

# IRC482条をめぐる諸問題

飯 野 公 央

## はじめに

'92年1月、アメリカ財務省および内国歳入庁（Internal Revenue Service:IRS）は、『内国歳入法第482条に基づく関連会社間の移転価格および費用分担契約に関する規則<sup>(1)</sup>』（通称：移転価格に関する財務省規則案）を公表した。この規則案は、それまでの独立企業間価格の算定方式に大きな変更を加えた点に最大の特徴がある。つまり比較対象利益幅（Comparable Profit Interval:CPI）という概念を導入したことで独立価格比準法（Comparable Uncontrolled Price Method）以外の方法は、たとえ再販売価格基準法（Resale Price Method）や原価基準法（Cost Plus Method）で算定された場合でも、CPIの範囲内でない限り独立企業間価格とは認定されないというものであった。しかしCPIの優先的適用には内外からの強い批判があり、財務省およびIRSは'93年に『内国歳入法第482条に基づく関連会社間の移転価格に関する規則<sup>(2)</sup>』（通称：財務省暫定規則）という修正暫定規則を公表した。

この暫定規則では、CPIを優先的に利用せず納税者にとって最善と思われる算定方法を選択できる「最善の方法（"best method" rule）」が導入された。しかし、CPIを反映した利益比準法（CPM）が採用されたことで、実質的にはCPI概念は存続していると判断すべきだろう。そのため、他のOECD諸国はこのようなアメリカの一方的な制度改正に強く反発し、利益比準法の適用を大幅に制限する旨の勧告を行っている<sup>(3)</sup>。

---

(1)IRS,Intercompany Transfer Pricing and Cost Sharing Regulations under Section 482,1992.

(2)IRS,Intercompany Transfer Pricing Regulations under Section 482,1993.

(3)OECD,Tax Aspects of Transfer Pricing within Multinational Enterprises,The United States Proposed Regulations,1993.

そこで本稿では、このようなアメリカの移転価格税制に関する最近の改正について、その政策的意味と今後の対応について考えてみたい。

考察順序は次の通りである。Ⅰでは、第二次大戦後のアメリカ企業の多国籍化と国際課税制度との関連およびその意味内容の変化についてふれる。Ⅱでは、アメリカ政府が国際課税制度における「二重課税排除」原則と同程度に自国の課税権確保を重視するきっかけとなったタックス・ギャップの状況と、移転価格税制を適用する際の算定方式の実状について紹介する。そしてⅢでは、内国歳入法482条をめぐる最近のアメリカ政府の政策意図と今後の対応について検討する。

## Ⅰ. I R C 482条をめぐる最近の動向

第二次大戦後の国際課税制度をリードし、そしてそのコンセンサスの形成過程で中心的役割を果たしてきたのはアメリカ合衆国であった。しかし、国際課税制度、とりわけ I R C 482条・移転価格税制に関する最近のアメリカ政府の行動は、国際的二重課税の排除にウェイトを置く従来の政策スタンスから、自国の課税権確保を前面に押し出す方向に向かっているようである。

### 1. 戦後のアメリカ企業と国際課税制度

第二次大戦後から'50年代にかけて、アメリカ企業の海外直接投資は原材料資源を求めてカナダ、ラテン・アメリカ諸国を中心に続伸した。そしてこのようなアメリカ企業の海外進出は当然のように現地政府との間で課税権をめぐる衝突を引き起こしたが、アメリカ政府は租税条約のネットワークを構築し、進出先政府の課税権（源泉地主義課税）を制約するかたちで問題を処理した。その結果、租税条約のネットワークの形成は、自由貿易体制の確立を目指すアメリカの対外戦略の一環として機能し、アメリカ企業の多国籍化ならびに世界市場の制覇を促進したのである。

