

## 第2 租税特別措置法関係通達（連結納税編）関係

平成15年2月28日付課法2-5ほか1課共同「租税特別措置法関係通達（連結納税編）の制定について」（法令解釈通達）のうち次の「改正前」欄に掲げるものをそれぞれ「改正後」欄のように改める。

### 一 目次

改 正 後	改 正 前
<p><b>第11章 連結法人の国外関連者との取引に係る課税の特例等</b></p> <p>第68条の88（連結法人の国外関連者との取引に係る課税の特例）関係</p> <p>第1款 特殊の関係</p> <p>第2款 <u>独立企業間価格の算定方法の選定</u></p> <p>第3款 比較対象取引</p> <p>第4款 独立企業間価格の算定</p> <p>第5款 利益分割法の適用</p> <p>第6款 取引単位営業利益法の適用</p> <p>第7款 <u>棚卸資産の売買以外の取引における独立企業間価格算定の方法の適用</u></p> <p>第8款 申告調整等</p> <p>第9款 国外移転所得金額の取扱い等</p>	<p><b>第11章 連結法人の国外関連者との取引に係る課税の特例等</b></p> <p>第68条の88（連結法人の国外関連者との取引に係る課税の特例）関係</p> <p>第1款 特殊の関係</p> <p>第2款 比較対象取引</p> <p>第3款 独立企業間価格の算定</p> <p>第4款 利益分割法の適用</p> <p>第5款 取引単位営業利益法の適用</p> <p>第6款 棚卸資産の売買以外の取引における独立企業間価格算定方法の適用</p> <p>第7款 申告調整等</p> <p>第8款 国外移転所得金額の取扱い等</p>

二 第 68 条の 88 (連結法人の国外関連者との取引に係る課税の特例) 関係

改 正 後	改 正 前
<p style="text-align: center;"><b>第 2 款 独立企業間価格の算定方法の選定</b></p> <p><u>(最も適切な算定方法の選定に当たって留意すべき事項)</u></p> <p><u>68の88(2)－1 措置法第68条の88第2項に規定する「最も適切な方法」の選定に当たり、同項の「当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して」とは、国外関連取引（同条第1項に規定する国外関連取引をいう。以下同じ。）及び非関連者間取引（連結法人が非関連者（同条第5項に規定する非関連者をいう。以下同じ。）との間で行う取引（同項の適用がある取引を除く。）、国外関連者（同条第1項に規定する国外関連者をいう。以下同じ。）が当該国外関連者の非関連者との間で行う取引又は連結法人若しくは国外関連者の非関連者が当該非関連者の他の非関連者との間で行う取引をいう。以下同じ。）に係る68の88(3)－3に掲げる諸要素並びに次に掲げる点を勘案することをいうのであるから留意する。</u></p> <p><u>(1) 独立企業間価格（同条第1項に規定する独立企業間価格をいう。以下同じ。）の算定における同条第2項各号に掲げる方法（以下「独立企業間価格の算定方法」という。）の長所及び短所</u></p> <p><u>(2) 国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者の果たす機能等に対する独立企業間価格の算定方法の適合性</u></p> <p><u>(3) 独立企業間価格の算定方法を適用するために必要な情報の入手可能性</u></p> <p><u>(4) 国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度（当該非関連者間取引について、措置法規則第22条の74第1項第2号ホに規定する差異調整等を行う必要がある場合には、当該差異調整等に係る信頼性を含む。）</u></p>	<p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p>

