

## ○ 租税特別措置法関係通達（法人税編）関係

### 第 66 条の 4 《国外関連者との取引に係る課税の特例》関係

平成 23 年 6 月の税制改正において、平成 22 年 7 月の OECD 移転価格ガイドラインの改定を踏まえ、以下の①及び②の事項について法令上の措置が講じられた。

- ① 独立企業間価格の算定方法に係る適用優先順位（基本三法の優先適用）が廃止され、個々の事案の状況に応じて独立企業原則に一致した「最も適切な方法」を選定することとする仕組みへと改正された。
- ② 利益分割法の下位分類として OECD 移転価格ガイドラインで認められている比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法が、それぞれ法令において明確化された。  
また、平成 23 年度税制改正大綱において、独立企業間価格幅（レンジ）の取扱いにつき運用で明確化することとされた。

#### **【新設】（最も適切な算定方法の選定に当たって留意すべき事項）**

**66の4(2)－1** 措置法第66条の4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（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66の4(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。

- (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
- (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
- (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
- (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10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。）

#### **【解説】**

- 1 平成 23 年 6 月の税制改正前の我が国の移転価格税制においては、その国際的な指針である OECD 移転価格ガイドラインで独立企業間価格の算定方法の適用上の優先順位が設けられていたのと同様に、独立企業間価格の算定に当たっては、独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法（以下「基本三法」という。）を優先適用し、利益分割法や取引単位

営業利益法といった利益法は、基本三法を用いることができない場合に限り適用することとされていた。しかしながら、平成 22 年 7 月、OECD において、こうした優先順位が実態に沿わなくなっていること等を背景とした見直しの議論を経て、事案の状況に応じて独立企業原則に一致した「最も適切な方法」を見出すことを常に目指す、との考え方を採用した OECD 移転価格ガイドラインの改定が行われた。

このため、我が国の移転価格税制においても、こうした国際標準との整合性を確保する観点から、平成 23 年 6 月の税制改正において、従来の独立企業間価格の算定方法の適用上の優先順位を廃止し、個々の事案の状況に応じて独立企業原則に一致した「最も適切な方法」を選定する仕組みへと改正された。具体的には、以下のとおり独立企業間価格の算定方法の適用上の優先順位について見直しが行われた。

- ① 基本三法を優先適用し、利益分割法や取引単位営業利益法といった利益法は基本三法を用いることができない場合に限り適用するという規定は、廃止することとされた（旧措法 66 の 4 ②）。
  - ② 独立企業間価格を算定するため、個々の国外関連取引の内容及び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、国外関連取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合に国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法を選定することとされた（措法 66 の 4 ②）。
- 2 ところで、措置法第 66 条の 4 第 2 項に規定する「最も適切な方法」により独立企業間価格の算定を行う際の基礎を成すものが、OECD 移転価格ガイドラインのパラ 1.6 等に示されている独立企業原則である。この独立企業原則は、「比較可能な非関連者間取引において、独立企業間であれば得られたであろう条件を参考として利益を調整しようとするもの」（同ガイドライン：パラ 1.6）であり、その適用においては、国外関連取引に係る条件と比較可能な非関連者間取引に係る条件についての比較・検討を行うといった国外関連取引及び非関連者間取引に係る分析が必要となる。同ガイドラインは、こうした分析を比較可能性分析と呼んでおり、「独立企業原則を適用する上での核心である」（同：パラ 1.6）としている。

また、同ガイドラインには、「最も適切な方法」の選定について、①各方法の長所・短所、②国外関連取引の内容及び性質に照らした算定方法の妥当性、③各算定方法を適用するために必要な情報の入手可能性、④国外関連取引と非関連者間取引との間の比較可能性、といった事項を勘案して選定することが示されている（同ガイドライン：パラ 2.2）。

- 3 措置法第 66 条の 4 第 2 項の規定を踏まえれば、独立企業間価格の算定に当たっては、「国外関連取引の内容及び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」、独立企業原則に一致した「最も適切な方法」を選定する必要がある。そこで、本通達においては、同項の適用に当たり、具体的にどのような事項を勘案するのかという点については、前述の OECD 移転価格ガイドラインを参考に、国外関連取引及び非関連者間取引に係る情報とともに、次の 4 つの点を勘案すべきことを明らかにした。

