

論 説

アメリカ合衆国移転価格訴訟における
終結合意の位置付け

—— *Amgen Inc. v. Commissioner*, 2024 U.S. Tax
Ct. LEXIS 1688, (2024) を素材として——

池 脇 信一郎

要 旨

本稿は、アメリカ合衆国移転価格訴訟における終結合意の位置付けを概観・整理することを目的に、終結合意に関する移転価格訴訟、*Amgen Inc. v. Commissioner*, 2024 U.S. Tax Ct. LEXIS 1688, (2024) について検討を行ったものである。

アメリカ合衆国における移転価格税制は、租税のほ脱の防止、または、所得の明瞭な反映を目的に、財務長官に対して、関連者間の所得を配分する権限を付与している。また、アメリカ合衆国では、納税者との合意のための制度「終結合意 (closing agreements)」として、財務長官に対して、納税者との間で、書面で合意を締結する権限が付与されている。

この終結合意は、独立企業間価格の算定方法等についての事前確認のほか、徴収権の消滅時効を短くする点で、移転価格税制における活用の機会が多い。もっとも、終結合意に関しては、移転価格税制との関係性から検討した文献は少なく、この点について検討することは、納税者との合意に関して否定的見解の多い我が国に対しても、一定の示唆に資すると考えられる。

そこで本稿では、移転価格訴訟で活用される終結合意が、移転価格税制の目的と適合性を有するかどうかを検討することにより、終結合意と移転価格税制の関係性の明確化を試みた。

キーワード：I. R. C. §7121, 終結合意 (closing agreements), I. R. C. §482, 移転価格税制, 所得の明瞭な反映 (clearly to reflect income)

I. はじめに

国外関連者との取引は、価格操作により、一方の利益を他方に移転することが可能となる。このような価格操作による税制上の公平性を図るために、移転価格税制では、国外関連者との取引を独立企業間価格で行われたものとみなして法人税額を計算することとしている¹⁾。

移転価格については、事案の複雑性や困難性を伴う。そのため、我が国では、紛争の予防を目

的として、適正・円滑な執行を図り、その執行について法的安定性と納税者の予測可能性を確保するための措置として、「事前確認制度（Advance Pricing Arrangement: APA）」²⁾が設けられている。³⁾これは、アメリカ合衆国においても、同様である。⁴⁾

一方、アメリカ合衆国には、我が国とは異なり、移転価格税制に限定されない「納税者との合意」や「和解」のための制度が複数存在する。その一つに、内国歳入法典（Internal Revenue Code: I.R.C.）§7121「終結合意（closing agreements）」⁵⁾がある。

終結合意とは、課税庁と納税者との間で締結される拘束力のある合意であり、過去・現在・将来のすべての課税期間を対象とすることができる。そのため、終結合意は、独立企業間価格の算定方法（transfer pricing method: TPM）等についての確認のほか、徴収権の消滅時効を短くする点で、移転価格税制における活用の機会が多い。

「納税者との合意」である終結合意に関しては、行政上の観点からの先行研究は存在するものの、⁶⁾移転価格税制との関係性から検討した文献は少ない。そのため、この点について検討することは、一定の意義があると考えられる。また、これを検討することは、後述する合法性の原則ゆえに、納税者との合意に関して否定的見解の多い我が国に対しても、一定の示唆に資すると考えられる。

そこで本稿では、アメリカ合衆国移転価格訴訟における終結合意の位置付けを概観・整理することを目的に、終結合意に関する移転価格訴訟、*Amgen Inc. v. Commissioner*, 2024 U.S. Tax Ct. LEXIS 1688, (2024) ⁷⁾について検討を行うこととする。なお、本稿は、終結合意の位置付けについて、移転価格税制、ひいては所得計算の観点から検討を行うものである。そのため、行政上の観点は考慮しない。

II. 規定の概要

1. 関係法令

I.R.C. §7121(a)は、「財務長官は、すべての課税期間のすべての内国歳入税に関して、すべての者との間で、その者（または、その者が代理を務める者もしくは財産）の義務について、書面で合意を締結する権限を有する。⁸⁾」と定めている。⁹⁾これを終結合意という。

終結合意には、「最終性」¹⁰⁾があり、「当該合意が財務長官によって承認される場合、当該合意は、最終的かつ確定的なもの」となる。そのため、I.R.C. §7121(b)は、終結合意が締結されることによって、「当該事案は、すべてのアメリカ合衆国政府職員、調査官、またはその代理人によって合意した事項または修正された合意に関して、再開されないもの」とし、さらに、「いかなる訴訟、行為、または手続きにおいて、当該合意、または当該合意に従った決定、確定行為、徴収、支払、減免、還付もしくは税額控除は、無効とされ、修正され、等閑視され、または無視されてはならない。」¹²⁾と定めている。ただし、詐欺、不法行為、または重要事実の不実表示であることが明らかなき¹³⁾きは除かれる。

終結合意の締結は、財務省規則（Treasury regulation: Treas. Reg.）§301.7121-1において、一定の場合に限定されている。ここでいう一定の場合とは、「終結合意がすべての事案を恒久的か

つ最終的に解決することに利益があるとみられる場合」、または、「終結合意を希望する納税者が正当かつ十分な理由を示し、かつ、当該合意によって、内国歳入庁長官がアメリカ合衆国に不利益を被らないと決定した場合」¹⁴⁾である。

終結合意の対象期間は、すべての課税期間である。そのため、財務長官は、過去・現在・将来の課税期間において、終結合意を締結することができる。将来の課税期間（課税期間が終結合意時よりも後に終了する場合）における終結合意の範囲は、一般に、納税義務に影響を与える1以上の個別項目となる¹⁵⁾。それに対して、過去の課税期間（課税期間が終結合意時よりも前に終了する場合）における終結合意の範囲は、納税義務に影響を与える1以上の個別項目だけでなく、納税者の納税義務全体に関連する項目に対しても、合意が締結できる¹⁶⁾。

