

事前確認制度の現状と課題

—相互協議申立の濫用と補償調整処理を中心として—

吉 川 保 弘

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 主 任 教 授 〕

要 約

1 問題の所在

(1) 相互協議申立ての濫用

移転価格課税は、各国の課税権の配分を巡る対立という性格（側面）を有していることから、関係当事国において解決することが望ましく、OECDモデル条約25条は、条約の規定に適合しない課税を受ける等の場合には、関係国による相互協議の実施⁽¹⁾によって解決することとしている。わが国においても、二重課税リスクを未然に回避する視点⁽²⁾から事前確認を行うに際してもできるだけ相互協議の申立てを行うこと⁽³⁾を推奨している。加えて、多国籍企業グループ内における移転価格の重要性の認識の高まりに伴い相互協議も増加基調にあり、担当部局である相互協議室も陣容を強化し処理に当たっている。しかしながら、中には明らかにわが国の課税権を制限するような当初から合意ができない内容⁽⁴⁾の申立ても含まれ、そうしたものが増加している状況⁽⁵⁾にある。

米国においては、事前確認制度⁽⁶⁾（Advance Pricing Agreement 以下 APA

(1) OECDモデル条約コメンタリー9-11.

(2) 国税庁「APAレポート2005」1頁。

(3) 国税庁「移転価格事務運営要領」5-11(1)、最近における事前確認の85%超が相互協議となっている。山川博樹「最近の事前確認の状況について」国際税務26巻1号24頁。

(4) 秋元秀仁「移転価格事務運営要領の改正等とその留意点」租税研究2006年2月27頁。例えば、日本企業が有する無形資産そのものを低税率国の国外関連者への譲渡する取引を対象としたもので、その無形資産の譲渡対価やその譲渡に伴い、多額のロイヤルティを国外関連者に支払う取引についての事前確認(4)等のようなケースの場合がある。これらのケースは事前確認に申立に関するものであるが、このような結果を伴う取引の移転価格算定法を相互協議で確認しあうことは、相互協議本来の目的、趣旨から逸脱しているものと考えられることができる。

(5) APAがタックスシェルターとして利用され濫用されているとの批判も有り、このような観点からは何らかの規制が必要となる。川田剛「APAもタックス・シェルター？」国際税務24巻7号7頁。

(6) 金子宏教授は、事前適正価格合意制度と訳されている。制度の性格を言い表したものとイえる。金子宏「アドヴァンス・ルーリングについて」(社)研究情報基金平

という。)がタックスシェルターとして利用されているとの批判が上院財政委員会から発されている⁽⁷⁾が、わが国においても納税者に相互協議申立ての濫用的な利用が見られる。

国税庁はこの制度の定着化に向けて努力を重ねてきているが、本来の趣旨に反するような申立ての増加は憂慮すべきものがある。濫用的な利用については抑制的な態度や規制が必要と考えられるのである。

(2) 補償調整⁽⁸⁾ (減額更正) 処理の問題

「事前確認に関する相互協議」合意の結果、例えば、わが国における相手国企業の子会社の申告が、合意された価格によっていないため、過大な申告になっており、減額更正する義務をわが国が負った場合に、租税条約実施特例法7条に基づいて、更正の請求を行うこととされている(事務運営要領 5-17 ニ)。合意があるので、通則法上の減額更正の期間制限や更正の請求の期間制限は、クリアーできるが、補償調整に係る実体法の根拠が必ずしも明確ではない。租税条約実施特例法7条にあるというのか、法人税法139条にあるというのか、課税と同様にOECDモデル条約9条1項にあるというのか、必ずしも明確な見解が存在している状況にはない。本稿は、どのような根拠に基づき補償調整に係る減額更正を行っているかということについて検討を行った。

2 相互協議申立ての濫用問題の検討

(1) 正当要件事由 (形式的な要件)

相互協議の開始にあたって、権限ある当局がその申立てが正当なものであり、他の手段によって解決を図ることができないと認めることが要件とされている。したがって、正当要件を満たさない申立ては受理をしないこ

成6年3月「多国籍企業課税の諸問題」83頁。

(7) 「Tax Notes International」19 January 2004 p232.

(8) 確認法人のその事前確認に係る価格の調整を補償調整という。移転価格事務運営指針(平成13年6月1日)5-17(2) したがって、対応的調整は減額を意味しているが増額修正もありえることを意味している。

とができると解される。正当要件を満たさない外形的なものとしては、次のようなものが考え得る。租税条約に規定のない税目は対象とならないであろうし、条約に定める申出の期間を徒過したものは、当然に相互協議の申立てを受けることはできない。租税条約の濫用に関する OECD 1987 年報告や 2003 年モデル条約における指摘は「受益者」概念に関するものであるが、租税条約の利用という観点から、相互協議においても同様の趣旨に解して正当要件を満たしていないとすること⁽⁹⁾ができると考える。

米国においては事前確認の申立てについて拒否できる場合の事由を米国歳入手続において明らかにしている。米国基準に拠れば、「納税者が条約上の資格を有さなければ受け付けできない」とする事由や、「一方的に米国が不利な状況でのみ納税者が同意するという態度を拒絶事由とする」といったものがあるが、わが国においても当然のことと考えられる。さらに、「納税者が一度拒絶したものを再度の申立てをする場合に拒否する」といった事由は合理的な基準であり、「納税者が情報を提供しない場合の拒絶」事由はわが国の現行運営指針のなかでも規定されているところである。このような米国基準は、わが国にとっても有用性があるものと考えられる。

なお、わが国においては、原則として居住者が申立ての資格を有するのであるが、多様な事業体等が出現している現在、どこまでが申立ての資格を有するのか明示する必要があると思われる。

(2) 濫用の判断基準

濫用かどうかの基準としては、二重課税の排除、脱税・租税回避の防止といった租税条約本来の目的、趣旨から逸脱していることが明らかなものは、租税条約を利用することはできないので、受理を拒否することはできるものとする。また、OECD 1987 年報告の判断基準である Exclusion Approach 基準⁽¹⁰⁾や Subject-to-tax Approach 基準⁽¹¹⁾からも濫用と考える

(9) 租税条約の本来の趣旨、二重課税の排除、脱税の防止といった点からトリティーショッピングを前提とした租税条約の濫用における場合と同様に解せる。

(10) この規制策は条約締結国が国内法において例えば産業政策の一環として、特定法

ことができる。加えて、節税スキームといわれるものを課税リスク回避のために相互協議の申立てをした場合には、二重課税の排除、脱税・租税回避の防止といった租税条約の目的の観点から、同様に解することはできる。全体として二重課税にあるのか、二重課税になる蓋然性が極めて高いかどうかは濫用とならないかの判断基準となるものと考ええる。

(3) 事前確認に係る相互協議の申立てに対する拒否通知の行政処分性

相互協議運営指針の中に拒否できる要件を規定しそれに基づいて、「事前確認に関する相互協議」に係る申立てを却下した場合に、その行為を巡り訴訟問題が起りえる。その際、問題となるのは、相互協議の申立てに対する拒否通知が行政処分性を有するかどうかである。わが国における「事前確認に関する相互協議」は、相互協議運営指針を根拠として行われていると考えられることである。行政処分に関する最高裁判決⁽¹²⁾（平成 15 年 9 月 4 日判決）によれば、①公権力の行使であること、②権利義務に変動を生じさせるものであること、③権利義務に変動を生じさせるものであることが法律上認められていること、の 3 要件を満たしているかどうかは行政行為となるかどうかの基準とされている。

租税特別措置法 66 条の 4 がこのような「事前確認に関する相互協議」の申立権を抽象的にしる納税者に認めていると考えれば、この最高裁判決のといった仕組み解釈で「法律に基づくもの」と考える余地⁽¹³⁾がないわけでは

人を対象として租税を免除したり、軽減措置を採る場合には、その法人に対して租税条約上の有利な取扱を認めないという方式である。このような場合に、相手国の免除軽減を確認合意することは、わが国の課税権を拘束する結果となるのでそもそもできない。

- (11) 居住地国の居住者が課税対象となる所得についてののみ源泉地で条約の減免措置を認める方式である。相互協議においても相手国において課税が生じないものはそもそも二重課税ではないので、相互協議の対象としない。
- (12) 最高裁判決平成 15 年 9 月 4 日訟務月報 50 巻 5 号 1526 頁。
- (13) 課税においては、相互協議をしない以上、更正の請求事由もなく、更正処分を争えなくなることにより、税額が確定するので、納税者は相互協議申立ての拒否通知を争わない限り、更正処分を争うことができないのであるから、義務を確定するものとして行政処分性があると考ええる。（国内法的に適法であっても経済的二重課税は

ない。しかし、事前確認は行政上の事実行為に過ぎないものであり、租税特別措置法66条の4が抽象的にしろ申立権を認めているとは考えられない。そして、権限のある当局は「事前確認に関する相互協議」の申立てがなされても、合意義務はなく、当局の判断で行う恩恵的なものと考えられるのである。最も、権限のある当局が事前確認をした以上は、信義則による拘束は受けることにはなるが、相互協議をしないか否かは、当局の判断に委ねられたもので義務⁽¹⁴⁾はないと考える。

3 補償調整処理の問題の検討

国内法と租税条約との関係に関しては、租税条約実施特例法があるが、この法律は租税条約による課税の軽減免除の適用手続を定めるのに過ぎず、租税条約の国内的効力を創設するものではないとされていること、さらに法人税法139条（租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得）も、租税条約が優先適用される場合の課税管轄権の重複を調整するための規定に過ぎないと解されていることから、これらは相互協議の合意に基づく補償調整の処理についての国内法の根拠規定⁽¹⁵⁾になりえないと解されるところである。

したがって、相互協議の合意が国内法を修正するという考え方に立てば、特殊関連企業条項が課税制限規範として直接適用され、対応的調整を直接根

生じている場合がありえる。) 仕組み解釈：単に当該条文だけによるのではなく、当該条文と関係のある法律なども考慮に入れて、当該条文の規定している制度との仕組みを明らかにすることにより当該条文の趣旨・目的を明らかにすること。

- (14) 「事前確認に関する相互協議」の申立てを拒否してもそれ自体納税者に義務を課したり不利益を与えるものではなく、後の更正処分で義務を課されたり、不利益を受けた場合に争えば足りると考える。
- (15) 合意は措置法66条の4の枠内ということを前提とした場合に同法に従って減額更正できるという考え方がありえる。しかし、①相互協議においては、一方の価格調整は他方の価格調整を伴うことを前提としており、確認合意されたものは措置法66条の4ではなく、租税条約を根拠としたものと考えべきである。②さらに、基本3法による算定方法のところを利益分割法で合意した場合を考えると、相互協議合意によって、独立企業間価格が利益分割法による価格になったと考えるべきであろうから、根拠は条約の特殊関連企業条項にあるものと考えられる。

拠づけることなり、「事前確認に関する相互協議」に係る補償調整に係る減額についての実体規定も OECD モデル条約 9 条 1 項 2 項で根拠付けられねばならないと考える。

その上で、対応的調整（課税に伴う減額更正）と補償調整（事前確認に係る価格調整）を対比すると、対応的調整を行おうとするときには経済的二重課税が存在しているが、補償調整を行おうとするときには、減額更正できる状況にはあるけれども現実には経済的二重課税状態にはないという違いがある。この違いをどのように解するのかというのが本主題である。

OECD モデル条約 25 条 1 項は、相互協議の申立者の要件として、「課税を受けることとなる」者とし、2 項において「適合しない課税」を回避するために、関係国に合意努力義務があると規定している。この協議によって合意された事項については、関係国が当然に義務を負う。すなわち、「事前確認に関する相互協議」においては、他方の締約国が増額処理の義務を負い、一方の締約国が減額処理の義務を負う。OECD モデル条約 9 条 2 項は、課税において経済的二重課税状態にあるときは対応的調整すると規定されているが、経済的二重課税状態ではないが、他方の締約国が増額処理を行えば、経済的二重課税になる場合に、増額処理が約束されているのであれば、それも経済的二重課税状態と同視しうるものとして対応的調整することができるものと解されるのである。

さらに言えば、「事前確認に関する相互協議」においては、経済的二重課税ではないけれども合意の結果、他方の締約国が増額処理することが義務付けられ、一方の締約国は減額処分することを義務付けられたことから、（他方の増額更正を待ってあえて経済的二重課税状態を作出してその上で対応的調整を行うという手続きを踏まずとも）他方の締約国における増額が担保されているのであれば、一方の締約国が減額処分を行うことは OECD モデル条約 9 条 2 項の解釈として十分成り立つものと考えられる⁽¹⁶⁾。

(16) 9 条 2 項に相当する規定のない租税条約もある。相互協議の合意が 9 条 1 項にいう

補償調整を行う時期について、①相互協議で算定方法が合意された時点、②わが国において合意された算定方式によって計算した結果申告した所得金額との乖離額が算出された時点、③乖離した数額について相互協議を行い確定した時点、④確定した数額を相手国において増額処理が行われそのことが確認できた時点、⑤補償調整額の受け渡しの関係会社間で済んだ時点、の各時点が考えられる。

以上の議論を踏まえて整理検討すると、③の乖離した数額について相互協議を行い確定した時点以降が、補償調整による減額更正が可能となる時期と考える。既述したように、「事前確認に関する相互協議」合意が成立した段階で、減額更正すべき状態は、経済的二重課税が存在することと同視できるので、OECD モデル条約 9 条 2 項を根拠として対応的調整へと進むことは可能となる。さらに、通則法施行令 6 条四号にいう要件を充足しており更正の請求要件、減額更正の期間の特則要件もクリアーされているので、補正調整に係る減額更正は可能と考える。

