

別 冊

移転価格税制の適用に当たっての参考事例集

【留意事項】

本事例集は、移転価格事務運営要領（事務運営指針）の適用上のポイントを示す観点から、一定の前提条件を置いた事例の下での移転価格税制上の取扱いを取りまとめたものである。

事例については、第一章においては、独立企業間価格の算定方法の選定に関する事例、第二章においては、独立企業間価格の算定方法の適用等に係る留意事項に関する事例、第三章においては、事前確認事例を取り上げている。

なお、各事例は、移転価格事務運営要領の適用上のポイントを示すため、これまでの移転価格課税事例や事前確認事例を参考にしつつ、一定の前提条件を置いた設例であることから、本事例集で取り上げた事例以外の事例があることはもとより、類似の事例であっても、前提条件が異なることにより移転価格税制上の取扱いは異なり得る。

したがって、実際の移転価格調査又は事前確認審査に当たっては、本事例集の内容を参考にしつつ、移転価格事務運営要領 1 - 2（基本方針）、3 - 1（調査の方針）、6 - 1（事前確認の方針）等の規定に基づき、個々の事案ごとに国外関連取引の実態を的確に把握することにより、移転価格税制上の問題の有無を判断し、最も適切な独立企業間価格の算定方法を選定してその的確な適用を図ることに留意する。

【定義】

移転価格事務運営要領 1 - 1（定義）等で定める用語の意義のほか、本事例集における次の用語の意義は、次のとおりである。

- 1 事務運営指針 平成 13 年 6 月 1 日付査調 7 - 1 ほか 3 課共同「移転価格事務運営要領の制定について」（事務運営指針）をいう。
- 2 内部比較対象取引 比較対象取引のうち外部比較対象取引以外の取引をいう。
- 3 外部比較対象取引 比較対象取引のうち法人及び国外関連者と特殊の関係（措置法第 66 条の 4 第 1 項に規定する特殊の関係をいう。以下同じ。）にない者同士による取引をいう。
- 4 比較利益分割法 利益分割法のうち措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号イに掲げる方法をいう。
- 5 寄与度利益分割法 利益分割法のうち措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号ロに掲げる方法をいう。
- 6 残余利益等 措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号ハ(2)に規定する残余利益等をいう。
- 7 分割要因 分割対象利益等又は残余利益等の配分に用いる要因をいう。
- 8 基本的取引 措置法通達 66 の 4(3) - 1 の(5)に掲げる取引をいう。

目 次

第一章 独立企業間価格の算定方法の選定に関する事例

事例 1	独立価格比準法を用いる場合	1
事例 2	再販売価格基準法を用いる場合	17
事例 3	原価基準法を用いる場合	19
事例 4	独立価格比準法に準ずる方法を用いる場合	21
事例 5	原価基準法に準ずる方法と同等の方法を用いる場合	29
事例 6	取引単位営業利益法を用いる場合	33
事例 7	寄与度利益分割法を用いる場合	41
事例 8	残余利益分割法を用いる場合	51
事例 9	ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法を用いる場合	54
事例 10	差異の調整	57

第二章 独立企業間価格の算定方法の適用等に係る留意事項に関する事例

(1) 無形資産の取扱いに関する事例

事例 1 1	研究開発及びマーケティング活動により形成された無形資産	60
事例 1 2	販売網及び品質管理ノウハウに関する無形資産	65
事例 1 3	従業員等の事業活動を通じて企業に蓄積されたノウハウ等の無形資産	67
事例 1 4	無形資産の形成・維持・発展への貢献	70
事例 1 5	無形資産の形成費用のみ負担している場合の取扱い	72
事例 1 6	出向者が使用する法人の無形資産	74

(2) 利益分割法の適用に当たり共通的な留意事項に関する事例

事例 1 7	連鎖取引における利益分割法の適用範囲	76
事例 1 8	利益分割法の適用範囲から除くことのできる取引	79
事例 1 9	分割対象利益等の算出	82

(3) 残余利益分割法の適用に当たっての留意事項に関する事例

事例 2 0	人件費較差による利益の取扱い	85
事例 2 1	市場特性、市況変動等による利益の取扱い	88
事例 2 2	基本的利益の計算	90
事例 2 3	残余利益等の分割要因	92

(4) ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法の適用に当たっての留意事項に関する事例

事例 2 4	ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法の適用における対価の額の算定	96
--------	--	----

(5) 特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置に関する事例

事例 2 5	特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置	100
--------	-----------------------	-----

(6) その他の事例

事例 2 6	企業グループ内役務提供	104
事例 2 7	複数年度の考慮	111
事例 2 8	国外関連者に対する寄附金	114

事例 2 9 價格調整金等の取扱い 117

第三章 事前確認事例

事例 3 0 目標利益率に一定の範囲を設定する事例 120

事例 3 1 重要な前提条件 124

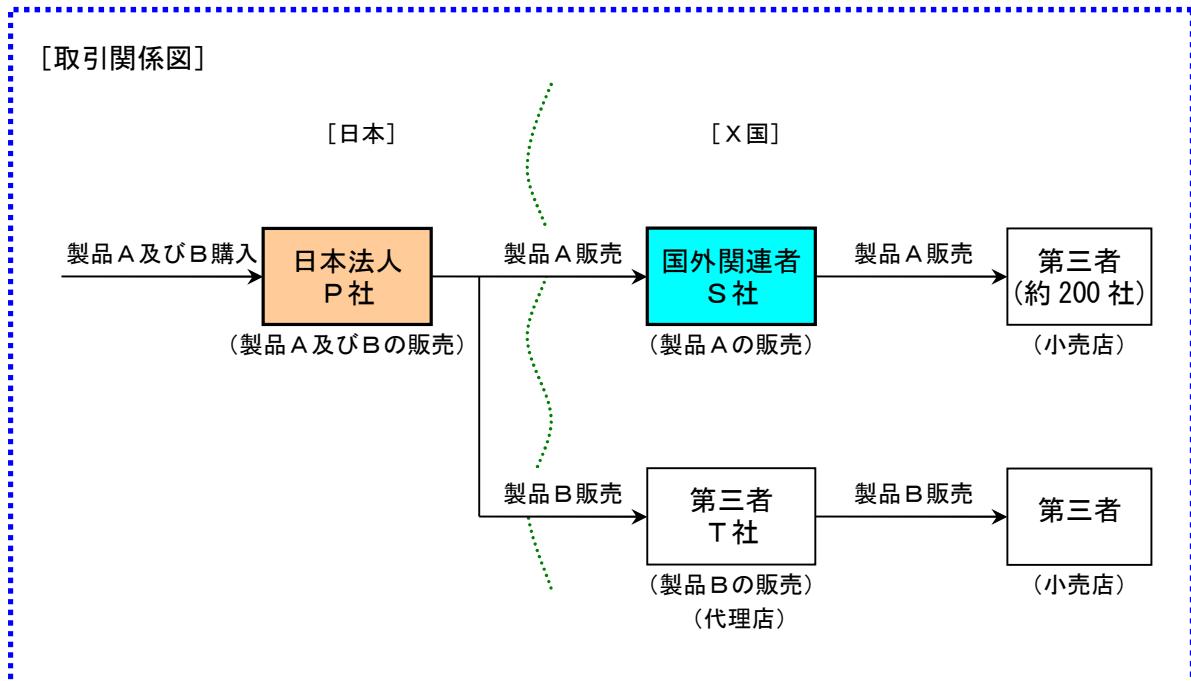
第一章 独立企業間価格の算定方法の選定に関する事例

【事例 1】（独立価格比準法を用いる場合）

《**ポイント**》

独立企業間価格の算定に当たり独立価格比準法が最も適切な方法と認められる事例

《**前提条件**》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人 P 社は、製品 A 及び製品 B の販売会社であり、10 年前に製品 A の販売子会社である X 国法人 S 社を設立した。

(国外関連取引の概要等)

P 社は S 社に対して製品 A を販売し、S 社はこれを X 国内の第三者の小売店約 200 社に販売している。

P 社は、S 社の設立と同時期から、X 国の第三者の代理店 T 社に製品 B を販売しており、T 社はこれを X 国内の小売店に販売している。製品 B は、製品 A と P 社内における製品区分 (型番) は異なるが、性状、構造、機能等の面で同様の製品である。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

P 社が行う S 社への製品 A の販売取引と T 社への製品 B の販売取引 (以下「両取引」という。)において P 社が果たしている機能は、製品 A 及び製品 B を仕入れ、これを S 社及び T 社に販売するというものであるが、独自性のある活動は見られず、機能に差はない。また、いずれにおいても商標等は使用されていない。

(製品 A と製品 B の販売取引に係る契約条件等)

両取引については、取引段階は同じであり、取引規模もおおむね同様である。また、両取引の契約条件 (引渡条件、決済条件、製品保証、返品条件等) は、取引価格を除き同様である。

《**移転価格税制上の取扱い**》

(比較可能性分析に基づく検討)

独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第66条の4第2項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達66の4(2)-1、同66の4(3)-1、同66の4(3)-3、事務運営指針4-1等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。

- ・ P社及びS社ともに販売機能を果たしているが、その程度に大きな差は認められず、検証対象の当事者として両者のうちどちらを採用しても適切と認められる。
- ・ P社がT社に製品Bを販売する取引から、独立価格比準法を適用する上での内部比較対象取引の候補を見いだすことができる。
- ・ 公開情報からは、外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。
- ・ 製品Aと製品Bは、P社内の製品区分が異なるだけで、性状、構造、機能等の面で同種の製品と認められる。
- ・ 両取引において、P社が果たす機能等に差異は認められず、無形資産も使用されていない。
- ・ 両取引において、契約条件は同様であり、契約条件の差異はないと認められる。
- ・ S社及びT社はいずれもX国的小売店に対して製品を販売する卸売業者であり、両取引の取引段階は同様と認められる。また、両取引の取引規模はおおむね同様であり、製品A及び製品Bに係る価格規制等はない。
- ・ P社において、製品A及び製品Bによる事業戦略の相違は認められない。

(注) 再販売価格基準法、原価基準法及び取引単位営業利益法（それぞれ準ずる方法及び同等の方法を含む。）の適用においては、国外関連取引の当事者のいずれか一方の利益指標が検証されることになる。本事例集では、当該検証の対象となる国外関連取引の当事者を「検証対象の当事者」という。

(独立企業間価格の算定方法の選定)

上記の検討結果から、P社がT社に製品Bを販売する取引については、独立価格比準法を適用する上での比較可能性が十分であると認められる。

このため、本事例では、P社からS社への製品Aの棚卸資産の販売取引に対して、P社からT社への製品Bの販売に係る対価の額を用いる独立価格比準法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

《**解説**》

- 1 独立企業間価格の算定については、法定の算定方法（解説3の（参考1）参照。）のうち、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、当該国外関連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当該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により行う必要がある（措置法第66条の4第2項）。したがって、最も適切な方法の選定における基本的な考え方は、国外関連取引ごとの個別の状況等に応じて独立企業原則に最も即したものを見いだすものということができる。

独立企業原則の内容は、OECDモデル租税条約第9条第1項に規定されているが、その理念は比較可能な独立の事業者の間であれば得られたであろう取引の条件を参照して国外関連取引に係る利益を調整しようとするものであるから、最も適切な方法の選定は、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（独立の事業者の間

の取引条件に影響を与えるであろう要素に基づき国外関連取引の内容等を精査し、その結果を踏まえて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）に係る分析を行うもので、本事例集ではこれを「比較可能性分析」という。）を通じて行うことが不可欠であることに留意する必要がある（事務運営指針 4-1）。

比較可能性分析においては、比較対象取引の選定に係る作業を行い、比較対象取引の有無を検討することとなるが、当該作業を適切に行うためには、あらかじめ国外関連取引の内容等を十分に理解し、比較を行うための諸要素（措置法通達 66 の 4(3) - 3 に掲げる諸要素）について的確に把握しておく必要があり、国外関連取引に係る資産の種類・役務の内容、国外関連取引において当事者が果たす機能等に対する事前の十分な検討が重要となる。

（参考）OECD モデル租税条約第 9 条第 1 項

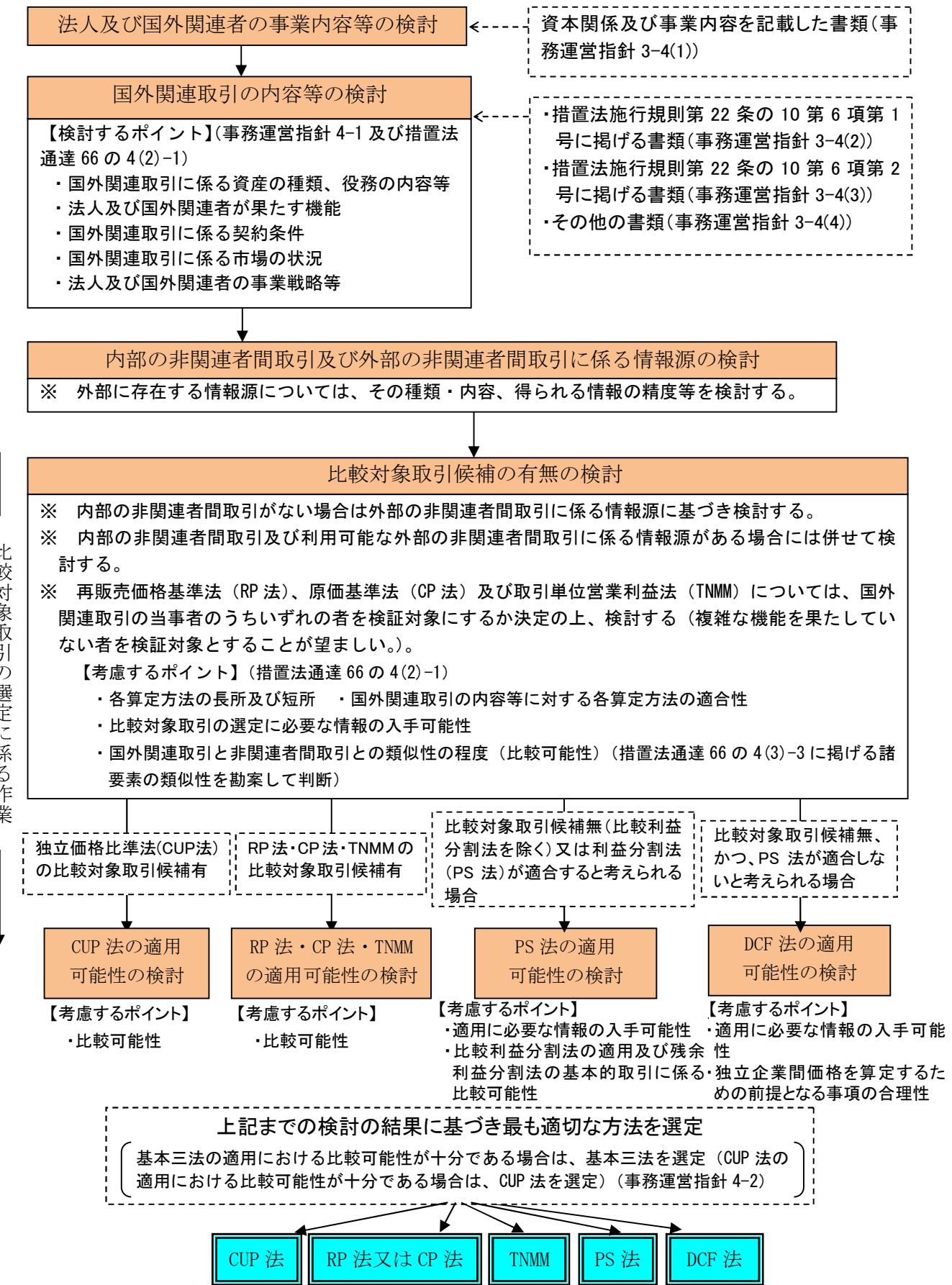
次の a 又は b に該当する場合であって、そのいずれの場合においても、商業上又は資金上の関係において、双方の企業の間に、独立の企業の間に設けられる条件と異なる条件が設けられ、又は課されているときは、その条件がないとしたならば一方の企業の利得となつたとみられる利得であつてその条件のために当該一方の企業の利得とならなかつたものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる。

- a 一方の締約国の企業が他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合、又は、
- b 同一の者が一方の締約国の企業および他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合

2 上述のとおり、独立企業間価格の算定方法については、独立企業原則に配意しつつ、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、独立企業間価格を算定するための最も適切な方法を事案に応じて選定することになる。この勘案する事項の具体的な内容としては、国外関連取引及び非関連者間取引に係る措置法通達 66 の 4(3) - 3 に掲げる諸要素のほか、①独立企業間価格の算定における各算定方法の長所及び短所、②国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能等に対する各算定方法の適合性、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類似性の程度の 4 つ（解説 3 の（参考 2）参照。）が挙げられる（措置法通達 66 の 4(2) - 1）。

独立企業間価格の算定方法の選定に当たっては、比較対象取引を用いる算定方法が採りうるのか、採りうるとしてどのような非関連者間取引が比較対象取引として適切か等につき、国外関連取引及び非関連者間取引に係る情報や上記①から④までの点を勘案して、次の図 1 のような手順により比較可能性分析を実施し、最も適切な方法を選定する。

[図1：独立企業間価格の算定方法の選定の流れ（比較可能性分析の例）]



3 基本三法（特に独立価格比準法）は、独立企業間価格を直接的に算定することができるという長所を有する。したがって、最も適切な方法の選定に当たり、措置法通達 66 の 4(2) - 1 の(1)から(4)までに掲げる点等を勘案して検討した結果、最も適切な方法の候補が複数ある場合において、独立価格比準法の適用における比較可能性が十分であるとき（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、当該調整を行うことができるときに限る。以下同じ。）には、こうした長所を踏まえて独立価格比準法を選定し、また、独立価格比準法を選定することはできないが、再販売価格基準法又は原価基準法の適用における比較可能性が十分であるとき（措置法施行令第 39 条の 12 第 6 項又は第 7 項に規定する「財務省令で定める場合」に該当することにより措置法施行規則第 22 条の 10 第 3 項（同条第 5 項において読み替えて準用する場合を含む。）に規定する中央値による調整を行うことができるときを含む。）には、同様の長所を踏まえて再販売価格基準法又は原価基準法を選定することになる（事務運営指針 4 - 2）。

なお、基本三法を適用する上での比較対象取引に該当するか判断するために必要な情報が得られない場合であっても、各算定方法の特徴（長所）に基づく情報の入手可能性などを勘案したときには、措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ニに掲げる基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法（又はこれらの方針と同等の方法）を最も適切な方法として選定できる場合がある（基本三法に準ずる方法については以下の（参考 3）参照。その他政令で定める方法については、【事例 6】（取引単位営業利益法）、【事例 7】（寄与度利益分割法）、【事例 8】（残余利益分割法）及び【事例 9】（ディスカウント・キャッシュ・フロー法）参照。）。

(参考1) 独立企業間価格の算定方法

棚卸資産の売買取引	棚卸資産の売買取引以外の取引
<p>【基本三法】</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 独立価格比準法 (措置法第66条の4第2項第1号イ) ② 再販売価格基準法 (措置法第66条の4第2項第1号ロ) ③ 原価基準法 (措置法第66条の4第2項第1号ハ) 	<p>【基本三法と同等の方法】</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 独立価格比準法と同等の方法 (措置法第66条の4第2項第2号) ② 再販売価格基準法と同等の方法 (措置法第66条の4第2項第2号) ③ 原価基準法と同等の方法 (措置法第66条の4第2項第2号)
<p>【基本三法に準ずる方法】</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 独立価格比準法に準ずる方法 (措置法第66条の4第2項第1号ニ) ② 再販売価格基準法に準ずる方法 (措置法第66条の4第2項第1号ニ) ③ 原価基準法に準ずる方法 (措置法第66条の4第2項第1号ニ) 	<p>【基本三法に準ずる方法と同等の方法】</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法 (措置法第66条の4第2項第2号) ② 再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法 (措置法第66条の4第2項第2号) ③ 原価基準法に準ずる方法と同等の方法 (措置法第66条の4第2項第2号)
<p>【その他政令で定める方法】</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 比較利益分割法 (措置法施行令第39条の12第8項第1号(同号イに係る部分に限る)) ② 寄与度利益分割法 (措置法施行令第39条の12第8項第1号(同号ロに係る部分に限る)) ③ 残余利益分割法 (措置法施行令第39条の12第8項第1号(同号ハに係る部分に限る)) ④ 取引単位営業利益法 (措置法施行令第39条の12第8項第2号から第5号まで) ⑤ ディスカウント・キャッシュ・フロー法 (措置法施行令第39条の12第8項第6号) ⑥ ①から⑤までの方法に準ずる方法 (措置法施行令第39条の12第8項第7号) 	<p>【その他政令で定める方法と同等の方法】</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 比較利益分割法と同等の方法 (措置法第66条の4第2項第2号) ② 寄与度利益分割法と同等の方法 (措置法第66条の4第2項第2号) ③ 残余利益分割法と同等の方法 (措置法第66条の4第2項第2号) ④ 取引単位営業利益法と同等の方法 (措置法第66条の4第2項第2号) ⑤ ディスカウント・キャッシュ・フロー法と同等の方法 (措置法第66条の4第2項第2号) ⑥ 左欄の⑥の方法と同等の方法 (措置法第66条の4第2項第2号)

(参考2) 最も適切な方法の選定に当たり勘案する事項のうち、次の4つの点についての説明

- (1) 独立企業間価格の算定における各算定方法（以下の説明において同等の方法を含む。）の長所及び短所

イ 独立価格比準法 (Comparable Uncontrolled Price Method : CUP 法) は、国外関連取引に係る価格と比較対象取引に係る価格を直接比較することから、独立企業間価格を算定する最も直接的な方法である。

他方、その適用において資産又は役務の内容についての厳格な同種性が求められるが、資産の性状、構造、機能等の違いについては、価格に影響を及ぼすことが客観的に明らかな場合が多く、かつ、こうした差異を調整することは一般的に困難である。また、取引の当事者が果たす機能の差異が価格に影響を及ぼす場合の調整も容易ではない。この

ため、独立価格比準法の適用においては、公開情報（有価証券報告書等の企業情報、企業の財務情報等が収録されたデータベース、業界団体情報などの外部情報等をいう。以下の事例において同じ。）から比較対象取引を見いだせない場合が多い。

ロ 再販売価格基準法（Resale Price Method : RP 法）及び原価基準法（Cost Plus Method : CP 法）は、国外関連取引に係る売上総利益の水準と比較対象取引に係る売上総利益の水準を比較する方法であるが、販売価格が売上総利益と原価により構成され、売上総利益が価格と近接した関係にあることを考慮すると、独立価格比準法に次いで独立企業間価格を算定する直接的な方法といえる。

他方、売上総利益の水準については、資産又は役務それ自体の差異の影響を受けにくい一方で、取引の当事者が果たす機能の差異の影響を受けやすく、公開情報から比較対象取引を見いだせない場合が多い。

ハ 取引単位営業利益法（Transactional Net Margin Method : TNMM）は、国外関連取引に係る営業利益の水準と比較対象取引に係る営業利益の水準を比較する方法であるが、営業利益は売上総利益のように価格と近接した関係ではなく、独立企業間価格の算定は基本三法と比較して間接的なものとなる。

他方、営業利益の水準も取引の当事者が果たす機能の差異によって影響を受けることがあるが、事業を行う場合に遂行される機能の差異は、一般的に機能の遂行に伴い支出される販売費及び一般管理費（以下「営業費用」という。）の水準差として反映され、売上総利益の水準では大きな差があっても営業利益の水準では一定程度均衡すると考えられることから、取引の当事者が果たす機能に差異があっても調整が不要となる場合がある。したがって、取引単位営業利益法は、基本三法よりも差異の影響を受けにくく方法ということができ、公開情報から比較対象取引を見いだすことができる場合が多くなる。

このため、国外関連取引と非関連者間取引との間に措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 2 号から第 5 号までに規定する割合（利益指標）の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかな差異が認められない限り、当該非関連者間取引は取引単位営業利益法を適用するまでの比較対象取引として採りうることに留意する必要がある。

上記のような特徴から、取引単位営業利益法の適用においては、企業単位の事業において非関連者が果たす機能と国外関連取引の当事者が果たす機能との類似性が高く、利益指標の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかな機能の差異が認められない場合に、当該事業を当該国外関連取引に対応する一の取引とみなして比較対象取引の選定を行える場合がある。

なお、価格や売上総利益の水準よりも営業利益の水準に対して影響を及ぼす可能性のある要因（経営の効率性に係る差異等）が存在する場合があることから、取引単位営業利益法の適用を検討する場合には、こうした点にも留意する。

ニ 利益分割法（Profit Split Method : PS 法）は、比較対象取引を見いだせない場合などに有用な方法であるが、分割対象利益等の計算や分割要因を特定するために必要な財務情報等を入手できない場合には適用できない。

利益分割法には、比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法の 3 つの類型があり、上記以外の特徴はそれぞれ次のとおりである。

- ・ 比較利益分割法

比較利益分割法は、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に相当する利益の配分割合を用いて、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である。

- ・ 寄与度利益分割法

寄与度利益分割法は、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これらの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り、比較対象となる非関連者間取引を見いだす必要がないことから、国外関連取引が高度に統合されているような場合において、比較利益分割法よりも適用可能性は高まる。

- ・ 残余利益分割法

残余利益分割法は、国外関連取引の両当事者が独自の機能を果たすことにより（例えば、国外関連取引の両当事者が無形資産を使用して独自の機能を果たしている場合）、当該国外関連取引においてこれらの者による独自の価値ある寄与が認められる場合において、分割対象利益等のうち基本的利益を国外関連取引の両当事者にそれぞれに配分し、当該分割対象利益等と当該配分をした基本的利益の合計額との差額である残余利益等（独自の価値ある寄与により発生した部分）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要因に応じてこれらの者に配分し、独立企業間価格を算定する方法である。この方法では、分割対象利益等を基本的利益と残余利益等とに分けて二段階の配分を行うことになるが、残余利益等に係る分割要因を測定することが困難な場合がある。

なお、国外関連取引の一方の当事者が単純な機能のみを果たしている場合には、通常は残余利益分割法よりも当該一方の当事者を検証対象とする算定方法の選定が適切となる。

ホ ディスカウント・キャッシュ・フロー法

ディスカウント・キャッシュ・フロー法 (Discounted Cash Flows Method : DCF 法) は、国外関連取引に係る資産（例えば、無形資産）の使用その他の行為により生ずる各事業年度の予測利益の金額（措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 6 号に規定する利益の額として当該販売又は購入の時に予測される金額をいう。以下【事例 1】、【事例 9】及び【事例 24】において同じ。）について、合理的と認められる割引率を用いることにより、当該国外関連取引が行われた時の現在価値として割り引いた金額を合計して独立企業間価格を算定する方法である。この方法は、例えば、国外関連取引に係る比較対象取引を見いだすことが困難な場合で、国外関連取引の形態やその内容等から利益分割法を適用できないときに有用となり得る算定方法であるが、予測利益の金額のような不確実な要素を用いて独立企業間価格を算定する方法であるから、最も適切な方法の候補がディスカウント・キャッシュ・フロー法を含めて複数ある場合には、ディスカウント・キャッシュ・フロー法以外の候補である算定方法の中から最も適切な方法を選定することとなる（事務運営指針 4 - 3）。

なお、独立企業間価格を算定するための前提となる事項について、検証可能で合理的な情報を入手することができない場合には、この方法を適用することはできないことに留意する。

(2) 国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能等に対する各算定方法の適合性

最も適切な方法を選定する際には、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。このため、比較可能性分析においては、各算定方法（以下の説明において同等の方法を含む。）につき、例えば、次のような点に留意して検討を行う。

なお、国外関連取引について、複数の取引を一の取引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（措置法通達 66 の 4(4) - 1）には、合理的な取引単位に照らして算定方法の検討を行うことに留意する。

イ 独立価格比準法においては、国外関連取引に係る資産又は役務と同種の非関連者間取引に係る資産又は役務を見いだす必要がある。

ロ 再販売価格基準法、原価基準法及び取引単位営業利益法を適用するための比較対象取引の選定においては、資産や役務の類似性よりも、国外関連取引の当事者が果たす機能の類似性が重要となる。

また、上記の 3 つの方法について検討する際には、法人及びその国外関連者のうち、どちらを検証対象の当事者とするか決定する必要があるが、比較可能性が十分な非関連者間取引を見いだす観点からは、機能分析に基づき、より単純な機能を果たすと認められる方を検証対象の当事者とすることが望ましい。

なお、取引単位営業利益法については、その適用に係る利益指標が 3 つ（措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 2 号に規定する割合（売上高営業利益率）、同項第 3 号に規定する割合（総費用営業利益率）並びに同項第 4 号及び第 5 号に規定する割合（営業費用売上総利益率））であることから、どの利益指標を用いることが適切か検討する必要がある。

ハ 利益分割法については、法人及びその国外関連者が、例えば、無形資産を有していることにより、国外関連取引において、基本的な活動のみを行う法人（【事例 8】《移転価格税制上の取扱い》参照。）よりも高い利益を獲得している場合には、無形資産の個別性や独自性により比較対象取引が得られず、こうした高い利益を当該無形資産による寄与の程度に応じて当該法人及びその国外関連者に配分することが適切となる場合がある。

なお、取引が連鎖することにより国外関連取引に関わる関連者が複数ある場合（【事例 17】参照。）に利益分割法を適用する際は、分割対象利益等の配分の対象とする当事者の範囲を適切に定める必要がある。

(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

各算定方法を適用するために必要な非関連者間取引等の情報の入手可能性については、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關し、比較可能性分析において、各算定方法（以下の説明において同等の方法を含む。）につき、例えば、次の点に留意して検討する必要がある。また、非関連者間取引に係る外部情報については、上記(1)のとおり各算定方法に応じた入手可能性が予測できることから、比較可能性分析ではこの点を踏まえて、比較対象取引候補の有無に係る検討を効率的に実施する。

なお、再販売価格基準法、原価基準法又は取引単位営業利益法を最も適切な方法として選定する場合には、国外関連取引に係る検証対象の当事者の財務情報が必要となることに

留意する。

イ 独立価格比準法においては、国外関連取引の対象資産又は役務と同種の資産又は役務に係る非関連者間取引情報が入手できるかどうか。また、当該国外関連取引の取引条件等と当該非関連者間取引の取引条件等との間に、価格に影響を及ぼすことが客観的に明らかな差異が認められる場合において、当該差異により生ずる対価の額の差を調整するために必要な情報を入手できるかどうか。

