

**【新設】(災害に類するものの例示)**

**66の4(9)－4** 措置法第66条の4第9項第2号に規定する「その他これに類するもの」とは、同条第8項に規定する特定無形資産国外関連取引（以下「特定無形資産国外関連取引」という。）が行われた時においてやむを得ない事由により予測することが明らかに困難であった事由をいうのであるから、例えば、次に掲げる事由はこれに該当することに留意する。

- (1) 金融危機等のような特定無形資産国外関連取引が行われた時において予測することが明らかに困難な経済事情の著しい変化（法人又は国外関連者の同項に規定する特定無形資産（以下「特定無形資産」という。）に係る事業が当該経済事情の著しい変化の影響を受ける場合に限る。）
- (2) 特定無形資産国外関連取引が行われた時において予定されていない法令の規定又は行政官庁の指導による規制の変更等のような予測することが明らかに困難な規制環境の著しい変化（法人又は国外関連者の特定無形資産に係る事業におけるものに限る。）
- (3) 主要な競合他社の倒産に起因した法人又は国外関連者の特定無形資産に係る事業における急激な市場占有率の増減等のような特定無形資産国外関連取引が行われた時において予測することが明らかに困難な市場環境の著しい変化（法人又は国外関連者の特定無形資産に係る事業におけるものに限る。）

**【解説】**

- 1 令和元年度税制改正において、BEPSプロジェクトの最終報告書（行動8－10）「移転価格税制と価値創造の一致（Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation）」において勧告された「評価困難な無形資産アプローチ」（HTVIアプローチ）の内容に沿って、移転価格税制における当局の処分権限として、特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置が導入された（措法66の4⑧）。
- 2 本価格調整措置は、法人が特定無形資産国外関連取引について、次に掲げる事項の全てを記載した書類（電磁的記録を含む。）を作成、又は取得している場合には適用されないこととされている（措法66の4⑨）。

なお、この適用免除を受けるためには、法人が特定無形資産国外関連取引を行った事業年度の確定申告書に、当該特定無形資産国外関連取引に係る所定の事項を記載した法人税の確定申告書別表17(4)を添付していることが要件とされている。

- (1) 当該特定無形資産国外関連取引の対価の額を算定するための前提となった事項（当該特定無形資産国外関連取引を行った時に当該法人が予測したものに限り、(2)において同じ。）の内容として財務省令で定める事項（措法66の4⑨一）。
- (2) 当該特定無形資産国外関連取引の対価の額を算定するための前提となった事項についてその内容と相違する事実が判明した場合におけるその相違することとなった事由（以下「相違事由」という。）が災害その他これに類するも

のであるために当該特定無形資産国外関連取引を行った時に当該法人がその発生を予測することが困難であったこと、又は相違事由の発生可能性（当該特定無形資産国外関連取引を行った時における客観的な事実に基づいて計算されたものであることその他の政令で定める要件を満たすものに限る。）を勘案して当該法人が当該特定無形資産国外関連取引の対価の額を算定していたこと（措法66の4⑨二）。

- 3 ここで、上記2(2)の「その他これに類するもの」について、どのようなものが災害に類するものに該当するのか疑義が生ずる。

この点、相違事由が災害であるために当該特定無形資産国外関連取引を行った時に当該法人がその発生を予測することが困難であった場合に、本価格調整措置の適用が免除されているのは、災害が当該特定無形資産国外関連取引を行った時においてやむを得ない事由により予測することが明らかに困難な事由であることによるものと解される。したがって、相違事由が、当該特定無形資産国外関連取引を行った時にやむを得ない事由により当該法人がその発生を予測することが明らかに困難な災害に類する事由の場合においても、本価格調整措置の適用は免除されることとなる。

（注） HTVI アプローチにおいても、予測と事後の結果が乖離する原因が取引時点で予見不可能な事象から生じたことを納税者が十分に立証できる場合は、税務当局は価格調整を行えないことが示されており、自然災害やその他予測されない事象であって、取引時点で明らかに予見可能でなかったものが予見不可能な事象の例示として挙げられている（OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.194）。

- 4 そこで、本通達では、この「その他これに類するもの」の範囲を具体的に例示することにより留意的に明らかにしている。

具体的には、「その他これに類するもの」に該当する事由とは、次の事由である。

- (1) 本通達の(1)について、例えば、金融危機が原因で予測の内容が相違した場合に、取引時に金融危機の発生の可能性を勘案して対価の額を算定することは通常困難であることから、金融危機のようなやむを得ない事由により取引時において予測することが明らかに困難な経済事情の著しい変化は、「その他これに類するもの」に該当することになる。
- (2) 本通達の(2)について、例えば、取引時において予定されていない法令の規定の変更や行政官庁の規制の変更が原因で予測の内容が相違した場合に、取引時に当該規制の変更の発生の可能性を勘案して対価の額を算定することは通常困難であることから、当該取引時において予定されていない法令の規定の変更や行政官庁の規制の変更のようなやむを得ない事由により取引時において予測することが明らかに困難な規制環境の著しい変化は、「その他これに類するもの」に該当することになる。
- (3) 本通達の(3)について、例えば、主要な競合他社の倒産を起因とした急激な市場占有率の増減が原因で予測の内容が相違した場合に、取引時に当該主要な競合他社の倒産とその因果関係も含めた市場占有率の増減の可能性を勘案し

て対価の額を算定することは通常困難であることから、当該主要な競合他社の倒産を起因とした急激な市場占有率の増減のようなやむを得ない事由により取引時において予測することが明らかに困難な市場環境の著しい変化については、「その他これに類するもの」に該当することになる。

- 5 なお、「その他これに類するもの」に該当する事由は、特定無形資産の使用等による予測利益の金額に影響を及ぼす事由である必要があることから、上記4(1)から(3)までのそれぞれの事由は、法人又は国外関連者の特定無形資産に係る事業に影響を及ぼすものに限定されることになる。
- 6 外国法人等の内部取引に係る課税の特例及び連結納税制度においても、同様の通達（措通66の4の3(8)－4、連措通68の88(9)－4）を定めている。