なお、終結合意は、納税者が当該合意に関連する課税期間における納税義務を負わない場合であっても締結することができる¹⁷⁾とされる。また、ある課税期間において、複数の終結合意が締結されることもある¹⁸⁾。

以上が終結合意の概要であり、Surrey, (1940) は、終結合意の特徴を以下のように整理している¹⁹⁾。

- (1) 終結合意は、すべての内国歳入税に関して締結することができる²⁰⁾。
- (2) 終結合意は、過去・現在・将来の課税期間について、締結することができる²¹⁾。
- (3) 終結合意は、ある課税期間における納税義務全体（納税義務がない場合を含む）に関連する場合、または、組織再編成や不良債権等のような特定の事項・項目の税務上の結果に関連する場合がある²²⁾。
- (4) 終結合意は、「法律と事実の混合問題（a mixed question of law and fact）」に関連する。

2. 沿革

終結合意に関する規定は、1921年まで遡る²³⁾。1921年以前の手続きでは、徴収権の消滅時効（1918年当時で5年）までの間、規則等の変更によって、課税庁はいつでも課税処分を行うことができた。そのため、納税者は、過去の課税期間の手続きがいつ終了するのかわからない状況にあり、税務職員による煩わしく不必要で頻繁な調査に対して、不満を訴えていた。このような状況を受け、議会は、税務案件の処理の迅速化と確実性を促進することにより、徴収の迅速化及び紛争回避を目的として、徴収権の消滅時効よりも前に、過去の課税期間を終結させることの必要性を要請した²⁵⁾。

その結果、1921年度税制改正において、Revenue Act of 1921 §1312「最終決定と確定行為（final determinations and assessment）」が創設、「すべての事案における決定及び確定行為の後、……財務長官の承認を得て、納税者と内国歳入庁長官との間で、書面で、合意を締結する場合、当該決定及び確定行為は、最終的かつ確定的とされるものとされ……、すべてのアメリカ合衆国政府職員、調査官、またはその代理人によって、当該事案は再開されず、または、当該決定及び確定行為は修正されないものとする。」とされた²⁶⁾。

なお、本規定は、上記背景ゆえに、合意を締結できる対象期間を「過去の課税期間」に限定、さらに、締結の条件を「すべての事案における決定及び確定行為の後、納税者が異議なく、税または附帯税のすべてを支払った場合、または、当該決定及び確定行為に基づく減免、税額控除、

還付を受け入れた場合²⁷⁾」としており、終結合意の締結に一定の制約が設けられていた。

上記のとおり、当時の終結合意に関する規定は、納税者との間で、書面で、合意を締結する権限を財務長官に付与していたが、その一方で、一定の制約が設けられていたことにより、運用上の問題も指摘されていた。そのため、当時の状況について、議会は以下のように説明している。

「最近の統計は、終結した事案の異常に高い割合が、納税者または政府によって再開されていることを示している。その原因には、納税者による請求、その後の裁判所判決の影響、規則や法律の変更等がある。終結した事案が頻繁に再開されることは、回避すべきであり、訴訟の再開を防ぐ最も効果的な手段の一つは、終結合意の締結である。当該合意は、Revenue Act of 1926 §1106(b)によって、認められている。しかしながら、本規定には多くの制約があり、その実務上の影響は合意の締結を遅らせ、不可能にする。²⁹⁾」

これを受けて、1928年度税制改正では、終結合意の締結を従来よりも容易にするために、³⁰⁾合意締結に関する上記制約が廃止された。そして、Revenue Act of 1928 §606「終結合意」のもとで、財務長官は、過去の課税期間において、無条件で終結合意を締結する権限を付与されることとなった。³¹⁾

その後、House Ways and Means Subcommitteeは、終結合意の対象期間が「過去の課税期間」に限定されていたことについて慎重な検討を行った。その結果、同委員会は、行政上の便益の観点から、以下のような指摘を行い、「宣言的規則 (declaratory rulings)」を設ける権限を内国歳入庁長官に付与する適切な規定を創設すべきであると勧告した。³²⁾

「現在、納税者は、……疑問を解決するための権威あるガイダンスを得ることができない状況にある。その結果、税務上の不確実性を理由に、ビジネス取引は頻繁に遅れたり、中止されたりしている。また、納税者は、税負担に関する誤った認識のもとで取引を行うことも多く、納税者の予測していない負担が発生した場合、納税者は、自身の取ったポジションを守るために、訴訟を起こさざるを得ないと感じている。このような訴訟は、取引完了前に権威あるガイダンスを得られていれば、大部分回避できたはずの不確実性と、誤った解釈の当然の結果である。³³⁾」

上記勧告を受けて、1938年度税制改正において、終結合意に関する規定は、Revenue Act of 1938 §801のもとで、その対象期間を「合意日より前に終了した課税期間」から「すべての課税期間」へと修正された。³⁴⁾そして、これが現在のI.R.C. §7121へとそのまま踏襲されている。³⁵⁾

3. 概要

(1) 趣旨

I.R.C. §7121の趣旨は、紛争の予防にある。³⁶⁾終結合意の締結とは、合意した課税期間に対して最終性を付与するものである。³⁷⁾そのため、過去の課税期間について終結合意を締結することは、徴収権の消滅時効よりも前に、納税義務を終了させることとなり、訴訟に伴う不確実性や訴訟費

用の回避につながる³⁸⁾。

また、終結合意は、複雑な取引・事象における税務上の取扱いについて、行政上のガイダンスを得ることを可能にする³⁹⁾。そのため、将来の課税期間について終結合意を締結することは、法解釈や事実認定の誤りにより生じる負担から、納税者を保護することができる点で、将来的な訴訟の回避につながる⁴⁰⁾。

このように、終結合意は、終結合意を締結する権限を財務長官に付与することで、課税庁にとっては、訴訟や管理費用を回避することに伴う利益を、納税者にとっては、特定項目の税務上の取扱いに関する先例を確立することで、訴訟の回避に伴う利益を得ることができるようになって⁴¹⁾いる⁴²⁾⁴³⁾。