ところが、'50年代後半から'60年代にかけてのアメリカ企業の多国籍化は、

その規模の急速な拡大にとどまらず、製造業から銀行・保険業に至るあらゆる産業にわたっていた。このことは、既にアメリカの多国籍企業が世界市場を席卷し、全世界規模で租税・財務戦略を展開していることを意味していた。その結果、アメリカ政府は資本や所得の海外流出を抑制するだけでなく、自国の課税権の確保をも重視せざるをえなくなった。'62年のケネディ税制改革でタックス・ヘイブン対策税制の導入、'68年内国歳入法482条の整備とアームスレンダス基準の導入、'69年の過少資本税制の導入などは、こうした状況の反映であったと考えられる。そして、'80年代に入りアメリカ企業の海外進出と、外国企業のアメリカ国内への進出が活発になると、この傾向はますます強まっていった。

## 2. I R C 4 8 2 条をめぐる最近の動き

表1は'80年代後半から最近までのI R C 482条(移転価格税制)をめぐる動きを示している。表からもわかるように、アメリカ政府は過去10年間、移転価格税制に関し実に積極的な制度改正を繰り返している。'86年の第2期レーガン税制改革におけるハイテク産業の海外への技術移転に対して、その無体資産所得に対して課税するスーパー・ロイヤリティ条項を導入したのを皮切りに、'88年『移転価格の研究<sup>(1)</sup>』では、従来の「価格重視」アプローチから「利益重視」アプローチへの転換をはかろうとし、さらに、資料や情報の保存・提出義務違反を罰する内国歳入法6038Aを制定し、'91年には事前確認制度(A P A)を導入するなど、積極的な改正を行った<sup>(2)</sup>。そして、'90年代に入ってから、「利益重視」アプローチの是非をめぐる他のO E C D諸国との間で、租税摩擦が展開されている。

IIでは、「利益重視」アプローチの持つ政策的意味を検討する前に、アメリカ政府が「利益重視」アプローチを採用するきっかけとなったタックス・ギャッ

(1)U.S.Treasury Department, Internal Revenue Service, A Study of Intercompany Pricing, October 18,1988.

(2)戦後のアメリカ多国籍企業と国際課税制度の関係については、中村雅秀『多国籍企業と国際税制』東洋経済新報社、1995年が詳しい。

プの状況と移転価格算定方式の適用状況について紹介する。

表1. I R C482条をめぐる略年表

86年 4月	日本・移転価格税制導入 レーガン税制改革「内国歳入法482条改正」 無体資産に関するスーパー・ロイヤリティ条項導入
88年10月	財務省「移転価格の研究（内国歳入法482条に関する白書）」公表 無体資産へ適用対象拡大
90年 7月	I R S事前確認制度（A P A）を導入
92年 1月	I R S「内国歳入法482条に関する財務省規則案」公表 比較対象利益幅（C P I）概念の提示
3月	住友銀行キャピタル・マーケット，I R Sと事前確認制度に合意
92年12月	O E C D「多国籍企業の移転価格に対する課税の方向」公表
93年 1月	I R S「内国歳入法482条の暫定規則」公表 利益比準法（C P M）導入（みなし課税を採用）
7月	O E C D「移転価格税制に関する新ガイドライン案」 C P Mの位置づけを「最後の手段」に
94年 4月	I R S「グローバル・トレーディングに関する事前確認制度の適用結果」公表
7月	「内国歳入法482条に関する最終規則」公表 C P Mの位置づけを「最後の手段」に O E C D「新ガイドライン案（第1部）」公表
95年 7月	O E C D「多国籍企業および税務当局のための移転価格ガイドライン」公表 「利益比準法（C P M）」の適用範囲を大幅制限

[出所]日経4紙をもとに作成

## II. タックス・ギャップと482条の適用状況

今日先進諸国では、一方で膨れ上がる財政需要の充足に迫られながら、他方、低成長の影響で財政収入が伸び悩み、深刻な財政赤字問題に悩んでいる。その結果、税収確保の必要性から外国企業に対する課税強化の誘因が高まっているだけでなく、租税摩擦と表されるまでに状況を深刻化させている。とりわけクリントン政権下のアメリカでは外国企業に対する課税強化の動きが活発化して

