

第2 租税特別措置法関係通達（法人税編）関係

1 第66条の4の3《外国法人の内部取引に係る課税の特例》関係

【制度の概要】

平成26年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとする制度が創設された（措法66の4の3①）。

【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 の 3(1) - 1 措置法第 66 条の 4 の 3 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「当該内部取引の内容及び当該内部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、内部取引（法第 138 条第 1 項第 1 号に規定する内部取引をいう。以下同じ。）及び非関連者間取引（外国法人が非関連者（措置法第 66 条の 4 第 1 項に規定する特殊の関係にない者をいう。以下同じ。）との間で行う取引（同条第 5 項の適用がある取引を除く。）又は外国法人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 の 3(2) - 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ことに留意する。

- (1) 独立企業間価格（措置法第 66 条の 4 の 3 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) 内部取引の内容及び当該内部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) 内部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、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。）
- (注) 差異調整等とは、差異調整（同条第 2 項第 1 号イに規定する調整並びに措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 6 項、第 7 項並びに第 8 項第 1 号イ、同号ハ(1)及び第 2 号から第 5 号までに規定する必要な調整をいう。以下同じ。）並びに措置法第 66 条の 4 の 3 第 2 項第 1 号ニに掲げる準ずる方法、措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 6 号に掲げる方法及び措置法第 66 条の 4 の 3 第 2 項第 2 号に定める方法に係る差異調整に相当する調整をいう。

【解説】

1 平成 26 年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法 66 の 4 の 3 ①）。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法（措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号に掲げる方法をいう。以下同じ。）、⑤取引単位営業利益法（措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 2 号から第 5 号までに掲げる方法をいう。以下同じ。）又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、そ

の内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている（措法 66 の 4 の 3 ②、措令 39 の 12 の 3 ①）。

2 本通達では、独立企業間価格を算定するための最も適切な方法を選定するために、具体的にどのような事項を勘案するのかという点に関し、次の 4 つの点を勘案すべきことを留意的に明らかにしている。

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方法（独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、利益分割法、取引単位営業利益法及びこれらに準ずる方法（これらの方法と同等の方法を含む。）の長所・短所（特徴）を踏まえる必要がある。

② 内部取引の内容及びその内部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、内部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内部取引及び非関連者間取引に係る分析（以下「比較可能性分析」という。）に基づいて、その内部取引の内容や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、内部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 内部取引と非関連者間取引との類似性の程度

非関連者間取引を独立企業間価格の算定の基礎となる取引として選定するためには、その非関連者間取引と内部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 の 3 (2) - 1）、比較可能性については、措置法通達 66 の 4 の 3 (2) - 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、内部取引と非関連者間取引との間に差異があり、その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。

3 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、内部取引及び非関連者間取引に係る情報、すなわち、これらに係る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契約条件又は内部取引におけるこれに相当するもの、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、本通達本文では、「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、内部取引及び非

関連者間取引に係る情報、すなわち「内部取引及び非関連者間取引に係る 66 の 4 の 3 (2) - 3 に掲げる諸要素」を掲げている。

(参考)

1 平成 26 年度の税制改正において、外国法人に対する課税原則について、従来のいわゆる総合主義（全所得主義）から 2010 年改正後の OECD モデル租税条約第 7 条で採用された Authorised OECD Approach（以下「AOA」という。）の考え方に沿った帰属主義への見直しが行われた。

AOA では、外国法人が恒久的施設を通じて事業を行う場合に、①その恒久的施設の果たす機能及び事実関係に基づいて、外部取引、資産、リスク、資本をその恒久的施設に帰属させ、②その恒久的施設とその本店等との間の内部取引を認識し、③その内部取引が独立企業間価格で行われたものとしてその恒久的施設に帰せられるべき所得を認識することとしている。

また、内部取引における独立企業間価格の算定に当たっては、OECD 移転価格ガイドラインに記載された移転価格算定方法に係る指針を類推適用して行わなければならないとされている（恒久的施設への利得の帰属に関するレポート 2010 (OECD)）。

2 OECD 移転価格ガイドラインでは、移転価格算定方法の選択は、特定の事案において最も適切な方法を見いだすことを常に目指しているため、移転価格算定方法の選択プロセスにおいては、OECD が認めた各方法の長所と短所、特に機能分析によって判断される関連者間取引の性質に照らした方法の妥当性、選択された方法又はその他の方法を適用するのに必要な（特に、非関連の比較対象に関する）信頼できる情報の利用可能性、そして、関連者間取引と非関連者間取引との比較可能性（両者の重要な差異を除去するために必要となる比較可能性の調整の信頼性を含む。）を考慮に入れるべきであるとされている（OECD 移転価格ガイドライン(2010)パラ 2.2）。

【新設】（比較対象取引の意義）

66 条の 4 の 3 (2) - 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、内部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 の 3 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。

- (1) 措置法第 66 条の 4 の 3 第 2 項第 1 号イに掲げる方法（以下「独立価格基準法」という。） 内部取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該内部取引と同様の状況の下で売買した取引（当該取引と当該内部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 の 3 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。） 内部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（当該取引と当該内部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 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 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 の 3 第 2 項第 1 号ハに掲げる方法（以下「原価基準法」という。） 内部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（当該取引と当該内部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 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 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 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 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。） 内部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（これらの取引と当該内部取引に係る棚卸資産の恒久的施設及びその本店等（法第 138 条第 1 項第 1 号に規定する本店等をいう。以下同じ。）による購入、製造その他の行為による取得及び販売（以下「販売等」という。）並びに販売等に相当する内部取引とにおいて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措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 1 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 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 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 の 3 (2)－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「当該取引と当該内部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、当該内部取引の当事者である恒久的施設及びその本店等に独自の機能が存在することによる差異を除く。）
- (6) 措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 2 号に掲げる方法 内部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（当該取引と当該内部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 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 3 号に掲げる方法 内部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（当該取引と当該内部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 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 4 号に掲げる方法 内部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（当該取引と当該内部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 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 5 号に掲げる方法 内部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（当該取引と当該内部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 平成 26 年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるもの

とすることが規定された（措法 66 の 4 の 3 ①）。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法（措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号に掲げる方法をいう。）、⑤取引単位営業利益法（措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 2 号から第 5 号までに掲げる方法をいう。以下同じ。）又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている（措法 66 の 4 の 3 ②、措令 39 の 12 の 3 ①）。

- 2 独立企業間価格を算定するための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、内部取引と非関連者間取引との類似性の程度（比較可能性）が挙げられる。この非関連者間取引は、内部取引との比較可能性が十分である場合に比較対象取引となるのであるが、この比較対象取引は、独立企業間価格の算定方法ごとにその意義が異なる。

そこで、本通達では、内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合の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る。

なお、内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合においても考え方は同じである。

(1) 独立価格比準法

この方法は、内部取引の対価の額とした額と比較対象取引の価格を比較するものであるため、内部取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を同様の状況の下で行われる取引をもって比較対象とすることから、その比較可能性が重視される。したがって、内部取引と比較対象取引において、取引段階、取引数量その他に差異がある場合には、その差異により生じる価格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。