(2) 性質

終結合意とは、先決例において、「単なる契約であり、契約全般に適用される準則によって規制される⁴⁴⁾」とされる。そして、その拘束力については、「合意の根拠となる約束に関して両当事者を拘束するものではなく、合意された事項のみを拘束する⁴⁵⁾」ものであり、「終結合意において特別に合意され、かつ、記載される事項以外の事項は、合意事項の一部として含めない。」と判示⁴⁶⁾されている⁴⁷⁾。

また、終結合意によって決定された事項は、特定の時点に基づくものである。そのため、その時点よりも後に生じた事象によっては、内容が調整される場合もある。例えば、*Coca-Cola Co. v. Commissioner*, 155 T.C. 145, (2020) では、特定の課税期間における TPM として、特定の算定方法を採用するための終結合意を締結した。しかしながら、租税裁判所は、その後の納税者の収益性の増加を踏まえて、当該合意の対象期間後の課税期間においては、終結合意の内容とは異なる「利益比準法 (comparable profit method: CPM)」がベストメソッドに該当する、と判示⁴⁸⁾している⁴⁹⁾。このように、終結合意は、対象期間のみを拘束するものであり、かつ、その内容が特定時点に基づくものであるため、後発事象の影響を受けることとなる。

また、終結合意の締結は、「終結合意を希望する納税者が正当かつ十分な理由を示し、かつ、当該合意によって、内国歳入庁長官がアメリカ合衆国に不利益を被らないと決定した場合」に限定⁵⁰⁾される。そして、最終的に合意を締結するかどうかの権限は、財務長官にある。そのため、納税者の希望する終結合意が締結できるかどうかは、納税者の交渉力と説得力に大きく依存⁵¹⁾することとなる。

(3) 活用

I. R. C. §482 「納税者間の所得と控除費目の割り当て」(いわゆる移転価格税制)⁵²⁾において、終結合意は、主に TPM 等に関する合意として活用⁵³⁾される。この活用においては、終結合意の内容として、特定の課税期間における TPM のみを記載することもあれば、調整結果として生じる修正額まで記載⁵⁴⁾することもある。さらに、終結合意では、和解の性質、条件、結果に至るまでの詳細⁵⁵⁾を記載⁵⁶⁾することもできる。

また、終結合意は、I. R. C. §482 の結果として生じる課税関係に対する救済措置について定めた Revenue Procedure (Rev. Proc.) 99-32 の適用条件としても活用⁵⁷⁾される。

I. R. C. §482 は、アメリカ合衆国の納税者の所得を再決定するに過ぎないため、条約に基づく相互協議が利用されない限り、本規定に基づく調整 (一次調整) が国外関連者の納税申告書や帳

簿記録にまで影響を及ぼすことはない。そのため、本規定に基づき一次調整が行われると、税務上と財務上の帳簿記録に不一致が生じることとなり、納税者は、この不一致を適合させるための調整（二次調整）が必要となる。⁵⁸⁾

ただし、二次調整は、納税者に税務上の不利な結果をもたらす場合がある。例えば、I. R. C. §482 に基づき、所得が配分された場合、配分が行われた事業年度において、利益剰余金の金額が再決定されるため、みなし配当が生じることとなる。そして、このみなし配当は、納税者の配当所得として取り扱われるため、課税関係が生じることとなる。⁵⁹⁾ また、税務上と財務上の帳簿記録の不一致を適合させるために、現金が送金された場合、この送金は資本の拠出とみなされ、課税関係が生じる場合がある。⁶⁰⁾

そこで、Rev. Proc. 99-32 では、I. R. C. §482 に基づく一次調整の結果として生じる二次調整において、課税関係を生じさせないための技術的手続きが定められている。⁶¹⁾ 具体的な手順は、以下のとおりである。⁶²⁾

まず、アメリカ合衆国の納税者は、I. R. C. §482 に基づき、関連者から（に対して）配分が行われた各事業年度において、配分された金額と同額の売掛金勘定（買掛金勘定）を設定する。⁶³⁾ 次に、当該勘定の設定、及び、その金額と同額の現金を一定の期間内に送金する旨の終結合意を締結する。⁶⁴⁾ 最後に、当該終結合意に従い、期限内に現金の送金が行われると、当該送金は売掛金勘定（買掛金勘定）の減少として処理される。⁶⁵⁾ つまり、二次調整が単なる金銭債権（金銭債務）の減少として取り扱われるため、課税関係は生じないことになる。⁶⁶⁾

このように、移転価格税制における終結合意は、TPM 等についての合意を締結するだけでなく、I. R. C. §482 の結果として生じる課税関係に対する救済措置の適用条件としても活用される。

Ⅲ. *Amgen Inc. v. Commissioner*, 2024 U.S. Tax Ct. LEXIS 1688, (2024).

1. 事案の概要

デラウェア州法人である Amgen Inc.（納税者）は、医薬品を製造する多国籍グループの親会社であり、その事業概要は次のとおりである。⁶⁷⁾ ① Amgen Inc. は、アメリカ合衆国で特定の医薬品を製造販売するためのライセンスをプエルトリコにある子会社（Amgen Manufacturing Limited: AML）に供与、② AML は、当該ライセンスを使用して製造・完成した医薬品を完全子会社の Amgen USA に譲渡、③ Amgen USA は、医薬品をエンドユーザーに販売している。

Amgen Inc. は、2002年から2009年申告に係る税務調査において、Internal Revenue Service (IRS) との間で、各取引の適切な独立企業間価格を決定するために、終結合意（本件終結合意）を締結した。当該合意は、その対象期間を上記調査期間、かつ、その対象項目を Amgen Inc. の利益に関連する移転価格に係る調整とする。そのため、その内容には、「本件終結合意によって配分が決定されていない事項に関して、I. R. C. §482 に基づく追加的な配分を妨げるものではない。」と記載されている。⁶⁸⁾ また、当該合意では、「best method」及び「Arm's length」という文言は使用されていない。

