

# 所得の割当てと内国歳入法第482条—所得の明白な反映— Allocate of income and IRC § 482—clear reflect of income—

進藤直義

## 目次

はじめに

### I. 内国歳入法第482条

1. 現行規定（2015年現在）
2. 内国歳入法第482条（1954年内国歳入法）
3. 内国歳入法第482条の適用範囲

### II. 内国歳入法第482条に関連する租税法上の論点

### III. 立法経緯

### IV. 所得の割当て方法

1. 独立当事者間取引判断基準
2. 独立当事者間取引判断基準と所得対応判断基準
3. 所得対応判断基準関連判例
  - i. ボシユロム社・連結子会社 対 内国歳入委員会 連邦第二巡回裁判所（1991年）
  - ii. プロクター・ギャンブル会社 対 内国歳入委員会 連邦第六巡回裁判所（1992年）
  - iii. イーライ・リリー社・子会社 対 内国歳入委員会 連邦第七巡回裁判所（1998年）
  - iv. ザイリンクス・連結子会社 対 内国歳入委員会 連邦第九巡回裁判所（2010年）

### V. 関連当事者の「明白な所得の反映」と所得割当て判断基準

### VI. 内国歳入法第482条の適用決定による対応調整に伴う派生問題

- i. BMC ソフトウェア会社 対 内国歳入委員会 租税裁判所判決（2013年）

おわりに

## はじめに

アメリカ合衆国の内国歳入法第482条は、納税者とその利害関係人との間の算定した所得、経費控除等が課税逃れ、もしくは、所得を明白に反映していないと税務当局側が認めた場合、税務当局側の裁量権に基づいて納税者とその利害関係人との間について所得の割当てをしてもよいとする規定である。そして、納税者の利害関係人の範囲は、アメリカ合衆国内にとどまらず国外における利害関係人にまで及ぶ規定となっている。このため、内国歳入法第482条は国際課税における移転価格税制の基本条文になっている。

内国歳入法第482条の規定は、納税者の利害関係人の範囲、課税逃れかどうかの判断基準、所得の明白な反映であるかの判断基準、所得割当ての判断基準・方法、所得割当ての判断の時期、税務当局側の判断に関する裁量権の範囲等について、非常にあいまい、広汎な規定<sup>1</sup>であるとともにも租税法上の他の重要な規定や論点とも重複、関連している<sup>2</sup>。

そこで、内国歳入法第482条の現行規定の内容と適用範囲を検討し、関連する租税法上の論点にも触れる。また、立法経緯を振り返るとともに税務当局側による所得割当て方法の判断基準を検討する。さらに、税務当局側による所得割当てについての決定や合意がなされた場合、関連当事者間の債権・債務関係も調整する必要がある二次的・派生的問題をももたらすことになる。この二次的・派生的問題についても検討を行う。

なお、OECDのBEPS（base erosion and profit shifting）行動計画の第13番目として移転価格書面の再吟味計画が掲げられており、2015年9月、12月が最終行動計画日とされている。そして、多国籍企業はOECDに対して企業内移転価格資料の提出を義務付けられことが予定されている<sup>3</sup>。

## I. 内国歳入法第482条

### 1. 現行規定（2015年現在）

同一利害関係者によって直接的又は間接的に所有もしくは支配されている二つ以上の組織体、商売又は事業（法人化されているか、いないかにかかわらず、アメリカ合衆国において組織化されているか、いないかにかかわらず、関係化されているか、いないかにかかわらず）についてのいかなる場合においても、財務長官が当該組織体、商売又は事業の課税逃れを防止するため、もしくは所得を明白に反映させるために分配、配分又は割当てが必要であると決定するならば、財務長官は当該組織体、商売又は事業の相互間又はそれぞれの間に総所得、所得控除、税額控除又は課税所得控除を分配、配分又は割当てをしてもよい。（936条（h）（3）（B）の意味する範囲における）無形資産の譲渡（もしくは、ライセンス）による所得は、無形資産に帰属しうる所得と対応させなければならない。

### 2. 内国歳入法第482条（1954年内国歳入法）

同一利害関係者によって直接的又は間接的に所有もしくは支配されている二つ以上の組織体、商売又は事業（法人化されているか、いないかにかかわらず、アメリカ合衆国において組織化されているか、いないかにかかわらず、関係化されているか、いないかにかかわらず）についてのいかなる場合においても、財務長官もしくは委任を受けた者が当該組織体、商売又は

---

<sup>1</sup> Converse Murdoch “The Scope of the Power of the Internal Revenue Service to Reallocate Under Section 482” Boston College Law Review (1965), p. 717.

<sup>2</sup> Boris I. Bittker, James I. Eustice “FEDERAL INCOME TAXATIONS AND SHAREHOLDERS” (1971) P. 15-21.

<sup>3</sup> James P. Fuller, Fenwick & West LLP Mountain View, California “TAX EXECUTIVES INSTITUTE/SAN JOSE STATE UNIVERSITY U.S. INTERNATIONAL TAX DEVELOPMENTS” November 10, 2014, p. 81.

2015年2月にOECDの国際課税の新ルールが最終決着した。

連結売上高が7億5千万ユーロ（日本円で約1,000億円）の企業は、2017年度末事業年度から文書提出が義務付けられることが決定された。

提出文書は①マスター・ファイル（企業グループ全体の構造・戦略に関する情報）②ローカル・ファイル（海外子会社の経営・取引に関する情報）③国別レポート（子会社別の収益・納税額・資産などの情報）からなる。

マスター・ファイルおよびローカル・ファイルは海外子会社を通じ各国当局へ提出し、国別レポートは本社から本国当局へ提出する文書提出手続ルートも決定された。

2015年2月現在において適用除外規定はない（2015年3月9日日本経済新聞記事参照）。

事業の課税逃れを防止するため、もしくは所得を明白に反映させるために分配、配分又は割当てが必要であると決定するならば、財務長官もしくは委任を受けた者は当該組織体、商売又は事業の相互間又はそれぞれの間に総所得、所得控除、税額控除又は課税所得控除を分配、配分又は割当てをしてもよい。

### 3. 内国歳入法第482条の適用範囲

#### i. 同一利害関係者の適用範囲

「同一利害関係者によって直接的又は間接的に所有もしくは支配されている二つ以上の組織体、商売又は事業（法人化されているか、いないかにかかわらず、アメリカ合衆国において組織化されているか、いないかにかかわらず、関係化されているか、いないかにかかわらず）」と規定されているように利害関係者の範囲は広汎である。

「支配された」（“controlled”）という用語も「その形態や実行の仕方ではなく決定すべきことは支配の現実である」として現実に現時的な支配関係が判断基準として用いられる。つまり、税務当局側が現実的に同一利害関係者と判断した組織体、商売又は事業については、法人・個人・パートナーシップ・非課税組織体であろうが、アメリカ合衆国内であろうが、国外であろうが、本条は適用されることになる。また、現実的支配関係についても判断に関して幅が生ずる。

#### ① 事業運営上の結合関係

事業上のパートナー関係、事業形態による利害関係者関係、倉庫リース業と倉庫保管業、自動車製造業と自動車ディーラー、コーラのディストリビューター、フランチャイズ・チェーン等の事業運営上の結合関係も同一利害関係者の範囲に含まれている<sup>5</sup>。

#### ② 同族支配会社

制定法上の支配関係の要件を満たさない同族支配会社も同一利害関係者の範囲に含まれる<sup>6</sup>。

#### ③ 制定法上の支配関係

制定法上の規定した支配関係は、同一利害関係者に含まれる。

会社の支配グループ	IRC § 1563 (a)
親子会社	IRC § 1563 (a) (1)
兄弟姉妹会社	IRC § 1563 (a) (2)

<sup>4</sup> Regs.Sec. 1.482-1 (a) (3).

<sup>5</sup> Cedar Valler Distilly, Inc., 16 T.C., 870 (1951).  
Matter of John S.Barnes Inc., 53-2 U.S. Tax Cas 9470 (S.D.Fla. 1953).  
A.G.Nelson Paper Co., 3 CCH Tax Ct.Mem.914 (1944).  
Constr.Co., 35 T.C.11022 (1961), aff'd 323 F.2d 316 (9<sup>th</sup> Cir. 1963).  
Aldan Homes, Inc., 33 T.C.582 (1959).  
Kassmar Constr.Co., 35 T.C. 1102 (1961), aff'd, 323 F.2d 316 (9<sup>th</sup> Cir. 1963).  
Ballentine Motor Co., 39 T.C. 348 (1962), aff'd, 321 F.2d 796 (4<sup>th</sup> Cir. 1963).  
Hugh Smith, Inc., 8 T.C.660 (1947), 173 F.2d 224 (6<sup>th</sup> Cir), cert denied, 337 U.S.918 (1949).  
Hamburgers York Road, Inc, 41, T.C. 821 (1964).

<sup>6</sup> Crenada, Inc., 17 T.C.231 (1951), aff'd, 202 F.2d 873 (5<sup>th</sup> Cir.1953).  
South Tex. Rice Warehouse Co., 43 T.C.No.44 (Jan.29.1965).

株式のみなし所有規定 IRC § 318

関連納税者間取引に関する損失、支出および利息 IRC § 267

④ 組織再編成の当事者関係

個人事業の法人成り<sup>7</sup>や会社清算の引継ぎ者<sup>8</sup>等の組織再編成の当事者も同一利害関係者に含まれる。このため、内国歳入法第482条は、組織再編成税制とも交錯している。

⑤ 持ち株会社

事業に従事せず、単に持ち株のみ保有している持ち株会社も同一利害関係者に含まれる。

ii. 地域的適用範囲

① 州管轄の相違

アメリカ合衆国内の利害関係者に及ぶが、州税法も内国歳入法第482条を準用している場合には州間の課税管轄の競合が生ずる<sup>9</sup>。また、アメリカ合衆国の準州のプエルトリコ、グアム等は、連邦所得税の管轄外として取り扱われるため所得帰属判断に問題が生ずる<sup>10</sup>。

② 国際的な管轄の相違

内国歳入法第482条は、移転価格税制の基本条文であるが、タックス・ヘイブン税制、過少資本税制、国際経済特区税制、外国税額控除、租税条約、二国間協議、国際的二重課税問題に関連する<sup>11</sup>。

iii. 時間的適用範囲

内国歳入法第482条の時間的適用について除斥期間や時効期間等は定められていない。このため、虚偽申告として判断された場合には、租税の賦課および徴収の除斥期間の期限がないため<sup>12</sup>、時間的適用範囲の制限もない。

## II. 内国歳入法第482条に関連する租税法上の論点

### 1. 内国歳入法第482条とコモン・ローとのオーバー・ラップ

アメリカの租税法においては、租税裁判により形成された判例理論であるコモン・ローが制定法とともに租税裁判における判断基準として用いられている。内国歳入法第482条の適用範囲は広範であり、法的形式よりも事実上の支配関係や経済的合理性を前提とする判断基準として用いられている。そして、租税回避否認規定として用いられる。このため、コモン・ローの租税回避行為否認判断基準と重複して用いられることがある。

「見せかけ取引の法理」・「経済的実態の法理」<sup>13</sup>、「事業目的の法理」<sup>14</sup>、「法人格否認の法理」<sup>15</sup>、

<sup>7</sup> National Sec. Corp. v. Commissioner, 137 F.2d 600 (3d Cir.), cert.denied, 320U.S. 794 (1943).

<sup>8</sup> Tennessee Life Ins.Co. v. Commissioner, 231 F.2d 639 (6<sup>th</sup> Cir.), cert.denied, 364.

<sup>9</sup> First Sec. Corp. v. Clements, 103 F.2d 1011 (6<sup>th</sup> Cir. 1939).

<sup>10</sup> グアム、アメリカン・サモア、北マリアナ諸島 (IRC § 931)、ヴァージン諸島 (IRC § 932)、プエルトリコ (IRC § 932) は、アメリカの準州・自治州のため連邦所得税の対象ではない。

<sup>11</sup> Simon J. Murphy Co. v. Commissioner, 231F.2d 639 (6<sup>th</sup> Cir. 1956).

Rooney v. United States, 305F.2d 681 (9<sup>th</sup> Cir. 1962).