ロ 再販売価格基準法、原価基準法及び取引単位営業利益法においては、国外関連取引の対象資産又は役務と同種又は類似の資産又は役務に係る非関連者間取引のうち、検証対象の当事者の果たす機能と類似の機能を果たす非関連者の当該非関連者間取引における売上総利益又は営業利益に係る情報を入手できるかどうか。また、当該検証対象の当事者の果たす機能等と当該非関連者が果たす機能等との間に売上総利益又は営業利益の水準に影響を及ぼすことが客観的に明らかな差異が認められる場合において、当該差異により生ずる売上総利益又は営業利益の水準の差を調整するために必要な情報を入手できるかどうか。

ハ 利益分割法においては、分割対象利益等の計算や分割要因を特定するために必要な財務情報等を入手できるかどうか。

(4) 国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度

非関連者間取引について、比較対象取引又は残余利益分割法の適用において基本的利益を計算する場合に用いる取引（基本的取引）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（措置法通達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こととなる（措置法通達66の4(3) - 3）。

なお、国外関連取引と比較対象取引又は基本的取引との間に差異があり、当該差異により生ずる対価の額等の差について、必要な調整を加える必要がある場合には、事務運営指針4-4を踏まえて適切な調整を行うことに留意する。

また、所要の調整を行ってもなお定量的に把握することが困難な差異が存在する場合であっても、調整済割合（措置法施行規則第22条の10第2項（同条第4項において読み替えて準用する場合を含む。）に規定する調整済割合をいう。【事例10】において同じ。）に対する当該差異の影響が軽微であると認められるときは、中央値（措置法施行規則第22条の10第3項（同条第5項において読み替えて準用する場合を含む。）に規定する中央値をいう。以下同じ。）による調整を行うことができることに留意する。

ただし、国外関連取引に係る比較対象取引が存在する場合には、当該比較対象取引を用いるのであって、中央値による調整を行うことはできないことに留意する。

(参考3) 基本三法に準ずる方法

基本三法に準ずる方法は、基本三法の考え方から乖離しない限りにおいて、取引内容に適合した合理的な方法を採用する途を残したものと解されている。

法令の規定に従って基本三法を適用した場合には比較対象取引を見いだすことが困難な国外関連取引について、その様々な取引形態に着目し、合理的な類似の算定方法とすることで比較対象取引を選定できる場合、あるいは、合理的な取引を比較対象取引とすることで独立企業間価格を算定できる場合があり、基本三法よりも比較対象取引の選定の範囲を広げ得

ることから、基本三法に準ずる方法を適用する可能性も念頭におき、比較可能性の検討を行う必要がある。

また、基本三法に準ずる方法は、基本三法において比較対象取引として求められる比較可能性の要件（措置法通達 66 の 4(3) - 3 に掲げる諸要素の類似性）まで緩めることを認めるものでなく、当該要件を満たしていない取引については、基本三法に準ずる方法においても比較対象取引として用いることができないことに留意する必要がある。

[基本三法に準ずる方法の例]

- (1) 国外関連取引と比較可能な実在の非関連者間取引が見いだせない場合において、商品取引所相場など市場価格等の客観的かつ現実的な指標に基づき独立企業間価格を算定する方法
- (2) 国外関連取引に係る棚卸資産の買手が、特殊の関係にある者（以下「関連者」という。）を通じて非関連者に当該棚卸資産を販売した場合において、まず非関連者に販売した当該棚卸資産の価格から再販売価格基準法を適用する場合の通常の利潤の額を控除して当該買手から当該関連者への販売価格を算定し、これに基づき、国外関連取引に係る独立企業間価格を算定する方法
- (3) 国外関連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再販売価格基準法を適用する場合の通常の利潤の額のほかに、例えば、当該製品等に係る製造原価（当該国外関連取引に係る棚卸資産の対価の額を除く。）や当該製品等の製造機能に見合う利潤の額を控除して独立企業間価格を算定する方法
- (4) 他社から購入した製品と自社製品をセットにして国外関連者に販売した場合において、例えば、独立価格比準法と原価基準法を併用して独立企業間価格を算定する方法
- (5) 基本三法を適用する上での比較対象取引が複数ある場合において、それらの取引に係る価格又は利益率等の平均値等を用いて独立企業間価格を算定する方法
(注) 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。）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の独立企業間価格の算定に当たっては、原則として当該幅に係る価格又は利益率等の平均値を用いるが、当該比較対象取引に係る価格又は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、その値を用いる（事務運営指針 4 - 8）。

4 上述のとおり、比較可能性分析においては、国外関連取引の内容等を精査した結果に基づいて比較対象取引の選定に係る作業を行うのであるが、一般的には、内部比較対象取引又は外部比較対象取引の有無について、法人又は国外関連者の取引資料等の内部情報のほか、公開情報を基に検討することとなる。

比較対象取引として選定するためには、国外関連取引の種類ごとに、措置法通達 66 の 4(3) - 1（比較対象取引の意義）、同 66 の 4(8) - 3（有形資産の貸借の取扱い）、同 66 の 4(8) - 5（金銭の貸付け又は借入れの取扱い）、同 66 の 4(8) - 6（役務提供の取扱い）又は同 66 の 4(8)

- 7（無形資産の使用許諾等の取扱い）に基づいて検討する必要があり、さらに、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（比較可能性）を判断する場合には、同 66 の 4(3) - 3（比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素）に示されている諸要素の類似性を勘案することになる。

また、法人又は国外関連者が無形資産の使用を伴う国外関連取引を行っている場合には、売手又は買手の使用する無形資産に特に着目して比較可能性の検討を行う必要がある。この場合において、比較対象取引の選定に当たり、無形資産の種類、対象範囲、利用態様等の類似性について検討を行うことに留意する（事務運営指針 4 - 7）。

なお、比較対象取引の選定に係る作業において、内部比較対象取引については、取引に関する情報を法人又は当該法人の関連者が有していることから、比較対象取引に該当するかどうかの判断は比較的容易な場合が多いと考えられる。

比較対象取引の選定は、通常可能な範囲において通常の情報入手のための努力を行って検討を行うこととなるが、必要な情報の収集において公開情報がない、国外の情報であるなどの一定の制約があることにも留意する必要がある。

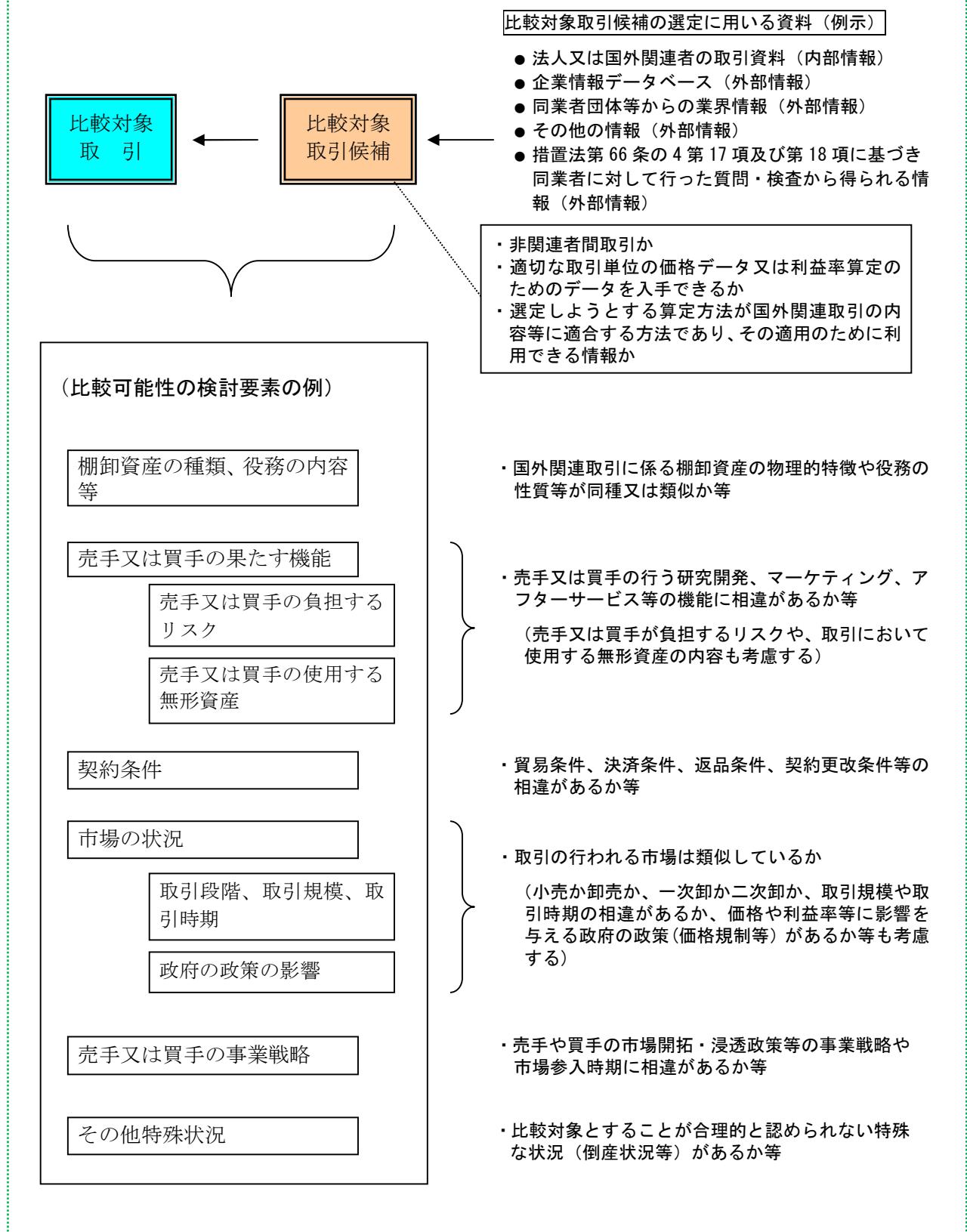
比較対象取引の選定に係る手順としては、例えば、次の図 2 と図 3 のとおりである。

（参考）比較対象取引候補のスクリーニング（選別作業）

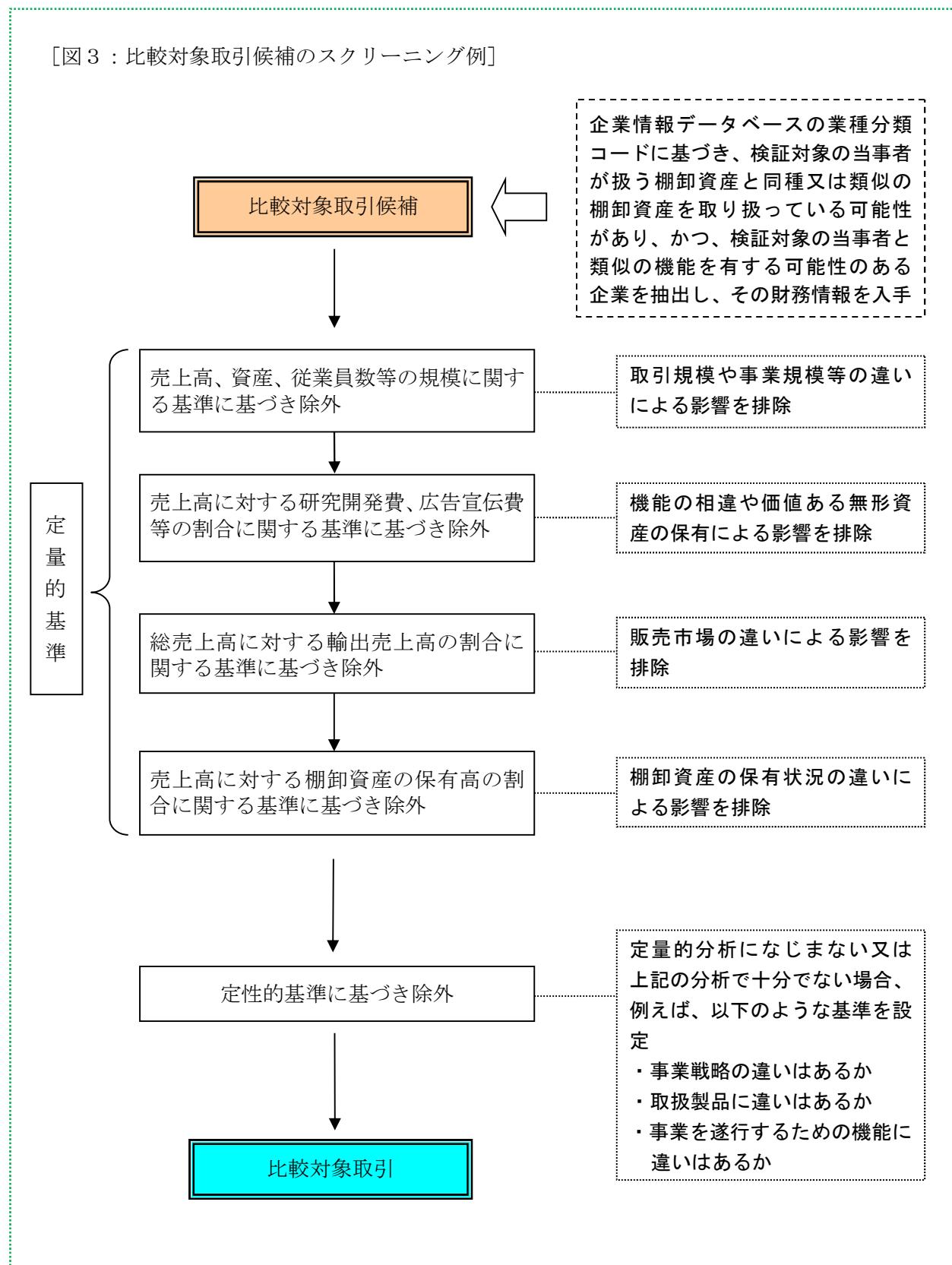
一般的に比較対象取引を選定するためには、図 2 に記載されているような点を考慮に入れて、比較対象取引の候補となる非関連者間取引に係る情報を収集し、収集した比較対象取引候補に対してスクリーニングを実施することになる。

なお、スクリーニングにおいては、個々の事案の状況に応じ、図 3 に記載されているような定量的基準や定性的基準を定め、一定の基準に満たないものは比較可能性が不十分として比較対象取引候補から除外していく手順が一般的に採られる。

[図2 : 比較対象取引の選定に係る作業において考慮する点(例)]



[図3：比較対象取引候補のスクリーニング例]



5 最も適切な方法として選定した算定方法に基づき独立企業間価格を算定するに当たり、比較可能性が十分な非関連者間取引（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有する場合がありうる。こうした場合において、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、移転価格課税の対象とはならない（措置法通達 66 の 4(3) - 4）。

また、四以上の比較対象取引（措置法施行規則第 22 条の 10 第 3 項（同条第 5 項により読み替えて準用する場合を含む。）に規定する「四以上の比較対象取引」をいう。以下同じ。）に係る調整済割合（同条第 2 項（同条第 4 項において読み替えて準用する場合を含む。）に規定する調整済割合をいい、措置法施行令第 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「財務省令で定める場合」に該当する場合に計算されるものに限る。以下 5 及び【事例 30】において同じ。）につき、最も小さいものから順次その順位を付し、その順位を付した調整済割合の個数の 100 分の 25 に相当する順位の割合から当該順位を付した調整済割合の個数の 100 分の 75 に相当する順位の割合までの間にある割合を用いて当該国外関連取引の対価の額が算定されている場合の当該国外関連取引についても同様の取扱いとすることに留意する（事務運営指針 4 - 6）。

なお、上記の「100 分の 25 に相当する順位の割合」及び「100 分の 75 に相当する順位の割合」は、移転価格の実務において通常用いられている四分位の計算方法である、いわゆる「Excel 方式」や「IRS 方式」によって計算することができる。

他方、移転価格税制上の問題の有無を判断するための要素の一つとして、比較対象取引の候補と考えられる取引に係る利益率等の範囲内に、国外関連取引に係る利益率等があるかどうかを検討することがあるが（事務運営指針 3 - 2(1)）、これらの比較対象取引の候補と考えられる取引は、十分なスクリーニングを行う前のものであることを考慮すると、事務運営指針 3 - 2(1)に定める利益率等の範囲が相当の幅を有しているという場合もありうる。

このため、事務運営指針 3 - 2(1)の検討においては、必要に応じていわゆる四分位法によるレンジ等を活用することが適切な場合もあることに留意する。

6 多様な要因により決定される取引価格の妥当性を問題とする移転価格税制の適正・円滑な運用のためには、検討対象とする取引価格の決定根拠や他の通常の取引価格についての情報、取引の相手方である国外関連者の果たす機能等に関する情報、最も適切な方法の選定理由等が納税者から適切に提示等されることが重要となるため、次の点について納税者に注意を喚起する必要がある（本事例以下の全ての事例においても同様。）。

- ・ 納税者が、独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令に定めるもの（措置法第 66 条の 4 第 6 項に規定するものをいい、同条第 7 項の規定の適用があるものを除く。）、同条第 11 項に規定する同時文書化対象国外関連取引に係る独立企業間価格（同条第 8 項本文の規定により独立企業間価格とみなされる金額を含む。）を算定するためには、重要と認められる書類として財務省令で定めるもの若しくは同条第 14 項に規定する同時文書化免除国外関連取引に係る独立企業間価格（同条第 8 項本文の規定により独立企業間価格とみなされる金額を含む。）を算定するために重要と認められる書類として財務省令に定めるもの又はこれらの写し（以下 6において「移転価格文書」という。）について、税務当局の求めに応じて当該職員が指定する日までに提示又は提出しなければ、推定課税等の適用要件に該当することとなる（措置法第 66 条の 4 第 12 項・第 14 項・第 17 項・第 18 項、措

置法施行規則第 22 条の 10 第 6 項・第 11 項・第 12 項)。

- ・ 移転価格に係る調査において必要な書類(電磁的記録を含む。以下 6 において同じ。)は、法人が現に作成し、又は所持している書類に限定されるものではなく、税務当局は、移転価格に係る調査において必要があるときは、納税者に対して、国外関連者の保存する帳簿書類又はその写しの提示又は提出を求めることができる(措置法第 66 条の 4 第 16 項)。

なお、税務当局が求めた書類が移転価格文書であって、税務当局の求めに応じて当該職員が指定する日までに提示又は提出がなかったときは、推定課税等の適用要件に該当することとなる。

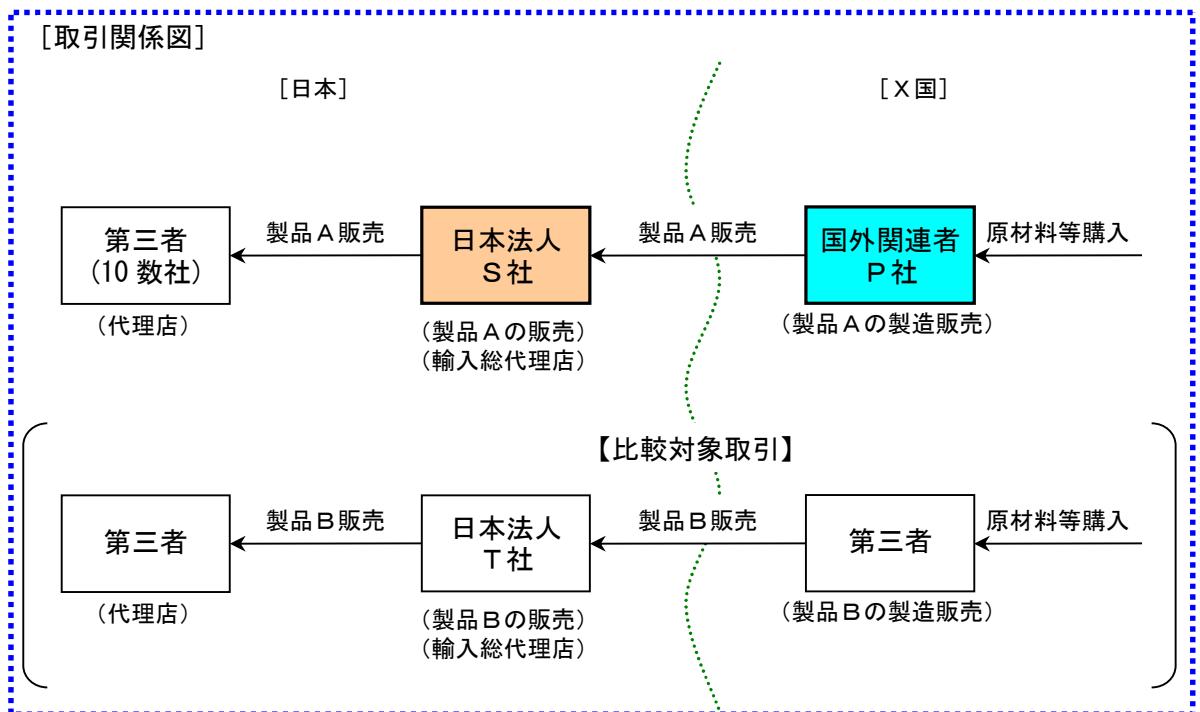
他方、納税者の確定申告の基礎となった事務運営指針 3-4 に掲げる書類の検討に当たっては、必要な書類の提出等を求める場合や、納税者が選定した独立企業間価格の算定方法による算定結果が独立企業間価格と認められない場合等において、納税者に対し、その理由や調査の結果に基づき納税者が選定した方法に代えて適用する独立企業間価格の算定方法の内容等について十分説明し、納税者の理解を得ていくことに努めることに配意する必要がある。

【事例 2】（再販売価格基準法を用いる場合）

《ポイント》

独立企業間価格の算定に当たり再販売価格基準法が最も適切な方法と認められる事例

《前提条件》



（法人及び国外関連者の事業概況等）

日本法人S社は、製品Aを日本国内で販売する法人である。S社の親会社であるX国法人P社は、X国において製品Aの製造販売を行っている。

（国外関連取引の概要等）

S社は、P社の輸入総代理店として製品Aを輸入し、これを日本国内の第三者の代理店10社に販売している。

（法人及び国外関連者の機能・活動等）

S社は、独自性のある広告宣伝・販売促進活動は行っておらず、販売に当たり自社の商標等を使用することもない。

（日本市場の状況等）

日本市場には製品Aと競合する製品を取り扱う外国メーカー10社が参入しているが、これら外国メーカーの日本における輸入総代理店のうち、5社については有価証券報告書の閲覧が可能であり、各社のホームページや市場調査会社の分析資料等のその他の資料も入手可能である。これらの資料によると、T社は、第三者である外国メーカーから輸入した製品を日本国内の第三者の代理店に販売する再販売業者であり、それ以外の事業は行っていない。T社の取扱製品Bは製品Aと性状、構造及び機能において同種の製品ではないが類似性が高く、T社は売上規模や取引段階、販売機能（広告宣伝、販売促進、アフターサービス、包装、配達等）の面でもS社とおむね同様であると認められた。

またT社は販売に当たり自社の商標等を使用していない。

《**移転価格税制上の取扱い**》

(**比較可能性分析に基づく検討**)

独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第66条の4第2項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達66の4(2)-1、同66の4(3)-1、同66の4(3)-3、事務運営指針4-1等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。

- ・ 製造販売を業とするP社よりも、製品の販売のみ行うS社の方がより単純な機能を果たしていることから、S社を検証対象の当事者とすることがより適切と認められる。
- ・ S社は、購入した製品Aを第三者に再販売していることから、S社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法及び取引単位営業利益法の適用が適合すると考えられる。
- ・ S社及びP社が行う取引からは、内部比較対象取引の候補を見いだすことはできない。
- ・ T社に関する公開情報から、S社を検討対象の当事者とする再販売価格基準法及び取引単位営業利益法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができる。なお、独立価格比準法及び独立価格比準法に準ずる方法を適用する上での比較対象取引の候補は公開情報から見いだすことができない。
- ・ T社が第三者から輸入して日本国内の代理店に販売する製品Bについては、製品Aと同種ではないが類似性は高く、また、T社の再販売業者としての機能等、市場の状況等についてもS社とおおむね同様と認められる。

(**独立企業間価格の算定方法の選定**)

上記の検討結果から、S社がP社から製品Aを輸入する取引については、S社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法及び取引単位営業利益法の選定が考えられるが、T社が国外の第三者から製品Bを輸入する取引を再販売価格基準法の適用における比較対象取引とする場合において、比較可能性は十分であると認められる。

このため、本事例では、S社がP社から製品Aを輸入する取引に対し、T社が国外の第三者から類似の製品Bを輸入する取引を比較対象取引として、国外関連取引に係る棚卸資産の買手であるS社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

《**解説**》

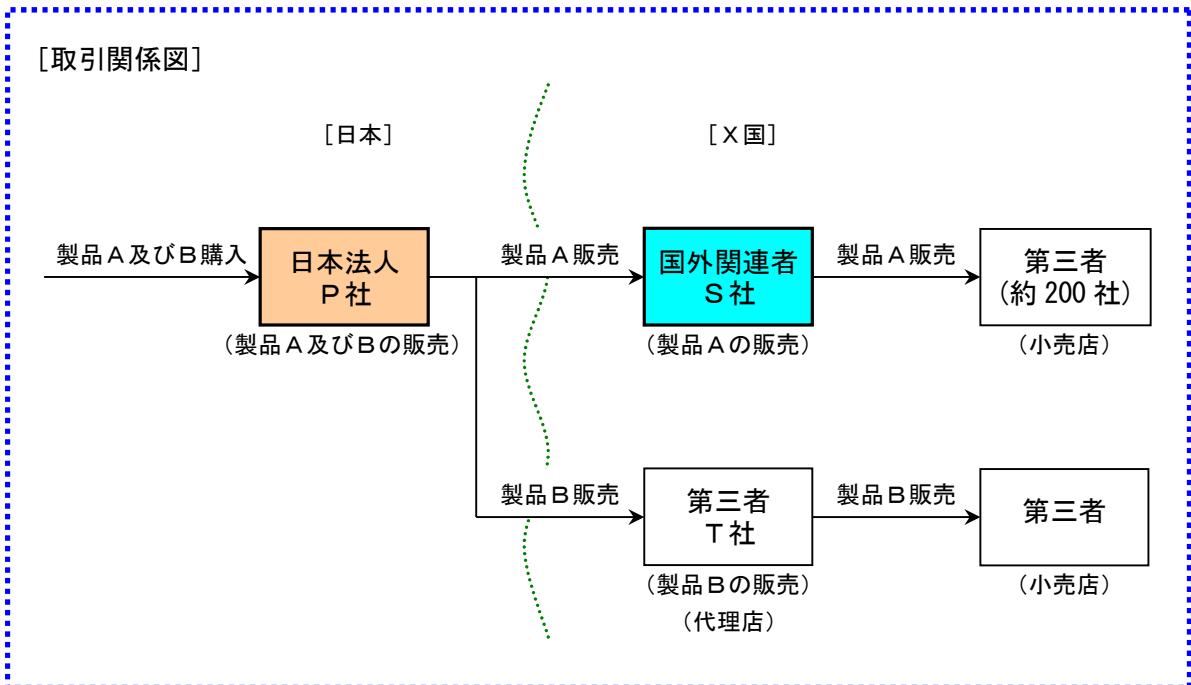
独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。

【事例 3】(原価基準法を用いる場合)

《ポイント》

独立企業間価格の算定に当たり原価基準法が最も適切な方法と認められる事例

《前提条件》



《《移転価格税制上の取扱い》》

(比較可能性分析に基づく検討)

独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第 66 条の 4 第 2 項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達 66 の 4(2) - 1、同 66 の 4(3) - 1、同 66 の 4(3) - 3、事務運営指針 4 - 1 等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。

- ・ P 社及び S 社はともに販売機能を果たしているが、その程度に大きな差は認められず、検証対象の当事者として両者のうちどちらを採用しても適切であると認められる。
- ・ 独立価格比準法及び独立価格比準法に準ずる方法を適用する上での内部比較対象取引の候補を見いだすことはできないが、P 社が T 社に製品 B を販売する取引から、原価基準法及び取引単位営業利益法を適用する上での内部比較対象取引の候補を見いだすことができる。なお、当該取引に係る T 社の損益データを入手することができず、再販売価格基準法を適用する上での内部比較対象取引の候補を見いだすことはできない。
- ・ 公開情報からは、外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。
- ・ 製品 A と製品 B は、性状、構造、機能等の面で類似しており、類似の棚卸資産と認められる。
- ・ P 社から S 社への販売取引と T 社への販売取引（以下「両取引」という。）において、P 社が果たす機能等に差異は認められず、無形資産も使用されていない。
- ・ 両取引において、契約条件は同様であり、契約条件の差異はないと認められる。
- ・ S 社及び T 社はいずれも X 国の小売店に対して製品を販売する卸売業者であり、両取引の取引段階は同様と認められる。また、両取引の取引規模はおおむね同様であり、製品 A 及び製品 B に係る価格規制等はない。
- ・ P 社において、製品 A 及び製品 B による事業戦略の相違は認められない。

(独立企業間価格の算定方法の選定)

上記の検討結果から、P 社が S 社に製品 A を販売する取引については、P 社を検証対象の当事者とする原価基準法及び取引単位営業利益法の選定が考えられるが、P 社が T 社に製品 B を販売する取引を原価基準法の適用における比較対象取引とする場合において、比較可能性は十分であると認められる。

このため、本事例では、P 社から S 社への製品 A の棚卸資産の販売取引に対し、P 社から T 社への製品 B の販売取引を比較対象取引として、国外関連取引に係る棚卸資産の売手である P 社を検証対象の当事者とする原価基準法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

《《解説》》

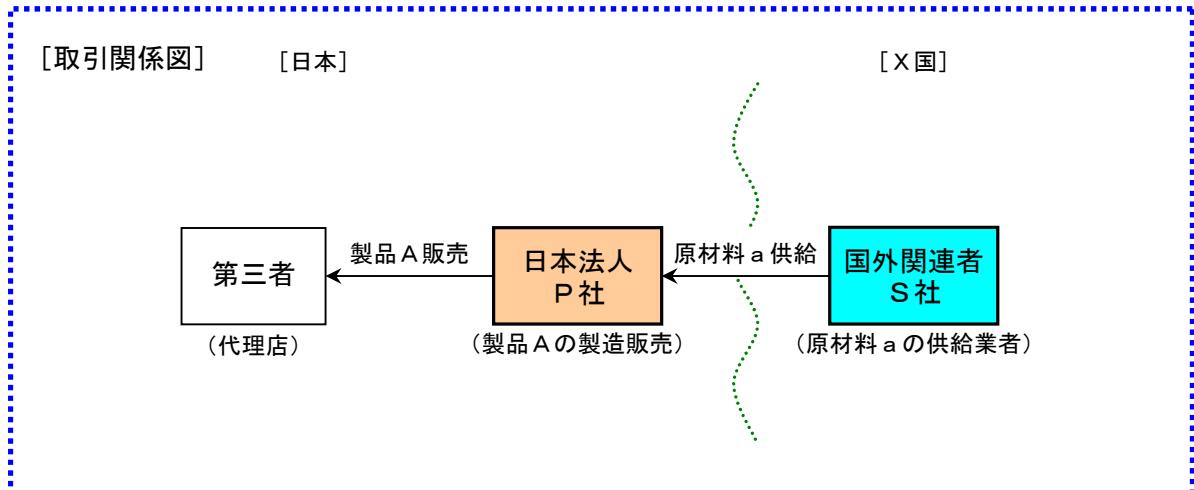
独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例 1】解説参照。