なお、米国の APA 制度の中において補償調整額の受け渡しが規定されている。この規定においては、APA が関係会社間の取引の価格の事前確認というのであるのなら、私法上の契約においてもそれに合わせて取引をするということが求められているものと考えられる。ここまで、わが国においては求めていると考えられるが、移転価格事務運営要領における事前確認制度の趣旨が米国のようなことであるのなら、契約関係が合意どおりになっているかどうかを確認し補償調整するということに一定の合理性はあると考えるのである。

独立企業間原則となりうるので、合意後、独立企業間原則に反した申告が関係国間に存在し、他方の国は増額を一方の国は減額処理を義務付けられることから、9 条 2 項の規定がなくとも当然に一方の国は対応的調整義務を負っていると解することができる。

4 まとめ（今後の対応等）

（1）相互協議申立ての濫用と考えられる場合の対応

濫用に関しては、租税条約が相手国との相互主義的なものであることから難しい面があるが、相互協議運営指針において、具体的なケースを示してわが国としては合意できない旨を予め明示することとしてはどうかと考える。その際、米国で規定している拒否基準についてはわが国においてもそのまま適用できるものとする。

すなわち、受理できない事由を類型化し予め明示することで、抑止的効果が期待されるものとする。合わせて、PATA等の国際会議等で予め討議し、このような実質的に合意できないものを相互協議の申立ての濫用と位置付けて理解を求めることも重要とする。

米国においては、「APAプログラムは、APAの申請及びその事案の進展状況が健全な税務行政原則に反する場合には、当該APA申請を却下又は審査を打ち切る権利を留保する。」⁽¹⁷⁾としており、健全な税務行政原則を明らかにした上で、わが国においてもインプリケーションすることはできるものとする。

（2）補償調整に係る減額更正の根拠

補償調整に係る減額更正については、「事前確認に関する相互協議」合意結果をOECDモデル9条1項に言う独立企業間価格と考えることができ、その時点で、他方の締約国及び一方の締約国において増額及び減額処分する義務を負い、経済的二重課税と同視しうる状態が生じたので、OECDモデル条約9条2項を根拠として適当な調整が行いうるものとする。「事前確認に関する相互協議」に係る減額更正については、このように解することができるが、補償調整に関する減額更正の根拠を確信的に租税条約の中や国内法において明らかにしていくことも必要ではないかと考えられる。

(17) IRS Revised Procedures 2004-40 on Request for APA sec. 2 para. 03.

目 次

| | |
|---|----|
| はじめに | 11 |
| 1 事前確認制度の利用と相互協議申立ての状況 | 11 |
| 2 事前確認における補償調整手続の特色 | 13 |
| 第1章 相互協議申立て及び 補償調整を巡る諸課題 | 16 |
| 1 相互協議の申立ての濫用 | 16 |
| 2 補償調整の法的要件 | 17 |
| 第2章 相互協議申立て濫用を巡る議論 | 20 |
| 1 正当要件の検討（形式面からの検討） | 20 |
| 2 濫用かどうかの判断基準 | 23 |
| 3 米国における権限ある当局による申立て却下事由 | 25 |
| 4 「適合しない課税」の要件と「事前確認に関する相互協議」 申立ての関係 | 27 |
| 5 「事前確認に関する相互協議」申立て不受理（行政処分性の問題） | 29 |
| 6 まとめ | 36 |
| 第3章 補償調整の法的要件 | 42 |
| 1 「適合しない課税」に係る協議と解釈適用協議 | 42 |
| 2 対応的調整の法的要件 | 44 |
| 3 補償調整の法的要件 | 48 |
| 4 まとめ | 50 |
| 結びに代えて | 53 |
| 1 事前確認における相互協議制度の利点と課題 | 53 |
| 2 今後の対応等について | 55 |

はじめに

1 事前確認制度の利用と相互協議申立ての状況

事前確認制度とは、「納税者が税務当局に申し出た独立企業間価格の算定方法等について税務当局がその合理性を検証し確認を与えた場合には、納税者がその内容に基づき申告を行っている限り、移転価格課税は行わない。」⁽¹⁸⁾という制度である。

この制度は、国税庁が平成13年6月1日付けで発遣した「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」⁽¹⁹⁾（以下、移転価格事務運営要領という。）に根拠を置くもので、相互協議を通じて二国間での合意を踏まえての確認と国税局が単独で行う確認がある⁽²⁰⁾。

この事前確認制度は、昭和62年に、国税庁が移転価格税制の執行について、移転価格税制の円滑な執行、移転価格課税に関する企業の事務負担の軽減、及び企業経営の予測の確保に資する観点⁽²¹⁾から導入したもので、現在においては、米国をはじめ主要国において事前確認制度は定着しており国際的にも一般的な制度のように見えるが、当時としては極めて先駆的な制度であった。移転価格税制については、米国でのわが国自動車メーカーに対する課税を奇貨として国際課税制度の均衡の観点から制定された経緯があり殊に産業界においては強い戸惑いがあった。そのような状況も反映してか、この事前確認制度もわが国においては馴染みにくい状況にあり、導入当初は納税者の関心も薄く利用も年間数件程度⁽²²⁾に止まっていた。10年後の平成9年度には20件強程度の利用となり、この最近3年間はほぼ倍の55件程度に達している。これは、企業を取り巻く環境が大きく変化し、殊に国際間において分業

(18) 国税庁「事前確認の状況－APAレポート2005」平成17年9月1頁。

(19) 昭和62年4月24日付査調5-1ほか2課共同が、平成13年6月1日付「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」に継承され現在に至っている。

(20) 国税庁「移転価格事務運営要領」5-1以下。

(21) 国税庁「事前確認の状況－APAレポート2005」平成17年9月1頁。

(22) 山川・前掲注(3)23頁。

を行っている企業においては移転価格税制への対応なくしては安定的な事業展開が図れないという理解が浸透しつつあるものと考えられる。加えて、会計事務所等の積極的なプロモートもあり確認申立ては一層の増大が見込まれている状況にある⁽²³⁾。

このような事前確認の申立ての状況に対応して、東京国税局においては事前確認を専門に処理する課が平成 17 年度から新設され体制の整備を図っており、税務執行において近時重要度が増してきたものと考えられる。さらに、移転価格を巡っては関係当事国において解決することが望ましく、OECD モデル条約 9 条において適合しない課税を受ける等の場合には、同モデル条約 25 条において相互協議の合意で解決することとしている。わが国においてもそれを受けて、事前確認を行うに際してできるだけ相互協議を行うことを推奨⁽²⁴⁾していることから、相互協議の申立ても増加基調にあり、担当部局である相互協議室も陣容を強化し処理に当たっている。しかしながら、相互協議は納税者の自発的な申立てによることとされていることから、中には明らかにわが国の課税権を制限するような申立てに見られるように当初から合意ができないような内容のものも含まれ、そうしたものが増加している状況にある⁽²⁵⁾。

米国においては、事前確認制度⁽²⁶⁾ (Advance Pricing Agreement 以下 APA という。)がタックスシェルターとして利用されているとの批判が上院財政委員会から発されている⁽²⁷⁾が、わが国においても納税者の中に相互協議申立て

(23) 「調査課所管に係る法人税の課税実績」(<http://www.nta.go.jp/category/press/h17/4320/0.1.htm>)。「事前確認の状況 (APA レポート 2005) の発表について」(<http://www.nta.go.jp/category/press/h17/4277/0.2.pdf>)。

(24) 国税庁「移転価格事務運営要領」5-11 (1)、最近における事前確認の 85%超が相互協議となっている。山川・前掲注 (3) 24 頁。

(25) APA がタックスシェルターとして利用され濫用されているとの批判も有り、このような観点からは何らかの規制が必要となる。川田剛「APA もタックス・シェルター？」国際税務 24 巻 7 号 7 頁。

(26) 金子宏教授は、事前適正価格合意制度と訳されている。制度の性格を言い表したものとイえる。金子宏「アドヴァンス・ルーリングについて」(社)研究情報基金平成 6 年 3 月「多国籍企業課税の諸問題」83 頁。

(27) 「Tax Notes International」19 January 2004 p232.

の濫用的な利用が見られることである。国税庁はこの制度の定着化に向けて努力を重ねてきているが、二重課税リスクの回避といった本来の趣旨に反するような申立ての増加は憂慮すべきものがある。濫用的な利用については抑制的な態度や規制が必要と考えられるのである。

「課税関係における相互協議」を一種の救済手段と捉えれば、相互協議申立ての利益といったものは考えられるが、二重課税の排除若しくは脱税・租税回避の防止という租税条約の役割から考えて、少なくともタックスプランニングの確認ではないし、一方の国の優遇税制を他方の国に押し付けるためのものでなく、他方の国の課税権を拘束するものでもないはずである。そうだとすると、制度利用の促進とか定着化といった初期の段階から、本来の「事前確認に関する相互協議」を行うべき目的とかその趣旨に沿った制度の運営を図るべき時期にあるものと考えられる。

2 事前確認における補償調整手続の特色

移転価格課税に伴う対応的調整⁽²⁸⁾に関する手続法として、「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」⁽²⁹⁾（以下租税条約実施特例法という。）が整備されており相手国課税に対する対応的調

(28) ある国が所得の増額更正を行った場合に、相手国が対応した調整措置（所得の減額更正）を行うことをいう。小松芳明「国際租税法講義」税務経理協会平成 7 年 4 月 1 日 34 頁。

「条約締結国の外国税務当局によって行われた移転価格課税につきわが国との間で相互協議が行われ、当該移転価格課税につきわが国の納税者の所得を減額することで合意が成立した場合には、わが国は当該合意に従い減額更正処分を行うこととなる。これが「対応的調整」である。このように、対応的調整は条約相手国が移転価格課税を行った場合のわが国の国内処理を意味する。」国際税務研究グループ編「国際課税問題と政府間協議」大蔵財務協会 131 頁。

(29) 昭和 44 年の税制改正により、それまで租税条約ごとに締結していた個別特例法を吸収統合するとともに、今後締結される租税条約の実施に備えて所得税法、法人税法、地方税法の特例等に関し必要事項を一般的に定める法律制定することとした。この租税条約特例法は、その実質において従来の個別法と変わるものではなく、それを集約して包括的な規定に置き換えることにより、一般的な役割を果たさせるべく立法されたものである。国税庁「昭和 44 年税制改正のすべて」125 頁。

整に関する手続の根拠として機能している⁽³⁰⁾。他方、課税でない「事前確認に関する相互協議」に伴う価格調整を補償調整⁽³¹⁾というが、補償調整については、移転価格事務運営要領により課税を対象とする租税条約実施特例法を準用する形で手続が定められている。さらに、事前確認効果については移転価格事務運営要領の中で事実上の行為として規定されている。また、「事前確認に関する相互協議」についても「相互協議の手続について（事務運営指針）」（以下、相互協議運営指針とする。）の中で手続が示され、「事前確認に関する相互協議」の申立てについては、「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（以下、租税条約実施特例法省令と呼ぶ。）」12条（適合しない課税）に基づいて行うこととしている⁽³²⁾。この規定は、わが国課税又は相手国課税において、租税条約に適合しない課税若しくは課税を受けるに至ると認められる場合における相互協議の申立ての手続の規定であって、条文の見出しも「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」とあり、文理上は「事前確認に関する相互協議」が含まれるかどうか明確ではないが、「事前確認に関する相互協議」を「課税を受けるに至ると認められる場合」に該当すると読み込むことは可能であろうと思われる。

ところで、「事前確認に関する相互協議」合意の結果、例えばわが国における相手国企業の子会社の申告が、合意された価格によっていないため、過大な申告になっており、減額更正する義務をわが国が負った場合には、租税条約実施特例法7条に基づいて、更正の請求を行うこととされている（事務運営要領 5-17 二）。相互協議の合意があるので、減額更正の期間制限や更正

-
- (30) わが国課税については、相互協議で合意があると通則法 71 条①二を通じて職権更正を行うこととなる。
- (31) 確認法人の事前確認に係る価格の調整を補償調整という。移転価格事務運営指針（平成 13 年 6 月 1 日）5-17（2）したがって、対応的調整は減額を意味しているが増額修正もありえることを意味している。
- (32) 国税庁「相互協議の手続について（事務運営指針）」平成 13 年 6 月 25 日第 2「3 相互協議の申立てができる場合」

の請求の期間制限の要件は、クリアーできるが、補償調整に係る実体法の根拠が必ずしも明確ではない。租税条約実施特例法7条にあるというのか、法人税法139条にあるというのか、課税と同様にモデル条約9条1項にあるというのか、必ずしも明確な見解が存在している状況にはない。

租税条約実施特例法が国内法の根拠法になるという見方もできるが、一般に租税条約実施特例法は、課税の軽減免除の適用手続を定めたものに過ぎず租税条約の国内的効力を創設するものでない⁽³³⁾と理解されている。

すなわち、「事前確認に関する相互協議」の合意に基づく減額処理、すなわち補償調整に関するわが国の手続は、課税に係る対応的調整手続きに拠っているため、減額更正の実体的根拠といった面において、必ずしも根拠法令との関係が明確になっているとはいえないと考えられるのである。

このような問題意識に基づいて、第2章において、相互協議申立及び補償調整処理手続を巡る諸課題を提示し、第3章において、相互協議申立て濫用について、第4章においては、補償調整の法的要件について、考察し、第5章においては、4章までの議論を踏まえて、現行における相互協議制度の評価を行い、本稿のまとめとしたい。