(2) 再販売価格基準法

この方法は、内部取引の対価の額とした額と比較対象取引の価格そのものの比較ではなく、その利益率を比較することによるので、棚卸資産の類似性よりも売手の果たす広告、マーケティング、配送、保守サービス等の機能が重視される。したがって、内部取引と比較対象取引において、これらの機能に差異がある場合には、その差異により生じる利益率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。

(3) 原価基準法

この方法は、棚卸資産の取得の価額に通常の利益の額を加算するものであるから、再販売価格基準法と同様に利益率を重視するので、棚卸資産の類似性よりも売手の果たす製造、加工、組立て等の機能が重視される。したがって、内部取引と比較対象取引において、これらの機能に差異がある場合には、その差異により生じる利益率の差を調整す

ることができるものに限ることとしている。

- (4) 比較利益分割法（措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第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。)をいう。)

この方法は、内部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、内部取引と比較対象取引において、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が調整できるものに限ることとしている。

- (5) 残余利益分割法

この方法は、分割対象利益等（棚卸資産の販売等により外国法人の本店等及び恒久的施設に生じた所得をいう。以下同じ。）を基本的利益と残余利益等（分割対象利益等から基本的利益の合計額を除いたものをいう。以下同じ。）とに分けて二段階の配分を行うものである。この場合、第一段階の基本的利益の配分は、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)から(9)までに掲げる方法（取引単位営業利益法）を用いて行うことになる。したがって、この場合の比較対象取引は、当然ながら(2)、(3)、(6)から(9)まで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、内部取引と比較対象取引において、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営業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と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外国法人の本店等及び恒久的施設に帰属させるものであり、この残余利益等は外国法人の本店等及び恒久的施設に独自の機能が存在する場合に生じるものであると考えられる。したがって、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その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している。

- (6) 取引単位営業利益法（棚卸資産の購入の場合）

取引単位営業利益法は、再販売価格基準法及び原価基準法が売上総利益をベースにして原価の額又は売上金額を算出するのに対し、営業利益をベースにして原価の額又は売上金額を算出する方法である。

内部取引が棚卸資産の購入の場合の比較対象取引は、その取引と内部取引との間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、その差異により生ずる営業利益率の差につき必要な調整を加えることができる取引に限ることとしている。

- (7) 取引単位営業利益法（棚卸資産の販売の場合）

内部取引が棚卸資産の販売の場合の比較対象取引は、購入の場合と同じく、その取引と内部取引との間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

より生ずる営業利益率の差につき必要な調整を加えることができる取引に限ることとしている。

(8) 取引単位営業利益法（ベリ－比を用い、再販売価格から算定する場合）

ベリ－比（営業費用に対する売上総利益の比率をいう。以下同じ。）を用いて再販売価格から算定する方法は、本店等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、比較対象取引と内部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、その差異により生ず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。

(9) 取引単位営業利益法（ベリ－比を用い、取得の原価の額から算定する場合）

ベリ－比を用いて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本店等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、比較対象取引と内部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。

【新設】(同種又は類似の棚卸資産の意義)

66の4の3(2)-2 措置法第66条の4の3第2項第1号イに規定する「同種の棚卸資産」又は措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第6項、第7項並びに第8項第1号イ、同号ハ(1)及び第2号から第5号までに規定する「同種又は類似の棚卸資産」とは、内部取引に係る棚卸資産と性状、構造、機能等の面において同種又は類似である棚卸資産をいう。

ただし、これらの一部について差異がある場合であっても、その差異が措置法第66条の4の3第2項第1号イに規定する対価の額若しくは同号ロ及びハに規定する通常
の利益率の算定又は措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措
置法令第39条の12第8項第1号イ、同号ハ(1)及び第2号から第5号までに規定する割
合の算定に影響を与えないと認められるときは、同種又は類似の棚卸資産として取り扱
うことができる。

【解説】

- 1 平成26年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとする事が規定された(措法66の4の3①)。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法(措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第1号に掲げる方法をいう。以下同じ。)、⑤取引単位営業利益法(措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第2号から第5号までに掲げる方法をいう。以下同じ。)又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている(措法66の4の3②、措令39の12の3①)。

- 2 独立企業間価格を独立価格比準法により算定する場合は、同種の棚卸資産の取引を比較対象取引とし、再販売価格基準法、原価基準法、利益分割法のうち比較利益分割法(措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第1号イに掲げる方法をいう。)若しくは残余利益分割法(措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第1号ハに掲げる方法をい

う。)又は取引単位営業利益法により算定する場合は、同種又は類似の棚卸資産の取引を比較対象取引とすることとされている。

本通達では、同種又は類似の棚卸資産とは、内部取引に係る棚卸資産と性状、構造、機能等の面において同種又は類似である棚卸資産をいうことを明らかにするとともに、その一部に差異がある場合であっても、その差異が比較すべき価格、通常利益率又は営業利益率等の割合の算定に影響を与えないと認められるときは、同種又は類似の棚卸資産として取り扱うことができることを明らかにしている。

【新設】 （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 の 3 (2) - 3 措置法第 66 条の 4 の 3 の規定の適用上、比較対象取引に該当するか否かにつき内部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、恒久的施設、その本店等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) 契約条件又は内部取引におけるこれに相当するもの

(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（令第 183 条第 3 項第 1 号イからハまでに掲げるもののほか、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 平成 26 年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法 66 の 4 の 3 ①）。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法（措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号に掲げる方法をいう。）、⑤取引単位営業利益法（措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 2 号から第 5 号までに掲げる方法をいう。）又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法の

うち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている（措法 66 の 4 の 3 ②、措令 39 の 12 の 3 ①）。

- 2 独立企業間価格を算定するための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、内部取引と非関連者間取引との類似性の程度（比較可能性）が挙げられる。すなわち、非関連者間取引は、内部取引との比較可能性が十分である場合に比較対象取引となるのである。

本通達では、内部取引と非関連者間取引との比較可能性が十分かどうかを判断する上で、事業内容等のほか例示された諸要素の類似性を勘案することが必要であることを留意的に明らかにしている。また、本通達の注書では、諸要素の類似性を判断するに当たって考慮すべき事項を明らかにしている。

なお、本通達の注書で考慮すべき事項として記載されている 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。

(参考)

- 1 平成 26 年度の税制改正において、外国法人に対する課税原則について、従来のいわゆる総合主義（全所得主義）から 2010 年改正後の OECD モデル租税条約第 7 条で採用された Authorised OECD Approach（以下「AOA」という。）の考え方に沿った帰属主義への見直しが行われた。

AOA では、外国法人が恒久的施設を通じて事業を行う場合に、①その恒久的施設の果たす機能及び事実関係に基づいて、外部取引、資産、リスク、資本をその恒久的施設に帰属させ、②その恒久的施設とその本店等との間の内部取引を認識し、③その内部取引が独立企業間価格で行われたものとしてその恒久的施設に帰せられるべき所得を認識することとしている。

また、内部取引における独立企業間価格の算定に当たっては、OECD 移転価格ガイドラインに記載された移転価格算定方法に係る指針を類推適用して行わなければならないとされている（恒久的施設への利得の帰属に関するレポート 2010 (OECD)）。