<sup>12</sup> 賦課・徴収の除斥期間 一般原則 申告後、3年 IRC § 6501 (a)  
虚偽申告の場合には期限はない。 IRC § 6501 (c)

「所得帰属認定の法理」等の司法判断基準も関連している。

## 2. 内国歳入法第482条と所得の創出

初期の判例では内国歳入法第482条は所得の割当てに適用されても、所得の創出の判断としては適用されないものとしてきた<sup>16</sup>。しかしながら、関連当事者間の無償の貸付、無償の役務提供等について、公正な独立当事者間価格基準で所得の割当てまたは所得控除する規定として用いられるようになってきたため所得の創出にも適用される。

1965年4月1日のレギュレーション改正案

関連当事者間の貸付利息が、4%と5%との間、および、それらの間でないならば、5% (Prop.Regs.Sec. 1.482-2 (a) (29))。

## 3. 関連当事者間の低額購入・販売、低額賃貸・リース等（無償・低額譲渡、賃貸）

関連当事者間取引では、通常の市場価格を用いずに低額もしくは無償の購入および販売、賃貸借が行われることがある。

土地・建物・機械装置等の無償、低額譲渡・賃貸・リース等の無償・低額提供が関連当事者間取引で行われている場合、内国歳入法第482条に基づいて関連当事者間の所得再割当てが行われることがある<sup>17</sup>。

親子会社間取引において、市場価格と販売価額の差は親会社による子会社への非課税資本拠出として取り扱われる (Treas Regs. § 1.301-1 (j))。親会社の子会社に対して、プレミアム価額で販売した場合には、配当のような他の所得として取り扱われる<sup>18</sup>。子会社が親会社に対して、プレミアム価額で販売した場合には、親会社による子会社への資本拠出として取り扱われる。兄弟姉妹会社の場合、みなし配当の問題が生ずる。

## 4. 一般所得控除原則との関係

利害関係者間の経費や損失による所得控除について、利害関係者間の実際の負担割合やコスト・シェアリング契約<sup>19</sup>も利害関係者間の課税所得に影響をもたらす。

---

<sup>13</sup> Packard v. Commissioner, 85 T.C. 397, 417-418 (1985).

Rice's Toyota World v. Commissioner, 81 T.C. 184, 203, 209 (1983).

Frank Lyon Co. v. United States, 435 U.S. 561, 583-584 (1978).

<sup>14</sup> Rose v. Commissioner, 88 T.C. 386 (1987).

Baush & Lomb, Inc. v. Commissioner, 92 T.C. 525 (1989), 後掲IV-3-i.

Central Cuba Sugar Co. v. Commissioner, 198 F.2d 214 (2d Cir.), cert.denied, 344 U.S. 874 (1952).

<sup>15</sup> South Tex. Rice Warehouse Co., 43T.C.No. 44 (Jan. 29, 1965).

<sup>16</sup> 内国歳入法第482条は、所得の創出のための規定ではないとする判例

Tennessee-Arkansas Gravel Co. v. Comm'r., 112F. 2d 796 (C.A. 4<sup>th</sup>, 1963).

Bridgman & Co. v. Comm'r., 16t.c. 575 (1950).

Hogh Smith, Inc., 8 T.C. 660 (1947).

<sup>17</sup> Robert N. Lent "New Importance for Section 482 of the Internal Revenue Code"

William & Mary Law Review. 345 (1966), p. 354 ~ p. 356.

<sup>18</sup> 前掲、Converse Murdoch "The Scope of the Power of the Internal Revenue Service to Reallocate Under Section 482" Boston College Law Review. 717 (1965) p. 731.

総所得－所得控除＝純所得 ⇒ 所得控除の否認 ⇒ 純所得の増加  
所得控除関連規定 内国歳入法162条、163条、165条、167条

## 5. 会計方法に重要な影響がある項目

企業グループ内では、費用分担・役務取引・企業内契約価格・業績報償等の企業内取引に基づき会計処理を行っているが、会計処理方法も個別企業の所得計上に影響する。

費用分担合意規定	Treas.Reg. § 1.482-2 (d)
役務割り当てルール	Treas.Reg. § 1.482-2 (b)
企業内価格決めルール	Treas.Reg. § 1.482-2 (e)
相關的調整手続	Treas.Reg. § 1.482-2 (d) (2)
報酬ルール	Treas.Reg. § 1.482-2 (d) (3)

一方の関係会社が発生主義で会計処理し、他方の関係会社が現金主義で会計処理していた場合も期間帰属の問題が生ずる。なお、国際課税分野では、国ごとの会計処理の基準や方法も異なっており、財務会計と税務会計の会計方法の違いも生ずる。

## 6. 推計課税

納税者が意図的であろうがなかろうが、帳簿記帳を不適切に行っている場合、まったく行っていない場合、納税者の算出した所得が所得の明白な反映ではないと内国歳入庁側が判断した場合には内国歳入法第482条に基づいて内国歳入庁側は所得再割当できる<sup>20</sup>。

そして、その所得割当ての方法も推計であり、関連当事者間の所得帰属額を推計して課税所得を算定するため、課税は推計課税となる。

## 7. 連結納税制度・企業グループ税制

内国歳入法第482条の当初の立法経緯は、連結納税をしていない企業グループに対して、課税逃れ防止を図るために歳入庁側から強制的な連結納税ができるようにする規定であった。このため、連結納税制度・企業グループ税制と内国歳入法第482条とは相互密接に関連している。

## 8. 組織再編成税制

会社設立・清算・合併・買収等の組織再編成の関連当事者は、内国歳入法第482条における利害関係者に該当する。会社買収を通じて租税回避や租税負担軽減が図られることがある。このため、1940年10月以降、所得税の回避又は逃れのためにする買収規定が設けられ、買収を通じた損失利用等の防止規定が設けられている (IRC § 269)。

そこで、租税回避又は租税逃れ防止目的から、内国歳入法第482条と内国歳入法第269条とは重複・相互関連をしている。

<sup>19</sup> Amazon.Com,Inc.v.Commissioner,T.C.Dkt. 31197-12 (2014).

<sup>20</sup> Tennessee-Arkansas Gravel Co. v. Commissioner, 112 F.2d 508, 510 (6<sup>th</sup> Cir. 1940).

Ross v. Commioner, 129 F.2d 310, 313 (5<sup>th</sup> Cir. 1942).

United States v. Berger, 325 F.Supp. 1297, 1302 (S.D.N.Y. 1971).

## 9. サブパート F 外国会社 (Subpart F: IRC § 951-964)

1921年歳入法において、アメリカ合衆国内源泉所得と外国源泉所得の取扱についての規定が設けられた<sup>21</sup>。しかしながら、アメリカ合衆国の株主が保有する外国会社の外国源泉所得についてはアメリカ合衆国による課税は行われていなかった。このため、外国会社の外国源泉所得からの利益をアメリカ合衆国の株主に還元するまでは、アメリカ合衆国での課税が繰り延べられる結果をもたらしていた。1961年にケネディー大統領がこの課税繰延べ問題を議会において取り上げた。そこで、1962年内国歳入法に「支配された外国会社」(“controlled foreign corporation”: CFC)<sup>22</sup>の規定として、内国歳入法にサブパート F の規定を設けた。

アメリカ合衆国の株主が CFC のすべてのクラスの議決権株式について総合計議決権の10%以上所有しているならば、アメリカ合衆国の株主は毎課税年度における嫁得所得について CFC の未分配所得の持分に応じた報告をしなければならない。すなわち、アメリカ合衆国の株主が CFC の未分配所得の自己の持分についても、アメリカ合衆国の課税対象所得として課税される。この際には、CFC の嫁得所得に対して外国での課税も行われているため、国際的な二重課税を排除するために外国税額控除 (“foreign tax credit”) が認められる。また、CFC の未分配所得がアメリカ合衆国の株主に分配された時には、課税がなされない。

サブパート F 外国会社の規定は、外国源泉所得の課税繰延べの防止目的で制定されたが、それとともに軽課税国やなんら事業活動の行われていない外国会社に対するタックス・ヘイブン税制、国際的租税回避防止規定として運用されてきている。

内国歳入法第482条はアメリカ合衆国の多国籍企業の国外における関連企業との所得再割当て規定として適用され移転価格税制として運用されている。そこで、サブパート F 外国会社の規定と相互密接に関連しており、規定の重複・競合する問題も生ずる<sup>23</sup>。

## 10. 法的規制によるブロック所得

アメリカ合衆国に本拠を有する多国籍企業の国外における関連企業は、外国政府の法的な規制に準拠して事業活動を行う必要がある。国によっては、投資規制、外国からの出資規制、送金規制等の制限を設けている。このため、外国子会社における所得や留保利益をアメリカ合衆国の親会社へ送金することも法的規制により制限され、いわゆるブロック所得 (“Block Income”) が生ずる<sup>24</sup>。この所得のブロックは、納税者が意図的に行った結果生じたものではな

<sup>21</sup> David Myers “Section 482 and Subpart F: An Internal Revenue Code Dilemma” *American University International Law Review* (1996), p. 1085.

<sup>22</sup> Treas.Reg. § 1.957-1 (a) (1986)

「支配された外国会社」 (“controlled foreign corporation”: CFC) とは、

(1) 当該会社のすべてのクラスの議決権を有する株式の総合計議決権、もしくは、(2) (958 (a) 条の意味する範囲) の所有されるか、958 (b) 条の「所有のルールの適用によって所有とみなされている」当該会社の株式の全価値の50%以上を当該外国会社の課税年度中にアメリカ合衆国の株主によって所有されているならば、サブパート F の外国会社に該当する。

<sup>23</sup> *Ashland Oil, Inc. v. Commissioner*, 95 T.C. 348, 361 (1990).

<sup>24</sup> James A. Davlin “THE UNCERTAINTY OF FOREIGN BLOCKED INCOME: TRYING TO RECONCILE THE 1994 § 482 REGULATIONS WITH PROCTER & GAMBLE” *DUKE JOURNAL OF COMPARATIVE & INTERNATIONAL LAW*, vol. 5; p. 117-144.

く法的規制により生じたものである。

グレンショウ・ガラス会社事件（1955年）<sup>25</sup>において、納税者が「完全支配」（“complete dominion”）をしていない所得に対して内国歳入法第482条を適用すべきではないと最高裁判所は判断をした。ブロック所得も納税者が「完全支配」できない所得である。

プロクター・ギャンブル会社事件（1992年）<sup>26</sup>では、外国の法的規制があるにもかかわらず、内国歳入庁は内国歳入法第482条に基づいて外国子会社における所得をアメリカ合衆国の親会社の所得として再割当てをした。しかし、外国の法的規制があるにもかかわらず、内国歳入法第482条による所得再割当てすることはオーバー・ルールであると裁判所は判断した。また、アメリカ合衆国内においても法的規制のためにブロック所得が生ずることがある<sup>27</sup>。

このため、法的規制に基づくブロック所得について、1993年に暫定レギュレーション（Temp. Treas.Reg. § 1.482-T（1993））が設けられ、ブロック所得に対応する支出についても「ブロック支出」と「非ブロック支出」とに分けて繰延べ経理を選択して用いなければならない規定を設けた<sup>28</sup>。そして、1994年に正式レギュレーションと規定されることになった（Treas.Reg. § 1.482-1(h)(2)(ii)(A)(D)（1994）<sup>29</sup>）。

## 11. 内国歳入法第482条の適用決定に伴う対応調整による派生的修正

内国歳入法第482条に基づいて関連当事者間の所得再割当てを行われた場合、所得再割当てに対応して関連当事者間の債権・債務も税務上の修正もしくは調整をする必要がある。

すなわち、内国歳入法第482条に基づく一次調整に伴い、それに対応する税法上の他の派生的修正が生ずることがある<sup>30</sup>。

## 12. その他の問題

会社と株主との関係について法人所得課税制度の在り方、支店・子会社・関係会社等の事業

<sup>25</sup> Commissioner of Internal Revenue v. Glenshaw Glass Co., 348 U.S. 426 (1955).

<sup>26</sup> アイルランド政府による規制：Procter & Gamble Company v. Commissioner of Internal Revenue, U.S. 6th Cort. 7 / 1992、後掲IV-3-橋。

ブラジル政府による規制：3M Co. v. Commissioner, T.C.Dkt.No. 5186-13 (2013)。

サウジ・アラビア政府による規制：Exxon Corp. v. Commissioner, T.C.Memo1992-92, 63T.C.M. (CCH) 2067 (1992)。

<sup>27</sup> 保険業法・銀行法による規制：Salyersville National Bank v. United States, 613F. 2D(6<sup>th</sup> Cir. 1980)。

州法による規制：Tower Loan of Miss., INC v. Commissioner, T.C.Memo. 1996-152。

Bank of Winnfield & Trust Co. v. U.S. 540F.Supp. 219 (1982)。

<sup>28</sup> IRC § 461。

Roland Davis “The New Transfer Pricing Tax Regulations: Now That They’re Here What Should You Do” Santa Clara High Technology Law Journal, vol. 10(1994), p. 214。

<sup>29</sup> 1) その規制が公布されており、支配された納税者および支配されていない納税者双方に同様に一般的に適用されること。

2) その規制の放棄を得るために納税者はあらゆる実際的な法的治療に費していること。

3) 482条の意味する独立当事者間金額の支払い又は受領の妨げがあること。

4) 納税者又は関連当事者がその規制を妨げ、もしくは破っていないかったこと。

<sup>30</sup> BMC Software, Inc. v. Commissioner of Internal Revenue, 141T.C. No. 5 (9 / 2013)、後掲、IV-i。



体についての形態の取扱、国内源泉所得・国外源泉所得と所得帰属主体・所得帰属地についての判断基準・取扱基準、労働所得・資本的所得についての所得嫁得と所得帰属との対応関係等。