いる。ではなぜアメリカ政府は外国企業に対する課税強化にのりだしたのか。

本節では、「外国企業はアメリカ国内で正当な税負担をしていないのではないか」というアメリカ議会などで指摘されるタックス・ギャップの状況と、日系企業を対象に行われた移転価格の算定方式についての調査結果を紹介する。

### 1. タックス・ギャップの状況

表2は、外国企業がアメリカ企業と同じ税負担率でアメリカ国内で法人税を支払ったとするとどの程度のタックス・ギャップが存在するかを、会計検査院(GAO) レポートをもとに資産規模別に試算したものである<sup>(1)</sup>。

この試算によれば、全法人の対収益ベースでみた税負担割合がアメリカ企業の負担割合と同じであるならば、外国企業の追加納税額は約21億ドルで、資産規模別の負担割合を同じにするならば約53億ドルのタックス・ギャップが存在することになる。

また、全法人の対資産ベースでみた税負担割合がアメリカ企業のそれと同じであるならば、外国企業の追加納税額は約21億ドルで、資産規模別の負担割合を同じにするならば約19億ドルのタックス・ギャップが存在している<sup>(2)</sup>。

次に表3は、内国歳入庁(I R S)と連邦統計局(S O I)のデータをもとに業種別にみたタックス・ギャップを試算したものである。

この試算によれば、対収益ベースでみた税負担割合がアメリカ企業のそれと同じであるならば、外国企業の追加納税額は約31億ドルであり、対資産ベースでみた税負担割合をアメリカ企業のそれと同じにするならば、タックス・ギャップは約46億ドルである<sup>(3)</sup>。

---

(1)Valerie Amerkhail, Taxes Paid by Foreign-Owned Companies:We Need More Information to Determine Whether They Are Too Low, *Tax Notes International*, July 5,1993

(2)収益ベースと資産ベースでタックス・ギャップに差が生じるのは、資産/売上比率が外国企業に比べアメリカ企業のそれが高いことによる。また収益ベースにおいて全法人よりも規模別の合計の方がギャップが大きいのは、アメリカ大規模法人の負担率が小規模法人のそれよりも高いからである。さらに、資産ベースにおいてギャップが小さいのはアメリカ小規模法人の負担率が比較的高いからである。

(3)収益ベースと資産ベースでタックス・ギャップが生じるのは、アメリカ企業と外国企業とでは産業別構成が異なることによる。

表2 GAOデータによるタックス・ギャップの推計、1989年(百万ドル)

資産規模別 (億ドル)	対 収 入 比				対 資 産 比			
	A (%)	B	C	D	A (%)	B	C	D
全 法 人	1.1	6,161	10,251	4,090	0.6	6,161	8,223	2,062
2.5 以 上	1.3	4,193	6,672	4,479	0.5	4,193	5,929	1,736
1.0-2.5未満	1.2	530	1,167	637	0.7	530	657	127
0.1-1.0未満	1.0	912	1,305	393	0.9	912	977	65
- 0.1 未 満	0.5	526	302	224	1.3	526	539	13
4 規 模 合 計	1.2	6,161	11,446	5,285	0.6	6,161	8,102	1,941

A : アメリカ企業の負担割合

B : 外国企業の納税額

C : 外国企業がアメリカ企業と同じ負担割合で支払った場合の納税額

D : 追加納税額

[出所] *Tax Notes International*, 5, July, 1993. pp.46.

表3 SOIデータによるタックス・ギャップの推計、1989年(百万ドル)

産 業 別	対 収 入 比				対 資 産 比			
	A (%)	B	C	D	A (%)	B	C	D
全 法 人	1.1	6,161	10,334	4,173	0.6	6,161	8,261	2,100
製 造 業	1.3	3,342	4,979	1,637	1.2	3,342	6,031	2,689
商 業・小 売 業	0.6	1,419	2,169	750	1.1	1,419	2,180	761
金 融・保 険・ 不 動 産 業	1.1	946	1,083	137	0.2	946	1,218	272
そ の 他	1.3	454	1,002	548	1.1	454	1,365	911
4 産 業 合 計	1.1	6,161	9,233	3,072	0.6	6,161	10,794	4,633

A : アメリカ企業の税負担割合

B : 外国企業の納税額

C : 外国企業がアメリカ企業と同じ負担割合で支払った場合の納税額

D : 追加納税額

[出所] *Tax Notes International*, 5, July, 1993. pp.47.

