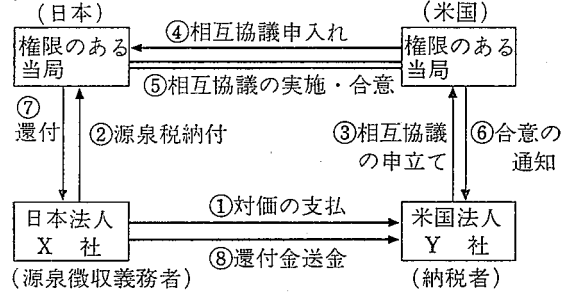
以上のように、我が国における源泉徴収制度の下では、納税者が国に対して、過大な源泉徴収税額の返還を求めて訴訟を提起する途は開かれておらず、納税者が非居住者である場合には、相互協議による救済しか途はない。

この場合、納税者は非居住者であるから、我が国の権限のある当局に対し相互協議を申し立てることはできず、相手国の権限のある当局に対してのみ申立てができる。納税者の権利救済の観点からは、課税した国の権限のある当局に対しても、申立てができるようにすべきである。

さて、我が国が源泉課税した事案について相互協議が行われる場合、その流れは次のとおりである。

例えば、日本法人X社と米国法人Y社が技術援助契約を締結し、それに基づき対価を支払った場合を想定する。X社は、対価を支払う際に源泉徴収（この場合、自主納付する場合と納税の告知によって納付する場合がある。）をし

(関係図)



て、残額をY社に送金する。しかし、Y社は当該対価は租税条約上の使用料には該当しないと考え、米国の権限のある当局に相互協議の申立てを行う。協議の結果、当該対価は使用料ではないとの合意に達した場合に、その合意を踏まえ、我が国では源泉徴収税額を源泉徴収義務者であるX社に還付し、X社はそれをY社に送金することとなる。

しかし、我が国で源泉課税を行った事案について相互協議により源泉所得税を還付することになった場合、いくつかの問題が生じる。

[注]

- (1) 畠山武道「源泉徴収制度の法律関係・争訟手続」日税研論集 一五卷(一九九一年三月)二八八頁
- (2) 同右 二八九頁
- (3) 判例タイムズ 五七七号(一九八六年二月二七日号)七九頁
中里実「日米租税条約における特許権使用料の源泉地」ジュリスト 八四五号(一九八五年一〇月一日号)一〇二頁

第三節 源泉課税に係る相互協議の問題点

一 概要

我が国が源泉課税（自主納付を含む。）を行ったことにより相互協議が実施され、合意により還付が行われる場合には、若干の問題が生じる。すなわち、①一九七〇（昭和四五）年の国税通則法改正においては、申告納税方式による国税に関して相互協議で合意された場合について考慮されたが、源泉課税方式による国税に関して相互協議で合意がされた場合については考慮されていないことから生じる問題、②源泉課税の性格上、申立者と申立先国の関係で申告納税方式の場合には存在しない問題、③相互協議を行うに当たっての守秘義務の問題、④還付手続に関する問題などである。

二 制度上の問題点

(1) 還付請求の時効

我が国が源泉課税を行った事案について相互協議で合意が成立し源泉所得税を還付することとなった場合に、源泉徴収義務者が還付請求を行うことができる期間制限に関する特例等の規定がない。

還付については、国税通則法五六条において、「国税局長、税務署長又は税関長は、還付金又は国税に係る過誤納金（以下「還付金等」という。）があるときは、遅滞なく、金銭で還付しなければならない。」と規定されている。そして、同法七四条では、「還付金等に係る国に対する請求権は、その請求をすることができる日から五年間行使しないことによって、時効により消滅する。」と規定されている。ここで、「請求をすることができる日」とは、具体的

には、自主納付に係る過誤納の場合は納付日を指し、不服申立ての決定又は裁決の結果、告知処分が取り消されたことにより過誤納となった場合は、裁決書、異議決定書が送達された日を指すとされている⁽²⁾。しかし、相互協議の合意があった場合の取扱いについては規定されていない。

技術援助契約におけるランニング・ロイヤリティなどの場合、当初は使用料に該当しないとして源泉徴収を行っていなかったが、調査の際に使用料に該当するとされ、告知処分を受け、それ以後自主納付を行うことが多い。相互協議では、告知処分による納付分と自主納付分の双方が協議の対象となるため、問題は更に複雑となる。

相互協議の申立てに関し、租税条約では申立期限についての定めが置かれていない。したがって、納付日から五年を経過した後に相互協議の申立てを行うことも可能であるし（実際は、そのようなことはありえないであろう）、また、相互協議に時間がかかり合意に達したのが納付日から五年を経過した後になることもあり得る。いずれにしても、相互協議において合意に達した場合には、国内法上の期間制限を超えることとなるが、申告納税方式による更正等では国内法と租税条約の調和を図っているのであるから、源泉課税方式による還付処理でも調和を図られるべきである。したがって、「請求をすることができる日」を、相互協議が合意に達し、その事実を納税者が知った時（正確には、源泉徴収義務者が知った時）と解釈すべきであると考えるが、そのような解釈ができないということであれば、明文の規定を置くべきである。

(2) 還付加算金の計算期間

還付加算金の計算期間については、実施特例法省令一五条において規定されているが、相互協議の合意により源泉所得税を還付する場合には規定していない。

国税通則法では、税務署長が過納の事実を確認した日の翌日から起算して一月を経過する日の翌日から還付の支払いの決定の日までとされている（通法五八①三、通令二四②二）。ただし、不服申立ての決定又は裁決の結果、告知処分が取り消されたことにより過誤納となった場合は、納付日の翌日から起算して還付の支払いの決定の日までとされている（通法五八①一）。

租税条約に基づく相互協議の結果、告知処分が取り消されたことにより過納となった場合は、納付日の翌日から起算して還付の支払いの決定の日まで還付加算金を付すべきである。一方、租税条約に基づく相互協議の結果、自主納付分が過納となった場合は、税務署長が過納の事実を確認した日の翌日から起算して一月を経過する日の翌日から還付の支払いの決定の日まで還付加算金を付すべきであろう。

なお、還付加算金は、納税者に対して支払われるのではなく、源泉徴収義務者に対し支払われるものであり、その先、源泉徴収義務者が納税者に送金するか否かは両当事者の民事上の関係となる。

三 手続上の問題点

(1) 還付請求の手続

一般に、源泉徴収義務者が自主納付した分につき、単なる計算誤り等により過誤納が生じた時には、源泉徴収義務者は「源泉所得税の過誤納還付請求書」を所轄の税務署長に提出することができる。税務署長は、内容を検討し、適当と認める時は源泉徴収義務者に過誤納額を還付する（通法五六、通令二四②二及び③、所基通一八一～二二三共一六）。なお、給与に係る過誤納金の場合には、源泉徴収義務者は「源泉所得税の過誤納還付請求書」に代え「源泉所得税の過誤納額充当届出書」を提出することができる。源泉徴収義務者は、同届出書提出日以後に納付すべきことと

なる給与等に対する源泉徴収税額から当該過誤納額を控除することにより還付を行うことになる（所基通一八一〜一二三共一六）。

一方、調査の際に過誤納を確認した場合は、源泉徴収義務者に「源泉所得税の過誤納還付請求書」を提出させ、前記のように還付を行うか、同請求書の提出を待たないで、職権還付（源泉徴収義務者に還付の理由を説明し、還付を行うこと。）を行う。

これに対し、不服申立ての決定又は裁決の結果、告知処分が取り消されたことにより過納となった場合は、源泉徴収義務者は「源泉所得税の過誤納還付請求書」を提出する必要はなく（通法令二四②）一かっこ書き及び③）、職権還付が行われる。

相互協議の結果、過納となった場合についての手続は規定されていないが、相互協議の結果、告知処分が取り消されたことにより過納となった場合は、不服申立ての決定又は裁決の結果と同様、職権還付を行うべきであろう。また、相互協議の結果、自主納付分が過納となった場合も、職権還付を行うべきであろう。