### Ⅲ. 立法経緯

内国歳入法第482条は、第1次世界大戦の超過利潤税の改正において、1917年の超過利潤税の日からグループ内の所得の裁量的移転を防止するため財務長官が連結納税申告を要求できるとする規定が当初の原型となっている。そして、立法趣旨は連結納税申告をしている（もしくは、できない）関連会社と連結納税申告をしていない関係会社間との公平な政策をもたらすことにある。また、株式保有割合が過半数を満たない支配関係についても連結納税を要求できる。そのため、内国歳入法第482条は連結納税制度、グループ企業税制とも相互密接関連する規定となっているのである。

1909年関税法 法人所得税の創設

1913年関税法 個人所得税の創設

第一次世界大戦

1917年戦争救済法

1917年歳入法 超過利潤税について連結申告書の提出を強制適用（規則45の631）

1918年歳入法 法人所得税・超過利潤税・戦時利得税について連結申告書の提出を強制適用（暫定法）第240条に連結納税申告が設けられる。

1921年歳入法 連結納税申告を選択適用制度に変更し制度化

1921年歳入法 第240条（d）

同一利害関係者によって直接的又は間接的に所有された、もしくは支配された二つ以上の関連した商売又は事業についてのいかなる場合においても、当該、関連した商売又は事業の相互間又は、それぞれの間に利得、利潤、所得、所得控除もしくは資本について、分配または配分を正確にするため、適切な場合においては、委員長は関連した商売又は事業について連結会計（consolidate the accounts）をしてもよい。

1924年歳入法 第240条（d）に「納税者側の要請」による規定が追加される。

1926年歳入法 第240条（d）が第240条（f）となる。

1926年歳入法 第240条（f）

共通支配下の事業間に利得、利潤、所得、所得控除又は資本の分配もしくは配分を正確にさせるために必要であるならば、委員長は（もしくは、納税者の要請で）、共通に支配された商売又は事業について連結会計（consolidate the accounts）をしてもよい。

1926年歳入法で連結納税申告規定が削除されたため、1926年歳入法第240条（f）も削除された。このため、議会のウェイズ・ミーンズ報告で連結納税をする納税者と連結納税しない納税者との課税の公平を図る目的で1928年歳入法第45条の法案が提出された（H.R.Rep.No. 2, 70<sup>th</sup> Cong., 1<sup>st</sup> Sess.(1928)）。

1928年歳入法 第240条（f）は、第45条となる。

第45条 「税額控除」、「課税所得控除」の用語は、含まれていない。

「納税者の要請」の用語が削除される。

「課税逃れを防ぐため、もしくは、所得を明白に反映させるための用語が加わる。「関連した」(related)の用語が削除される。

歳入委員会に規則制定権が与えられ、連結納税申告者は規則に同意することが規定された(1928 Act, § 141 (a),(b))。

1934年歳入法第45条 「組織体」(“organization”)<sup>31</sup>の用語が加わる。

1939年歳入法第45条は第128条 (b) となる。

1943年歳入法第128条 (b)「税額控除」、「課税所得控除」の用語が加わる。

1954年内国歳入法 第482条 現行規定を設ける。

1962年 財務省規則 (Treas.Reg. § 1. 482-1(a)(3))

支配には、法律的に有効であろうがなかろうが、しかしながら、実行しうる又は実行された直接的又は間接的なあらゆる種類の支配を含む。その形態や実行の仕方ではなく、決定すべきことは支配の現実である。所得又は所得控除が裁量的に移されているならば、支配の推定が生ずる。

1968年 財務省規則に有形資産の独立当事者間 (arm's length) 価格の算定方式として、比較可能非支配価格法・再販売価格法・原価プラス法の3方式を定める (Treas.Reg. § 1. 482 (1968))。

1986年 財務省規則に無形資産の独立当事者間 (arm's length) 価格の算定に対応させるために12の要因を定める (Treas.Reg. § 1. 482(b)(2)(ii)(B)(1)-(12)(1986))<sup>32</sup>。

原価配分規定、役務規定、貸付規定を設ける。

比較利益法・利益分割法・その他特に特定されない方法を設ける。

「セーフ・ハーバー・ルール」を設ける (Treas.Reg. § 1. 482 (a)(d)(1986))。Treas. Reg. § 1. 482 (1986)

納税者間への所得及び所得控除の割当て

同一利害関係者によって直接的又は間接的に所有もしくは支配されている二つ以上の組織体、商売又は事業(法人化されているか、いないかにかかわらず、アメリカ合衆国において組織化されているか、いないかにかかわらず、関係化されているか、いないかにかかわらず)についてのいかなる場合においても、財務長官が当該組織

<sup>31</sup> 課税除外組織 (tax-exempt organization) との関連で、「組織体」の用語が用いられることになった。一般的に「奉仕組織体」(“charitable organization”)と呼ばれる組織体には、IRC § 501(c)(3)の課税除外組織であり、教会・学校・病院・教育組織体等が含まれる。

<sup>32</sup> Treas.Reg. § 1. 482(b)(2)(ii)(B)(1)-(12)(1986)

- ①同一財産に対する同一産業における一般的に用いられるロイヤリティー・レート
- ②競争譲渡者の申出および競争譲受者の値付け
- ③譲渡条項
- ④財産の特性および特性が残るような存続期間
- ⑤適用国における財産の保護の程度および期間
- ⑥譲受者に対する譲渡者によって提供された役務の価値
- ⑦財産の使用もしくは、その後の譲渡を通じた予想実現利益又は費用の節減
- ⑧譲受者に要求された資本的投資および立ち上げ費用
- ⑨代理人の利用可能性
- ⑩非関連当事者による独立当事者間レートおよび価格
- ⑪財産の譲渡によって生ずる、もしくは開発における費用
- ⑫非関連当事者によって考慮されるような他の事実もしくは状況

体、商売又は事業の課税逃れを防止するため、もしくは所得を明白に反映させるために分配、配分又は割当てが必要であると決定するならば、財務長官は当該組織体、商売又は事業の相互間又はそれぞれの間に総所得、所得控除、税額控除又は課税所得控除を分配、配分又は割当てをしてもよい。

(内国歳入法第936条(h)(3)(B)の意味する) 無形資産のあらゆる移転(もしくは、ライセンス)の場合、当該移転もしくはライセンスの所得は、無形資産に帰属する所得と対応させなければならない。

- 1988年 カンファレンス・コミュニティー報告として、企業内価格の調査(白書)が出される。無形資産の移転に対する企業内支払いに対する期間調整のアイデアが出される。
- 1991年 事前価格付け合意(Advanced Pricing Agreements: APA)(事前確認)についての歳入手続を内国歳入庁は公表した(Revenue Procedure 91-22, 1991-1 C.B. 526.)。
- 1992年 規則改正案(Prop. Treas.Reg. § 1.482, 57 Fed.Reg. 3571 (1992))
- 1993年 暫定規則に、「最上方法ルール」(“Best Method Rule”)を設け、比較可能性の要因分析を規定した(Temp. Treas.Reg. § 1.482-T(1993))。  
内国歳入庁の判断により所得再配分した場合、所得移転に対応するペナルティー規定が設けられる(IRC § 6662(e), (h), Treas.Reg. § 1.6662-5 (a))<sup>33</sup>。  
暫定規則として、外国法的規制によるブロック所得の取扱が設けられる(Temp. Treas.Reg. § 1.482-T(1993))。
- 1994年 1993年暫定規則を正式規則に改正(Treas.Reg. § 1.482-1 (h)(2)(ii)(A)(D) (1994))
- 2002年 7月29日、財務省はコスト・シェアリング目的のための雇用者ストック・オプション(ESOs)の取扱に関して暫定規則を発行した。
- 2003年 8月26日以降、暫定規則は修正なしで正式規則として適用されることになった。

#### IV. 所得の割当て方法

##### 1. 独立当事者間 (arm’s length) 取引価格基準

関連利害関係者間の所得割当ての判断基準は、1935年財務省レギュレーションに基本原則として独立当事者間 (arm’s length) 基準が公表された<sup>34</sup>。しかしながら、独立当事者間価格算定のための具体的に算定方法や指針は定められていなかった。

- 1968年 財務省規則に有形資産の独立当事者間 (arm’s length) 価格の算定方式として、比較可能非支配価格法・再販売価格法・原価プラス法の3方式を定める。  
(Treas.Reg. § 1.482(1968))

- 1986年 財務省規則に無形資産の独立当事者間 (arm’s length) 価格の算定に対応させる

<sup>33</sup> 1993年包括予算調整法 (Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993) § 13236 (b) において、移転価格税制に関するペナルティー規定が設けられ、財務省レギュレーションとなる。

内国歳入庁による移転価格調整額が5百万ドル又は、納税者の総受領額の10%を超える場合には20%のペナルティー、20百万ドル又は、納税者の総受領額の20%を超える場合には40%のペナルティーを課す。ただし、内国歳入庁の要請に対して、30日以内に「時宜を得た書類」(“contemporaneous documentation”)を提出して非合理的な価格算定方法でなければ、ペナルティーは課されない(Treas.Reg. § 1.6662-5 (j)(ii))。

<sup>34</sup> Treasury Department & Internal Revenue Service, A Study of Intercompany Pricing 6 (1988).

ために12の要因を定める (Treas.Reg. § 1.482(b)(2)(ii)(B)(1)-(12)(1986))。

原価配分規定、役務規定、貸付規定を加え、独立当事者間 (arm's length) 価格の算定方式として比較利益法・利益分割法・その他特に特定されない方法を設ける。独立当事者間 (arm's length) 価格の算定方式として、6つの方式が定められる。

①比較可能非支配価格法 (Treas.Reg. § 1.482-3(b))

②再販売価格法 (Treas.Reg. § 1.482-3(c))

③原価プラス法 (Treas.Reg. § 1.482-3(d))

④比較可能利益法 (Treas.Reg. § 1.482-5(a))

⑤利益分割法 (Treas.Reg. § 1.482-6(a))

⑥他の特定されない方法 (Treas.Reg. § 1.482-3(e))

「セーフ・ハーバー・ルール」を設ける (Treas.Reg. § 1.482(a)(d)(1986))。

納税者間への所得及び所得控除の割当て (Treas.Reg. § 1.482(1986))

1989年 カンファレンス・コミニティー報告として、企業内価格の調査(白書)が出される<sup>35</sup>。  
無形資産の移転に対する企業内支払いに対する期間調整のアイデアが出される。

1991年 事前価格付け合意 (Advanced Pricing Agreements: APA) (事前確認) について歳入手続を内国歳入庁は公表した (Revenue Procedure 91-22, 1991-1 C.B. 526.)<sup>36</sup>。

1992年 規則改正案 Prop. Treas.Reg. § 1.482, 57 Fed.Reg. 3571 (1992)

1993年 暫定規則に、「最上方法ルール」(“Best Method Rule”)を設けた。

「最上方法ルール」(“Best Method Rule”)とは、取引の事実と状況 (“facts and circumstances”) の下に独立当事者間価格を最も正確な測定で決定するための方法であるとしている (Temp. Treas.Reg. § 1.482-T(b)(1993))。

そして、比較可能性の要因分析を規定した (Temp. Treas.Reg. § 1.482-T(c)(1993))。

<sup>35</sup> 前掲、Treasury Department & Internal Revenue Service, A Study of Intercompany Pricing 6 (1988).

<sup>36</sup> 事前価格付け合意 (Advanced Pricing Agreements: APA) の提出資料 (Rev.Proc. 91-22, 1991-1 C.B. 526)

(1) APA に関する組織、商売、事業および取引

(2) APA を依頼する当事者である (the parties) 支配された納税者の名前、住所、電話番号、納税者番号

(3) 依頼に関連する当事者の代表権限を有する者に関する適切で完全な Form 2848

(4) 事業従事の一般的な歴史、世界的組織構造、所有、資本形成、財務構成、主要事業、事業従事の場所、当事者間の主要取引フローについての簡単な記述

(5) 申し出た移転価格 (TPM) を支持する他の適切なデータおよび書類と共に、過去3年間の当事者の提示する財務および税務データ

(6) それぞれの当事者の機能の現況

(7) それぞれの当事者の課税年度

(8) 重要な財務会計方法の記述

(9) 重要な財務会計と税務会計との相違の説明

(10) 移転価格 (TPM) に関連する適切な制定法の規定、租税条約、裁判判決、レギュレーション、歳入規則又は歳入手続についての議論

(11) 移転価格 (TPM) に関連する調査、申し立て、司法または管轄当局レベル (および解決したもの) における以前および現在の問題についての納税者および政府の立場の説明

なお、APA の依頼費用は5,000ドルであり (Rev.Proc. 91-22 § 5.14)、独立の専門家による意見を求めてもよい (Rev.Proc. 91-22 § 8.01)。

支配会社と非支配会社の取引について、比較可能性の要因分析としては、機能分析、リスク分析、契約条項、経済状況、財産および役務を掲げている<sup>37</sup>。

また、「独立当事者間の範囲」(“arm’s length range”)においては、内国歳入庁が内国歳入法第482条に基づく所得再割当てを行わないセーフ・ハーバー・ルールも追加された (Temp. Treas.Reg. § 1.482-T (d) (1993))。