- 2 OECD 移転価格ガイドラインでは、独立企業間価格を算定するための関連者間取引と非関連者間取引との間の比較可能性を決定するための要素としては、移転された資産又は役務の特徴、（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、契約条件、当事者の経済状況及び当事者が遂行している事業戦略などが挙げられるとされている（OECD 移転価格ガイドライン(2010)パラ 1.36）。

【新設】(比較対象取引が複数ある場合の取扱い)

66の4の3(2)－4 内部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、当該幅の中に当該内部取引の対価の額とした額があるときは、当該内部取引については措置法第66条の4の3第1項の規定の適用はないことに留意する。

【解説】

- 1 平成26年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された(措法66の4の3①)。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法(措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第1号に掲げる方法をいう)、⑤取引単位営業利益法(措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第2号から第5号までに掲げる方法をいう)又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている(措法66の4の3②、措令39の12の3①)。

- 2 独立企業間価格を算定するためには、比較対象取引を選定する必要があるが、内部取引と非関連者間取引との類似性の程度(比較可能性)を分析した結果、比較対象取引に該当するものが複数存在し、独立企業間価格が一定の幅を形成する場合がある。

本通達では、内部取引の対価の額とした額がこのような幅の中にある場合には、措置法第66条の4の3第1項の規定の適用はないことを留意的に明らかにしている。

なお、ここでいう幅とは、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、また、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、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。

(参考)

1 平成 26 年度の税制改正において、外国法人に対する課税原則について、従来のいわゆる総合主義（全所得主義）から 2010 年改正後の OECD モデル租税条約第 7 条で採用された Authorised OECD Approach（以下「AOA」という。）の考え方に沿った帰属主義への見直しが行われた。

AOA では、外国法人が恒久的施設を通じて事業を行う場合に、①その恒久的施設の果たす機能及び事実関係に基づいて、外部取引、資産、リスク、資本をその恒久的施設に帰属させ、②その恒久的施設とその本店等との間の内部取引を認識し、③その内部取引が独立企業間価格で行われたものとしてその恒久的施設に帰せられるべき所得を認識することとしている。

また、内部取引における独立企業間価格の算定に当たっては、OECD 移転価格ガイドラインに記載された移転価格算定方法に係る指針を類推適用して行わなければならないとされている（恒久的施設への利得の帰属に関するレポート 2010 (OECD)）。

2 OECD 移転価格ガイドラインでは、独立企業間価格を算定するための比較対象取引が複数存在し、その全てについて相対的に同等の信頼性がある場合には、複数の数値からなる幅が生み出される場合も多くある。そのような幅がある場合において、関連者間取引における関連条件（例えば、価格や利益）が独立企業間価格の幅に入っている場合には、調整は行われるべきではないとされている（OECD 移転価格ガイドライン(2010)パラ 3.55、3.60）。

【新設】(内部取引の単位)

66の4の3(3)－1 独立企業間価格の算定は、原則として、個別の内部取引ごとに行うのであるが、例えば、次に掲げる場合には、これらの内部取引を一体として独立企業間価格を算定することができる。

- (1) 同一の製品グループに属する内部取引、同一の事業セグメントに属する内部取引等を考慮して価格設定が行われており、独立企業間価格についてもこれらの単位で算定することが合理的であると認められる場合
- (2) 生産用部品の販売に相当する内部取引と当該生産用部品に係る製造ノウハウの使用許諾に相当する内部取引等が一体として行われており、独立企業間価格についても一体として算定することが合理的であると認められる場合

【解説】

1 平成26年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法66の4の3①）。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法（措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第1号に掲げる方法をいう。）、⑤取引単位営業利益法（措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第2号から第5号までに掲げる方法をいう。）又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている（措法66の4の3②、措令39の12の3①）。

2 独立企業間価格の算定は、個別の内部取引ごとに行うのが原則であるが、同一の製品グループや同一の事業セグメントといった単位で価格設定を行っている場合や個々の内部取引が密接に結び付いている場合など、複数の内部取引を一体として独立企業間価格を算定することが合理的な場合がある。

そこで、本通達では、複数の内部取引を一体として独立企業間価格を算定することが合理的な場合を例示し、そのような場合においては、複数の内部取引を一体として独立企業間価格を算定することができることを明らかにしている。

(参考)

1 平成 26 年度の税制改正において、外国法人に対する課税原則について、従来のいわゆる総合主義（全所得主義）から 2010 年改正後の OECD モデル租税条約第 7 条で採用された Authorised OECD Approach（以下「AOA」という。）の考え方に沿った帰属主義への見直しが行われた。

AOA では、外国法人が恒久的施設を通じて事業を行う場合に、①その恒久的施設の果たす機能及び事実関係に基づいて、外部取引、資産、リスク、資本をその恒久的施設に帰属させ、②その恒久的施設とその本店等との間の内部取引を認識し、③その内部取引が独立企業間価格で行われたものとしてその恒久的施設に帰せられるべき所得を認識することとしている。

また、内部取引における独立企業間価格の算定に当たっては、OECD 移転価格ガイドラインに記載された移転価格算定方法に係る指針を類推適用して行わなければならないとされている（恒久的施設への利得の帰属に関するレポート 2010 (OECD)）。

2 OECD 移転価格ガイドラインでは、理想としては、独立企業間の条件の最も正確な近似値を得るためには、取引ごとに独立企業原則を適用すべきであるが、個々の取引が密接に結び付いている又は継続しているため、個別には適正に評価することが出来ない場合には、個別に独立企業間の条件を評価するよりも、個々の取引をまとめて評価する方がより合理的かもしれないとされている。

なお、そのような場合として、①商品又は役務の長期的な提供契約、②無形資産の使用に関する権利、③密接に関連した一連の製品（例えば、製品ライン）で、製品ごと又は取引ごとに価格を設定することが現実的ではないもの、関連製造業者に対する製造ノウハウの使用許諾と不可欠な部品の供給が挙げられている（OECD 移転価格ガイドライン(2010)パラ 3.9）。

【新設】(相殺取引)

66の4の3(3)-2 措置法第66条の4の3の規定の適用上、一の内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なる場合であっても、当該対価の額とした額と独立企業間価格との差額に相当する金額を同一の相手方との他の内部取引の対価の額とした額に含め、又は当該対価の額とした額から控除することにより調整していることが内部取引に関する資料の記載その他の状況からみて客観的に明らかな場合には、それらの内部取引は、それぞれ独立企業間価格で行われたものとすることができる。

【解説】

- 1 平成26年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法66の4の3①）。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法（措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第1号に掲げる方法をいう。）、⑤取引単位営業利益法（措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第2号から第5号までに掲げる方法をいう。）又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている（措法66の4の3②、措令39の12の3①）。

- 2 独立企業間価格の算定は、個別の内部取引ごとに行うことが原則であるが、同一の相手方に対する複数の内部取引が相互に関連していることが明らかであり、かつ、その理由も合理的であると認められるときは、一の内部取引に係る独立企業間価格の算定において、他の内部取引を考慮することが必要な場合もあるといえる。