【事例 4】(独立価格比準法に準ずる方法を用いる場合)

《ポイント》

独立企業間価格の算定に当たり独立価格比準法に準ずる方法(又は独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法)が最も適切な方法と認められる事例(前提条件1は棚卸資産の売買取引の場合、前提条件2は金銭の貸借取引の場合、前提条件3は債務の保証の場合)

《前提条件1：棚卸資産の売買取引の場合》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、10年前に製品Aの原材料aの供給子会社であるX国法人S社を設立した。

(国外関連取引の概要等)

S社は、原材料aを全てP社に販売し、P社はこれを基に製品Aを製造して日本国内の第三者の代理店に販売している。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

P社は、S社以外からは原材料aの供給を受けていない。

(市場の状況その他)

製品Aの原材料aは、商品取引所で世界的に取引されており、取引所の相場価格(市場価格)が存在する。

《移転価格税制上の取扱い》

(比較可能性分析に基づく検討)

独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第66条の4第2項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達66の4(2)-1、同66の4(3)-1、同66の4(3)-3、事務運営指針4-1等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。

- ・ 製造販売を業とするP社よりも、原材料の供給のみ行うS社の方がより単純な機能を果たしており、S社を検証対象の当事者とすることがより適切と認められる。
- ・ P社はS社から供給を受けた原材料aを基に製品Aを製造する製造機能を果たしていることから、P社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法を適用することはできない。

- ・ P社は、S社以外からの原材料aの供給を受けておらず、また、S社も原材料aを全てP社に供給しているため、独立価格比準法及び独立価格比準法に準ずる方法を適用する上での内部比較対象取引の候補を見いだすことができない。また、公開情報からは、独立価格比準法を適用する上での外部比較対象取引の候補についても見いだすことができない。
- ・ 公開情報からは、S社を検証対象の当事者とする原価基準法及び取引単位営業利益法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。
- ・ 原材料aは世界的に商品取引所において取引されており市場価格が存在するが、これを基に個別の取引条件に係る差異（輸送コスト等の差異）の調整を行うことから、独立価格比準法に準ずる方法を適用する上での比較対象取引を見いだすことができる。

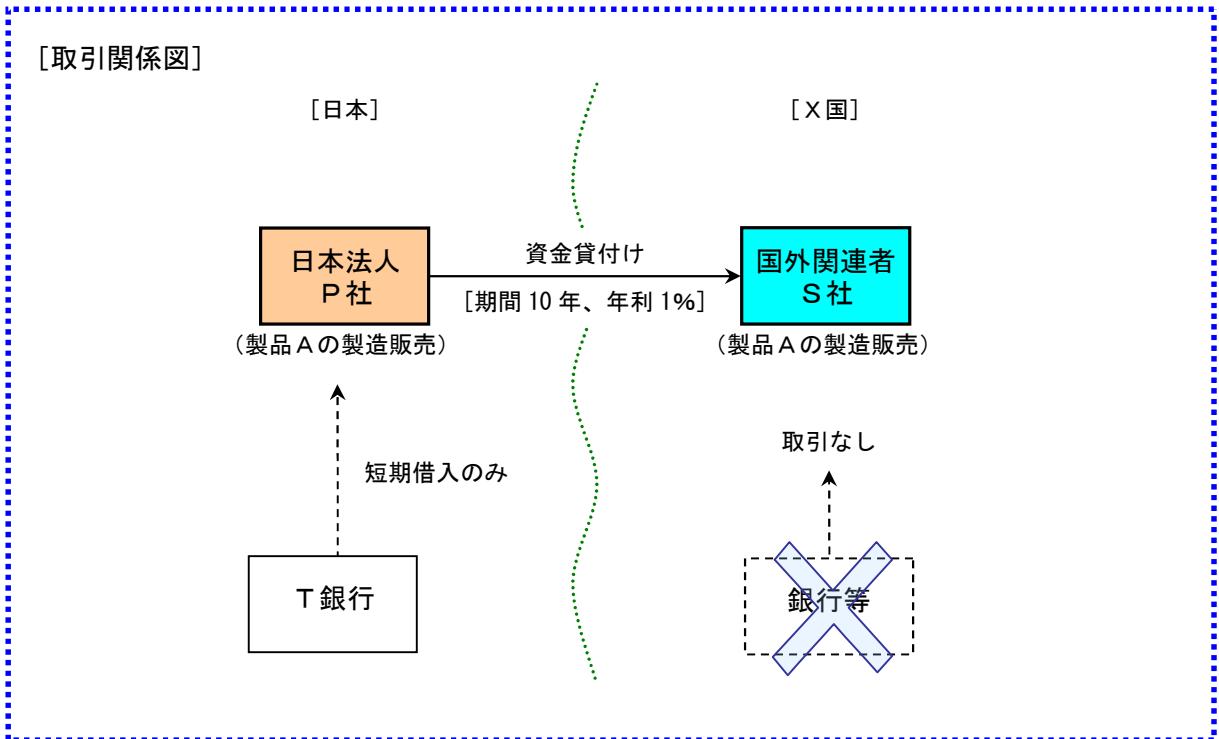
(独立企業間価格の算定方法の選定)

上記の検討結果から、P社がS社から原材料aを輸入する取引については、原材料aの市場価格を比較対象取引とする場合において、独立価格比準法に準ずる方法を適用する上での比較可能性は十分であると認められることから、本事例では、原材料aの市場価格を用いる独立価格比準法に準ずる方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

《解説》

- 1 独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。
- 2 国外関連取引と比較可能な非関連者間取引の存在が認められない場合であっても、市場価格等の客観的かつ現実的な指標（例えば、本事例における取引所相場）が入手可能なときは、そのような取引を比較対象取引として基本三法に準ずる方法を適用し独立企業間価格を算定することができる（基本三法に準ずる方法については、【事例1】解説参照。）。

〔前提条件2：金銭の貸借取引の場合〕



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人 P社は、製品Aの製造販売会社である。X国法人 S社は、製品Aの製造販売を行う P 社の子会社である。P社及びS社の業務内容はいずれも製品Aの製造販売であり、金銭の貸付け等を業としていない。なお、S社の業績は好調であり、P社からの支援を必要とするような状況にはない。

(国外関連取引の概要等)

P社は、S社の製造ライン増設に必要な設備投資資金について、期間 10 年、年利 1 % (固定金利、単利)、利払いは年 1 回の条件で、X国通貨建てにより S社に貸付けを行った。当該貸付けは、全て P社の自己資金を原資としており、P社が X国通貨に換算の上、S社に送金したものである。

(法人及び国外関連者の資金調達実績等)

P社及びS社は金融機関以外の非関連者との間で金銭貸借取引を行ったことはない。また、S社はこれまでに銀行等からの借入れがないが、P社は、主取引銀行であるT銀行から運転資金を融通する目的で期間 1 年以内の短期借入れのみ行っている。

(法人及び国外関連者の信用リスク等)

外部信用格付機関が公開している情報によると、P社の信用格付はA、S社の信用格付はBとされている。

〔移転価格税制上の取扱い〕

(比較可能性分析に基づく検討)

独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第 66 条の 4 第 2 項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達 66 の 4(2) - 1、同 66 の 4(3) - 1、同 66 の 4(3) - 3、同 66 の 4(8) - 5、事務運営指針 3 - 7 等に基づく検討を行い、その結果は次のと

おりである。

- ・国外関連取引の内容は、P社とS社との間の金銭の貸借取引であることから、検証対象の当事者として両者のうちどちらを採用しても適切と認められる。
- ・公開データベースより、国外関連取引と同時期にX国に所在する信用格付Bの法人が、国外関連取引と同様の条件で借り入れる金銭の貸借取引に係る情報が複数把握された。これらの金銭の貸借取引の利率の平均は3%であった。

なお、T銀行に照会したところ、国外関連取引と同様の条件でS社が当該取引銀行から借り入れた場合に付されるであろう利率及びスプレッド(注)に関する情報が得られたが、当該利率及びスプレッドは融資の審査・承認を経て実際の取引において適用されたものではなく見積り上の指標であった。したがって、現実の取引に依拠した客観的な指標ではない当該利率及びスプレッドを比較対象取引として用いる方法は適切ではない。

(注) スプレッドとは、一方の者が他方の者の信用リスクを引き受ける場合に得るべき利益に相当する利率等（金利その他これに類する指標をいう。）をいい、当該一方の者が当該信用リスクを引き受ける場合の管理費用その他の費用に相当する部分及び当該信用リスクに相当する部分を含む。

(独立企業間価格の算定方法の選定)

上記の検討結果から、本事例では、S社と同程度の信用力であるBの信用格付を有する法人が借り入れた金銭の貸借取引の利率の平均を基に独立企業間価格を算定する独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を最も適切な方法として選定することが妥当と認められる。

これによると、P社とS社との間の金銭貸借取引に係る独立企業間の利率は3%となる。

《解説》

1 独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。

2 国外関連取引との比較可能性が同等の比較対象取引が複数ある場合において、それらの取引に係る価格又は利益率等の平均値を用いて基本三法に準ずる方法（又は基本三法に準ずる方法と同等の方法）により独立企業間価格を算定することができる（基本三法に準ずる方法については、【事例1】解説参照。）。

3 取引の当事者に係る信用力の比較可能性を検討する場合には、当該当事者の信用格付その他の信用状態の評価の結果を表す指標（以下「信用格付等」という。）を用いることができる（事務運営指針3-8(2)）。

検討の対象となる信用力は原則として借手の信用格付等を用いることになるが、例えば、国外関連取引における借手が、企業グループの主力事業と顧客基盤に密接に関わっており、企業グループの収益の面で大きな位置を占めていることによって企業グループにおける重要度において貸手と同程度である等当該借手と貸手の信用力が大きく異ならないと認められるような場合には、当該貸手の信用格付等を用いて独立企業間価格を算定することができるときがある。

また、国外関連取引における借手が、外部信用格付機関の信用格付を得ていない場合であっても、公開の財務ツール等から当該国外関連取引における借手と同様の信用力を有する企業に

付されるであろう信用格付を算定できる場合には、当該信用格付を用いて独立企業間価格を算定することができるときがある。

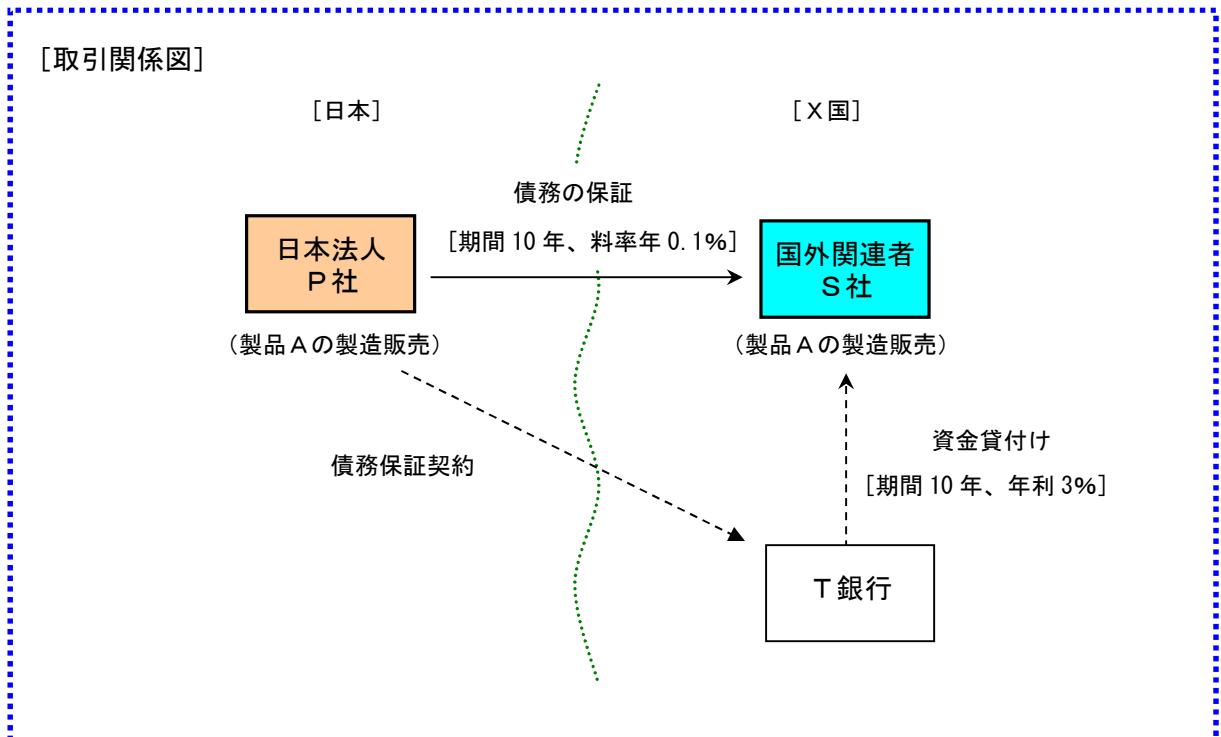
4 国外関連取引の借手及び貸手が非関連者と行う内部の比較対象取引が見いだせない場合でも公開データベース等から外部の比較対象取引が把握できる場合がある。また、金銭の貸借取引に係る比較対象取引が把握できない場合には、当該借手又は貸手と業種、規模及び信用格付等が類似する法人が発行する社債の利回り等を用いて独立企業間価格を算定することができるときがある。

5 金銭の貸借取引に係る比較対象取引を現実に行われる取引の中から見いだすことが困難な場合で、金融市場における利率その他の現実に行われる取引に依拠した客観的な指標（以下「市場金利等」という。）で国外関連取引と通貨、時期、期間、信用力その他の比較可能性に影響を与える要素が同様の状況にあるものにより比較対象取引を想定することができるときは、当該市場金利等を用いて想定した取引を比較対象取引とすることができる（事務運営指針3-8(1)）。

例えば、公開されている銀行間取引金利、金利スワップレート又は国債等により運用するとした場合に得られるであろう利率その他スプレッドが零の、又は概ね零に近い市場金利等（リスクフリー利率）にスプレッドを加算した利率等を用いて想定した取引を比較対象取引として用いる方法が挙げられる（事務運営指針3-8(4)）。

なお、非関連者である銀行等に照会して取得した見積り上の利率又はスプレッドのように現実に行われる取引に依拠しない指標は、市場金利等には該当しない（事務運営指針3-8(5)）。

《前提条件 3：債務の保証の場合》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人 P 社は、製品 A の製造販売会社である。X 国法人 S 社は、製品 A の製造販売を行う P 社の子会社である。P 社は S 社の製造ライン増設に必要な設備投資資金のために、非関連者である T 銀行との間で、S 社が債務不履行に陥った場合に P 社が S 社の債務を全て履行する契約（債務保証契約）を結び、S 社は T 銀行から期間 10 年、年利 3 %（固定金利、単利）、利払いは年 1 回の条件で、X 国通貨建てにより借入れを行っている。また、T 銀行からの借入金額は P 社の債務保証がない場合においても S 社が単独で借入可能な金額である。

(国外関連取引の概要等)

P 社が S 社の債務の保証を引き受けることにより、S 社は P 社と同等の信用力による借入が可能となっている。

当該債務の保証の引き受けの対価として、P 社は S 社から期間 10 年、年 1 回の支払い条件で、S 社の T 銀行からの借入残高に対し保証料率 0.1% を乗じた金額を保証料として受け取ることとしている。

(法人及び国外関連者の信用リスク等)

外部信用格付機関が公開している情報によると、P 社の信用格付は継続的に A+ であり、S 社の信用格付は A である。なお、この S 社の信用格付は、同社が P 社のグループに属している事実が考慮されたものであり、この事実がなかったとした場合の S 社の単独の信用格付は B である。

《移転価格税制上の取扱い》

(比較可能性分析に基づく検討)

独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第 66 条の 4 第 2 項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達 66 の 4(2) - 1、同 66 の 4(3) - 1、同

66 の 4(3) - 3、事務運営指針 3 - 7 等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。

- ・国外関連取引の内容は、P社がS社のT銀行からの借入に係る債務について保証を引き受け、その引受けの対価として保証料をS社から受け取る取引であることから、検証対象の当事者としてP社又はS社のうちどちらを採用しても適切と認められる。
- ・公開データベースより、国外関連取引と同時期にX国に所在する信用格付Bの法人が金融機関と行う借入期間10年、利払い年1回及びX国通貨建ての条件による金銭の貸借取引に係る利率は6%であり、信用格付Aの法人が同様の状況の下で借入れた場合に付される利率は4%であることが確認できる。また、S社がT銀行に支払う利率は、P社の信用格付と同等のA+の信用格付を有する法人がS社と同様の状況の下で借入れた場合に付される利率3%であることが確認できることから、P社による保証の引受けによりS社のT銀行からの借入に係る条件が改善されていることも判明している。
- ・公開財務ツールより、P社が保証の対象であるS社の債務の不履行が生ずる場合に負担すべき損失の額（デフォルト確率を勘案した期待損失の額）の当該債務の額に対する割合（以下「S社の期待損失率」という。）を計算したところ、0.5%であった。

(独立企業間価格の算定方法の選定)

上記の検討結果から、本事例では、P社が引き受けた債務の保証を背景としたS社の信用力の改善の事実を踏まえて、当該信用力の改善がある場合とないとした場合の借入に係る利率の差をもって比較対象取引を想定するに当たって勘案する事項とすることができるところから、X国に所在するA+の信用格付を有する法人がS社と同様の状況の下で借り入れた場合に付される利率3%とX国に所在する信用格付がAである法人が同様の状況の下で借り入れた場合に付される利率4%を基にこれらの利率の差（いわゆる信用力に応じたスプレッドの差）及びS社の期待損失率0.5%を勘案して想定した取引を比較対象取引として用いて独立企業間価格を算定する独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を最も適切な方法として選定することが妥当と認められる。

これによると、P社とS社との間の金銭の貸借取引に係る独立企業間の保証料率は0.75%（上記スプレッドの差1%及び期待損失率0.5%の平均値）となる。

《解説》

1 独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。

2 法人と国外関連者との間で行われた債務保証等について調査を行う場合には、当該債務保証等の対象である債務の性質及び範囲並びに当該債務保証等が当該法人又は当該国外関連者に与える影響に配意することとされている（事務運営指針3-7(2)）。

本事例では、債務の保証を行った法人が、主たる債務者である国外関連者がその債務を履行しない場合に国外関連者に代わってその履行をする法的な責任を負うことを銀行との債務保証契約により明示している。また、法人が国外関連者の債務の保証を引き受けていることにより国外関連者の信用力が増し、国外関連者が借入先である銀行に対して支払う利息の利率が、当該保証がなかったとした場合よりも低くなっているなど、当該債務の保証により、法人又は国外関連者に影響が生じていることが認められ、当該債務の保証の対価について移転価格税制

上の問題の有無を検討する必要がある。

3 また、国外関連者が法人のグループに属していることにより、国外関連者が単独で借り入れる場合よりも低利で借り入れることが可能となっていることも明らかになっている。このような便益については法人及び国外関連者の受動的な関係のみから得られた付随的な便益に起因するものであり、法人又は国外関連者において機能の遂行を伴わない限り対価が発生するものではないため、法人及び国外関連者の間で配分を行う必要はない(事務運営指針3-8(2)(注)1)。

本事例において国外関連者の信用力の比較可能性を判断する場合には、国外関連者が企業グループに属していないとした場合の単独の信用格付(信用格付B)を基に判断するのではなく、上記の付隨的便益を加味した結果引き上げられた高い信用格付(信用格付A)を基に判断することとなる(事務運営指針3-8(2)(注)2)。

4 本事例は、債務の保証に係る取引の比較対象取引を現実に行われる取引の中から見いだすことが困難な場合の事例であるが、当該債務の保証に係る取引と比較可能性に影響を与える要素が同様の状況にある金銭の貸借取引の利率で当該債務の保証が行われないとした場合と行われた場合のそれぞれの場合の信用力に応じた利率の差及び債務保証等の対象である債務の不履行が生ずる場合に当該債務保証等を行った者が負担すべき損失の額の当該債務の額に対する割合(いわゆるデフォルト確率にデフォルトが生じた場合の損失率を乗じた値:期待損失率)を勘案して、これらの値の平均値を用いる方法により、当該債務の保証に係る取引の比較対象取引を想定することができるため、当該方法を最も適切な方法として選定している。

債務保証等に係る比較対象取引を想定するに当たって勘案する事項として、上記の方法のほか、一方の者が金銭を支払い、これに対してあらかじめ定めた第三者の信用状態に係る事由が生じた場合に、他方の者が金銭を支払うことを約するデリバティブ取引に係るスプレッド(いわゆるクレジット・デフォルト・スワップに係るスプレッド)もあるため、個々の国外関連取引について情報の入手可能性を勘案し、合理的に算定することに留意する(事務運営指針3-8(6))。

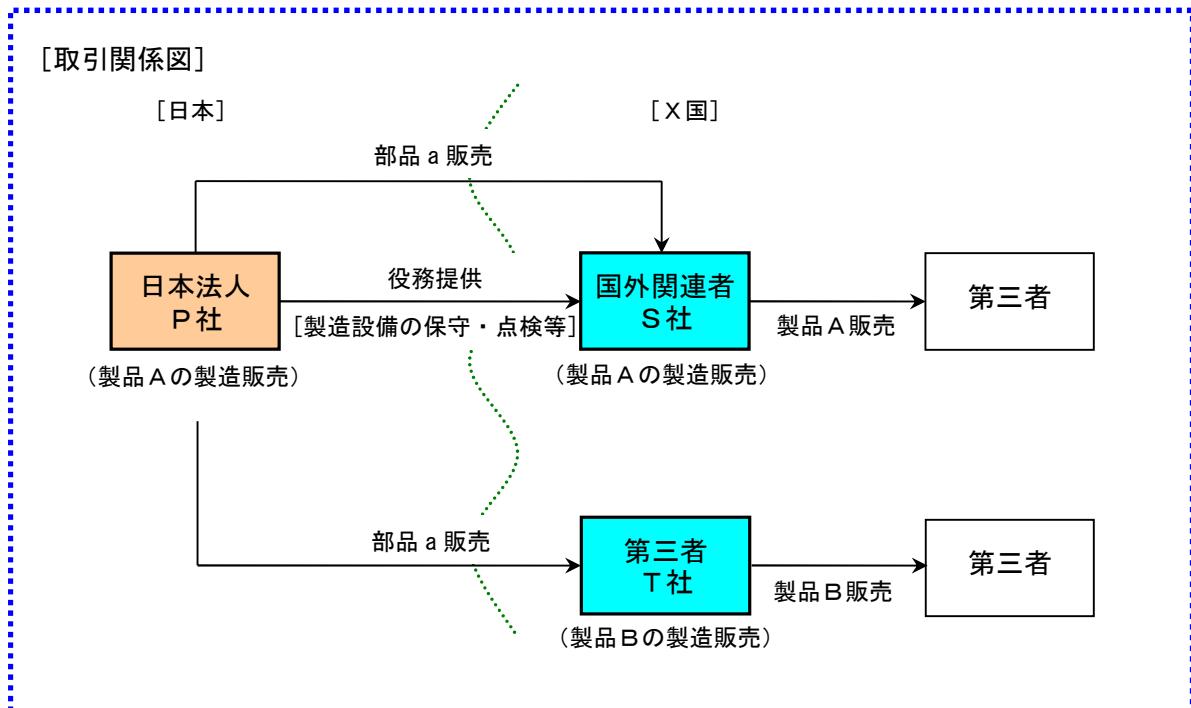
5 債務の保証を含め、信用を補完する行為には様々な種類が存在する。債務者にとってどのような経済的又は商業的価値を有しているのか、信用補完を与える者と信用補完を受ける債務者それぞれにおいて生ずる影響を的確に把握して移転価格上の問題の有無を検討する必要がある。必要に応じて事務運営指針3-10及び3-11の取扱いも踏まえて検討を行うことに留意する(事務運営指針3-7(3))。

【事例 5】(原価基準法に準ずる方法と同等の方法を用いる場合)

《ポイント》

独立企業間価格の算定に当たり原価基準法に準ずる方法と同等の方法が最も適切な方法と認められる事例

《前提条件》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人 P 社は、製品 A の製造販売会社であり、10 年前に製品 A の製造販売子会社である X 国法人 S 社を設立した。S 社は、P 社が製造した部品 a を購入し、これに他の部品を加えて製品 A の製造を行い、X 国内で第三者に販売している。また、P 社は、S 社へ製品 A の製造設備に係る役務提供を行っている。

P 社は X 国の第三者である T 社にも部品 a を販売している。T 社は P 社から部品 a を購入し、T 社はこれに他の部品を加えて製品 B の製造を行い、X 国内で第三者に販売している。

P 社の業務内容は製品 A の製造販売及び部品 a の販売であり、役務提供を主たる事業とするものではない。

(国外関連取引の概要等)

(1) 部品 a の販売取引

P 社は S 社と T 社に同じ部品 a を同一価格で販売しており、販売取引に係る取引段階、取引規模等の取引条件も同様である。

(2) 役務提供取引

P 社は、S 社の製品 A 製造設備に係る保守・点検やオペレーターの教育訓練等のため、自社製造部門の技術社員 3 名を年に延べ 2 ヶ月程度 S 社に出張させている。P 社の 3 名の技術社員が行う保守・点検等の役務は独自性のあるものではなく、P 社の製造ノウハウ等も使用されて

いない。当該役務提供に関しては、S社からP社へ対価の支払はなされていない。

P社、S社のいずれも、非関連者との間で同様の役務提供取引を行っていない。また、非関連者間における同様の役務提供取引は把握されていない。

《**移転価格税制上の取扱い**》

(**比較可能性分析に基づく検討**)

(1) 部品aの販売取引

独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第66条の4第2項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達66の4(2)-1、同66の4(3)-1、同66の4(3)-3、事務運営指針4-1等に基づく検討を行ったところ、P社とS社との部品aの販売取引については、P社とT社との部品aの販売取引を比較対象取引とする独立価格比準法の適用が妥当と認められ、その結果、移転価格税制上の問題は認められなかった。

(2) 役務提供取引

独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第66条の4第2項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達66の4(2)-1、同66の4(3)-1、同66の4(3)-3、事務運営指針4-1等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。

- ・国外関連取引の内容は、P社がS社に対し本来の業務（本事例においては、部品aの販売）に付随して行う役務提供であることから、P社を検証対象の当事者とすることがより適切と考えられる。

ただし、取引内容から、P社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法と同等の方法を適用することは困難である。

- ・収集できる範囲の情報からは、独立価格比準法と同等の方法、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法及びP社を検証対象の当事者とする原価基準法と同等の方法を適用するまでの比較対象取引の候補を見いだすことができない。
- ・P社がS社に対して行う役務提供は本来の業務に付随して行われるものであり、役務提供に要した費用は、役務提供を行った事業年度のP社の原価の額の相当部分を占めるとは認められない。また、当該役務提供には無形資産は使用されていない。したがって、当該役務提供の総原価の額にマークアップを行わず独立企業間価格とする方法の選定が考えられる（事務運営指針3-11(2)）。

(**独立企業間価格の算定方法の選定**)

上記の検討結果から、本事例では、P社がS社に対して行う役務提供の総原価の額を独立企業間価格とする原価基準法に準ずる方法と同等の方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

なお、この場合の総原価の額は、出張に係る旅費・交通費、滞在費、出張者の出張期間に対応する給与・賞与・退職給付費用、その他出張に要した費用等の直接費と、合理的な基準で配賦される間接費（担当部門及び補助部門の一般管理費等）の合計額となる。

《**解説**》

- 1 独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。

2 基本三法に準ずる方法（基本三法に準ずる方法と同等の方法を含む。）に関しては、【事例1】解説参照。

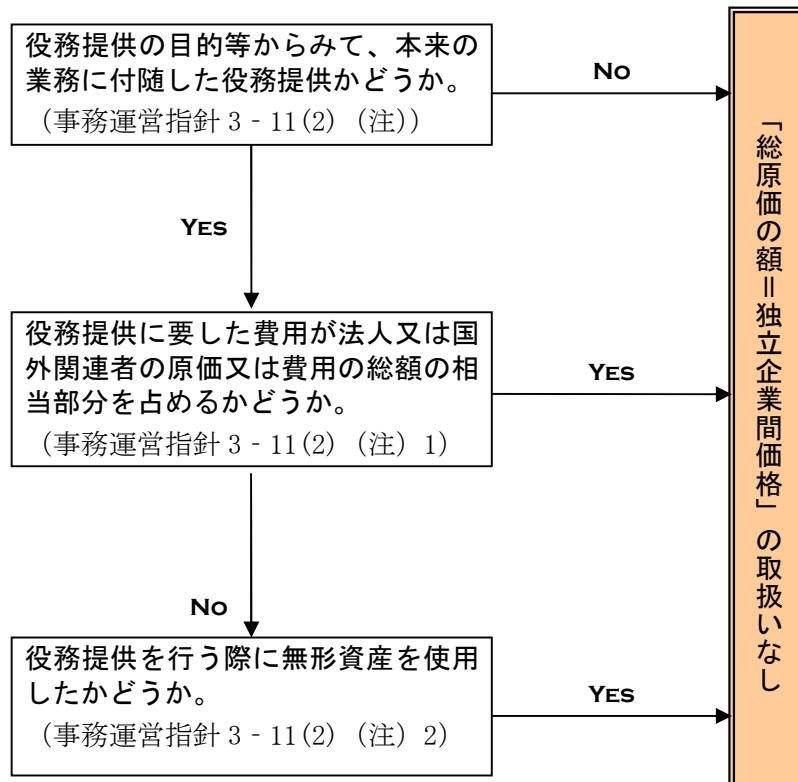
3 役務提供取引に対して独立価格比準法と同等の方法又は原価基準法と同等の方法を用いる場合の留意事項は措置法通達66の4(8) - 6のとおりであり、後者の方法では、当該役務提供に要した費用の額にマークアップを行うこととなるが、本来の業務に付随した役務提供（本来の業務に付隨して又はこれに関連して行う役務提供をいう。）については、比較対象取引を非関連者間取引から見いだすことが困難と考えられる場合がある。

このため、このような場合には、当該役務提供に要した費用の額にマークアップを行わず、その総原価の額を独立企業間価格として取り扱う方法（原価基準法に準ずる方法と同等の方法又は取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法）の適用について検討する（事務運営指針3-11(2)）。