(2) 源泉徴収義務者への通知

現在、相互協議が終了したことを源泉徴収義務者に通知する旨の規定はない。しかし、還付金を源泉徴収義務者を通じて納税者に還付する以上、還付の理由を源泉徴収義務者に説明する必要がある。したがって、相互協議の合意によって還付する旨の通知書を定めて、最終後これを発出するべきである。

また、我が国が源泉課税を行った事案について、外国の権限のある当局から相互協議の申入れがあった場合に、その事実を源泉徴収義務者に通知する旨の規定はない。しかし、実際には、当該源泉課税の是非を検討するためには、

源泉徴収義務者に接触して、事情聴取を行ったり、関係書類の提出を求める必要がある。このため、源泉徴収義務者は相互協議が行われていることを知ることとなるが、源泉徴収義務者に対し納税者に関する事項が開示されることとなり、守秘義務上問題はないかといった疑問がある。したがって、源泉課税事案における相互協議に関する情報の源泉徴収義務者に対する開示等についての規定を租税条約及び国内法に設ける必要があると思われる。

(3) 還付金が納税者へ送金されたことの確認

還付金は、源泉徴収義務者に支払われるが、その後、納税者に送金することに関しては、税務当局は関知しない。しかし、権限のある当局は、相互協議の合意が確実に実行されたことを見届ける義務がある。したがって、源泉徴収義務者から送金の事実を証明する書類を提出させる等の方法により、還付金が納税者へ送金されたことの確認をすべきである。

四 為替換算の問題

対価の支払いが円建てであれば、源泉徴収義務者は還付金をそのまま納税者に送金すればよいが、ドル建て等の外貨建てである場合には、為替換算の問題が生じる。すなわち、対価の支払い時に比べ円高であれば、源泉徴収義務者に為替差益が生じ、逆に対価の支払い時に比べて円安であれば、源泉徴収義務者に為替差損が生じることとなる。現行の制度上、これはやむを得ないことであるが、このような為替差損益を源泉徴収義務者に帰属させることが適当であらうか。

五 相互協議による還付手続制度の新設

以上の点を勘案すると、相互協議の結果、源泉所得税を還付することとなった場合には、源泉徴収義務者を通じて

ことなく、職権還付により直接納税者に還付することとすべきである。ただし、その場合、源泉徴収義務者に対し支払われるものである還付加算金を納税者に対して支払うこととするかの問題が生じる。

また、納税者が非居住者である場合には、還付金等の請求権は納税者にも与えられるべきではないか。

〔注〕

(1) 「還付金等」とは、国税に関する法律の規定による国税の還付金である「還付金」、及び、格別税法に還付するという規定を待つまでもなく、いわゆる不当利得の法理により還付すべきものである「過誤納金」の双方を意味する。さらに、「過誤納金」は、納付の時には適法な国税の納付であったものが、その後課税処分取消その他の理由により超過納付となつた場合のその超過納付額である「過納金」と、国税として納付されたが、その納付に対応すべき国税が存在しない場合のその超過納付額である「誤納金」からなる。

(2) 国税通則法コメンタリー

第四章 相互協議を巡る問題点

第一節 相互協議手続と国内法上の救済手続との関係

一 現状と問題点

納税者が自己が受けた課税処分⁽¹⁾に不服がある場合、各国の国内法は一般的に、納税者が行政段階における救済（不服申立て）と裁判所における救済（訴訟）と二つの救済手続を採ることを認めている。租税条約に基づく相互協議手続は、これらの国内法上の救済手続とは別個の独立した救済手続として設けられている。したがって、納税者は、自己が受けた課税処分についてその国の国内法上の救済手続によらないで相互協議を申し立てることが可能であるし、また、国内法上の救済手続を採るとともに相互協議を申し立てることも可能である。このような場合について、判決が下るまで相互協議の合意を延期するよう納税者が要請することを認めていたり、他方、判決と合意との間の相違又は矛盾を回避することも必要であるとし、相互協議の合意の内容を納税者が受け入れること及び納税者が訴訟を取り下げることを条件として、相互協議の合意内容を実施することを規定している国もある。

(1) 我が国が課税した場合

我が国の国内法では、相互協議手続と国内法上の救済手続との関係については何ら規定されていない。法律上は、相互協議が申し立てられた事案が国内法上の不服審査又は訴訟に係属中であっても申し立てがそれらの手続の進行を妨げることはなく、また逆に、それらの手続の進行が相互協議手続の進行を妨げることもない。したがって、国内法上

の不服申立て又は訴訟と相互協議申立てとが同時に進行する（以下「ダブル・トラック」という。）ことがありうる。国内法上の救済手続と相互協議申立てを同時に行う理由は、不服申立て等をしておくことによって申立ての期限徒過を免れ、相互協議が決裂した場合又はその合意に納得できない場合に、国内法による救済の権利を確保しておくというところにある⁽²⁾。

ダブル・トラックとなった場合、①両手続を並行して進行させるか、又はいずれか一方の手続を優先して進行させるか、②仮に、両手続を並行して進行させるとした場合、相互協議による合意と判決又は判決が異なる事態が発生しているか、両者の効力関係はどうなるか、といった問題が生じる。納税者側からすれば、両手続を採ることは認められて行うことは行政効率等の観点から望ましいことではある。しかし、税務当局側からすれば、両手続を並行し互協議で合意に達する直前に、判決で課税処分が取り消された場合には、相互協議と審査請求が行われている場合、相なってしまふこともある。また、相互協議で合意に達したことにより、相手国で対応的調整が行われたにもかかわらず、その後納税者が訴訟を提起し、課税処分取消しの判決が出された場合には、課税の真空地帯が生じることもありうる。

(2) 相手国が課税した場合

相手国が課税した事案について、相手国でダブル・トラックとなる場合がある。もし、先に相互協議で合意に達し、我が国が対応的調整を行ったが、後日、納税者が相手国で訴訟を行い、判決が出て税務当局が敗訴し課税処分が取り消された場合には、課税の真空地帯が生じることになる。また、権限のある当局が相互協議で合意に達したもの

の、納税者はその合意内容に納得せず、その後相手国で訴訟を進めることもある。もし、納税者が敗訴した場合、適合しない課税の存在を理由に再び相互協議の申立てを行うこともありうる。こうしたことから、相手国が課税した事案の場合も両手続を並行して進めることは望ましくない。

二 国内救済手続における結論と合意の関係

ダブル・トラックとなった場合にいずれを先行させるかという問題があるが、それを決定するには、両者の効力関係をみておく必要がある。

(1) 異議決定と合意

異議決定が出されていても、異議決定は同一行政庁内の判断であるから、それにかかわらず権限のある当局は自由に合意できると考えられる。

(2) 裁決と合意

裁決の内容	拘束力
全部取消し	原処分を拘束する
一部取消し	取り消された部分については原処分を拘束するが、他の部分については拘束しない
棄却	原処分を拘束しない
却下	原処分を拘束しない

裁決は、関係行政庁を拘束する（通法一〇二④）。この文言は裁決の内容に従って次のように解釈するのが通説・判例の立場である。³⁾

したがって、裁決が出された後、相互協議で合意する場合には以下のとおりとなる。

イ 裁決内容が「棄却」又は「却下」の場合

棄却及び却下の裁決には拘束力が生じないことから、権限のある当局は相互協議において自由に合意できる。ただし、審判所が審理の過程で検討した内容及びその結論については権限のある当局はこれを十分に尊重あるいは配慮すべきであろう。

ロ 裁決内容が「全部取消し」の場合

裁決に基づき課税処分がなくなる。実質的に、納税者の主張を全部認めたことになるので、納税者は相互協議を申し立てるメリットがなくなる。したがって、相互協議は取り下げられることとなろう。

ハ 裁決内容が「一部取消し」の場合

相互協議で裁決額を増額しようとする合意を行おうとしても、「一部取消し」の裁決は、取り消された部分について拘束力を有することから、このような合意は行い得ない。

合意により裁決額を減額する場合は、裁決の拘束力は、課税庁が減額の再更正することまで制限するものではないと解されていることから、裁決額より更に納税者有利となる合意を行うことは可能であろう。