そこで、本通達では、同一の相手方に対する一の内部取引と他の内部取引がある場合で、その内部取引を個々に検討した場合には一の内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なる場合であっても、その差額を他の内部取引の対価の額とした額に含め、又はその対価の額とした額から控除することにより調整されており、そのことがこれらの内部取引に関する資料等から客観的に明らかである場合には、これらの内部取引は、それぞれ独立企業間価格で行われたものとすることができることを明らかにしている。

3 なお、同一の相手方に対する内部取引とは、恒久的施設とその本店との間で行われる一の内部取引とその本店との間で行われる他の内部取引又は恒久的施設と外国にある恒久的施設に相当する一の支店等との間で行われる一の内部取引とその一の支店等との間で行われる他の内部取引に限られるのである。

したがって、例えば、恒久的施設とその本店との間の内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なっており、その差額をその恒久的施設と外国にある恒久的施設に相当する一の支店等との間の内部取引の対価の額とした額に含め、又はその対価の額とした額から控除することにより調整しているとしても、その調整を行う内部取引の相手方が同一ではないことから本通達の適用はないことになる。

【新設】（為替差損益）

66 の 4 の 3(3)－3 措置法第 66 条の 4 の 3 の規定の適用上、取引日の外国為替の売買相場と決済日の外国為替の売買相場との差額により生じた為替差損益は、独立企業間価格には含まれないことに留意する。

【解説】

1 平成 26 年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法 66 の 4 の 3 ①）。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法（措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号に掲げる方法をいう。）、⑤取引単位営業利益法（措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 2 号から第 5 号までに掲げる方法をいう。）又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている（措法 66 の 4 の 3 ②、措令 39 の 12 の 3 ①）。

2 独立企業間価格を算定する上で、その内部取引の対価の額とした額について為替差損益が生じている場合には、その為替差損益を独立企業間価格に含めるかどうか疑義が生じる。

そこで、本通達では、内部取引の対価の額とした額について生じた為替差損益は、その内部取引に係る独立企業間価格には含まれないことを留意的に明らかにしている。

【新設】(値引き、割戻し等の取扱い)

66 の 4 の 3 (3) - 4 措置法第 66 条の 4 の 3 の規定の適用上、比較対象取引における値引き、割戻し等の条件が、内部取引におけるこれらに相当するものと異なる場合には、当該値引き、割戻し等に係る条件の差異を調整したところにより、内部取引の対価の額とした額と独立企業間価格との差額を算定することに留意する。

【解説】

- 1 平成 26 年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法 66 の 4 の 3 ①）。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法（措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号に掲げる方法をいう。）、⑤取引単位営業利益法（措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 2 号から第 5 号までに掲げる方法をいう。）又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている（措法 66 の 4 の 3 ②、措令 39 の 12 の 3 ①）。

- 2 本通達では、独立企業間価格を算定する場合において、比較対象取引における値引き、割戻し等の条件と内部取引におけるこれらに相当するものが異なる場合には、その条件の差異を調整した上で独立企業間価格を算定することを留意的に明らかにしている。

したがって、例えば、内部取引の対価の額とした額について値引きがない場合で、比較対象取引について値引きが行われているときは、その値引き後の金額を基礎として独立企業間価格を算定し、措置法第 66 条の 4 の 3 の規定を適用することになる。

【新設】(会計処理方法の差異の取扱い)

66の4の3(3)－5 措置法第66条の4の3の規定の適用上、比較対象取引で用いられている会計処理方法(例えば、棚卸資産の評価方法、減価償却資産の償却方法)と、内部取引における会計処理方法との間に差異があり、その差異が独立企業間価格の算定に影響を与える場合には、当該差異を調整したところにより、内部取引の対価の額とした額と独立企業間価格との差額を算定することに留意する。

【解説】

1 平成26年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された(措法66の4の3①)。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法(措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第1号に掲げる方法をいう。)、⑤取引単位営業利益法(措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第2号から第5号までに掲げる方法をいう。)又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている(措法66の4の3②、措令39の12の3①)。

2 内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格であるかどうかは、比較対象取引に係る価格又は利益率の比較により判定することとされているので、比較対象取引で用いられている会計処理方法と内部取引における会計処理方法との間に差異があり、その差異が独立企業間価格の算定に影響を与えるようなものである場合には、その差異を調整したところでその判定を行うとともに、内部取引の対価の額とした額と独立企業間価格との差額の算定を行うことになる。

本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

なお、会計処理方法の差異には、本通達で例示している棚卸資産の評価方法、減価償却資産の償却方法等のほか、粗利益率に影響を及ぼす原価要素の差異等も含まれる。

【新設】(原価基準法における取得原価の額)

66 の 4 の 3 (3) - 6 原価基準法により独立企業間価格を算定する場合において、内部取引に係る棚卸資産をその売手である外国法人の恒久的施設又はその本店等が、例えば、当該外国法人と措置法第 66 条の 4 第 1 項に規定する特殊の関係にある者（以下「特殊の関係にある者」という。）から通常の取引価格に満たない価格で購入しているためその購入価格をその算定の基礎とすることが相当でないと認められるときは、当該購入価格を通常の取引価格に引き直して当該内部取引に係る独立企業間価格を算定するものとする。

(注) この取扱いを適用する場合の「通常の取引価格」は、独立企業間価格の算定方法に準じて計算する。

【解説】

1 平成 26 年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法 66 の 4 の 3 ①）。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法（措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号に掲げる方法をいう。）、⑤取引単位営業利益法（措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 2 号から第 5 号までに掲げる方法をいう。）又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている（措法 66 の 4 の 3 ②、措令 39 の 12 の 3 ①）。

2 上記③の原価基準法は、恒久的施設とその本店等との間で棚卸資産の販売を行う場合において、その恒久的施設又はその本店等におけるその棚卸資産の取得の原価に通常の利潤の額を加算して独立企業間価格を算定する方法であるが、その恒久的施設又はその本店等がその棚卸資産を特殊の関係にある者から低額で取得したものである場合には、その低額の取得の原価に通常の利潤の額を加算しても適正な独立企業間価格とはならないという問題がある。

3 そこで、本通達では、特殊の関係にある者から低額で取得した棚卸資産の販売につき原

価基準法を適用する場合には、その取得の原価を通常取引価格に引き直した上で独立企業間価格を算定するものとするを明らかにしている。

なお、棚卸資産の取得の原価の通常取引価格への引直しは、独立企業間価格の算定方法に準じて行うのであり、その棚卸資産を取得する取引について、移転価格税制（措法 66 の 4 ①）を適用するという意味ではない。

本通達の注書では、このことを明らかにしている。

【新設】（利益分割法の意義）

66の4の3(4)－1 措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第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、内部取引に係る棚卸資産の販売等により恒久的施設及びその本店等に生じた所得（以下「分割対象利益等」といい、原則として、当該恒久的施設に係る営業利益又は営業損失に当該本店等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。）を当該恒久的施設及び当該本店等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26年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法66の4の3①）。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法（措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第1号に掲げる方法をいう。以下同じ。）、⑤取引単位営業利益法（措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第2号から第5号までに掲げる方法をいう。）又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている（措法66の4の3②、措令39の12の3①）。