なお、本来の業務に付隨した役務提供でない場合、役務提供に要した費用が法人若しくは国外関連者の原価若しくは費用の総額の相当部分を占める場合又は役務提供を行う際に無形資産を使用している場合には、役務提供に要した総原価の額を独立企業間価格とする取扱いは適用できないことから（事務運営指針3-11(2)（注））、その他の適用可能な独立企業間価格の算定方法について検討を行うこととなる。

4 法人が国外関連者と行う本来の業務に付隨した役務提供について、当該役務提供の総原価の額を独立企業間価格とする方法を適用することができるかどうかの判定基準は次の図のとおりである。

[図]



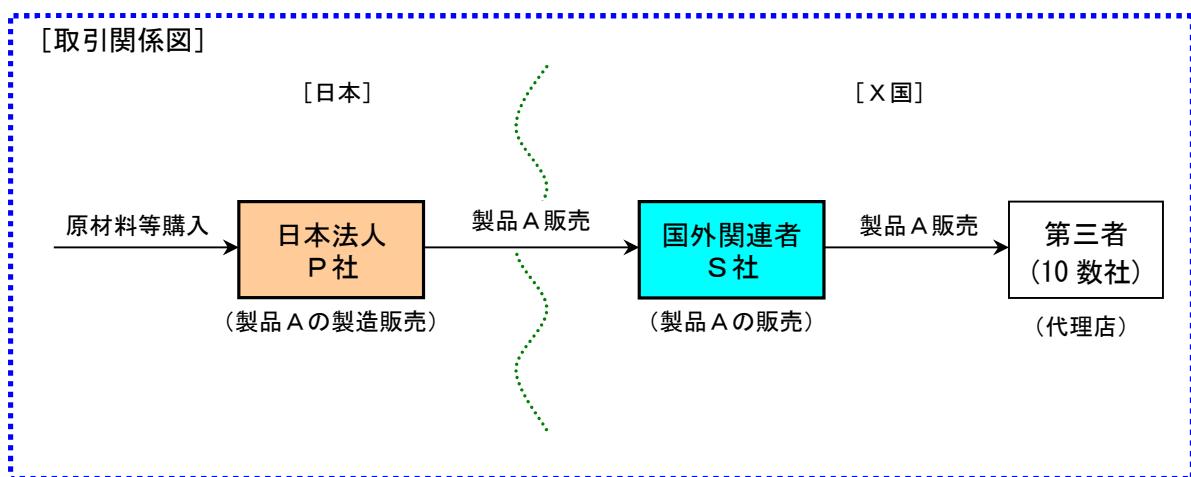
(注) 国外関連者との間で、棚卸資産の売買取引と役務提供取引を行っている場合には、双方について移転価格税制上の問題があるか否かを検討する必要がある。

【事例 6】(取引単位営業利益法を用いる場合)

《ポイント》

独立企業間価格の算定に当たり取引単位営業利益法(又は取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法)が最も適切な方法と認められる事例(前提条件1は棚卸資産の売買取引の場合(売上高営業利益率を利益指標とする方法が最も適切な場合)、前提条件2は棚卸資産の売買取引の場合(営業費用売上総利益率を利益指標とする方法が最も適切な場合)、前提条件3は無形資産の使用許諾取引の場合)

《前提条件1：棚卸資産の売買取引の場合(売上高営業利益率を利益指標とする方法が最も適切な場合)》



日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、10年前に製品Aの販売子会社であるX国法人S社を設立した。

製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

(国外関連取引の概要等)

P社はS社に対して製品Aを販売し、S社は購入した製品AをX国の第三者の代理店10数社に販売している。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

S社は、独自性のある広告宣伝・販売促進活動を行っていないが、自らの販売計画に従ってP社から購入した製品Aを、一定の在庫を保有して管理し、X国において再販売している。

(その他)

X国の企業財務情報開示制度では、原価項目の記載が必要とされていない(ただし、日本における営業利益に相当する項目は表示される。)。

《移転価格税制上の取扱い》

(比較可能性分析に基づく検討)

独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第66条の4第2項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達66の4(2)-1、同66の4(3)-1、同

66 の 4(3) - 3、事務運営指針 4 - 1 等に基づく検討を行ったところ、その結果は次のとおりである。

- ・ 製造販売を業とし、かつ、研究開発を行う P 社よりも、製品の販売のみ行う S 社の方がより単純な機能を果たしており、S 社を検証対象の当事者とすることがより適切と認められる。
- ・ P 社及び S 社が行う取引からは、内部比較対象取引の候補を見いだすことができない。
- ・ P 社が S 社に販売する製品 A は、P 社の研究開発活動によって生み出された独自技術を使用した製品であり、公開情報からは、独立価格比準法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。

また、独立価格比準法に準ずる方法を適用する上での外部比較対象取引の候補も見いだすことができない。

- ・ S 社は、独自性のある広告宣伝・販売促進活動を行っておらず、S 社による独自の価値ある寄与があるとは認められない（独自の価値ある寄与をなす無形資産と所得の源泉との関係については、【事例 11～16】参照）が、自らの販売計画に従って P 社から購入した製品 A を、一定の在庫を保有して管理し、再販売している。X 国における公開情報からは売上総利益率に影響を与える差異の調整に必要な情報が得られないことから、S 社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。また、再販売価格基準法に準ずる方法を適用する上での外部比較対象取引の候補も見いだすことができない。
- ・ S 社を検証対象の当事者とする取引単位営業利益法については、公開情報から外部比較対象取引の候補を見いだすことができ、比較可能性分析の結果、S 社の果たした機能の価値は、営業費用ではなく、売上との間に関係があることが確認されている。また、当該外部比較対象取引の候補につき措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 2 号に規定する割合の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかな差異は認められない。
- ・ 比較利益分割法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。また、上記国外関連取引に係る事業は、グローバルトレーディングや共同事業体における活動のように高度に統合されたものではなく、国外関連取引の当事者のいずれか一方を検証対象とする算定方法よりも利益分割法の方が適合すると考えられる取引形態に該当しない。

(独立企業間価格の算定方法の選定)

上記の検討結果から、本事例では、P 社が S 社に製品 A を販売する取引に対して、S 社を検証対象の当事者とする取引単位営業利益法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。また、検証対象の当事者である S 社は、自らの販売計画に従って購入した製品を一定の在庫を保有して管理し、再販売している再販売会社と認められることから、利益指標としては、以下の《解説》に記載のとおり売上高営業利益率を用いることが妥当と認められる。

《前提条件 2：棚卸資産の売買取引の場合（営業費用売上総利益率を利益指標とする方法が最も適切な場合）》

[取引関係図]

前提条件 1 と同じ。

(法人及び国外関連者の事業概況等)

前提条件 1 と同じ。

(国外関連取引の概要等)

前提条件 1 と同じ。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

P 社は、製品 A を販売する事業に関して、全世界的な販売計画を企画・立案し、S 社を含む販売子会社の管理業務等を行っている。P 社は、当該販売計画に基づき、製造した製品 A を S 社に販売している。

S 社は、X 国において、独自性のある広告宣伝・販売促進活動を行っておらず、P 社の販売計画に従って同社から製品 A を購入し、第三者である代理店に販売している（製品 A は、商流上 S 社を経由して第三者の代理店に販売されているが、物流上は S 社を経由せず、直接 P 社から当該代理店に引き渡されている。）。

《**移転価格税制上の取扱い**》

(比較可能性分析に基づく検討)

独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第 66 条の 4 第 2 項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達 66 の 4(2) - 1、同 66 の 4(3) - 1、同 66 の 4(3) - 3、事務運営指針 4 - 1 等に基づく検討を行ったところ、その結果は次のとおりである。

- 製造販売を業とし、かつ、研究開発、全世界的な販売計画の企画立案や管理業務等を行う P 社よりも、製品の販売のみを行う S 社の方がより単純な機能を果たしており、S 社を検証対象の当事者とすることがより適切と認められる。
- P 社及び S 社が行う取引からは、内部比較対象取引の候補を見いだすことができない。
- P 社が S 社に販売する製品 A は、P 社の研究開発活動によって生み出された独自技術を使用した製品であり、公開情報からは、独立価格比準法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。

また、独立価格比準法に準ずる方法を適用する上での外部比較対象取引の候補も見いだすこと ができる。

- S 社は、独自性のある広告宣伝・販売促進活動を行っておらず、また、独自の価値ある寄与があるとは認められない。S 社は、P 社の販売計画に従って購入した製品を、在庫をほとんど保有することなく販売するという実質的な仲介活動を行っており、S 社が果たした機能は営業費用に反映されていると認められる。S 社を検証対象の当事者とする取引単位営業利益法について、公開情報から外部比較対象取引の候補を見いだすことができ、比較可能性分析の結果、S 社が果たした機能の価値は、売上ではなく、営業費用との間に関係があることが確認されている。また、当該外部比較対象取引の候補につき措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 4 号に規定する割合の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかな差異は認められない。なお、売上を分母とする利益指標は S 社の果たす機能を適切に反映することができないことから、再販売価格基準法を適用することは適切ではない。
- 比較利益分割法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。また、

上記国外関連取引に係る事業は、グローバルトレーディングや共同事業体における活動のように高度に統合されたものではなく、国外関連取引の当事者のいずれか一方を検証対象とする算定方法よりも利益分割法の方が適合すると考えられる取引形態に該当しない。

(独立企業間価格の算定方法の選定)

上記の検討結果から、本事例では、P社がS社に製品Aを販売する取引に対して、S社を検証対象の当事者とする取引単位営業利益法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。また、検証対象の当事者であるS社は、実質的に仲介活動を行う販売会社と認められることから、利益指標としては、以下の《解説》に記載のとおり営業費用売上総利益率を用いることが妥当と認められる。

《解説》

1 独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。

2 取引単位営業利益法の特徴（長所及び短所）については、【事例1】解説参照。

取引単位営業利益法の適用に当たっては、国外関連取引と非関連者間取引との差異が措置法第66条の4第2項第1号イに規定する対価の額又は同号ロ及びハに規定する通常の利益率の算定に影響を及ぼす場合であっても、措置法施行令第39条の12第8項第2号から第5号までに規定する割合の算定においては、当該差異が影響を及ぼすことが客観的に明らかでない場合があることから、これに留意して取引単位営業利益法を適用するまでの比較対象取引の選定を行う必要がある（事務運営指針4-11）。

ただし、国外関連取引の当事者が果たす主たる機能と非関連者間取引の当事者が果たす主たる機能が異なる場合には、通常その差異は上記の割合の算定に影響を及ぼすことになるため留意する（事務運営指針4-11（注））。

3 取引単位営業利益法の適用における利益指標について

取引単位営業利益法を適用する場合に用いる利益指標としては、売上高営業利益率、総費用営業利益率又は営業費用売上総利益率が挙げられる（措置法施行令第39条の12第8項第2号から第5号まで参照）。

利益指標の選定に当たっては、比較可能性分析の結果を踏まえて、検証対象の当事者が使用した資産や引き受けたリスクを考慮して、検証対象の当事者が果たした機能の価値を的確に表す指標を最も適切な利益指標として選定する必要がある。

これらの3つの利益指標に基づいて独立企業間価格を算定する方法は、次の(1)から(3)までのとおりであり、一般的に、それぞれ次のような点に留意する必要がある。

(1) 売上高営業利益率に基づく方法

国外関連取引に係る棚卸資産等の買手（購入者側）の適正な営業利益の額を比較対象取引に係る売上高営業利益率を用いて計算し、当該国外関連取引に係る独立企業間価格を算定する方法。

この方法は、使用した資産や引き受けたリスクを考慮して、国外関連取引に係る棚卸資産等の買手が果たした機能の価値が、売上との間に関係があると認められる場合（例えば、再

販売会社を検証する場合)に適切な方法である。

(2) 総費用営業利益率に基づく方法

国外関連取引に係る棚卸資産等の売手(販売者側)の適正な営業利益の額を比較対象取引に係る総費用営業利益率を用いて計算し、当該国外関連取引に係る独立企業間価格を算定する方法。

この方法は、使用した資産や引き受けたリスクを考慮して、国外関連取引に係る棚卸資産等の売手が、営業費用に反映されない機能(製造機能等)を有していると認められる場合(例えば、製造販売会社を検証する場合)に適切な方法である。

(3) 営業費用売上総利益率に基づく方法

国外関連取引に係る棚卸資産等の買手(購入者側)又は売手(販売者側)の適正な売上総利益の額を比較対象取引に係る営業費用売上総利益率を用いて計算し、当該国外関連取引に係る独立企業間価格を算定する方法。

この方法は、使用した資産や引き受けたリスクを考慮して、国外関連取引に係る棚卸資産等の買手又は売手が果たした機能の価値が、①営業費用との間に関係があると認められ、②販売された製品の価値によって重要な影響を受けておらず、売上との間に関係がないと認められ、③営業費用に反映されない機能(製造機能等)を有していないと認められる場合(例えば、仲介業者や単純な役務提供業者を検証する場合)に適切な方法である。

なお、検証対象の当事者が行う取引と比較対象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ることから、利益指標として営業費用売上総利益率を用いる場合には、両取引における売上原価と営業費用の区分について留意する必要がある。

4 なお、取引単位営業利益法は、取引当事者の一方に係る比較対象取引を選定して独立企業間価格を算定する方法であるが、法人及び国外関連者の果たす機能等に照らした場合には、法人及び国外関連者双方が利益の発生に対して寄与した程度に基づき独立企業間価格を算定する利益分割法の適用が適切なケースがある。

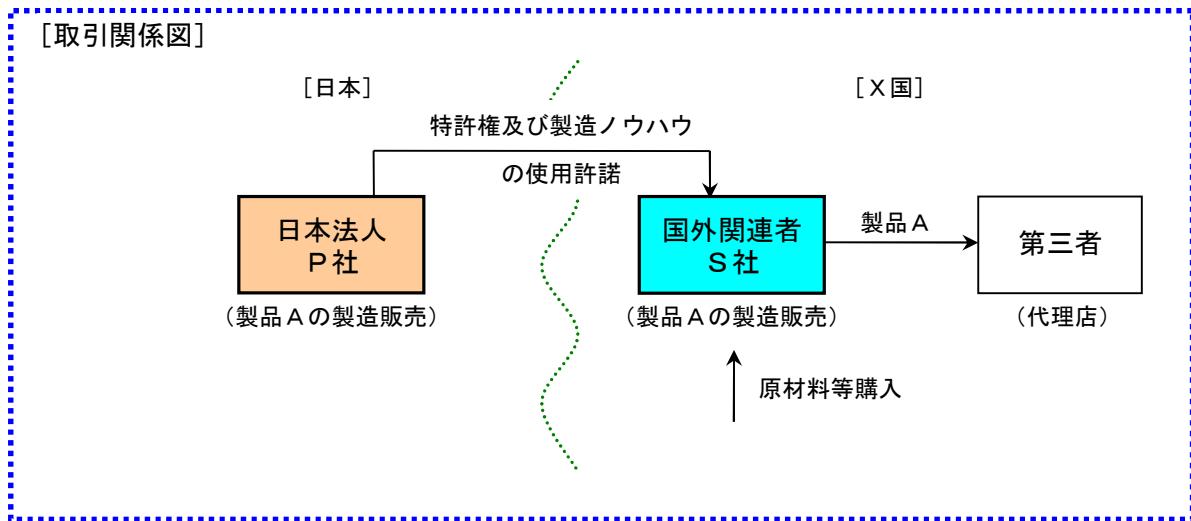
(参考) 営業利益について

取引単位営業利益法を適用する場合、国外関連取引に係る検証対象の当事者の営業利益については、原則として、本業である企業の営業活動に伴い計上された損益(いわゆる事業利益)のうち、当該国外関連取引に直接又は間接に関係があるものを用いる必要がある。

したがって、受取利息や支払利息、法人税のような営業外の損益や反復的性格を有しない特別損益に属するような項目は一般的には除外することとなる。

また、比較対象取引の選定に係る作業においても、上記の点を考慮して、国外関連取引に係る利益指標と一貫性のある指標を決定する必要がある。

《前提条件 3：無形資産の使用許諾取引の場合》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、10年前に製品Aの製造販売子会社であるX国法人S社を設立した。

製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

(国外関連取引の概要等)

P社は、S社に対して製品Aの製造に係る特許権及び製造ノウハウ（P社の研究開発活動により生み出された独自技術）の使用許諾を行っている。

S社は、X国で原材料等を購入して製品Aの製造を行い、X国の第三者の代理店に販売している。

なお、P社とS社との間では棚卸資産の売買取引はない。

(国外関連者の機能・活動等)

S社には研究開発部門はなく、S社が行う製品Aの製造はP社から供与されたP社の独自技術に基づいて行われている。

他の状況は前提条件1と同じ。

(その他)

前提条件1と同じ。

《移転価格税制上の取扱い》

(比較可能性分析に基づく検討)

独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第66条の4第2項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達66の4(2)-1、同66の4(3)-1、同66の4(3)-3、事務運営指針4-1等に基づく検討を行ったところ、その結果は次のとおりである。

- ・ 製造販売を業とし、かつ、研究開発を行うP社よりも、製品の製造販売のみ行うS社の方がより単純な機能を果たしており、S社を検証対象の当事者とすることがより適切と認められる。
ただし、取引内容から、S社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法と同等の方法を適用することは困難である。
- ・ P社がS社に対して使用許諾する特許権等は、P社の研究開発活動によって生み出された独

自技術であり、収集できる範囲の情報からは、独立価格比準法と同等の方法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。また、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を適用する上での外部比較対象取引の候補も見いだすことができない。

- ・ 公開情報から S 社が行う製造販売取引と比較可能な非関連者間取引の営業利益率を得ることができる。
- ・ 比較利益分割法に準ずる方法と同等の方法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。また、上記国外関連取引に係る事業は、グローバルトレーディングや共同事業体における活動のように高度に統合されたものではなく、国外関連取引の当事者のいずれか一方を検証対象とする算定方法よりも利益分割法の方が適合すると考えられる取引形態に該当しない。

(独立企業間価格の算定方法の選定)

上記の検討結果から、本事例では、P 社と S 社との間の無形資産の使用許諾取引に係る対価を直接算定することに代え、比較対象取引の営業利益率により S 社の機能に見合う通常の利益を計算し、これを超える S 社の残余の利益を特許権及び製造ノウハウの使用許諾に係る対価の額として間接的に独立企業間価格を算定するため、S 社を検証対象の当事者とする取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法を最も適切な方法として選定することが妥当と認められる。

また、検証対象の当事者である S 社は、製造販売会社と認められることから、利益指標としては、前提条件 1 及び前提条件 2 に係る《解説》に記載のとおり総費用営業利益率を用いることが妥当と認められる。

《解説》

1 独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例 1】解説参照。

2 基本三法に準ずる方法（基本三法に準ずる方法と同等の方法を含む。）に関しては、【事例 1】解説参照。

3 取引単位営業利益法の特徴（長所及び短所）については、【事例 1】解説参照。

例えば、法人が特許権等の使用許諾により無形資産を国外関連者に供与している場合において、国外関連者が、国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する他の法人（独自の機能を果たす法人を除く。）と同程度の製造機能又は販売機能のみを有するときには、取引単位営業利益法を適用して国外関連者の機能に見合う通常の利益を計算し、これを超える国外関連者の残余の利益を無形資産の供与に係る対価の額として間接的に算定することが可能である。この場合の独立企業間価格の算定方法は「取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法」となる。

（注）本事例においては、契約に基づき無形資産の使用許諾を行っているとの前提条件を置いているが、P 社と S 社の間で無形資産の使用に関し取決めがない場合であっても、取引実態等から判断して使用許諾取引があると認められるときには、同様の取扱いがなされることがある（事務運営指針 3 - 14）。

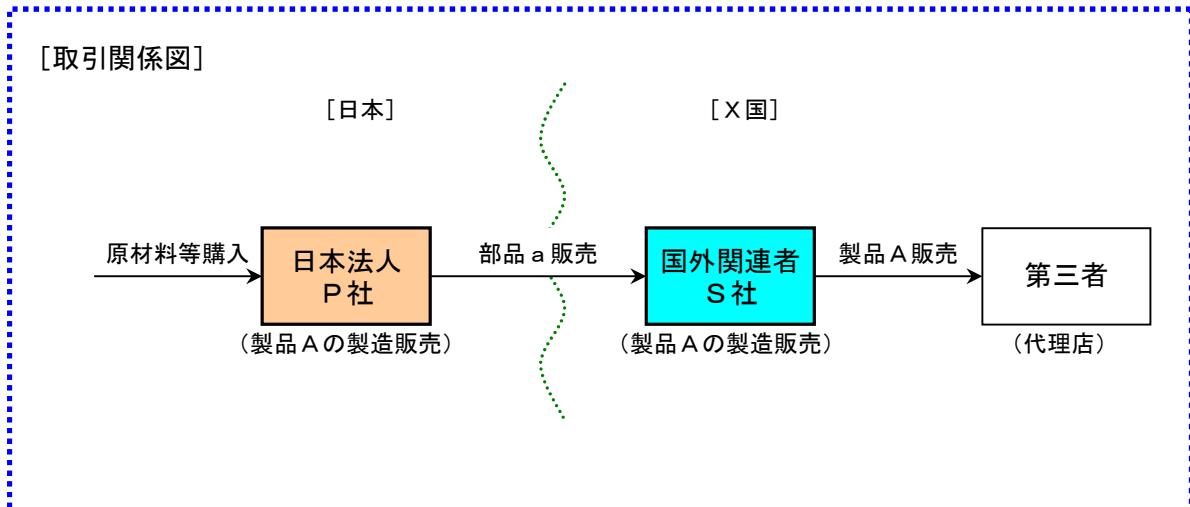
4 なお、取引単位営業利益法は、取引当事者の一方に係る比較対象取引を選定して独立企業間価格を算定する方法であるが、法人及び国外関連者の果たす機能等に照らした場合には、法人及び国外関連者双方が利益の発生に対して寄与した程度に基づき独立企業間価格を算定する利益分割法の適用が適切なケースがある。

【事例 7】(寄与度利益分割法を用いる場合)

《**ポイント**》

独立企業間価格の算定に当たり寄与度利益分割法（又は寄与度利益分割法と同等の方法）が最も適切な方法と認められる事例

《**前提条件 1**》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、10年前に製造販売子会社であるX国法人S社を設立した。

(国外関連取引の概要等)

P社は、S社に対して製品A用の部品aを販売し、S社は、部品aに他の部品を加えて製品Aの製造を行い、X国の第三者の代理店に販売している。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

S社には研究開発部門はない。また、S社は、独自性のある広告宣伝・販売促進活動は行っておらず、販売に当たり自社の商標等を使用することもない。

(その他)

S社は、X国の第三者に製品Aを販売しているが、X国の法人2社（X国以外の国に所在する法人を親会社とする製造子会社。以下「当該2社」という。）も製品Aの類似製品を製造販売している。このため、X国市場ではS社を含む3社の寡占が続いている。

製品Aは当該2社の類似製品とマーケットシェアを均等に分け合っており、製品性能や価格面も当該2社の類似製品とほぼ同等である。

日本国内でも、P社の製品Aと類似する製品を製造販売する法人は1社しかなく、その取引は全て関連者間取引である。

《**移転価格税制上の取扱い**》

(比較可能性分析に基づく検討)

独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第66条の4第2項の規定により最も適切な方法

を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達 66 の 4(2) - 1、同 66 の 4(3) - 1、同 66 の 4(3) - 3、事務運営指針 4 - 1 等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。

- ・ P社及びS社はともに製品Aに係る製造販売機能を果たしているが、その程度に大きな差は認められず、検証対象の当事者として両者のうちどちらを採用しても適切と認められる。
- ・ P社及びS社が行う取引からは、内部比較対象取引の候補を見いだすことができない。
- ・ P社については、日本国内に製品Aの類似製品を製造販売する法人が1社しかなく、その取引は全て関連者間取引であり、公開情報からは、独立価格比準法並びにP社を検証対象の当事者とする原価基準法及び取引単位営業利益法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。また、これらの方に準ずる方法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。
- ・ S社についても、類似の製品を扱う当該2社の取引が関連者間取引であることから、S社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法及び取引単位営業利益法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。また、これらの方に準ずる方法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。
- ・ 本事例の国外関連取引において、P社及びS社による独自の価値ある寄与は認められない。また、比較利益分割法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。

(独立企業間価格の算定方法の選定)

上記の検討結果から、本事例では、寄与度利益分割法を最も適切な算定方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

《解説》

- 1 独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。
- 2 基本三法に準ずる方法（基本三法に準ずる方法と同等の方法を含む。）に関しては、【事例1】解説参照。
- 3 寡占等の市場の状況により、比較対象取引を見いだすことが困難な場合においては、比較対象取引を用いない寄与度利益分割法を独立企業間価格の算定方法とすることが適切な場合がある。
なお、国外関連取引において法人及び国外関連者双方による独自の価値ある寄与が認められない場合には、残余利益分割法を適用することはできない（残余利益分割法が適合する場合については、【事例8】解説参照。）。
- 4 寄与度利益分割法を適用する場合の分割要因については、国外関連取引の内容に応じ法人及び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、これらの者が分割対象利益等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必要がある。
例えば、製造、販売等経常的に果たされている機能が利益の発生に寄与している場合には、当該機能を反映する人件費等の費用の額や減価償却費などを用いるのが合理的と考えられる。

(参考) 分割対象利益等について

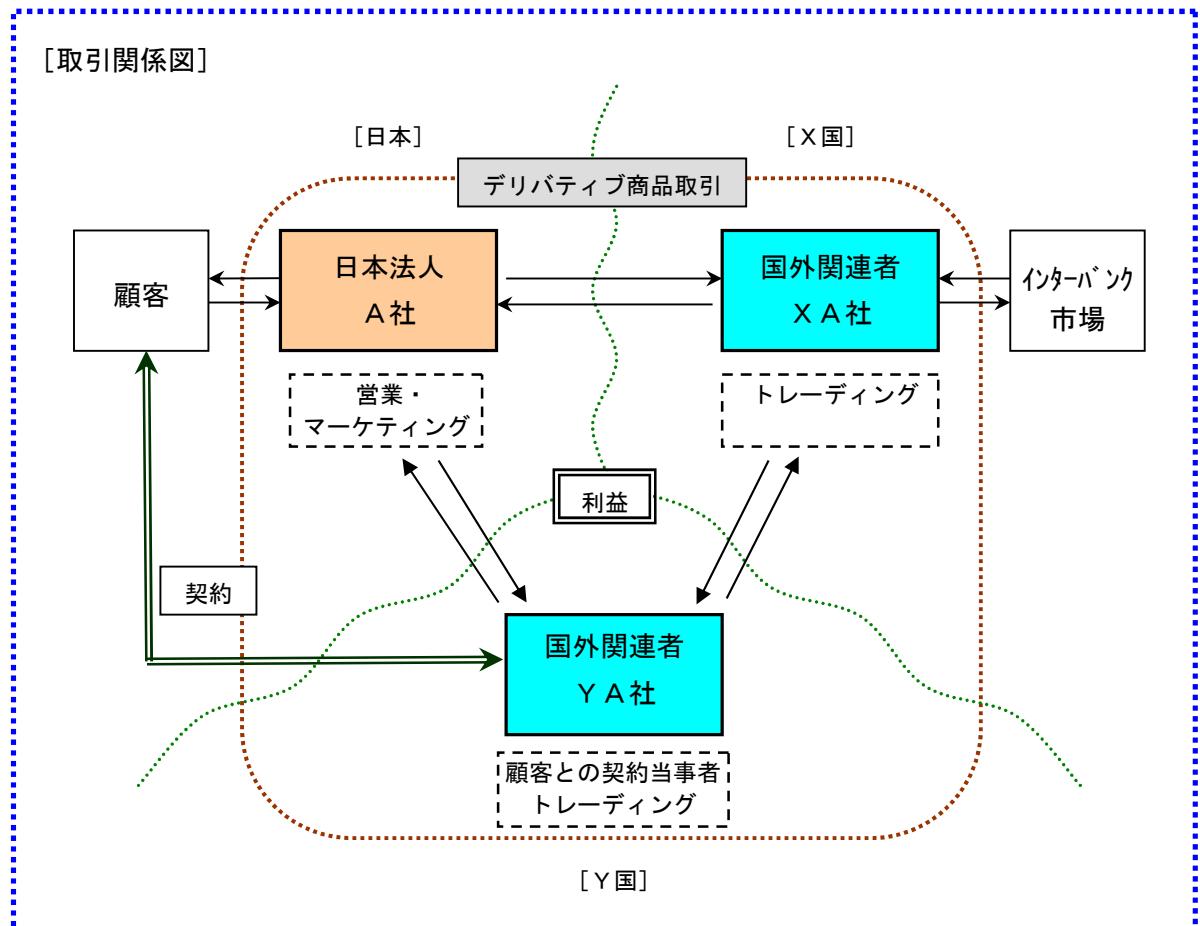
利益分割法は、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により法人及び国外関連者に生じた所得（分割対象利益等）を、措置法施行令第39条の12第8項第1号イからハまでに掲げるいずれかの方法を用いて、当該法人及び国外関連者に配分することにより独立企業間価格を算定する方法であり、分割対象利益等には、原則として、当該法人及び国外関連者に係る営業利益の合計額を用いることとしている（措置法通達66の4(5)-1）。

分割対象利益等に営業利益を用いる理由は、利益分割法が、「独立の事業者の間であれば、当該事業者の間で行われた事業に係る利益がどのように配分されるか」という点を考慮して独立企業間価格を算定する方法であることから、売上総利益や当期純利益よりも、事業活動の直接の結果を示す営業利益の合計額を配分の対象とすることがより合理的であるためである。

また、分割対象利益等は、国外関連取引に参加した全ての関連者に生じた当該取引に係る損益（原則として営業損益）の総和と解されることから、これには営業損失も含まれることになる（措置法通達66の4(5)-1）。

なお、利益分割法の適用に係る営業利益の範囲は、取引単位営業利益法の適用に係る営業利益の範囲と同様となるが、利益分割法の適用においては、国外関連取引の両当事者の会計処理や通貨に関する基準を共通化するとともに、採用した基準は利益分割法の適用対象年度において継続使用する必要があることに留意する。

《前提条件 2》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人A社は、国際的に業務を展開する金融機関であり、X国及びY国にそれぞれ国外関連者としてXA社とYA社があり、A社、XA社及びYA社は、グループ一体としてデリバティブ取引を行っている。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

A社は、日本の顧客に対してデリバティブ商品の営業活動を行い、顧客から注文を受けるほか、顧客の要望に基づいてデリバティブ商品の組成・開発（マーケティング）を行っている。

