

【新設】(独立企業間価格の算定の基礎となる取引が複数ある場合の取扱い)

18-1-34 令第 155 条の 16 第 3 項第 1 号(当期純損益金額)に規定する取引に係る金額について、独立企業間価格の算定の基礎となる取引が複数存在し、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、当該幅の中に当該取引に係る金額のいずれもがあるときは、当該取引については同号の規定の適用はないことに留意する。

【解説】

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされた(法 6 の 2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額の合計額(国別調整後対象租税額)が、その全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額からその全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法 82 の 2 ②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法 82 二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている(法 82 二十六)。

そして、構成会社等(恒久的施設等を除く。以下 3 において同じ。)又は共同支配会社等(恒久的施設等を除く。以下 3 において同じ。)の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額(最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。以下同じ。)をいうこととされている(令 155 の 16①一)。

また、恒久的施設等(法人税法第 82 条第 6 号ニに掲げる恒久的施設等を除く。以下同じ。)の当期純損益金額は、最終親会社等財務会計基準に従って作成された又は作成されることとなるその恒久的施設等の各対象会計年度に係る個別財務諸表がある場合に該当するかどうかに応じて、それぞれ最終親会社等財務会計基準に基づき計算された又は計算される恒久的施設等純損益金額をいうこととされている(令 155 の 16①二)。

4 ここで、各対象会計年度において、構成会社等又は共同支配会社等が、その構成会社等と所在地国が異なる他の構成会社等又はその共同支配会社等と所在地国が異なるその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等との間で対象取引（法人税法施行令第155条の16第3項に規定する取引をいう。以下同じ。）を行った場合において、次に掲げる場合に該当するときは、それぞれ次に定めるところにより、その対象会計年度以後の各対象会計年度に係るその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額を計算することとされている（令155の16③）。

(1) その構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の基礎となるその対象取引に係る金額（以下「一方の対象取引の金額」という。）と当該他の構成会社等又は当該他の共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の基礎となるその対象取引に係る金額（以下「他方の対象取引の金額」という。）のいずれもが独立企業間価格と異なる場合 その対象取引は独立企業間価格で行われたものとみなすこととされている。

(2) 一方の対象取引の金額と他方対象取引の金額のいずれかが独立企業間価格である場合 その対象取引はその独立企業間価格で行われたものとみなすこととされている。

(3) 一方の対象取引の金額と他方対象取引の金額のいずれもが独立企業間価格であって、これらの独立企業間価格が異なる場合 その対象取引はこれらのいずれかの独立企業間価格で行われたものとみなすこととされている。

5 上記4(1)において、独立企業間価格の算定の基礎となる取引が複数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。この点、我が国の移転価格税制においては、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項の規定の適用はないこととしている（措通66の4(3)－4）。

本制度における上記4(1)の取扱いにおいても、我が国における移転価格税制の取扱いと同様に、上記4(1)の「対象取引に係る金額」のいずれもが、独立企業間価格のレンジの中にある場合には、その対象取引に係る金額を独立企業間価格とみなして構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額を計算することはしないこととしている。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

6 なお、一方の対象取引の金額と他方対象取引の金額のいずれか一方のみが独立企業間価格のレンジの中にある場合には、その対象取引はその独立企業間価格のレンジの中にある対象取引の金額で対象取引が行われたものとみなして上記4(2)の取扱いを行う必要があり、また、一方の対象取引の金額と他方対象取引の金額のいずれもが独立企業間価格のレンジ中にある場合で、対象取引の当事者の対象取引に係る金額が異なるときは、その対象取引に係る金額はいずれの独立企業間価格のレンジの中にある金額を用いてもよいが、いずれか一方の金額に合わせて上記4(3)の取扱いとする必要があることに留意が必要である（基通18－1－35）。