2013年から2015年（本件係争事業年度）、Amgen Inc. は、本件終結合意と同様の TPM 及び調

整を行い、各事業年度の所得の金額を計算した。これに対して、IRSは、係る調整の不備を指摘したうえで、各取引が独立企業間価格で行われたものとみなして計算した所得の金額をもとに、更正処分並びに過少申告に伴う正確性関連加算税（accuracy-related penalties）の賦課決定処分をした。

Amgen Inc. は、本件係争事業年度における申告が過年度に締結した終結合意に準拠するものであり、IRSによる更正処分並びに賦課決定処分は「憲法修正第5条（デュープロセス条項）」に違反するとして、その処分の取消しを求めた。

2. 判旨

「憲法修正第5条は、「何人も……法の適正な手続きによらなければ、生命、自由または財産を奪われることはない。」と定めている。このデュープロセス条項は、訴訟の発生後に、政府が法的結果を変更することができる範囲を制限する。この遡及性は、規制対象者が禁止行為についての公正な通知を受けるというデュープロセスの規範に反する可能性がある。……最高裁判所は、行政庁が指針の提供を目的に公表された政策声明に反する法解釈を遡及的に変更した場合、修正第5条のデュープロセス条項に違反すると判断している。⁶⁹⁾」

「I. R. C. §482 の条文は、IRS の権限の範囲を規定するものであり、IRS は、その権限をどのように行使するかについての規則を制定した。さらに、IRS は、事前確認制度や終結合意を締結することにより、その権限を自発的に制限することができる。終結合意とは、大まかにいえば、契約全般に適用される準則によって規制される契約である。それゆえ、終結合意は、契約締結時における両当事者の意図に従って解釈される。当該合意が明確である場合、その意図は、証拠書類の隅々から推察される。⁷⁰⁾」

「本件終結合意は、明らかに、将来の事業年度を対象期間としたものではない。この合意には、2009年よりも後の事業年度において、どの算定方法を適用すべきかに関して、一切の記載がない。実際に、2007年から2009年の事業年度に関連する終結合意では、いかなる事前承認の有無にもかかわらず、IRS が将来の移転価格調整を行使できる旨を明示している。これらの終結合意は、特に、「当該合意は、……当該終結合意によって配分が決定されていない事項に関して、I. R. C. §482 に基づく追加的な配分を妨げるものではない。」と明示している。この条項は、納税者に対して、IRS が将来の事業年度において移転価格調整を行う可能性があることを通知している。さらにいえば、本件終結合意は、所得の再配分の説明において、「best method」や「arm's length」という文言を使用していない。むしろ、この調整は、その時点での紛争解決のために、両当事者が合意したものに過ぎない。本件終結合意は、明らかに、2009年よりも後の課税期間を対象期間としていないものであり、それゆえ、納税者は、終結合意によって生み出される正当な信頼性のある利益を有していない。⁷¹⁾」

「将来の事業年度において、納税者がその移転価格の方法論を適用しようとした場合、納税者は、将来の事業年度においても、その方法を適用できるようにするための終結合意を交

渉することができた。また、納税者は、IRS との間で、……「拘束力のある合意」である APA を活用することもできた。納税者がこれらのオプションのいずれかを要求していれば、拘束力のある契約に基づく偽りのない信頼性のある利益を有していたであろう。しかしながら、本件終結合意では、正当で信頼性のある利益を生み出すには不十分である。⁷²⁾」

「結論として、納税者には、本件における調整及び罰則に異議を申し立てるための事前の機会が与えられており、納税者は、債務を支払う前に裁判所に覆審的審査 (de novo review) を申し立てることで、その機会を利用した。この手続きは、デュープロセスの要件を十分に満たすものである。⁷³⁾」

IV. 考 察

1. Amgen Inc. 事件判決について

Amgen Inc. 事件の争点は、IRS による更正処分並びに賦課決定処分が「憲法修正第 5 条（デュープロセス条項）」に違反するかどうかである。そのため、両当事者の主張は、終結合意の拘束力に焦点が置かれている。

I. R. C. §7121「終結合意」は、紛争の予防を目的に、財務長官に対して、納税者との間で、書面で合意を締結する権限を付与している。⁷⁴⁾ この終結合意の性質について、先決例は、「単なる契約であり、契約全般に適用される準則によって規制される⁷⁵⁾」ものであり、その拘束力について、「合意された事項のみを拘束⁷⁶⁾」で、「記載される事項以外の事項は、合意事項の一部として含めない⁷⁷⁾。」と判示している。そして、これらの解釈は、一般に広く引用されている。⁷⁸⁾

Amgen Inc. 事件において、本件終結合意が本件係争事業年度よりも前の課税期間を対象としたものであり、本件係争事業年度を対象としていないことについて、両当事者間の争いはない。そのため、租税裁判所が、本件終結合意が本件係争事業年度を拘束しないと判示したことは、先決例における I. R. C. §7121 の解釈に則したものであり、問題が指摘される余地はない。したがって、終結合意の性質論的観点からみれば、終結合意の対象期間後の課税期間において、終結合意の内容に準拠した納税者の取扱いを否認した IRS の判断が、デュープロセス条項に違反しないとした本件事判決は、妥当性を有している。

もっとも、本件事判決については、事実認定に関する不十分さが指摘される。先決例において、終結合意の内容は、契約締結時における両当事者の意図に従って解釈されるものであり、「当該合意が明確である場合、その意図は、証拠書類の隅々から推察される。⁷⁹⁾」と判示されている。そして、過去の課税期間を対象とする終結合意の内容を継続適用した納税者の取扱いを否認した IRS の判断が、I. R. C. §482 に基づく権限の濫用に該当するかどうか争われた事件、Coca-Cola Co. 事件では、終結合意の意図に基づき、その内容が詳細に検討されている。