## 2. IRC482条の適用状況

II-1 でみた試算値の正確性については疑問の余地が残るものの、少なくともアメリカ政府や議会筋は移転価格税制を外国企業に適用する際の有力な根拠の一つとしてこのような数値を念頭においていたと考えられる。

そこで次に問題となるのが移転価格税制の適用に際し、内国歳入庁がどのような独立企業間価格の算定方式を採用しているかである。

表4は、日本在外企業協会が95年2月に在米日系企業を対象に行った実態調査のなかの、内国歳入庁が採用した独立企業間価格の算定方式に関する調査結果の一部である<sup>(3)</sup>。

表4 内国歳入庁が採用した独立企業間価格の算定方式

算定方法	企業数	構成比(%)
独立価格比準法(CUP)	5	22
再販売価格比準法(RP)	6	26
減価基準法(CP)	3	13
利益比準法(CPM)	9	39
利益分割法(PS)	0	0
その他	0	0
回答企業数(延べ数)	23	100

これによれば、独立企業間価格の算定方式の基本三法である、独立価格比準法(CUP)、再販売価格法(RP)、原価基準法(CP)の適用割合が合わせて61%ともっとも高い割合を示している。しかし、注目すべきは「みなし利益課税」だとしてアメリカと他のOECD諸国との間で問題となった利益比準法(CPM)の適用割合が9社39%にも上っていることである。このことは、基本三法が適用できない場合に限り利用することを他のOECD諸国との間で合意した利益比準法を、アメリカの課税当局が積極的に利用していることを示している。

### Ⅲ. 482条の政策意図とわが国の対応

#### 1. アメリカの世界戦略と移転価格税制

Iで触れたように、'80年代後半以降の移転価格税制に関するアメリカ政府の対応は、「価格重視」から「利益重視」のアプローチへ転換したと考えられ

(3)赤松晃「移転価格問題についての在米日系企業調査結果」『租税研究』1995年8月号、102ページ。

る。このような変化の背景の一つには、国際間を移動する財・サービスを従来型の独立企業間価格の算定方式で評価することがきわめて困難になったという実体経済の変化と、今後その傾向がますます支配的となるだろうという予想が存在するからである。とりわけ「無体資産」と呼ばれる特許や商標、ロイヤリティや使用料などに対する課税を強化するため導入されたスーパー・ロイヤリティ条項や、独立企業間価格を算定するために「比較対象利益幅」という概念を導入し、利益比準法を算定方法として位置づけたことは、多国籍企業の企業内貿易が単なる財・サービスの取引ではなく、きわめて特殊な、比較対象を見つけないことが困難な性格のものであることを示している。

しかし、問題は他のOECD諸国の反対にもかかわらず、アメリカの政策当局が従来算定方法から利益比準法への転換にこだわったかである。

'70年代後半から'80年代にかけてアメリカではサービス分野の規制緩和が急速に進展し、特に金融・情報通信分野での自由化は他の先進諸国にも波及した。先端技術分野、いわゆるハイテク分野とともにサービス分野での主導権を狙うアメリカにとって、世界のサービス貿易自由化と「知的所有権」保護のためのルール作りは急務であった。しかも情報通信産業をはじめとして、今日のアメリカ産業の持つ比較優位を保ち続けるためにはソフト関連産業等の「知的所有権」保護は不可避の戦略であった<sup>14</sup>。その結果、「無体資産」の評価が難しい独立企業間価格の算定方法における基本三法から、企業の利益率を指標に価格の適正を評価する利益比準法に転換することが、知的所有権の侵害に対処するための税制上の措置として不可欠となったのである。

つまりアメリカ政府がこれほどまでに利益比準法に固執するのは、移転価格税制が今日のアメリカ産業の国際競争力の源泉である「知的所有権」保護という戦略と不可分の関係に位置づけられているからである。