XA社は、A社からの求めに応じて、与えられた権限内でインターバンク取引を通じ当該デリバティブ商品の値決めに関する情報をA社に提供するとともに、XA社が取り扱う全金融商品についての収益・リスクの管理を含むトレーディング業務を行っている。

YA社は顧客からのニーズに基づき顧客との契約当事者になるとともに、トレーディング業務を行っている。

《移転価格税制上の取扱い》

(比較可能性分析に基づく検討)

独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第66条の4第2項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達66の4(2)-1、同66の4(3)-1、同66の4(3)-3、事務運営指針4-1等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。

- ・ 本事例のようなデリバティブ商品の販売において、営業、マーケティング、トレーディングなどの一連の機能を、非関連者との役務提供取引により非関連者間で分散しているようなケースはなく、国外関連取引の当事者のいずれか一方のみを検証対象とすることは適切ではないと認められる。

また、現実に、収集できる範囲の情報からは、いずれの算定方法においても、A社、XA社及びYA社の間の取引と役務提供の内容が同種又は類似であり、役務提供の条件が同様である比較対象取引（基本三法に準ずる方法と同等の方法を適用する上での比較対象取引を含む。）の候補を見いだすことができない。

- ・ 本事例の国外関連取引において、A社、XA社及びYA社による独自の価値ある寄与は認められない。また、比較利益分割法と同等の方法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。

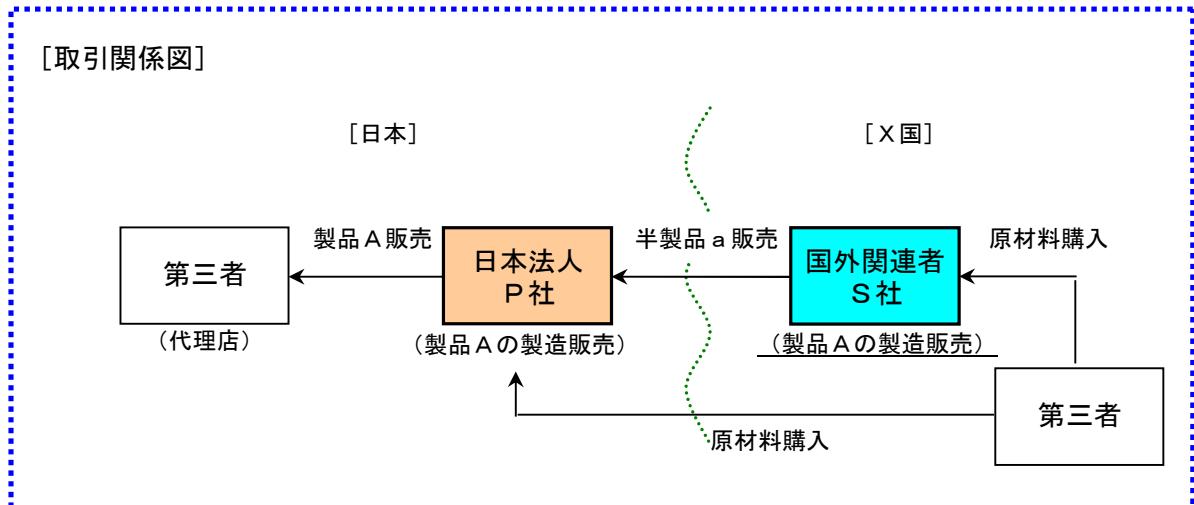
(独立企業間価格の算定方法の選定)

上記の検討結果及びA社の行っている業務が、企業グループが一体として顧客にデリバティブ商品を販売する中において果たしている一機能であると認められることを考慮し、本事例においては、A社、XA社及びYA社間で行われる取引全体から生じた利益を、各国外関連者の寄与度に応じて配分する寄与度利益分割法と同等の方法を最も適切な算定方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

《解説》

- 1 独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。
- 2 基本三法に準ずる方法（基本三法に準ずる方法と同等の方法を含む。）に関しては、【事例1】解説参照。
- 3 法人と国外関連者に機能が分散され、これらの者が共助的に一体として事業を行っているような高度に統合されたグローバルトレーディング等の取引形態については、国外関連取引の当事者のいずれか一方を検証対象とする算定方法を適用することができない場合が多いため、一般的には、取引全体からの利益を各拠点の寄与度に応じて配分する寄与度利益分割法と同等の方法の適用が適切である。

《前提条件 3》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人 P 社は、日本国内で製品 A を製造販売する法人である。P 社の子会社である X 国法人 S 社は、X 国において製品 A の製造販売を行っている。

(国外関連取引の概要等)

S 社は、P 社に対して製品 A 用の半製品 a を販売し、P 社は、S 社から購入した半製品 a に加工 (製品 A 製造の後工程) を施して製品 A の製造を行い、国内の第三者の代理店に販売している。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

P 社は、独自性のある広告宣伝・販売促進活動は行っておらず、販売に当たり自社の商標等を使用することもない。

(その他)

製品 A の製造に必要な原材料については、長期的かつ大量に一括買付けすることにより、P 社及び S 社は、他社よりも著しく有利な価格で購入することができる。なお、原材料の買付けに当たり P 社及び S 社は独自の機能を果たしていない。

製品 A には、独自の製造技術等は用いられておらず、その販売価格は国内、X 国ともに他社の類似製品の販売価格と同程度である。

《移転価格税制上の取扱い》

(比較可能性分析に基づく検討)

独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第 66 条の 4 第 2 項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達 66 の 4(2) - 1、同 66 の 4(3) - 1、同 66 の 4(3) - 3、事務運営指針 4 - 1 等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。

- P 社及び S 社はともに製品 A に係る製造販売機能を果たしているが、その程度に大きな差は認められないことから、検証対象の当事者として両者のうちどちらを採用しても適切と認められる。
- P 社及び S 社が行う取引からは、内部比較対象取引の候補を見いだすことができない。
- 公開情報からは、基本三法及び基本三法に準ずる方法を適用する上での外部比較対象取引の

候補を入手することはできないが、P社を検証対象の当事者とする取引単位営業利益法及びS社を検証対象の当事者とする取引単位営業利益法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことはできる。

- ・ 上記の2つの外部比較対象取引の候補を用いて、P社を検証対象の当事者とする場合とS社を検証対象とする場合の独立企業間価格の暫定値をそれぞれ求め、これに基づき両者の間の利益配分状況を確認したところ、それぞれの場合において検証対象の当事者でない他方の当事者に過大な利益が配分されることになるが、その要因は、P社及びS社が製品Aの原材料を他社より有利な価格で購入することにより生じた利益が、P社又はS社のいずれか一方のみに配分されることによるものと認められる。また、当該有利な価格で購入することにより生じた利益は、P社及びS社が併せて大量に一括買付けすることにより生じた規模の利益と認められる。
- ・ 上記より、P社及びS社が、原材料を他社より有利な価格で購入できることが取引単位営業利益法の利益指標の算定に影響を及ぼしており、かつ、その影響が軽微ではないと認められるが、差異の調整は困難と考えられる。
- ・ 比較利益分割法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。

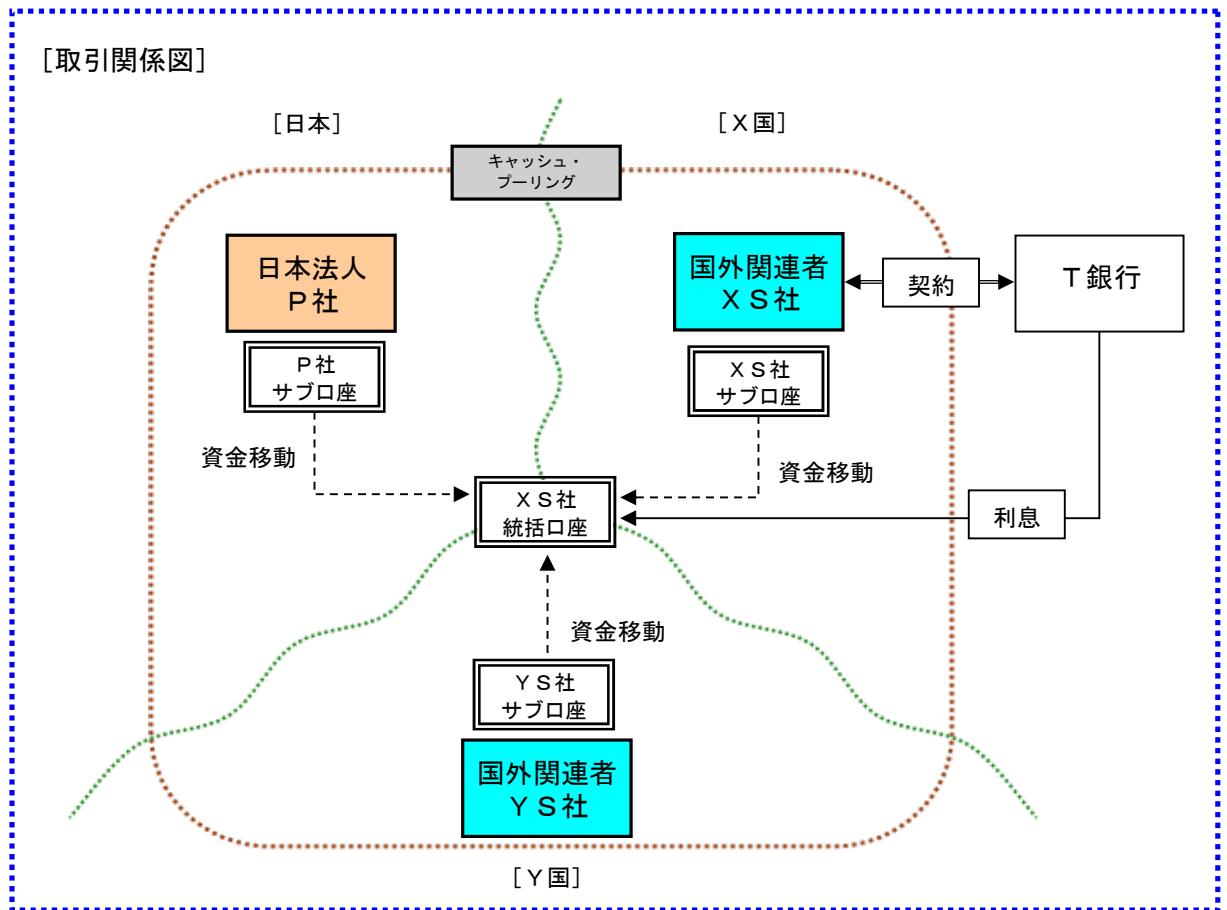
(独立企業間価格の算定方法の選定)

上記の検討結果から、S社又はP社のいずれか一方を検証対象の当事者とする算定方法を用いた場合は適切な調整ができず、他方の当事者に対し、当該他方の当事者が果たす機能に見合わない過大な利益が配分されることから、本事例では、寄与度利益分割法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

《解説》

- 1 独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。
- 2 基本三法に準ずる方法（基本三法に準ずる方法と同等の方法を含む。）に関しては、【事例1】解説参照。
- 3 国外関連取引に規模の利益や事業の統合による効率性の向上によって得られる利益等が生じている場合において、国外関連取引の当事者のいずれか一方を検証対象とする算定方法では適切な利益配分ができないときには、利益分割法の適用が適切と認められる。

《前提条件4：キャッシュ・プーリング》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人P社は、製品Aの製造販売会社である。X国法人X S社は、P社グループ内の資金管理を行うP社の子会社であり、Y国法人Y S社は、製品Aの製造販売を行うP社の子会社である。P社グループは資金管理の効率化を目的として、X S社をプール・リーダーとする資金プーリング契約をP社、X S社及びY S社で締結した。

(グループ内資金プーリング契約について)

X S社はプール・リーダーとして非関連者であるT銀行との間でグループ内資金プーリング契約を締結することによりX S社統括口座、P社、X S社及びY S社それぞれのサブ口座を開設した。

P社、X S社及びY S社のサブ口座について、残高がプラスの場合には資金がX S社統括口座に集められ、残高がマイナスの場合にはX S社統括口座から資金の送金を受ける。このように、各サブ口座とX S社統括口座との間の資金移動を行うことを通じて、各サブ口座の残高が定期的にゼロとなるように調整することとされている。X S社統括口座に集中した資金はサブ口座を通じてP社、X S社及びY S社において入出金が可能である。

T銀行は上記グループ内資金プーリング契約に基づき口座管理を行っており、リアルタイムで資金移動の状況をX S社に対し通知している。また、T銀行はX S社統括口座にプールされた残高に応じて、預金利息（年利1.0%）をX S社に対し支払っているが、X S社は当該利息をP社

及びYS社に配分していない。

XS社は、T銀行からの通知を受けて、資金移動のたびにグループ内で生じる資金の貸借を記帳する等の役務提供を行っている。XS社は、この役務提供の対価として、当該預金利息の中から取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法により当該役務提供の総原価に5%のマークアップを加算して算定した金額の配分を受けている。

(グループ内資金プーリング契約の効果)

上記グループ内資金プーリング契約により、P社、XS社及びYS社がそれぞれの取引銀行に預金する場合よりも良い条件で、T銀行から預金利息を受領している（各社ともそれぞれの銀行に預金する場合の利息は年利0.5%）。

《移転価格税制上の取扱い》

(比較可能性分析に基づく検討)

独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第66条の4第2項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達66の4(2)-1、同66の4(3)-1、同66の4(3)-3、事務運営指針3-7等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。

- ・ P社、XS社及びYS社が結んだグループ内資金プーリング契約は、グループ全体での資金管理の効率化を目的として3社で締結したものであり、3社が契約に従って意図的に協調行動を行ったことにより、銀行から受け取る預金利息が増加していることから、相互作用による共通便益が生じているものと認められる。
- ・ XS社の行う記帳等の役務提供の対価については、独立企業間価格と認められる。
- ・ 本事例における預金利息の増加のようなキャッシュ・プーリング契約に係る取引を行うことにより得られる利益を非関連者との間で配分するようなケースはなく、国外関連取引の当事者のいずれか一方のみを検証対象とすることは適切ではないと認められる。
- ・ また、現実に、収集できる範囲の情報からは、独立価格比準法と同等の方法、再販売価格基準法と同等の方法、原価基準法と同等の方法及び取引単位営業利益法と同等の方法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。また、ディスカウント・キャッシュ・フロー法と同等の方法を適用する上で、独立企業間価格を算定するための前提となる事項について検証可能で合理的な情報を入手することができない。
- ・ 本事例の国外関連取引において、比較利益分割法と同等の方法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。

(独立企業間価格の算定方法の選定)

本事例においては、グループ内資金プーリング契約に基づきP社、XS社及びYS社間で行われる資金移動により残高が集中したXS社統括口座に対し、T銀行から支払われた預金利息のうちXS社の行う記帳等の役務提供の対価に相当する部分を除いた金額を、資金移動が行われる前のP社、XS社及びYS社の口座残高に応じて配分する寄与度利益分割法と同等の方法又は残余利益分割法に準ずる方法と同等の方法を最も適切な算定方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

《解説》

- 1 独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等について

では、【事例 1】解説参照。

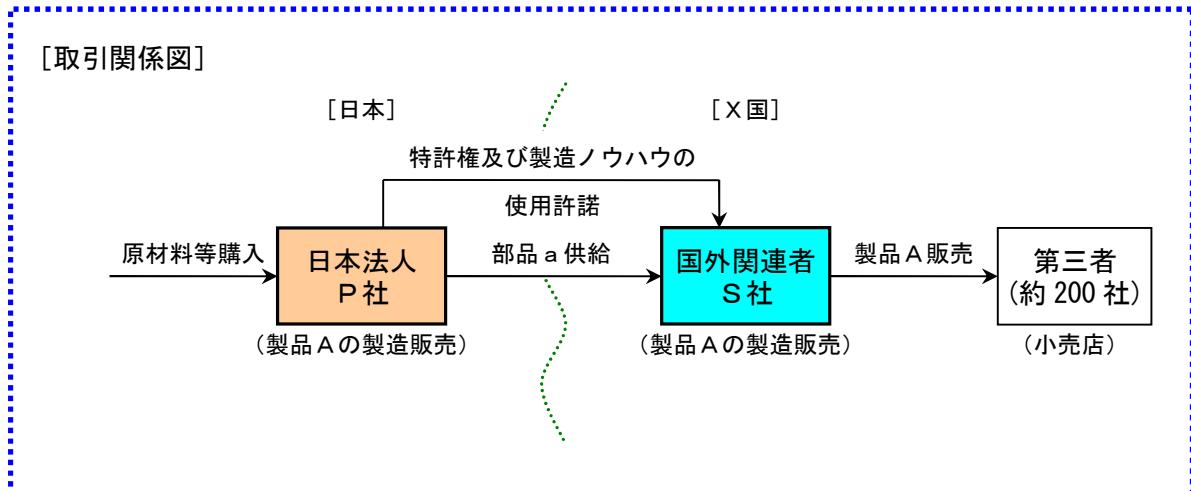
- 2 基本三法に準ずる方法（基本三法に準ずる方法と同等の方法を含む。）に関しては、【事例 1】解説参照。
- 3 キャッシュ・プーリング契約に係る取引について調査を行う場合、資金移動される残高に関する事実及び状況に限らず、より広くプーリング契約全体の条件も考慮することに留意する。本事例の記帳等の役務提供のように金融取引に関連して行われる財務上の活動の取扱いについては、【事例 26】解説参照（事務運営指針 3 - 7(3)）。
- 4 キャッシュ・プーリング契約に係る取引については、通常、法人及び国外関連者の意図的な協調的行動を通して生み出されるグループシナジーの結果、貯蓄増加と資金の効率性の向上等の効果が生じる。調査においては個々の事案において意図的な協調的行動の結果としてどのような効果が生じているかを検討し、当該効果の性質、利益又は損害を受ける金額及び当該利益又は損失の配分方法を検討する必要がある（事務運営指針 3 - 8(7)）。

【事例 8】（残余利益分割法を用いる場合）

《ポイント》

独立企業間価格の算定に当たり残余利益分割法に準ずる方法が最も適切な方法と認められる事例

《前提条件》



（法人及び国外関連者の事業概況等）

日本法人 P 社は、製品 A の製造販売会社であり、10 年前に製品 A の製造販売子会社である X 国法人 S 社を設立した。

製品 A は、P 社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

（国外関連取引の概要等）

P 社は、S 社に対して製品 A 用の部品 a （P 社の独自技術が集約された主要部品）を販売するとともに、製品 A の製造に係る特許権及び製造ノウハウ（P 社の研究開発活動により生み出された独自技術）の使用許諾を行っている。

S 社は、部品 a に他の部品を加えて製品 A の製造を行い、X 国の第三者の小売店約 200 社に対して販売している。

（法人及び国外関連者の機能・活動等）

S 社には研究開発部門はなく、S 社が行う製品 A の製造は、P 社から供与された独自技術に基づいて行われている。

一方、S 社は、多数の営業担当者を配置し、小売店や最終消費者向けに独自の広告宣伝・販売促進活動を行っている。

製品 A は、製品そのものの独自の技術性能のほか、広告宣伝・販売促進活動を通じた高い製品認知度や充実した小売店舗網等により、X 国において一定のマーケットシェアを確保するとともに、概ね安定した価格で販売されている。

《**移転価格税制上の取扱い**》

(**比較可能性分析に基づく検討**)

独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第66条の4第2項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達66の4(2)-1、同66の4(3)-1、同66の4(3)-3、事務運営指針4-1等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。

- ・ P社がS社に対して使用許諾する特許権等は、P社の研究開発活動によって生み出された独自技術であり、また、販売する部品aもこの独自技術を用いて製造された部品であるから、国外関連取引においてP社による独自の価値ある寄与が認められる。

収集できる範囲の情報からは、独立価格比準法（又はこれと同等の方法）並びにP社を検証対象の当事者とする原価基準法及び取引単位営業利益法（又はこれらと同等の方法）を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。なお、これらの方法に準ずる方法を適用する上での比較対象取引の候補は見いだすことができない。

- ・ S社は、広告宣伝・販売促進活動によって形成された、「基本的活動のみを行う法人」（注）よりも高い製品認知度や充実した小売店舗網を用いて事業を行っており、国外関連取引においてS社による独自の価値ある寄与が認められる。

収集できる範囲の情報からは、こうしたS社の取引と同様の条件下で行われている非関連者間取引を把握することができず、S社の販売取引に係る再販売価格基準法及び取引単位営業利益法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。なお、これらの方法に準ずる方法を適用する上での比較対象取引の候補は見いだすことができない。

- ・ 部品aの販売取引と特許権及び製造ノウハウの使用許諾取引は一体として行われていると認められる。また、S社の国外関連取引に係る損益については、部品aの販売取引と特許権及び製造ノウハウの使用許諾取引の別に区分して切り出すことができない。

(注) 本事例集においては、国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人のうち、基本的な製造・販売等の活動だけでは生み出すことができない利益の発生に貢献する独自の機能を果たしていない法人を「基本的活動のみを行う法人」とする。

なお、本事例以下の事例における、「高い」製品認知度、「充実した」小売店舗網、「独自」の技術、「低い」製造原価、等の表現は、すべて基本的活動のみを行う法人との比較において用いている。

(**独立企業間価格の算定方法の選定**)

上記の検討結果から、P社の研究開発活動及びS社の広告宣伝・販売促進活動により形成された無形資産が、基本的活動のみを行う法人との比較においてP社及びS社の国外関連取引に係る所得の源泉になっており、国外関連取引においてP社及びS社による独自の価値ある寄与が認められることから、本事例においては、残余利益分割法に準ずる方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

《**解説**》

- 1 独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合並びに国外関連取引に無形資産が使用されている場合の留意点等については、【事例1】解説参照。

2 基本三法に準ずる方法（基本三法に準ずる方法と同等の方法を含む。）に関しては、【事例1】解説参照。

3 無形資産は、その独自性・個別性（いわゆるユニークさ）により基本的活動のみを行う法人に比較して経済競争上の優越的な立場をもたらし得るという特徴を有しているために、無形資産が関係する国外関連取引に係る比較対象取引を選定することは困難な場合が多い。

このため、法人及び国外関連者の双方が無形資産を使用する等により、双方による独自の価値ある寄与が認められる場合において、残余利益分割法の選定が適切となるときがある。

（参考）残余利益分割法に準ずる方法について

利益分割法は、法人及び国外関連者による国外関連取引に係る棚卸資産の取得及び販売によりこれらの者に生じた所得の合計額を配分の対象として独立企業間価格を算定する方法である（措置法施行令第39条の12第8項第1号）。したがって、本事例のように、棚卸資産の販売取引にそれ以外の取引を加え、これらを一の取引として独立企業間価格の算定を行う場合において、残余利益分割法と同様の考え方で利益分割法を用いる方法は、残余利益分割法に準ずる方法（同項第7号）となる。

なお、上記のほか、残余利益分割法に準ずる方法として、例えば次の例が挙げられる。

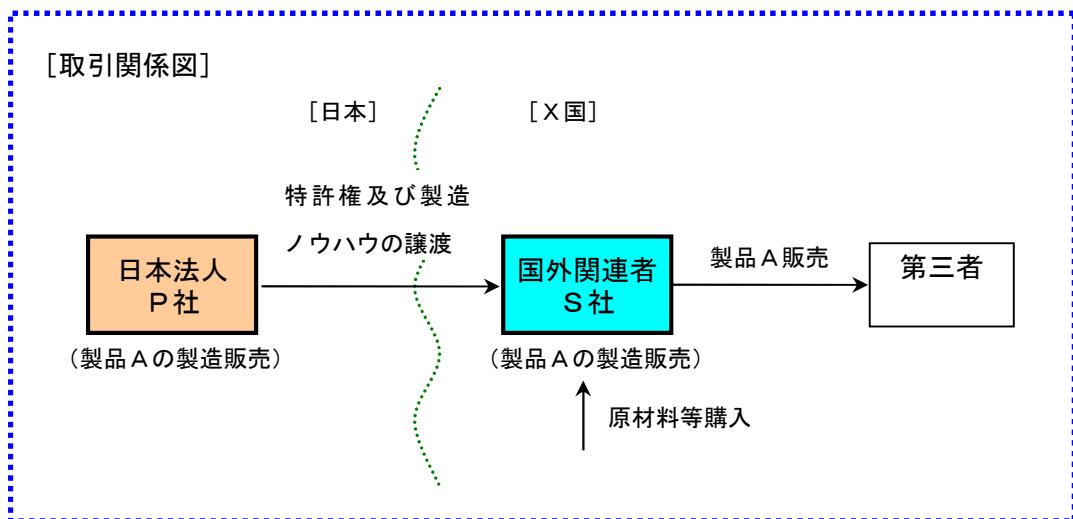
- ・ 基本的取引が複数ある場合に、当該基本的取引に係る利益指標の平均値等に基づき計算した基本的利息に相当する金額を用いて、残余利益分割法と同様の考え方で利益分割法を用いる方法
- ・ 国外関連取引に係る棚卸資産の買手が当該棚卸資産を他者に賃貸している場合に、当該買手の当該棚卸資産の賃貸に係る所得と、当該棚卸資産の売手の当該棚卸資産の販売に係る所得との合計額を配分の対象とし、残余利益分割法と同様の考え方で利益分割法を用いる方法
- ・ 国外関連取引に係る棚卸資産の買手が当該棚卸資産を関連者に販売した場合に、当該関連者を検証対象の当事者とする取引単位営業利益法に準ずる方法を用いて算定した当該買手の当該棚卸資産の販売に係る所得と、当該棚卸資産の売手の当該棚卸資産の販売に係る所得との合計額を配分の対象とし、残余利益分割法と同様の考え方で利益分割法を用いる方法

【事例9】（ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法を用いる場合）

《ポイント》

無形資産の譲渡取引について、独立企業間価格の算定に当たりディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法が最も適切な方法と認められる事例

《前提条件》



（法人及び国外関連者の事業概況等）

日本法人 P社は、世界各地でグローバルに多様な製品の製造販売を行っており、10年前にP社の研究開発活動により生み出された独自技術（特許権及び製造ノウハウ）をS社に譲渡している。

製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

（国外関連取引の概要等）

P社は、S社に対して製品Aの製造に係る特許権及び製造ノウハウ（P社の研究開発活動により生み出された独自技術）の使用許諾を行い、S社は、X国で原材料等を購入して製品Aの製造を行い、X国の第三者に販売していた。

X国における製品Aの業績は非常に好調であり、今後も高水準の需要が見込まれることから、P社は、S社が製品Aに関する事業責任を全般的に管理する方が効果的・効率的に事業運営できると考え、S社に対して、当該特許権及び製造ノウハウを譲渡した。当該譲渡取引は、取引時ににおいて支払対価の総額が確定されて行われたものである。

（法人及び国外関連者の機能・活動等）

〔無形資産譲渡前〕

S社には研究開発部門はなく、S社が行う製品Aの製造はP社から供与されたP社の独自技術に基づいて行われていた。

また、S社は、独自性のある広告宣伝・販売促進活動を行っていないが、自らの販売計画に従って、一定の在庫を保有して管理し、X国において販売していた。

〔無形資産譲渡後〕

S社は、引き続き、自ら研究開発活動を行うことなくP社から譲り受けた特許権及び製造ノウハウを使用して製品Aの製造を行い、第三者に販売している。その他S社の販売活動における機能に変化はない。

《**移転価格税制上の取扱い**》

(比較可能性分析に基づく検討)

独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第 66 条の 4 第 2 項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達 66 の 4(2) - 1、同 66 の 4(3) - 1、同 66 の 4(3) - 3、事務運営指針 4 - 1 等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。

- ・ P 社が S 社に対して譲渡した特許権及び製造ノウハウは、P 社の研究開発活動によって生み出された独自技術であり、製品 A の製造販売事業の所得の源泉となる無形資産である。

収集できる範囲の情報からは、独立価格比準法と同等の方法並びに P 社又は S 社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法と同等の方法、原価基準法と同等の方法及び取引単位営業利益法と同等の方法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。

なお、これらの方法に準ずる方法と同等の方法を適用する上での比較対象取引の候補も見いだすことができない。

- ・ また、当該国外関連取引に係る事業は、高度に統合されたものではなく、P 社及び S 社の双方による独自の価値ある寄与が認められないことから、当該国外関連取引については、利益分割法と同等の方法（これに準ずる方法と同等の方法を含む。）が適合すると考えられる取引形態に該当しない。
- ・ X 国における製品 A の製造販売事業について、P 社及び S 社の取締役会で承認された事業計画や譲渡対象の特許権の残存有効期間、技術の陳腐化状況等から X 国における製品 A の製造販売事業に係る利益を合理的に予測することができる。

また、S 社は、単純な製造販売機能しか有していないため、S 社が当該特許権及び製造ノウハウを有しない場合の S 社の機能に見合う通常の予測利益を製品 A の製造販売事業全体の予測利益から控除し、残余の予測利益を当該特許権及び製造ノウハウに係る予測利益として、合理的に当該特許権及び製造ノウハウに係る予測利益の金額を計算することができる。

- ・ 上記によって計算された特許権及び製造ノウハウに係る予測利益の金額につき、S 社の事業に関する市場データ等から合理的と認められる割引率を用いて国外関連取引時における割引現在価値を算出できる。

(独立企業間価格の算定方法の選定)

上記の検討結果から、当該特許権及び製造ノウハウに係る予測利益の金額について合理的に予測することが可能であり、当該予測利益の金額に合理的と認められる割引率を用いて譲渡時の当該特許権及び製造ノウハウの割引現在価値を算出することができると認められる。したがって、本事例では、ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

《**解説**》

- 1 独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例 1】解説参照。
- 2 ディスカウント・キャッシュ・フロー法の特徴（長所及び短所）については、【事例 1】解説参照。

無形資産の譲渡取引においては、無形資産の独自性・個別性（いわゆるユニークさ）により比較対象取引を選定することが困難な場合や、利益分割法が適合すると考えられる取引形態に該当しない場合がある。しかしながら、本事例のように無形資産の割引現在価値を適切に算出できる場合には、ディスカウント・キャッシュ・フロー法と同等の方法（又はこれに準ずる方法と同等の方法）を独立企業間価格の算定方法とすることが適切な場合がある。