- 2 上記④の利益分割法により独立企業間価格を算定する場合、分割対象利益等を算出することが必要となるが、その分割対象利益等は、原則として、内部取引に係る棚卸資産の販売等により恒久的施設とその本店等に生じた営業損益の総和、すなわち、その恒久的施設に生じた営業利益又は営業損失にその本店等に生じた営業利益又は営業損失を加算した金額を用いるものとしている。

本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

なお、個々の事案の状況によっては売上総利益を分割対象利益等とすることが適切な場合もあり得ることから、本通達では、分割対象利益等について、営業損益の総和を用いることを原則としているのである。

(参考)

- 1 平成 26 年度の税制改正において、外国法人に対する課税原則について、従来のいわゆる総合主義（全所得主義）から 2010 年改正後の OECD モデル租税条約第 7 条で採用された Authorised OECD Approach（以下「AOA」という。）の考え方に沿った帰属主義への見直しが行われた。

AOA では、外国法人が恒久的施設を通じて事業を行う場合に、①その恒久的施設の果たす機能及び事実関係に基づいて、外部取引、資産、リスク、資本をその恒久的施設に帰属させ、②その恒久的施設とその本店等との間の内部取引を認識し、③その内部取引が独立企業間価格で行われたものとしてその恒久的施設に帰せられるべき所得を認識することとしている。

また、内部取引における独立企業間価格の算定に当たっては、OECD 移転価格ガイドラインに記載された移転価格算定方法に係る指針を類推適用して行わなければならないとされている（恒久的施設への利得の帰属に関するレポート 2010 (OECD)）。

- 2 OECD 移転価格ガイドラインでは、「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。」とされており、個々の事案の状況に応じて、外国法人の本店等と恒久的施設に係る売上総利益の合計額を用いることもあり得るとされている（OECD 移転価格ガイドライン(2010)パラ 2.131）。

【新設】(分割要因)

66の4の3(4)－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の3第1項において読み替えて準用される措置法令第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 平成26年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法66の4の3①）。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法（措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第1号に掲げる方法をいう。以下同じ。）、⑤取引単位営業利益法（措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第2号から第5号までに掲げる方法をいう。）又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている（措法66の4の3②、措令39の12の3①）。

2 上記④の利益分割法のうち、寄与度利益分割法（措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第1号ロに掲げる方法をいう。）により独立企業間価格を算定する場合には、分割対象利益等を一定の計算に基づき恒久的施設とその本店等に配分することになるが、その配分に用いる要因が複数あることがある。この場合、それぞれの要因がその分割対象利益等の発生に寄与した程度に応じて、つまり合理的なウェイト付けをして、その配分の計算をすることとなる。また、上記④の利益分割法のうち、残余利益分割法（措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第1号ハに掲げる方法をいう。）により独立企業間価格を算定する場合には、分割対象利益等のうち基本的利益を恒久的施設とその本店等に配分後、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その恒久的施設とその本店等に配分することになるが、この残余利益等の配分に用いる要因が複数あ

る場合においても、それぞれの要因が残余利益等の発生に寄与した程度に応じてその配分の計算をすることとなる。

本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

【新設】(為替の換算)

66の4の3(4)－3 利益分割法の適用に当たり、内部取引に係る本店等の営業利益等を換算する際に用いる外国為替の売買相場については、基本通達 13 の 2－1－8 の取扱いを準用する。

【解説】

- 1 平成 26 年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法 66 の 4 の 3 ①）。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法（措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号に掲げる方法をいう。以下同じ。）、⑤取引単位営業利益法（措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 2 号から第 5 号までに掲げる方法をいう。）又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている（措法 66 の 4 の 3 ②、措令 39 の 12 の 3 ①）。

- 2 上記④の利益分割法により独立企業間価格を算定する場合には、分割対象利益等を算出することが必要であり、その分割対象利益等は、原則として、内部取引に係る棚卸資産の販売等により恒久的施設とその本店等に生じた営業損益の総和を用いるものとしているところ、その本店等の営業損益は外貨建てで計算されていることから、いかなる外国為替の売買相場（以下「為替相場」という。）により円換算した金額を本店等の営業損益とするのかということが問題になる。

そこで、本通達では、本店等の外貨建て営業損益を換算する際に用いる為替相場については、法人税基本通達 13 の 2－1－8 の取扱いを準用することを明らかにしている。

すなわち、本店等の外貨建て営業損益を円換算する場合には、恒久的施設を有する外国法人のその事業年度終了の時の為替相場による円換算額を付すことができるものとしている。また、継続適用を条件として、その内部取引があった日の属する月若しくは半期又はその事業年度の一定期間内における電信売買相場の仲値、電信買相場又は電信売相場の平均値も使用することができるものとしている。

【新設】(残余利益分割法)

66の4の3(4)－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の3(2)－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、分割対象利益等と恒久的施設及びその本店等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、内部取引に係る棚卸資産の販売等において、当該恒久的施設及び当該本店等が独自の機能を果たすことにより当該恒久的施設及び当該本店等に生じた所得となることに留意する。

また、残余利益等を恒久的施設及びその本店等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、当該恒久的施設及び当該本店等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、当該恒久的施設及び当該本店等に帰せられる無形資産の価額、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26年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするのが規定された(措法66の4の3①)。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法(措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第1号に掲げる方法をいう。以下同じ。)、⑤取引単位営業利益法(措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第2号から第5号までに掲げる方法をいう。)又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている(措法66の4の3②、措令39の12の3①)。

2 上記④の利益分割法の一つの方法である残余利益分割法は、内部取引に係る分割対象利益等のうち、まず基本的利益を恒久的施設及びその本店等にそれぞれ配分し、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内部取引の当事者に係る要因に応じてその恒久的施設及びその本店等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。

この場合の基本的利益とは、非関連者間取引における通常（ルーティン）の所得であり、内部取引に係る各当事者に独自の機能（その内部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）等）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合計額との差額である残余利益等は、通常（ルーティン）の所得以外の所得（ノン・ルーティンの所得）である。つまり、残余利益等とは、原則として、内部取引に係る各当事者に独自の機能が存在することによりこれらの者に生じた所得であるといえる。

本通達前段では、このことを留意的に明らかにしている。

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得ること及びそれらが含まれた上、分割要因により配分される場合もあり得るためである。

- 3 なお、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、恒久的施設及びその本店等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、その無形資産による寄与度を推測する指標として、その無形資産の価額、その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。

【新設】（準ずる方法の例示）

66の4の3(5)－1 措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第2号から第5号までに掲げる方法に係る同項第6号に規定する「準ずる方法」とは、例えば、次のような方法がこれに該当する。

(1) 内部取引に係る棚卸資産の買手が当該棚卸資産を用いて製品等の製造をし、これを非関連者に対して販売した場合において、当該製品等のその非関連者に対する販売価格から次に掲げる金額の合計額を控除した金額をもって当該内部取引の対価の額とされるべき額とする方法

イ 当該販売価格に措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第2号に規定する比較対象取引に係る営業利益の額の収入金額に対する割合を乗じて計算した金額