改 正 後	改 正 前
<p style="text-align: center;"><b>第3款 比較対象取引</b></p> <p>(比較対象取引の意義)</p> <p><b>68の88(3)－1</b> 独立企業間価格の算定の基礎となる取引（以下「比較対象取引」という。）は、<u>国外関連取引との類似性の程度が十分な非関連者間取引をいうのであるから、例えば、措置法第68条の88第2項第1号に規定する棚卸資産の販売又は購入の場合にあつては、次に掲げる独立企業間価格の算定方法の区分に応じ、それぞれ次に掲げる取引となることに留意する。</u></p> <p>(1) .....</p> <p>(2) .....</p> <p>(3) .....</p> <p>(4) <u>措置法令第39条の112第7項第1号に掲げる方法（同号イに掲げる方法に係る部分に限る。） 国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を、購入、製造その他の行為により取得した者が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売し、かつ、当該同種又は類似の棚卸資産を購入した当該非関連者が当該同種若しくは類似の棚卸資産又はこれを加工し若しくは製造等に用いて取得した棚卸資産を他者に対して販売した取引（これらの取引と国外関連取引に係る棚卸資産の連結法人及び国外関連者による販売等（同号に規定する販売等をいう。以下同じ。））とにおいて取引の当事者の果たす機能その他に差異がある場合には、その差異により生ずる同号イに規定する割合の差につき必要な調整</u></p>	<p style="text-align: center;"><b>第2款 比較対象取引</b></p> <p>(比較対象取引の意義)</p> <p><b>68の88(2)－1</b> <u>措置法第68条の88第1項に規定する独立企業間価格（以下「独立企業間価格」という。）の算定の基礎となる比準取引（以下「比較対象取引」という。）は、例えば、同条第2項第1号に規定する棚卸資産の販売又は購入の場合にあつては、同条第1項に規定する国外関連取引（以下「国外関連取引」という。）を行った連結法人が非関連者（同条第5項に規定する非関連者をいう。以下同じ。）との間で行う取引（同項の適用がある取引を除く。）又は非関連者が他の非関連者との間で行う取引（以下これらの取引を「非関連者間取引」という。）のうち、次に掲げる算定の方法の区分に応じ、それぞれ次に掲げる取引となることに留意する。</u></p> <p>(1) .....</p> <p>(2) .....</p> <p>(3) .....</p>

改 正 後	改 正 前
<p><u>を加えることができるものに限る。)</u></p> <p><u>(5) 措置法令第39条の112第7項第1号に掲げる方法(同号ハに掲げる方法に係る部分に限る。以下「残余利益分割法」という。)</u> <u>同号ハ(1)に掲げる金額(以下「基本的利益」という。)</u>を計算する場合において、68の88(3)－1の(2)、(3)、(6)又は(7)に掲げる取引(ただし、それぞれの取引に係る「当該取引と国外関連取引とにおいて売手の果たす機能その他に差異がある場合」の差異からは、連結法人及び国外関連者に独自の機能が存在することによる差異がある場合の当該差異を除く。)</p> <p>(6) ……………</p> <p>……………<u>同号に規定する</u>……………</p> <p>(7) ……………</p> <p>……………<u>同号に規定する</u>……………</p> <p>(同種又は類似の棚卸資産の意義)</p> <p><u>68の88(3)－2</u> ……………</p> <p>……………<u>措置法令第39条の112第5項、第6項並びに第7項第1号イ、同号ハ(1)、第2号及び第3号</u>……………</p> <p>……………</p> <p>……………<u>措置法令第39条の112第7項第1号イ、同号ハ(1)、第2号及び第3号</u>……………</p> <p>(比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素等)</p> <p><u>68の88(3)－3</u> 措置法第68条の88の規定の適用上、比較対象取引に該当するか否</p>	<p>(4) ……………</p> <p>……………<u>措置法令第39条の112第7項第2号</u>に規定する……………</p> <p>……</p> <p>(5) ……………</p> <p>……………<u>措置法令第39条の112第7項第3号</u>に規定する……………</p> <p>……</p> <p>(同種又は類似の棚卸資産の意義)</p> <p><u>68の88(2)－2</u> ……………</p> <p>……………<u>措置法令第39条の112第5項、第6項並びに第7項第2号及び第3号</u>……………</p> <p>……………</p> <p>……………<u>措置法令第39条の112第7項第2号及び第3号</u>……………</p> <p>…</p> <p>(比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素)</p> <p><u>68の88(2)－3</u> 措置法第68条の88の規定の適用上、比較対象取引に該当するか否</p>

改 正 後	改 正 前
<p>かにつき<u>国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度を判断する場合には、例えば、連結法人、国外関連者及び非関連者の事業の内容等並びに次に掲げる諸要素の類似性を勘案することに留意する。</u></p> <p>(1) 棚卸資産の種類、役務の内容等</p> <p>(2) <u>売手又は買手の果たす機能</u></p> <p>(3) <u>契約条件</u></p> <p>(4) <u>市場の状況</u></p> <p>(5) <u>売手又は買手の事業戦略</u></p> <p><u>(注)1 (2)の売手又は買手の果たす機能の類似性については、売手又は買手の負担するリスク、売手又は買手の使用する無形資産（著作権、基本通達20-1-21に定める工業所有権等のほか、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるものをいう。以下同じ。）等も考慮して判断する。</u></p> <p><u>2 (4)の市場の状況の類似性については、取引段階（小売り又は卸売り、</u></p>	<p>かについては、例えば、次に掲げる諸要素の類似性に基づき判断することに留意する。</p> <p>(1) 棚卸資産の種類、役務の内容等</p> <p>(2) <u>取引段階（小売り又は卸売り、一次問屋又は二次問屋等の別をいう。）</u></p> <p>(3) <u>取引数量</u></p> <p>(4) <u>契約条件</u></p> <p>(5) <u>取引時期</u></p> <p>(6) <u>売手又は買手の果たす機能</u></p> <p>(7) <u>売手又は買手の負担するリスク</u></p> <p>(8) <u>売手又は買手の使用する無形資産（著作権、基本通達20-1-21に定める工業所有権等のほか、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるものをいう。以下同じ。）</u></p> <p>(9) <u>売手又は買手の事業戦略</u></p> <p>(10) <u>売手又は買手の市場参入時期</u></p> <p>(11) <u>政府の政策（法令、行政処分、行政指導その他の行政上の行為による価格に対する規制、金利に対する規制、使用料等の支払に対する規制、補助金の交付、ダンピングを防止するための課税、外国為替の管理等の政策をいう。）の影響</u></p> <p>(12) <u>市場の状況</u></p>