- ① 独立企業間価格の算定における独立企業間価格の算定方法の長所及び短所

「最も適切な方法」の選定に当たっては、独立企業間価格の各算定手法（独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、取引単位営業利益法及び利益分割法（これらに準ずる方法及び同等の方法を含む。)) の長所・短所（特徴）を踏まえる必要がある。

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

「最も適切な方法」の選定に当たっては、比較可能性分析に基づいて、国外関連取引の内容や国外関連取引の当事者が果たす機能等に照らし、これらに適合する算定方法を選定する必要がある。

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

各算定方法を適用するために必要な情報については、国外関連取引の当事者の内部及び外部に存在する情報それぞれに関し、各算定方法の特徴を踏まえ、比較可能性分析においてその入手可能性を検討する必要がある。

④ 国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度

非関連者間取引を比較対象取引として選定するためには、当該非関連者間取引と国外関連取引との類似性の程度（比較可能性）が十分である必要があり（措通 66 の 4 (3) - 1）、比較可能性については、措置法通達 66 の 4 (3) - 3 に掲げる諸要素の類似性を勘案して判断する必要がある。

なお、国外関連取引と比較対象取引との間に差異があり、当該差異により生じる対価の額や利益率の差について必要な調整を加える必要がある場合には、適切な調整を行う必要がある。

4 なお、上記の 4 つの点は、比較可能性分析において「最も適切な方法」を見いだすために用いる判断基準というべきものである。他方、国外関連取引及び非関連者間取引に係る情報、すなわち、それぞれの取引に係る①棚卸資産の種類・役務の内容等、②当事者が果たす機能、③契約条件、④市場の状況、⑤当事者の事業戦略等は、判断を行うために必要な情報といえることができる。このため、本通達本文においては、「最も適切な方法」の選定に当たり勘案すべき事項として、上記 4 つの点とともに、国外関連取引及び非関連者間取引に係る情報、すなわち「国外関連取引及び非関連者間取引に係る 66 の 4 (3) - 3 に掲げる諸要素」を掲げている。

5 連結納税制度においても、同様の通達改正（連措通 68 の 88(2) - 1）を行っている。

【改正】（比較対象取引の意義）

66の4(3)－1 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、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66条の4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っては、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。

(1) 措置法第66条の4第2項第1号イに掲げる方法（以下「独立価格比準法」という。）

国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と同様の状況の下で売買した取引（当該取引と国外関連取引とにおいて取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した場合には、その差異により生じる同号イに規定する対価の額の差を調整することができるものに限る。）

(2) 措置法第66条の4第2項第1号ロに掲げる方法（以下「再販売価格基準法」という。）

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、非関連者から購入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た取引（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には、その差異により生じる措置法令第39条の12第6項に規定する割合の差につき必要な調整を加えることができるものに限る。）

(3) 措置法第66条の4第2項第1号ハに掲げる方法（以下「原価基準法」という。）

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（非関連者からの購入に限る。）、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た取引（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には、その差異により生じる措置法令第39条の12第7項に規定する割合の差につき必要な調整を加えることができるものに限る。）

(4) 措置法令第39条の12第8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を加えることができるものに限る。）

(5) 措置法令第39条の12第8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。）

同号ハ(1)に掲げる金額（以下「基本的利益」という。）を計算する場合において、66の4(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、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。)

(6) 措置法令第39条の12第8項第2号に掲げる方法 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、非関連者から購入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た取引(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には、その差異により生じる同号に規定する割合の差につき必要な調整を加えることができるものに限る。)

(7) 措置法令第39条の12第8項第3号に掲げる方法 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(非関連者からの購入に限る。)、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た取引(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には、その差異により生じる同号に規定する割合の差につき必要な調整を加えることができるものに限る。)

#### 【解説】

- 1 独立企業間価格の算定の基礎となる取引、すなわち比較対象取引とは、国外関連取引との類似性の程度(比較可能性)が十分な非関連者間取引をいうのであるが、独立企業間価格の算定方法が定められた法令の規定ごとにその内容(意義)が異なることから、改正前の本通達(旧措通66の4(2)-1)において、独立企業間価格の算定方法の区分に応じ、比較対象取引の意義を明らかにしていたところである。
- 2 ところで、利益分割法の下位分類としてOECD移転価格ガイドラインで認められている比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法については、平成23年6月の税制改正前は、法令上は利益分割法として一括りで規定された上で、その解釈として運用されてきたところであったが、当該税制改正では、上述の3つの利益分割法が、次のとおり、それぞれ租税特別措置法施行令において明確化された。