(3) 判決と合意

処分又は裁決を取り消す判決は、第三者に対しても効力を有する（行訴法三二①）ほか、当事者たる行政庁その他

の關係行政庁を拘束する（行訴法三三①）と規定されているところから、権限のある当局も当然拘束されることとなる。

しかし、却下及び棄却の場合は、關係行政庁を拘束しないから、相互協議は自由に合意できる点、審査請求における却下及び棄却と同様である。つぎに取消判決の場合は、処分金額のうち当該判決により取り消されなかった部分の金額を上限としてその範囲内で相互協議を行い合意することは可能であると考えられる。

(4) 合意の法的拘束力

相互協議における合意は、租税条約又は法律としての性格を有するものではなく、個別事案に関する通達又は執行部門の個々の事案に関する有権的解釈ないし判断としての性格を有するものと考えらるべきであろう。したがって、審判所長は通達と異なる解釈により裁決することができるところから、相互協議の合意は審判所長を拘束するものではないこととなる。また、相互協議の合意は、裁判所を拘束するものでもなく、合意によって司法権の判断が侵害されることはない。

しかし、相互協議の合意は、相手国との租税条約上の約束事であり、締約国はそれを実施する条約上の義務を負う。このように、合意は自国の国内法上の措置と相手国の国内法上の措置をも含むものであるから、これを後日撤回し、再交渉ということになると、国際的な信用問題ともなる。したがって、合意が後日無効となるような事態は避けなければならない。

なお、相互協議の合意を個別事案の解決に係る場合と条約の解釈等に係る合意の二つに分けて考えるべきである。個別事案に係る合意は、個別独立のもの、すなわち当該事案限りのものであり、他事案への適用は原則としてありえ

ない。しかし、条約の解釈等に係る合意は、ルール化されることになり、国内的には通達化するなどして執行当局を拘束するものと思われる。

三 米国における相互協議と国内救済手続との関係

(1) 審査請求手続との関係

租税条約上は、相互協議を申し立てることもできるし、国内法に規定する救済手続を求めることもできる。

しかし、歳入手続では、審査請求前置と定められている。もっとも、申立てを受理することが両当事者の最良の利益になると判断されるときは、たとえそれが審査請求前であってもその申立てを受理することができるとされている。

審査請求前の受理が相当と思われるケースには、納税者との合意不成立点が「更正金額」にのみ限られている場合又は（移転価格事案であれば）IRSが用いた「方法論」に限られている場合などがあげられている。

審査請求を経ずに相互協議の申立てがなされた場合には、米国の権限のある当局は、納税者に対し、当該申立ての対象となっている部分の全部又は一部について、将来不服審査課で審理を受ける権利を放棄するよう求めることができる。

なお、申立て前に不服審査課で審理中であつた事案が、相互協議終了後においてもその審理が未解決であつた場合には、IRSは、権限のある当局が国際担当次席法律顧問官及び不服審査課長の同意を得て納税者からの再審査請求に同意しない限り、相互協議において検討された事項について再度不服審査を求めることはできない。

(2) 訴訟手続との関係

歳入マニユアル四二(1)五(5)dでは、相互協議の合意より先に裁判所が結論を出した場合には、相互協議による救済は相手国に対し対応的調整の全部又は一部を承認するよう説得する努力をするだけに限られると規定している。これは、判決は、納税者の租税債務に係る最終決定であると考えられるため、判決に対しては一切の変更は認められないことによるものである。

歳入手続九一―二三では、納税者から、米国の裁判所において係争中の事案（訴訟受理段階のものを含む。）について相互協議の申立てがなされた場合、米国の権限のある当局は、I R Sの首席法律顧問官の同意がなければ当該申立てを受理しない旨規定された。

米国の租税裁判所（Tax Court）に係属中の事案については、相互協議が終了するまで争点を分離するか又は公判を延期するようI R Sが提案することについて、納税者は協力を求められることもある。他の裁判所に係属中の事案については、首席法律顧問官は司法省と協議を行い、相互協議が終了するまで争点を分離するか又は公判を延期するようI R Sが提案することについて、納税者は協力を求められることもある。

争点を分離するか否か、又は公判を延期するか否かは裁判所が決定することである。納税者は、相互協議の申立てを行っていても、訴訟における救済を得るため、必要な措置を講じておく必要がある。

従来の手続規定では、訴訟と相互協議の関係については規定していなかったが、歳入手続九一―二三では、判決には拘束力があり、米国の裁判所において確定した事案については、米国の権限のある当局は、相互協議において裁判で確定した金額を減額することはなく、相手国からその全額又は一部の額について対応的調整を得るようできるだけ努力するのみであることを明確にした。したがって、この場合には、相手国がその全部について対応的調整を行わな

い限り、結果的には二重課税が生じてしまうことになる。

四 我が国における相互協議と国内救済手続との関係に係る提言

(1) 当面の執行

相互協議と国内救済手続とが同時に進行するのを回避するには、①国内救済手続を先行させる、②相互協議手続を先行させる、の二つの方法が考えられる。また、いずれを先行させるかを、納税者に選択させる方法と、権限のある当局が選択する方法がある。

納税者の意思を尊重すれば、納税者にいずれを先行させるか選択させることが適当であるとも思えるが、相互協議は納税者の参画を排し、政府間で行われることから、相互協議を先行させるか否かは、権限のある当局固有の判断に よることが相当である。

一方、権限のある当局が国内救済手続を行っている機関に対し、先議するか中断するかを要請することは相当でない。国内救済手続が異議申立ての場合、権限のある当局が異議審理庁に対し、審査を先行するか又は中断するよう求めることは、同一行政庁内のことであり、問題はないと思われる。しかし、審査請求の場合、審判所は組織的には国税庁の一機関であるものの、機能的には第三者機関であるから、権限のある当局が審判所に対し審査を先行するか又は中断するよう求めることは、審判所の独立性を侵すこととなるおそれがある。また、訴訟の場合も、裁判所は独立の機関であり、権限のある当局が裁判所に対し審査を先行するか又は中断するよう求めることは、裁判所の司法権を侵すこととなる。先議するか否かは、審判所又は裁判所固有の判断によるのが相当である。

ダブル・トラックの場合には、権限のある当局は、「一般論としては、国内法上の争訟において最終的な確定判決

がなされた場合、それに基づいて相手国と相互協議を行うことは種々困難を伴うことから、納税者に異議申立手続を凍結することに同意を求め、相互協議申立て手続を優先して行うべきである。」との考えがある。これは、権限のある当局が相互協議をフレキシブルに行える点で優れている。

しかし、権限のある当局としては、以下の理由から、原則として、国内救済手続を先行することが望ましいと思われる。

イ 我が国で行われた課税処分不服がある場合には、納税者は二重課税の排除を求める前に当該処分の適法性について議論すべきである。なぜなら、仮に相互協議で合意に達する見込みがあったとしても、納税者がこれを受け入れず国内手続を引き続き進める可能性が高くなり、もし、国内救済手続により課税処分が取り消されれば、相互協議を行う必要がなくなり、相互協議に費やした時間と労力が無駄となる可能性が高いからである。

ロ 相互協議は権限のある当局間で行われ、納税者は、処分に不服がある場合にも、相互協議の場では協議に参加して直接自己の立場を主張することができない。相互協議で合意に達しその内容が実施されれば、確かに二重課税は排除されるが、その合意は当該事案及び当該年度等に限られるのであり、課税当局が納税者の立場を将来的にも認めたことにはならず、根本的な解決にはならない。したがって、納税者にとっては、その立場を将来的に課税当局に認めさせることとなる判決等を得る方がメリットが大きい。

ハ 相互協議による合意を納税者が受け入れない場合は、国内救済手続が進められることとなる。異議決定が出されてもなお二重課税が残っている場合には、その二重課税の排除を求めて再度相互協議を行う必要が生じる。この場合相互協議は二度目となり、相手国との関係で国際的な信用問題になりかねないほか、当初の相互協議での

