

日本の移転価格税制の法的位置付け

1 米国内国歳入法典第482条の国内法における位置付け

日本及び各国の移転価格に関する税制については、多くの著書及び論稿があるが、我が国の租税特別措置法第66条の4に規定されている条項（以下「移転価格税制」という。）の国内法上の位置付けに関するものは少ないといえる。我が国と米国の移転価格税制である内国歳入法典第482条（以下「482条」という。）の条項の法的位置付けを対比するために、最初に、482条の米国国内法における位置付けをまとめると次のとおりである。

現行の内国歳入法典（1986年全文改正）における482条の位置であるが、482条は、E章（Subchapter E）「会計期間と会計処理の方法」にあり、そのE章は、第1款（Part I）「会計期間」、第2款（Part II）「会計処理の方法」、第3款（Part III）「修正（Adjustments）」に分かれている。この章の基本規定である446条（企業会計準拠規定：以下「446条」という。）は、第1款に規定され、482条は、第3款に含まれている。この446条は、「課税所得は、納税義務者が帳簿における所得計算に通常使用している会計処理の方法に基づいて計算される。」と規定されている。この446条が我が国の法人税法における公正処理基準（法法22④）に相当するものであることから、482条は、企業会計準拠規定の修正という位置付けになるものと思われる。

2 移転価格税制の国内法における位置付け

移転価格税制の国内法における位置付けとしては、小松芳明教授が次のような見解を示している（小松芳明「トランスファー・プライシングに対する税法上の規制について—今次わが国の特別立法をめぐる—」『亜細亜法学』21巻1号）。

すなわち、移転価格税制において、法人所得計算上は、棚卸資産の販売又は購入、役務の提供その他の取引について「通常取引価格」で行われることを前提としている。法人税法第22条第4項がこのことを根拠付けていると解される。創設時の移転価格税制（租税特別措置法第66条の5）では、同税制の対象となる国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす、と規定されているが（租税特別措置法第66条の5第1項：現行第66条の4第1項）、この規定は、法人税法第22条第4項の別段の定めであるということができよう、と述べている。

さらに、我が国の場合には、諸外国の立法例のように課税庁の更正処分を待つというのではなく、申告納税制度のもとで納税義務者自身による価格規制という仕組みを採っているところに特質があるとも述べている。

上記の小松教授の見解は、米国の482条の法的位置付けを意識したとは述べていないが、我が国の移転価格税制について、米国と同様の法的位置付け（446条と482条の関係）であるという論理を展開している。

以上のことから、検討すべき焦点は小松教授の述べる次の2点に絞られてくる。

Topics of International Taxation

① 移転価格税制は、法人税法第22条第4項の別段の定めであるのか。

② 我が国の移転価格税制は、諸外国の立法例（米国の482条等）とは異なり、申告納税制度のもとで納税義務者自身による価格規制という仕組みを採っているのか。

上記①の点については、小松教授が学会において①と同様の主張をされたことに対して、武田昌輔教授が法人税法第22条との関係を質したのであるが、小松教授は、租税特別措置法が特例であることから、本則として第22条第4項を見つけ出した、と説明されたのである。武田教授は、第22条第4項は会計処理の基準の規定であり、その点で少し広範囲に取りすぎているという感想を述べられている（『シンポジウム』『租税法研究』第21号所収164～165頁）。

法人税法第22条第4項は、当該事業年度の収益の額及び原価、費用等の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする、という規定である。

この規定の内容は、本稿で取り上げた446条の特徴の1つである企業会計準拠と同様の内容といえる。しかし、移転価格税制において修正されるのは、法人税法上の益金又は損金であることから、別段の定めとの関連に言及するのであれば、移転価格税制は、法人税法第22条第2項又は第3項の別段の定めということではないだろうか。法人税法第22条第4項は、武田教授が発言されているように会計処理の基準の規定であり、その性格は、主として、収益及び原価・費用等の期間帰属に関するものといえる。したがって、所得の金額の増減に関しては、法人税法第22条第2項又は第3項を本則とすると考えられるのである。

次に、前出②の点については、米国の482条本文においては特に規定されていないが、482条に係る財務省規則（§1.482-1(2)）において、税務署長の配分を行う権限を規定し、同(3)において、納税義務者による482条の利用を規定し

ている。この財務省規則の規定（§1.482-1(3)）によれば、納税義務者は、実際の取引金額ではなく独立企業間価格に基づいて申告を行うことになり、米国においても、申告納税制度のもとで納税義務者自身による価格規制という仕組みを採っている。

446条と482条の双方において、財務長官は、446条の場合では会計処理の方法の変更、482条では所得等の再配分の権限を与えられている。このことはその権限の内容は異なるが、両者に共通する事項である。

この権限に係る部分以外の両条項を対比すれば、446条では、納税義務者の所得計算に基づいて課税所得を計算するという企業会計準拠が規定されている。482条では、関連者間取引において、実際の取引価格と独立企業間価格が異なる場合、後者で申告することができると規定されている。したがって、446条と482条は、原則として、企業会計準拠であるが、482条では、企業会計分離ということもあることになる。ただし、法体系上、482条は、446条を基礎としたものの修正という位置付けになる。

したがって、財務長官は、482条では所得等の再配分の権限を与えられているが、他方、482条は、実際の取引価格（記帳された金額）と独立企業間価格が異なる場合、帳簿に記帳された金額と異なる独立企業間価格で申告することができると規定されているのである。その意味では、我が国の移転価格税制と482条は共通する部分（納税義務者が独立企業間価格に基づいて申告を行うということ）があることも事実であるが、両者の規定のすべてが同じということではない。

中央大学商学部教授

矢内 一好