1995年 1993年暫定規則を正式規則に改正

2002年7月29日、財務省はコスト・シェアリング目的のための雇用者ストック・オプション (ESOs) の取扱に関して暫定規則を発行した。

2003年8月26日以降、暫定規則は修正なしで正式規則として適用されることになった。

2006年 事前価格合意に関する歳入手続の改正 (Rev. Proc. 2006-9, 2006-1 C.B. 278)

2007年 事前価格合意に関する歳入手続の改正 (Rev. Proc. 2008-31, 2008-1 C.B. 1133)

2013年 事前価格合意に関する歳入手続の改正案 (2013-79)<sup>38</sup>

## 2. 独立当事者間取引判断基準と所得対応判断基準

1986年税制改正法において、内国歳入法第482条に (内国歳入法第936条(h)(3)(B)の意味する) 無形資産のあらゆる移転 (もしくは、ライセンス) の場合、当該移転もしくはライセンスの所得は、無形資産に帰属する所得と対応させなければならないとする規定を設けた。すなわち、独立当事者間取引判断基準に加えて、所得対応判断基準も規定することになった。

しかしながら、1994年財務省は、無形資産の評価基準についても独立当事者間基準が原則的判断基準であることを再度、強調した。さらに無形資産価格評価について価格調整を必要としない場合のセーフ・ハーバー・ルールを設けた。

<sup>37</sup> 比較可能性要因

### 1. 機能分析 (Temp.Treas.Reg. § 1.482-1 (c) (3) (i))

研究開発、製造デザイン・エンジニアリング、製造設備・抽出法 (extraction) ・組立、購買・原料マネジメント、マーケティングおよび流通機能、輸送および倉庫、管理、法律、会計および財務、信用および回収、訓練および個人的マネジメント・サービス

### 2. リスク要因 (Temp.Treas.Reg. § 1.482-1 (c) (3) (ii))

コスト・需要・価格付け・在庫水準における変動に含まれる市場リスク、研究開発活動の成功又は失敗によるリスク、外国為替変動を含む財務リスク、信用および回収リスク、製造責任リスク、および一般的事業リスク

### 3. 契約条項 (Temp.Treas.Reg. § 1.482-1 (c) (3) (iii))

企業内会社間の契約事項 (intercompany agreement)

### 4. 経済状況 (Temp.Treas.Reg. § 1.482-1 (c) (3) (iv))

買い手と売り手にとっての現実的な利用可能な代替性、地理的市場の類似性、それぞれの市場の関連規模および経済開発の範囲、マーケットの水準、譲渡又は提供したアイテムに対する市場シェア、特定コストの場所、および市場における競争

### 5. 市場占有率要因、ロケーション蓄積 (savings) (Temp.Treas.Reg. § 1.482-1 (c) (4) (i)-(ii))

<sup>38</sup> APA 報告書 (2014/10)

審査の所要期間は、2013年度は平均値約36ヶ月で統計中央値は32.7ヶ月を要しており、2012年度は約42ヶ月であった。2013年度の APA のうち外国に本社を有し、アメリカに子会社を有する割合は55%。2013年度の二国間双方の審査割合は、日本との間が53%、カナダとの間が19%となっている。価格算定方法は CPM および TNMM が77%であり、他の方法が33%であった。

以下の場合には、無形資産価格評価の調整を必要としない。

- (1) (実質的な同一状況下において同一無形資産が非支配納税者に譲渡される) 比較可能取引がある場合、非支配取引方法を適用しうる (CUT: 比較可能非支配価格) (26C.F.R. § 1.482-4 (f)(2)(i)(A))。
- (2) (同一の無形資産もしくは、正確な状況が必要ではない) 比較可能な無形資産の存在を含む取引ならば (26C.F.R. § 1.482-4 (f)(2)(i)(B))。
- (3) CUT と異なる他の方法が用いられて、特定の要因が蓄積して確立しているならば (26C.F.R. § 1.482-4 (f)(2)(i)(C))。
- (4) 異常事象が生じているならば (自然災害等) (26C.F.R. § 1.482-4 (f)(2)(i)(D))。
- (5) 2 と 3 の要件は、実質的な時期的対価 (periodic consideration) の支払いが要求された最初の年から 5 年間のおおの年度について遵守しなければならない (26C.F.R. § 1.482-4 (f)(2)(i)(E))。

### 3. 所得対応判断基準関連判例

#### i. ボシュロム社・連結子会社 対 内国歳入委員会 連邦第二巡回裁判所 (1991年)

(BAUSCH & LOMB INCORPORATED and Consolidated Subsidiaries v. U.S. Court of Appeals, 2d Cir. 5/14/1991)

#### 事案の概要

1978年代、ボシュロム社はソフト・コンタクト・レンズ産業において、アメリカ合衆国内の市場シェアの50.6%以上を占有していた。ニューヨーク州ロチェスターに製造設備を有していた。1960年代初頭にチェコ・スロバキアの科学者がソフト・コンタクト・レンズの「スピン・キャスト製法 (“spin cast” method)」を発明していた。1966年から1981年までにスピン・キャスト製造装置をボシュロム社は購入して、製造方法を改善することにより商業的にも受け入れられる水準になった。ボシュロム社の1981年および1982年におけるソフト・コンタクト・レンズの製造原価は1枚あたり1.5ドルであった。これに対して、競合他社の製造原価は、成型過程に1枚あたり4ドル、ケズリ過程(lathing process)に1枚あたり6ドル以上が掛かっていた。

1980年2月、ヨーロッパ市場の開拓拠点としてアイルランド共和国にボシュロム・アイルランド社(全株式保有子会社)を設立した。

1981年1月、ボシュロム社はボシュロム・アイルランド社に対して、スピン・キャスト技術を用いたレンズ製造の非独占的ライセンスを認め、コンタクト製造における開発研究、商標の使用を許諾した。許諾の対価としては、ボシュロム・アイルランド社のコンタクト・レンズの純売上高の5%をロイヤリティーとしてボシュロム社が受け取る。

ボシュロム・アイルランド社はウォーターフォード工場で1981年3月にコンタクト・レンズの製造を始めた。1981年は1,116,000ユニット、1982年は3,694,000ユニットを販売した。ボシュロム社はボシュロム・アイルランド社からの購入義務契約がなかった。

1981年のアイルランドにおける市場シェアは61%、1982年のアメリカ合州国内の市場シェアは56%であった。この2年間の内部会社間振替価格はレンズ1枚あたり7.5ドルで関税および運送費はレンズ1枚あたり0.62ドルであった。

### 内国歳入庁の判断

「ボシュロム・アイルランド社による無形資産の使用に対する独立当事者による対価の反映」としては「売上の20%に対する税引き前利益」までがボシュロム・アイルランド社の限度額であると判断した。

内国歳入委員長は内国歳入法482条に基づき「ボシュロム社とその子会社との間には独立当事者間価格がない」ことを理由として、所得の再割当てをした。

1979年12月期および1,980年12月期の課税年度所得について、内国歳入法482条により内国歳入委員長は、ボシュロム社に対し1981年度分2,359,331ドル、1982年度分18,425,750ドルの総所得として割当てをし、1985年12月、税額不足通知をした。

### 租税裁判所の判断

第一点として、裁判所は、比較価格データにより7.5ドルの譲渡価格が適切であると判断し、その判断は代替的な再販売価格法によりも決定しようとの見解も示した。

第二点として、訴訟当事者、専門家、当事者の証拠資料から、ロイヤリティー・レイトが不適切であると判断した。再割当ては、ボシュロム・アイルランド社の純売上高の20%に等しいロイヤリティー・レイトによるべきであると判断した。

ライセンス合意の目的は、ライセンスした無形資産の使用に帰属する利益を分配することにあることが理由であるとして租税裁判所は以下の結論に到達した。

我々の最上の判断を用いることにより、独立当事者としてのボシュロム・アイルランド社は無形資産の使用に対する対価として、それから生ずる利益の約50%の分配を要求されたとしても、レンズ製造設備に対する投資を前向きにしていたであろう。これは、ボシュロム・アイルランド社の純売上高の20%のロイヤリティー・レイトに等しいことになる。

1981年度に対して1,255,331ドル、1982年度に対して4,173,000ドルの総所得として割当てが適切であると判断した。

### 連邦巡回裁判所の判断

租税裁判所による再割当ては、内国歳入委員長による再割当てについての租税裁判所審査に対応しているべきである。事実関係の当初審査が濫用、きまぐれ、不合理であることを示していないならば、その割当ては支持されるべきである。事実関係の審査は、「明らかに間違っている」ときにだけ差し戻しとすべきである。

我々は、租税裁判所のアプローチによることとする。

- (1) レンズに対するボシュロム社に支払うボシュロム・アイルランド社の移転価格と製造技術および関連した無形資産の使用に対するボシュロム社に支払うボシュロム・アイルランド社のロイヤリティー・レイトが、独立した重要性を有するか、そして分離して検討すべきかどうか。
- (2) レンズに対する移転価格の評価に租税裁判所は明らかな誤りをしていないか。
- (3) 無形資産に対するロイヤリティー・レイトの評価に租税裁判所は明らかな誤りをしていないか。

### 検討点

#### A. レギュレーションの背景

有形財産のレンズに対する移転価格について Treas.Reg. 1. 482-2 (e) (1).

- 1) 比較可能な非支配価格 Treas.Reg. 1. 482-2 (e) (2).
- 2) 再販売価格 Treas.Reg. 1. 482-2 (e) (3).
- 3) 原価プラス価格 Treas.Reg. 1. 482-2 (e) (4).
- 4) その他適切な算定価格 Treas.Reg. 1. 482-2 (e) (1) (iii).

無形財産のロイヤリティーに対する移転価格について Treas.Reg. 1. 482-2 (d) (1), (2).

#### B. 移転価格とロイヤリティー・レイトの独立した重要性

ボシュロム会社はボシュロム・アイルランド社からの全量について購入義務契約がなかったこと。レンズ1枚あたり7.5ドルの再販売価格で継続する保証もなく、1983年には市場圧力により6.5ドルに下落していること。

ボシュロム・アイルランド社を「契約製造業者」(contract manufacturer)として内国歳入委員長は、レギュレーションを適用していること。

それゆえ、租税裁判所によるレンズの移転価格とロイヤリティー・レイトとを独立した対価と区分することで我々は進める。

#### C. レンズに対する移転価格

租税裁判所は、4つの異なるレンズ製造会社の多数の販売価格を前提として検討した。すべての比較可能価格から、関税および運送費0.62ドルを差し引いた販売価格は、ボシュロム社に支払われる7.5ドルを超えていた。

ボシュロム社をボシュロム・アイルランド社から購入したレンズのディストリビューターの機能であるという事実関係の前提で内国歳入委員長は価格比較をしていること。

内国歳入委員長は Treas.Reg. 1. 482-2(e) (ii) における要件を広く解釈して議論する立場を採っている。それゆえ、我々は Treas.Reg. 1. 482-2(e) (ii) に掲げられた解釈は採用しない。

#### D. ボシュロム会社の無形資産に対するロイヤリティー・レイト

無形財産の譲渡または使用についての独立当事者間価格の決定には2つの方法が適用レギュレーションとして規定されている

(Treas.Reg. 1. 482-2 (d) (2) (ii)、Treas.Reg. 1. 482-2 (e) (iii))。

1981年のボシュロム・アイルランド社がボシュロム会社に支払った総売上高の5%のロイヤルティーは、不合理に低い。内国歳入委員会の専門家は、非関連第三者との平均的なライセンス料は、総売上高の27%と33%との間であると計算した。

租税裁判所は、状況下における「慎重な投資家」(“prudent investor”)のアプローチにより2つの調整を行った。第1点は、新しい素材によるレンズの使用可能性、第2点は、より原価の低い競争者の市場参入と価格の下落。

ライセンス契約の目的は、ライセンスした無形財産の使用に帰属する利潤を分配することにあることが理由であり、独立当事者としてのボシュロム・アイルランド社は無形資産の使用に対する対価として、それから生ずる利益の約50%の分配を要求されたとしても、レンズ製造設備に対する投資を前向きにしていたであろう。これは、ボシュロム・アイルランド社の純売上上の20%のロイヤリティー・レイトに等しいことになると租税裁判所は判断を下した。

内国歳入委員長の立場は効力を有さないわけではないが、租税裁判所を説得し損ねている。租税裁判所による注意深い考慮の下の判断を明らかに誤りであると拒絶する根拠は認められな



い。結論として租税裁判所の判断を認める。

ii. プロクター・ギャンブル会社 対 内国歳入委員会 連邦第六巡回裁判所 (1992)  
 (“Procter & Gamble Company v. Commissioner of Internal Revenue, U.S. 6<sup>th</sup> Cort. 7/1992”)

事案の概要

プロクター・ギャンブル会社はオハイオ州の会社で消費財の製造およびマーケティングを行っている。プロクター・ギャンブル会社は、スイスの子会社であるプロクター・ギャンブル・AG (AG) の全株式を保有していた。AG は親会社がマーケティングの子会社又は関係会社を有さない国においてのマーケティングに従事する会社であった。

プロクター・ギャンブル会社とスイス子会社 AG とは、「一括自由契約」 (“package free agreement”) として知られるライセンス及びサービス合意を行った。