(33) 羽床正秀「国際課税問題と政府間協議」大蔵財務協会平成14年8月8日5頁。

第1章 相互協議申立て及び 補償調整を巡る諸課題

1 相互協議の申立ての濫用

租税条約実施特例法省令は、相互協議の申立てに関して幾つかのケースに応じて規定しており、各条文を一般化していえば、納税者が係わる相互協議要件は、「適合しない課税を受けた若しくは受けることになる」であるが、これらの規定は相手国課税やわが国移転価格課税を受けた場合やこれらの課税を受ける蓋然性が極めて高い個別事案を想定した相互協議申立て要件を規定しているように解される。

このような理解を前提とした場合に、課税を前提としない「事前確認に関する相互協議」の申立てについても租税条約実施特例法省令の要件に該当していると解することができるのかどうかである。つまり、相互協議申立て要件である「適合しない課税を受けた若しくは受けることになる」の後半部分の解釈が重要な意味を持つことになる。

さらに、現行の相互協議の申立て要件からは、仮に相互協議の濫用と判断される場合であっても(事前相談の段階で事実上拒否できるかもしれないが)、現行の相互協議指針からは、どういった場合に受理し、受理しないかについては必ずしも明確でなく、最終的には納税者側の申立てを受理せざるを得ないものと考えられるのである。

このような環境下においては、無益な協議が行われる可能性は否定しきれない。濫用とされる申立てを事前に排除できれば、行政効率上有益なものとなるが、この濫用となる基準が必ずしも明確でない。

ところで、「事前確認に関する相互協議」に係る有資格者や濫用要件を何らかの形で明示できたとして、それに基づいて無資格あるいは濫用と判断される相互協議の申立てを権限のある当局が却下した場合には、申立者がこの行為に対して不服を申立て、取消訴訟を提起する可能性は否定しきれない。そうすると、例えば、相互協議運営指針等に申立資格、濫用等の基準を入れそ

れに基づいて濫用等を理由とする申立てを却下する場合に、その行為が行政行為となるものかどうかについても検討する必要がある。

2 補償調整の法的要件

補償調整に係る減額更正については、対応的調整手続に基づいて実体的な所得金額まで変更させることとしているが、法的要件としても同じく考えて良いかどうかである⁽³⁴⁾。対応的調整の場合は、前提として課税関係があるので合意のときに既に二重課税状態にあるが、補償調整は事前確認に係る価格取極めによって結果生じる所得額の変動であるから、「事前確認に関する相互協議」の合意の段階では課税関係が生じていないことに大きな違いがある。対応的調整との比較で言えば、経済的二重課税の存在の有無ということになる。

(相手国課税であれ、わが国課税であれ) 移転価格課税においては、対応的調整の問題(すなわち二重課税状態)が生じるのでそのための手続が法的に整備されている。つまり、相手国課税に関しては、わが国で対応的調整をする場合の更正の請求手続、減額更正の期間の特例、減額の実体法上の根拠(例えば、OECDモデル租税条約9条1項2項)が明確になっている。一方、わが国課税においては相互協議の合意結果一部取り消す場合に職権で減額更正することになるが、その場合においても減額更正の期間の特例、減額の実体法上の根拠(OECDモデル租税条約9条1項2項)が明確になっている。

補償調整に伴う減額更正の問題が生じるのは、相互協議に相当な時間を要し過去の期に遡及して価格調整に伴う所得調整をしなければならぬときである。このような場合に発生する補償調整の扱いに対する法的適用関係が必ずしも明確になっていないのではないかと考える。

(34) 事前確認に係る相互協議の申立て手続を租税条約実施特例法省令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き)に沿って行うこととしていることが、その後の相互協議に基づく合意手続も租税条約実施特例法7条の規定によって、課税関係と同様に処理できるものとされているように考えられているかもしれないという問題がある。

すなわち、国内法と租税条約との関係に関しては、租税条約実施特例法があるが、この法律は租税条約による課税の軽減免除の適用手続を定めるのに過ぎず、租税条約の国内的効力を創設するものではないとされていること、さらに法人税法 139 条（租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得）も、租税条約が優先適用される場合の課税管轄権の重複を調整するための規定に過ぎないと解されていることから、これらは相互協議の合意に基づく補償調整の処理についての国内法の根拠規定になりえないのである⁽³⁵⁾。

これに対して、合意は租税特別措置法 66 条の 4 の枠内ということ为前提とした場合に同法に従って減額更正できるという考え方⁽³⁶⁾がありえる。しかし、租税特別措置法 66 条の 4 は国際的な普遍的な独立企業間価格を定めているわけではなく基本 3 法等をもって、独立企業間価格とみなすとしているだけであること、そして、相互協議においては一方の価格調整は他方の価格調整を伴うことを前提としているため、確認合意された価格調整額は租税特別措置法 66 条の 4 ではなく、租税条約を根拠としたものと考えられることである。さらに、基本 3 法による算定方法のところを例えば利益分割法で合意した場合を考えると、相互協議合意によって、独立企業間価格が利益分割法による価格になったと考える⁽³⁷⁾べきであろうから、このような場合の根拠も条約の特殊関連企業条項にあるものと考えられるべきであろう。

したがって、補償調整に係る減額更正については租税条約の規定に根拠を置いて処理せざるを得ないものとする。

相互協議の合意に基づいて補償調整を行う時期を考えて見ると次の時点が考えられるのである。①相互協議で算定方法について合意が為された時点、②合意された算定方法によって、申告した所得額との乖離額が計算された時点、③乖離した数額について再度相互協議を行い確定した時期、④確定した

(35) 羽床・前掲注 (33) 5 頁。

(36) 単独（ユニ）の確認においては妥当すると考える。

(37) 例えば、基本 3 法を利益分割法に変えて、合意する場合のことを考えると、優先度を変更することになるから措置法 66 条の 4 の枠外にあると考えるべきであって、租税条約 9 条 1 項による独立企業間価格で所得金額が移動したと考えるべきであろう。

数額を相手国において増額処理が行われたのを確認した時点、⑤補償調整額が関係会社間で受け渡しが進んだ時点、である。

以上の議論を前提にして対応的調整の法的要件と比較しながら、時点ごとに検討を加えてみたい。

第2章 相互協議申立て濫用を巡る議論

移転価格課税に対する権限ある当局への申立てのタイプとしては、わが国課税の場合には、①に移転価格課税が不当であるとしてその全部又は一部の取消しを求めるもの、②に条約相手国の関連企業に対する課税が結果として不当となるので対応的調整をおこなうべきものであるとするもの、③に①②双方を同時に求めるものがあるとされる。

相手国課税の場合も同様であって、わが国の企業の関連法人が条約の規定に適合しない課税を受けることになる場合にもこれら①～③に対応する申立てをしようことになる⁽³⁸⁾。相互協議の開始にあたって、権限のある当局がその申立てが正当なものであり、他の手段によって解決を図ることができないと認めることが必要となる⁽³⁹⁾。

したがって、「事前確認に関する相互協議」の申立てに関しても、「正当かどうか」、「他の手段で解決を図ることができないかどうか」といった点が要件とされることになると考える。但し、後者については、国内における訴訟等による手段も残されており、相互協議が最終手段とはいいいにくいので、本稿においては「事前確認に関する相互協議」の申立てが「正当かどうか」、「濫用にあたるのか」といった場合について検討することとしたい。

1 正当要件の検討（形式面からの検討）

相互協議運営指針⁽⁴⁰⁾に拠れば、租税条約実施特例法省令12条（租税条約に適合しない課税に関する申立ての手續）の規定に従って相互協議の申立てができることとし、運営指針の中で事前確認制度による申立ては例示として掲げられている。「（「事前確認に関する相互協議」は、）特定の関連企業間の取引への独立企業の原則の適用に関する協議」と考えることができるので、

(38) 国税庁「昭和61年改正税法のすべて」215頁。

(39) 国税庁「昭和61年改正税法のすべて」216頁。

(40) 相互協議事務運営指針第2「3相互協議の申立てができる場合」（注）ロ。

例えば OECD モデル条約 25 条の相互協議条項の「条約の解釈適用」に関する協議にあたるとする考え方⁽⁴¹⁾によって、「事前確認に関する相互協議」は、「租税条約に適合しない課税」の手に準じて行うことにしていると思われる。

新日米租税条約では、「条約の解釈又は適用」を相互協議対象事項とし、その具体例として「事前価格の取極め事項」について合意できるとしている⁽⁴²⁾。通常、相互協議要件としては、3つの類型がある⁽⁴³⁾とされ、「適合しない課税」と「条約の解釈又は適用」は別分類される。新日米租税条約も OECD モデル条約⁽⁴⁴⁾も同様の規定振りになっている。

そうすると、わが国の申立ては、別分類のものを混同して規定していることになる。この点をどのように考えるべきであろうか。

金子宏教授は、個別事案協議と解釈適用協議との関係については、両者は要件と手続を異にするが部分的に重なり合う関係にあるとして後者に協議申立て権は認められていないとし両者の違いを明確に区分され、租税条約上の解釈としては、事前確認に係る協議は権限ある当局が行う「解釈適用協議」であるとされている。

その上で、陳情の意味で事実上の申立てを行うことは可能とされている⁽⁴⁵⁾。

これまで、国税庁は申立ての要件を厳格にせず広く受ける立場を採用してきたものと考えられる。この場合に、どのようなケースにおいても相互協議の申立てをすべて受けざるを得ないのかどうかである。

租税条約に規定のない税目は対象とならないであろうし、租税条約に規定

(41) 羽床・前掲注(33) 51頁。また、租税条約の規定に適合しない課税とは、租税条約の規定の解釈適用の相違により、その規定の機能・目的が阻害されている状況を指すと解されるとする見解もある。倉内敏行「相互協議の対象（「租税条約に適合しない課税」の解釈に関する一考察）税大論叢 27 卷 177 頁。

(42) 日米租税条約 25 条 3 (d)。

(43) 金子・前掲注(26) 16 頁。

(44) OECD モデル条約 25 条 1 及び 3。

(45) 金子・前掲注(26) 17 頁「法的二重課税のみならず、経済的二重課税も申立対象とすべきとしておられる。」増井良啓教授はこれを支持し申立ての間口を広く取るのが望ましいとしている。増井良啓「経済的二重課税の排除を中心として」日税研論集第 33 卷 64 頁。

する申立ての期間が徒過した場合も同様で形式的に排除できるケースである。OECD モデル条約コメンタリーは、「(申立てに関する 3 年間の期間制限を) 時期を逸した申立から行政府を保護することを意図しており、この期間制限は、最低限のものとして理解されるべきもの」⁽⁴⁶⁾としている。

前述したように、どのような要件で相互協議を申立てられるかという許容性の問題としては、租税条約上の「適合しない課税」に関する手続に従うというのであれば、この要件の解釈及び適用が重要な意味をもつ⁽⁴⁷⁾ことになる⁽⁴⁸⁾。この場合、筆者は適合しない課税が問題なのではなくて、相手国が対応的調整をしないがゆえに生じる経済的二重課税状態が、租税条約に言う特殊関連条項違反なのだとする制限効果説が説得力をもつ⁽⁴⁹⁾と考える。つまり、対応的調整の要件は経済的二重課税の存在にあると考えるのである。そうすると、「正当かどうか」の判断基準も、OECD モデル条約 25 条 1 項にいう「適合しない課税を受け」又は「受けることになる」者が申立てることができるので、現に経済的二重課税状態にある者なのか、それともそうなる蓋然性が極めて高い状態にある者なのかどうか、になるものとする。

加えて、本稿では議論は避けるが、租税条約の目的が脱税防止にもあることから当然にこれに反する対応的調整に係わる協議もできないと考えるべきであろう。「事前確認に関する相互協議」の合意だけでは、経済的二重課税が生じているとはいえないから、「経済的二重課税となる蓋然性が極めて高い」

(46) OECDモデル条約コメンタリー25パラ17 最も納税者に有利なより長い期間についても自由に合意できるとしている。川端康之監訳「OECDモデル租税条約2003年版」(社)日本租税研究会 263頁。

(47) 谷口勢津夫「租税条約論」平成11年清文社106頁。

(48) 単に手続を行う手順を示したもので、「適合しない課税」と解して手続を行うことを意味しないという見解も有り得る。仮にそうだとしたら、「適合する課税」であっても相互協議を求めることを許容することとなり、権限ある当局が行う「正当事由」がある場合に協議を開始することとしていることと矛盾することになる。

(49) 谷口・前掲注(47)113頁、羽床正秀「租税条約上の相互協議を巡る諸問題—法的側面からの考察による実務上の指針として—」国際税務12巻7号8頁。これに対して、金子宏教授は、国内法違反が条約違反になるという立論から、経済的二重課税が相互協議の対象となるとする。金子・前掲注(26)17頁参照。

可能性がある者が、申立てを受けることができるかどうかの基準となろう。この考え方は、次に述べる濫用判断基準ともなりえる。

なお、わが国においては、原則として居住者が申立ての資格を有するのであるが、多様な事業体等が出現している現在、どこまでが申立ての資格を有するのか明示する必要があると思われる。

2 濫用かどうかの判断基準

相互協議においても、納税者が申し立てることできるという利益を尊重することは当然であるが、他方、国民共通の資源を費消して行う協議であることから、そこには権限のある当局側においても協議を行う合理的な理由が存在しなければならない。すなわち、事前確認制度に基づく相互協議において権限のある当局が行うべき合理的な行動とは何か、という視点から判断すべき基準を考える必要がある。

租税条約の大きな役割としては、一に締約国間における投資交流の促進のための二重課税の排除、二に租税回避や条約の濫用を防止するための様々な措置を講ずることである⁽⁵⁰⁾。このような租税条約の目的の観点から相互協議の濫用問題を整理することは可能と考える。

例えば、OECD 租税委員会は、1987年に「国際的租税回避と脱税について」の中で、導管体を利用した租税条約の不正利用について報告している⁽⁵¹⁾。同報告に拠れば、租税条約の恩典が本来それを受ける資格のない者に与えられることから生じる問題をあげ、源泉地国での租税上の優遇（減免）が行われるのは、条約相手国の居住者の二重課税を排除する目的であって、第三国の居住者に恩恵を与えるものではないとして、一定の規制を提言しているのである。ここでは、①Look-through Approach、②Exclusion Approach、③Subject-to-tax-Approach、④Channel Approach、⑤Bona fide provisionに

(50) 浅川雅嗣「改訂日米租税条約」大蔵財務協会3頁。

(51) 「International Tax Avoidance and Evasion—Four Related Studies—」(OECD 1987) p95.