努力が無駄となること。

なお、納税者が、当初の課税処分に不満を有している場合には、相互協議の合意に同意しない可能性は高いであろう。

ニ 国内救済手続が審査請求又は訴訟である場合には、特に国内救済手続を先行させることが必要である。なぜなら、裁決又は判決が棄却又は却下の場合には、権限のある当局を拘束しないが、取消しの裁決又は判決は権限のある当局を拘束することになり、権限のある当局は裁決又は判決と異なる合意をすることはできないからである。したがって、相互協議と国内救済手続の双方が申し立てられた場合には、権限のある当局は、国内救済手続を先行させることとし、その結論が出るまで相互協議を中断するのが望ましい。ただし、その場合には、その旨を相手国の権限のある当局に通知し、了解を得るべきであると考ええる。

権限のある当局が相互協議手続を中断することについては、国内法上これを禁止する規定はないが、租税条約上権限のある当局は、相互協議を実施する義務を負っている。したがって、理由なく相互協議を中断することには問題があると考ええるが、事実の内容、国内法上の救済手続の申立ての有無、納税者の意向等を考慮し、権限のある当局がばらぐの間相互協議を中断し、国内手続を先行させる取扱いを行うことについては特に問題はないと考ええる。というのは、一方の手続を一時中断させ他方の手続を進行させることは、一方の手続による救済の道を閉ざすものではなく、相互協議条項に抵触しないからである。

(2) 立法措置

現行制度下においては、租税条約に基づく相互協議手続と国内法に基づく救済手続とを同時に行うことは可能であ

る。もつとも、そのようなケースは極めてまれであり、しかも、両手続の結論が異なることも可能性として低いと言える。しかし、両手続の結論が異なる可能性がある以上、そのような問題を避ける必要がある。

そのためには、相互協議を申し立てる前に、国内救済手続である審査請求をしなければならぬ、すなわち、審査請求前置とすることも一案である。

しかし、審査請求を経てから相互協議を行うことはかなりの時間がかかり、納税者の救済としては適切でない。そこで、審査請求を経ずに相互協議を申し立てることもできることにする必要がある。ただし、その場合、納税者は相互協議の合意に満足できなくとも、審査請求をする権利を放棄することを要請されてもやむを得ない。米国の歳入手続は、審査請求前置を原則としつつも、実際にはどの段階からでも相互協議に持つていけることになっている。

なお、ダブル・トラックに関する規定を設けることは、本来法律案件であり、通達によって規定されるべきではない。これは、不服申立前置が、通達ではなく、国税通則法一一五条に規定されていることから明らかである。

〔注〕

- (1) 平尾照夫「租税条約の解説——OECD租税条約草案——」日本租税研究協会 一九六四年 一一〇頁
- (2) 大崎満「移転価格税制——日本と欧米の制度比較——」大蔵省印刷局 一九八八年 三〇九頁
- (3) 最判昭和三十三年二月七日。国税通則法第一〇二条にいう、裁決の拘束力は、棄却及び却下の裁決については生じない。裁決が棄却であるときは審査庁は原処分は違法でないと判断したに止まるから、後日の再更正の妨げとならない。
なお、棄却判決も拘束力をもちうるとする見解もある。

- (4) 大崎満前掲書 三〇九頁

第二節 仲裁手続

一 仲裁手続の検討経緯

最近、相互協議手続に関して、紛争を独立した仲裁パネルに付託すべきであり、租税条約にそのような規定を挿入すべきであるとの見解が出されている。⁽¹⁾ その背景には、相互協議には限界があるという認識が存在している。すなわち、相互協議を行うに当たり、両国の権限のある当局は合意に達するよう努めることとされているが、合意に達することは義務づけられていない。したがって、二重課税を常に排除できるわけではないことから、納税者側としては、不安定な立場に置かれている。また、当局側としても、相手国の主張が合理的でないことを第三者に判断させることが有益となることもある。

最近改訂された米独租税条約において仲裁手続が導入された。従来、米国は、仲裁手続の導入には消極的であった。一方、ドイツは、一九八五年に締結された独・スウェーデン条約において既に仲裁手続を導入しており（ただし、実際の仲裁事例の経験はないようである）、⁽²⁾ また、ECの動きを考慮して仲裁手続の導入を強く要望したものである。改訂米独租税条約二五条五項では、「本条約の解釈又は適用に関して両締約国の意見が相違するときは、できぬ限り、両国の権限のある当局によって解決するものとする。意見の相違が権限のある当局によって解決できないときは、両国の権限のある当局の合意があれば、これを仲裁に付託することができる。仲裁手続は外交チャンネルを通して交換される外交文書により合意され、かつ設定されるものとする。」と規定している。更に、同条約プロトコールでは、「個別事案における仲裁委員会の裁定は、当該事案について両締約国を拘束する。」と規定されている。

実際に仲裁を行うには、条約及びプロトコルの規定だけでは不十分であるため、交換公文において詳しく規定している。

米独租税条約の改訂で仲裁手続が脚光を浴びるようになったが、そもそも、仲裁手続は、ECにおいて検討されてきたものである。ECにおいては、移転価格を巡る二重課税の紛争解決のために、相互協議とは別に、仲裁手続が検討されてきた。⁽³⁾そして、一九九〇年七月にECの閣僚理事会において、仲裁委員会の設置が採択され、協約として公表されるに至っているが、⁽⁴⁾これが実際に効力を有するのは、EC加盟各国において批准されてから後になる。なお、協約は指令よりも各国に対する強制力は弱い⁽⁵⁾が、加盟各国はこれを遵守することが望ましいとされている。

一方、かつてOECD租税委員会においても仲裁手続について討議されたことがある。しかし、同委員会では、仲裁手続の長所を認めつつも、国内での不服申立制度との関係が不明確である、租税高権の放棄につながる等いくつかの短所を指摘し、結局仲裁手続を勧告するには至らなかった。⁽⁶⁾しかし、再度検討する必要があるであろう。

二 米独租税条約における仲裁手続の特色及び問題点

(1) 米独租税条約における仲裁手続の特色

米独租税条約における仲裁手続は次のような特色を有している。

イ 相互協議前置主義を採っている。すなわち、紛争の解決は、あくまでも相互協議によるべきであり、相互協議で解決できなかった場合に、仲裁手続が開始される。したがって、仲裁手続は、いわば「最後の手段」である。

ロ 仲裁手続の対象は、条約の解釈に関するすべての問題に及ぶが、米国又はドイツの租税政策又は国内法に関する問題は対象としない。したがって、移転価格事案について、IRC四八二条の解釈が問題とされたときに、こ

れを国内法に関する問題として仲裁手続の対象から除外されることを危惧する意見もある。⁽⁷⁾

ハ 相互協議では、納税者が参加することはないのに対し、仲裁手続では、納税者は自己の見解を提出する機会を与えられている。

ニ 相互協議の合意は納税者を拘束しないのに対し、仲裁裁定は納税者を拘束する。

ホ 相互協議で解決しない場合に、仲裁を強制するものではない。納税者には、司法的救済の道が開かれている。

ヘ 仲裁裁定の内容を公表することについては明文の規定がない。

(2) 米独租税条約における仲裁手続の問題点

米独租税条約における仲裁手続にも次のような問題点がある。

イ 仲裁委員会のメンバーとして適当な人材を確保できるかという問題がある。特に、移転価格事案の場合、それに精通した者をメンバーにしなければならない。

ロ ただでさえ時間がかかると言われている相互協議を行った後に、仲裁手続を開始するとすると、紛争の早期解決は遠くなる。

なお、仲裁手続を行うに当たり、締約国が仲裁委員会のメンバーに守秘義務が課されている情報を開示しうるかという点について、プロトコル二五条において、「仲裁委員会のメンバーが第二六条に規定する守秘義務条項を遵守するならば、締約国は仲裁手続を進めるうえで必要な情報を仲裁委員会に開示することができる。」と規定している。