改 正 後	改 正 前
<p><u>一次問屋又は二次問屋等の別をいう。）、取引規模、取引時期、政府の政策（法令、行政処分、行政指導その他の行政上の行為による価格に対する規制、金利に対する規制、使用料等の支払に対する規制、補助金の交付、ダンピングを防止するための課税、外国為替の管理等の政策をいう。）の影響等も考慮して判断する。</u></p> <p>3 <u>(5)の売手又は買手の事業戦略の類似性については、売手又は買手の市場への参入時期等も考慮して判断する。</u></p> <p><u>(比較対象取引が複数ある場合の取扱い)</u></p> <p><u>68の88(3)－4 国外関連取引に係る比較対象取引が複数存在し、独立企業間価格が一定の幅を形成している場合において、当該幅の中に当該国外関連取引の対価の額があるときは、当該国外関連取引については措置法第68条の88第1項の規定の適用はないことに留意する。</u></p> <p style="text-align: center;"><b>第4款 独立企業間価格の算定</b></p> <p>(取引単位)</p> <p><u>68の88(4)－1</u> .....</p> <p>(相殺取引)</p> <p><u>68の88(4)－2</u> .....</p> <p>(為替差損益)</p> <p><u>68の88(4)－3</u> .....</p>	<p style="text-align: center;">(新 設)</p> <p style="text-align: center;"><b>第3款 独立企業間価格の算定</b></p> <p>(取引単位)</p> <p><u>68の88(3)－1</u> .....</p> <p>(相殺取引)</p> <p><u>68の88(3)－2</u> .....</p> <p>(為替差損益)</p> <p><u>68の88(3)－3</u> .....</p>

改 正 後	改 正 前
<p>(値引き、割戻し等の取扱い)</p> <p><u>68の88(4)－4</u> .....</p>	<p>(値引き、割戻し等の取扱い)</p> <p><u>68の88(3)－4</u> .....</p>
<p>(会計処理方法の差異の取扱い)</p> <p><u>68の88(4)－5</u> .....</p>	<p>(会計処理方法の差異の取扱い)</p> <p><u>68の88(3)－5</u> .....</p>
<p>(原価基準法における取得原価の額)</p> <p><u>66の88(4)－6</u> .....</p> <p>(注) この取扱いを適用する場合の「通常取引価格」は、<u>独立企業間価格の算定方法</u>に準じて計算する。</p> <p style="text-align: center;"><b>第5款 利益分割法の適用</b></p>	<p>(原価基準法における取得原価の額)</p> <p><u>66の88(3)－6</u> .....</p> <p>(注) この取扱いを適用する場合の「通常取引価格」は、<u>措置法第68条の88第2項各号に掲げる方法</u>に準じて計算する。</p> <p style="text-align: center;"><b>第4款 利益分割法の適用</b></p>
<p>(利益分割法の意義)</p> <p><u>68の88(5)－1</u> 措置法令第39条の112第7項第1号に掲げる方法(以下「利益分割法」という。)は、<u>同号イからハまでに掲げるいずれかの方法によって、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により連結法人及び国外関連者に生じた所得(以下「分割対象利益等」といい、原則として、当該連結法人に係る営業利益又は営業損失に当該国外関連者に係る営業利益又は営業損失を加算した金額を用いるものとする。)</u>を当該連結法人及び国外関連者に配分することにより<u>独立企業間価格を算定</u>する方法をいうことに留意する。</p>	<p>(利益分割法の意義)</p> <p><u>68の88(4)－1</u> 措置法令第39条の112第7項第1号に掲げる方法(以下「利益分割法」という。)は、<u>原則として、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により連結法人及び措置法第68条の88第1項に規定する国外関連者(以下「国外関連者」という。)</u>に生じた営業利益の合計額(以下「分割対象利益」という。)を<u>措置法令第39条の112第7項第1号に規定する要因により分割</u>する方法をいうことに留意する。</p>
<p>(分割要因)</p> <p><u>68の88(5)－2</u> 利益分割法の適用に当たり、<u>分割対象利益等又は措置法令第</u></p>	<p>(分割要因)</p> <p><u>68の88(4)－2</u> 利益分割法の適用に当たり、<u>分割対象利益の配分に用いる要</u></p>