類型化して規制策を紹介している⁽⁵²⁾。さらに、2003年 OECD モデル条約 10 条②に関するコメント⁽⁵³⁾においても、居住者が単に配当所得を直接受領するというだけでは源泉地国は課税権を譲歩する義務はない。当該所得の便益を実際に享受する第三者のための単なる導管として行動する場合には潜在的な二重課税は生じないし、そのような場合における条約の特典利用はこの条約の目的とも矛盾するとしている。それぞれのアプローチについて検証を要し単純な当てはめはできないが、相互協議の申立てについても、基本的には租税条約本来の目的に則して考えるべきものであるから、こうした観点からの検討は参考になるものと考え⁽⁵⁴⁾。

- ① Look-through Approach 相互協議の申し出のあった法人について、見通してその法人の所有者が条約相手国でない若しくはわが国の居住者ではない場合には、相互協議の対象とはしない。つまり、親会社がどこにあるかに焦点をあて、第三国の居住者によって支配されている法人については、本来の条約利用者ではないと整理する。
- ② Exclusion Approach この規制策は条約締結国が国内法において例えば産業政策の一環として、特定法人を対象として租税を免除したり、軽減措置をとる場合には、その法人に対して租税条約上の有利な取扱いを認めないという方式である。この場合においても、相手国の免除軽減を確認合

(52) 事前確認制度において特別の事由のあるものについてはその申立てを受理しないという制限の仕方もありえるが、租税条約上、相手国との関係において相互協議を受けざるを得ない状況が生じるので、合意困難なものを予め排除することに意義があると考え。事前確認制度においては、受理しても実質的に審理せず確認しないという整理ができる。また、事前確認制度は移転価格税制における独立企業間価格の測定の困難さの解消を担保する制度であることから、こうした観点から申出を当初から受けないという整理は難しいものと考え。

(53) 川端・前掲注(46) 132頁。

(54) 相互協議が租税条約の規定に基づいて行われるのであれば、国内法で実質的に申請を拒否するという規制は馴染まないし、租税条約の趣旨からして相手国において相互協議の申立があれば受けざるを得ない。但し、わが国としてはこのようなケースについては合意しないということを予め明示することで、無用な相互協議は減らせることができるのではないかと考えている。

意することは、わが国の課税権を拘束する結果となるのでそもそもできない。このようなケースにおいても相互協議を受けることはできないとすべきである。

- ③ Subject-to-tax Approach 居住地国の居住者が課税対象となる所得についてのみ源泉地国で条約の減免措置を認めるという方式である。法人形態に係わらず、相手国で課税されない所得に関して条約上の便益を与えないとするものである。相互協議においても相手国において課税が生じないものはそもそも二重課税ではないので、相互協議の対象とはしない。
- ④ Channel Approach 中間会社が所得の 50%を超える部分を、中間会社を保有している者（実質的な関連法人）に支払っている場合には条約の便益を与えないというものである。
- ⑤ Bona fide provision 真正な事業活動を行うものに対して租税条約の便益を与えるというものである。

以上に関して、1987年OECD報告は、導管体を通じたトリティショッピング防止の観点から投資所得を想定して規制しているものと考えられ、租税条約の形式的利用や第三国の居住者による租税条約の利用は租税条約の濫用としている。したがって、この規制がそのまま移転価格に係わる事前確認について当てはまるものではない。が、少なくとも、Exclusion Approach や Subject-to-tax Approach の場合のように、二重課税が生じないものを、協議の対象とすることは租税条約の目的から逸脱していることは明らかであるので、この基準をもって実体的に規制することに合理的な根拠が見出せるものとする。さらに、節税スキームといわれるものを課税リスク回避のために相互協議の申立てをした場合にも同様に解することができる。

すなわち、全体として二重課税状態にあるのかどうか、二重課税になる蓋然性が極めて高い場合が濫用かどうかの基準となるものとする。

3 米国における権限ある当局による申立て却下事由

米国APAの申立て手続において、申立ての受付を拒絶あるいは支援を拒否

できるケースを列挙している⁽⁵⁵⁾。

- (a) 納税者が条約上の利益、保護ないし申立てている援助を受ける資格がない場合
- (b) 納税者が不合理な、またはアメリカ合衆国の利益を害するような条件の下でのみ権限ある当局の合意を受け入れる場合
- (c) 納税者が、以前に同一のまたは類似の争点に関する権限ある当局の合意を拒絶した場合
- (d) 納税者が相互協議は政府間の行為であり、協議の手續に納税者が参加できないということに賛成しない場合
- (e) 納税者が、提出が求められても条約が納税者の事実および状況に適用されるどうかを決定するために十分な情報を提供しない場合
- (f) 納税者が、最初にアメリカ合衆国の権限ある当局の支援を求めることなしに、本来であれば相互協議手續を通じて処理されるべき重要な法律上・事実上の争点を含む外国政府の調整に同意し、それからアメリカ合衆国の権限ある当局に対応的調整ないし外国税額控除の増額請求を求めた場合
- (g) 納税者が米国歳入手續 96-13 の規定に従わない場合、アメリカ合衆国の権限ある当局に協力しない場合（二重課税あるいは条約に反する課税に係る請求をサポートするための十分な事実関係及び文書を提出しないことを含む。）、あるいは、問題の年度の調査の間、歳入庁に協力せず、そのためにアメリカ合衆国の権限ある当局が協議し合意する可能性に重大な障害を与えた場合（例えば、外国の更正期間が経過している場合、あるいは調査による以外には効果的に完遂できない重要な事実関係の展開が必要とされている場合）

上記項目について、移転価格運営要領あるいは相互協議運営指針においてはどのような扱いになっているのであろうか。移転価格運営要領 5-13 に拠

(55) Rev. Proc. 96-13 sec. 12 02 羽床・前掲注 (33) 375 頁。

れば、①申出に係る独立企業間価格の算定方法等が最も合理的であると認められない場合、②確認申出法人が5-2に規定する資料の提出を怠った場合、③5-10(3)に規定する資料の提出に応じない場合、には事前確認ができない旨の通知を行うこととしている。これらの項目は、既述した(e)項には該当するものと思われるが、他の項目については明示されていない。また、相互協議運営指針9に拠れば、相互協議に必要な資料の提出について求めるとしているが、提出を条件として相互協議を行うこととしているかについては規定上明確ではない。

米国の基準は、わが国においても、事前確認に係わる相互協議を推進していく上で極めて参考となる内容と考えられるものである。

4 「適合しない課税」の要件と「事前確認に関する相互協議」申立ての関係

OECDモデル条約9条2項は、経済的二重課税が生じる状況においては、当該二重課税を救済するために適当な調整をなすべきとしている。しかしながら、OECDモデル条約コンメンタリー9条パラ6⁽⁵⁶⁾によれば、「一方の特殊関連企業の利得が独立企業間原則に基づいて正確に計算されたとしたならば得られたであろう利得を超過する水準まで増額される場合には、発動され得ず、又、適用されるべきではない。したがって、B国は、A国における利得の調整が、原則においても、また、その金額についても正当化されると考える場合にのみ、関連企業の利得についても調整を行うべく関わっているのである。」とし、B国においては、A国の課税があるからといって、そのことをもって、直ちに相互協議を行い、対応的調整を行うことを意味していないとしている。そうだとすると、理念としては、B国としてはA国の相互協議の申立てに関して自動的に反応しなくてはならないというものでもないようである。

つまり、B国において独立企業間価格を超える申告があるとすると、それは相互協議による対応的調整の問題ではない。わが国についていえば、更正

(56) 川端・前掲注(46)127頁。

の請求ということになる。したがって、仮に A 国において独立企業間価格を超え条約に適合しない課税があったときに、厳密に言えば、わが国が適正と考える独立企業間価格を超える部分のみが相互協議で対応的調整を考えると、わが国において独立企業間価格を超過した申告があったとしてもそれは相互協議を不可として対応的調整を取ることにならないということである。

「適合しない課税」というには、二重課税状態にあるという要件に加えて、独立企業間価格の超過という要件が必要となるということであろう。

「適合しない課税」に関しては、筆者は、独立企業間価格が一方の国、他方の国に共通なものとして認識されるのではなくて、相対的なものであるとこれまで主張⁽⁵⁷⁾してきた。つまり、双方からみると独立企業間価格がそれぞれに国内法に対して適法に存在し、それに沿って適法に申告乃至は課税が図られているけれども、一方の国からその申告、課税をみると条約に適合しない課税が生じているということである。したがって、双方の国において、対応的調整を行う必要性は国内法上存在しないが、納税者においてはともかく

(57) 拙稿「トランスファープライシングとわが国の規制税制」税大論叢 25 巻 218 頁「同じ方法と見られる再販売価格基準法及び原価基準法の比較可能性判断基準は、日米で完全に一致しているわけではなく、要素の斟酌の程度もそれぞれの国に委ねられているものと考えられる。加えて、日本において比較すべき要素は、それぞれの国内における状況であって相手国の状況ではない。すなわち、同じ要素を仮に取り入れたとしても（例えば利潤率一つとっても）結果は、比較対象とする市場が異なる当然に違ったものとなる。そして、適用できる比較可能取引がなく独立企業価格比準法・再販売価格基準法・原価基準法が選択できない場合は、米国暫定規則は比較対象利益比準法により独立企業間価格結果を求めることになるが、この方法は米国人 B との比較可能性基準を緩めた比較対象者の利益水準指標から得られる「みなし営業利益」を独立企業間価格とするものである。この場合においても比較対象取引者となる企業は米国の企業であって日本国内の企業ではない。また、日本国内では再販売価格基準法を適用し、米国で原価基準法を採用した場合には、日米双方ともそれぞれの方法の比較可能性判断要素は、全く異なったものとなっている。その結果、日米双方でそれぞれ仮に適正な独立企業間価格を算定したとしても、同じ価格とならない結果が生じることとなる。このような構造的な仕組みを持っている移転価格課税の検討方法は、本来的に国と国とでの相互協議を前提として考えなければならない性格をもったものと言えよう。」

経済的二重課税が存在している場合があるのである。この二重課税を取り除くことが国際経済にとって極めて大事なことなのである⁽⁵⁸⁾。自国の独立企業間価格内であれば、相互協議における対応的調整を図らなくてもよいという考え方は採りえない。このように考えると相互協議の位置付けも移転価格課税制度においては当然のこととして整理されるのである。事前確認における相互協議の合意の実現も、経済的二重課税になる蓋然性が極めて高いことが要件となるものと考ええる。すなわち、「適合しない課税」を受ける可能性が高い状況と同視しうる状況かどうかで行われることとなろう。

5 「事前確認に関する相互協議」申立て不受理（行政処分性の問題）

（1）課税処分に係る相互協議申立て不受理・受理の行政処分性

この問題については、先行研究である大橋論文⁽⁵⁹⁾が参考となる。租税条約により認められた相互協議の申立ての場合、条約に基づいて、直接納税者に申立てする権利が付与され、条約上、当局は、合意努力義務が生じると考えられる⁽⁶⁰⁾。相互協議について、国家間の課税権を調整するための制度であり、納税者の権利救済でないとする、このような合意努力義務はないとも考えられるが、相互協議を納税者の権利救済手続ではないとする、このような合意努力義務はないとも考えられる。しかし、相互協議を権利救済手続と考えると、合意努力義務があると考えられ、相互協議の申立てに対する拒否通知は、合意努力義務の不履行であり、行政処分性はあるとしている⁽⁶¹⁾。この場合に、課税処分が行われた場合のみを想定しているのか、「事前確認に関する相互協議」も想定しているのか明確ではないが、課税処分についてのこの論文の見解に特に異論はない。

（2）「事前確認に関する相互協議」申立ての行政手続法における行政処分性

(58) 筆者は外国税額控除制度の趣旨に近い立場を採っている。

(59) 大橋時昭「相互協議を巡る諸問題」税大論叢 44 巻 1 頁。

(60) 大橋・前掲注 (59) 60 頁。

(61) 大橋・前掲注 (59) 87 頁。

相互協議運営指針の中に拒否できる要件を規定し、それに基づいて、「事前確認に関する相互協議」に係る申立てを却下した場合に、その行為を巡り訴訟問題が起りえる。その際に、問題となるのは、相互協議申立てに対する拒否通知は行政指導と考えられるが、却下が行政処分性を有するかどうかである。