「一括自由契約」 (“package free agreement”) とは、プロクター・ギャンブル会社の特許、商標、商号、知識 (knowledge)、製造における研究及び補助、一般管理、財務、マーケティング、流通について、非独占的使用に対してスイス子会社 AG がロイヤリティーを支払う合意であり、他の子会社との契約とも類似の契約をしていた。

1967年、スペインにおいて製造・販売を行うため、スイス子会社 AG の間接所有により全株式保有子会社 (Espana) を設立した。1979年までスペイン法 (1938年通貨刑事法 “Monetary Crimes”) により、スペインから外国への送金規制が行われていた。1968年以前は、スペインにおける外国会社の持株比率は50%を超えてはならなかったが、1968年以降、全株式保有が認められることになった。1969年から1979年までは、投資した会社又は関係会社に対する資本投資に関するいかなる支払いも認められなかった。1973年、スペイン政府は1973年2343指令 (Decree 2343/1973) において、スペインの事業体と外国の事業体と技術契約についてのロイヤリティーの支払いが、スペイン事業体の投資額の50%を超えてはならないと公表した。1976年、1976年3099指令 (Decree 3099/1976) で技術契約についてのロイヤリティーの支払いが、スペイン事業体の投資額の50%を超えもよいと公表した

1985年にスペインはヨーロッパ共同体 (EEC) に加盟し、1985年1042指令 (Decree 1042/1985) により外国会社投資規制もなくなり自由となった。これにより、1987年2月以降、「一括自由契約」は有効となったため、スペイン子会社 (Espana) はスイス子会社 AG に対し、1987年6月決算において初めての配当送金を行った。

内国歳入庁の判断

1978年および1979年について、スペイン子会社 (Espana) の売上高の2%はスイス子会社 AG に対するロイヤリティーであるとして内国歳入法第482条に基づいて所得再割当てを行った。スイス子会社 AG の所得を1978年1, 232, 653ドル、1979年1, 795, 005ドルを増加させ、プロクター・ギャンブル会社の納付税額不足通知を発した<sup>39</sup>。

<sup>39</sup> サブパート F の IRC § 951 (a) (1) (A) の外国支配会社の所得合算規定により、スイス子会社 AG の所得割当てによる所得増加は、親会社プロクター・ギャンブル会社の所得増加となり、その結果、納付税額不足が生じる。

## 租税裁判所の判断

スペイン法によりロイヤリティーの支払いをスペイン子会社 (Espana) に禁じているため、プロクター・ギャンブル会社によって支配されていないことを理由として、内国歳入委員長による482条に基づく所得の再割当ては不適切であることを支持した。

## 連邦巡回裁判所の判断

内国歳入法第482条の「支配された」 (“controlled”) の定義は、Treas.Reg. § 1.482-1 (a) (3) において、その形態もしくはその実行の仕方ではなく、決定すべきことは支配の現実であるとしている。

この事例において、プロクター・ギャンブル会社およびスイス子会社 AG が所得の操作もしくは移転のためにスペイン子会社 (Espana) を支配していたことについて、なんら証拠はない。スペインの事業体から支配している外国事業体へ技術移転についての支払いが制限されていたことは、1973年2343指令 (Decree 2343/1973) および1976年3099指令 (Decree 3099/1976) が明らかにしている。また、ロイヤリティー支払いの禁止は、一時的ではなく、内国歳入委員長が主張しているような一時的な「ブロック所得」 (“blocked income”) (Treas.Reg. § 1.482-1 (b) (6)) にも該当しない。

よって、482条に基づく所得の再割当ては不適切であると租税裁判所が決定したことは、是認される。

### iii. イーライ・リリー社・子会社 対 内国歳入委員会 連邦第七巡回裁判所 (1998)

(ELI LILLY & COMPANY and Subsidiaries v. Commissioner of Internal Revenue .U.S. 7th Cir., 10/1998)

## 事案の概要

イーライ・リリー社は1955年12月に鎮痛剤 Darvon の成分について特許を取得し、1962年後半には関連物質の特許を取得していた。1966年にプエルトリコ法および内国歳入法931条の租税動機の下、プエルトリコに鎮痛剤 Darvon および Darvon-N の特許権および製造ノウハウを現物出資し、製造子会社を設立した。現物出資につき内国歳入法351条の下の譲渡に対する非認識取扱いを請求した<sup>40</sup>。

この時点では、リリー・プエルトリコ社はアメリカ合衆国もしくはプエルトリコにおける鎮痛剤の唯一の製造業者であった。1971年から1973年を通じ、リリー・プエルトリコ社は原材料について主として外部から購入していた。イーライ・リリー社は技術指導・品質管理・新しい鎮痛剤の研究開発をし、リリー・プエルトリコ社の製品の全量を購入していた。

イーライ・リリー社は、Darvon 製品に関する稼得利益の親子間利益配分について4つのカテゴリーに分け算定をしていた。親会社イーライ・リリー会社のマーケティング活動に対する見返り (“return”)、リリー・プエルトリコ社の製造活動に対する見返り、親会社イーライ・

<sup>40</sup> IRC § 351(a) 財産が一人の者、もしくはそれ以上の者によって当該会社の株式又は証券と交換で譲渡され、交換後、ただちに同一の者、もしくは同一の者たちが会社を支配 (368(c) 条に定義されている) しているならば、なんら利得もしくは損失は認識されない。

リリー会社の商標および営業権に対する見返り、親会社イーライ・リリー会社の製造技術に対する見返りについて算定式を作成し算定していた。

製造活動に対するリリー・プエルトリコ社の見返りは販売製品原価の100%から運営支出（Darvon 製品に関する試験・研究、一般管理・サンプル支出）を差し引き、ロケーション貯蓄（プエルトリコにおける従事のための備え）を加算した。マーケティング活動に関するリリー社の通常の見返りは Darvon 製品関連支出の25%と算定した。残りの嫁得利益が無形財産からの見返りとして取り扱った。1971年から1972年まで、無形財産に対する見返りとしてリリー・プエルトリコ社に60%、40%をイーライ・リリー会社として配分していた。1973年にはリリー・プエルトリコ社の無形財産に対する見返りを30%まで下げた。

#### 内国歳入庁の判断

1971年から1973年について、イーライ・リリー会社とリリー・プエルトリコ社との所得の再割当てを行い、約34百万ドルが親会社の所得であるとし、1976年に税額不足通知をした。リリー・プエルトリコ社の所有権は、すべて無視される見解を採った。

#### 租税裁判所の判断

リリー・プエルトリコ社の株式に対する無形資産の譲渡は、原則的には有効であることを租税裁判所は支持し、内国歳入庁の判断を否定した。しかしながら、リリー・プエルトリコ社の株式に対する無形資産の譲渡価額は独立当事者間対価よりも低いため、リリー・プエルトリコ社の創出する価格付けにおける様々な歪みを通じてリリー・プエルトリコ社に所得が移転していたと判断を下した。

#### 連邦第七巡回裁判所の判断

##### I 内国歳入委員会の主張において、

##### 内国歳入法482条の適用について

内国歳入委員会の見解においては、イーライ・リリー会社とリリー・プエルトリコ社とが独立当事者間として契約していたならば、非常に高収益企業における利益を左右する株式に対して、Darvon の製造に必要な無形資産を交換していなかったであろうと判断している。内国歳入委員長は、内国歳入法482条の下、広い権限を行使する。裁判所は、濫用、気まぐれ、不合理であると認められるときだけ、内国歳入委員長による内国歳入法482条の逸脱適用（“over-rule”）であると判断できる。我々は、事実関係の調査についての能力は有さない。

原則における無形資産の譲渡の有効性について内国歳入委員会は、351条および931条<sup>41</sup>の非課税現物出資に該当しないため、特許権および製造プロセスについての無形資産の譲渡によりキャピタル・ゲインが生ずることを主張している<sup>42</sup>。リリー・プエルトリコ社が非関連当事者であったならば、株式に対する Darvon の特許権および製造プロセスの譲渡および権利の処分

<sup>41</sup> 1986年改正後933条 プエルトリコ内源泉からの所得除外規定

<sup>42</sup> 内国歳入委員会は351条と482条との間に生ずる矛盾について、351条は利得もしくは損失の認識のタイミングだけを支配するのに対して、482条は納税者が適切な時点において利得もしくは損失を計上することを決定するので矛盾は解消するとしている。

National Securities Corp. v. Commissioner of Internal Revenue, 137F. 2d600 (3 d Cir.), cert.denied,U.S. (1943).

は、「考えもつかないこと」(“inconceivable”)であることであると内国歳入委員会は主張し、リリー・プエルトリコ社は契約製造業者(“contract manufacturer”)の役割であることを主張した。

## II 製造上の無形資産からの着実な所得の流れに対しリリー社の対応し損ねる効果

租税裁判所は、株式と製造上の無形資産との交換を所得配分目的のためにすべて無効とする内国歳入委員会の見解を拒絶したが、リリー・プエルトリコ社における株式に対する無形資産のリリー社による交換は、リリー社の所得を歪めていることを根拠としている。株式と製造上の無形資産との交換との対価が、独立当事者間取引価格でないと判断している。

リリー社の試験・研究費に対するリリー社の総売上高の Darvon 製品の売上比率である80%が Darvon 製品の「比例的分け前」(“proportionate share”)として貢献していることを租税裁判所は主張した。リリー社が非関連者譲渡として取り扱われていたならば、その会社は新製品開発のコストの支出に対する一連の所得を得ることを主張していたであろう。

製薬会社は会社拡大の試験・研究努力のために相応の貢献をもたらす異なる製品ラインを通常、望んでいる。という租税裁判所の見解は正しい。

## III Darvon 移転価格の租税裁判所による調整

### A. 1971年および1972年に対する調整

リリー社は「機会原価」(“opportunity cost”)分析を提示し、機会原価アプローチは再販売価格アプローチの基本的要素と一致していることを議論した。

租税裁判所は、他の製品の製造およびマーケティングからのリリー社の利潤は Darvon のマーケティングの利潤賦課に対する適切な基準は提供していないと結論付けた。リリー社の Darvon 商標は、1960年から1973年までアメリカ合衆国において最とも処方された薬であり、当該期間において、毎年、トップ・テンに入っていた。これらの要因は、Darvon 商標と他の製品の特定のマーケティング無形資産がリリー社製品の中でも、独特であったのかもしれない。つまり、我々は租税裁判所がリリー社の主張を拒絶することにおいて誤りがあるとは言うことができない。

租税裁判所は「利益分割法」(“profit split”)アプローチを採用した。

利益分割法のアプローチは共通支配企業の資産および活動の貢献について特定の賦課を基礎として結合した利益を配分する。租税裁判所は、リリー社の1968年算定式による1971年および1972年のコストの賦課が正しく行われていることを認めたが、製造指示書に基づき、リリー社の費用をリリー・プエルトリコ社に再割当て調整した。

租税裁判所によるリリー社の一般的な試験・研究費をリリー・プエルトリコ社に配賦することについては拒絶するが、その他のすべての観点において、租税裁判所による調整は是認される。リリー社は租税裁判所による利益分割法の適用が不合理であることについて我々を説得していない。それゆえ、租税裁判所による1971年および1972年に対するマーケティング支出およびマーケティング無形資産におけるリリー社の見返りを増加させたことは是認される。

### B. 1973年に対する再割当て

1972年の後半、主要な鎮痛剤の特許が満了したため Darvon 製品の市場は大きく変化し、市場に他の製造業者が算入した。

租税裁判所は独立当事者間価格算定のために「比較可能な非支配価格法」を採用した。

ミラン薬品（Milan Pharmaceuticals）とスミス・クライン（Smith Kline）との間では、ボトル当たり7.55ドルに対して、類似製品に対するリリー・プエルトリコ社の価額は12.17ドルであった。租税裁判所は「比較可能な非支配価格法」から、リリー・プエルトリコ社からリリー社はボトル当たり12.17ドルの代わりに9.8ドルで購入すべきであると判断した。

そして、租税裁判所は1971年および1972年に対する調整方法と同様の分析を行った。

1973年の租税裁判所による分析について、リリー社の一般的な試験・研究費をリリー・プエルトリコ社に配賦することについては拒絶するが、その他のすべての観点において、租税裁判所による調整は是認される。

#### 結論

租税裁判所の判断について、一部是認、一部否認し、差し戻す。

iv. ザイリンクス・連結子会社 対 内国歳入委員会 連邦第九巡回裁判所（2010年）  
（XILINX INC. and CONSOLIDATED SUBSIDIARIES v. COMMISSIONER OF INTERNAL REVENUE., U.S. Court of Appeals, 9th Cir. (22/3/2010)）

#### 連邦第九巡回裁判所の判断

親会社は外国子会社と無形資産開発について費用分担合意（cost-sharing agreement）に入った。それぞれの当事者は無形資産から生ずるそれぞれの期待される利益を基礎として総研究開発費のパーセンテージを支払うことを要求された。

親会社は、雇用者の研究開発の遂行に対してストック・オプションを発行した。

その合意の遂行の費用配分において、親会社はストック・オプションの補償もしくは雇用者によるストック・オプションの行使に関連したいかなる金額も研究開発費に含めていない。

