

# 移転価格税制の適用に係る修正申告と相互協議について—BEPS行動計画14「相互協議の効果的実施」最終報告を踏まえた相互協議事務運営指針の改正の概要

April 2023

## In brief

移転価格税制に基づく課税を受けた場合の国際的な二重課税については、国内法に基づく国内救済手続きとは別に、政府間の協議により解決を図る租税条約上の枠組みとして相互協議による紛争解決手段が提供されています。ポスト BEPS(Base Erosion and Profit Shifting)の状況下においては、各国で移転価格課税の執行が強化されており、移転価格税制の適用を巡って、二重課税を排除するための相互協議の実効性が強く求められています。

2015年10月公表のBEPS行動計画14「相互協議の効果的実施」の最終報告書<sup>1</sup>では、移転価格税制の適用に伴う二重課税排除のため、租税条約上の要件を満たす納税者の相互協議へのアクセスを幅広く認めるべきとの勧告がなされました。これを踏まえ、国税庁の相互協議に係る事務運営指針が改正され、相手国においてその国内法に基づき納税者自らが自主的に行う移転価格調整に係る申告内容の修正について相互協議の申立てを行うことができるようになりました。

本ニュースレターでは、移転価格税制の適用に係る修正申告と相互協議に関する、BEPS行動計画14最終報告書における相互協議の利用機会の確保に係る勧告、及びこれを踏まえた我が国の相互協議に係る事務運営指針改正の概要について解説します。

## In detail

### 1. 二重課税排除のための相互協議手続きの対象について

二重課税排除のための紛争解決手段としての相互協議手続きは二国間租税条約を根拠としており、我が国がこれまで締結した二国間租税条約に係る相互協議条項は、基本的にOECDモデル租税条約に沿った規定となっています。OECDモデル租税条約においては、相互協議手続き及びその対象について、以下のように規定しています。

<sup>1</sup> <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/beps/index.htm>

#### OECD モデル租税条約第 25 条第 1 項

「一方の又は双方の締約国の措置によりこの条約の規定に適合しない課税を受けたと認める者又は受けたことになると認める者は、当該事案について、当該一方の又は双方の締約国の法令に定める救済手段とは別に、自己が居住者である締約国の権限ある当局に対して又は当該事案が前条1の規定の適用に関するものである場合には自己が国民である締約国の権限ある当局に対して、申立てをすることができる。当該申立ては、この条約の規定に適合しない課税に係る措置の最初の通知の日から3年以内に、しなければならない。」

このような相互協議における二重課税排除の対象とされる租税条約上の「一方の又は双方の締約国の措置」については、税務調査の結果として課税庁により行われる課税処分(更正処分)を一般的には想定しているものと考えられます。一方、我が国においては、税務調査の過程において当局より調査の結果、非違がある旨の指摘を受けた場合には、修正申告の懲罰(又は勧奨)を受け、修正申告書の提出により調査手続きを終了することが実務において行われています。

この点に関して、OECD モデル租税条約の「一方の又は双方の締約国の措置」の対象範囲について、2008 年改訂 OECD モデル租税条約コメントリー第 25 条第 1 項パラグラフ 14.では、対象となる「措置」の例示として以下のように記述しています(仮訳)。

- ・ この条約に適合しない課税に係る蓋然性が発生する範囲において、申告納税制度における申告書の提出又は税務調査の過程における特定の納税者の申告上の地位に関する積極的な調査<sup>2</sup>
- ・ 一方の締約国の移転価格法令が、独立企業間原則を遵守するため、納税者が関連者との取引において用いた実際の価格から生ずる金額よりも高い金額の課税所得を当該納税者が申告することを要求する場合で、かつ、相互協議手続きがなければ当該納税者の関連者が他方の締約国において対応的調整を受けることができるかどうかに関して相当の疑義が存する場合

上記コメントリーの記述に鑑みれば、我が国の実務における調査終了手続きとしての修正申告書の提出は、条約に適合しない課税を受ける蓋然性が生ずる範囲において申告納税制度における申告書の提出と同等の行為として評価することができるものと考えます。我が国は OECD 加盟国として、OECD モデル租税条約に沿った二国間租税条約の規定に係る解釈及び取扱いについては同コメントリーに準拠することとされていますので、調査終了手続きとしての修正申告書の提出は、「一方の又は双方の締約国の措置」に該当し相互協議の対象として取り扱われると解されるものと考えます<sup>3</sup>。

#### 2. BEPS 行動計画 14「相互協議の効果的実施」の最終報告及び相互協議事務運営指針の改正の概要について

2012 年より開始された OECD/BEPS プロジェクトでは、新たなルールの導入に伴う予期せぬ二重課税の発生等の不確実性を排除及び予測可能性を確保し、相互協議手続きをより実効的なものとするための議論が行われました。2015 年 10 月公表の BEPS 行動計画 14「相互協議の効果的実施」の最終報告書において