三 我が国の対応

訴訟と比較しても、訴訟では、対応の調整は期待できないから、二重課税を排除するためには、拘束力のある仲裁

手続に大きな期待がかかることになる。しかし、仲裁が実際に行われたことはなく、どの程度効果をあげることができるか不明である。また、仲裁人を誰にするのかといった問題があり、現時点で我が国が租税条約に仲裁手続を導入することは時期尚早であろう。ただし、米独間の仲裁手続の成否如何によっては、我が国も、租税条約でその導入を図ることを検討する必要もあろう。

〔注〕

- (1) Har Govind 著・安田信之訳「日印租税協定について」国際商事法務 一九卷 七号 (一九九一年七月) 八二〇頁
- (2) 村井正・川端康之「新米独租税条約の問題点」税経通信 四六卷 一号(一九九一年一月) 二八頁
- (3) 同右
- (4) 「イギリス・ドイツ税制視察レポート——第一五次海外税制視察団視察報告書——」(財)納税協会連合会 一九九一年一〇六頁
- (5) 同レポート 二七一頁
- (6) 一九八四年OECD租税委員会報告書「移転価格・対応的調整及び相互協議手続」パラ六三
- (7) 村井正・川端康之 前掲論文 三六頁

第三節 地方税に係る相互協議

地方税が租税条約の対象税目に含まれている場合は、地方税に係る相互協議を行うことは可能である。すなわち、租税条約の対象となる住民税、事業税の課税に際して課税の基礎となった所得の源泉、課税所得の計算、税率、二重課税の排除、無差別取扱い等につき租税条約の適用上疑義がある場合に、地方税に係る協議が行われる。

しかし、問題となるのは、我が国地方税が事実上法人税に連動している中で法人税について行われる相互協議及び

その合意は「地方税に係るもの」に該当するか否かである。

一 租税条約の対象税目

OECDモデル条約では、締約国及びその地方政府又は地方公共団体によって課される所得及び資本に対する租税を対象税目に含めている。しかし、米国は、OECDモデル条約について、対象税目中、地方政府又は地方公共団体によって課される税について留保しており、その結果、日米租税条約では地方税は対象税目になっていない。^①

我が国が締結した租税条約は、米国を除き原則として、相手国に我が国の地方税に相当する税があれば、これも対象税目を含め、仮に現在相手国に地方税が存在しない場合であってもそれが現行の憲法上の制約に基づき、将来地方税が創設された場合にこれを対象税目を含めることを条件に、我が国の地方税を対象税目を含めることとしている。

地方税に関して、国内法では、「大蔵大臣は、租税条約の我が国以外の締約国の権限ある当局と当該租税条約に規定する協議又は合意する場合において、その協議又は合意の内容が地方公共団体が課する租税に係るものであるときは、あらかじめ自治大臣と協議し、その結果に基づいて、これをするものとする。」と規定している（実施特例法八^①）。そして、「自治大臣は、大蔵大臣から協議を受けた場合には、必要に応じ、関係地方公共団体の意見をきかなければならない。」とされている（実施特例法八^②）。

ここで問題となるのは、「地方公共団体が課する租税に係るもの」の意味である。この点について、金子教授は、『に係る』という法令用語の通常の用法からして、単に協議又は合意が地方税に関係をもっているというだけでは足りず、協議または合意が直接に地方税を対象とするものであることを意味していると解すべきであろう。^②と述べておられる。

二 法人税に係る相互協議と地方税

我が国では、地方税である道府県民税の法人税割が法人税額を課税標準としており、また、事業税の課税標準は原則として法人税の課税標準を基礎としていることから、我が国において移転価格課税が行われた場合、地方税の税額に影響が及ぶこととなる。

一方、外国の税務当局が、我が国企業の子会社等に移転価格課税を行い、相互協議で合意に達した場合には、我が国において対応的調整が行われる。その際、地方税についても、更正の請求の特例があり、国の税務官署が当該更正の通知をした日から二か月以内に更正の請求をすることができるとなっており（地方税法五三の二及び三二一の八の二）、国税の還付が行われるとそれに連動して地方税の還付も行われることとなる。

そこで、法人税に係る相互協議は地方税にも関係することから、相互協議に地方自治体も参加するべきではないかとの議論が生じる。特に、一般会計における還付金の支払いに関して国税と地方税に相違があり、地方税への影響が大きいからである。すなわち、国税の場合、納税義務者が納付したすべての国税収納金等は、いったん国税収納金整理資金に受け入れられ、過誤納金の還付金等の支払いに充てるべき金額を除いて一般会計等の歳入に組み入れられることとなる。これに対し、地方税の場合は、国税における国税収納金整理資金に相当するものがなく、納税義務者が納付したすべてのものは、一般会計歳入に組み入れられ、歳入金戻出については一般会計歳入から、またそれ以外の還付金及び還付加算金については一般会計歳出から支払われることとなる。したがって、地方税にとっては、還付金が生じた場合、その規模によっては、各自治体の財政上、補正予算を計上し対処することもあり、納税された額が長期間にわたって確定されないという面があること、及び現行制度下においては相互協議によって合意に達した場合に

地方自治体にも間接的に影響が及ぶことになるにもかかわらず、地方自治体が直接これに関与できないことに対しては批判がある。³⁾

しかしながら、相互協議の実施又は合意に当たり大蔵大臣が自治大臣と協議しなければならないのは、租税条約が地方税についても対象税目に含めており、かつ、当該地方税に係る課税処分等が相互協議の直接の対象となっている場合のみである。したがって、我が国の国税に係る課税処分について相互協議が行われる場合に、我が国の地方税が国税に連動するからといって、大蔵大臣と自治大臣の協議が行われることはない。

なお、国税の還付を地方税の還付に連動させるか遮断するかは立法論の問題であり、連動するから相互協議において両大臣が協議すべきという理論は正しい法解釈とは認められない。

〔注〕

(1) 日米租税条約七条のいわゆる無差別条項に限り、日米両国いずれも地方政府又は地方公共団体によって課される租税を含めてすべての種類の租税を対象としている。

(2) 金子宏前掲論文 一九頁

(3) 村松教「日米税金問題の決着と所感」租税研究 四六〇号 八頁

第四節 支店（外国法人）に対する課税に係る相互協議

一 問題の所在

企業が海外に進出する場合には、通常、①駐在員事務所を設置する、②支店を設置する、③子会社を設立する、との三通りの方法がある。これらの場合の課税関係は次のとおりである。

(1) 駐在員事務所

駐在員事務所は原則として事業活動は行わない。したがって、法人税（又はそれに類する租税）が課されることはない。ただし、進出先国によっては、支店は認めない等の事情もあり、名目は駐在員事務所であるが、実質は支店であることもある。このような場合には、支店として課税される。

(2) 支店

支店の事業所得には法人税が課されるが、それは当該支店に帰属する所得に課税される。

(3) 子会社

子会社の場合には、国内法人と同様の課税を受けることになる。

駐在事務所の場合には、原則として課税されないため、相互協議の必要はない。子会社の場合には、内国法人と同様の課税を受け、相互協議を申し立てることについては問題ない。では、支店の場合かどうか。以下、支店に対する事業所得課税（PEに帰属する所得）と移転価格課税について分けて検討する。

二 事業所得に対する課税に係る相互協議

(1) 締約国の居住者が一方の締約国にPEを有している場合

締約国の居住者が一方の締約国にPEを有しており、一方の締約国のPEに帰属する所得に関し二重課税が生じた場合に、両国の間で相互協議を行うことは可能か否かについて検討する。

日米租税条約二五条二項(b)では、「一方の締約国の居住者とこれと関連を有する者との間における所得又は所得控除、税額控除その他の租税の減免の配分に関して、両締約国の間で統一することについて合意するよう努めるため協

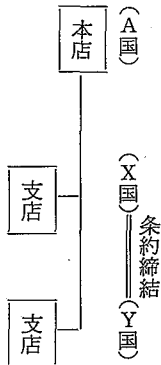
議することができる。」と規定している。

OECDモデル条約には、このような規定は置かれていないが、たとえこのような規定が置かれていない場合であっても、同様に解するべきであることについては前述した。したがって、一方の締約国に存在するPEに帰属する所得に対する両締約国の課税に関して生じた二重課税については、相互協議を行うことは可能である。