##### ① 比較利益分割法

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等(措通66の4(5)-1にいう「国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により法人及び国外関連者に生じた所得」)に相当する利益の配分割合に応じて、当該国外関連取引に係る分割対象利益等を法人及び国外関連者に配分することにより独立企業間価格を算定する方法(措令39の12⑧一イ)。

##### ② 寄与度利益分割法

国外関連取引に係る分割対象利益等を、その発生に寄与した程度を推測するに足りる国外関連取引の当事者に係る要因に応じて法人及び国外関連者に配分することにより独立企業間価格を算定する方法(措令39の12⑧一口)。

##### ③ 残余利益分割法

国外関連取引に係る分割対象利益等のうち、基本的利益(注)を法人及び国外関連者にそれぞれに配分し、分割対象利益等と基本的利益の合計額との差額である残余利益等を、残余利益等の発生に寄与した程度を推測するに足りる国外関連取引の当事者に係る要因に応じて法人及び国外関連者に配分することにより独立企業間価格を算定する方法

(措令 39 の 12⑧一ハ)。

(注) 基本的利益については、措通 66 の 4 (5) - 4 の解説参照。

3 本通達の改正は、このように、3つの利益分割法が法令上明確化されたことに伴い、比較利益分割法に係る規定(措令 39 の 12⑧一イ)及び残余利益分割法の基本的利益算定に係る方法の規定(措令 39 の 12⑧一ハ(1))において、これらの方法を用いる場合の非関連者間取引につき「比較対象取引」と定義付けされたことから、これら比較対象取引の意義を法令解釈として追加するものである。

4 まず、比較利益分割法は、国外関連取引に係る所得の配分割合と、比較対象取引に係る所得の配分割合とを比較するものであるため、比較利益分割法を適用する場合における比較対象取引については、所得の配分割合に影響を及ぼすと考えられる取引当事者の果たす機能(売手における購入、製造その他の行為及び販売など、買手における購入、加工、製造等及び他者に対する販売など)の類似性が重視される。したがって、本通達の(4)においては、これらの機能に差異がある場合には、その差異により生ずる配分割合の差を調整することができるものに限ることとしている。

次に、残余利益分割法は、第一段階の基本的利益の配分を、本通達(2)に掲げる再販売価格基準法、(3)に掲げる原価基準法又は(6)若しくは(7)に掲げる方法(いわゆる取引単位営業利益法：TNMM)を用いて行うものである。したがって、残余利益分割法における比較対象取引は、当然ながら(2)、(3)、(6)又は(7)に掲げる方法における比較対象取引と同様の点を重視すべきこととなる。

また、これらの方法を用いようとする場合の比較対象取引については、いずれも売手の果たす機能その他に差異があるときには、その差異により生ずる売上高売上総利益率等の割合の差につき必要な調整を加えることができるものに限ることとしている。ただし、残余利益分割法は、第一段階の基本的利益の配分後、分割対象利益等と基本的利益の合計額の差額として算出される残余利益等を、第二段階でその残余利益等の発生に寄与した程度を推測するに足る費用等の額などの要因に応じて法人及び国外関連者に帰属させることとしており、この残余利益等はこれらの者に独自の機能(注)が存在する場合に生じるものであると考えられることから、第一段階の配分を行う場合における比較対象取引については、考慮すべき上記売手の果たす機能その他の差異の範囲から当該独自の機能が存在することに基因する差異を除いた上で、それ以外の差異から生ずる割合の差につき必要な調整を加えることとする旨を本通達の(5)において明らかにしている。

(注) 独自の機能には、OECD 移転価格ガイドラインのパラ 2.109 において示されており、「取引の双方の当事者が当該取引に対してユニークで価値ある貢献(例えば、ユニークな無形資産の貢献)」が該当するものとして考えられる。なお、当該機能が果たされた例としては、基本的活動のみを行う法人との比較における「高い」製品認知度、「充実した」小売販売網、「独自」の技術等が挙げられる(事務運営指針別冊「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」【事例 8】参照)。

