

国際課税トピックス

1 米国 GAO (United States General Accounting Office) 報告書

この報告書 (GAO/GGD-095-101) は、1995年4月に、米国議会の要請に応じて、米国 GAO が、“International Taxation: Transfer Pricing and Information on Nonpayment of Tax”を標題として作成したものである。当該報告書の主たる目的は、米国において赤字等の理由により米国法人税を納付していない法人の実態解明と移転価格の濫用の関連性を調査することであったが、米国内国歳入庁 (IRS) における移転価格に関する税務調査の資料が多く含まれていることから、それを知る意味において興味深い内容である。さらに、この報告書は、米国が1994年7月に公表した移転価格条項 (内国歳入法典第482条) に係る新財務省規則 (以下「新規則」という。) と、1993年の改正により、導入された移転価格税制に係る文書作成義務と加算税の規定についても触れている。

2 米国における移転価格税制の変遷

米国の移転価格条項は、1986年の内国歳入法典全文改正の際に、いわゆるスーパーロイヤルティ条項を第482条に追加する改正が行われた。移転価格条項に係る財務省規則は、1968年に制定され、その後、1992年に改正規則案が公表され、1993年に暫定規則、そして、1994年に新規則が制定されて現在に至っている。この新規則は、施行が1994年10月7日以降であることから、

当該報告書の調査には直接反映されていない。また、移転価格の決定方法について、IRS から事前に承認を得る制度である APA が1991年に導入され、このほかに、外資系法人に対する資料提出義務及び記録保存義務に関する規定及び移転価格に係る加算税に関する規定が整備されている。すなわち、米国における移転価格税制の運用は、新規則を含む実体規定だけでなく、これに関連する規定を含めて、パッケージ化された形となっている。

3 移転価格に係る税務調査

移転価格制度における最大の焦点は、移転価格の決定方法である。当該報告書によれば1990

米国における移転

年から1992年の税務調査で使用された方法は、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法のいわゆる基本三法の使用割合が52%、それ以外の方法が48%である。また、1994年7月現在の APA では、基本三法が37%、利益を基準とした方法が19%、フォーミュラ方式が17%、その他が27%である。なお、APA による承認件数は、1993年の9から1995年1月の時点で26になっている。

1994会計年度における移転価格に関する税務調査の件数は、392件であり、調査により増加した所得金額は35億ドルである。内訳は、外資

Topics of International Taxation

系子会社の件数が236件、増差所得が20億ドル、米国系子会社の件数が156件、増差所得が15億である。なお、米国が外国に移転価格の同時調査を要請した件数は、1993年が8件、1994年が10件であり、外国から要請を受けた件数は、1993年が5件、1994年が6件である。

さらに、その調査における非違項目であるが、1993年度分では、利子が件数比率で14%、増差所得比率で1%、使用料が件数比率で12%、増差所得比率で5%、有形資産が件数比率で11%、増差所得比率で49%、所得又は経費の件数比率が11%、増差所得比率で11%、役務提供が件数比率で7%、増差所得比率で5%である。このことから、有形資産の増差所得が他に比べて格

価格の税務調査

段に多いことがわかる。ただし、1989年及び1990年と比較すると、それ以降の年度において、件数の減少はなく、増差所得は減少傾向にある。

次に、IRSによる移転価格調査の原処分における増差所得について、異議申立て、裁判等を通じて決着する場合の歩留率であるが、1992年が24%、1993年が27%である。その内訳は、1992年の外資系子会社が5%、米国系子会社が30%、1993年では、外資系子会社が20%、米国系子会社が32%である。これは、1989年の37%及び1990年の52%を例外として、1987年以降、いずれの年度もほぼ20%台である。また、係争

中の事案の増差所得は、1992年9月及び1994年7月の時点のいずれもが約140億ドルであり、1994年の納税義務者数は114である。

また、米国において法人税を納付していない子会社であるが、1987年から1991年までの間、外資系米国子会社と米国系子会社では、前者が4分の3、後者が約60%、米国法人税を納付していない。これは、5年間ほぼ同じである。なお、総資産が1億ドルを超える大規模会社の場合、納税をしていない法人数は、少数である。

調査官等の事務量としては、1993年において、国際調査官の事務量の35%、エコノミストの59%が移転価格に関するものであり、年の総事務量を個人の年間事務量で換算すると、調査官が148名、エコノミストが13名、異議担当が25名となっている。

この米国の報告書は、米国の移転価格条項(内国歳入法典第482条)がわが国の同税制のように国外関連者のみを対象とするものではなく、国内取引にも適用されることから、内国法人と外資系法人の双方に適用され、その結果が対比できることに特徴がある。

また、基本三法の使用割合が予想外に高い率であること、IRSの原処分が裁判等を通じて大幅に減額されている事実が数字に示されている。

日本大学教授

矢内 一好