(2) 第三国の居住者が両締約国にそれぞれPEを設けている場合

例えば、第三国（A国）の法人がX国及びY国に支店を有しており、X国（又はY国）が支店間の所得の帰属について調整を行った場合に、X国とY国との間で相互協議を行うことは可能か否かについて検討する。

〔関係図〕



OECDモデル条約二五条三項では、「この条約に定めのない場合における二重課税を除去するため、相互に協議することができる。」と規定されている。第三国の居住者が両締約国にそれぞれPEを設けており、それらのPEに帰属する所得に対する両締約国の課税に関して生じた二重課税については、「この条約に定めのない場合における二重課税」に該当するところから、相互協議を行うことは可能である。ただし、日米租税条約においては、そのような規定がないところから、相互協議を行う根拠はない。したがって、日米租税条約に「この条約に定めのない場合に

おける二重課税を除去するため、相互に協議することができる。」との文言を挿入するか、又はこのような場合は非居住者であっても相互協議を申立てできることとする必要があるのではないかと思われる。

三 支店に対する移転価格課税に係る相互協議

例えば、米国法人A社の日本支店が、同社の関連会社である米国法人B社及び同じく関連会社である第三国（我が国とは租税条約を締結していない）法人C社と取引を行い、日本の税務当局がこの取引に対して移転価格課税を行った場合、日米間で日米租税条約に規定する相互協議を行うことが可能であるかとの疑問が生じる。

(1) 米国法人A社の日本支店に対する移転価格課税の根拠

イ A社が日本支店を通じて米国法人B社との間で行った取引

租税特別措置法六六条の四第一項では、「法人が、……当該法人に係る国外関連者との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引につき、当該法人が当該国外関連者から支払いを受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得……に係る法人税法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす。」と規定している。ここでは、単に法人としているため、内国法人でも外国法人でもよいわけである。

外国法人（A社）が、同じく国外関連者である外国法人（B社）との間で取引を行っているが、その取引が、A社の日本支店を通じて行われているため、当該取引は日本国内源泉所得に係る取引となる。

日本国内源泉所得に係る取引については、租税特別措置法施行令三九条の一二第五項で定めるものを除き、我が

国において移転価格課税を行うことは可能である。

一方、日米租税条約第一条では、「一方の締約国の居住者その他の者とが関連を有する場合において、両者の間で独立の者の間の取決めが作成され又は独立の者の間の条件と異なる条件が課されるときは、その取決め又は条件がないとしたならばそのような関連を有する者のうちいずれか一方の者の所得若しくは損失又は納付税額の計算にあたって考慮されたであろう所得又は所得控除、税額控除その他の租税の減免については、当該一方の締約国の居住者の課税所得の額及び納付税額を計算するにあたり、これらを算入し及び適用することができる。」と規定している。

ここでは、「他の者」としかいっておらず、いずれの国の居住者であってもよいわけである。したがって、米国の居住者であるA社が、その特殊関連者であるB社との間で独立企業間価格と異なる価格で取引を行っているのであれば、日米租税条約上も当該取引については、独立企業間価格によって所得を計算することができることになり、A社が日本支店を通じて米国法人B社との間で行った取引に対して移転価格課税を行うことは可能である。

ロ A社が日本支店を通じて第三国法人C社との間で行った取引

A社が第三国法人C社との間で行った取引も、日本支店を通じて行われていることから、日本国内源泉所得に係る取引とされ、前記イの取引と同様、我が国において移転価格課税を行うことは可能である。また、日米租税条約第一条も、C社が日米両国の居住者であることを求めているから、問題はない。

(2) 相互協議及び対応的調整の実施

イ A社が日本支店を通じて米国法人B社との間で行った取引

米国法人A社の日本支店（米国の居住者）に対し我が国が移転価格課税を行ったことにより、日本支店を通じた取引につき二重課税が発生したものであり、日米租税条約二五条一項にいう「この条約に適合しない課税」に該当し、相互協議の申立て要件は充たすこととなる。

つぎに、日米租税条約二五条二項(b)では、「一方の締約国の居住者とこれと関連を有する者との間における所得又は所得控除その他の租税の減免の配分に関して、両締約国の間で統一することについて合意するよう努めるため協議することができる。」と規定している。

ここで、「関連を有する者」とは、いずれか一方の者が他方の者を直接若しくは間接に所有し若しくは支配している場合又は第三者がそれら双方の者を直接若しくは間接に所有し若しくは支配している場合をいう（日米租税条約一一）のであるから、A社の一〇〇%子会社であるB社は、A社と関連を有する者に該当する。したがって、日米両国の権限のある当局が、この特殊関連者間取引について、所得の配分等を行う移転価格課税事案に係る相互協議を行うことは可能である。

A社の日本支店の所得が増加することは、A社自身の総所得も増加することを意味する。A社が我が国で納付した税額は、米国で外国税額控除の対象となるべきであるが、もし米国がこれを認めない場合には、A社において二重課税が生ずることとなる。仮に、外国税額控除の対象となった場合にも、B社の所得を減額しない限り二重課税は解消しない。したがって、前者の場合は、日米租税条約二五条二項(a)により、また、後者の場合には、同項(b)より、A社が米国の権限のある当局に対し相互協議の申立てを行うことは可能である。

なお、前者の協議が日米間で合意に達すれば、B社の所得の減額は米国において自動的に行うこととなる。

ロ A社が日本支店を通じて第三国法人C社との間で行った取引

A社が日本支店を通じて第三国法人C社との間で行った取引について、我が国が移転価格課税を行うことは可能である。問題は、C社の対応的調整について、日米間で協議できるか否かという点である。

米国の居住者でなく、また、日本の居住者でもない者の減額について日米両国が協議するのは一見不適當とも思える。

これについては、日米租税条約二五条二項(b)が、「一方の締約国の居住者とこれと関連を有する者との間における所得又は所得控除、税額控除その他の租税の減免の配分に関して、両締約国の間で統一することについて合意するよう努めるため協議することができる。」と規定していることから、C社がいずれの国の居住者であるかを問わず、日米間で協議を行うことは可能であると解される。

ハ 以上のとおり、A社が日本支店を通じて米国法人B社との間で行った取引及びA社が日本支店を通じて第三国法人C社との間で行った取引の双方について、日米間で相互協議を行うことは可能であると解される。

第五章 相互協議手続に関する提言

第一節 制度上の改善点

一 相互協議手続規定の整備

租税条約は、納税者が租税条約の規定に適合しない課税を受けた場合や条約の解釈等に疑義がある場合、権限のある当局がそれを相互協議によって解決するよう努める旨規定しているが、我が国国内法は、具体的にどう実施するかについては何ら規定していない。この点については、米国、カナダ、フランス等の国は、詳細な国内手続規定を制定している。

米国では、内国歳入手続 (Revenue Procedure) において相互協議手続について詳細に規定されている。歳入手続は、①人的管轄の範囲、②事案管轄の範囲、③申立ての時期と時効、④相互協議の実施手続、⑤紛争解決のために適用される実体法、⑥相互協議手続と国内法に基づく救済手続との関係、などについて規定している。従来、移転価格以外 (外国税額控除、軽減税率の適用等) に係る相互協議事案についての手続を規定した歳入手続七七一―一六及び移転価格 (IRC 四八二条の所得等の配分) に係る相互協議事案についての手続を規定した歳入手続八二―二一九が制定されていたが、一九九一年三月、両手続を統合し、新たに歳入手続九一―二三が制定された (これにより、既存の二つの歳入手続は廃止された)。この歳入手続は、納税者が法令の条文を適用するためのガイドラインにすぎず、審査請求又は訴訟になった場合に納税者を拘束するものではない。