内国歳入庁は納税不足通知において、費用分担合意に対して、レギュレーション § 1.482-7 (d) のストック・オプションに関連するスプレッド、もしくは代替的における承認日価額は、開発研究費として含めるべきであるとした。

#### 租税裁判所の判断について

1. 支持する。 内国歳入委員長の配分は、レギュレーション § 1.482-1 (b) の要求する独立当事者基準に反している。なぜなら、非関連当事者間では雇用者ストック・オプションに関連するスプレッド、もしくは、承認日価額は配分されない。
2. 支持する。 親会社の配分は、レギュレーション § 1.482-1 の要求した独立当事者間基準を充足している。

#### 論点

- (1) 雇用者の研究開発費用に対して発行するストック・オプションについて、申立人と海外子会社は費用分担しなければならないか？
- (2) 被告の配分は、レギュレーション § 1.482-1 (b) に示す独立当事者間要件に合致するか？
- (3) 申立人は6662条 (a) の明確に関連したペナルティーの責めを負うか？

## 内国歳入庁の判断

雇用者ストック・オプションについて、無形資産開発について費用分担合意（cost-sharing agreement）を理由として、親会社ザイリンクス社と海外子会社ザイリンクス・アイルランド社の所得を内国歳入法482条に基づき所得割当てをし、ザイリンクス社に連邦所得税の納付不足通知を發した。

	連邦所得税納付不足	6662条 (a) ペナルティー
1996年 <sup>43</sup>	24, 653, 660ドル	4, 935, 813ドル
1997年	25, 930, 531ドル	5, 189, 389ドル
1998年	27, 857, 516ドル	5, 573, 412ドル
1999年	27, 243, 975ドル	5, 448, 795ドル

（租税裁判所判決）

ザイリンクス・連結子会社 対 内国歳入委員会 連邦租税裁判所判決（2005／8）

（XILINX INC. and CONSOLIDATED SUBSIDIARIES v. COMMISSIONER OF INTERNAL REVENUE.,U.S.TC（8／30／2005））

## I. 事実関係

ザイリンクス社（Xilinx's Inc.）は、半導体集積回路、開発ソフトウェアの研究・開発・製造・市場調査等を事業としており、半導体集積回路の製造は外部の第三者に製造委託するファブレス・メーカーである。カリフォルニア州サンホセに本社を置いている。

ザイリンクス社は、ザイリンクス持株第一会社、ザイリンクス持株第二会社、ザイリンクス・アイルランド会社（XI）、NeoCAD 会社（1998年清算済）、ザイリンクス・インターナショナル会社の関連会社グループを構成していた。

ザイリンクス・アイルランド会社（XI）は1994年にアイルランド法に基づき設立され、ザイリンクス持株第一会社およびザイリンクス持株第二会社によって所有されていた。

ザイリンクス・アイルランド会社（XI）の設立目的は、半導体集積回路の製造、研究開発、およびヨーロッパ市場への拡大のためである。

## II. コスト・シェアリング合意

1995年4月、ザイリンクス社とザイリンクス・アイルランド会社は技術費用・リスク分配合意を締結した。コスト・シェアリング合意は、ザイリンクス社とザイリンクス・アイルランド会社のいずれかによって開発したすべての「新しい技術」（“New Technology”）を共有する規定した。新しい技術とは、コスト・シェアリング合意の実行日又はそれ以降においてザイリンクス社、ザイリンクス・アイルランド会社、ザイリンクス社連結子会社によって開発された技術と定義されている。それぞれの当事者は、新しい技術からの関連した期待利益に基づいて総試験研究費のパーセンテージを支払うことが要求される。

さらに、毎年、当事者はレビューし、適切な時点において、当事者の予想利益に基づく継続コストの賦課のパーセンテージを調整することについてコスト・シェアリング合意に定めてい

<sup>43</sup> 2002年4月において1996年度分は除斥期間を過ぎており、審理対象外となっている。

る。

ザイリンクス社およびザイリンクス・アイルランド会社は、直接費、間接費、取得した知的財産権費用の分配が要求される。直接費とは、新技術の試験研究に対して直接的に関連する費用として定義されている。しかし、給与、賞与およびその他の労務費用や恩典も制限されずに含まれる。間接費用は他の部門によって生じた費用であり、一般的にすべての試験研究は含まれるが、管理、法務、会計および保険費用についても制限されずに含まれる。

ザイリンクス社は、雇用者ストック・オプション（ESOs）の補償に関連したいかなる金額も研究開発費に含めていなかった。

コスト・シェアリングの比率

(年度)	(ザイリンクス社)	(ザイリンクス・アイルランド会社)
1997年	73.61%	26.39%
1998年	73.35%	26.65%
1999年	65.09%	34.91%

試験研究従事雇用者数

(年度)	(ザイリンクス社)	(ザイリンクス・アイルランド会社)
1997年	338人	6人
1998年	343人	10人
1999年	394人	16人

### Ⅲ. ザイリンクス社のストック・オプション・プラン

#### A. ストック・オプション・プランには、基本的な3つのプランがある。

制定法もしくはインセンティブ・ストック・オプション（ISOs）

制定法以外のストック・オプション（NSOs）

雇用者株式購入プランのための株式購入権の発行（ESPP purchase rights）

ISOs と NSOs は、特定時期に固定した価格で雇用者が株式を購入することが認められる。

ESPP は、給与所得控除を通じて雇用者が株式を割引で購入することが認められる権利である。

ISOs と ESPP は特別の税務上の特例が適用され、承認された時もしくは行使された時には課税されないが、それらのオプションの実行により取得した株式は株式が売却されたときに課税される。

NSOs は、83条の役務遂行に関連して譲渡される財産の執行として、そのオプションが直ちに確認しうる公正な市場価格でないならば、行使に対して課税される。

もしも NSOs が直ちに確認しうる公正な市場価格があるならば、その認めた日において所得は認識され、発行者は所得控除できる（IRC § 83 (h), Regs. § 1.73-7 (a)）。

NSOs は認められた時、「お金が入る」(“in-the-money”), 「お金が出る」(“out-of-money”), 「お金と同じ」(“at-the-money”) でよい。しかしながら、ISOs は「お金と同じ」(“at-the-money”) もしくは「お金が出る」(“out-of-money”) である場合だけである。承認日における行使価格が株式市場価格よりも低い時には、オプションは「お金が入る」(“in-the-money”) と看做される。反対に承認日における行使価格が株式市場価格よりも高い時には、オプションは「お金が出る」(“out-of-money”) とされる。承認日における株式市場価格と行使価格が等しいオプションは

「お金と同じ」(“at-the-money”)とされる。

ザイリンクス社による発行のすべてのISOsおよびNSOsは「お金と同じ」(“at-the-money”)であった。すべてのESPP購入権は株式市場価格の85%に等しい価額で発行されていた。1997年以前および通じて、オプションは一般的に5年間の権利付与期間を条件とした。1997年以降、権利付与期間を5年から4年に減少させた。

ストック・オプションの行使において、雇用者は取消不能指示を伴う行使通知および行使価格に等しい対価をザイリンクス社の証券取次業者に送付することによりオプションの行使ができる。証券取次業者はザイリンクス社に対して指示書および対価を送付する。

雇用者は「同日売買」(“same-day-sale”)又は「購入保有」(“buy-and-hold”)いずれかのオプションを選択できる。「同日売買」(“same-day-sale”)において、雇用者はそのオプションに関連する株式に対して支払いをしない。その代わりに、オプションの同時行使およびザイリンクス社に対する行使価格と雇用者に対する行使が承認された日における株式の市場価格との超過額により株式売却の結果をもたらす。

「購入保有」(“buy-and-hold”)取引においては、雇用者は証券取次業者に対し、小切手の提供又は他の形式の対価を支払い、交換として株券を受領する。

#### B. 会計原則委員会意見書 NO. 25「雇用者に対して発行した株式の会計」(APB25)

1972年、FASBは雇用者ストック・オプション(ESOs)について「本質的価値法」(“intrinsic value method”(IVM))を用いて評価することをNO. 25で認めた。

1972年から1995年12月15日まで、「本質的価値法」(“intrinsic value method”(IVM))は雇用者ストック・オプション(ESOs)評価についての財務会計方法として唯一、認められていた。「本質的価値法」(“intrinsic value method”(IVM))の下、雇用者ストック・オプション(ESOs)の評価は、行使価格を超える承認日における株式市場価格の超過額である。

この評価額は、雇用者ストック・オプション(ESOs)が認められた年度に関する使用者の損益計算書において直接、報告される。「お金と同じ」(“at-the-money”)で認められた雇用者ストック・オプション(ESOs)は、承認日における株式市場価格が行使価格と同じであるため、なんら本質的価値は生じない。

#### C. 会計原則委員会意見書 NO. 123「株式による報酬の会計」(SFAS123)

1995年10月、FASBはSFAS123を発行した。SFAS123は雇用者ストック・オプション(ESOs)の評価の優先的評価方法として「公正価値法」(“fair value method”(FVM))を追加した。

雇用者ストック・オプション(ESOs)の評価は、2つのコンポーネントからなる。

本質的価値とコール・プレミアムからなる。

本質的価値は行使価格を超える承認日における株式市場価格に等しい。

コール・プレミアムは、雇用者ストック・オプション(ESOs)本質的価値の超過額において購入者が雇用者ストック・オプション(ESOs)に支払いをしたい金額である。

雇用者ストック・オプション(ESOs)コール・プレミアムは、公的な取引オプションのコール・プレミアムとは同様ではないため、市場取引に基づく日々の評価ができない。

FASBは、IVMは雇用者ストック・オプション(ESOs)に関連してコール・プレミアムを適切に測定し損ねることを認識した。1996年度において「公正価値法」(“fair value method”



(FVM)が優先される会計方法として加えられた。

しかしながら、ほとんどの会社は「本質的価値法」(“intrinsic value method”(IVM))を使い続けた。

「公正価値法」(“fair value method”(FVM))の遂行のため、会社は承認日における雇用者ストック・オプション(ESOs)の公正価値に等しい支出金額を測定し、権利付与期間中の支出を償却しなければならない。

SFAS123の公正価値は、6つの要素で測定される<sup>44</sup>。

(1) 行使価格 (2) オプションの予想存続期間 (3) 引受け株式の現在価値 (4) 引受け株式の予想価値ボラティリティー (“volatility”) (5) 予想配当 (6) オプションの予想存続期間の非リスク利息

公正価値の価値測定の目的のため、ブラック・ショールズ・モデルのようなオプション価格モデルが用いられる。

SFAS123は、雇用者ストック・オプション(ESOs)と公的市場取引オプションとの間との違いを配慮して特定の調整をすることを会社に要求している。

雇用者ストック・オプション(ESOs)の公正価格の決定において、ザイリンクス社はブラック・ショールズ・調整モデル<sup>45</sup>を用いていた。

#### IV. 手続的経緯

##### A. ザイリンクス社の連邦所得税申告

ザイリンクス社は発生主義の納税者であり、1996年3月29日、1997年3月29日、1998年3月28日、1999年4月3日終了の課税年度について、連邦所得税の連結納税申告を期限どおり行っ

<sup>44</sup> GAAP,ASC718 (2013年現在) 雇用者ストック・オプションの会計評価モデルは次の要因を配慮しなければならない。

1. オプションの行使価格
2. オプションについての予想期間
3. 引受け株式の現行価値
4. 引受け株式の価値の予想ボラティリティー (“volatility”)
5. 引受け株式における予想配当
6. そのオプションの予想期間に対するリスクのない利率

<sup>45</sup> ブラック・ショールズ・メルトン・モデル (The Black-Scholes-Merton model)

$$C = SN(d1) - Ke^{-rt} N(d2)$$

C = 理論コール・プレミアム

S = 現在株式価値

t = オプション満了までの時間

K = オプション価値

r = リスクを伴わない利率

N = 累積した標準通常分配

e = 指数用語 (2.7183)

$$d1 = \{ \ln(S/K) + (r + s \times s/2)t \} \div (s/t)$$

$$d2 = d1 - s$$

s = 株式収益 (return) の標準偏差

ln = 自然対数

ていた。該当年度の間は、GAAP, APB25に準拠すると、「お金と同じ」(“at-the-money”) で認められたオプションに関しての支出は、会社に生じない。

APB25に基づく、ザイリンクス・アイルランド社とコスト・シェアリング合意による目的のため、雇用者に発行した雇用者ストック・オプション (ESOs) に関連した、いかなる費用もザイリンクス社は含まれない。

内国歳入庁はザイリンクス社に対し、2000年12月28日および2002年11月17日に1996年度から1999年度に関する納税額不足通知を行った。

ザイリンクス社の雇用者によって執行された雇用者ストック・オプション (ESOs) に関連した「そのスプレッド」(例えば、執行価格を超える執行日における株式市場価格) に等しい金額を考慮したコストについて (スプレッド理論) を内国歳入庁は決定した。

NSOs の行使および ISOs と ESPP 購入権の非適格処分に関連するザイリンクス社の83条控除に関して内国歳入庁はスプレッドと認定した。

(年度)	(納入不足)	(6662 (a) ペナルティー)
1996	24, 653, 660ドル	4, 935, 813ドル
1997	25, 930, 531	5, 189, 389
1998	27, 857, 516	5, 573, 412
1999	27, 243, 975	5, 448, 795

## B. 判決要旨

2003年10月28日、スプレッドが、レギュレーション1.482-7 (d) (1) による費用であるかどうかの両当事者の動議を我々は否定した。

内国歳入委員会はスプレッドが本当のコストであるかどうか、行使日が当該コストの決定および測定のための適切な時期であるかどうかについて確認していなかった。

加えて、発行時におけるオプションの雇用者による執行において支出が生じていないことを内国歳入委員会は十分に確認していなかった。

比較可能な取引についての知識が内国歳入委員会にないこと、もしくは、非支配当事者がスプレッドを分担しないかどうかを見つめることが、レギュレーション1.482-7 (a) (2) による配分させる内国歳入委員会の権限に影響をもたらすかどうかについても裁判所は議論した。

我々は、以下を決定した。

レギュレーション1.482-7 (b) (2) は、配分されるべきかの決定のための事前要件として独立当事者間価格の実際の知識を内国歳入委員会が有することを要さない。

参照：Seagate Technology, Inc v. Commissioner, T.C.Memo. 2000-388.