このように移転価格税制をめぐる最近のアメリカ政府の戦略は、一方で国際的な企業内貿易の拡大と取引される財・サービスの比較困難性の高まりという現実の変化の中で、如何に多国籍企業課税を行うかという課税上の要請に規定されながら、他方でアメリカの戦略産業の象徴であるハイテク・サービス分野



の「知的所有権」の保護と当該産業の利益とを確保するという国際競争上の戦略に規定されたものとなった。'90年代に独立企業間価格の算定方式をめぐって他のOECD諸国と激しいやりとりの末、利益比準法を第4の方法として位置づけることで一応の区切りをつけたかに見えるが、II-2で触れたように、実際にアメリカが利益比準法を積極的に利用せざるをえないのはこのような理由によるものと考えられる。

## 2. 国際化の進展と今後の対応

### (1) 移転価格税制の適用問題

CPIの導入をきっかけに、アメリカと他のOECD諸国との間で激しいやりとりが行われた結果、アメリカ側は'94年『内国歳入法第482条に基づく関連企業間の移転価格に関する最終規則<sup>(1)</sup>』で、基本三法が適用できない場合に利益比準法を適用することとした。またOECDも同年『多国籍企業のための移転価格ガイドライン<sup>(2)</sup>』を公表し、独立企業間価格の算定方法としては基本三法を一義的に適用すべきとしながらも、その適用が困難な場合は利益比準法の採用を妨げないとし、両者の妥協がはかられた。

しかし、たとえ基本三法が重視されたとはいえ、IRSが妥当な方法と見なすか否かは別問題であり、利益比準法が適用される可能性が大幅に低下したと判断することはできない。

自由競争市場において営業利益はいずれ収束するはずである、というマイクロ経済学に立脚した利益比準法は、きわめて極端な仮定のものに成立する概念であることを考えれば、アメリカと他の諸国との間にある企業行動や競争条件の違い、決算・会計制度や税法上の利益概念の違いなど、様々な違いを余り考慮しないCPI概念の導入はきわめて実態と乖離した「見なし課税」となる可能

(1)坂井昭夫『日米ハイテク摩擦と知的所有権』有斐閣、1994年参照。

(2)IRS, Final Regulations Relating to Intercompany Transfer Pricing under Section 482 of the Internal Revenue Code, 1994.

(3)OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Discussion Draft of Part 1, 1994.

性が高いばかりか、課税の報復という形で租税摩擦を激化させる要因の一つとなりうる。このことは移転価格税制の非協力ゲームとして分析され、国際的な企業の展開を妨げるような高い税率を実現し、結果的に両国にとって好ましくない状態が実現することを示している<sup>(4)</sup>。

## (2) 国際化の進展と移転価格税制

80年代後半以降のアメリカ政府の移転価格税制に対する考え方は、その算定方法の変化に現れているように、移転価格そのものを厳密に確定ないしは把握するというよりも、限られたパイ（企業が納めるべき税額）を各国間でいかに分け合うかという配分方法の問題に収斂している。もはや移転価格の問題というよりは「課税権」の考え方そのものの変更を迫るものといえる。

確かに移転価格税制のもつ基本的機能の一つは税収を確保することではあるが、企業の多国籍化がますます進展する状況下では、それら多国籍企業の活動実態を課税当局が把握する有力な情報源としての役割が重視となる<sup>(5)</sup>。特に大競争の時代といわれ、経済の効率化、資本移動の自由化によって国際的な投機活動が世界経済を不安定化させているときだからこそ、多国籍企業の実態を掌握する移転価格税制の存在は意味を持つ。もちろんそのためには国際的な会計基準の整備や企業情報（特に連結財務諸表）の開示制度などの制度的補完が不可欠となる。そうすることで、移転価格税制は国際経済の不安定化要因を制御する有力な手段の一つとして機能する可能性を持つと考えられる。

(4)井堀利宏「移転価格税制の経済分析」『総合税制研究』No. 3, 1995年。

(5)池上惇『財政学』岩波書店、1990年、296ページ。