一方、我が国は、租税条約実施特例法省令において、相互協議手続に関する規定を設けているが、相互協議の申立てができる者及び申立書の提出に係る事項のみ規定している（実施特例法省令一〇）。一方、通達においては、従来、相互協議申立書の様式が通達（昭和六〇年二月三日付、直法二一一二他二課共同）で定められていたが、同通達が発止され、今般新たに、相互協議申立書の様式についての通達（平成四年三月三日付、官際三一―他四課共同）が発遣された。これにより、旧通達では規定されていなかった、相互協議の申立て事由、協議を開始しない場合、申立てに関する事前相談等についてかなり整備された。しかしながら、手続規定としては、これで充分とは言えず、規定されていない部分については、慣行にゆだねるほか、ケース・バイ・ケースの対応を余儀なくされることとなる。このため、納税者側に戸惑いもあり、権利救済上の観点からも、また、その手続の効率化の観点からも更に明確かつ詳細な手続規定を制定する必要があると考える。納税者からの強い要請があることは、経団連のアンケート調査でも、相互協議手続、対応的調整手続を整備すべきであるとの意見が二番目に多かつた点⁽¹⁾に表れている。

具体的には、次の事項について、更に立法措置（改正を含む。）又は通達化が必要であると思われる。

(1) 立法措置（又は改正）を必要とするもの

イ 相互協議手続と国内法に基づく救済手続との関係の明確化

相互協議手続と国内救済手続の双方が申し立てられた場合の処理については、何ら規定されていない。したがって、国内救済手続を先行させる等の規定を設けて明確にする必要がある。

ロ 権限のある当局及びその権限の範囲の明確化

租税条約では、権限のある当局は大蔵大臣又は権限を与えられたその代理者をいうものとされているが、権限を

与えられたその代理者とは誰か、また、その権限の範囲はどこまでかという点に関しては明らかにされていない。したがって、その点について明文の規定を置く必要がある。

ハ 事前確認に係る相互協議規定の設置

米国が条約締結相手国との間で相互協議を利用して事前確認を行なえるとするA P Aを導入したことから、我が国も条約締結相手国との間で相互協議を利用して事前確認を行なう旨の規定を設ける必要がある。

ニ 対応的調整の方法として遡及年度調整から現年度調整への変更

現行規定では、対応的調整の方法として、遡及年度調整が採用されているが、税の還付を要せず延滞利子の問題も回避できる等の理由により、現年度調整に変更することが望ましい。

ホ 寄付金課税と移転価格課税の区分の明確化

寄付金課税の場合は相互協議の対象とならず、移転価格課税の場合は相互協議の対象となると考えられることから、立法でこれを明確区分する必要がある。

ヘ 源泉課税事案について相互協議で合意に達した場合の還付請求をすることができる日及び還付加算金の計算期間の明文化

源泉課税事案について相互協議で合意に達した場合の還付請求をすることができる日及び還付加算金の計算期間については、明文の規定がないため、明確にする必要がある。

(2) 通達化を必要とするもの

イ 租税条約及び国内法における用語の解釈

租税条約では、「当該措置の最初の通知の日」を相互協議申立ての期間制限の起算日としており、また、国税通則法では、相互協議で合意に達した場合に更正の請求ができる期間の起算日を「当該理由の生じた日」としているが、それぞれ具体的にいつを指すか不明確であるから通達で明らかにする必要があると思われる。

ロ 相手国が移転価格課税を行い、我が国が対応的調整を行うこととなった事案で、所得移転額を送金する場合の取扱い

我が国が移転価格課税を行った場合の原則的な処理は、所得移転額をその他流出として所得加算するものであるが、通達では、これを国外関連者から取り戻すこととした場合には、仮払金等として処理することも認めている。これに対し、相手国が移転価格課税を行い、我が国が対応的調整を行うこととなった事案で、所得移転額を国外関連者に送金することとした場合どう処理するかについては通達で定められていない。この場合、預り金又は未払金等として処理することを認める旨の通達を制定すべきである。

ハ 源泉課税事案に係る還付手続

源泉課税事案について、合意に達し還付することとなった場合、源泉徴収義務者への通知、還付金が納税者へ送付されたことの確認等については、定められていなかったところから、これらを明確にする必要がある。

二 権限のある当局及びその権限の範囲の明確化

(1) 権限のある当局

我が国が締結した租税条約では、我が国の権限のある当局は、大蔵大臣又は権限を与えられたその代理人と規定されている。では、権限を与えられたその代理人とは、具体的には、誰を指すか。通常、それは、条約の一般的解釈等

に係ることにについては主税局長、条約の執行（個別事案）に係ることにについては国税庁長官及びさらに権限の与えられた国税審議官と言われている。しかし、大蔵大臣からの権限の委任に関する明確な規定は置かれていない。このため、納税者には具体的な権限のある当局が誰か判らない。一方、大蔵省と国税庁との間での所掌に関する混乱が生じる恐れもある。

実施特例法では、権限のある当局に関して、①大蔵大臣が締約国の権限のある当局との間で租税条約に基づき合意をしたときは、税務署長は我が国の居住者の所得に対し更正することができる（実施特例法七①）旨、及び大蔵大臣が締約国の権限のある当局との間で租税条約に基づき地方公共団体が課する租税に係る合意をするときは、あらかじめ自治大臣と協議し、その結果に基づいて合意するよう（同法八①）規定しているだけである。

また、実施特例法施行令においても、我が国居住者又は内国法人で相手国の居住者でないものは、租税条約に基づく相互協議のための申立書を、その納税者の所轄税務署長を経由して、国税庁長官に提出することができる旨規定しているだけであり（実施特例法施行令一一）、どの部署又は職員が権限のある当局であるかについては何ら規定していない。このように、権限の委任は実施特例法を根拠に行われるのではない。

一方、大蔵省の組織面については、大蔵省の外局として国税庁が設置されており（大蔵省設置法一六）、国税庁は、内国税を賦課徴収することを主たる任務とする（同法一七）。そして、国税庁では、長官官房に国税審議官が置かれ、長官の命を受けて、国税庁の所管行政に属する国際的に処理を要する事項についての調査、企画及び立案に参画し、関係事務を総括整理することとされている（大蔵省組織令一一〇）。これを根拠として、国税庁長官は外国の税務当局と直接協議する権限のある当局としての権限を国税審議官に委任したものとと思われる。

しかし、権限のある当局の職務権限の委任は、実施特例法等の法令により明示されるべきである。そうであれば、納税者もどの職員が権限のある当局として責任があるか分かることになる。また、権限の範囲を明確にするうえで、法令による明示が必要である。

ちなみに、米国では、財務長官は権限のある当局としての権限をIRS長官に授権し、さらに同長官はその権限を国際部長 (Assistant Commissioner (International)) に授権している⁽²⁾。ただし、租税条約の解釈又は適用に関しては、国際担当次席法律顧問官 (Associate Chief Counsel (International)) の同意を必要としている⁽⁴⁾。

(2) 権限のある当局の権限の範囲

日米租税条約二五条二項では、権限のある当局が協議できる事項が列挙されているが、他の条約ではそのような規定は置かれていないため、納税者は相互協議で何が協議できるか明らかにされていない。したがって、相互協議で協議できる事項について例示する必要がある。

三 条約改正事項

(1) 仲裁手続の検討

相互協議を行うに当たり、両国の権限のある当局は合意に達するよう努めることとされているが、合意に達することとは義務づけられていない。したがって、二重課税を常に排除できるわけではないことから、納税者側としては、不安定な立場に置かれている。また、当局側としても、相手国の主張が合理的でないことを第三者に判断させることが有益となることもある。したがって、今後、米独間の仲裁の状況によっては、我が国も仲裁手続の導入を検討する必要がある。

(2) 更正の期間制限

第二章第二節で述べたように、米国の時効延長制度により、実質的には移転価格課税に係る更正の期間制限はないに等しい。この結果、相互協議において合意に達し、我が国が対応的調整を行うこととなった場合、我が国の通常の期間制限（五年）を超えて減額更正が行われる。このように無制限に減額更正を認めることは、法的安定性の観点から問題がある。また、納税者にとっても多額の延滞利子の問題が生じる。こうしたことから、条約を改正するか、又は二国間でアグリーメントを締結し、移転価格課税を行える期間を制限することが望ましい。