<sup>2</sup> 例えば、一方の締約国の国内法に基づき納税者に要求される申告上の地位が、仮に当該国により申告納税ではない制度における賦課通知として提示されたならば、条約に適合しない課税を受ける蓋然性を発生させる場合、あるいは一方の締約国の公表された見解又は税務調査の実務といった状況が、特定の納税者の申告上の地位に関する積極的な調査により条約に適合しない課税を受ける蓋然性を生み出す賦課通知の提示に繋がるであろうとの高い見込みを生じさせる場合

<sup>3</sup> この点につき、2017 年 8 月に公表された「日本についての相互協議に係るピアレビュー報告書(MAP Peer Review Report, Japan(Stage 1))」p38 para63~64において、税務調査の過程における調査官からの指摘事項に納税者が同意し当該事項を反映した修正申告書を提出した場合、そのような修正申告書に係る相互協議へのアクセスの提供に関して、以下のとおり報告されている(仮訳)。

「納税者が国税通則法第 19 条第 1 項を法的根拠とする修正申告書を提出した場合、納税者は当該修正申告書に反映された金額について国内救済手続きに係る権利を放棄しなければならないが、この点に関して、日本は、任意の修正申告書の提出が当該調整所得金額に係る相互協議への納税者のアクセスには影響を与えないと報告した。」

<https://www.oecd.org/tax/beps/making-dispute-resolution-more-effective-map-peer-review-report-japan-stage-1-9789264304307-en.htm>

て、実効的な相互協議の実施を妨げる障害を除去するために各国が最低限実施すべき措置としてミニマムスタンダード及びその実施方法としてのベストプラクティスが勧告されています。

BEPS 行動計画 14 最終報告書ベストプラクティス 9 では、納税者自らが独立企業間原則に適合した結果の反映を目的として行った自発的な調整により生ずる二重課税について、双方の権限ある当局が協議を通じて解決できるようにするために、各国が公表する相互協議ガイダンスにおいて納税者が相互協議へのアクセスを認められることを定めるべきであると勧告しています。

上記勧告を受け、BEPS プロジェクト最終報告書を反映させた 2017 年改訂 OECD モデル租税条約コメントリー第 25 条第 1 項パラグラフ 14. に以下の一文が追加されています(仮訳)。

「一方の又は双方の締約国の措置には、いくつかの国の国内法で許容され、かつ、独立企業間原則に適合すると納税者が考える関連者間取引の価格又は恒久的施設への利得の帰属を申告することを目的として、適切な状況下で既に申告済みの納税申告書を修正することが納税者に認められた、納税者の行った真正な国外調整を含むと理解されることができる。」

また、我が国の相互協議に係る事務運営指針の改正(2019 年 5 月)において、上記 BEPS 行動計画 14 最終報告書の勧告を踏まえ、「3 相互協議の申立てができる場合」の例示として、以下のとおり、相手国における納税者による自主的な修正申告書の提出による二重課税の排除について相互協議の申立てができる旨の規定(下線箇所)が新たに追加されています。

「相互協議の手続について(事務運営指針)」(抄)

### 3 相互協議の申立てができる場合

(1) 相互協議の申立ては、租税条約の規定に基づき、租税条約等実施特例省令第 12 条第 1 項《租税条約の規定に適合しない課税に関する申立て等の手続き》若しくは第 13 条《双方居住者の取扱いに係る協議に関する申立ての手続き》又は相続税条約実施特例省令第 3 条第 1 項《二重課税に関する申立ての手続き》の規定に従って、例えば、次に掲げる場合に行うことができる。

イ 内国法人とその国外関連者との間における取引に関し、我が国又は相手国等において移転価格課税を受け、又は受けるに至ると認められることを理由として、当該内国法人が相互協議を求める場合

(注)1 (略)

2 内国法人は、その国外関連者が当該内国法人との間における取引に関し相手国において国税通則法第 65 条第 5 項《過少申告加算税》の規定の適用を受ける同法第 19 条第 3 項《修正申告》に規定する修正申告書の提出に相当する行為を行うことにより生ずる二重課税の排除を目的として、相互協議の申立てを行うことに留意する。