5 連結納税制度においても、同様の通達改正(連措通 68 の 88(3) - 1)を行っている。

【改正】（比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素等）

66の4(3)－3 措置法第66条の4の規定の適用上、比較対象取引に該当するか否かにつき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、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。

- (1) 棚卸資産の種類、役務の内容等
- (2) 売手又は買手の果たす機能
- (3) 契約条件
- (4) 市場の状況
- (5) 売手又は買手の事業戦略

(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。

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、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。

3 (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。

【解説】

- 1 措置法通達66の4(2)－1は、「最も適切な方法」の選定に当たって勘案すべき点の一つに、「国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度」（比較可能性）を考慮することを明らかにしているが、非関連者間取引を比較対象取引として選定するためには、比較可能性が十分である必要がある（措通66の4(3)－1（比較対象取引の意義）参照）。

本通達は、比較対象取引の選定に当たってこの比較可能性が十分かどうかを判断するために検討すべき諸要素等の内容を明らかにしている。

- 2 改正前の本通達では12の検討すべき諸要素を掲げていたが、本通達の改正によって、比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素が5つのカテゴリーに集約されることとなった。これは、OECD 移転価格ガイドラインのパラ1.36等において比較可能性要素が5つの項目（①移転された資産又は役務の特徴、②（使用した資産や引き受けたリスクを考慮した）当事者が遂行する機能、③契約条件、④当事者の経済状況、⑤当事者が遂行している事業戦略）とされていることを踏まえ、同ガイドラインと整合的な取扱いとすべく改正を行ったものであるが、この改正は基本的に従来の考え方を変えるものではなく、OECD 移転価格ガイドラインを踏まえて比較可能性の判断要素をより分かりやすく整理するものである。

なお、本通達（2）の「売手又は買手の果たす機能」とは、「取引の当事者が果たした経済的に重要な活動及び責任」をいい、例えば、「設計、製造、組立、研究開発、役務の提供、購入、販売、市場開拓、宣伝、輸送、資金管理及び経営」などを念頭に置いたものである（OECD 移転価格ガイドラインのパラ 1.42 及び 1.43 参照）。

また、本通達（5）の「売手又は買手の事業戦略」については、例えば、OECD 移転価格ガイドラインのパラ 1.60 において、市場浸透計画を掲げた上で、「ある市場に浸透しようとしている又は市場シェアを伸ばそうとしている納税者は、同一市場の比較可能な製品よりも低い価格を一時的に設定するかもしれない。…」と記述されるとおり、価格や利益水準の設定などに影響を及ぼすことから、市場への参入時期等も含めて取引の類似性の程度を判断する上で、勘案すべき要素としている。

- 3 ところで、上記 2 の集約に伴い、本通達の注書に記載されることとなった 7 つの項目（① 売手又は買手の負担するリスク、② 売手又は買手の使用する無形資産、③ 取引段階、④ 取引規模、⑤ 取引時期、⑥ 政府の政策の影響、⑦ 売手又は買手の市場への参入時期）は、それぞれのカテゴリーごとの類似性を判断するための細分化された諸要素として検討を行うことになる。

なお、改正後の本通達本文では、上記の比較可能性を検討する際の諸要素に加え、「法人、国外関連者及び非関連者の事業の内容等」も併せて勘案することに留意するとしているが、これは比較可能性分析を行うに当たり考慮されるべき事項を確認的に明らかにしたものである。