(3) 申立てができる者

相互協議の申立てができる者は居住者に限られていることから、納税者が非居住者である源泉課税事案については、納税者は課税を受けた国に対して申立てをすることができない。また、一方の締約国の居住者が、他方の国に支店を有し、それについて当該他方の国から課税を受けたとしても、当該他方の国に相互協議を申し立てることはできない。この場合、居住地国に対して申立てを行えるが、支店（非居住者）間の所得の配分に関して調整を受けた場合、いずれの国にも申立てができない場合が生じる。

更に、課税が行われた時点では、締約国の居住者であったが、その後非締約国の居住者（非居住者）となった場合には、申立てができないこととなり、救済されないとといった問題が生じる。こうしたことから、非居住者であっても申立てができる途を開くべきである。

(4) 延滞利子の取扱い

延滞利子や還付加算金の取扱いが国によって異なることから、納税者が多額の延滞利子による追加的な経済的負担

を強いられることがある。納税者の負担軽減の観点から、延滞利子も課さず還付加算金も付さないとするフォー・ゼロ・アプローチを採用することが望ましい。

(5) 源泉徴収義務者に対する開示

我が国が源泉課税を行った事案については、源泉徴収義務者に対し相互協議に関する情報が開示されることとなる。したがって、源泉徴収義務者に対しては相互協議に関する情報を開示できる旨の明文の規定を設ける必要がある。

〔注〕

- (1) 遠藤博志 前掲論文 三二頁
- (2) Treasury Department Order 一五〇一八三
- (3) 歳入手続九一一三三 第二條四項
- (4) 同右

第二節 執行上の改善点

一 解決に要する時間の短縮

相互協議については、解決までに時間がかかる等の問題点が指摘されている。確かに、移転価格事案の場合にはかなりの時間がかかることがあるが、移転価格以外の事案では、Face to face 協議には至らず、書簡の交換だけで合意に達する場合も多い。そのような場合は、数か月で相互協議が終了するわけであり、一概に時間がかかるとは言えない。また、移転価格事案にしても、検討すべき資料は膨大であり、特に我が国の場合は、英文と和文との翻訳といっ

た手間がかかるわけであり、ある程度時間がかかるのはやむを得ないところである。訴訟でもかなりの時間がかかるのである。

しかし、税務当局と納税者の双方にとって、相互協議の所要時間を短縮することは有益である。特に、納税者にとっては、多額の延滞利子が課されるから、早期解決が望まれる。そのためには、以下のような方策によりなお一層の改善を図るべきであると思われる。

(1) 国際課税等における共通ルールの確立

移転価格課税については、更正の期間制限、延滞利子、独立企業間価格の算定方法等についての考えに各国でバラツキがあるために、相互協議の時間がかかる面がある。このようなことは、多くの相互協議事案を重ねていくことによって、蓄積されていくものであるが、国際課税としての基本的なルールとして、税務当局間で「移転価格課税の在り方」等についての共通の認識が成立していることが望ましい。

(2) 納税者の協力

相互協議は、政府間協議であり、納税者の参画は認められていないが、事実関係について、最も熟知しているのは納税者である。相互協議を効率的に進めるためには、納税者の協力は不可欠である。したがって、納税者は、権限のある当局の求めに応じ資料を提出するだけでなく、自ら有効と思われる情報を提供することが重要である。

(3) 相手国の権限のある当局との意思疎通を図る

相互協議において時間がかかる一因として、権限のある当局間の意思の疎通を欠くことがあげられる。特に、一方の国の担当者が交代する毎に改めて最初から議論をし直す場合もあり、担当者が目まぐるしく交代することは避ける

べきである。また、OECD租税委員会等国際会議の場を活用し、個別事案ではなく、周辺の問題について意見交換をしておくことが望ましい。更に、ポジション・ペーパーの作成手順等事案の内容以外の部分で時間を浪費することのないようにしなければならない。

(4) 相互協議スタッフの増員

今後移転価格事案が増加することが予想される中で、現行のスタッフで処理するには限界がある。したがって、相互協議スタッフを増員する必要がある。

二 組織の整備

今後の相互協議件数の増加に備え、相互協議を効率的に実施するため、相互協議スタッフと国際調査担当部門との統合又は主要国に権限のある当局の補助者を配置する等相互協議を担当する組織の強化を図る必要がある。

(1) 国際部の創設

我が国における権限のある当局は、国税庁長官の委任を受けた国税審議官である。そして、国税審議官の下で実際に相互協議に係る事務を行っているのは国際業務室である。

しかし、国税審議官と国際業務室の関係については何ら規定されていない。すなわち、組織上国税審議官は、長官官房に置く（大蔵省組織令一一〇）とされ、一方、国際業務室は、長官官房総務課に置くとされている（同規程一〇一の二）にすぎない。国際業務室が国税審議官の下でその事務を行うには、その旨の規定を設けるべきである。

それはともかく、現在、移転価格税制の執行は、調査課（又は法人税課）が所掌している。また、相互協議の合意に基づき対応的調整を実施するのも、調査課（又は法人税課）である。しかし、権限のある当局としての業務と賦課

業務が分離されていることは、相互協議のための事実関係の確認に時間がかかる等行政効率から不都合である。米国でも、国際部が設置されており、国際部長が権限のある当局になるとともに、国際調査を所掌している。このように、国際課税については、一元管理が望ましいであろう。したがって、国際業務室と国際調査を所掌する調査課国際調査管理官を統合し、新たに国際部を創設し、国税審議官を国際部長に変更するべきである。

なお、国際部を設置しない場合には、相互協議担当スタッフが相互協議のための調査を行うことができるよう当該スタッフに質問検査権を与え、納税者に対する実地調査及び資料要求を迅速に行えるようにする必要がある。

(2) 米国等主要国に権限ある当局の補助者を配置する

IRSは、納税者サーヴィス等を行うとともに、相互協議の補助者として相手国の権限のある当局と協議するため、東京等海外数か所に代表税務官 (Revenue Service Representatives) を配置している。

我が国も、ワシントン等に権限のある当局の補助者を配置し、相互協議の円滑な執行の一助になるようにすべきである。

(3) エコノミストの活用

移転価格税制の執行に当たっては、独立企業間価格の算定において資本収益率等経済分析の手法が必要不可欠となってきた。こうした点に鑑み、国税庁内部に経済分析のノウハウを持ったエコノミストの育成を図る必要が生じている。

三 協議の公表

以前から、相互協議となった事例を紹介し、参考となるべき情報を公開することを求める声があった。

米国では、相互協議の結果を公表するとそれが先例とみなされ、個々の事案での合意を困難にするので、その公表は行われるべきではないとの意向を持っているとされている。我が国においても、同様な意向はあるが、やはり、租税条約上の守秘義務が最大の理由であろう。

さて、相互協議には、①個別事案に係る協議、②租税条約の解釈に係る協議、③租税条約に定めがない場合における立法的協議の三種類がある（第一章第一節参照）。このうち、個別事案に係る協議の合意内容については、租税条約上の守秘義務が課され、公表することはできないが、租税条約の解釈に係る協議及び租税条約に定めがない場合における立法的協議における合意内容等守秘義務に反しない範囲でそれを公表し、納税者の指針等に資すべきである。

おわりに

相互協議には、いくつか改善すべき点があるが、租税条約を適用させる上で有効な手段であり、また、法律的及び経済的三重課税を除去するための最も適切な方法である。しかしながら、これまで相互協議に関する研究はなされてきていない。これは、我が国がこれまで相互協議を実施した経験が少ないこと、更に相互協議が行われても租税条約上の守秘義務により相互協議の合意内容等が公表されていないことから、具体的事例に基づく研究が困難であること等に起因している。

本稿では、我が国相互協議制度の概要及び改善点について検討し、我が国の相互協議制度及び執行の在り方についての提言を行った。しかし、内容については私見にわたる部分がかなりあり、また、紙面の都合上、十分意をつくせなかつたこともある。

相互協議については、理論面と実務面の双方から活発な議論が行われる必要がある。本稿がその議論の呼び水となれば幸いである。