通則法 74 条の二 2 項において、国税の賦課徴収に関する行政指導で行政手続法 2 条 6 号に規定する行政指導の場合には、行政手続法 35 条 2 項（行政指導に係る書面の交付）及び 36 条（複数の者を対象とする行政指導）の規定は適用しないとしている。「事前確認に関する相互協議」申立てに関する意思表示が、行政手続法 2 条 6 項にいう行政指導に該当するかどうかを検討する必要がある。

行政手続法 2 条 6 項は、行政指導とは、「行政機関がその任務又は所掌事務の範囲内において一定の行政目的を実現するための特定の者に一定の作為又は不作為を求める指導、勧告、助言その他の行為であって処分に該当しないものをいう。」と規定する。

しかし、行政機関が行う行為が、ここにいう行政指導なのか、処分に該当しないものなのか、判断が困難な場合がありえる。総務省は、行政指導と行政処分の区分に関する一定の指標を示している⁽⁶²⁾。

- ① 法令の規定上の用語、従わないときの罰則の有無、不服申立規定などに着目した判断区分を示したうえで、明確に判断できない場合は原則として処分性を有しないものと解する。
- ② 「命じる」「させる」という文言で規定されているものは処分性を有し、「勧告する」「助言する」「指導する」「依頼する」「要請する」という文言で規定されているものは処分性を有しないと解する。
- ③ 「指示する」「求める」「要求する」という文言で規定されているもので、行政庁の行為に従う義務規定があるものや従わないことを直接の理

(62) 総務事務次官通知「行政手続法の施行に当たって」平成 6 年 9 月 13 日付総管第 211 号。

由にして不利益処分による制裁を課し得るものは処分性を有し、その行為に従わない場合に改めて同一内容の作為・不作為を求める処分（命令）ができることとされている前段階の行為（指示）や最終担保措置が「その旨の公表」にとどまるものは処分性を有しないと解する。

「事前確認に関する相互協議」申立ての不受理について考えてみると、租税特別措置法 66 条の 4 は独立企業間価格を定めているのであって、「事前確認に関する相互協議」に関して規定しているとは条文上も抽象的にも言えず、相互協議運営指針に規定する相互協議の申立てが租税特別措置法 66 条の 4 による委任とはいえない。したがって、①には該当しないものとする。さらに、不受理に関して行政庁の不服申立てができる旨の規定は存在しない。受理しない行政庁の意思表示に対して同意を求めてはならず、不同意であったとしても罰則があるわけでもない。また、②や③にいう文言で規定されているわけでもなく、不受理に従う義務規定があるわけでもない。このように整理すると「事前確認に関する相互協議」申立ての不受理は、法令上に根拠のある行政処分とはいえないであろう。

事前確認の申立てに関して、国税局長から「独立企業間価格の算定方法等の確認通知書」あるいは「独立企業間価格の算定方法が確認できない旨の通知書」が納税者に交付される。税務行政指導と行政手続法との関係における批判の一つに税務相談や行政指導の過程で示された内容を文書化することが、通則法 4 条の二 2 項において行政手続法の適用を排除しているというものである⁽⁶³⁾。相互協議の申立ての不受理はどのような形になるのか予測はできないが、仮に事前確認の申立てと同様な形での通知書方式を採用するのであればこのような批判には応えるということになる。

行政機関が行う行為が、ここにいう行政指導なのか、処分に該当しないものなのか、といった判断は、最終的には訴訟の場において判断されることになる。

(63) 南博方・高橋茂編「注釈行政手続法」第一法規平成 12 年 2 月 10 日 59 頁。

(3) 行政処分性に関する最高裁判決の検討

既述したように金子宏教授は、解釈適用協議に協議申立て権は認められていないとし、その上において、陳情の意味で事実上の申立てを行うことは可能とされている⁽⁶⁴⁾。仮に、解釈適用関係に関する協議申立てについての法的性格が陳情であると解するのであれば、そのこと自体は法的手続とはならないし、陳情を受け付けないとか不受理としてもそのことに対する訴訟の問題は生じないものと考えられるところである。つまり、「事前確認に関する相互協議」の申立てをするのは、権限のある当局による相互協議を促すことを求める陳情の意味と理解されるのである。このことは、国際法における権利義務関係は国家間のものであり、個人自らを規律しうるものではないこと⁽⁶⁵⁾からしても当然の考え方である。

しかしながら、申立ての不受理に納税者が納得せずに訴訟に及ぶことも考える必要がある。陳情である申立てを不受理としたとしても、陳情は行政行為ではないので、訴訟の対象にならないと考えるのであるが、そのような理解でよいのかどうかである。

行政事件訴訟法3条は処分の取消しの訴えを規定し、処分の取消しの訴えは、行政庁の処分その他の公権力の行使に当たる行為の取消しを求める訴訟をいうとされている。ここにおいてはどのような行為が、行政処分庁の処分その他の公権力の行使に当たる行為であるかが問題となる。これまでの通説判例は、「行政庁の法令に基づく行為のすべてを意味するものではなく、公権力の主体たる国また公共団体が行う行為のうち、その行為によって、直接国民の権利義務を形成したまたはその範囲を確定することが法律上認められているものをいう。」と解されている⁽⁶⁶⁾。そこでは、行政処分であるためには、一に当該行為が、行政権が優越的な地位において公権力

(64) 金子・前掲注(26)17頁、増井前掲注(45)64頁。

(65) 高野雄一「国際法概論(上)」昭和60年5月30日弘文堂40頁。

(66) 最高裁判決昭和30年2月24日最高裁判所民事判例集9巻2号217頁、最高裁判決昭和39年10月29日最高裁判所民事判例集18巻8号1809頁。

の発動としてなす行為すなわち公権力の行使であること、二に当該行為が国民の権利義務に対して直接の法律上の影響を生じさせるものであることの二つを要件としている。これを受けて、例えば、「延滞税を納付すべき旨の通知」等は、直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められるものでないから、税務署長等は何らの行為を要せず、行政処分とはいえない⁽⁶⁷⁾。また、登録免許税に関して確定した結果を納税者に表示したとしてもこれは単なる確認行為に過ぎず行政処分とはいえない⁽⁶⁸⁾。といった判決が出されている。さらに、最高裁判決⁽⁶⁹⁾に拠れば、通達の法的性質については、上級行政機関の下級行政機関に対する命令であり、その効力は受命機関にのみ及び、直接国民の権利義務関係を形成しその範囲を確定するものではないから、それ自体に行政処分性を認めることはできないとされてきた。

以上の議論を踏まえて「事前確認に関する相互協議」の申立ての不受理について検討すると、この通知によって、直接納税者の権利義務を形成するものではないし、その範囲を確定することが法律上認められているものでもなく、法律効果を何ら生じさせない通知といえるから、不受理の通知は行政処分とはいえないと解される。さらに、通達による不受理の通知もそれ自体が納税者の権利義務に変動をもたらすものではないといえるのでそれ自体に行政処分性を認めることはできないと解することができる。したがって、「事前確認に関する相互協議」の申立てに対して、相互協議運営指針で不受理の項目を列挙しそれに基づいて不受理の通知をしたとしてもそのことは行政処分とはいえないということになる。

ところで、最高裁は、最近、(1)平成15年9月4日判決⁽⁷⁰⁾と(2)平成

(67) 札幌地裁判決昭和50年6月24日訟務月報21巻9号1955頁。

(68) 最高裁判決平成10年2月24日税務訴訟資料230号684頁。

(69) 最高裁判決昭和33年3月28日最高裁判所民事判例集12巻4号624頁。

(70) 最高裁判決平成15年9月4日訟務月報50巻5号1526頁。

17年7月15日判決⁽⁷¹⁾で、従来の定式を緩やかにあるいは拡張していると思われる判断を示している。前者の平成15年9月4日判決は、給付行政の分野において通達で給付基準が定められている場合の不支給決定が公権力の行使といえるかが争われた事件である。すなわち、労災就業援護費につき支給要領が定められている場合の不支給決定の行政処分性について最高裁は、不支給決定を行政処分であると判決したのである。この判決は、これまで通達による行為には行政処分性がないとしてきたこれまでの判例と異なるものである。そこで、この判決から「事前確認に関する相互協議」申立ての不受理の場合の行政処分性について検討することとしたい。

平成15年9月4日判決の事例は、支給要綱（通達）で認められている労災就学援護費の不支給決定の行政処分性が争いになったものである。給付行政の場合の給付の根拠となる法規の規定の仕方は、①法令が行政庁に処分という形で一方的に権利義務を決定することを認めている場合、②法令が具体的給付に関し一応の定めを置くのみで、具体的に規定しておらず、要綱等で具体的に定めている場合、③法令については、給付についての具体的な定めがなく、要綱等に定めがある場合の3つがある⁽⁷²⁾とされている。

本判決は、②の場合であり、労災保険法3条1項2号等に規定を検討したうえで、「このような労災就学援護費に関する制度の仕組みにかんがみれば、法は、労働者が業務災害等を被った場合に、政府が法第3章の規定に基づいて行う保険給付を保管するために、労働福祉事業として、保険給付と同様の手続により、被災労働者又はその遺族に対して労災就学援護費を支給することができる旨を規定しているものと解するのが相当である。」と判示している。そして、この判決は、法律（労災保険法3条1項2号）により抽象的支給権が与えられているとし、要綱による支給は、これに具体的支給請求権を付与しているものに過ぎず、要綱による不支給決定は行政

(71) 最高裁判決平成17年7月15日判例時報1905号49頁。

(72) 間史恵「労災就学援護費不支給決定に関する最高裁判決」法律のひろば2004.3 72頁。

処分性があるとしたものである。この事件では、通説判例にいう「行政庁の法令に基づく行為のすべてを意味するものではなく、公権力の主体たる国また公共団体が行う行為のうち、その行為によって、直接国民の権利義務を形成またはその範囲を確定することが法律上認められているものをいう。」のうち、「法律上認められているもの」にあたるかどうかが問題となったものであるが、従来の判例よりも緩やかではあるが、異なる基準を持ち込むものではない⁽⁷³⁾とされている。これはいわゆる仕組み解釈⁽⁷⁴⁾したものと考えられる。

平成 17 年 7 月 15 日判決の事件は、医療法 30 条の 4 に基づいて、「県の地域医療計画に定める必要病床数に達している、開設しても、健康保険法上の保険医を指定しない」との理由に基づく病院開設中止勧告が行政処分性となるかどうか争いとなったものである。最高裁は、この判決の中で、「医療法 30 条の 7 の規定に基づく病院開設中止の勧告は、医療法上は当該勧告を受けた者が任意にこれに従うことを期待してされる行政指導として定められているけれども、当該勧告を受けた者に対し、これに従わない場合には、相当程度の確実さをもって、病院を開設しても保険医療機関の指定を受けることができなくなるという結果をもたらすことができる。そして、いわゆる国民皆保険制度が採用されているわが国においては、健康保険、国民健康保険等を利用しないで病院を受診する者はほとんどなく、保険医療機関の指定を受けずに診療行為を行う病院がほとんどないことは公知の事実であるから、保険医療機関の指定を受けることができない場合には、事実上病院の開設自体を断念せざるを得ないことになる。このような医療法 30 条の 7 の規定に基づく病院開設中止の勧告の保険医療機関の指定に及ぼす効果及び病院経営における保険医療機関の指定に及ぼす効果及び病院

(73) 匿名判例時報 1814 号 90 頁。

(74) 仕組み解釈とは、単に当該条文だけによるのではなく、当該条文と関係のある法律なども考慮に入れて、当該条文の規定している制度との仕組みを明らかにすることにより当該条文の趣旨・目的を明らかにすることをいう。

経営における保険医療機関の指定の持つ意義を併せ考えると、この勧告は、行政事件訴訟法3条2項にいう『行政庁の処分その他の公権力の行使に当たる行為』に当たると解するのが相当である。後に保険医療機関の指定処分の効力を抗告訴訟によって争うことができるとしても、そのことは上記の結論を左右するものではない。」として、行政処分に当たるとした。

この事件は、中止勧告が直接権利義務変動を生じさせないものではあるが、医療法と関連する法律である健康保険法とによって構築された仕組み全体から、中止勧告を行政処分と認めたものである⁽⁷⁵⁾。この判決も、中止勧告により後で健康保険指定を受けられないとの不利益を受けることが相当程度確実であるときでかつあまりにも不利益が大きいことから、権利義務の変動を生じさせるかどうかについて、前事件と同様に仕組み解釈を採ったものと考えられる。

これらの判決の考え方に拠れば、通達において、上位の法律が審査権を委任していると見ることができるのかどうか、行政処分性があるかどうかの判断基準となることになろう。

翻って、相互協議運営指針で相互協議の申立ての不受理を明示しそれに従って、通知した場合にその通知に行政処分性があるのかどうかである。上位法規である租税特別措置法66条の4が相互協議運営指針において相互協議申立てを委任していると解せるかどうかが問題となろう。

6 まとめ

(1) 正当要件事由

正当要件とならない相互協議を拒否できる形式的な場合として、租税条約に規定のない税目は対象とならないであろうし、条約に定める申出の期間が徒過したものは、相互協議の申立てを拒否できるものとする。OECD 1987年報告や2003年モデル条約の指摘は「受益者」概念に関するもので

(75) 匿名判例時報1905号50頁。

あるが、租税条約の利用という観点から、相互協議においても同様の趣旨に解すること⁽⁷⁶⁾ができる。米国においては、申立てできる納税者を居住者又は国民に限定し OECD モデル条約のように納税者に関係国のどちらか一方の締約国に申し立てる選択権を与えてはいない⁽⁷⁷⁾とされている。わが国においては、原則として居住者が申立ての資格を有するのであるが、多様な事業体等が出現している現在、どこまでが資格を有するのか明示する必要があると思われる。