Coca-Cola Co. 事件において、租税裁判所は、まず、過去の課税期間を対象とする終結合意の内容が、その対象期間における独立企業間価格を反映したものであると示唆するものがなく、紛争を解決するための合意に過ぎない、と判示している。⁸⁰⁾ そのうえで、租税裁判所は、対象期間後

の課税期間である係争事業年度に対して、当該合意の内容が拘束力を持つことを意図していたかどうかを検討し、対象期間から係争事業年度までの間に、無形資産の増加に伴う収益性の変化が生じたことを踏まえて、その内容が係争事業年度に対する拘束力を有するものではない、と判示している⁸¹⁾。

このように、先決例では、終結合意の内容について、第一に、終結合意の内容がその対象期間における独立企業間価格を反映したものであったかどうか、第二に、後発事象を考慮したうえで、その内容が対象期間後の課税期間における独立企業間価格を反映するものかどうかについて、詳細な検討が行われている。

これに対して、Amgen Inc. 事件判決は、本件終結合意が「best method」や「arm's length」という文言を使用していないことのみを理由に、その内容が「その時点での紛争解決のために、両当事者が合意したものに過ぎない。」⁸²⁾と判示している。そのため、この一義的な判断については、議論の余地が残ると解される。

より具体的にいえば、終結合意の内容が契約締結時における両当事者の意図に従って解釈されるものであるならば、本件終結合意の意図が紛争解決にあったのか、その内容が当該合意の対象期間における独立企業間価格を反映していなかったのかについて、詳細な検討の必要性が生じてくる。また、仮にその内容が当該合意の対象期間における独立企業間価格を反映していたとするならば、その内容が本件係争事業年度における独立企業間価格を反映するかどうか、IRSの判断が是認されるだけの後発事象が生じたかどうかについても、検討の必要性が生じることになる。

以上のことから、本件事件判決については、終結合意の性質論的観点からみれば、妥当性を有しているものの、先決例に比して、事実認定に関する不十分さが指摘される。

2. 移転価格訴訟における終結合意の位置付け

I. R. C. §482 は、財務長官に対して、関連者間の所得を配分する権限を付与している。そして、本規定の目的は、「租税のほ脱を防止するため、または、これらの団体、営業または事業の所得を明瞭に反映する（clearly to reflect income）⁸³⁾ため」とされる。

終結合意とは、課税庁と納税者間で行われる合意であり、その目的は紛争の予防にある。そして、租税裁判所は、Amgen. Inc. 事件における終結合意の内容を、「その時点での紛争解決のために、両当事者が合意したもの」⁸⁴⁾と位置付けている。そうすると、I. R. C. §7121 は、和解の性質を有する場合があるため、「租税のほ脱の防止」の観点では、結果として、I. R. C. §482 との間で一定の目的適合性を有することになる。

一方、同事件判決は、終結合意で締結された方法論が、「その時点での紛争解決のために、両当事者が合意したもの」⁸⁵⁾であり、対象期間後の課税期間における TPM に該当しないと判示している。このことは、終結合意の内容が、紛争解決という要素を考慮する可能性があることを示している。しかしながら、独立企業間価格の算定における比較可能性分析の決定要素とは、Treas. Reg. §1.482-1 のもとで、「果たされる機能、契約条件、リスク、経済的状況、使用または移転されるリソース」⁸⁶⁾とされており、その中に、紛争解決要素は含まれていない。そのため、本件のように、終結合意の内容に紛争解決要素が介入した場合、その内容は、独立企業間価格を反映しないものとなる。したがって、I. R. C. §7121 は、「所得の明瞭な反映」の観点では、I. R. C. §482

との間で一義的な目的適合性を有していないことになる。

以上を整理すると、I.R.C. §7121 と I.R.C. §482 の関係は、紛争解決のための合意という点で、結果として「租税のほ脱の防止」と整合する側面と、その内容に対する紛争解決要素の介入可能性という点で、「所得の明瞭な反映」と整合しない側面を持つ。それゆえ、移転価格訴訟における終結合意は、I.R.C. §482 との間で、一義的な目的適合性を有していない、ということが示される。また、このことから、副次的に、所得計算の一般原則を定めた I.R.C. §446 との関係においても、同様の結論が導出されることとなる。

I.R.C. §446 は、一般原則として、「課税所得は、納税者が帳簿を記録するにあたり、継続的に所得を計算する会計方法に基づいて計算されるものとする。」⁸⁸⁾と定めている。そして、本規定は、その例外を以下のように定めている。

「納税者が継続して採用する会計方法を有していない場合、または、その会計方法が所得を明瞭に反映しない場合、課税所得は、財務長官またはその代理人の意見するところにより、所得を明瞭に反映するような会計方法のもとで、計算されるものとする。」⁸⁹⁾

このように、I.R.C. §446 は、所得計算において、「所得の明瞭な反映」を要請している。一方で、同目的と I.R.C. §7121 が整合しない側面を持つことは、先に示したとおりである。したがって、I.R.C. §482 と同様に、終結合意は、I.R.C. §446 との間でも、一義的な目的適合性を有していない、ということが示され、ここに I.R.C. §7121 における適正な所得計算上の問題が指摘される。

V. おわりに

本稿では、アメリカ合衆国移転価格訴訟における終結合意の位置付けを概観・整理することを目的に、終結合意に関する移転価格訴訟、*Amgen Inc. v. Commissioner*, 2024 U.S. Tax Ct. LEXIS 1688, (2024) について検討を行った。

本稿の結論は、I.R.C. §7121 が、紛争解決のための合意という点で、結果として I.R.C. §482 の目的「租税のほ脱の防止」と整合する側面と、その内容に対する紛争解決要素の介入可能性という点で、同規定の目的「所得の明瞭な反映」と整合しない側面を持つことから、移転価格訴訟における終結合意とは、I.R.C. §482 との間で、一義的な目的適合性を有していない、ということである。また、本稿は、この結論より、副次的に、終結合意は、I.R.C. §446 との間でも、一義的な目的適合性を有しておらず、I.R.C. §7121 における適正な所得計算上の問題を指摘した。