しかしながら、もしも、非支配当事者がスプレッドを分担しないならば、内国歳入委員会の決定は、濫用、気まぐれ、もしくは、非合理的であると我々は決定してもよい。

どちらの当事者も独立当事者基準に合致しているかどうかの十分な証拠もしくは適切な確立した事実を提示していなかった。

## C. 株式に基づく報酬のコスト・シェアリング暫定規則

2002年7月29日、財務省はコスト・シェアリング目的のための雇用者ストック・オプション

(ESOs) の取扱に関して暫定規則を発行した。

レギュレーション1.482-7 (d) (1) の意味する範囲内における支配参加営業支出の決定において、株式に基づく報酬を含むすべての報酬を配慮しなければならない。

レギュレーション1.482-1 に示された独立当事者間価格についてレギュレーション1.482-7 のコスト・シェアリング規則の調整規定

新しいレギュレーション1.482-7 (a) (3) は、特定されたコスト・シェアリング合意について、レギュレーション1.482-7 (b) (1) の意味する範囲内における独立当事者間の結果に一致する結果をもたらすため、無形財産の開発に帰属しうる合理的な期待利益についてのおのおのの支配参加割分の要件を含み、レギュレーション1.482-7 のすべての要件に合致しなければならない。

暫定規則はレギュレーション1.482-1 の調整として、特定のコスト・シェアリング手続が独立当事者間結果に合致する結果をもたらすかどうかの評価に用いるべき特別の方法をレギュレーション1.482-1 に明示した。

2003年8月26日以降、暫定規則は修正なしで正式規則として適用されることになった。

ザイリンクス社は雇用者ストック・オプション (ESOs) の発行において、なんら金銭支出はなく、そこで、なんら費用は生じていなかったことに同意している。

内国歳入委員会によって決定した費用はザイリンクス社の無形資産開発分野と関連していないことにザイリンクス社は同意している。

内国歳入委員会の割当ては、§ 1.482-1 (b) の要件に合致していないと我々は結論づける。

D. 非関連当事者はスプレッドもしくは承認日価値を分け与えられないだろうか？

内国歳入委員会による黙示的コスト理論は、気まぐれであり、支持されない。

#### 1. スプレッド

非関連当事者はスプレッドの割け分を有さないだろう。なぜなら、見積もりが困難であり、前例がなく、潜在的に膨大な額であるためである。

スプレッド理論による内国歳入委員会による割当ては、§ 1.482-1 (b) による独立当事者基準に合致しない。

#### 2. 承認日価値

非関連当事者は雇用者ストック・オプション (ESOs) の発行に関連したいかなる費用も含めないであろう。非関連当事者は税務のため、もしくは財務会計のため支出として取り扱わない金額である。承認日価値による内国歳入委員会による割当ては、§ 1.482-1 (b) による独立当事者基準に合致しない。

### V. 結論

非関連当事者は、スプレッドの割け分、もしくは、承認日価値を有さないの内国歳入委員長の要求による賦課は、レギュレーション § 1.482-1 に合致しない。

よって、内国歳入委員長の割当ては、濫用 (arbitrary) かつ気まぐれ (capricious) である。ザイリンクス社は § 6662 (a) のペナルティーは課されない。

## V. 関連当事者の「明白な所得の反映」と所得割当て判断基準

### 1. 独立当事者間取引基準

内国歳入法第482条における関連当事者の所得割当て基準について基本的な判断基準は、「合理的経済人」テスト (“reasonable man” test)<sup>46</sup>を前提としている。つまり、関連当事者間であったとしても、非関連当事者との間で行われる合理的経済人としての取引条件・取引価格を前提として判断がされる。そして、公正な独立当事者間価格 (“fair arm’s length prices”) が関連当事者の所得割当て基準として用いられる。公正な市場価格 (“fair market value”) とは、「類似の状況の下において同一製品に対して、独立の買い手と売り手との間で取引において支払われる価格」(Rev.Proc. 63-10, 1963-1 Cum.Bull. 490.) であるとしている。

また、「他の非支配納税者との独立当事者間取引で非支配納税者の業務の行為の範囲内で納税者によってなされていた以外では、支配した納税者の課税所得の全部又は一部に不注意もしくは、意図していることによるいかなる事例に対しても真実の課税所得を決定するための権限が及ぶ (Treas.Reg. § 1.482-1 (c) (1962))」という財務長官の裁量権限についての規定を設けている。

### 2. 所得対応基準（費用収益対応基準）

内国歳入法第482条に「(936条(h)(3)(B)の意味する範囲における)無形資産の譲渡(もしくは、ライセンス)による所得は、無形資産に帰属しうる所得と対応させなければならない」としているように無形資産から生ずる所得に対応させてロイヤリティー等の所得の計上および試験研究費やコストを計上させる考え方が取り入れられてきている。

この考え方は、無形資産の元本と無形資産がもたらす果実の対応関係により、所得および対応する経費支出を割り当てようとする考え方である。すなわち、元本と果実の法理、所得帰属認定の法理と同様の考え方であり、期間帰属からは費用収益対応基準となる。

また、法的規制に基づくブロック所得について、1993年に暫定レギュレーション (Temp. Treas. Reg. § 1.482-T (1993)) が設けられ、ブロック所得に対応する支出についても「ブロック支出」と「非ブロック支出」とに分けて繰延べ経理を選択して用いなければならない規定を設けており、費用収益対応基準の考え方が用いられるようになっている。

### 3. 法的権利義務基準と経済的帰属基準

アメリカ内国歳入法において、収益の認識および計上基準として「権利確定の法理」 (“Claim of Right” doctrine) により法的権利の確立を必要としている<sup>47</sup>。また、所得控除についても「全事象テスト」 (“all-event test”) により、すべての事象が生じていなければ所得控除はできないとされている。また、経費や損失について見積りや予測を排除している。

これらの収益・所得控除について法的権利義務を基準とする考え方に対して、内国歳入法第482条の所得配分の判断基準は、関連当事者間の法的権利義務に基づく判断基準ではなく、経

<sup>46</sup> 前掲、Converse Murdoch “The Scope of the Power of the Internal Revenue Service to Reallocate Under Section 482” Boston College Law Review, vol. 6, p. 736.

<sup>47</sup> 拙稿、「財務会計と税務会計—所得の明白な反映—」名古屋商科大学論集 vol. 59 (2014) p. 117-143.

済的な帰属判断基準である。すなわち、その判断には、見積りや予測が加味されるため「技巧的」(“artificial”) で「非現実的」(“unrealistic”) となる側面も有している。

#### 4. 所得帰属認定の法理 (元本と果実の法理)

アメリカ・タックス・コモン・ローには、所得稼得主体と所得帰属主体と関係について「所得帰属認定の法理」(“assignment of income”) が形成されている。

「所得帰属認定の法理」の判断基準は、誰の所得が誰に帰属し誰が租税負担をすべきか「元本と果実」との対応関係から判断する司法判断基準であり、経済的な「元本と果実」の対応関係から判断する考え方である<sup>48</sup>。内国歳入法第482条は関連当事者間の所得再割当ての規定であるが、誰の所得が誰に帰属し誰が租税負担をすべきかという判断方法であり、理論的には同一目的の上に立っている。

#### 5. 企業経営と最小租税負担

多国籍企業の経営・行動原理としては、最終利益の拡大が目的であり租税負担についても最小となるように経営行動を採ることが多い。このため、海外拠点の設置や関連企業間取引契約・価格条件について租税負担ができるだけ少なくなるように配慮して経営を行っている。この租税負担を配慮した企業行動や取引関係が「税逃れ」や「所得を明白に反映」しているかどうかについては税務当局側との判断が異なってくるのである。

### VI. 内国歳入法第482条の適用決定による対応調整に伴う派生問題

#### i. BMC ソフトウェア会社 対 内国歳入委員会 租税裁判所判決 (2013)

(“BMC Software, Inc. v. Commissioner of Internal Revenue, 141 T.C. No. 5 (9/2013)”)

##### 事案の概要

BMC ソフトウェア会社はコンピュータの開発・ライセンス会社であり、テキサス州Houstonに本社を有する会社である。2006年3月課税年度で連結納税申告をしていた。

非連結完全子会社 (100%子会社) であるアイルランド共和国の BMC ソフトウェア・ヨーロッパ持株会社 (BSEH) は内国歳入法第957条の下で支配外国会社 (CFC) であった。

BMC ソフトウェア会社と BMC ソフトウェア・ヨーロッパ持株会社 (BSEH) は2つのコスト・シェアリング契約を結んでいた。ソフトウェアの共同所有と特定地域の独占的流通を締結していた。2002年にコスト・シェアリング契約を止め、ソフトウェアの単独所有とした。BMC ソフトウェア・ヨーロッパ持株会社 (BSEH) は BMC ソフトウェア会社にソフトウェアの流通に対しロイヤリティーを支払う契約をし、2002年から2006年を通じてロイヤリティーを支払った。

内国歳入庁は、2002年度分から2006年度分までの税務調査を行った。

BMC ソフトウェア・ヨーロッパ持株会社 (BSEH) から BMC ソフトウェア会社へのロイヤリティーの支払いが独立当事者間取引ではないと判断をし、内国歳入法第482条に基づいて所

<sup>48</sup> 拙稿、「租税法律主義とタックス・コモン・ロー「所得帰属認定の法理」」獨協ロー・ジャーナル第8号(2013) p. 77-99。

得再割当てを認定した。

2003年度分 35百万ドル

2004年度分 23百万ドル

2005年度分 22百万ドル

2006年度分 22百万ドル

BMC ソフトウェア会社は内国歳入庁の認定に同意し (IRC § 7121)<sup>49</sup>、BMC ソフトウェア・ヨーロッパ持株会社 (BSEH) は2007年8月末にロイヤリティーの支払い分の未払を計上した。

所得再割当ての認定に伴う一次調整により、関連当事者の勘定科目を一致させるための二次調整を行う必要が生ずる。再支払いは歳入手続99-32 (Rev.Proc. 99-32, 1992-2 C.B. 296) の下の受取勘定と獲得することを選択した場合を除き、BMC ソフトウェア会社から BMC ソフトウェア・ヨーロッパ持株会社 (BSEH) へののみなし資本拠出として取り扱われなければならないものである。

内国歳入庁と BMC ソフトウェア会社との間において、ロイヤリティー未払分が受取勘定に該当するか資本拠出に該当するか、受取勘定の利息を計上すべきか議論となった。

内国歳入庁はロイヤリティー未払分が受取勘定に該当することを認め、90日を超える受取勘定について連邦レートによる利息計上を認めた。

2005年から2006年にかけて、BMC ソフトウェア・ヨーロッパ持株会社 (BSEH) からアメリカ本社へ複数取引により721百万ドルの本国送金をした。2006年度の法人所得申告 (Form1120) において、965条の本国送還配当 (Form8895) として709百万ドルの配当控除を行った。965条は支配された外国会社 (CFC) からの特定現金配当のための一回のみの受取配当控除の規定である<sup>50</sup>。

BMC ソフトウェア会社は2007年8月末にロイヤリティーの支払い分の未払を計上しているため、債務には含めず2006年度分の受取配当控除計算を行った。

内国歳入庁はロイヤリティー未払分の受取勘定は対象期間において債務が確立したものであるとみなされるものであり、2006年度について債務に対応する43百万ドルの受取配当控除を否認し、13百万ドルの税額不足通知をした。

## 内国歳入庁の判断

内国歳入法第965条の解釈から13百万ドルの連邦所得税の納付不足を BMC ソフトウェア会

<sup>49</sup> 内国歳入法第7121条 合意決着

(a) 権限

いかなる課税年度に対する、いかなる内国歳入税に関して、財務長官は、該当するの者 (もしくは、その者又は行為をする者についての遺産) の債務に関して、いかなる者とも書面にて合意に入る権限を有する。