わが国の申立て手続を米国に習って、米国歳入手続にあるような7項目⁽⁷⁸⁾に関するAPA申請拒否の理由を相互協議運営指針において明らかにしてはどうかと考える。米国基準を見てみると、(a)項の条約上の資格がなければ受け付けできないとする事由、(b)項の一方的にわが国不利な状況でのみ納税者が同意するという態度を拒絶事由、とすることは当たり前のことと考えられ、また、(c)項は一度拒絶したもので拒否することは合理的な判断であり、(d)は国際法のルールからして妥当なものである。(e)項における情報を提供しない場合の拒絶は現行通達のなかでも規定されているところである。(f)項は、(b)項と同様に考えればよく、(g)項も(e)項と同様に考えることができよう。

そして、米国基準はいわば租税条約における相互協議における「正当事由」について当然の事項を確信的に規定しているものと理解できるものである。したがって、仮に、これらの事由を理由にした争訟が生じた場合であっても十分に対応ができる内容のものであると考える。

(76) 租税条約の本来の趣旨、二重課税の排除、脱税の防止といった点からトリティーショッピングを前提とした租税条約の濫用における場合と同様に解せる。

(77) Rev. Proc. 96-13 sec.3 04 本田光宏「米国における相互協議手続について(上)」税研89年11月40頁 歳入手続82-29では、「権限ある当局は、外国法人、外国パートナーシップ、その他の外国納税者からの申立てに基づいては相互協議を開始しない。」と規定して、申立てを米国納税者に限定している。

(78) 前掲注(55)参照。

(2) 濫用かどうかの基準

次に、濫用かどうかの基準であるが、明らかに濫用の場合は租税条約の目的趣旨から申立てに関して受理しない態度を取ることや合意する意思のないことを伝えることは現行においても可能であって、さらに明示することによっての抑止効果はある。

また、OECD モデル条約コメンタリーにあるように、課税関係において相手国課税が行われたときであっても、相互協議申立者からよく内容を聴いて、わが国が適正と認める独立企業間価格での課税である場合には、条約の趣旨からして受理しないことができるとしているので、同様にその内容を吟味し独立企業間価格を超える部分があるのかどうかを予め検討し、ある場合に「事前確認に関する相互協議」を受けるかどうかを決めるということもありえるであろう。

受理しない旨の態度をとることができる場合としては、相互協議に係わる濫用事例は当局からの公表はないが、APA に関しては、当局側から不適切な事例として3点示されている。①日本企業が有する無形資産そのものを低税率国の国外関連者への譲渡する取引を対象としたもので、その無形資産の譲渡対価やその譲渡に伴い、多額のロイヤルティを国外関連者に支払う取引についての事前確認、②商品等を買って売るバイ・セル方式の取引を、取引の実態を何も変えずに、将来において問屋形態（コミッション）に変更し、コミッションを収受する取引に関する事前確認、③試験研究費（R&D）に関するもので、前提として残余利益分割法を適用して価格の算定を行っている法人が分割利益の算定上、わが国法人、国外関連者のそれぞれが支出した試験研究費の額をその貢献度のファクターとして配分するに際し、わが国法人が製造等の研究開発のノウハウがないと認められる国外関連者からの多額な試験研究に係る負担金をもらい、このことにより当該国外関連者に多額の利益が配分されるといった取引に係る事前確

認⁽⁷⁹⁾、等である。このような結果を伴う取引の移転価格算定方法を相互協議で確認しあうことは、租税条約本来の目的、趣旨から逸脱し濫用していることはあきらかであるので受理を拒否することはできるものとする。

また、以上のような事例については、OECD 1987 年報告の判断基準である Exclusion Approach 基準や Subject-to-tax Approach 基準からも濫用と考えることができる。これらは、租税条約の趣旨からいってそもそも相互協議の対象とならないと考えられるところである。加えて、節税スキームといわれるものを課税リスク回避のために相互協議の申立てをした場合にも、租税回避や条約の濫用を防止するという租税条約の目的の観点から、これも同様に解することはできるが、実は何が、節税スキームなのかという点に関する判断基準が明確でない。この場合に、節税スキームが濫用となるかどうかの基準としては、全体として二重課税がないという点、二重課税になる蓋然性が極めて高いかが濫用の判断基準となるものとする。さらに、脱税や租税回避の防止といった条約本来の目的から逸脱していることが明らかであるのなら、相互協議の申立てを辞退するよう勧告することはできるものとするべきであるし、拒否できるものとする。

結局のところ、「正当かどうか」という議論に帰着するものとする。移転価格課税に係わる相互協議における、その基準は、既に述べたように「経済的二重課税状態にあるのか、若しくはその蓋然性が高いのか、脱税防止の観点からどうか」⁽⁸⁰⁾ということになる。いずれにしても、これまで国税庁が申立てに対して柔軟な態度で臨んできた経緯を踏まえると相互協議運営指針の中で「正当かどうか」等の基準の明示も含めて当局の立場を明らかにしておくことが望ましいと考える。

(79) 秋元・前掲注 (4) 27 頁。

(80) このような筆者の立場に対しては、「相互協議の対象となるか否かは、租税条約の規定の解釈適用の相違により、その規定の機能・目的が阻害される状況により判断すべきである。経済的二重課税という概念は、相互協議の対象を画する基準とはなりえない。」との考えがある。倉内・前掲注 (41) 177 頁。

(3) 事前確認に係る相互協議の申立てに対する拒否通知の行政処分性

「事前確認に関する相互協議」は、相互協議運営指針を根拠として行われていると考えられる。既述した最高裁判決の要件すなわち、行政処分というには、一に当該行為が、行政権が優越的な地位において公権力の発動としてなす行為すなわち公権力の行使であること、二に当該行為が国民の権利義務に対して直接の法律上の影響を生じさせるものであることであるが、これらを要件化すると、①公権力の行使であること、②権利義務に変動を生じさせるものであること、③権利義務に変動を生じさせるであることが法律上認められていることの3要件になろう。「事前確認に関する相互協議」は、法規の規定の仕方のみをみたとき、③の法令に給付に関する具体的な定めがなく、相互協議運営指針に定めがある場合であり、②については、法令に給付の具体的な定めがなく、相互協議運営指針等に定めがある場合に問題となるものと考えられる。措置法66条の4がこのような「事前確認に関する相互協議」の申立権を抽象的にしる納税者に認めていると考えられると、前記平成15年9月4日最高裁判決のとした仕組み解釈⁽⁸¹⁾で「法律に基づくもの」と考える余地がないわけではない。しかし、事前確認は行政上の事実行為に過ぎないものであり、措置法66条の4が抽象的にしる申立権を認めているとは考えられない。法律に給付に関する具体的な定めがなく要領等で補助金の支給があるについて、行政処分性を認める判決はないとされている⁽⁸²⁾。このように考えると、権限のある当局は「事前確認に関する相互協議」の申立てがなされても、必ずしも合意義務はなく、当局の判断で行う恩恵的なものと考えられるのである。最も、権限のある当局が事前確認をした以上は、信義則による拘束は受けることにはなろう。しかし、相互協議をしないか否かは、当局の判断に委ねられたもので義務はないと考える。

次に、「事前確認に関する相互協議」の申立てを拒否した場合、その結果

(81) 前掲注(74)参照。

(82) 間・前掲注(72)72頁。

どうなるかを考えると納税者が相互協議の申立てを拒否した後に自己の計算方法に基づき申告したのちに対し、更正処分をすることとなる。この更正処分を受けたことにより、租税条約上の相互協議の申立てができる。この場合に、当局が相互協議の申立ての拒否通知をしたら、この通知処分を行政処分として争えばいい。結局、「事前確認に関する相互協議」の申立てを拒否してもそれ自体で納税者に義務を課したり不利益を与えるものではなく、後の更正処分等で義務を課されたり、不利益を受けた場合に争えば足りるものとする⁽⁸³⁾。

(83) なお、「事前確認に関する相互協議」の申立てを拒否した場合、過年度分の申告について過年度遡及調整制度による更正請求ができなくなるということで、過年度分の税額を確定させるものであり、その意味で義務を確定させるものではないかが問題となろう。しかし、過年度遡及調整制度による更正の請求が無制限に許されるとは考えられず、納税者の権利とは考えられない。したがって、過年度遡及調整制度による更正の請求ができないとしても、二重課税が実際に起きたときに救済できる仕組みがあれば、何ら不利益を被るものではない。したがって、この意味で、「事前確認に関する相互協議」の申立てを拒否する通知は行政処分でない。

第3章 補償調整の法的要件

1 「適合しない課税」に係る協議と解釈適用協議

移転価格課税は租税条約の特殊関連企業条項に違反し適合しない課税とする条約執行説⁽⁸⁴⁾、あるいは移転価格課税による経済的二重課税状態が適合しない課税に当たるとする制限効果説⁽⁸⁵⁾のどちらに拠っても、課税の場合の対応的調整は必然となる。それでは、「事前確認に関する相互協議」申立ても同様に整理できるのであろうか。「事前確認に関する相互協議」に合意は、租税条約の特殊関連企業条項においてどのように機能するか検討する必要がある。

既述したように相互協議には、大きく分けて個別事案協議と解釈適用協議がある。

「事前確認に関する相互協議」の合意において、租税条約上、補償調整⁽⁸⁶⁾を当初から予定できるものなのかどうかである。適合しない課税を受けることになる場合も相互協議対象としていること、相互協議の目的が将来発生する可能性のある問題点の未然防止を禁止していないことから、相互協議対象となるとし、その上で、相互協議規定に基づいて行われるのであれば、権限ある当局は合意に従って処理する義務が発生するので所得が過大になっている場合には更正の請求により減額更正することができるとする考え方がある⁽⁸⁷⁾。つまり、個別事案協議と実質上見ようということである。

(84) 金子宏「移転価格税制の法理論的検討」有斐閣「所得課税の基礎理論下巻」448頁、金子宏「法学協会編法学協会百周年記念論文集第二巻」有斐閣370頁。

(85) 谷口・前掲注(47)113頁。谷口教授は、「特殊関連企業条項が関連企業間での経済的二重課税の排除を目的とする配分規範としての存在意義をもつということは、同条項が経済的二重課税の排除のために関連企業所在地国たる締約国間での課税権の配分を通じて締約国内の国内法を制限することを意味する。」としてこのような考え方を制限効果説と称している。谷口・前掲注(47)88頁

(86) 増額もありえるとの主張もありえるが、項目4(3)の立場から減額更正を対象としていると解している。

(87) 羽床・前掲注(33)250～251頁。

これに対して、課税とは無関係に行われる「事前確認に関する相互協議」は、既述したように解釈適用協議と位置付けられている。そうだとすると、解釈適用協議の合意のみで自動的に補償調整されるものと解することはできないとする考え方もありえる。

後者に拠れば、適合しない課税に関しては妥当するものと考えられるが、課税とは無関係に行われる事前確認に伴う相互協議は、解釈適用協議と位置付けられるものと考えられる⁽⁸⁸⁾。そのように踏まえると、この協議の合意によってのみ補償調整を行うことを予定しているものと解することはできず、したがって、租税条約の特殊関連企業条項に基づく当然の措置としての対応的調整の仕組みに乗せることはできないとする。そして、適合しない課税を受けることの意味は、条文の解釈として課税を受ける蓋然性が極めて高く現に今調査を受けているような場合と考えるべきものであろう⁽⁸⁹⁾。

しかし、金子宏教授は、租税条約上の解釈としては、事前確認に係る協議は権限ある当局が行う「解釈適用協議」であるとされている。その上で、陳情の意味で事実上の申立てを行うことは可能とされている⁽⁹⁰⁾。「事前確認に関する相互協議」について、形式的に相互協議を分類して効果を考えるべきではなく、むしろ両者は重なり合う関係にあることから、両者を合わせたところで効果を考えることが合理的と考えられる。

したがって、「適合しない課税」に係る協議と解釈適用協議とが区分されているので、租税条約の特殊関連企業条項に基づく当然の措置としての対応的

(88) 水野忠恒教授は、「相互協議における合意の内容は、租税条約の解釈・適用にかか
るものであり、それ以外の納税者の不服申立てにかかるものは含まれないことに注
意すべきである。」と述べられている。水野忠恒「国際課税の制度と理論」有斐閣平
成12年11月15日220頁。

(89) 金子宏教授は、更正決定がなくてもそれがほぼ確実に予想しうる段階として、米
国制度においての30日レターが行われればできるとしている。金子・前掲注(26)
18頁。

(90) 金子・前掲注(26)17頁「法的二重課税のみならず、経済的二重課税も申立対象
とすべきとしておられる。」増井良啓教授はこれを支持し申立ての間口を広く取るの
が望ましいとしている。増井・前掲注(45)64頁。

調整の仕組みに乗せることはできないとする形式的な考え方は本稿ではとり得ない。

2 対応的調整の法的要件⁽⁹¹⁾

昭和 61 年の税制改正により、租税条約実施特例法に対応的調整に関する規定が設けられた。この対応的調整に関する規定は、租税条約の特殊関連企業条項に適合した相手国の課税につき、条約の相互協議条項に基づく両国の権限ある当局の合意が得られた場合に対応的調整を履行するために行うものであるとされている。したがって、直接的な法的根拠は、租税条約の相互協議条項に求めることができるが、具体的な調整の方法等については条約上必ずしも明らかになっていないため、移転価格税制の導入に併せて、条約相手国が移転価格課税を行った場合のわが国における対応的調整について国内法上これを整備し、明確にするためにこの規定が設けられたものとされている⁽⁹²⁾。