我が国において、終結合意のような納税者との合意や和解については、批判的見解が根強い。これは、「合法性の原則」、すなわち、「法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について、租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない（ただし、立法で要件を明定して和解を認めることはできる）。このような和解や協定は無効であって拘束力を持たない、と解され

る。」⁹⁰⁾という考え方による。

一方、肯定的見解も存在する。例えば、本庄（2008a）では、「立法により課税庁に自由裁量を是認する「法律の根拠」を規定しない場合には認められないが、このような規定を設ける場合には、その範囲内で、課税庁と納税者が「合意」または「和解」という契約を結ぶことを否定されるものではない。」⁹¹⁾としたうえで、移転価格税制においては、明確な要件のもとで、納税者との合意または和解に関する規定が必要である、と述べられている。⁹²⁾

我が国における終結合意（ないしはこれに類する納税者との合意）の導入可能性については、上記結論より、紛争の予防、及び、「租税のほ脱の防止」という観点からみれば、結果として、一定の意義が存在するといえるであろう。ただし、「所得の明瞭な反映」という観点からみれば、その導入可能性については、適正な所得計算上、極めて慎重な姿勢が求められると考えられる。

もっとも、本稿は、アメリカ合衆国における終結合意の位置付けについて、移転価格税制、ひいては所得計算の観点から検討を行ったものであり、限界がある。そのため、本稿の今後の課題としては、I. R. C. §7121 について、行政上の観点から検討を行ったうえで、我が国における終結合意の導入可能性についての検討を試みること等が挙げられる。

注

- 1) 水野忠恒（2024）『大系租税法 第5版』中央経済社，pp. 724-725，租税特別措置法66条の4「国外関連者との取引に係る課税の特例」参照。
- 2) APA とは、納税者の申出に基づき、独立企業間価格の算定方法等について、税務署長等が事前に確認を行う制度をいう（国税庁（2022）「移転価格事務運営要領」第6章「事前確認」参照。）。
- 3) 金子宏（2021）『租税法 第24版』弘文堂，p. 613 参照。
- 4) *See.*, Rev. Proc. 2015-41, (2015-2 C. B. 263).
- 5) 具体的には、「終結合意」の他に、「コンプロマイズ (compromises)」と「代替的紛争解決手続 (alternative dispute resolution procedures)」がある。コンプロマイズとは、告発または防御のために、内国歳入法典に基づいて生じるすべての民事事件または刑事事件についての和解をいう (*See.*, I. R. C. §7122(a)). 代替的紛争解決手続には、終結合意またはコンプロマイズの試みの失敗で、未解決となったすべての問題について要求できる「拘束力のない調停 (mediation)」と、「拘束力のある仲裁 (arbitration)」がある (*See.*, I. R. C. §7123(b)(1) and (2)).
- 6) 本庄資（2008b）「LMSB 局国際調査体制—『和解』を基本とする移転価格課税における不服審査局の重要な役割—」『税経通信』63(3)，pp. 253-281，一高龍司（2014）「米国における納税者と IRS との交渉と和解」『日税研論集』65，pp. 77-155 等が挙げられる。
- 7) *See.*, *Amgen Inc. v. Commissioner*, 2024 U. S. Tax Ct. LEXIS 1688, (2024).
- 8) I. R. C. §7121(a). *See.*, Treas. Reg. §301.7121-1(a).
- 9) なお、財務省規則では、「内国歳入庁長官は、当該合意日より前、または、よりも後に終了する課税期間のすべての内国歳入税に関して、すべての者との間で、その者（または、その者が代理を務める者もしくは財産）の義務について、書面で合意する権限を有する。(Treas. Reg. §301.7121-1(a).)」と定められている。
- 10) *See.*, I. R. C. §7121(b).
- 11) I. R. C. §7121(b)(1).
- 12) I. R. C. §7121(b)(2).
- 13) *See.*, I. R. C. §7121(b).
- 14) *See.*, Treas. Reg. §301.7121-1(a).