改 正 後	改 正 前
<p><u>39条の112第7項第1号ハ(2)に規定する残余利益等（以下「残余利益等」という。）の配分に用いる要因が複数ある場合には、それぞれの要因が分割対象利益等又は残余利益等の発生に寄与した程度に応じて、合理的に計算するものとする。</u></p> <p>（為替の換算）</p> <p><u>68の88(5)－3</u> ……………</p> <p style="text-align: right;">（廃 止）</p> <p>（残余利益分割法）</p> <p><u>68の88(5)－4 残余利益分割法の適用に当たり、基本的利益とは、68の88(3)－1の(5)に掲げる取引に基づき算定される独自の機能を果たさない非関連者間取引において得られる所得をいうのであるから、分割対象利益等と連結法人及び国外関連者に係る基本的利益の合計額との差額である残余利益等は、原則として、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等において、当該連結法人及び国外関連者が独自の機能を果たすことによりこれらの者に生じた所得となることに留意する。</u></p> <p><u>また、残余利益等を連結法人及び国外関連者で配分するに当たっては、その配分に用いる要因として、例えば、連結法人及び国外関連者が無形資</u></p>	<p><u>因は、国外関連取引の内容に応じ連結法人又は国外関連者が支出した人件費等の費用の額、投下資本の額等これらの者が当該分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するにふさわしいものを用いることに留意する。</u></p> <p><u>なお、当該要因が複数ある場合には、それぞれの要因が分割対象利益の発生に寄与した程度に応じて、合理的に計算するものとする。</u></p> <p>（為替の換算）</p> <p><u>68の88(4)－3</u> ……………</p> <p>（比較利益分割法）</p> <p><u>68の88(4)－4 利益分割法の適用に当たり、分割対象利益の配分を、国外関連取引と類似の状況の下で行われた非関連者間取引に係る非関連者間の分割対象利益に相当する利益の配分割合を用いて合理的に算定することができる場合には、当該方法により独立企業間価格を算定することができる。</u></p> <p>（残余利益分割法）</p> <p><u>68の88(4)－5 利益分割法の適用に当たり、連結法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合には、分割対象利益のうち重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額を当該連結法人及び国外関連者それぞれに配分し、当該配分した金額の残額を当該連結法人又は国外関連者が有する当該重要な無形資産の価値に応じて、合理的に配分する方法により独立企業間価格を算定することができる。</u></p>



改 正 後	改 正 前
<p><u>産を用いることにより独自の機能を果たしている場合には、当該無形資産による寄与の程度を推測するに足りるものとして、これらの者が有する無形資産の価額、当該無形資産の開発のために支出した費用の額等を用いることができることに留意する。</u></p> <p style="text-align: center;"><b>第6款 取引単位営業利益法の適用</b></p> <p>(準ずる方法の例示)</p> <p><b>68の88(6)－1</b> 措置法令第39条の112第7項第2号及び第3号に掲げる方法に係る同項第4号……………</p> <p>(1) ……………</p> <p>(2) ……………</p> <p>(注) この取扱いを適用する場合の「通常の取引価格」は、<u>独立企業間価格の算定方法</u>に準じて計算する。</p> <p><b>第7款 棚卸資産の売買以外の取引における独立企業間価格の算定方法の適用</b></p> <p>(同等の方法の意義)</p> <p><b>68の88(7)－1</b> 措置法第68条の88第2項第2号……………</p> <p>(有形資産の貸借の取扱い)</p> <p><b>68の88(7)－2</b> ……………</p>	<p>(注) <u>当該重要な無形資産の価値による配分を当該重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額により行っている場合には、合理的な配分として、これを認める。</u></p> <p style="text-align: center;"><b>第5款 取引単位営業利益法の適用</b></p> <p>(準ずる方法の例示)</p> <p><b>68の88(5)－1</b> 措置法令第39条の112第7項第4号……………</p> <p>(1) ……………</p> <p>(2) ……………</p> <p>(注) この取扱いを適用する場合の「通常の取引価格」は、<u>措置法第68条の88第2項各号に掲げる方法</u>に準じて計算する。</p> <p><b>第6款 棚卸資産の売買以外の取引における独立企業間価格算定方法の適用</b></p> <p>(同等の方法の意義)</p> <p><b>68の88(6)－1</b> 措置法第68の88第2項第2号イ及びロ……………</p> <p>(有形資産の貸借の取扱い)</p> <p><b>68の88(6)－2</b> ……………</p>