対応的調整は、次の場合に行われる。すなわち、①わが国の居住者又は内国法人と条約相手国の居住者（法人も含まれる。）との取引に関し、条約相手国が移転価格課税を行ったものであること、②わが国と条約相手国の権限ある当局間において妥当な取引の対価の額について合意が成立したこと、③納税者が当局間の合意内容を受け入れ更正の請求を行うこと、とされている。

租税特別措置法 66 条の 4 の規定創設時における対応的調整に関する考え方の一つは、OECD モデル条約に準拠して次のように整理されていた⁽⁹³⁾。同条約 9 条（特殊関連企業条項）には、1 項において移転価格課税ができる旨の規定を、2 項に対応的調整に関する規定が設けられている。2 項の規定がある場合には、締約国は条約相手国の移転価格課税に対応して、自国の関連企業の所得を減額する義務を条約上負うことになる。但し、この規定があるからといっ

(91) 対応的調整が国内で行える要件として、①更正請求の期間制限、②減額更正の期間制限、をクリアーし、③減額更正の実体法の根拠が必要とされる。

(92) 国税庁「昭和 61 年改正税法のすべて」214 頁。

(93) 国税庁「昭和 61 年改正税法のすべて」213 頁。

て自国で自動的に調整を行うことが義務付けられているわけではなく、あくまでも自国の課税当局が相手国の移転価格課税が妥当であると認める場合に限って調整が行われるとしている。

もう一つの考え方が示されていて、同条約9条2項の規定がない条約の下でも、1項の存在が経済的二重課税を条約の対象に含めようとする締約国の意図を示しているので、移転価格課税によって生じる経済的二重課税は少なくとも租税条約の精神に違反するものであることから、相互協議手続の対象となるとしている。

いずれにしても移転価格課税が行われた場合には、自動的に対应的調整が生じるのではなくて、相手国もこのような考え方を採る限りにおいては、政府間の協議が行われることになる⁽⁹⁴⁾としている。

移転価格課税における国内法と条約との関係については、条約執行説と制限効果説⁽⁹⁵⁾に基づく考え方がある。条約執行説に拠れば、国内立法としての移転価格税制の適用であっても、条約締結国間の国際取引に対するものである限り、究極的には特殊関連企業条項に基づく措置であり、したがってそれが国内法的に違法である場合には、同時に特殊関連企業条項にも違反することになるから、それは「条約の規定に適合しない措置」に該当する、と立論することによって、明快に経済的二重課税も相互協議の対象になるとしている⁽⁹⁶⁾。他方、制限効果説に拠れば、特殊関連企業条項の定める独立企業原則は両締約国に対して拘束力ある利益調整基準であるから、一方の締約国の移転価格課税がこの独立企業原則に適合するものである場合には、他方の締約国は対应的調整義務を負うことになる⁽⁹⁷⁾。この考え方に拠れば、条約上対応

(94) 国税庁「昭和61年改正税法のすべて」214頁。

(95) 前掲注(84)参照。

(96) 金子・前掲注(26)17頁。金子教授は「移転価格税制の位置付けについては、それは条約と無関係な国内立法措置であると見る考え方と、特殊関連企業条項の執行であると見る考え方がある。」として、後者を条約執行説と呼び、「(後者の考え方によって)経済的二重課税の排除が相互協議の対象となりえることを容易に根拠づけうるからである。」としている。金子・前掲注(84)447頁。

(97) 増井・前掲注(45)59頁、谷口・前掲注(47)122頁、倉内・前掲注(41)169頁、

的調整条項がなくても、対応的調整のための相互協議は当然のこととして位置付けられる。そして、仮に、国内法に対応的調整の規定がなくても相互協議で合意した内容は、対応的調整するのは当然の義務とされる⁽⁹⁸⁾。

相手国課税が行われた場合には、わが国の企業においては租税特別措置法 66 条の 4 に基づいて申告納付していることを前提とすれば、相手国により OECD モデル条約にいう特殊関連企業条項に適合しない課税が行われたことになるからこの限りにおいては制限効果説が妥当する。

課税に関して合意がなされた場合には、対応的調整の実体的根拠は租税条約の特殊関連企業条項に求めることができる。谷口教授は、「わが国の国内法上は、対応的調整（減額更正処分）の手續を定める制度（租税条約実施特例法 7 条 1 項、国税通則法 23 条 2 項 3 号、同法施行令 6 条 1 項 4 号）はあるが、対応的調整に関する実体的規定は存在しないので、その限りでは、特殊関連企業条項が課税制限規範として国内で直接適用され、対応的調整を根拠づけることになろう。」⁽⁹⁹⁾とされている。この立場からは対応的調整のための国内法の規定は確認規定となる⁽¹⁰⁰⁾。相手国で課税を受けた場合における対応的調整に関する実施の規定としては、租税条約実施特例法において更正の請求手続によることが求められ、税務署長が行う減額更正の期間制限についても相互協議の合意を受ける場合は、期間制限の特例として規定されている。したがって、対応的調整に関する制度としては法的に整備されているものと考えられる。

羽床正秀「租税条約の相互協議を巡る諸問題」国際税務 12 卷 7 号 10 頁、但し、増井良啓教授は、課税庁は対応的調整を行うか否かについて交渉の中で判断するので、その意味で対応的調整は自動的でないとする。前掲稿 p55、なお、「OECD モデル条約 9 条 2 項（対応的調整条項）は「独立企業間価格で一方が課税に及んだときは他方の国は適用な調整を行うものとしそのための相互協議を行うとしている。」として対応的調整条項を規定している。

(98) 横浜地裁平成 7 年 3 月 6 日判決でこのような考え方が取られている。訟務月報 42 卷 12 号 3077 頁。

(99) 谷口・前掲注 (47) 117 頁。

(100) 増井・前掲注 (45) 60 頁。

OECD モデル条約コメンタリー⁽¹⁰¹⁾によれば、「調整は単に A 国において利得が増額されたことを理由に、自動的に B 国において行われるべきものではないことに留意すべきである。このような調整は、当該調整利得額が、取引が独立企業間で行われたとしたら稼得されたであろう利得を正確に反映するものと B 国が考える場合にのみ行われるべきものである。言い換えれば、本項は、一方の特殊関連企業の利得が独立企業間原則に基づいて正確に計算されたとしたならば得られたであろう利得を超過する水準まで増額される場合には、発動され得ず、又、適用されるべきではない。したがって、B 国は、A 国における利得の調整が、原則においても、また、その金額についても正当化されると考える場合にのみ、関連企業の利得についても調整を行うべく関わっているのである。」とし、一方的な課税を受け、かつそれが条約に適合しない課税であったとしても、そのことだけでは対応的調整を行う必要がないことを一般論として明示している。この点は興味深い指摘であって独立企業間価格を超える場合にのみ対応的調整が生じ、独立企業間価格内であれば、対応的調整ができない。双方国から見て二つの独立企業間価格が主張されることもありえるわけであるが、相互協議の結果、二重課税が救済されえない場合もありえることを示唆しているものといえよう。移転価格税制創設時の解説⁽¹⁰²⁾においても、条約に対応的調整規定があったとしても、自国で自動的に調整を行うことが義務付けられているわけではないとしている。あくまでも自国の課税当局が相手国の移転価格課税が妥当であると認める場合に限って調整が行われるとされている。しかし、OECD モデル条約 9 条 2 項は、事実上相互協議における合意に基づく対応的調整を予定していると解されているとの指摘⁽¹⁰³⁾もある。

なお、わが国課税に関して、相互協議の申立てを受け、その合意に基づいて減額分を調整する場合には、実体法としては租税条約の特殊関連企業条項

(101) OECD モデル条約コメンタリー9 条パラ 6 川端・前傾注 (46) 127 頁。

(102) 国税庁「昭和 61 年改正税法のすべて」213 頁。

(103) 谷口・前掲注 (47) 105 頁。

を根拠として減額更正を行うことができる⁽¹⁰⁴⁾。

3 補償調整の法的要件

補償調整を行う場合の実体法の根拠をどこに求めうるかという問題がある。

対応的調整（課税に伴う減額更正）と補償調整（事前確認に係る価格調整）を対比すると、合意に基づく対応的調整を行おうとするときには経済的三重課税が存在しているが、補償調整を行おうとするときには、減額更正できる状況にはあるけれども現実には経済的三重課税状態にはないという違いがある。

移転価格事務運営要領 5-17 (2) に拠れば、「局担当課は確認法人のその事前確認に係る価格調整（以下「補償調整」という。）について、次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に掲げる処理を行うよう指導する。」とし、同要領 5-17 (2) ニは「確認法人は、確認事業年度に係る確定申告後に、確定申告が相互協議の合意が成立した内容に適合しないことにより、所得金額が過大となっていたことが判明した場合には、補償調整に係る相互協議内容に従い、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第 7 条第 1 項に基づき更正の請求を行うことができる。」とされている。つまり、この規定の意味するところは、更正の請求の手続を租税条約実施特例法に従って行うことを便宜上認めるものである。同法 7 条の解釈として、適合しない課税ではない解釈適用に係る補償調整も課税と同様に解することができるかどうかである。

相互協議の合意が国内法を修正するという考え方に立てば、谷口勢津夫教授の「特殊関連企業条項が課税制限規範として国内で直接適用され、対応的調整を直接根拠付けることにある。」という考え方が理解される。

すなわち、国内法と租税条約との関係に関しては、租税条約実施特例法がある。この法律は租税条約による課税の軽減免除の適用手続を定めるのに過

(104) わが国課税の相互協議の結果全部又は一部を撤回する場合の国内処理は対応的調整とはいわない。羽床・前掲注 (33) 108 頁。

ぎず、租税条約の国内的効力を創設するものではないとされていること、さらに法人税法 139 条(租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得)も、租税条約が優先適用される場合の課税管轄権の重複を調整するための規定に過ぎないと解されている。

これに対して合意は租税特別措置法 66 条の 4 の枠内ということを前提とした場合に同法に従って減額更正できるという考え方⁽¹⁰⁵⁾がありえる。しかし、①租税特別措置法 66 条の 4 は国際的な普遍的な独立企業間価格を定めているわけではなく、基本 3 法等をもって、独立企業間価格とみなすとしているだけであること、②相互協議においては、一方の価格調整は他方の価格調整を伴うことを前提としており、確認合意されたものは租税特別措置法 66 条の 4 ではなく、租税条約を根拠としたものと考えべきであること、③さらに、基本 3 法による算定方法のところを例えば利益分割法で合意した場合を考えると、相互協議合意によって、独立企業間価格が利益分割法による価格になったと考える⁽¹⁰⁶⁾べきであろうから、根拠は条約の特殊関連企業条項にあるものとする。

したがって、これらは相互協議の合意に基づく補償調整の処理についての国内法の根拠規定になりえないと解されるところから、租税条約の規定に根拠を置かざるをえないものとする。

OECD モデル条約 25 条 1 項は、相互協議の申立て要件として、「課税を受けることとなる」者とし、2 項において「適合しない課税」を回避するために、合意努力義務があると規定している。この協議によって合意された事項については、関係国が当然に義務を負う。すなわち、他方の締約国が増額処理の義務を負い、一方の締約国が減額処理の義務を負う。9 条 2 項は、課税において経済的・二重課税状態にあるときは対応的調整すると規定されているが、

(105) 単独(ユニ)の確認においては妥当すると考える。

(106) 基本 3 法を利益分割法に変えて、合意する場合のことを考えると、優先度を変更することになるから措置法 66 条の 4 の枠外にあると考えるべきであって、租税条約 9 条 1 項による独立企業間価格で所得金額が移動したと考えるべきであろう。

経済的二重課税状態ではないが、他方の締約国が増額処理を行えば、経済的二重課税になる場合に、増額処理が約束されておれば、それも経済的二重課税状態と同視しうるものとして対応的調整することができるものと解されるのである。

さらに言えば、「事前確認に関する相互協議」においては、経済的二重課税ではないけれども合意の結果、他方の締約国が増額処理することが義務付けられ、一方の締約国は減額処分することを義務付けられたことから、(他方の増額更正を待ってあえて経済的二重課税状態を作出してその上で対応的調整を行うという手続きを踏まずとも) 他方の締約国における増額が担保されているのであれば、一方の締約国が減額処分を行うことは OECD モデル条約 9 条 2 項の解釈として十分成り立つものとする。

なお、OECD モデル条約 9 条 2 項の規定のない租税条約もある。谷口勢津夫教授は、「OECD モデル租税条約 9 条 2 項に相当する対応的調整条項は、特殊関連企業条項から導き出されるこの対応的調整義務を確認する規定である。また、一方の締約国の移転価格課税がこの独立企業間原則に違反するものである場合には、当該一方の締約国がその課税を是正する義務を負う。これらの義務は租税条約上の義務、したがって国際法上の義務である。」と述べられている。

相互協議の合意が OECD モデル条約 9 条 1 項にいう独立企業間原則となりうるので、合意後、独立企業間原則に反した申告が関係国間に存在し、他方の国は増額処理を一方の国は減額処理を義務付けられることから、同条約 9 条 2 項の規定がなくとも当然に一方の国は対応的調整義務を負っていると解することができる。