ロ 当該製品等に係る製造原価の額（当該内部取引に係る棚卸資産の対価の額とした額を除く。）

ハ 当該製品等の販売のために要した販売費及び一般管理費の額

(2) 本店等がその恒久的施設から内部取引により取得したものとされる棚卸資産を当該恒久的施設を有する外国法人と特殊の関係にある者を通じて非関連者に対して販売した場合において、当該本店等と当該特殊の関係にある者との取引価格を通常取引価格に引き直した上で、措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第2号又は第4号に掲げる算定方法に基づいて計算した金額をもって当該恒久的施設と当該本店等との間で行う内部取引に係る対価の額とされるべき額とする方法

(注) この取扱いを適用する場合の「通常取引価格」は、独立企業間価格の算定方法に準じて計算する。

【解説】

1 平成26年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするのが規定された（措法66の4の3①）。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法（措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第1号に掲げる方法をいう。）、⑤取引単位営業利益法（措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第2号から第5号までに掲げる方法をいう。以下同じ。）又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の

間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている（措法 66 の 4 の 3 ②、措令 39 の 12 の 3 ①）。

2 本通達では、上記⑤の取引単位営業利益法に準ずる方法として、二つの方法を例示している。

本通達の(1)の方法は、内部取引に係る棚卸資産の買手が、その棚卸資産を用いて製造した製品等を非関連者に販売している場合に、まず、その製品等の非関連者に対する販売価格に比較対象取引の売上高営業利益率を乗じて計算した金額を買手の営業利益とする。そして、非関連者に対する販売価格からその営業利益の額、その製品等に係る製造原価の額並びにその製品等の販売のために要した販売費及び一般管理費の額を控除して内部取引の対価の額とされるべき額とする方法である。

次に本通達の(2)の方法は、本店等がその恒久的施設から内部取引により取得したものとされる棚卸資産を更にその恒久的施設を有する外国法人と特殊の関係にある者を通じて非関連者に販売している場合に、その本店等とその特殊の関係にある者との間の取引価格を通常の取引価格に引き直した上で、内部取引が棚卸資産の購入である場合の取引単位営業利益法(措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 2 号又は第 4 号に掲げる方法)に基づいて内部取引の対価の額とされるべき額を算出する方法である。この場合、その本店等とその特殊の関係にある者との間の取引は本店等に帰せられる外部取引であり、我が国の移転価格税制（措法 66 の 4 ①）の対象となる取引には該当しない。したがって、その本店等とその特殊の関係にある者との間の取引価格への引直しは、独立企業間価格の算定方法に準じて計算することになるのである。

本通達の注書では、このことを明らかにしている。

【新設】(同等の方法の意義)

66の4の3(6)-1 措置法第66条の4の3第2項第2号に規定する「同等の方法」とは、棚卸資産の売買に相当する内部取引以外の内部取引(例えば、有形資産の貸借、金銭の貸借、役務提供、無形資産の使用許諾又は譲渡等に相当する内部取引)において、当該内部取引の類型に応じて同項第1号に掲げる方法に準じて独立企業間価格を算定する方法をいう。

【解説】

1 平成26年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された(措法66の4の3①)。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法(措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第1号に掲げる方法をいう。以下同じ。)、⑤取引単位営業利益法(措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第2号から第5号までに掲げる方法をいう。以下同じ。)又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている(措法66の4の3②、措令39の12の3①)。

2 本通達では、棚卸資産の売買に相当する内部取引以外の内部取引における独立企業間価格の算定については、棚卸資産の売買に相当する内部取引における独立企業間価格の算定の方法と同等の方法、すなわち、その内部取引の類型に応じて、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、利益分割法、取引単位営業利益法又はこれらに準ずる方法に準じて算定する方法によることを明らかにしている。また、棚卸資産の売買に相当する内部取引以外の内部取引の範囲に、有形資産の貸借、金銭の貸借、役務提供、無形資産の使用許諾又は譲渡等に相当する内部取引が含まれる旨を明らかにしている。

【新設】（有形資産の貸借の取扱い）

66の4の3(6)－2 有形資産の貸借に相当する内部取引について、独立価格比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資産が内部取引に係る資産と同種であり、かつ、当該比較対象取引に係る貸借時期、貸借期間、貸借期間中の資産の維持費用等の負担関係、転貸の可否等貸借の条件が当該内部取引におけるこれらに相当するものと同様であることを要することに留意する。また、有形資産の貸借に相当する内部取引について、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資産が内部取引に係る資産と同種又は類似であり、かつ、上記の貸借の条件が当該内部取引におけるこれらに相当するものと同様であることを要することに留意する。

【解説】

- 1 平成26年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法66の4の3①）。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法（措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第1号に掲げる方法をいう。）、⑤取引単位営業利益法（措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第2号から第5号までに掲げる方法をいう。）又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている（措法66の4の3②、措令39の12の3①）。

- 2 本通達では、有形資産の貸借に相当する内部取引について、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により独立企業間価格を算定する場合に、比較対象取引の候補となる非関連者間取引と内部取引との間の比較可能性を判断するに当たって留意すべき事項を明らかにしている。

具体的には、その内部取引に係る独立企業間価格を独立価格比準法と同等の方法により算定する場合には、比較対象取引に係る資産が内部取引に係る資産と同種であることが必要となり、原価基準法と同等の方法により算定する場合には、比較対象取引に係る資産が内部取引に係る資産と同種又は類似であることが必要となるのである。また、独立企業間

価格をいずれの方法により算定する場合においても、比較対象取引に係る貸借時期や貸借期間等の非関連者間であれば賃料に影響を与えと考えられる条件が、内部取引におけるこれらの条件に相当するものと同様であることが必要となるのである。

【新設】(委託製造先に対する機械設備等の貸与の取扱い)

66の4の3(6)－3 恒久的施設とその本店等との間に、製品等の製造委託に相当する内部取引と、当該製造委託に相当する内部取引に係る機械設備等の資産の貸与に相当する内部取引がある場合には、これらの内部取引が一体として行われているものとして独立企業間価格を算定することができる。

【解説】

- 1 平成 26 年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法 66 の 4 の 3 ①）。
- 2 独立企業間価格の算定は、原則として個別の内部取引ごとに行うのであるが、複数の内部取引を一体として独立企業間価格を算定することが合理的と認められる場合には、複数の内部取引を一体として独立企業間価格を算定することができることとしている（措通 66 の 4 の 3 (3)－1）。
- 3 例えば、いわゆるコントラクトマニファクチャラー（受託製造業者）に製品等の製造を委託している法人がその受託製造業者に製造用の機械等を貸与している場合には、その製造委託に係る工賃と貸与資産の使用料との間に相関関係があるため当初からこれらを相殺したところで工賃を設定することがある。このようなときには、その製造委託に係る工賃と貸与資産の使用料それぞれの独立企業間価格を個々に検討するよりも、これらの取引が一体として行われているものとして独立企業間価格を算定することが合理的であると認められる場合がある。

内部取引の対価の額とした額についても、同様の考え方により設定されることがあると考えられることから、本通達は、製品等の製造委託に相当する内部取引と、その製造委託に相当する内部取引に係る機械設備等の資産の貸与に相当する内部取引を一体として行われているものとして独立企業間価格を算定することができることを明らかにしている。