- 4 連結納税制度においても、同様の通達改正（連措通 68 の 88(3)－3）を行っている。

**【新設】(比較対象取引が複数ある場合の取扱い)**

**66の4(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66条の4第1項の規定の適用はないことに留意する。

**【解説】**

- 1 本通達は、平成23年度税制改正大綱において、「独立企業間価格の幅（レンジ）の取扱いの明確化」として、「国外関連取引の価格等が、レンジの中にある場合には移転価格課税を行わないこと、また、レンジの外にある場合には比較対象取引の平均値に加え、その分布状況等に応じた合理的な値を用いた独立企業間価格の算定もできることを運用において明確にします。」とされたことを受け、国外関連取引の価格等がレンジの中にある場合の取扱いを明らかにしたものである。
- 2 比較可能性分析において比較対象取引の選定作業を行った結果、複数の比較対象取引が存在することにより、独立企業間価格が一定の幅、いわゆるレンジを形成する場合がある。なお、独立企業間価格とレンジの関係については、OECD 移転価格ガイドラインのパラ 3.55 に「取引条件が独立企業のものに一致するか否かを判断する上で最も信頼できる単一の数値（例えば、価格又は利益）を得ることによって、独立企業原則を適用することができる場合がある。しかしながら、移転価格の算定は厳密な科学ではないため、最も適切な方法を適用した結果、その全てについて相対的に同等の信頼性があるという複数の数値からなる幅（レンジ）が生み出される場合も多くある。（～以下略～）」と述べられている。  
また、同ガイドラインのパラ 3.60 において「関連者間取引における関連条件（例えば、価格や利益）が独立企業間価格幅に入っている場合には、調整は行われるべきでない。」と記述されている。
- 3 本通達においては、上記 OECD 移転価格ガイドラインの考え方を踏まえ、法人が国外関連者との間で行う国外関連取引に係る対価の額が複数の比較対象取引から導かれる独立企業間価格の幅（レンジ）の中にある場合には、措置法第66条の4第1項に規定する「当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超える」場合に該当しないため、移転価格税制に基づく課税は行われないうことを留意的に明らかにしたものである。
- 4 ところで、本通達でいう独立企業間価格の幅、すなわちレンジとは、比較対象取引の全データから構成されるフルレンジを指すのか、あるいは四分位等の統計的手法により更に絞り込む必要があるのか、という疑問が生ずる。この点については、比較対象取引とは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、比較対象取引によって形成される独立企業間価格の幅（レンジ）は、比較可能性の観点から既に十分な絞り込みが行われたものとなること、したがって、そのような比較対象取引によって形成される独立企業間価格の幅（レンジ）は、全ての比較対象取引に係る価格等の最大値と最小値の間の幅（いわゆる「フルレンジ」）を示しており、統計的手法によりそのような幅を更に絞り込

むものではないこと、これに対して、類似性の程度が十分ではない非関連者間取引により形成された数値に対して統計的手法を適用した結果として生み出された数値の幅は独立企業間価格の幅とは認められないことに留意する必要がある。

5 連結納税制度においても、同様の通達改正（連措通 68 の 88(3)－4）を行っている。

(注) 国外関連取引の価格等がレンジの外にある場合の取扱いについては、事務運営指針において定めている。

(比較対象取引が複数ある場合の独立企業間価格の算定)

3-5 国外関連取引に係る比較対象取引が複数存在し、当該比較対象取引に係る価格又は利益率等（国外関連取引と比較対象取引との差異について調整を行う必要がある場合は、当該調整を行った後のものに限る。以下「比較対象利益率等」という。）が形成する一定の幅の外に当該国外関連取引に係る価格又は利益率等がある場合には、原則として、当該比較対象利益率等の平均値に基づき独立企業間価格を算定する方法を用いるのであるが、中央値など、当該比較対象利益率等の分布状況等に応じた合理的な値が他に認められる場合は、これを用いて独立企業間価格を算定することに留意する。

**【改正】（利益分割法の意義）**

**66の4(5)－1** 措置法令第39条の12第8項第1号に掲げる方法(以下「利益分割法」という。)は、同号イからハマ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。）を当該法人及び国外関連者に配分することにより独立企業間価格を算定する方法をいうことに留意する。

**【解説】**

1 平成23年6月の税制改正において、比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法が、それぞれ租税特別措置法施行令で明確化されたことに伴い(措通66の4(3)-1(比較対象取引の意義)の解説参照)、利益分割法の意義に係る本通達においても、所要の改正を行っている。

また、利益分割法により法人及び国外関連者に配分されることとなる所得については、改正前の本通達(旧措通66の4(4)-1)において、「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法人及び国外関連者に生じた営業利益の合計額」としていたところであるが、当該配分の対象となる所得とは、国外関連取引に参加したすべての関連者に生じた当該取引に係る損益の総和と解されることから、改正後の本通達では当該所得が損失を含む概念であることを明らかにした。