4 まとめ

補償調整を行う時期について、以上の議論を踏まえて現行の状況に基づいて整理検討すると次のようになる。

- ① 相互協議で算定方法が合意された時点

例えば、OECD モデル条約で言えば、第 25 条に基づく合意が成立した時点である。この場合に租税条約実施特例法 7 条に基づいて更正の請求が認められるようになっている。しかし、通則法施行令 6 条四項によると「課税標準額又は税額等に関しその内容と異なる内容の合意がなされたこと」とあるので、更正の請求自体が算定方法自体の合意だけではできないと解されるのである。したがって、この時点での補償調整はできない。さらに、減額更正の期間制限の特則を規定する通則法 71 条 1 項二号も同法施行令 6 条四号を準用しており、同様に解せるものと考えることができる。移転価格運営要領 5-17 (2) ニにおいて、「所得金額が過大となっていたことが判明した場合には、補償調整に係る相互協議内容に従い」とあるので、同要領も同じく考えているものと整理できよう。

- ② わが国において合意された算定方式によって計算した結果申告した所得金額との乖離額が算出された時点

この時点において確かに調整すべき数額が算出されているが、相手国との間でこの数額について合意されていないので①と同様に整理できるものとする。

- ③ 乖離した数額について再度相互協議を行い確定した時点

この場合は、通則法施行令 6 条四号にいう要件を充足しており更正の請求要件、減額更正の期間の特則要件もクリアーされているので、補正調整は可能と考える。さらに、既述したように、相互協議の合意が OECD モデル条約 9 条 1 項にいう独立企業間原則となりうるので、「事前確認に関する相互協議」合意が成立した段階で、独立企業間原則に反した申告が関係国間に存在し、他方の国は増額処理を一方の国は減額処理を義務付けられることとなるので、同条約 9 条 2 項を根拠として対応的調整へと進むことは可能となる。

- ④ 確定した数額を相手国において増額処理が行われそのことが確認できた時点

二重課税状態の解消が対応的調整の目的であるとする考え方を補償調整

においても採用するということである。つまり、課税関係に引き直して対応的調整と同じ処理をする。補償調整も両国の課税関係の凸凹の調整に意味があることなので、二重課税状態を確認して解消する。納税者に思わぬ wind-fall profit を与えない、あるいは、わが国の課税権を確保する観点からは必要と思われる。但し、それだけに納税者に対する迅速さに欠けるということになる。

⑤ 補償調整額の受け渡しの関係会社間で済んだ時点

米国の APA 制度の中において補償調整額の受け渡しが規定されている。この規定においては、APA が関係会社間の取引の価格の事前確認というのであるのなら、私法上の契約においてもそれに合わせて取引をするということが求められているものと思われる。ここまで、わが国の租税特別措置法 66 条 4 においては求められていないと考えられるが、事前確認制度の趣旨が米国のようなことであるのなら、契約関係が合意どおりになっているのかを確認し補償調整するということに一定の合理性はあると考えるのである。

結びに代えて

1 事前確認における相互協議制度の利点と課題

事前確認制度は基本的には望ましい制度である⁽¹⁰⁷⁾。望ましい理由として、次の3点を挙げることができる。

第一に、制度的な視点から、昭和63年査調5-1ほか共同⁽¹⁰⁸⁾によれば、「①独立企業間価格の算定は必ずしも容易なものではなく、また、専門的、技術的側面が強いため見解も分かれやすい。そのために独立企業間価格の算定方法いかんによっては、課税所得が異なることもあることを考慮すると、法人自身が選定した算定方法を税務当局が確認することにより、それ以外では課税を行わない取り扱いの安定性を法人に与え、かつ、結果として移転価格事案の発生を未然に防止することにあると考える。②仮に確認に至らない場合であっても、法人と税務当局との間のパイプ作りあるいは事前相談という意味からみても有意義であると考えられ、かつ両者のギャップを相当埋めることができ、その後の執行面での効率化等に資するのではないかと期待される。」としている。

わが国における移転価格課税制度の特徴としては、国際取引を対象としていること、法人のみを対象としていること、申告調整型の制度であることが挙げられる⁽¹⁰⁹⁾が、申告調整型制度が実体上自立的に機能することは租税特別措置法66条の4にいう独立企業間価格の測定の難しさからかなり制約的であった。

したがって、事前確認制度が機能することで移転価格課税制度が担保されているものと考えられている⁽¹¹⁰⁾。

第二に、納税者側からの視点として、予め独立企業間価格の算定方法等を

(107) 増井・前掲注(45)46頁。

(108) 昭和63年4月24日(1987年)に査調5-1ほか共同「独立企業間価格の算定方法等の確認について」

(109) 金子・前掲注(26)440頁。

(110) 拙稿・前掲注(57)218頁。

課税庁と納税者とで確認することにより、納税者の予測可能性、法的安定性を確保し、移転価格税制に基づく増額更正等の処分を受けるリスクを回避できる⁽¹¹¹⁾ことである。さらに相互協議を通じて二国間、多国間での関連会社間の取引価格等が確認されることによって、国際的にも安定した取引が円滑に行えることとなる。

第三に、課税庁側の執行等の視点として、課税に伴う紛争の未然防止、調査事務の削減、移転価格税制の啓蒙を通じて、移転価格税制の適正・円滑な執行を可能にすることにある。加えて、相互協議を通じてわが国において一定の課税権の確保が図られることともなる。

他方、現行制度において考えるべき点としては、次の項目があろう。

先ず、課税庁サイドの問題としては、第一に、行政コストがかかることであろう。コストの問題は、調査によるコスト、その処理費用との比較考量的問題であるが、審査官を調査官から振り替えて調査件数がその分減少していることも併せて検討しなくてはならないだろう。相互協議申立てが増加傾向にある現在、審査に当たる職員の増員と処理促進の要請との関係が問題となる。米国のAPAプログラム執行に関して、会計検査院の報告がある。これによる主な問題点として、国内APAの締結による期間及び二国間APA協議に入るまでの期間が長期化していること、締結までの目標期間が設定されていないこと等を挙げてAPA遅延について問題視している⁽¹¹²⁾。この点については、単に人員を増やすという視点だけでなく、効率よく審査確認、合意するための検証が必要となろう。

第二に、納税者に相互協議申立ての濫用的な利用⁽¹¹³⁾がある。既述したように、相互協議に係わる濫用事例は当局からの公表はないが、APAに関しては、当局側から不適切な事例として3点示されている。①日本企業が有する無形資産そのものを低税率国の国外関連者への譲渡する取引を対象としたも

(111) 藤本哲也「国際租税法」中央経済社199頁。

(112) 羽床正秀「APAプログラム執行に関するGAO報告」国際税務20巻7号21頁。

(113) 前掲注(25)、(27)参照。

ので、その無形資産の譲渡対価やその譲渡に伴い、多額のロイヤルティを国外関連者に支払う取引についての事前確認、②商品等を買って売るバイ・セル方式の取引を、取引の実態を何も変えずに、将来において間屋形態（コミッションエア）に変更し、コミッションを収受する取引に関する事前確認、③試験研究費（R&D）に関するもので、前提として残余利益分割法を適用して価格の算定を行っている法人が分割利益の算定上、わが国法人、国外関連者のそれぞれが支出した試験研究費の額をその貢献度のファクターとして配分するに際し、わが国法人が製造等の研究開発のノウハウがないと認められる国外関連者からの多額な試験研究に係る負担金をもらい、このことにより当該国外関連者に多額の利益が配分されるといった取引に係る事前確認のケースのように、このような結果を伴う取引の移転価格算定法を相互協議で確認しあうことは、相互協議本来の目的、趣旨から逸脱しているものと考えることができる。現在においては、このような合意が当初から望めないものを排除できず協議を行っている。

第三に、補償調整に関する手続及び処理については通達等で規定されているが法律レベルで確認的に明らかにしていくことも「事前確認に関する相互協議」の合意を円滑に進める上で大事ではないかと考えられることである。

次に、納税者側からの問題点としては、自己が考えた算定方法を確認するための資料作成として専門家が必要となり、そのための費用が相当数要すること、中小企業が利用しにくい制度であること、企業からはあらゆる情報を課税庁に提供するがそのとおり確認されるかどうかは不明であること、確認合意まで相当日数を要することになること、等である。

2 今後の対応等について

第一に、相互協議申立ての濫用と考えられる場合の対応である。

濫用に関しては、法省令で規制することは租税条約が相手国との相互主義的なものであることから難しい面があるが、相互協議運営指針において、米国歳入手続きで規定している APA 申請拒否理由 7 項目についてはわが国にお

いてもそのままインプリケーションできるものとする。さらに、具体的なケースを示してわが国としては合意できない旨を予め明示することとしてはどうか。すなわち、「正当かどうか」の基準を明らかにすることになる。

実質的に受理できない事由を類型化し予め明示することで、無用な協議がさらに削減できるものとする。ところで、相互協議の合意は権限のある当局の合意義務努力に委ねられているのであるが、その合意は当然に国内法に拘束されることとなろう。したがって、わが国の課税権を拘束するような合意には同意できないのであるが、条約締結国の租税条約の規定に基づく相互協議の求めについては当方としては相互協議には誠実に対応せざるを得ない状況にある。事前の納税者との打合せにおいて合意できない旨の意向を示したとしても相手国に資料が提出された場合に相互協議を提案されると受けざるを得ない。そこで、相互協議の運営指針において具体的な事例を掲げることによりお互いに無駄な行為をしなくても済むのではないかと考える。合わせて、PATA等の国際会議等で予め討議し、このような実質的に合意できないものを相互協議の申立ての濫用と位置付けて理解を求めることも重要と考える。

米国においては、「APAプログラムは、APAの申請及びその事案の進展状況が健全な税務行政原則に反する場合には、当該APA申請を却下又は審査を打ち切る権利を留保する。」⁽¹¹⁴⁾としており、健全な税務行政原則を明らかにした上で、わが国においてもインプリケーションすることはできるものとする。

第二に、補償調整に関する減額更正の根拠を確認的に明らかにする。

繰り返しにはなるが、国内法と租税条約との関係に関しては、租税条約実施特例法がある。この法律は租税条約による課税の軽減免除の適用手続を定めるのに過ぎず、租税条約の国内的効力を創設するものではないとされていること、さらに法人税法139条（租税条約に異なる定めがある場合の国内源

(114) IRS Revised Procedures 2004-40 on Request for APA sec.2 para.03.

泉所得)も、租税条約が優先適用される場合の課税管轄権の重複を調整するための規定に過ぎないと解されていることから、これらは相互協議の合意に基づく補償調整の処理についての国内法の根拠規定になりえないと考えざるを得ないのである。

このような考え方を前提とすれば、これらは相互協議の合意に基づく補償調整の処理についての国内法の根拠規定になりえないと解されることから、租税条約の規定に根拠を置かざるをえないものとする。

OECDモデル条約25条1項は、相互協議の申立て要件として、「課税を受けることとなる」者とし、2項において「適合しない課税」を回避するために、合意努力義務があると規定している。この協議によって合意された事項については、関係国が当然に義務を負う。すなわち、他方の締約国が増額処理の義務を負い、一方の締約国が減額処理の義務を負う。9条2項は、課税において経済的二重課税状態にあるときは対応的調整すると規定されているが、経済的二重課税状態ではないが、他方の締約国が増額処理を行えば、経済的二重課税になる場合に、増額処理が約束されておれば、それも経済的二重課税状態と同視しうるものとして対応的調整することができるものと解されるのである。

なお、補償調整に関する減額更正の実体的根拠を確認的に租税条約の中や国内法において明らかにしていく努力も必要ではないかと考えられる。

このような解釈論とは別に、補償調整額の実際の支払いを確認することも大事な要素ではないかと考えるのである。わが国においては、課税は税務上の問題として整理し私法における権利義務関係に関心を寄せない扱いが採られている。これに対して、米国においては、「納税者又は外国関連者は、補償調整が発生した年度の申告書提出日以後90日以内に、補償調整額を相手方に支払わなければならない。追加調整がある場合には、IRSが調査により最終的に決定し、納税者がこれに同意した日又は修正連邦所得税申告書を提出し

た日後 90 日以内に支払わなければならない。」⁽¹¹⁵⁾としている。事前確認においては、提案された関係会社間の価格が独立企業間価格となるかどうかを確認するのであるから、税務上ではなくて私法上の契約関係を異動させることが前提と考えられるのである。わが国課税や相手国課税においては、税務上の処理で決着がつくが、事前確認制度の趣旨が「⁽¹¹⁶⁾事前価格の取極め」にあるのであれば、当然に契約関係まで及ぶと解するのが適当と考えられるからである。

最後に、移転価格税制の適用はアービトラリー (arbitrary) になりやすいとの批判⁽¹¹⁷⁾がある。事前確認においてはどのように応えるべきかであるが、移転価格事務運営指針を貫いている租税特別措置法 66 条 4 に規定する独立企業間価格原則により確認事務を行うしかない。つまり、条文を解釈できる範囲でしか確認はできないということである。このような立場から関連取引を含むデータの使用、セグメントの対応、あるいは幅のある価格帯の利用といったものには一定の制約があるということになる⁽¹¹⁸⁾。

(115) Revenue Procedure 91-22 sec. 10 para. 02 (4).

(116) 日米租税条約 25 条 3 項 (d).

(117) 金子宏教授は、移転価格税制の適用は納税者に対する不利益という観点からとみると課税庁による恣意的な適用が行われることを危惧されていたのかもしれない。事前確認制度においても同様であるが、加えて、納税者に不利のことも有利なこともどちらも問題であって、原則は租税特別措置法 66 条の 4 に定める独立企業間の原則が適用基準であることを忘れてはならない。

(118) 例えば、単純に公開データから抽出した全社ベースの営業利益を TNMM において比較することは適当でない。営業利益に与える要因を分析した上でコンパラブルズを選定する努力が必要とされている。山川・前掲注 (3) 27 頁