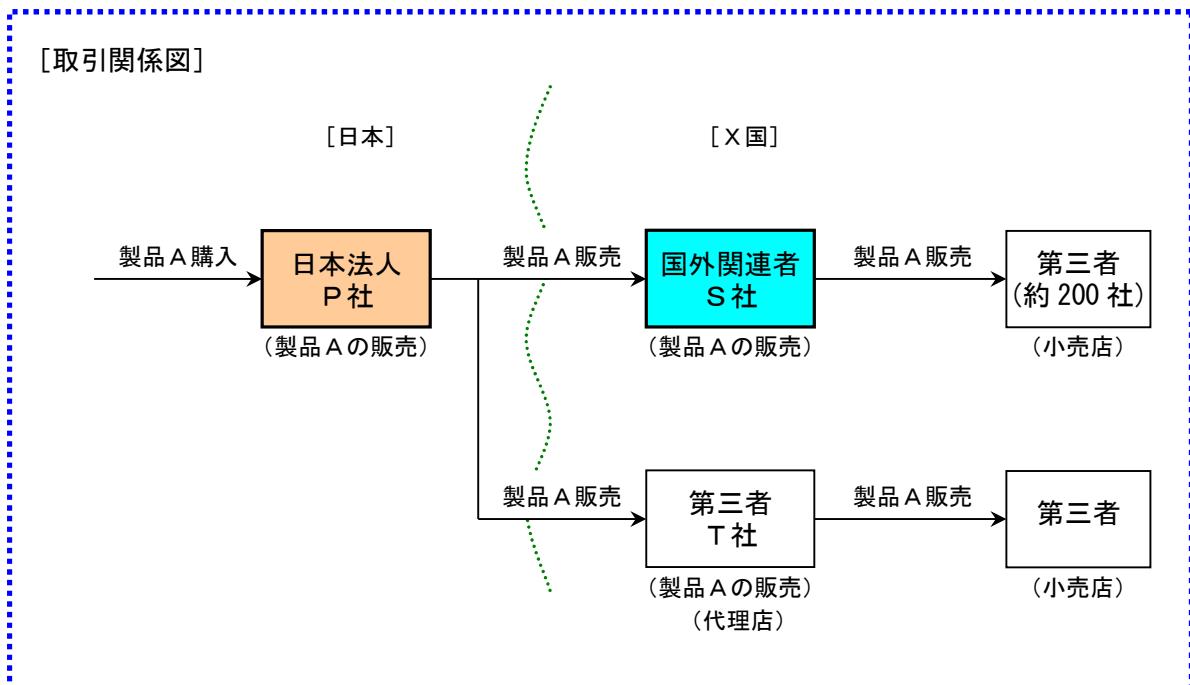
- 3 無形資産に係る予測利益の金額について、例えば、本事例のように、法人が特許権等の無形資産を国外関連者に譲渡した場合において、国外関連者が、国外関連取引に係る事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する他の法人（独自の機能を果たす法人を除く。）と同程度の製造機能及び販売機能を有するときには、取引単位営業利益法と同様の考え方で国外関連者の機能に見合う通常の予測利益を計算し、これを超える国外関連者の残余の予測利益を無形資産に係る予測利益の金額として、当該予測利益の金額につき、合理的と認められる割引率を用いて算出した各事業年度の割引現在価値の合計額を無形資産の譲渡に係る対価の額として算定することが可能である（取引単位営業利益法の考え方を用いる場合の比較可能性については、【事例1】を参照。）。この場合の独立企業間価格の算定方法は「ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法」となる。
- 4 また、利益分割法と同様の考え方で、法人及び国外関連者の果たす機能等に照らして、法人及び国外関連者双方が予測利益の発生に対して寄与する程度に基づき国外関連取引に係る事業全体の予測利益を配分し、無形資産に係る予測利益として配分された金額を無形資産に係る予測利益の金額として、当該予測利益の金額につき、合理的と認められる割引率を用いて算出した各事業年度の割引現在価値の合計額を独立企業間価格とする方法（ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法）の適用が適切なケースがある。
- 5 上記3及び4の算定方法のほか、事業譲渡取引のように無形資産が他の資産等と一体として譲渡される場合においては、譲渡の対象となる事業全体の予測利益の金額につき、合理的と認められる割引率を用いて算出した各事業年度の割引現在価値の合計額を事業譲渡取引の対価の額として算定できる場合がある（複数の取引を一の取引として独立企業間価格を算定することができる場合については、措置法通達66の4(4)-1参照。）。

【事例 10】(差異の調整)

《ポイント》

比較対象取引に係る差異の調整に関する事例

《前提条件》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人 P 社は、製品 A の販売会社であり、10 年前に製品 A の販売子会社である X 国法人 S 社を設立した。

(国外関連取引の概要等)

P 社は S 社に対して製品 A を販売し、S 社は購入した製品 A を X 国内の第三者の小売店約 200 社に販売している。

P 社は、S 社設立以前は X 国の第三者の代理店 T 社を通じて製品 A を販売していたため、現在も、X 国内には S 社経由の販売ルートと T 社経由の販売ルートが併存している。

P 社が行う S 社及び T 社との取引については、以下の点を除き、取引段階、取引規模、取引条件等はおおむね同様である。

- ① S 社との取引の引渡条件が C I F (運賃、保険料込み渡し) であるのに対し、T 社との取引は F O B (本船渡し) で行われていること。
- ② S 社との取引における決済サイトが 30 日であるのに対し、T 社取引においては 90 日であること。(ユーザンス金利はいずれも 5%)
(注) ユーザンス金利：支払猶予期間に対する適用金利

《移転価格税制上の取扱い》

本事例においては、P 社は S 社に製品 A を販売するほか、同一の製品 A を非関連者である T 社に対しても販売しており、両取引は、引渡条件など一部差異が認められるものの高い比較可能性

を有していることから、この差異を調整した上で独立価格比準法を適用することが考えられる。

両取引については、①引渡条件及び②決済条件に差異があり、これが両者の価格に影響を与えると認められたが、①についてはT社との取引価格に運賃と保険料を加算（T社仕入価格+運賃+保険料）することにより、②についてはT社との取引における取引価格の金利部分をS社との条件に引き直す（ $T\text{社仕入価格} \div \{1 + 0.05 \times (90\text{日} / 365\text{日})\} \times \{1 + 0.05 \times (30\text{日} / 365\text{日})\}$ ）ことにより、差異調整が可能である。

本事例においては、当該差異調整後のP社とT社との製品Aの販売取引に係る対価の額が独立企業間価格となる。

《解説》

1 基本三法、比較利益分割法及び取引単位営業利益法（基本三法と同等の方法、比較利益分割法と同等の方法及び取引単位営業利益法と同等の方法を含む。）の適用上、比較対象取引候補として選定された非関連者間取引と国外関連取引との間の差異により価格又は利益率等の差が生じていても、その差異を調整することができる場合には、独立企業間価格を算定する上で比較対象取引とすることができる（措置法第66条の4第2項第1号、措置法施行令第39条の12第6項、第7項及び第8項、措置法通達66の4(3) - 1）。

差異調整は、比較対象取引候補として選定された非関連者間取引について、比較対象取引としての合理性を確保するために行われるものであるから、調整の対象となる差異は、対価の額に「影響を及ぼすことが客観的に明らか」である場合に行うもので（事務運営指針4-4なお書き）、「対価の額の差」を生じさせ得るもの全てを対象とするものではない。

（参考）高松高裁平成18年10月13日判決参照。なお同事件は、最高裁平成19年4月10日決定（上告棄却）で確定。

なお、国外関連取引と比較対象取引との差異が価格又は利益率等に及ぼす影響が無視できず、かつ、その差異による具体的影響額を算定できない場合には、比較可能性自体に問題がある点に留意する必要がある。

ただし、上記のような場合であっても、調整済割合に対する当該差異の影響が軽微であると認められるときは、中央値による調整を行うことができる。

（注）中央値による調整は差異調整の一環であって、求められる比較可能性の要件まで緩めることを認めるものではなく、当該要件を満たしていない取引については、「四以上の比較対象取引」として用いることができないことに留意する。

2 差異の調整方法については、事務運営指針4-4に4つの例を掲げているが、これ以外にも、国外関連取引に係る運転資本の水準と比較対象取引に係る運転資本の水準に差異がある場合に、当該差異により生ずる措置法施行令第39条の12第8項第2号から第5号までに規定する割合（利益指標）等の差を調整する例（以下「運転資本に係る差異の調整」という。）がある。

運転資本とは、一般的に、企業の経常的用途のために投下され、短期間に回収される流動的な資本のことをいい、売掛金や買掛金の残高、棚卸資産の保有高の水準によって増減する。この運転資本の多寡が、企業の資金繰りや余剰資金による投資の規模に影響を及ぼし、結果として利益指標等の算定に影響を及ぼす可能性があると認められる場合には、こうした差異を調整

することで適切な結果が得られる場合がある。

ただし、運転資本の差異が利益指標等の算定に影響を及ぼすかどうかは、必ずしも明確でない場合が多いことから、こうした調整は常時機械的に行うのではなく、当該差異が及ぼす影響について十分検討することに留意する。

運転資本に係る差異の調整で考慮される勘定科目としては、例えば、売掛金や買掛金、棚卸資産が挙げられるが、これらの水準が国外関連取引と非関連者間取引とで異なる場合に、その水準差を適切な基準で示される割合で測定（例えば、国外関連取引に係る運転資本÷検証対象の当事者の売上高－非関連者間取引に係る運転資本÷非関連者の売上高）し、これに市場金利等の適切な運用利回りを乗じたものを利益指標等に加減算する調整方法が採られる場合がある。

第二章 独立企業間価格の算定方法の適用等に係る留意事項に関する事例

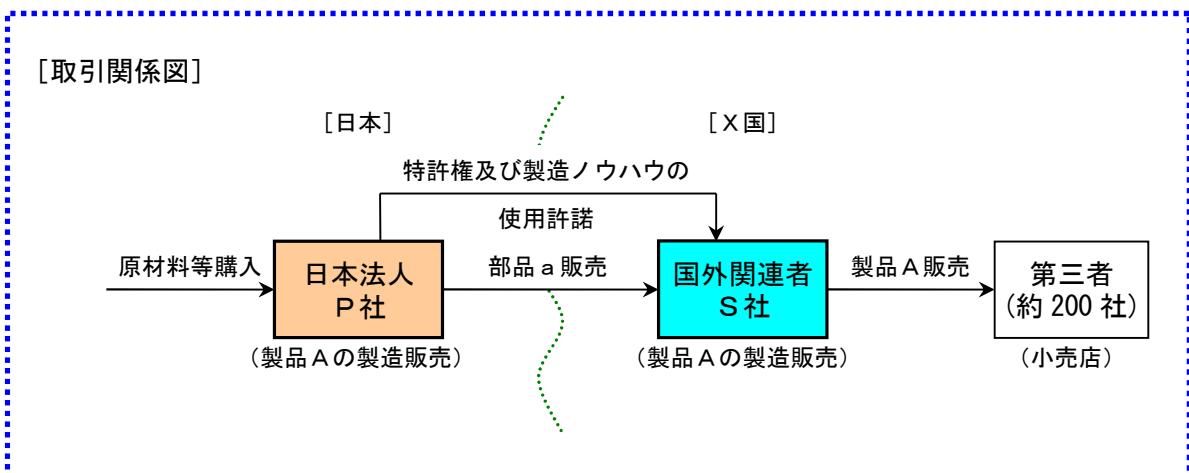
(1) 無形資産の取扱いに関する事例

【事例 1-1】(研究開発及びマーケティング活動により形成された無形資産)

《**ポイント**》

研究開発活動や販売・マーケティング活動により形成された無形資産の取扱いに関する事例

《**前提条件**》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人 P 社は、製品 A の製造販売会社であり、10 年前に製品 A の製造販売子会社である X 国法人 S 社を設立した。

製品 A は、P 社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

(国外関連取引の概要等)

P 社は、S 社に対して、製品 A 用の部品 a (P 社の独自技術が集約された主要部品) を販売するとともに、製品 A の製造に係る特許権及び製造ノウハウ (P 社の研究開発活動により生み出された独自技術) の使用許諾を行っている。使用許諾契約の中では、S 社に技術指導を行うことが規定されている。

S 社は、部品 a に他の部品を加えて製品 A の製造を行い、X 国の第三者の小売店約 200 社に対して製品 A を販売している。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

P 社は、これまでの研究開発活動を通じて形成した製造ノウハウに基づいて、効率的な製造方法を実現している。S 社の工場レイアウト等製造プロセス全般にわたる P 社からの技術指導を通じて、S 社も P 社と同様の効率的な製造方法を採用し、低い製造原価が実現している。

P 社の企画により、全世界的に大規模な会社イメージ広告が行われており、その社名や会社ロゴマークは各国で一般に広く知られている。また、P 社の企画により、製品 A について全世界で TV・雑誌・インターネット等による大規模な広告宣伝活動が行われており、X 国でも製品 A の認知度は高い。

S 社には研究開発部門はなく、S 社が行う製品 A の製造は、P 社から供与された P 社の独自技

術に基づいて行われている。

一方、S社は、多数の営業担当者を配置し、小売店や最終消費者向けに様々な販売促進活動を行い、相当数の取引先小売店を有し、充実した小売店舗網を形成している。

製品Aは、製品の独自の技術性能、広告宣伝・販売促進活動を通じた高い製品認知度や充実した小売店舗網により、X国において一定のマーケットシェアを確保するとともに、概ね安定した価格で販売されている。

《**移転価格税制上の取扱い**》

本事例の国外関連取引については、①P社の有する独自技術・製造ノウハウ、②高い製品認知度（＝ブランド又は商標）、③充実した小売店舗網という無形資産（措置法第66条の4第7項第2号に規定する無形資産をいう。以下【事例11】において同じ。）が関連していると認められる。

これらの無形資産については、P社の研究開発活動、P社の企画に基づく大規模な広告宣伝活動及びS社の販売促進活動により形成されたものと認められる。

製品Aは、独自の技術性能、高い製品認知度及び充実した小売店舗網により、一定のマーケットシェアを確保するとともに、安定した価格による販売が実現され、原価面ではP社の製造ノウハウに基づくS社の効率的な製造方法により低い製造原価が実現されている。このようにP社及びS社は基本的活動のみを行う法人とは異なる独自の研究開発・広告宣伝・販売促進活動を行っていると考えられる。

したがって、①から③までの無形資産は、基本的活動のみを行う法人との比較において、P社及びS社の国外関連取引に係る所得の源泉になっていると認められる。

(注) 第二章(1)の【事例11】から【事例16】までは、無形資産に関する取扱いを示すことを目的としており、具体的な独立企業間価格の算定方法を選定するために必要な前提条件までは設定していない。

《**解説**》

1 法人又は国外関連者の利益水準の検討に当たっては、それが何によって生み出されたものか、特に法人又は国外関連者が有する無形資産によるものかどうか検討する必要がある。

移転価格税制上、無形資産とは、有形資産及び金融資産以外の資産で「これらの資産の譲渡若しくは貸付け（……）又はこれらに類似する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対価の額が支払われるべきもの」と定義されている（措置法第66条の4第7項第2号及び措置法施行令第39条の12第13項）。しかしながら、法人又は国外関連者の所得の源泉となる無形資産は、主に無形資産のうち重要な価値があると認められるものであるため、無形資産として「重要な価値」を有するかどうかの判断が必要となる。その判断に当たっては、国外関連取引の内容や法人及び国外関連者の活動・機能、市場の状況等を十分に検討する必要がある。

そこで、調査に当たっては、例えば、次に掲げる重要な価値を有し所得の源泉となるものを幅広く検討対象とし、国外関連取引にこれらの無形資産が関連しているか、また、所得の源泉になっているかを総合的に勘案する必要がある（事務運営指針3-12前段部分）。

- ① 技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等

② 従業員等が経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の企業活動における経験等を通じて形成したノウハウ等

③ 生産工程、交渉手順及び開発、販売、資金調達等に係る取引網等

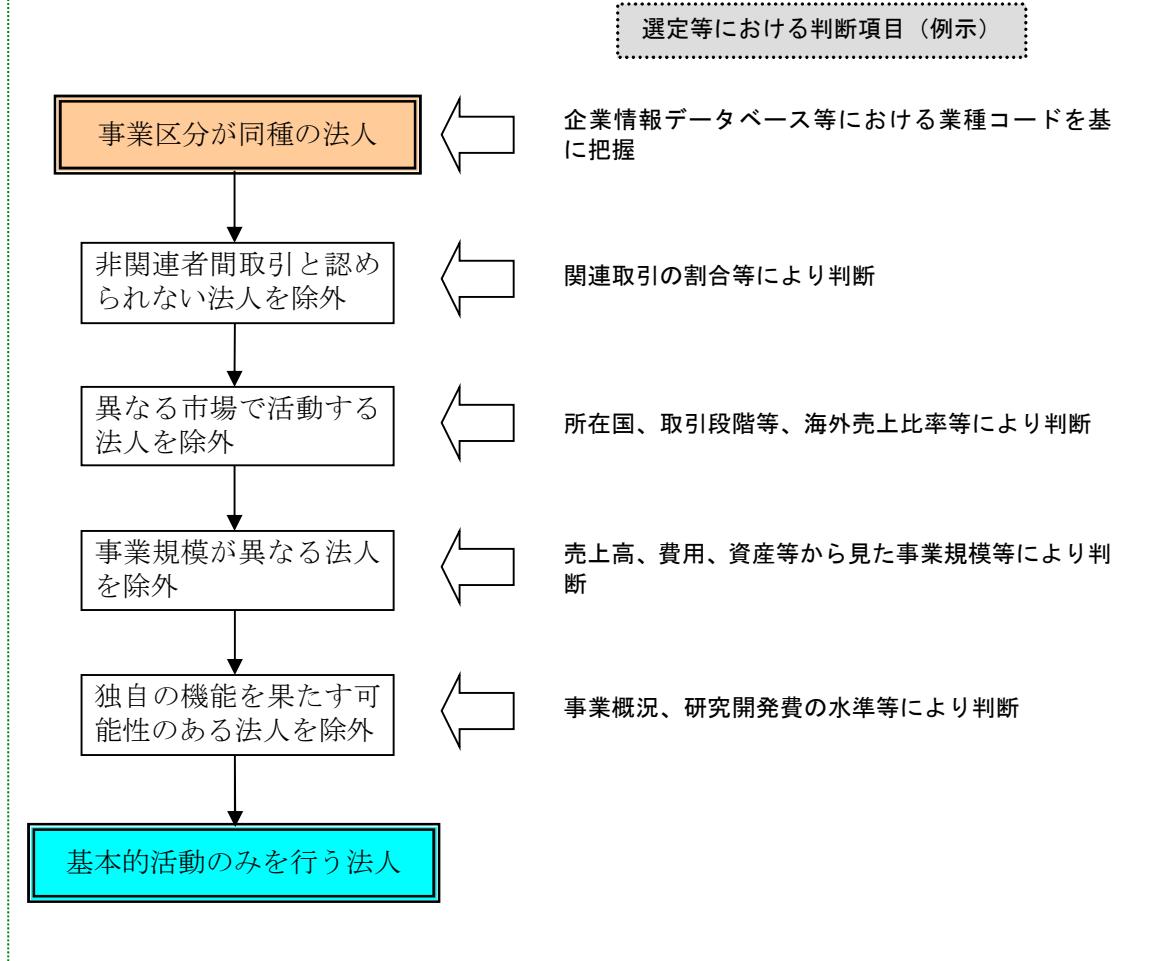
なお、①は技術革新に関する無形資産、②は人的資源に関する無形資産、③は組織に関する無形資産としてそれぞれ分類することができる。

(注) 上記①から③までは、調査に当たり、無形資産と法人が得る利益との関係を多角的に検討するため、無形資産の形態等に着目して分類したものである。

また、法人又は国外関連者の有する無形資産が所得の源泉となっているかどうかの検討に当たっては、例えば、国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人のうち、独自の機能を果たさない法人(基本的活動のみを行う法人)を把握できる場合には、法人又は国外関連者の国外関連取引に係る利益率等の水準と基本的活動のみを行う法人の利益率等の水準との比較を行うとともに、法人又は国外関連者の無形資産の形成に係る活動、機能等(例えば、本事例における研究開発や広告宣伝に係る活動・機能など)を十分に分析する必要がある(事務運営指針3-12後段部分)。

なお、基本的活動のみを行う法人の把握については、例えば、次の図の手順によることとなる。ただし、この検討により得られる情報は、所得の源泉となる無形資産が存在するかどうかを判断する際の要素の1つであるから、当該法人の選定には必ずしも厳密な比較可能性が求められるものではない。

[図：基本的活動のみを行う法人の選定手順の例]



2 こうした検討を経て、法人及び国外関連者の有する無形資産が、基本的活動のみを行う法人との比較において、所得の源泉になっていると認められる場合には、残余利益分割法の適用について検討を行うこととなる。

残余利益分割法では、第1段階で「分割対象利益等のうち基本的利益を当該法人及び国外関連者それぞれに配分」し、第2段階で「当該分割対象利益等と当該配分をした基本的利益の合計額との差額である残余利益等をその発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて配分」することになる。

なお、広告宣伝活動のほか、原価低減等の活動・努力などは、ほとんどの企業が何らかの形で行っており、基本的には、単にこうした活動・努力を行っているということのみでは、基本的活動のみを行う法人との比較において、所得の源泉となる無形資産を形成していると直ちに認めることはできないことに留意する必要がある。

また、いわゆる「のれん」や「継続事業価値」については、個々の事案の状況に照らし、比較可能な状況で非関連者がそのような「のれん」や「継続事業価値」に対価を支払うか等を検討する必要があることに留意する。

(参考)

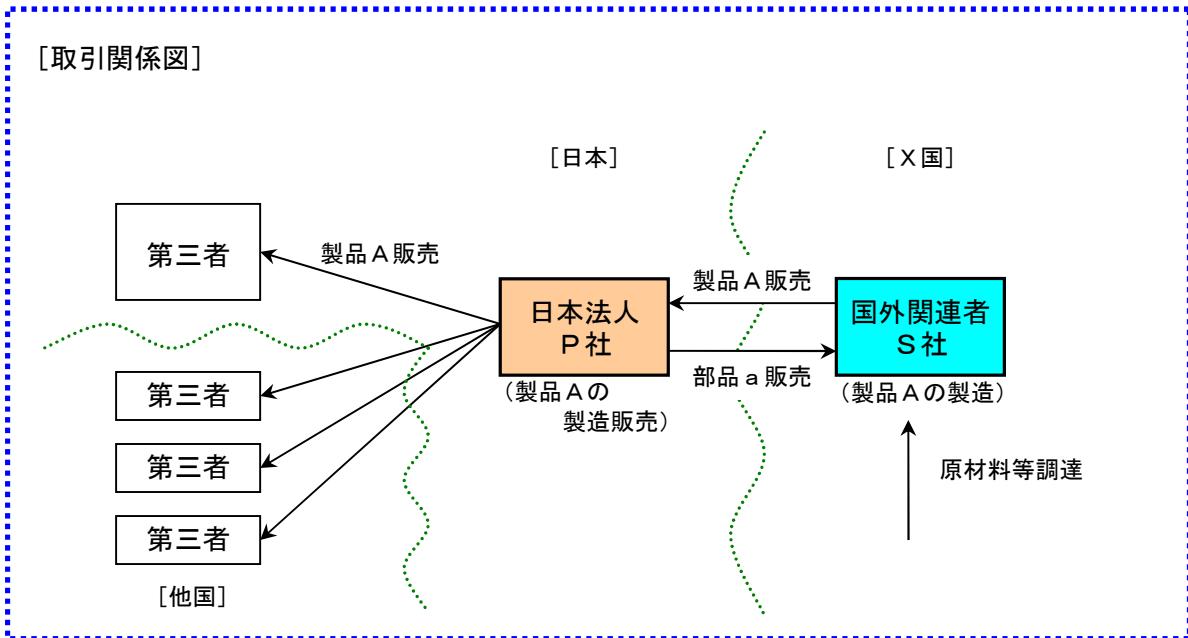
移転価格税制上の無形資産は、措置法第66条の4第7項第2号において定義されているが、OECD移転価格ガイドライン第6章（2017年7月版）に記述されている無形資産の内容と同義である。そのため、市場の特殊性のように、法人又は国外関連者により所有又は支配されないものは、無形資産に該当しない。

【事例 1 2】(販売網及び品質管理ノウハウに関する無形資産)

《**ポイント**》

グローバルな販売網や独自の品質管理ノウハウの取扱いに関する事例

《**前提条件**》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、20年前に製品Aの製造子会社であるX国法人S社を設立した。

(国外関連取引の概要等)

P社はS社に対して製品A用の部品aを販売し、S社はX国内で原材料等を調達して製品Aの製造を行い、製造した製品を全てP社に販売している。P社はS社から購入した製品Aを日本国内及び全世界で販売している。

製品Aの製造は装置産業的側面が強く、製造原価に占める固定費部分が大きいため、規模の利益が得られる構造となっている。

(法人の機能・活動等)

P社は、早くから海外展開を開始し、綿密な市場調査を行って世界各地で有望な販売市場と見込まれた国に販売支店等を設置するとともに、自社販売拠点のない国でも代理店経由で販売している。基本的活動のみを行う法人よりも広範に構築されたP社のグローバルな販売網により、P社グループは全世界で高いマーケットシェアを確保している。

P社では、新規販売国を開拓して販売網をさらに拡張するため、営業企画部門が中心となって各国それぞれのマーケットニーズに適した営業戦略を策定している。

(国外関連者の機能・活動等)

S社には製造部門とは別に品質管理部門が設けられており、S社の1割以上の社員が製品Aの品質管理のための製品チェックや製造ラインの点検等を行っている。

S社の品質管理部門は、これまでの20年間の製造活動の中で発生した品質上の問題点とその

改善方法をノウハウとして蓄積しており、独自開発した検査技術や検査機器により製造過程の主要段階で品質及び製造ライン自体をチェックし、製造過程に問題が生じた場合、こうしたノウハウを基に直ちに改善を指示するなどの独自の品質管理体制を探っている。

このような品質管理体制により、検査効率が大幅に改善されるとともに、S社の仕損じ品発生の減少による製造原価の低減や製品Aに対する最終ユーザーからの製品クレームの減少により、故障の少ない製品との評価が確立され、それが販売面での優位性を形成している。

《**移転価格税制上の取扱い**》

本事例の国外関連取引については、P社が形成したグローバルな販売網により大量の販売量を実現していること（製造原価は固定費の割合が高いために売上が伸びるほど多くの利益が得られる）、S社が形成した独自の品質管理ノウハウにより製造原価における仕損品発生損失を引き下げるとともに故障等の発生が少ない点で販売面での優位性を築き上げたことが、基本的活動のみを行う法人との比較において、P社及びS社の国外関連取引に係る所得の源泉になっていると認められる。

《**解説**》

無形資産に関する移転価格税制上の取扱いについては、【事例11】解説参照。

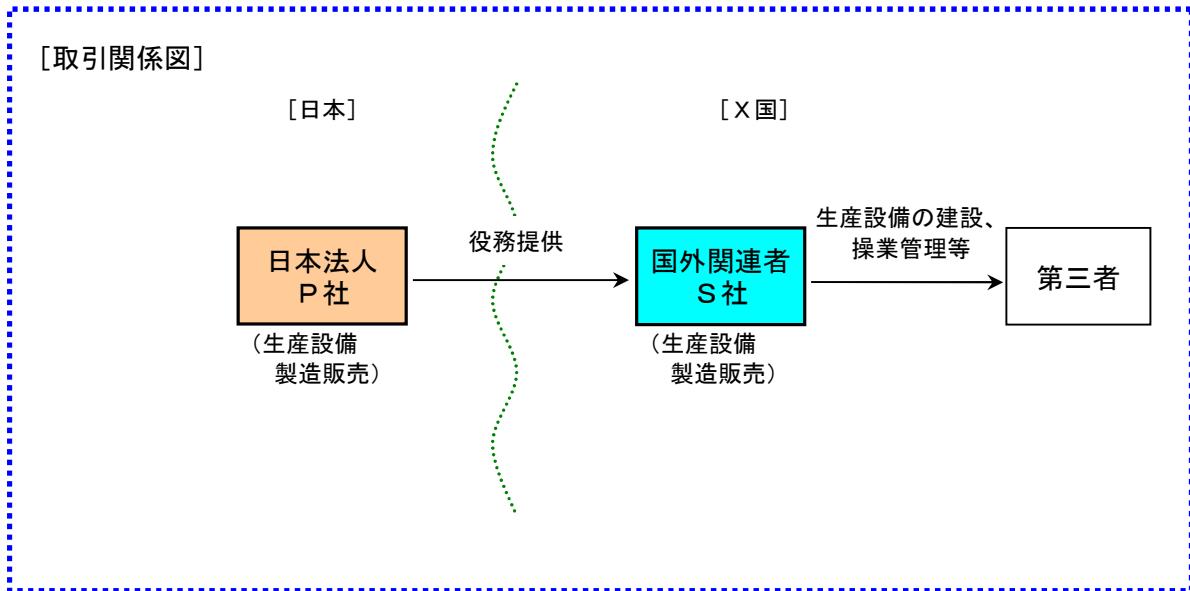
基本的活動のみを行う法人を含め企業は通常何らかの販売網を有し、また、製造に当たっては何らかの品質管理を行っていると考えられ、販売網の存在や品質管理業務の実施が直ちに基本的活動のみを行う法人との比較において、国外関連取引に係る所得の源泉になっていると認めるることはできない。ただし、その販売網が他には見られない広範なものやユニーク（独自）なものであること、また、品質管理ノウハウについても基本的活動のみを行う法人と比較した独自性があることにより、国外関連取引に係る所得の源泉になっている場合がある。

【事例13】(従業員等の事業活動を通じて企業に蓄積されたノウハウ等の無形資産)

《ポイント》

従業員等の事業活動を通じて企業に蓄積されたノウハウ等の無形資産の取扱いに関する事例

《前提条件》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人P社は生産設備の製造販売会社であり、設立以来、日本及び世界各地で各種生産設備に係る計画、設計、調達、建設、メンテナンス等を行ってきている。P社は、10年前にX国における設備建設の契約・実施主体として子会社であるX国法人S社を設立し、S社はP社の支援を得て大型の生産設備の受注に成功した。S社の事業は順調に推移して5年前に当該設備が完成し、その後の操業管理、メンテナンス等の業務も請け負っている。

(国外関連取引の概要等)

P社は、S社に対し経営指導等の役務提供を行っている。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

(1) 情報収集及び受注に係る機能・活動等

P社は、世界各地に支店、駐在事務所等の情報収集拠点を置き、各地の生産設備の建設計画に係る情報を収集、蓄積しており、当該情報の中からX国における大型の生産設備建設計画を他社に先駆け把握した。また、P社の海外営業の担当者は、これまでの生産設備の製造販売活動を通じて築き上げた顧客との良好な関係や、受注交渉に係るノウハウ、事業の採算性に係る分析ノウハウ等を蓄積している。

S社は、P社が有するこれらの利点及びノウハウ等を最大限に活用し、P社の設計、機器調達、建設等の各部署の担当者と連携しながらX国の顧客との折衝を重ねて受注獲得に至った。

(2) 生産設備の建設、操業管理等に係る機能・活動等

生産設備の設計、機器の選定・調達、建設計画の策定、施工業者の選定、施工管理等における判断には、P社の各部署の担当者がこれまでの生産設備の製造販売活動を通じて蓄積した独