なお、本通達では、上記損益の総和としては営業利益を用いることを原則としているが、OECD 移転価格ガイドラインのpara 2.131に、「一般に、取引単位利益分割法において分割される利益は、営業利益である。このような方法で取引単位利益分割法を適用することにより、多国籍企業の収入及び費用を一貫した基準で関連者に確実に帰属させることができる。しかし、時には、粗利益を分割した後、各企業で発生した又は各企業に帰属すべき費用(粗利益の計算の際に考慮した費用を除く。)を控除することが適切な場合もあろう。(～以下略～)」と述べられていることを踏まえると、個々の事案の状況に応じて、法人及び国外関連者に係る売上総利益の合計額を用いることもあり得る。

2 連結納税制度においても、同様の通達改正(連措通68の88(5)-1)を行っている。

**【改正】（分割要因）**

66の4(5)－2 利益分割法の適用に当たり、分割対象利益等又は措置法令第39条の12第8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。

**【解説】**

- 1 比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法が、それぞれ租税特別措置法施行令で明確化され（措通 66 の 4 (3)－1（比較対象取引の意義）の解説参照）、残余利益分割法の適用に係る分割対象利益等の配分の方法については、まず、基本的利益を法人及び国外関連者にそれぞれに配分し、分割対象利益等と基本的利益の合計額との差額である残余利益等を、残余利益等の発生に寄与した程度を推測するに足りる国外関連取引の当事者に係る要因に応じて法人及び国外関連者に配分することが規定された（措令 39 の 12⑧一ハ。なお、基本的利益については、措通 66 の 4 (5)－4 の解説参照）。本通達の改正においては、分割対象利益等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従前の取扱いが「残余利益等」の配分においても同様に適用されることを留意的に明らかにした。
- 2 なお、改正前の本通達（旧措通 66 の 4 (4)－2）の前段部分に、「分割対象利益の配分に用いる要因は、国外関連取引の内容に応じ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。」との取扱いを置いていたが、3つの利益分割法が法令で明示されるとともに、それぞれの利益分割法において分割対象利益等の配分の方法が規定されたことから、当該取扱いに係る部分は削除した。
- 3 連結納税制度においても、同様の通達改正（連措通 68 の 88(5)－2）を行っている。

**【改正】（残余利益分割法）**

**66の4(5)－4** 残余利益分割法の適用に当たり、基本的利益とは、66の4(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。

また、残余利益等を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、法人及び国外関連者が無形資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。

**【解説】**

1 平成 23 年 6 月の税制改正により租税特別措置法施行令において明確化された残余利益分割法は、国外関連取引に係る分割対象利益等のうち、基本的利益を法人及び国外関連者にそれぞれ配分し、分割対象利益等と基本的利益の合計額との差額である残余利益等を、残余利益等の発生に寄与した程度を推測するに足りる国外関連取引の当事者に係る要因に応じて法人及び国外関連者に配分することにより独立企業間価格を算定する方法である（措令 39 の 12⑧一ハ）。

なお、基本的利益とは、非関連者間取引における通常（ルーティン）の利益であり、国外関連取引に係る各当事者に独自の機能（注）が存在することによる差異を捨象したものとなる。よって、分割対象利益等と基本的利益の差額である残余利益等は、通常（ルーティン）の利益以外の利益（ノン・ルーティンの利益）、つまり、国外関連取引に係る各当事者に独自の機能が存在することによる利益と考えることができるであろうというものである。

（注）独自の機能については、措通 66 の 4(3)－1 の解説参照。

2 本通達の前段では、利益分割の第一段階として法人及び国外関連者にそれぞれ配分することとなる基本的利益について、「66 の 4 (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」であることを明らかにしている。基本的利益の算定を行う際の留意点は次のとおりである（事務運営指針 3－7）。

① OECD 移転価格ガイドラインの para 2.121 で新たに設けられた基本的利益の配分計算に係る指針では、「残余利益分析では、2つの段階を経て、調査対象となっている関連者間取引の合算利益を分割する。第1段階では、各参加企業に対し、それが関わった関連者間取引に関係する、ユニークではない貢献に対する独立企業間報酬が配分される。通常、この報酬は、伝統的取引基準法又は取引単位営業利益法を適用し、独立企業間の比較可能な取引の報酬を参考にして決定される。…」旨が示されている。これを踏まえ、同ガイドラインとの整合性の観点から、平成 23 年 6 月改正後の措置法令第 39 条の 12 第 8 項

