

内国歳入法典第482条の規定

1 内国歳入法典第482条

米国税法である内国歳入法典第482条（以下「482条」という。）は、移転価格税制を規定した条文であり、移転価格税制を論じている文献のほとんどにはその翻訳が掲載されている。

米国の移転価格税制は、482条と同条に関連した財務省規則（Income Tax Regulations）が検討対象とされ、482条に規定された条文の文言あるいは482条の内国歳入法典における位置（他の条文との関連）等についてはあまり検討対象とはなっていないといえる。このように482条の条文の文言等を検討することが積極的に行われない理由としては、移転価格に関する課税事例が頻繁に生じている現実において、実際の課税に対する法の適用に多くの者の関心が向くのは自然ということであろう。

2 482条に係る2つの検討対象

本論では、482条に関して次の2つの点について検討を行う。

第1の点として、482条は1928年歳入法に規定された45条（財務省規則としては1938年制定の財務省規則101から始まっている。）から実質的に始まっているが、現在、482条に規定のある「所得を明瞭に反映する（clearly reflect income）」、「総所得（gross income）」、「諸控除（deductions）」等の用語は、それぞれ歴史的な沿革を有する用語であり、482条以外にも内国歳入法典の他の条文に使用されている用語である。例えば、482条の規定は、なぜ、簡単に、「所得を配分する」と規定していないのか、ということである。

第2の点は、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。482条が規定されているE章（Subchapter E）の見出しは「会計期間と会計処理の方法」であり、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）は、第1款に規定され、482条は、第3款に含まれている。

現行の内国歳入法典第446条(a)の一般規定（General Rule）は次のような内容である。

「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。」

この446条(a)の例外は446条(b)に次のように規定されている。

「納税義務者により通常使用される会計処理の方法がない場合、あるいは、使用している方法が所得を明瞭に反映しない場合、財務長官の判断により所得を明瞭に反映する方法に基づいて課税所得の計算は行われる。」

そして、482条は、企業会計準拠規定の修正という位置付けである。

これをまとめると、米国における課税所得の計算は、446条に規定する企業会計準拠で計算することを原則としている。企業会計準拠とは、会計処理の方法における同一性と会計記録における同一性をいうのであるが、税法上、同一性が保てない場合として、第3款に修正という見出しで条文が規定され、481条から483条が含まれる。すなわち、482条の内国歳入法典における位置付けは、446条等の修正ということである。

Topics of International Taxation

3 482条における条文上の文言

総所得は、現行の内国歳入法典第61条に定義があり、総所得はあらゆる源泉から生じたすべての所得 (income) を含む、と規定されている。米国法人税申告書 (Form1120) の所得 (Income) のブロックには、事業活動の所得の場合は、総所得が売上総利益に当たる純売上高より売上原価を控除した金額を意味し、他は収入概念である。

このように、事業所得のみが売上総利益 (いわゆる粗利) を総所得としている理由であるが、これは、1918年の最高裁判例 (ミッチェル兄弟会社事案) において、総所得は利得 (gain) であり、既に1909年制定の法人免許税に関して財務省から公表された規則第31号において総所得は売上高から売上原価を控除した額と記述されていたことについて、同判決はこの処理を正しいものと判示しているからであり、総所得が収入概念であるとは言い切れないのである。

したがって、総所得が所得ということになるのであるが、総所得は、多くの部分で収入概念と重なり合っているが、事業所得に係る総所得については売上総利益であることが明らかであり、ミッチェル兄弟会社事案判決等で示されたように、総所得全般の定義としては事業活動又は財産から生じた利得という考え方が最も適合するのではないかと考える。

また、諸控除は、総所得から控除される金額を法定化したものであり、日本の法人税法にたとえれば、別段の定めということになる。結果として、482条に規定のある総所得と諸控除が、日本の法人税法における益金と損金とは別のものということになる。

4 482条における修正の意味

既に述べたように、これまで論じてきた446条は、課税所得の計算において、企業会計において採用されている会計処理の方法に基づいて

行うという企業会計準拠という性格を有するのであるが、482条には、会計処理の方法の修正という意味はない。会計処理の変更に係る規定は、482条の前にある、同じく第3款の修正に規定のある481条である。

482条に係る修正の意義は、2つある。1つは、税務署長が配分を行う権限を有することであり、第2は、対象とする関連者間取引における移転価格を決定する際に、記帳した取引価格を基礎として税務申告を行うという原則に対して、これを修正するということである。この第2の点は、記帳された取引価格とは異なる価格を基礎として関連者間取引の成果に基づく申告を行うことができるということを意味している。482条は、481条に規定する修正ではなく、税務署長あるいは納税義務者による帳簿記録の修正という内容であり、会計処理方法の変更あるいは修正という意味ではない。

5 482条の分析

482条の条文の目的は、①所得明瞭基準、②租税回避の防止及び③関連者間と非関連者間における課税の均衡、である。

適用範囲は、①所定の関連者間における取引、②会計処理の方法は適用範囲外、③財務長官の権限行使は、不適切な会計の場合、虚偽、偽り、仮装取引等の場合、あるいは所得あるいは諸控除を操作することによる租税回避の場合に限定されない、④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、である。

条文の内容は、財務長官に所得等を配分する権限を与えたものである。その権限は、①脱税 (判例では租税回避を含む。) の防止、②関連者間の所得を明瞭に反映させるため、に行使される。

中央大学商学部教授

矢内 一好