これにより、相手国において、国税通則法第 65 条第 5 項《過少申告加算税》の規定<sup>4</sup>の適用を受ける修正申告書の提出に相当する行為、すなわち、国外関連者が相手国においてその国内法に基づき納税者により独立企業間原則に適合した結果を反映させるために行った自主的な調整としての修正申告書の提出により生ずる二重課税について、我が国では相互協議の申立てができることが明らかにされています。一方、我が国において納税者自らが調査を予知せずに、独立企業間原則に適合した結果を反映させるため自主的に修正申告書を提出し二重課税が発生した場合の取扱いについては、特段規定されていません。この点に関して、我が国における修正申告による二重課税については、相手国が対応的調整を行う立場になりますので、我が国において相互協議の申立てを受理しても相手国における協議申入れの受入可否については不明であるものと想定されます。

また、相互協議の申立て後のプロセスとして、相互協議担当部局である権限ある当局は、納税者からの申立てに正当な理由があると認められるものかどうか判断を行い、正当なものと認めた場合に相手国に対して協議の申入れを行うことになります。従って、納税者においては、自ら行った自主的な調整が、独立企業間

<sup>4</sup> 修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより、当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは、過少申告加算税を賦課しない旨の規定

原則に適合した結果の反映を目的として、関連者間取引の価格調整を行った真正なものであることを、合理的に説明する必要がある点に留意が必要です。

### The takeaway

移転価格税制の適用を巡っては、ポスト BEPS 下での移転価格課税リスクが顕在化している状況において、二重課税の排除に係る紛争解決手段である相互協議の実効性が強く求められています。上述のとおり、BEPS 行動計画 14 最終報告書において、各国は租税条約上の要件を充足する納税者の相互協議への利用機会を確保すべきとの勧告がなされ、当該勧告を踏まえた相互協議事務運営指針の改正では、相手国におけるその国内法に基づき納税者自らが自主的に行う移転価格調整に係る申告内容の修正について相互協議の申立てを行うことができるようになりました。

また、我が国での納税者自らが行った自主的な修正申告に係る二重課税については、条約相手国における協議受入れについて不明であるものと想定されるところ、現在、OECDにおいては、BEPS 行動計画 14 に基づく勧告の各国における実施状況について相互審査(ピア・レビュー)を実施しています。この相互審査(ピア・レビュー)は、計画 14 の最終報告書に示された一連の措置に係る各国の遵守状況を相互に審査・評価するプロセスで、これまで包摂的枠組加盟国中 82 の国・地域においてレビューが実施されており、今後、相互協議をより実効性あるものとするため、各国における相互協議へのアクセスについて、幅広く確保されることが期待されます。

### Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

#### PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1 丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

Email: [jp\\_tax\\_pr-mbx@pwc.com](mailto:jp_tax_pr-mbx@pwc.com)

[www.pwc.com/jptax](http://www.pwc.com/jptax)

#### 東京事務所

〒100-0004 東京都千代田区  
大手町 1 丁目 2 番 1 号  
Otemachi One タワー

#### 大阪事務所

〒530-0011  
大阪府大阪市北区大深町 4 番 20  
号  
グランフロント大阪 タワーA 36 階

#### 名古屋事務所

〒450-6038  
愛知県名古屋市中村区名駅 1 丁目  
1 番 4 号  
JR セントラルタワーズ 38 階

パートナー(PwC 英国出向中)  
宮嶋 大輔

パートナー  
黒川 兼

パートナー  
野田 幸嗣

パートナー(大阪)  
吉田 愛

パートナー  
早川 直樹

パートナー  
永藤 剛基

パートナー  
ライアン トマス

パートナー(大阪)  
中牟田 賢志

パートナー  
大橋 全寿

パートナー  
大和 順子

パートナー(名古屋)  
船谷 晃一

パートナー  
竹内 千尋

パートナー(大阪)  
池川 恭史

パートナー  
浅川 和仁

パートナー  
井ノ口 和均

パートナー  
水島 吾朗

ディレクター  
城地 徳政

PwC 税理士法人は「Tax Academy」を開設し、国際税務領域の人材育成支援を目的とした e-learning コンテンツを 2022 年 10 月より配信しています。

「Tax Academy」のシリーズ講座は、日本企業が海外に事業展開する際に事前に検討すべき論点を網羅しているほか、当法人の国際税務領域における豊富な実務経験や、PwC グローバルネットワークを通じて得た知見を生かすことで広範囲な専門分野をカバーしています。各コース(有料)を通じて、国際税務を基礎から体系的に学びたい方や、企業の税務部門担当として国際税務の知識を身に付けてスキルアップしたい方をサポートします。

詳細は以下をご参照ください。

[www.pwc.com/jp/tax-academy](http://www.pwc.com/jp/tax-academy)

PwC 税理士法人は、企業税務、インターナショナルタックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 152 カ国に及ぶグローバルネットワークに約 328,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は [www.pwc.com](http://www.pwc.com) をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2023 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.