第1号ハ(1)には、基本的利益の算定において使用可能な利益指標が列挙されており、具体的には、再販売価格基準法を用いる際の売上高売上総利益率、原価基準法を用いる際の売上原価売上総利益率並びに取引単位営業利益法を用いる際の売上高営業利益率及び総費用営業利益率のうち、最も適切な利益指標を用いることになる。

② 通常は、非関連者間取引において国外関連取引の売手の果たす機能その他に差異がある場合には、比較可能性を確保するためにその差異に関して必要な調整を加えることができるものが比較対象取引となるが、基本的利益の算定に用いる非関連者間取引については、あくまで基本的利益の計算過程において調整を要する差異のみ調整を行うこととなる。つまり、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には、そのような差異は、利益分割の第二段階としての残余利益等を配分する段階において考慮することとなるため、第一段階の基本的利益の算定において調整を行う必要はない。すなわち、「独自の機能が存在することによる差異」があったとしても、基本的利益の計算上、調整を要する差異として取り扱わないということに留意する必要がある。

3 また、分割対象利益等と基本的利益との差額として観念される残余利益等について、本通達では「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」を明らかにしている。ここで「原則として」としているのは、残余利益等の発生要因については、例えば、規模の利益や統合の利益なども含まれうること及びそれらが含まれた上、分割要因により分割される場合もあり得るためである。これは、残余利益分割法に限らず、寄与度利益分割法等においても規模の利益や統合の利益等、必ずしも国外関連取引の当事者の個別具体的な寄与によって発生したとは言い難い利益が分割対象利益等に含まれる場合があるという点において同様である。

4 なお、措置法令第39条の12第8項第1号ハにおいて規定された残余利益分割法が、法人及び国外関連者が原則として独自の機能を果たしていることを前提としていることを踏まえ、改正後の本通達後段において、残余利益等の配分に用いる要因の一例として、これらの法人が無形資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、その法人の無形資産による寄与度を推測する指標として、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を留意的に明らかにしている。

5 連結納税制度においても、同様の通達改正（連措通68の88(5)－4）を行っている。

**【改正】（金銭の貸付け又は借入れの取扱い）**

**66の4(7)－4** 金銭の貸借取引について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を適用する場合には、比較対象取引に係る通貨が国外関連取引に係る通貨と同一であり、かつ、比較対象取引における貸借時期、貸借期間、金利の設定方式（固定又は変動、単利又は複利等の金利の設定方式をいう。）、利払方法（前払い、後払い等の利払方法をいう。）、借手の信用力、担保及び保証の有無その他の利率に影響を与える諸要因が国外関連取引と同様であることを要することに留意する。

(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。

**【解説】**

- 1 我が国の移転価格税制は、平成 23 年 6 月の税制改正において、OECD 移転価格ガイドラインとの整合性を確保する観点から、従来の独立企業間価格の算定方法の適用上の優先順位を廃止し、個々の事案の状況に応じて独立企業原則に一致した「最も適切な方法」を選定する仕組みへと改正された。具体的には、基本三法を優先適用し、利益法は基本三法を用いることができない場合に限り適用するという規定が廃止され、個々の国外関連取引の内容及び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、国外関連取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合に国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための「最も適切な方法」を選定することとされた（措法 66 の 4 ②）。
- 2 改正前の本通達（旧措通 66 の 4 (6)－4）の注書には、「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、」との条件を付した上で、これらの方法に準ずる方法と同等の方法を用いることができる旨を定めていたが、上述のとおり、独立企業間価格の算定方法に係る適用優先順位が廃止されたことから、本通達においては、改正法との整合性を図る目的で当該条件を廃し、併せて注書の方法が「準ずる方法と同等の方法」であることを明記した。
- 3 連結納税制度においても、同様の通達改正（連措通 68 の 88(7)－4）を行っている。

(参考)

金銭の貸付等を業としない法人の金銭貸借取引に係る独立企業間価格の算定方法については、上記措置法通達の注書以外の「準ずる方法と同等の方法」として、事務運営指針 2－7（独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法による金銭の貸借取引の検討）の(2)及び(3)に掲げる利率を用いる方法がある。