自のノウハウや取引網等が活用されている。また、S社が生産設備完成後に行う操業管理、メンテナンス等につき、P社が支援を行っているが、当該支援にはP社がこれまでに実施してきたアフターサービス事業において蓄積されたノウハウが活用されている。

(3) P社がS社に対して行う事業判断等の内容

S社は、P社の海外営業、設計、機器調達、建設、操業管理等の各部署の担当者と連絡を取り、助言を受けた上で受注活動を行い、建設作業についてもP社から必要な指示、質問に対する回答及び資料提供等を受けている。

《**移転価格税制上の取扱い**》

S社がX国において行う大型生産設備の建設に係る情報収集・受注交渉、当該設備の設計、建設、操業管理等に係る事業判断やリスク管理等に関し、P社はS社に役務の提供を行っているが、これらがなければS社単独では事業は成り立たず、S社の事業の収益性を左右する要素と認められる。

X国における大型生産設備関連事業の遂行に当たっては、P社がこれまで世界各地で行った生産設備の製造販売活動から社員が個々に蓄積した事業判断やリスク管理に係るノウハウ（生産設備事業関連ノウハウ）と、P社が有する情報網・交渉手順及び受注・機器発注・建設・管理に係る取引網等が有機的に結びつき、上記の役務提供とともにP社から組織的にS社に供与されることによって、当該事業の推進が可能となっている。

以上のことから、過去の事業経験からP社の社員が培ったノウハウとP社が有する情報網、交渉手順、取引網等がS社の国外関連取引に係る所得の源泉になっていると認められる。

《**解説**》

1 役務提供取引については、役務提供を行う際に無形資産を使用している場合には、無形資産の使用に係る対価を考慮することとしている（事務運営指針3-9(1)本文）。

本事例のように、従業員等の事業活動を通じて企業に蓄積されたノウハウ等が役務の提供に併せて一体的に供与される場合や、組織において形成された取引網、交渉手順等を通じ、又は用いて役務の提供が行われる場合があることから、無形資産が役務提供を行う際に使用されているかどうかについて調査を行う場合には、役務の提供と無形資産の使用は概念的には別のものであることに留意し、当該役務の提供者が役務提供時にどのような無形資産を用いているか、当該役務提供が当該役務の提供を受ける法人の活動、機能等にどのような影響を与えていたか等について検討を行う（事務運営指針3-9(1)（注））。

また、無形資産を伴う取引の調査に当たっては、無形資産が所得にどの程度寄与しているかについて幅広く検討するとしている（事務運営指針3-12）。

（参考）事務運営指針3-12（抄）

調査に当たっては、例えば、次に掲げる重要な価値を有し所得の源泉となるものを幅広く検討対象とし、総合的に勘案する必要がある。

イ 技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等

ロ 従業員等が経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の企業活動における経験等を通じて形成したノウハウ等

ハ 生産工程、交渉手順及び開発、販売、資金調達等に係る取引網等

(注) 役務提供を行う際に無形資産が使用されている場合の役務提供と無形資産の関係について、事務運営指針 3 - 9(1) の注書に留意する。

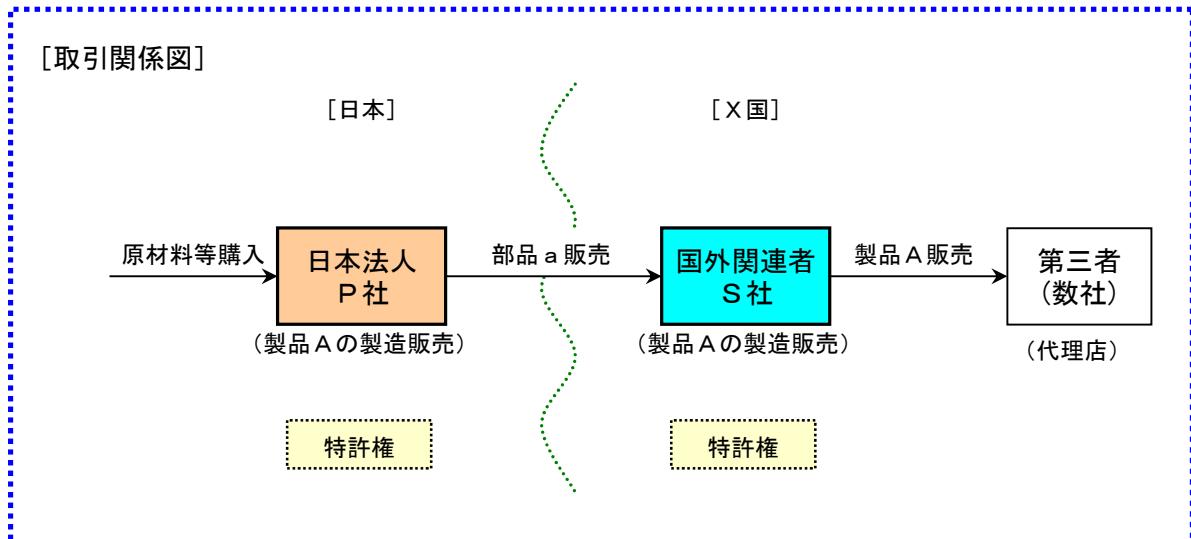
2 このような検討の結果、従業員等の事業活動を通じて企業に蓄積されたノウハウ等が法人から国外関連者に組織的に供与され、国外関連者の事業活動での重要な要素となり、基本的活動のみを行う法人との比較において、国外関連取引に係る所得の源泉になっている場合においては、これらは重要な無形資産と認められる。

【事例 1 4】（無形資産の形成・維持・発展への貢献）

《**ポイント**》

無形資産の形成・維持・発展に対する法人及び国外関連者の貢献の程度に関する事例

《**前提条件**》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人 P 社は、製品 A の製造販売会社であり、10 年前に製品 A の製造販売子会社である X 国法人 S 社を設立した。

製品 A は、P 社を中心とした研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

(国外関連取引の概要等)

P 社は、S 社に対して製品 A 用の部品 a （P 社の独自技術が集約された主要部品）を販売している。S 社は、部品 a に他の部品を加えて製品 A を製造し、X 国内の第三者の代理店数社に対して販売している。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

製品 A の開発は、その大部分は P 社の研究開発部門によって行われたが、S 社にも約 10 名の研究者が所属する製品開発部門があり、一部は S 社の製品開発部門が担当した。P 社及び S 社では、製品 A の発売後も性能改善等のための研究開発を続けている。

P 社及び S 社の間では、研究開発における研究開発方針の策定、具体的担当分野の割当て、研究開発の進捗管理と継続（又は中止）の判断、研究者の業績評価等については、全て P 社研究開発部門の業務管理担当が行うこととされており、S 社の製品開発部門の業務は、P 社の研究開発業務管理担当者の管理下で行われている。

製品 A は、その独自の技術性能が売上の拡大をもたらし、X 国において一定のマーケットシェアを確保するとともに、概ね安定した価格で販売されている。

(特許権の取得等)

製品AにはP社及びS社の研究開発の成果である独自技術が集約されており、日本においてはP社名義で、X国においてはS社名義で、特許登録されている。

《移転価格税制上の取扱い》

本事例においては、特許権は、P社及びS社の双方が行った研究開発の成果であり、それを使って製造された製品Aの独自の技術性能が、基本的活動のみを行う法人との比較において、P社及びS社の国外関連取引に係る所得の源泉になっていると認められる。

本事例では、製品Aに係る特許権がP社とS社の双方の名義で登録されているが、その形成・維持・発展に係る活動における双方の貢献の程度には違いがあり、P社は研究開発活動の大部分と開発の意思決定及びリスク管理を行っており、S社は研究開発活動の一部のみを行っている。

したがって、P社とS社が行った製品Aに係る特許権の形成・維持・発展のためのこれらの活動・機能に着目して所得への貢献の程度を勘案することが適当と認められる（事務運営指針3-13）。

《解説》

無形資産に関する移転価格税制上の取扱いについては、【事例11】解説参照。

無形資産の法的所有者とその形成・維持・発展への貢献を行った者とが必ずしも一致しないケースも見受けられるため、無形資産の所得への貢献の程度を検討する場合には、無形資産の法的な所有関係のみならず、無形資産の形成・維持・発展への貢献の程度も勘案することが必要である。また、実際の役務提供や費用負担の状況だけでなく、研究開発に係る意思決定やリスク管理において法人又は国外関連者が果たした機能等を総合的に勘案する必要がある（事務運営指針3-13）。

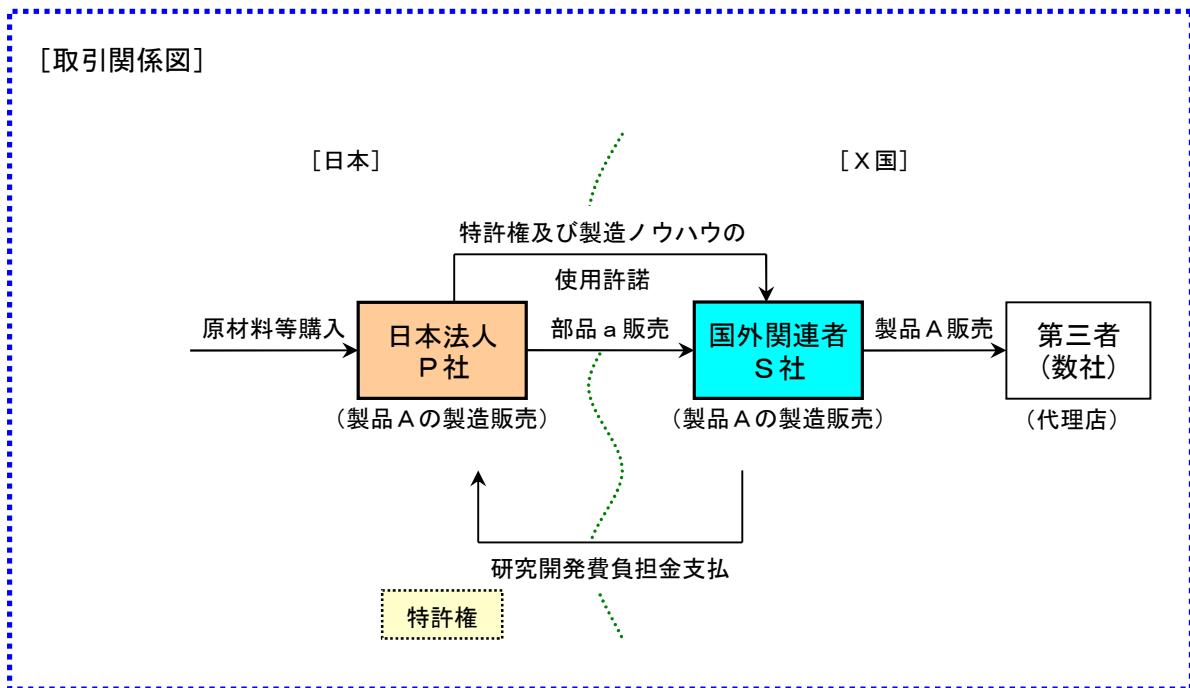
なお「意思決定」とは、具体的開発方針の策定・指示、意思決定のための情報収集等の準備業務などを含む判断の要素であり、「リスク管理」とは、例えば、無形資産の形成等の活動に内在するリスクを網羅的に把握し、継続的な進捗管理等の管理業務全般を行うことによってこれらのリスクを一元的に管理する業務等である。

【事例15】(無形資産の形成費用のみ負担している場合の取扱い)

《**ポイント**》

国外関連者が、法人の研究開発費用の一部を負担している場合において、その費用負担と無形資産の形成・維持・発展への貢献との関係に関する事例

《**前提条件**》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、10年前に製品Aの製造販売子会社であるX国法人S社を設立した。

製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

(国外関連取引の概要等)

P社は、S社に対して製品A用の部品a（P社の独自技術が集約された主要部品）を販売するとともに、製品Aの製造に係る特許権及び製造ノウハウ（P社の研究開発活動により生み出された独自技術）の使用許諾を行っている。

S社は、部品aに他の部品を加えて製品Aの製造を行い、X国内の第三者の代理店数社に対して販売している。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

P社の研究開発活動の成果である製品Aは、その独自の技術性能が売上の拡大をもたらし、X国において一定のマーケットシェアを確保するとともに、概ね安定した価格で販売されている。

S社が行う製品Aの製造は、P社から供与されたP社の独自技術に基づいて行われている。

S社は、研究開発部門を設置しておらず、研究開発活動を行っていないが、P社が行っている製品Aの品質向上や製造ライン改良等に係る研究開発費用の一部を負担している。しかし、研究開発方針の決定やリスク管理は全てP社が行い、S社はその決定等に関与していない。また、研

究開発の結果としての特許権等は全てP社が登録することとされており、S社は特許権等を保有していない。

《**移転価格税制上の取扱い**》

製品Aは、P社の行う研究開発活動の成果である独自技術を使用して製造された製品であり、その独自の技術性能が基本的活動のみを行う法人との比較において、P社及びS社の国外関連取引に係る所得の源泉になっていると認められる。

本事例においては、S社は、既に独自技術が形成された製品Aの品質向上や製造ライン改良等の研究開発費用の一部を負担しているが、研究開発業務を行う部署は存在せず、当該研究開発に係る機能を果たしていない。

以上より、P社の研究開発活動は無形資産の形成・維持・発展に貢献していると認められるが、S社の当該無形資産の形成・維持・発展への貢献は低いものと認められる。

《**解説**》

無形資産に関する移転価格税制上の取扱いについては、【事例1-1】解説参照。

無形資産の形成・維持・発展への貢献の程度を検討するに当たっては、当該無形資産の形成・維持・発展のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において果たした機能等を勘案する必要がある（事務運営指針3-13）。

本事例においては、研究開発活動に係る機能を果たす者と費用の負担者が一致していないことから、S社の費用負担をもって、そのまま無形資産の形成・維持・発展に貢献しているものと取り扱うことはできない。所得の源泉となる見通しが高い無形資産の形成・維持・発展において、単にその費用を負担しているのみでは、貢献の程度は低いものとなる（事務運営指針3-13）。

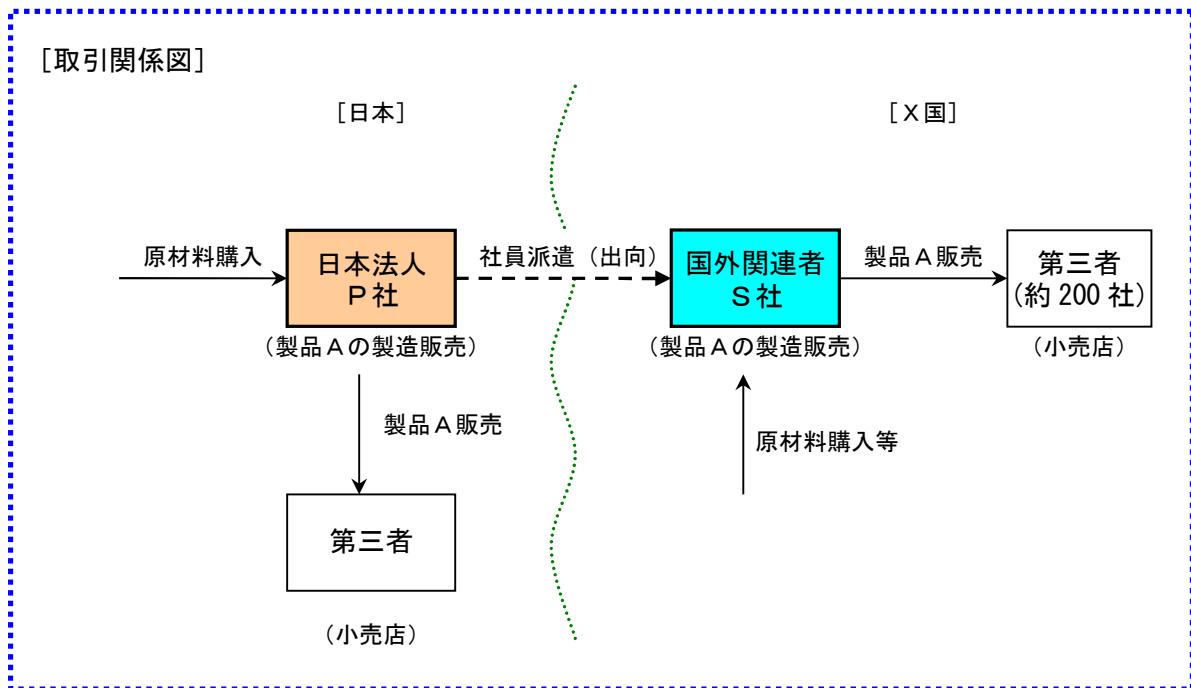
なお、仮に本事例において、S社が別に重要な無形資産を有しているとの前提条件を置いた上で、残余利益分割法に準ずる方法の適用が妥当と認められる場合には、このような研究開発の機能を伴わない単なる費用負担については、残余利益等の分割要因とはならず、他の一般的な費用と同じように基本的利益の算定の中で考慮されることとなる（残余利益等の分割要因については、【事例2-3】参照。）。

【事例 1 6】(出向者が使用する法人の無形資産)

《ポイント》

法人の社員が国外関連者に出向し、法人の無形資産を使用して業務を行う場合の法人の貢献に関する事例

《前提条件》



（法人及び国外関連者の事業概況等）

日本法人 P 社は、製品 A の製造販売会社であり、10 年前に製品 A の製造販売子会社である X 国法人 S 社を設立した。

製品 A は、P 社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

（法人及び国外関連者の機能・活動等）

P 社は、過去に S 社に製品 A 用の部品を販売していたが、現在は、S 社が原材料等を全て X 国内で現地調達して製品 A の製造を行い、X 国の小売店約 200 社に対して製品 A を販売している。ただし、日本国内向けの製品 A については P 社が自ら製造販売している。

P 社は、S 社に対して、製造技術担当として 5 名、営業企画担当として 5 名の P 社社員を出向させている。

製造技術担当の出向者は、いずれも P 社の技術開発部門において新たな製造技術の開発等の業務に従事し、高度な技術開発知識や経験を有しており、この出向は P 社が有する製造ノウハウを S 社に提供するために行われている。

S 社は、P 社からの出向者の指導の下、P 社が有する製造ノウハウを用いて製造技術部門の製造ラインの改善等を行った結果、効率的製造により、低い製造原価が実現されている。

なお、S 社製造技術部門には、P 社からの出向者 5 名のほか、補助的業務を行うだけで特に高度な技術的知識を有していない現地社員が在籍している。

S社製造技術部門のP社からの出向者は、業務を行うに当たって、従前所属していたP社技術開発部門の同僚研究者に資料提供を依頼したり、アドバイスを受けたりするため、メールやFAX等でP社と頻繁に連絡を取り合っている。

なお、営業企画担当の出向者は、高度なマーケティング知識や営業知識を有しておらず、S社の営業企画部門の現地社員の指示の下、定型業務を行っている。

《**移転価格税制上の取扱い**》

本事例においては、P社からの製造技術担当出向者が行うS社従業員に対する指導によって、S社は効率的な製造活動が可能となり低い製造原価を実現していることから、P社が有する製造ノウハウは、基本的な活動のみを行う法人との比較において、S社の国外関連取引に係る所得の源泉になっていると認められる。この場合において、当該製造ノウハウはP社のこれまでの製造技術の開発活動により形成されたものであり、それがP社からS社への出向者を介して供与されていると認められる。

一方、営業企画担当の出向者は、営業やマーケティングに関する高度な能力、知識等をP社在籍中の業務を通じて身につけていない段階であり、P社で形成されたマーケティング上のノウハウなどの無形資産の供与がS社に対して行われているとは認められない。

《**解説**》

無形資産に関する移転価格税制上の取扱いについては、【事例11】解説参照。

親会社が海外子会社に自社社員を出向させ、その社員を通じて親会社が形成・維持・発展した無形資産を国外関連者に供与し、その供与された無形資産が、基本的活動のみを行う法人との比較において、国外関連取引に係る所得の源泉になっていると認められる場合には、当該無形資産の形成・維持・発展への貢献は親会社側にあることとなる。

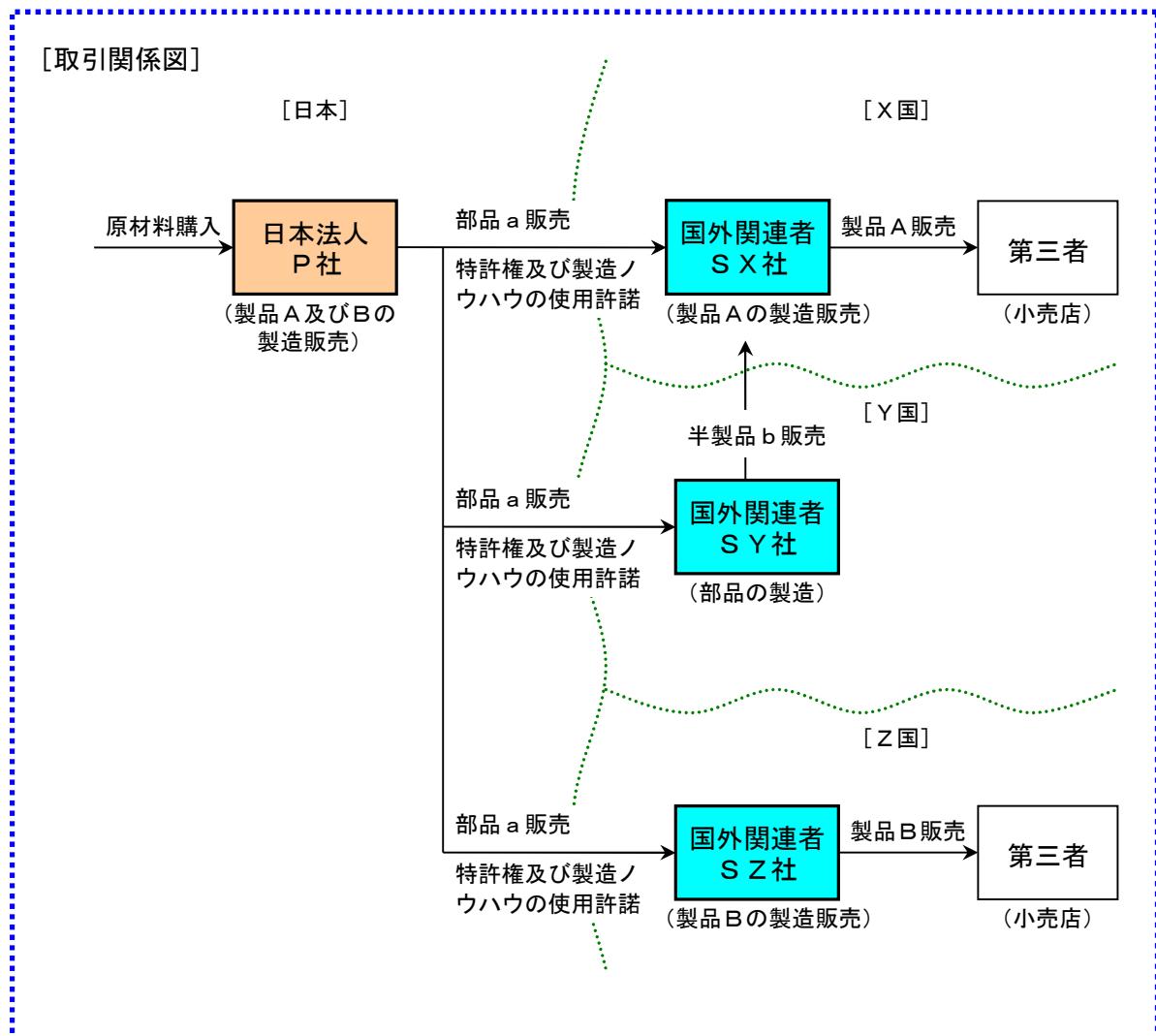
(2) 利益分割法の適用に当たり共通的な留意事項に関する事例

【事例 17】（連鎖取引における利益分割法の適用範囲）

《ポイント》

取引が連鎖している場合において、複数の国外関連者をまとめて利益分割法の適用対象に含めることが妥当と認められる事例

《前提条件》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人P社は、製品A及び製品Bの製造販売会社であり、X国及びY国に製品Aの製造販売子会社等としてそれぞれS X社及びS Y社を、Z国に製品Bの製造販売子会社としてS Z社を有している。

製品A及び製品Bは、P社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

(国外関連取引の概要等)

×国法人 S ×社は、P 社から部品 a（P 社の独自技術が集約された主要製品）を購入するとともに、

もに、特許権及び製造ノウハウ（P社の研究開発活動により生み出された独自技術）の使用許諾を受けて製品Aを製造しているが、生産能力が不足しているため、一部S Y社（後述）から半製品bの形で購入して製品Aに加工している。S X社は製品Aを自社の販売部門を通じてX国内で第三者の小売店に販売している。

Y国法人S Y社は、同じくP社から部品aを購入するとともに、特許権及び製造ノウハウの使用許諾を受け、製品A製造のために必要となる半製品bを製造しており、これを全て関連者S X社に販売している。

Z国法人S Z社は、同じくP社から部品aを購入するとともに、特許権及び製造ノウハウの使用許諾を受けて製品Bを製造しており、これを自社の販売部門を通じてZ国内で第三者の小売店に販売している。なお、製品Bは、形状・用途・販路等の点で製品Aと相違がある。

（法人及び国外関連者の機能・活動等）

製品A及び製品Bは、その独自の技術性能が売上の拡大をもたらし、X国及びZ国において一定のマーケットシェアを確保するとともに、概ね安定した価格で販売されている。

S X社、S Y社及びS Z社はいずれも研究開発部門を有しておらず、製品A、半製品b及び製品Bの製造は、P社から供与されたP社の独自技術に基づいて行っている。

一方、S X社及びS Z社は、それぞれ多くの営業担当者を有して活発な営業活動を行うとともに、大規模な広告宣伝・販売促進活動を行っており、それぞれの国内において基本的活動のみを行う法人に比較して、販売面で優位な立場を築き上げている。

なお、S Y社は、製造する半製品b全てをS X社に対して販売するため、営業活動等を行っていない。

《移転価格税制上の取扱い》

P社とS X社間の部品aの販売取引及び特許権等の使用許諾取引については、比較可能性分析を行ったところ、比較対象取引を見いだすことはできなかったが、次の分析結果が得られた（独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。）。

P社及びS X社は、基本的活動のみを行う法人との比較において、国外関連取引に係る所得の源泉となる無形資産を有しており、当該国外関連取引においてP社及びS X社による独自の価値ある寄与が認められることから、本事例においては、P社とS X社間の取引について、残余利益分割法に準ずる方法を適用することが妥当と認められる（P社とS Y社及びS Z社との間の各取引において、比較対象取引を見いだすことができないことは同じ。）。

また、P社とS Y社間の部品aの販売取引、特許権等の使用許諾取引及びS Y社とS X社間の半製品bの販売取引は、いずれもS X社が販売する製品Aの製造に係る一連の連鎖取引であることから、これらを一体として検討することが合理的であると考えられる。

以上の状況から、本事例におけるP社、S X社及びS Y社間の取引については、P社、S X社及びS Y社の3社を対象とする残余利益分割法に準ずる方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

なお、この残余利益分割法に準ずる方法の適用に当たり、S Y社による独自の価値ある寄与はない認められることから、S Y社には基本的利益のみが配分されることとなる。

他方、P社とS Z社間の部品aの販売取引及び特許権等の使用許諾取引は、製品Aとは異なる

製品Bの製造に係る取引であり、P社とS X社間の取引とは別個に検討する必要がある。P社及びS Z社の有する無形資産は、基本的活動のみを行う法人との比較において、P社とS Z社との間の国外関連取引に係る所得の源泉になっており、当該国外関連取引においてP社とS Z社による独自の価値ある寄与が認められることから、P社とS Z社間の取引については、P社及びS Z社の2社を対象とする残余利益分割法に準ずる方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる（独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については【事例1】解説参照。）。

《解説》

利益分割法の適用に当たり、複数の国外関連者の中で一連の取引（連鎖取引）が行われている場合、これらを対象範囲に含めるか否かについては、一つの製品に係る一連の取引かどうか等により判断され、連鎖する関連取引が独立企業間価格での取引でないと認められる場合には、国外関連取引に係る分割対象利益等の計算に影響するため、原則的には、非関連者間取引に挟まれる関連取引全体を検討対象にする必要がある（例外については【事例18】参照。）。

なお、連鎖する取引を全て利益分割法の適用対象範囲に含め、残余利益分割法を適用する場合において、その中に独自の価値ある寄与をしていない関連者が含まれるときには、当該関連者はその機能に応じた基本的利益のみが配分されることとなる。

（参考）

独立企業間価格の算定は、原則として、個別の取引ごとに行うのであるが、例えば、国外関連取引について、同一の製品グループに属する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や、生産用部品の販売取引とそれに係る製造ノウハウの使用許諾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には、これらの取引を一の取引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（措置法通達66の4(4)-1）。この取扱いは、複数の国外関連取引がある場合に、独立企業間価格の算定上合理的と認められるときには、それらを1つの取引単位として取り扱うことができることを述べたものである。