【新設】（金銭の貸付け又は借入れの取扱い）

66の4の3(6)－4 金銭の貸借に相当する内部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内部取引に係る通貨と同一であり、かつ、当該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。）、借手の信用力その他の利率に影響を与える諸要因が当該内部取引におけるこれらに相当するものと同様であることを要することに留意する。

(逆) 内部取引の借手が銀行等から当該内部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 平成26年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法66の4の3①）。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法（措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第1号に掲げる方法をいう。）、⑤取引単位営業利益法（措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第2号から第5号までに掲げる方法をいう。）又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている（措法66の4の3②、措令39の12の3①）。

- 2 本通達では、金銭の貸借に相当する内部取引について、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により独立企業間価格を算定する場合に、比較対象取引の候補となる非関連者間取引と内部取引との間の比較可能性を判断するに当たって留意すべき事項を明らかにしている。

具体的には、その内部取引に係る独立企業間価格を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により算定する場合には、比較対象取引に係る通貨が内部取引に係

る通貨と同一であり、かつ、その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、利払方法、借手の信用力その他の利率に影響を与える諸要因が、その内部取引におけるこれらの要因に相当するものと同様であることを要するのである。

- 3 本通達の注書では、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以外に、例えば、内部取引の借手が銀行等から借り入れたとした場合に付されるであろう利率が、市場金利等の客観的かつ現実的な指標から入手できるときは、その取引を比較対象取引として独立企業間価格を算定することができ、この算定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を留意的に明らかにしている。

【新設】(役務提供の取扱い)

66の4の3(6)-5 内部取引に該当する役務提供について独立価格比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役務が内部取引に係る役務と同種であり、かつ、当該比較対象取引に係る役務提供の時期、役務提供の期間等の役務提供の条件が当該内部取引におけるこれらに相当するものと同様であることを要することに留意する。また、内部取引に該当する役務提供について、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役務が内部取引に係る役務と同種又は類似であり、かつ、上記の役務提供の条件が当該内部取引におけるこれらに相当するものと同様であることを要することに留意する。

【解説】

- 1 平成 26 年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法 66 の 4 の 3 ①）。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法（措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号に掲げる方法をいう。）、⑤取引単位営業利益法（措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 2 号から第 5 号までに掲げる方法をいう。）又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている（措法 66 の 4 の 3 ②、措令 39 の 12 の 3 ①）。

- 2 本通達では、内部取引に該当する役務提供について、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により独立企業間価格を算定する場合に、比較対象取引の候補となる非関連者間取引と内部取引との間の比較可能性を判断するに当たって留意すべき事項を明らかにしている。

具体的には、その内部取引に係る独立企業間価格を独立価格比準法と同等の方法により算定する場合には、比較対象取引に係る役務が内部取引に係る役務と同種であることが必要となり、原価基準法と同等の方法により算定する場合には、比較対象取引に係る役務が内部取引に係る役務と同種又は類似であることが必要となるのである。また、独立企業間

価格をいずれの方法により算定する場合においても、比較対象取引に係る役務提供の時期、役務提供の期間等の非関連者間であれば役務提供の対価に影響を与えると考えられる取引条件が、内部取引における取引条件に相当するものと同様であることが必要となるのである。

【新設】（無形資産の使用許諾等の取扱い）

66 の 4 の 3 (6) - 6 無形資産の使用許諾又は譲渡に相当する内部取引について、独立価格比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無形資産が内部取引に係る無形資産と同種であり、かつ、当該比較対象取引に係る使用許諾又は譲渡の時期、使用許諾の期間等の使用許諾又は譲渡の条件が当該内部取引におけるこれらに相当するものと同様であることを要することに留意する。また、無形資産の使用許諾又は譲渡に相当する内部取引について、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無形資産が内部取引に係る無形資産と同種又は類似であり、かつ、上記の無形資産の使用許諾又は譲渡の条件が当該内部取引におけるこれらに相当するものと同様であることを要することに留意する。

【解説】

1 平成 26 年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法 66 の 4 の 3 ①）。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法（措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号に掲げる方法をいう。）、⑤取引単位営業利益法（措置法令第 39 条の 12 の 3 第 1 項において読み替えて準用される措置法令第 39 条の 12 第 8 項第 2 号から第 5 号までに掲げる方法をいう。）又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部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その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている（措法 66 の 4 の 3 ②、措令 39 の 12 の 3 ①）。

2 本通達では、無形資産の使用許諾又は譲渡に相当する内部取引について、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により独立企業間価格を算定する場合に、比較対象取引の候補となる非関連者間取引と内部取引との間の比較可能性を判断するに当たって留意すべき事項を明らかにしている。

具体的には、その内部取引に係る独立企業間価格を独立価格比準法と同等の方法により算定する場合には、比較対象取引に係る無形資産が内部取引に係る無形資産と同種であることが必要となり、原価基準法と同等の方法により算定する場合には、比較対象取引に係

る無形資産が内部取引に係る無形資産と同種又は類似であることが必要となるのである。
また、独立企業間価格をいずれの方法により算定する場合においても、比較対象取引に係る使用許諾又は譲渡の時期、使用許諾の期間等の非関連者間であれば使用料又は譲渡の対価に影響を与えると考えられる条件が、内部取引における条件に相当するものと同様であることが必要となるのである。

【新設】(独立企業間価格との差額の申告調整)

66の4の3(7)-1 措置法第66条の4の3第1項に規定する「当該内部取引は、独立企業間価格によるものとする」とは、外国法人の本店等とその恒久的施設との間の内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、当該外国法人の当該事業年度の恒久的施設帰属所得（法第141条第1号イに掲げる国内源泉所得をいう。以下同じ。）に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる場合にはその差額を当該事業年度の益金の額に算入し、損金の額に算入すべき金額が過大となる場合にはその差額を当該事業年度の損金の額に算入しないことをいうことに留意する。

(注) この差額の調整が、寄附金の損金算入限度額、外国税額の控除限度額等に影響を及ぼす場合には、それらについても再計算することに留意する。

【解説】

1 平成26年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法66の4の3①）。

2 内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる場合又は損金の額に算入すべき金額が過大となる場合とは、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額が過少となっていることをいうのであるから、このような場合には、内部取引の対価の額とした額と独立企業間価格との差額は、申告調整により、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、加算することになる。

本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

3 なお、内部取引の対価の額とした額と独立企業間価格との差額を所得の金額に加算することが寄附金の損金算入限度額や外国税額の控除限度額等の計算に影響を及ぼす場合には、それらについても再計算する必要がある。

本通達の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

【新設】(独立企業間価格との差額の申告減算)

66の4の3(7)-2 恒久的施設がその本店等から支払を受けることとされる内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格を超える場合又は当該本店等に支払うこととされる内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格に満たない場合における独立企業間価格との差額については、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、確定申告書等において減額できないことに留意する。

【解説】

- 1 平成 26 年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法 66 の 4 の 3 ①）。
- 2 この規定は、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額が過少である場合に適用されるものであることから、内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なる場合であっても、恒久的施設がその本店等から支払を受けることとされる内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格を超える場合又は恒久的施設がその本店等に支払うこととされる内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格に満たない場合のように、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額が過少又は損金の額が過大となっていない場合には、「内部取引は、独立企業間価格によるものとする」とする措置法第 66 条の 4 の 3 第 1 項の規定の適用はないことになる。
- 3 本通達では、このような場合の内部取引の対価の額とした額と独立企業間価格との差額は、申告調整により、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、減算することはできないことを留意的に明らかにしている。