改 正 後	改 正 前
<p>(委託製造先に対する機械設備等の貸与の取扱い)</p> <p><u>68の88(7) - 3</u> .....</p>	<p>(委託製造先に対する機械設備等の貸与の取扱い)</p> <p><u>68の88(6) - 3</u> .....</p>
<p>(金銭の貸付け又は借入れの取扱い)</p> <p><u>68の88(7) - 4</u> .....</p> <p>(注) 国外関連取引の借手が銀行等から当該国外関連取引と同様の条件の下で借り入れたとした場合に付されるであろう利率を比較対象取引における利率として<u>独立企業間価格を算定する方法は、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法となることに留意する。</u></p>	<p>(金銭の貸付け又は借入れの取扱い)</p> <p><u>68の88(6) - 4</u> .....</p> <p>(注) <u>独立価格比準法と同等の方法又は原価基準法と同等の方法が適用できない場合には、例えば、</u>国外関連取引の借手が銀行等から当該国外関連取引と同様の条件の下で借り入れたとした場合に付されるであろう利率を比較対象取引における利率として、<u>措置法第68条の88第2項第2号口に掲げる方法により、独立企業間価格を算定することができる。</u></p>
<p>(役務提供の取扱い)</p> <p><u>68の88(7) - 5</u> .....</p>	<p>(役務提供の取扱い)</p> <p><u>68の88(6) - 5</u> .....</p>
<p>(無形資産の使用許諾等の取扱い)</p> <p><u>68の88(7) - 6</u> .....</p>	<p>(無形資産の使用許諾等の取扱い)</p> <p><u>68の88(6) - 6</u> .....</p>
<p><b>第8款 申告調整等</b></p>	<p><b>第7款 申告調整等</b></p>
<p>(独立企業間価格との差額の申告調整)</p> <p><u>68の88(8) - 1</u> .....</p>	<p>(独立企業間価格との差額の申告調整)</p> <p><u>68の88(7) - 1</u> .....</p>
<p>(独立企業間価格との差額の申告減算)</p> <p><u>68の88(8) - 2</u> .....</p>	<p>(独立企業間価格との差額の申告減算)</p> <p><u>68の88(7) - 2</u> .....</p>

改 正 後	改 正 前
<p>(高価買入れの場合の取得価額の調整)</p> <p><u>68の88(8) - 3</u> .....</p> <p style="text-align: center;"><u>第 9 款</u> 国外移転所得金額の取扱い等</p> <p>(国外移転所得金額の取扱い)</p> <p><u>68の88(9) - 1</u> .....</p> <p>(国外移転所得金額の返還を受ける場合の取扱い)</p> <p><u>68の88(9) - 2</u> .....</p>	<p>(高価買入れの場合の取得価額の調整)</p> <p><u>68の88(7) - 3</u> .....</p> <p style="text-align: center;"><u>第 8 款</u> 国外移転所得金額の取扱い等</p> <p>(国外移転所得金額の取扱い)</p> <p><u>68の88(8) - 1</u> .....</p> <p>(国外移転所得金額の返還を受ける場合の取扱い)</p> <p><u>68の88(8) - 2</u> .....</p>

### 三 経過的取扱い

改 正 後	改 正 前
<p><u>(経過的取扱い…改正前の措置法等の適用がある場合)</u></p> <p><u>改正法令（現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律（平成 23 年法律第 82 号）、租税特別措置法施行令等の一部を改正する政令（平成 23 年政令第 199 号）及び租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令（平成 23 年財務省令第 35 号）をいう。）による改正前の措置法、措置法令及び措置法規則（改正法令の附則により読み替えて適用される改正前の措置法、措置法令及び措置法規則を含む。）の規定の適用を受ける場合の取扱いについては、この法令解釈通達による改正前の租税特別措置法関係通達（連結納税編）の取扱いの例による。</u></p>	<p>(新 設)</p>

