

10 第 66 条の 4 《国外関連者との取引に係る課税の特例》関係

【改正の概要】

平成25年度税制改正において、国外関連者との取引に係る課税の特例（いわゆる移転価格税制）について、独立企業間価格を算定する際の利益水準指標に営業費用売上総利益率（いわゆるベリ一比）を加えることとされた。

【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ける、66の4(3)－1の(2)、(3)又は(6)から(9)までに掲げる取引（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。)
- (8) 措置法令第39条の12第8項第4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。)
- (9) 措置法令第39条の12第8項第5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。)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、平成25年度の税制改正において、取引単位営業利益法(TNMM)を用いて独立企業間価格を算定する際の新たな利益水準指標としていわゆる「ベリー比」(営業費用に対する売上総利益の比率)が追加された。

具体的には、同税制改正後の措置法令において、次のように規定されている。

① 再販売価格から算定する方法

国外関連取引に係る棚卸資産の再販売価格から、当該国外関連取引に係る棚卸資産の販売のために要した販売費及び一般管理費の額に一定割合 \times を乗じて計算した金額を控除した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法(措令39の12⑧四)。

② 取得の原価の額から算定する方法

国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入その他の行為による取得の原価の額に、当該国外関連取引に係る棚卸資産の販売のために要した販売費及び一般管理費の額に一定割合^㉔を乗じて計算した金額を加算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法（措令 39 の 12⑧五）。

㉔ 「一定割合」とは、次の算式により計算される割合をいう。

$$\text{割合} = \frac{\begin{array}{l} \text{当該比較対象取引に係る棚卸資} \\ \text{産の販売のために要した} \\ \text{販売費及び一般管理費} \end{array} + \begin{array}{l} \text{当該比較対象取引に係る} \\ \text{棚卸資産の販売による} \\ \text{営業利益の額の合計額} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{当該比較対象取引に係る棚卸資} \\ \text{産の販売のために要した} \\ \text{販売費及び一般管理費} \end{array}}$$

4 本通達の改正は、上記のとおり措置法令において、ベリー比を用いて、再販売価格から算定する方法（措令 39 の 12⑧四）及び取得の原価の額から算定する方法（措令 39 の 12⑧五）が規定されたことに伴い、これらの方法を用いる場合の非関連者取引につき「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。

5 なお、「ベリー比」を用いて独立企業間価格を算定する際には、例えば、製品の販売における場合、以下の要件を満たすことが必要とされている（OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.101）。

- ・ 関連者間取引で遂行された機能の価値（使用された資産及び引き受けられたリスクを考慮する。）が営業費用に比例しており、
- ・ 関連者間取引で遂行された機能の価値（使用された資産及び引き受けられたリスクを考慮する。）が販売された製品の価値によって重要な影響を受けていない、すなわち、売上に比例しておらず、かつ、
- ・ 納税者が、関連者間取引において、その他の方法又は財務指標を用いて報酬が支払われるべき他の重要な機能（例えば、製造機能）を遂行していない。

さらに、同ガイドラインでは、「ベリー比が有用となりうる状況としては、納税者が関連者から商品を仕入れ、他の関連者に販売する仲介活動がある。このような場合、再販売価格基準法は、非関連者間の売上が存在しないために適用できないであろうし、また、売上原価に対するマークアップを与える原価基準法も、売上原価が関連者間仕入である場合には適用できないであろう。対照的に、仲介業者の場合の営業費用は、それが関連社に支払われる本社費、賃貸料、使用料等の関連者間原価によって重要な影響を受ける場合を除いて、移転価格算定に関する式から合理的に独立していることから、事業の事実と状況に応じて、上述の内容に従い、ベリー比は適切な指標となるかもしれない。」と述べられている（同ガイドラインパラ 2.102）。

本通達の改正では、同ガイドラインの記載内容との整合性にも留意している。

6 まず、再販売価格から算定する方法は、国外関連者から購入した棚卸資産を非関連者へ販売する取引と非関連者から購入した同種又は類似の棚卸資産を非関連者へ販売する取引を比較するものであるため、この方法を適用する場合における比較対象取引については、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。

次に、取得の原価の額から算定する方法は、非関連者から購入した棚卸資産を国外関連者へ販売する取引と非関連者から購入した同種又は類似の棚卸資産を非関連者へ販売する取引を比較するものであるため、この方法を適用する場合における比較対象取引についても、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。

7 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 88 (3)－1）を定めている。