【新設】(高価買入れの場合の取得価額の調整)

66の4の3(7)-3 内部取引に該当する資産の移転につき、恒久的施設がその本店等に支払うこととされる当該内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格を超える場合において、当該対価の額とした額と独立企業間価格との差額の全部又は一部に相当する金額が当該事業年度終了の日において当該恒久的施設に帰せられる当該資産の取得価額に算入されているため当該事業年度の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上損金の額に算入されていないときは、その損金の額に算入されていない部分の金額に相当する金額を当該資産の取得価額から減額することができる。

(注) この取扱いにより減価償却資産の取得価額を減額した場合には、その減額した後の金額を基礎として各事業年度の償却限度額を計算することに留意する。

【解説】

- 1 平成26年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された(措法66の4の3①)。
- 2 内部取引が棚卸資産の購入である場合で、恒久的施設がその本店等に支払うこととされるその内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格を超える場合(高価買入れの場合)には、その内部取引があった日の属する事業年度の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、その内部取引の対価の額とした額と独立企業間価格との差額は益金の額に算入されることになる。しかし、その棚卸資産がその事業年度において期末棚卸資産として計上され、かつ、その差額の全部又は一部に相当する金額がその棚卸資産の取得価額に算入されているため、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上損金の額に算入されていない場合には、その事業年度においては損金の額に算入すべき金額が過大となっていないことになる。そこで、本通達では、このような場合において、その損金の額に算入されていない部分の金額を期末棚卸資産の取得価額から減額し損金の額に算入することにより、その事業年度の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額を調整することができることを明らかにしている。この調整を行うかどうかは外国法人の任意であり、外国法人が自らこの調整を行わないこととした場合に、税務当局がその差額について恒久的施設帰属所得に係る所得の金額から減算する更正を行うことはしない。
- 3 なお、内部取引が減価償却資産の高価買入れである場合で恒久的施設がその本店等に支払うこととされるその内部取引の対価の額とした額と独立企業間価格との差額をその減価償却資産の取得価額から減額した場合には、その減額後の取得価額を基礎として各事業年度の償却限度額を計算することになる。

本通達の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

- 4 ところで、税務調査において内部取引に該当する資産の購入が高価買入れであった事実を把握し、その内部取引の対価の額とした額と独立企業間価格との差額(以下「国外移転

所得金額」という。)について恒久的施設帰属所得に係る所得の金額に加算する更正を行う場合に、その資産の取得価額に含まれている高価買入部分に相当する金額(以下「国外移転所得相当額」という。)について、その資産の取得価額を減額した上、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額から減算するかどうかであるが、原則としては、これを行うこととなる。

この場合、国外移転所得金額の加算(社外流出)と国外移転所得相当額の減算(留保)とを併せ行うことになるので、その限りではその事業年度の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の増加はないことになるが、その事業年度後の各事業年度において、その資産が棚卸資産の場合には売上原価の過大計上、その資産が減価償却資産の場合には減価償却超過額、その資産が有価証券の場合には譲渡原価の過大計上といった形で恒久的施設帰属所得に係る所得の金額に加算されることになる。

【新設】(国外移転所得金額の取扱い)

66の4の3(8)－1 措置法第66条の4の3第11項において読み替えて準用される措置法第66条の4第4項の規定により恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上損金の額に算入されない、内部取引の対価の額とした額と独立企業間価格との差額（以下「国外移転所得金額」という。）は、その全部又は一部に相当する額について本店等から返還を受けるかどうかにかかわらず、利益の社外流出として取り扱う。

【解説】

1 平成26年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法66の4の3①）。

また、内部取引の対価の額とした額と独立企業間価格との差額（国外移転所得金額）は、損金の額に算入しないこととされた（措法66の4④、66の4の3⑩）。

2 この国外移転所得金額であるが、本店等から返還を受けることを前提として仮払金又は未収金等とするのか、返還の有無にかかわらず利益の社外流出とするのかという問題がある。

恒久的施設とその本店等との間の内部取引は、実際の対価のやりとりまでを求めるものではないことから、返還を受けることを前提とした取扱いは適当ではなく、また、独立企業間価格をもって、本店等との間の債権債務に相当するものの内容までも変更させるものではないことを踏まえると、国外移転所得金額として恒久的施設帰属所得に係る所得の金額に加算される金額は、全て利益の社外流出として取り扱うこととしたものである。

本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

【新設】(国外移転所得金額の返還を受ける場合の取扱い)

66の4の3(8)－2 恒久的施設が国外移転所得金額の全部又は一部に相当する額について合理的な期間内にその本店等から返還を受けることとし、当該恒久的施設を有する外国法人が次に掲げる事項を記載した書面を所轄税務署長(国税局の調査課所管法人にあっては所轄国税局長)に提出した場合において、当該書面に記載した金額の返還を受けたときには、当該返還を受けた金額は益金の額に算入しないことができる。

イ 納税地

ロ 法人名

ハ 恒久的施設の責任者名

ニ 代表者名

ホ 本店の所在地

ヘ 内部取引の相手方が本店以外である場合の当該相手方の所在地

ト 返還を受ける予定の日

チ 返還を受ける金額(外国通貨で支払が行われることとされる内部取引の場合は、外国通貨の金額を併記する。)

リ 返還方法

(注) 外国通貨で支払が行われることとされる内部取引につき返還を受けることとして届け出る金額は、その発生の原因となった内部取引に係る収益又は費用の円換算に用いた外国為替の売買相場によって円換算した金額とし、当該金額とその返還を受けた日の外国為替の売買相場によって円換算した金額との差額は、当該返還を受けた日を含む事業年度の益金の額又は損金の額に算入する。

【解説】

1 平成26年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとする事が規定された(措法66の4の3①)。

また、内部取引の対価の額とした額と独立企業間価格との差額(国外移転所得金額)は、損金の額に算入しないこととされた(措法66の4④、66の4の3⑩)。

2 内部取引の対価の額とした額を修正する目的で、国外移転所得金額の全部又は一部に相当する額について返還を受けた場合、その返還額は益金の額に算入されることとなるが、措置法第66条の4の3第1項の規定の適用によりその国外移転所得金額が恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入されていることから、二重課税が生じる。

そこで、本通達では、このような二重課税を排除するため、合理的な期間内に国外移転所得金額の全部又は一部に相当する額について本店等から返還を受けることとし、その返

還に関して所轄税務署長又は所轄国税局長に所定の届出を行った場合には、その返還額について益金の額に算入しないことができることを明らかにしている。

- 3 なお、本通達の注書では、国外移転所得金額に係る内部取引が外国通貨で支払が行われることとされているものである場合、所定の届出に記載するその返還額は、その内部取引に係る収益又は費用を計上する際に用いた外国為替の売買相場（以下「為替相場」という。）によって円換算した金額とし、その届出に記載したその返還額とその額の返還を受けた日の為替相場によって円換算した金額との差額は、その返還を受けた日を含む事業年度の益金の額又は損金の額に算入することを明らかにしている。