- 15) *See.*, Treas. Reg. §301.7121-1(b)(3).
- 16) *See.*, Treas. Reg. §301.7121-1(b)(2).
- 17) *See.*, Treas. Reg. §301.7121-1(b)(1).
- 18) *See.*, *Ibid.*
- 19) *See.*, Surrey, Stanley S., "Some Suggested Topics in the Field of Tax Administration", 25 Wash. U.L.Q. 399, (1940), pp.427-428.
- 20) *See.*, Treas. Reg. §301.7121-1(a).
- 21) *See.*, Treas. Reg. §301.7121-1(b)(2) and (3).
- 22) *See.*, Treas. Reg. §301.7121-1(b)(1).
- 23) 沿革については, Surrey, (1940), *supra* note 19, pp.423-427 を参考にしている。
- 24) *See.*, H.R.Rep. No.350, (1921), 67th Cong., 1st Sess., p.16.
- 25) *See.*, S.Rep. No.275, (1921), 67th Cong., 1st Sess., pp.31-32.
- 26) Revenue Act of 1921 §1312, (42 Stat., 313).
- 27) *Ibid.*
- 28) *See.*, Revenue Act of 1926 §1106(b), (44 Stat., 113).
- 29) H.R.Rep. No.2, (1928), 70th Cong., 1st Sess., pp.32-33.
- 30) *See.*, *Ibid.*, p.33.
- 31) *See.*, Revenue Act of 1928 §606, (45 Stat., 874).
- 32) *See.*, House Ways and Means Subcommittee, "A Proposed Revision of the Revenue Laws", (1938), p.79, Recommendation No.49.
- 33) *Ibid.*, p.55.
- 34) *See.*, Revenue Act of 1938 §801, (52 Stat., 573).
- 35) なお、厳密に言えば、I.R.C. of 1954 §7121 では、主体が「The Secretary or his delegate」(*See.*, 68A Stat., 849) とされているが、I.R.C. of 1976 §7121 では、「The Secretary」へと変更されている (*See.*, 90 Stat., 1834)。ただし、これは、1976年度税制改正において、「The Secretary or his delegate」が「The Secretary」に変更されたことによるものであり、その内容に実質的に変更はない。
- 36) *See.*, Samuel Taylor, "Procedures in Effecting Closing Agreements. How to Obtain a Ruling from the Bureau on a Proposed Transaction", 3 Proc. Tax Institute 555, (1951), p.556.
- 37) *See.*, I.R.C. §7121(b).
- 38) *See.*, Berman, Daniel S., and Berman, Joseph, "Closing Agreements and Compromises under the New Policy of the Internal Revenue Board", 25 Miss. L.J. 236, (1954), p.236, and Terry, Robert J., "The Scope of Closing Agreements", 59 A.B.A.J. 428, (1973), p.428.
- 39) *See.*, House Ways and Means Subcommittee, (1938), *supra* note 32, p.55, and Surrey, (1940), *supra* note 19, p.434.
- 40) *See.*, Terry, (1973), *supra* note 38, p.428.
- 41) *See.*, *Ibid.*
- 42) *See.*, *Ibid.*
- 43) 終結合意を反映する様式については、Form 866（税額の最終決定に関する合意）と、Form 906（特定問題の最終決定に関する終結合意）がある（本庄資（2008b）・前掲注6，p.272。）。Form 866 は、特定の過去の課税期間における特定の納税者の納税義務の全体を終結させるために使用される。これに対して、Form 906 は、納税者の任意の課税期間における納税義務に影響を及ぼす一以上の個別項目の決定に使用されるものであり、過去の課税期間のみに影響を及ぼす特定の項目、将来の課税期間のみに影響を及ぼす特定の項目、過去と将来の両方の期間に影響を及ぼす特定の項目が対象となる (*See.*, Samuel, (1951), *supra* note 36, p.571.)。

- 44) *Long v. Commissioner*, 93 T. C. 5, (1989), p.10. *See.*, *United States v. Lane*, 303 F. 2d 1, (1962), p.4, *Sablosky v. Edward S. Gordon Co.*, 73 N. Y. 2d 133, (1989), p.136, and 2024 U. S. Tax Ct. LEXIS 1688, (2024), *supra* note 7, p. 8.
- 45) *Zaentz v. Commissioner*, 90 T. C. 753, (1988), p. 762.
- 46) *Ibid.*, p. 766.
- 47) *See.*, *BMC Software, Inc. v. Commissioner*, 780 F. 3d 669, (2015), p.676, *Analog Devices, Inc. v. Commissioner*, 147 T. C. 429, (2016), pp.445-446, and *Coca-Cola Co. v. Commissioner*, 155 T. C. 145, (2020), p. 204.
- 48) *See.*, *Estate of Johnson v. Commissioner*, 88 T. C. 225, (1987), p. 231.
- 49) *See.*, 155 T. C. 145, (2020), *supra* note 47, pp.204-207 and pp.217-218.
- 50) *See.*, Treas. Reg. §301.7121-1(a).
- 51) *See.*, O'Brien, James M., and Mark A. Oates, "Transfer Pricing", *J. Tax'n Global Transactions* 21, (2004), p. 59.
- 52) I. R. C. §482 では、「複数の団体、営業または事業（法人格の有無を問わず、米国内で設立されたか否かを問わず、特殊関連の有無を問わない）が同一の利害関係者によって直接・間接に所有され、または支配される場合、財務長官またはその代理人は租税のは脱を防止するため、または、これらの団体、営業または事業の所得を明瞭に反映するために、これらの者の間の益金、損金、税額控除等を分配、配分または割り当てる必要があると決定するとき、これを行うことができる。」と規定されている。
- 53) *See.*, *Ibid.*, p. 23.
- 54) *See.*, 155 T. C. 145, (2020), *supra* note 47, p. 150.
- 55) *See.*, *Eli Lilly & Co. v. Commissioner*, 84 T. C. 996, (1985), p.1077.
- 56) *See.*, O'Brien, (2004), *supra* note 51, p. 21.
- 57) *See.*, *See.*, Rev. Proc. 99-32, (1999-2 C. B. 296) and Treas. Reg. §1.482-1(g).
- 58) *See.*, O'Brien, (2004), *supra* note 51, p. 23.
- 59) *See.*, Rev. Proc. 99-32, (1999-2 C. B. 296), Sec. 2.
- 60) *See.*, *Ibid.*
- 61) *See.*, O'Brien, (2004), *supra* note 51, p. 23.
- 62) *See.*, Rev. Proc. 99-32, (1999-2 C. B. 296), Sec. 2.
- 63) *See.*, Rev. Proc. 99-32, (1999-2 C. B. 296), Sec. 4.01. なお、当該勘定は、一次調整が行われた事業年度の終了日に設定されたものとみなされ、その日の翌日から支払日までの間、独立企業間利率で利息を負担することとなる (*See.*, Rev. Proc. 99-32, (1999-2 C. B. 296), Sec. 4.01(1) and (2).).
- 64) *See.*, Rev. Proc. 99-32, (1999-2 C. B. 296), Sec. 5.01(4). なお、「一定の期間内」とは、終結合意の締結日から90日以内をいう (*See.*, Rev. Proc. 99-32, (1999-2 C. B. 296), Sec. 5.01(4)(e).).
- 65) *See.*, Rev. Proc. 99-32, (1999-2 C. B. 296), Sec. 4.01.
- 66) なお、Rev. Proc. 99-32 では、上記以外の方法にも、アメリカ合衆国の納税者と関連者との間で、一次調整が行われた事業年度における真実の債務 (bona fide debts)、財産の分配、資本の拠出を前受金 (前払金) として取り扱うことにより、設定した売掛金勘定 (買掛金勘定) と相殺する方法が認められている (*See.*, Rev. Proc. 99-32, (1999-2 C. B. 296), Sec. 4.02.).
- 67) *See.*, 2024 U. S. Tax Ct. LEXIS 1688, (2024), *supra* note 7, pp.1-5.
- 68) *Ibid.*, p. 3.
- 69) *Ibid.*, p. 7.
- 70) *Ibid.*, p. 8.
- 71) *Ibid.*, pp. 9-10.
- 72) *Ibid.*, p. 13.