(b) 終結

当該合意が財務長官によって承認されたならば (当該合意において述べられる又は、その後の同意の該当時期内で)、当該合意は最終かつ終結であるべきである。そして、重要な事実について虚偽又は不正又は不提示を示しているものを除く。

(1) その事案は合意している事項又は役員、使用者又は合衆国の代理人によって限定された合意に関して再開してはならない。

(2) いかなる訴訟、判決、訴訟手続、当該合意、又は、いかなる決定において、それらに一致してなされた賦課、徴収、支払、減額、還付、税額控除は、無効、修正、破棄又は無視してはならない。

<sup>50</sup> 内国歳入法第965条 一時的配当控除

(a) 所得控除

(1) 一般

合衆国の株主である会社の場合においてこの条の選択が課税年度に有効である場合に対し、支配された外国会社から当該株主によって当該課税期間中に受領している現金配当の85%に等しい金額の所得控除が認められる。

(b) 制限

(1) 一般

以下を超える場合は (a) の配当金額として計算されない。

(A) 500,000,000ドル

(B) 合衆国の外に永久的再投資された利得 (earnings) として適用財務諸表において示された金額

(C) 合衆国の外に永久的再投資された利得 (earnings) として示されていない適用財務諸

表の場合において当該利得 (earnings) に帰属しうる租税債務の金額と特定されることが示されている場合には、0.35で割った当該債務金額に等しい金額

当該利得 (earnings) 又は債務を特定する金額が財務諸表にない場合もしくは示されていない場合には、(B) および (C) に記述した金額はゼロであるとしてよい。

(2) 配当は臨時的でなければならない

(a) の下において計算する配当金額は以下を超過してはならない。

(A) 支配された外国会社から当該株主によって課税年度中に受領した現金配当

(B) 以下の基礎となる期間に対する毎年の平均

(i) 支配された外国会社から当該株主によって、おのおのの基礎となる期間に受領した現金配当

(ii) 951条の下におけるおのおのの基礎となる期間に対する当該株主の総所得に含まれる金額

(iii) 959条に対してではなく、おのおのの基礎となる期間に含まれるべきであった金額

いかなる基礎期間に対する (iii) 節の下に計算する金額は、以前の課税年度に関する (ii) 節に記述した理由による総所得に含まれない金額には含まれない。いかなる基礎期間に対する (B) に記述した金額は当該年度に対する最近に申告したものに示された金額であるべきである。2003年6月30日以降に修正申告されたものは除かれ、計算されない。

(3) 関連当事者の債務が増加した場合における恩典の減額

(a) 条の下に計算されうる (この節以外の) 配当金額は以下の超過額によって減額されなければならない。

(A) 本条の下での選択が有効である課税年度末について (954条 (d) (3) に定義されている) 関連当事者に対する支配された外国会社の債務金額を超える額

(B) 2004年10月3日末についての (定義されている) 関連当事者に対する支配された外国会社の債務金額

納税者が合衆国の株主であることに関してのすべての支配された外国会社は、この節の目的のために一つの支配された外国会社として取扱わなければならない。

この節の回避を防止するために必要又は適切にするため財務長官はレギュレーションを記述することができる。当該配当の超過額が (定義されている) 関連当事者から支配された外国会社へ現金もしくは他の財産の直接的又は間接的移転 (中間事業体又は資本拠出の使用を通じたものを含む) に帰属されているため、現金配当は (a) 条の下には計算されないことを規定するレギュレーションを含む。

(4) 合衆国に投資するための要件

配当金額が以下の国内再投資プランを遂行するため合衆国に投資されるのでないならば、(a) 条は合衆国の株主により受領されたいかなる配当にも適用されない。

(A) 当該配当支払い前に納税者の社長、チーフ執行役員、もしくは、同等の職務上によって承認されており、その後、納税者の取締役会、経営委員会、執行委員会、もしくは、類似するものによって承認されたこと

(B) 合衆国に当該配当の再投資のためのものであること (履行すべき補償のための支払以外)。労働者

社に対して通知した。第965条(b)(3)の下、受取配当控除として特定された金額は関連当事者の債務の増加によって減額される（関連当事者債務ルール）と判断をした。

#### 租税裁判所の判断

意図した濫用取引の結果から生じた増加した債務（indebtedness）にだけ内国歳入法第965条(b)(3)の下の関連当事者間債務ルールが適用されないことを支持する。

みなし資本拋出の結果としての連邦所得税を避けるために歳入手続99-32の選択が申立人に対して認められる。再支払いは、連邦所得税目的のため、元本および利息の返還として取り扱われることを支持する。

---

の雇用及び訓練、設備投資、研究開発、資本的投資の資金作りのための源泉として、もしくは、雇用の維持又は創出の目的のために会社の財務的安定を含む。

#### (C) 定義および特別ルール

この条の目的のため

(1) 適用しうる財務諸表

(2) 基礎とする期間

(A) 基礎とする期間は以下の3課税年度である

(i) 最近の5課税年度の間もしくは2003年6月30日以前

(ii) 以下を無視して決定される。

(I) (b)(2)(B)の(i)(ii)(iii)節で記述した合計金額が最も多い1課税年度

(II) 当該合計が最も少ない1課税年度

(B) 短い期間

(C) 合併、買収等

(3) 配当

「配当」という用語は、78、367もしくは、1248条の配当として総所得に含まれる金額に含まれない。367条にかかる332条下の清算の場合、前文は清算の部分として合衆国の株主が実際に受領する範囲まで適用されない。

(4) 受取配当控除に伴う調整

この条で認められた所得控除に対するいかなる配当に対しても243条または245条の下における所得控除は、なんら認められない。

(5) 支配されたグループ

(A) 一般

(B) 500,000,000ドル制限の適用

(C) 再投資利得の永久性

(d) 外国税額控除の否認：特定支出の否認

(1) 外国税額控除

(2) 支出

(3) 所得控除割合

(4) 78条の調整

(e) 税額控除によって減額されない金額を含んだ税の増加

(1) 一般

非控除 CFC 配当の理由によるこの章の下のいかなる税も以下の決定目的のためこの章によって課される税として取り扱われない。

(2) 課税対象等における所得控除の制限

(f) 選択



審査期間中に受取勘定 (the accounts receivables) が確立しているとみなされ、関連当事者の債務 (indebtedness) の増加として特定されることを支持する。

## 争点

申立人は濫用取引から生じた債務の増加だけに関連当事者債務ルールが適用されることを主張している。これに対して、関連当事者債務ルールは意図的な濫用取引に限定されないので受取勘定は関連当事者の債務を増加させると内国歳入委員長側は主張している。

結局、受取勘定が内国歳入法965条 (b) (3) の範囲内であるかが議論となっている。

### I. 受取配当所得控除

受取勘定が関連当事者の増加した債務として965条 (b) (3) の範囲内であるかどうか。

このことを解決するためには965条を分析しなければならない。

#### A. 制定法の解釈原則

制定法の文脈は連邦議会の意図のもっとも説得力のある証拠である。

制定法が無いか、あいまいである場合にだけ議会の意図を確かめるために立法経緯に我々は依拠することになる。それゆえ、965条 (b) (3) の文言がその問題に答えるための唯一の合理的解釈を認めるほど明瞭であるかどうかを我々は、はじめに調べることにする。

#### B. 965条の関連当事者債務控除

受取配当所得控除と関連当事者債務ルールの解釈のために965条を振り返る必要がある。

会社は支配された外国会社からの受取現金配当に関し85%の所得控除が1年だけ認められる (IRC § 965(a))。適用される金額は、審査期間における関連当事者の債務増加によって減額される (IRC § 965(b) (3))。意図的な濫用取引から生じた債務の増加だけに関連当事者債務ルールが適用されることを意味するかどうかを当事者は議論している。

配当の基金に「影響する」現金又は財産取引を止めるための「循環キャッシュフロー原則の存在の追加」についての規制権限が認められている。循環キャッシュフローは、その性質により純額ではゼロ (net zero) の効果をもたらす。しかしながら、この結果がすべての循環キャッシュフロー取引は濫用であると意味するのではない。このように補追レギュレーションは、算式の下で債務として登録されていなかった濫用的取引を防止する目的であったのであろう。そこで、関連当事者債務ルールは意図した要件ではない。

#### C. 965条の目的のための債務

申立人は受取勘定が債務ではないと主張している。

965条 (b) (3) で用いられている「債務」 (“indebtedness”) の用語の意味を考察する。

「債務」 (“indebtedness”) の用語は金銭を負担すべき又は負債 (debt) となっている状況を意味して965条 (b) (3) で用いられてことを我々は支持する。

歳入手続99-32 (Rev.Proc. 99-32) の下の受取勘定は965条の下の債務に該当することを我々は支持する。

#### D. 取引支払額の除外

受取勘定が債務に該当したとしても、取引支払額であるので965条 (b) (3) からは除外されると申立人は主張している。

関連当事者ルールから取引支払除外額は関連当事者による特定外国会社のため、又は、対する売上、リース、もしくは、役務の提供からの通常の事業のコースから生じた債務から除かれ

る。債務は183日以内に実際に支払われなければならない。

もしも、受取勘定が取引支払額であるならば、それらの金額は関連当事者の債務の増加とすることができない。そうでないならば、受取勘定は関連当事者の債務の増加となる。

受取勘定は、通常の事業から生じたというよりも482条の調整後により生じたものである。

さらに、有効な受取勘定は、成立したとみなされる後、1年以降に支払われるべきものである。取引支払額の除外は適用されない。それゆえ、受取勘定は増加した債務である。

#### E. 関連当事者債務ルール

要するに関連当事者債務ルールは意図する要件ではない。受取勘定は債務でよい。

#### II. 受取勘定について、その結果としての連邦所得税

申立人は受取勘定としての合意は再支払いから持たされるさらなる連邦所得税から除かれると主張している。むしろ、我々は、再支払が連邦所得税目的のため配当とみなすことともはや考えられないと結論づけた。さらに受取勘定はすべての連邦税目的のため成立しているとみなされることを支持する。

#### III. 審査期間における増加した債務

受取勘定が審査期間後に成立しているとみなされるため、審査期間中に債務が増加しているかどうかについて我々は取り掛かる。申立人は、受取勘定は資金が本国送還された後に成立しているので、控除すべき金額は遡及的には減額されるべきでないことを理由としている。これに対して、被告は、受取勘定は審査期間に成立しているとみなされることについて当事者が合意しており、所得控除に有効な配当金額は、それゆえ、減額すべきであると議論している。我々は、被告に同意する。

#### IV. 結論

我々は受取勘定が965条(b)(3)の目的のため債務を構成していることを支持する。

我々は、受取勘定の成立がないとしたら結果としての連邦所得税を避けるため受取勘定についての取決め合意を認める、そして、965条(b)(3)の下の受取配当控除からの除外を認める。それゆえ、我々は被告（内国歳入委員長）の決定を支持する。

#### おわりに

内国歳入法第482条と「所得の明白な反映」について関連する税法上の論点を考察した。

納税者とその利害関係人との間の算定した所得、経費控除等が課税逃れ、もしくは、所得を明白に反映していないと税務当局側が判断した場合、税務当局側の裁量権に基づいて納税者とその利害関係人との間について所得の割当てをしてもよいとする規定である。

しかし、条文の規定および税務当局側のその判断・裁量権の範囲は、非常にあいまい・広汎である。このため、無形資産や費用分担契約についての所得割当ての租税裁判も増えつつある。また、税務当局の所得割当て判断について、租税裁判所が内国歳入法第482条の適用が濫用・気まぐれでありオーバー・ルール（法の逸脱適用）と判断する裁判事例も増えつつある。つまり、司法判断による内国歳入法第482条の適用に対する抑制的機能が働いており、税務行政側に対する抑止効果が機能している。

また、関連当事者間の「所得の明白な反映」は、原則として独立当事者間同士の公正な市場における取引・取引価格に基づいた所得・経費計上であることを前提として基本的に判断している。しかしながら、独占品・無形資産・試験研究費・広告宣伝費等については、非関連当事者間との比準すべきデータがないことがあり、比準方法が不適切であることもある。また、それらの評価や帰属判断についても困難を伴うことが多く、判断には予測・見積・比準など推定や想定判断が加味されることになる。そこで、所得や所得控除（経費・損失）の計上について法的な権利・義務確定を原則とする租税法における考え方も矛盾する側面も有しているのである。さらに、内国歳入法第482条の適用が決定された場合、もしくは、同意した場合には、過去にさかのぼり法的な権利・義務も確定していると扱われる。このため、二次的・派生的対応による税法上の問題も生じ、過年度の租税債務関係にも遡及するため国家間同士の二重課税対応調整の問題も生ずるのである。

なお、OECDのBEPS（base erosion and profit shifting）2015年12月期限の行動計画において、2017年度末事業年度から多国籍企業に対して企業内移転価格取引についての資料提出義務付けが予定されている。そこで、今後、多国籍企業は事務負担の増加が予想されるとともに国際的な企業運営方法・企業内価格政策・費用分担政策や企業内機密情報にも大きな影響をもたらすことになる。さらに、多国籍企業と本拠地国との関係、国家間同士の協調と軋轢の問題も生ずることが予想される。