- 73) *Ibid.*
- 74) *See.*, I.R.C. §7121(a).
- 75) 93 T.C. 5, (1989), *supra* note 44, p.10. *See.*, 303 F. 2d 1, (1962), *supra* note 44, p.4, 73 N.Y. 2d 133, (1989), *supra* note 44, p.136.
- 76) 90 T.C. 753, (1988), *supra* note 45, p.762.
- 77) *Ibid.*, p.766.
- 78) *See.*, 780 F. 3d 669, (2015), *supra* note 47, p.676, 147 T.C. 429, (2016), *supra* note 47, pp.445-446, and 155 T.C. 145, (2020), *supra* note 47, p.204.
- 79) 93 T.C. 5, (1989), *supra* note 44, p.10. *See.*, 780 F. 3d 669, (2015), *supra* note 47, p.676, 155 T.C. 145, (2020), *supra* note 47, p.204, and 2024 U.S. Tax Ct. LEXIS 1688, (2024), *supra* note 7, p.8.
- 80) *See.*, 155 T.C. 145, (2020), *supra* note 47, p.205.
- 81) *See.*, *Ibid.*, p.206.
- 82) 2024 U.S. Tax Ct. LEXIS 1688, (2024), *supra* note 7, p.10.
- 83) I.R.C. §482.
- 84) 2024 U.S. Tax Ct. LEXIS 1688, (2024), *supra* note 7, p.10.
- 85) *Ibid.*
- 86) *See.*, *Ibid.*
- 87) *See.*, Treas. Reg. §1.482-1(d). なお、ここでいう「リスク」とは、取引価格または利益に重大な影響を与える可能性のあるリスクを指し、具体的には、市場リスク、研究開発活動の成否に関連するリスク、財務リスク、信用及び回収リスク、製造物責任リスク、工場や設備などの所有に関連する一般的なビジネスリスクが含まれる (*See.*, Treas. Reg. §1.482-1(d)(iii)).
- 88) I.R.C. §446(a).
- 89) I.R.C. §446(b).
- 90) 金子宏 (2021)・前掲注3, pp.86-87.
- 91) 本庄資 (2008a) 「『納税者との合意』、『和解』を税務調査に導入できるか—税務調査から租税争訟解決まで—にみる米国の納税者権利保護と税務行政効率化のマリアージュを参考として—」『税経通信』63(2), p.177.
- 92) 同上, p.178 参照。この他にも、同様の見解として、渡辺裕泰 (2008) 「移転価格課税訴訟における和解の必要性」『税務弘報』56(8), pp.2-3 等が挙げられる。

参考文献一覧

【参考文献】

- 一高龍司 (2014) 「米国における納税者と IRS との交渉と和解」『日税研論集』65, pp.77-155。
- 金子宏 (2021) 『租税法 第24版』弘文堂。
- 本庄資 (2008a) 「『納税者との合意』、『和解』を税務調査に導入できるか—税務調査から租税争訟解決まで—にみる米国の納税者権利保護と税務行政効率化のマリアージュを参考として—」『税経通信』63(2), pp.149-181。
- 本庄資 (2008b) 「LMSB 局国際調査体制—『和解』を基本とする移転価格課税における不服審査局の重要な役割—」『税経通信』63(3), pp.253-281。
- 水野忠恒 (2024) 『大系租税法 第5版』中央経済社。
- 渡辺裕泰 (2008) 「移転価格課税訴訟における和解の必要性」『税務弘報』56(8), pp.2-3。
- Berman, Daniel S., and Berman, Joseph, "Closing Agreements and Compromises under the New Policy of the Internal Revenue Board", 25 Miss. L. J. 236, (1954), pp.236-243.
- O'Brien, James M., and Mark A. Oates, "Transfer Pricing", J. Tax'n Global Transactions 21, (2004),

pp.21-59.

Samuel Taylor, "Procedures in Effecting Closing Agreements. How to Obtain a Ruling from the Bureau on a Proposed Transaction", 3 Proc. Tax Institute 555, (1951), pp.555-582.

Surrey, Stanley S., "Some Suggested Topics in the Field of Tax Administration", 25 Wash. U.L.Q. 399, (1940), pp.399-441.

Terry, Robert J., "The Scope of Closing Agreements", 59 A.B.A.J. 428, (1973), pp.428-430.

【参考資料】

House Ways and Means Subcommittee, "A Proposed Revision of the Revenue Laws", (1938).

H.R. Rep. No. 350, (1921), 67th Cong., 1st Sess.

H.R. Rep. No. 2, (1928), 70th Cong., 1st Sess.

Rev. Proc. 99-32, (1999-2 C.B. 296).

Rev. Proc. 2015-41, (2015-2 C.B. 263).

S. Rep. No. 275, (1921), 67th Cong., 1st Sess.

【裁判例】 (納税者アルファベット順)

Amgen Inc. v. Commissioner, 2024 U.S. Tax Ct. LEXIS 1688, (2024).

Analog Devices, Inc. v. Commissioner, 147 T.C. 429, (2016).

BMC Software, Inc. v. Commissioner, 780 F.3d 669, (2015).

Coca-Cola Co. v. Commissioner, 155 T.C. 145, (2020).

Estate of Johnson v. Commissioner, 88 T.C. 225, (1987).

United States v. Lane, 303 F.2d 1, (1962).

Long v. Commissioner, 93 T.C. 5, (1989).

Sablosky v. Edward S. Gordon Co., 73 N.Y. 2d 133, (1989).

Zaentz v. Commissioner, 90 T.C. 753, (1988).