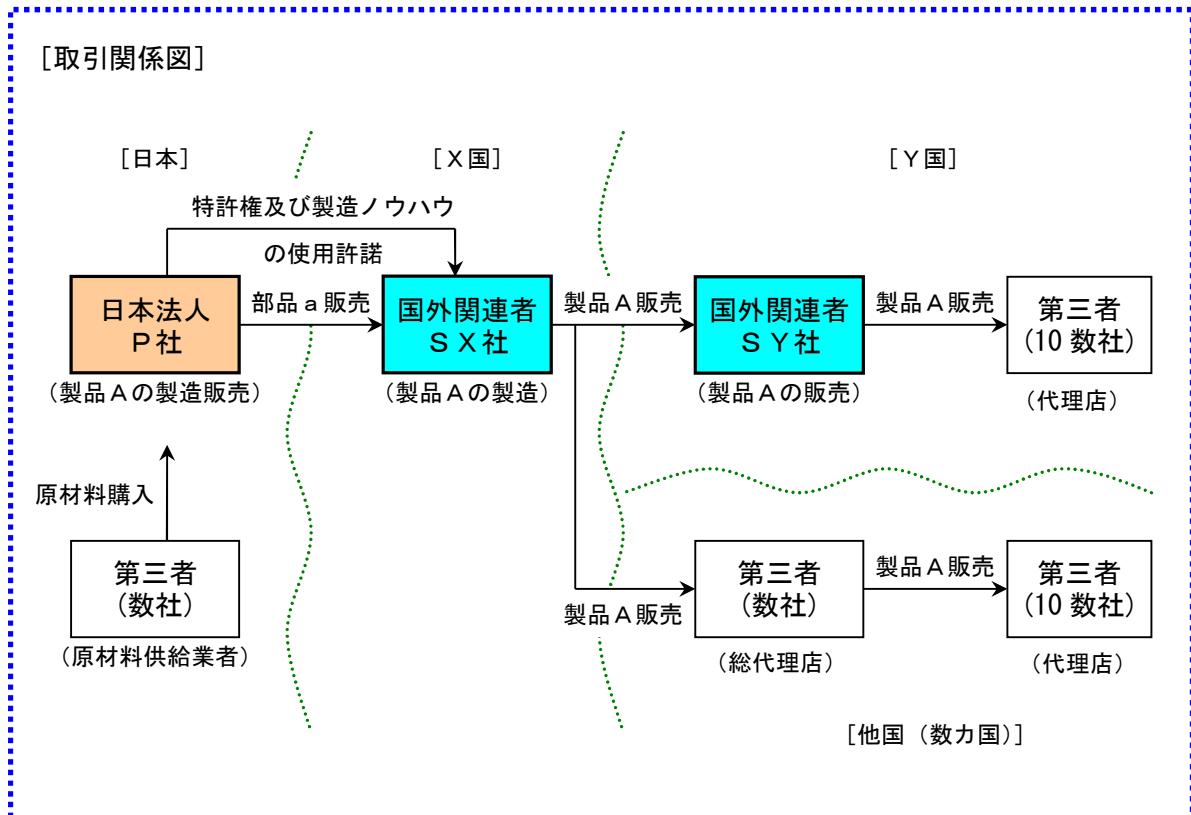
この取扱いに従って独立企業間価格の算定単位として合理的と判断されたそれぞれの取引単位について、法令の規定に従い独立企業間価格の算定方法の適用の検討を行うこととなる。その結果、比較対象取引が見いだせないこと等により、利益分割法を適用する場合には、上記の解説に留意して利益分割法の対象範囲を決めることがある。

【事例18】(利益分割法の適用範囲から除くことのできる取引)

《ポイント》

取引が連鎖している場合において、通常の取引価格で取引が行われていると認められる国外関連取引を利益分割法の適用対象から除くことが可能な事例

《前提条件》



（法人及び国外関連者の事業概況等）

日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、X国に製品Aの製造子会社であるX国法人S X社、Y国に製品Aの販売子会社であるY国法人S Y社を設立した。

製品Aは、P社を中心とした研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

（国外関連取引の概要等）

P社は、製品A用の部品a（P社の独自技術が集約された主要部品）をS X社に販売するとともに、製品Aの製造に係る特許権及び製造ノウハウ（P社の研究開発活動により生み出された独自技術）の使用許諾を行っている。

S X社は、部品aに他の部品を加えて製品Aの製造を行い、製造した製品をY国のS Y社のほか、他国（数カ国）の第三者の総代理店に輸出販売している。

なお、当該製品はX国内では販売していない。

S Y社は、S X社の総代理店としてS X社から輸入した製品AをY国の第三者の代理店10数社向けに販売している。

S X社の製品Aの販売数量等は、S Y社向けと各国の総代理店向けとで大きな違いはなく、その販売価格は、概ね同様に設定され、Y国及び他国での小売価格にも大きな差はない。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

P社の研究開発活動の成果である製品Aは、その独自の技術性能が売上の拡大をもたらし、Y国及び他国において一定のマーケットシェアを確保するとともに、概ね安定した価格で販売されている。

S X社も技術者10名程度から成る技術開発部門を有して、製品Aに係る一部の開発業務を行っており、P社の研究開発と合わせて製品Aの独自の技術・性能の実現に貢献している。

なお、S X社の販売機能は、各国の総代理店に対する単純な営業活動である。

S Y社の販売機能は、単純な再販売機能である。

(S Y社の損益状況等)

Y国と他国（数カ国）を含む地域は、経済水準等が比較的類似している。

S Y社及び他国の総代理店は、規模や業務内容等の面でそれぞれほぼ同様であり、利益率も概ね3～4%と同程度である。

なお、これは各国における同業種企業の平均的な利益率の水準である4%と比較して、ほぼ同水準となっている。

《移転価格税制上の取扱い》

比較可能性分析を行ったところ、比較対象取引を見いだすことはできなかったが、次の分析結果が得られた（独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。）。

P社及びS X社は、基本的活動のみを行う法人との比較において、P社及びS X社の国外関連取引に係る所得の源泉となっている無形資産を有しており、当該国外関連取引においてP社及びS X社による独自の価値ある寄与が認められることから、本事例におけるP社とS X社間の取引については、残余利益分割法に準ずる方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

S X社とS Y社間の関連者間取引の取扱いについては、

- ① S X社が他国の非関連者（総代理店）と行う取引と同様の価格設定が行われている
- ② S Y社の利益水準は業界平均的な利益水準と同水準であり、また、S X社が同様の取引を行っている他の非関連者と同程度である

ことから、移転価格税制上の問題があるとは認められないため、S X社とS Y社間の取引を利益分割法の適用対象範囲から除いて、P社とS X社のみを対象に残余利益分割法に準ずる方法を適用することが可能である。

《解説》

利益分割法の適用に当たっては、連鎖する関連者間取引が独立企業間価格による取引でない場合には、国外関連取引に係る分割対象利益等の計算に影響するため、原則的には非関連者間取引に挟まれる法人と国外関連者間又は国外関連者同士の取引を検討対象にする必要がある。

ただし、連鎖する関連者間取引がある場合であっても、業界平均的な利益水準の比較などの検証に基づき移転価格税制上の問題があるとは認められない場合や、取引規模が少額のために国外

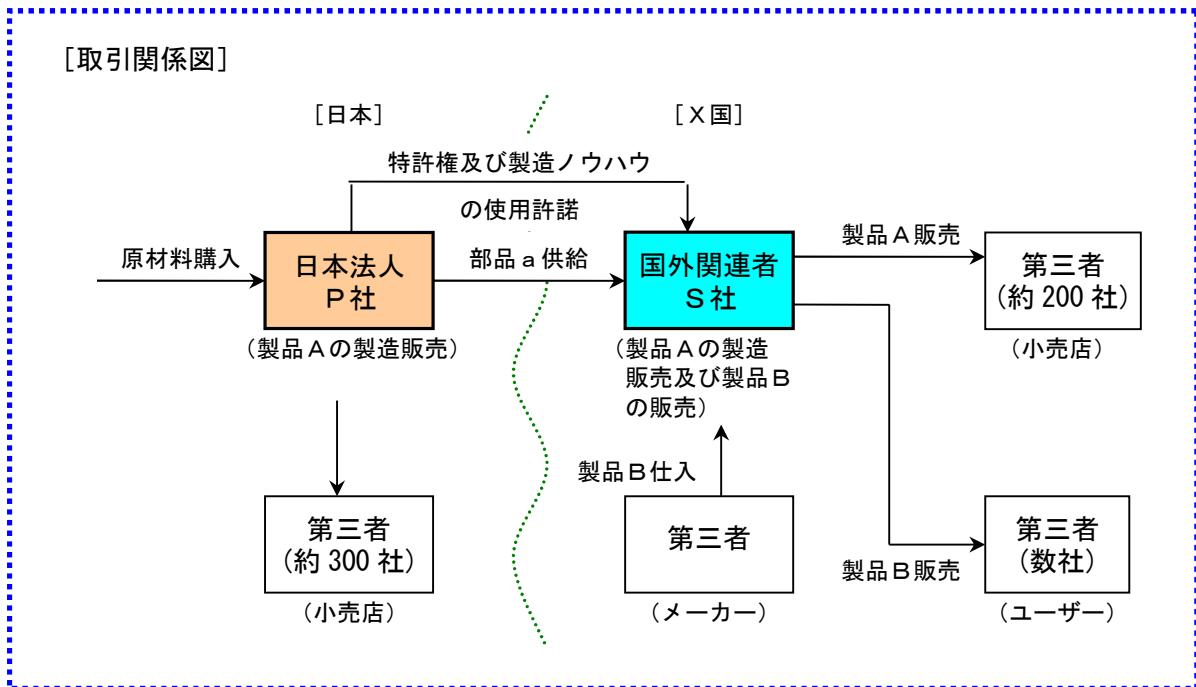
関連取引に係る分割対象利益等の計算に与える影響が小さいと認められる場合には、利益分割法の対象範囲に含めないこととしても差し支えない。これらの判断に当たっては、事務運営指針3-1、3-2等を基に検討していくこととなる。

【事例 19】(分割対象利益等の算出)

《ポイント》

利益分割法における分割対象利益等の算出に関する事例

《前提条件》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、日本国内で製品Aを販売しており、10年前に製品Aの製造販売子会社であるX国法人S社を設立した。

S社は、製品Aの製造販売のほかに、X国内のメーカーから製品Bを仕入れてX国内のユーザーに販売している。

製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造されている。

(国外関連取引の概要等)

P社は、S社に対して製品A用の部品a（P社の独自技術が集約された主要部品）を販売するとともに、製品Aの製造に係る特許権及び製造ノウハウ（P社の研究開発活動により生み出された独自技術）の使用許諾を行っている。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

S社は、多数の営業担当者を雇用して様々な販売促進活動を行うほか、X国内で大規模な広告宣伝活動を行っている。

製品Aは、製品そのものの独自の技術性能、広告宣伝・販売促進活動を通じた高い製品認知度や充実した取扱い小売店舗網等により、X国において一定のマーケットシェアを確保するとともに、概ね安定した価格で販売されている。

(その他)

P社の社内組織は、部品aや製品Aを製造する製造部門のほか、研究開発部門、製品Aの国内

販売に係る営業部門、一般管理部門に区分されている。

P社及びS社の損益資料は、以下のとおりである。

P社損益資料		S社損益資料	
製品A売上高	200	製品A売上高	110
部品a売上高	35	製品B売上高	500
受取ロイヤルティ	5	売上高合計	610
売上高合計	240	部品a仕入高	35
製品A売上原価	95	製品Aその他原価	10
部品a売上原価	25	製品B仕入高	480
売上原価合計	120	支払ロイヤルティ	5
売上総利益	120	売上原価合計	530
製品A販売費	48	売上総利益	80
部品a販売費	2	製品A販売費	15
研究開発費	25	製品B販売費	5
一般管理費	15	一般管理費	10
販売管理費合計	90	販売管理費合計	30
営業利益	30	営業利益	50

《移転価格税制上の取扱い》

比較可能性分析を行ったところ、いずれの国外関連取引（部品a販売取引及び特許権等の使用許諾取引）に対しても比較対象取引を見いだすことができなかつたが、次の分析結果が得られた（独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。）。

P社及びS社は、基本的活動のみを行う法人との比較において、国外関連取引に係る所得の源泉となっている無形資産を有しており、当該国外関連取引においてP社及びS社による独自の価値ある寄与が認められることから、本事例においては、残余利益分割法に準ずる方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

このため、P社及びS社それぞれの全社損益から国外関連取引に係る損益を抽出して営業利益の金額を計算し、残余利益分割法に準ずる方法の適用に必要な分割対象利益等を以下のように算出する。

（P社とS社との間の国外関連取引に係るP社の損益）

P社の全社損益から国外関連取引に係る損益を計算するために、P社製造部門の売上総利益を原価計算データ等により、①S社向け部品aに係る部分（部品a売上高35－部品a売上原価25=10）と②国内販売向け製品Aに係る部分（製品A売上高200－製品A売上原価95=105）に区分する。

P社の研究開発部門の費用については、直接配賦されるものを除き適切なん分基準により①又は②に配賦する必要があるが、関連者間取引であるS社に対する部品aの売上高35を基準に用いるのは適当ではなく、例えば、製品Aの日本向け売上200とX国向け売上110などを用いることが適当である。

また、営業費用については、まず、個別に①又は②に関係付けられるものは個別に配賦（製品

A販売費 48 と部品 a 販売費 2) し、共通費用については、例えば、P社のS社向け部品 a の売上原価 25 と P社の日本国内向け製品 A の売上原価 95 のような合理的なあん分基準を用いることが適当である。

この結果 P社の国外関連取引に係る損益は、

(部品 a 売上高	35)
- (部品 a 売上原価	25)
+ (受取ロイヤルティ	5)
- (配賦後研究開発費	9 [=研究開発費総額 25 × {110/(110+200)}])
- (部品 a 販売費	2)
- (配賦後一般管理費	3 [=一般管理費総額 15 × {25/(25+95)}])
= P社の国外関連取引に係る営業利益 1	

となる。

(P社とS社との間の国外関連取引に係るS社の損益)

S社の国外関連取引に係る損益については、製品 A 事業部門が対象となることから、製品 B 事業部門と共に支出された費用（一般管理費 10）がある場合には、合理的な基準で製品 A 事業部門に配賦する必要がある。この場合の配賦基準として S社の仕入高比（35+10=45 対 480）を使用すると関連者間取引の対価を含んでしまうことから適当でなく、例えば、それぞれの事業部門固有の販売費の比率（15 対 5）等を用いる必要がある。

この結果 S社の国外関連取引に係る損益は、

(製品 A 売上高	110)
- (部品 a 仕入高	35)
- (製品 A その他原価	10)
- (支払ロイヤルティ	5)
- (製品 A 販売費	15)
- (配賦後一般管理費	8 [=一般管理費総額 10 × {15/(15+5)}])
= S社の国外関連取引に係る営業利益 37	

となる。

《解説》

分割対象利益等の計算に当たり、収益と直接結びつく費用（売上原価や一部の販管費）については、可能な限り個々に区分して計算し、間接費用（共通費用）については、事務運営指針 4 - 9 に基づいて最も合理的と考えられるあん分基準により配賦計算する必要がある。ただし、親会社からの仕入れがある場合の子会社の売上原価など関連者間取引の対価が含まれるものや、あん分割合の変更を恣意的に行えるようなものはあん分基準として適当ではないと考えられる。

なお、法人と国外関連者の会計上の損益区分等が異なる場合には、原則としてこれを調整する必要がある。

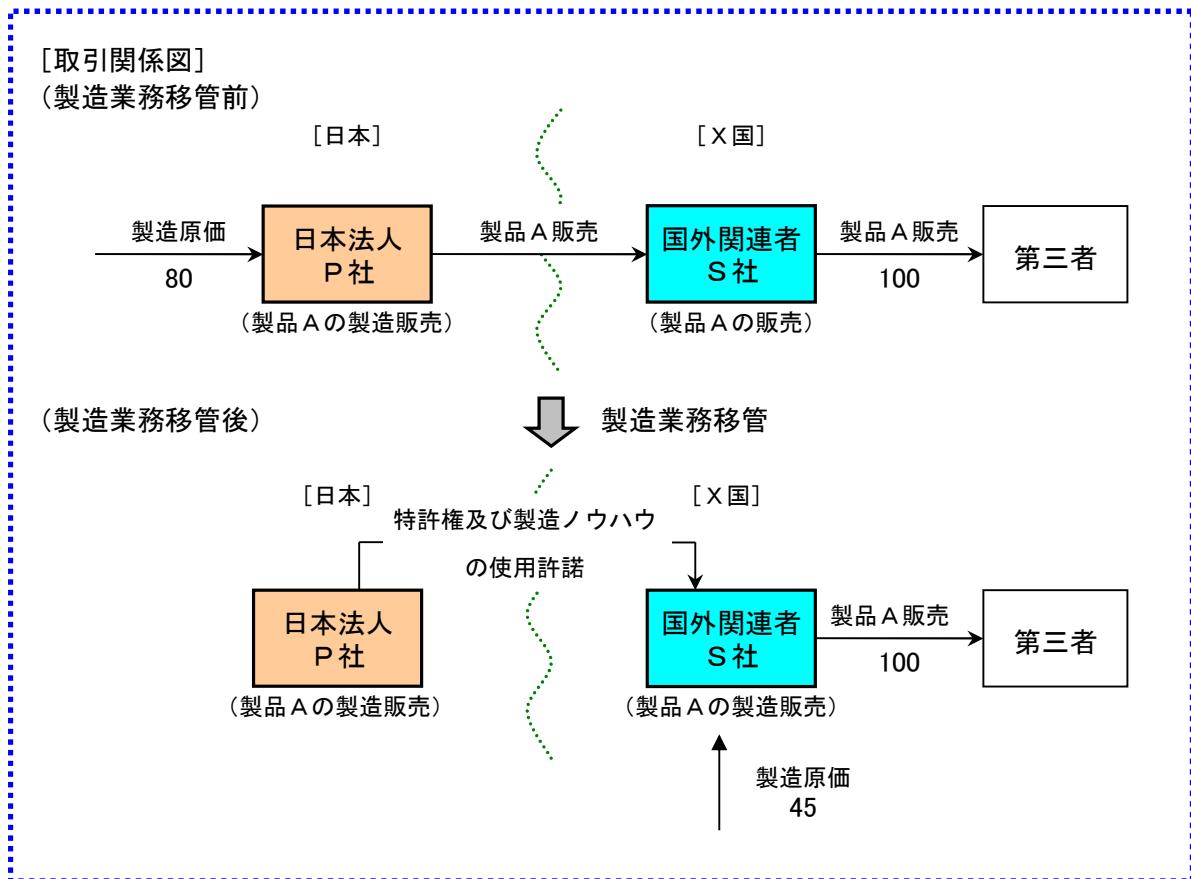
(3) 残余利益分割法の適用に当たっての留意事項に関する事例

【事例20】(人件費較差による利益の取扱い)

《ポイント》

生産拠点を人件費等の低い外国に移管することにより、国内での製造に比較して製造原価が減少した状況において、残余利益分割法を適用する事例

《前提条件》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、10年前に製品Aの販売子会社であるX国外関連者S社を設立し、国内で製造した製品AをS社経由でX国の第三者に販売していたが、X国の低い人件費等を理由に、5年前にX国での現地生産に切り替えることを決定し、国内で行っていた製造業務をS社に移管した。

製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

(国外関連取引の概要等)

製造業務移管後は、P社は、S社に対して製品Aの製造に係る特許権及び製造ノウハウ（P社の研究開発活動により生み出された独自技術）の使用許諾を行っている。

S社はX国で原材料を現地調達し、P社から供与された技術に基づいて製品Aを製造し、製造した製品をX国の第三者に販売している。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

P社の研究開発活動の成果である製品Aは、その独自の技術性能が売上の拡大をもたらし、X国において一定のマーケットシェアを確保するとともに、概ね安定した価格で販売されている。

S社には研究開発部門はなく、S社が行う製品Aの製造は、P社から供与されたP社の独自技術に基づいて行われている。一方、S社は、従来から販売会社として大規模な広告宣伝・販売促進活動を行ってきた結果、高い製品認知度や大規模な販売網などによる販売競争上の優位性を有している。

(製造業務移管前後の損益状況の変化等)

製造業務移管前のP社の製造原価は80だったが、製造業務移管後のS社の製造原価は45に減少し、P社及びS社の合算利益は、移管前の20から55へと増加している。

なお、製造業務移管前後で、X国における製品Aの販売価格は変わっておらず、それ以外の変化もない。

《移転価格税制上の取扱い》

比較可能性分析を行ったところ、比較対象取引を見いだすことができなかつたが、次の分析結果が得られた（独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。）。

P社及びS社が有する無形資産（P社の技術力に基づく製品の独自の技術性能及びS社の広告宣伝・販売促進活動によりもたらされた製品の高い認知度や販売網）は、基本的活動のみを行う法人との比較において、それぞれ国外関連取引に係る所得の源泉となっており、当該国外関連取引においてP社及びS社による独自の価値ある寄与が認められることから、本事例においては、残余利益分割法と同等の方法（又はこれに準ずる方法と同等の方法）を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

なお、S社の営業利益に影響を与える要因として、X国の低い人件費水準があるが、これは、残余利益分割法と同等の方法の適用上、S社の基本的利息の計算過程において、S社と同様に低い人件費水準の恩恵を受けているX国法人の財務情報等に基づき、S社に係る基本的取引を選定することにより反映されることとなる。

《解説》

人件費水準等の低い国外関連者の所在国に製造拠点を移管した場合に、国内で製造する場合と比較して製造原価が低くなることがあるが、これは、P社の事業判断の結果としてP社グループにもたらされた外生的なものである。本事例のように、製造業務移管前と同程度の価格で同じ品質・ブランドの製品が同程度の数量で販売可能となれば、製造原価が低くなった分、製造業務移管後の利益は増加することになるが、こうした製造業務の移管に伴う利益については、品質、ブランド、販売価格及び数量の維持並びに生産効率向上のための活動やノウハウの使用が行われていることが通例であり、こうした企業内部の要因と人件費較差等の外生的要因が複合的に絡み合って生じるものであることから、利益分割法の適用に当たって、分割対象利益等から区分することは困難である。

非関連者間取引においては、人件費水準が相対的に低い国で基本的な製造活動を行うだけであれば、その機能に見合った利益を確保できる程度の取引価格を付されることが通常であり、低い

人件費水準等は、市場、事業内容等が類似する法人であれば同様に享受するものである。したがって、製造業務の移管により低い人件費の恩恵を受けるとしても、基本的な製造活動に見合う利益は同様の製造機能を同様の経済状況下で果たす非関連者と同水準となることから、残余利益分割法の適用において、製造業務移管前と移管後の人件費較差は、適切な法人の財務情報等に基づき基本的取引を選定することにより基本的利益の計算過程で考慮されることとなる。

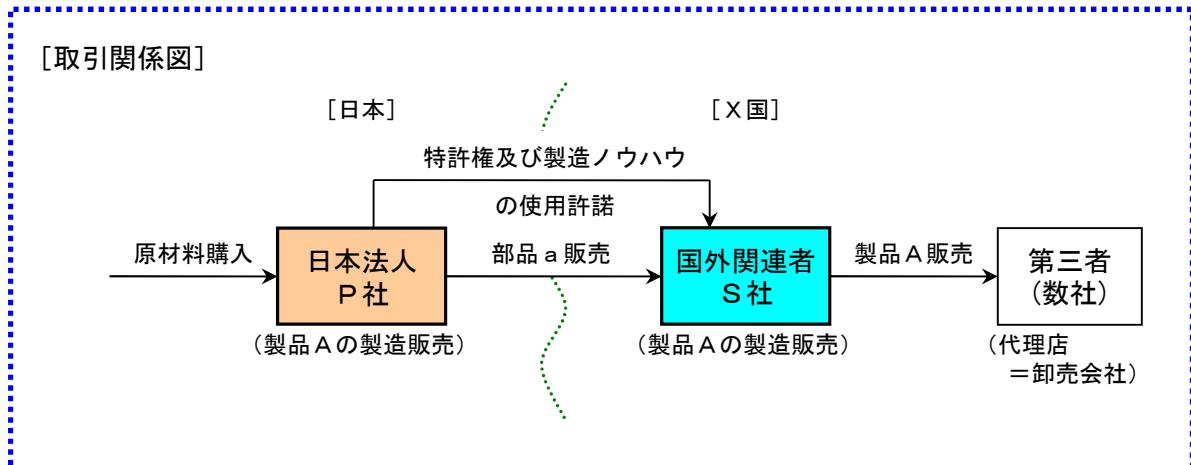
本事例において、分割対象利益等と基本的利益の合計額との差額である残余利益等については、当該残余利益等の獲得に対する独自の価値ある寄与の程度（無形資産による寄与の程度）に応じて法人及び国外関連者にそれぞれ配分されることになる。

【事例 2 1】(市場特性、市況変動等による利益の取扱い)

《**ポイント**》

法人又は国外関連者の利益に対して、市場の特性や市況の変動等の影響が認められる場合に、残余利益分割法を適用する事例

《**前提条件**》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人 P 社は、製品 A の製造販売会社であり、10 年前に製品 A の製造販売子会社である X 国法人 S 社を設立した。

製品 A は、P 社を中心とした研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造されたものである。

(国外関連取引の概要等)

P 社は、S 社に対して部品 a (P 社の独自技術が集約された主要部品) を販売するとともに、製品 A の製造に係る特許権及び製造ノウハウ (P 社の研究開発活動により生み出された独自技術) の使用許諾を行っている。

S 社は、部品 a に他の部品を加えて製品 A の製造を行い、X 国の第三者の代理店数社に対して販売している。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

P 社を中心とした研究開発活動の成果である製品 A は、その独自の技術性能が売上の拡大をもたらし、X 国において一定のマーケットシェアを確保している。

S 社も技術者 10 名程度から成る技術開発部門を有して、製品 A に係る一部の開発業務を行っており、P 社の研究開発と合わせて製品 A の独自の技術性能の実現に貢献している。なお、S 社は、独自性のある広告宣伝・販売促進活動は行っておらず、販売に当たり自社の商標等を使用することはない。

(市場の状況等)

P 社グループの属する製品 A 業界は世界的に需要の変動の大きい業界として知られており、需要変動によって各社の損益状況に一定のサイクルが生じると言われている。

実際に、直近 10 期の S 社の実績営業利益率と、企業情報データベースによって得た日本、全

世界及びX国における同じ業界に属する企業の営業利益率は概ね同様のサイクルを示している。

なお、X国における業界平均の利益水準は世界平均よりも高くなっているが、これは、政府の価格規制によりX国における製品Aの市場価格が国際的な水準から見て相当程度高く維持されていることによるものである。

《**移転価格税制上の取扱い**》

比較可能性分析を行ったところ、いずれの国外関連取引（部品a販売取引及び特許権等の使用許諾取引）に対しても比較対象取引を見いだすことができなかつたが、次の分析結果が得られた（独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。）。

P社及びS社は、基本的活動のみを行う法人との比較において、国外関連取引に係る所得の源泉となっている無形資産を有しており、当該国外関連取引においてP社及びS社による独自の価値ある寄与が認められることから、本事例においては、残余利益分割法に準ずる方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

S社の営業利益率に影響を与える要因として、①P社及びS社の研究開発活動により形成された無形資産、②市況サイクルの中で生じた需要の変動、及び、③X国の市場価格の水準が考えられる。

ただし、②は業界平均の利益率が、日本、X国及び世界でも同じような趨勢を示しており、同じ業界に属する企業も平均して等しく享受し、また、③はX国の業界平均の利益率が世界的な水準に比較して高くなっている、X国内の同じ業界に属する企業も等しく享受するものであると考えられる。

以上から、需要の変動や市場価格の水準による影響は、残余利益分割法に準ずる方法の適用において、同様の影響を受けていると考えられるX国法人の財務情報等に基づき、S社に係る基本的取引を選定してS社の基本的利益を計算する過程で反映されることになる。

《**解説**》

需要・市場価格の変動、市場の特殊性による価格水準は、同じ市場で事業を行う者が同様に影響を受けるものと考えられる。

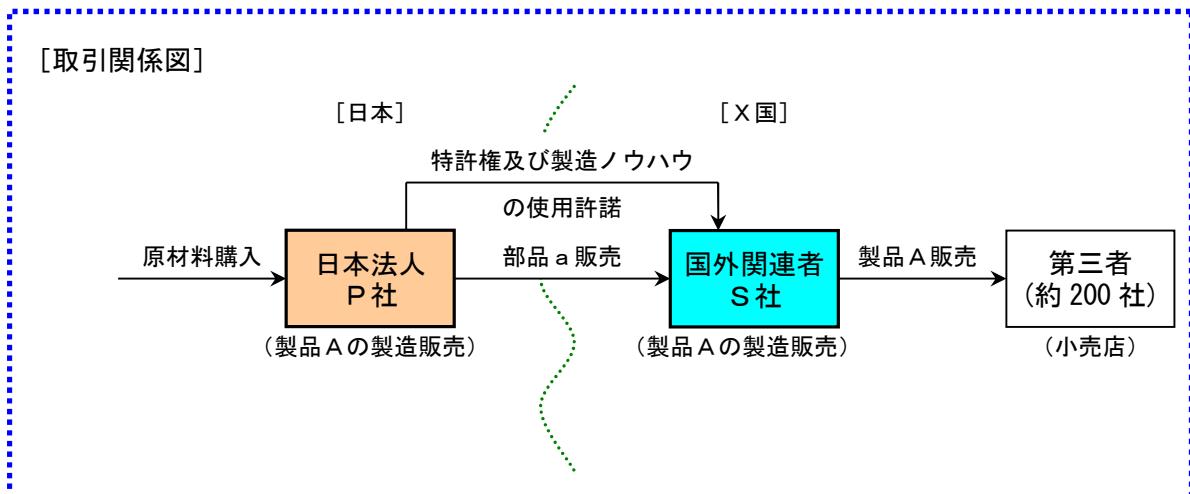
したがって、残余利益分割法の適用上、需要・市場価格の変動や市場の特殊性（顧客の嗜好、政府の価格規制等）による価格への影響については、適切な法人の財務情報等に基づき基本的取引を選定し、同時期の財務数値を使用する限りにおいて基本的利益の計算の中で反映されることとなる。

【事例 2 2】(基本的利益の計算)

《ポイント》

残余利益分割法の適用における基本的利益の計算に関する事例

《前提条件》



（法人及び国外関連者の事業概況等）

日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、10年前に製品Aの製造販売子会社であるX国法人S社を設立した。

製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

（国外関連取引の概要等）

P社は、S社に対して製品A用の部品a（P社の独自技術が集約された主要部品）を販売するとともに、製品Aの製造に係る特許権及び製造ノウハウ（P社の研究開発活動により生み出された独自技術）の使用許諾を行っている。

S社は、部品aに他の部品を加えて製品Aの製造を行い、X国の第三者の小売店約200社に対して製品Aを販売している。

（法人及び国外関連者の機能・活動等）

P社の研究開発の成果である製品Aは、その独自の技術性能が売上の拡大をもたらし、X国において一定のマーケットシェアを確保するとともに、概ね安定した価格で販売されている。

S社は、研究開発部門を有さず、P社から供与される独自技術により製造を行っているが、販売面においては、大規模で独自の広告宣伝・販売促進活動により形成した高い製品認知度や大規模な販売網などにより優位性を有している。

《移転価格税制上の取扱い》

比較可能性分析を行ったところ、比較対象取引の候補を見いだすことができない。

P社及びS社が有する無形資産は、基本的活動のみを行う法人との比較において、それぞれP社及びS社の国外関連取引に係る所得の源泉となっており、当該国外関連取引においてP社及びS社による独自の価値ある寄与が認められることから、本事例においては、残余利益分割法に準

する方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる（独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例 1】解説参照。）。

この場合において、まず、国外関連取引に係る分割対象利益等のうち P 社及び S 社に配分する基本的利益を計算し、その後これを分割対象利益等から差し引いて独自の価値ある寄与により生じた利益（残余利益等）を算出する必要があるが、当該基本的利益は、措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号ハ(1)に規定する「第 6 項、前項又は次号から第 5 号までに規定する必要な調整を加えないものとした場合のこれらの規定による割合」のうち、最も適切な利益指標を選定して計算を行うこととなる（事務運営指針 4 - 10）。

なお、上記の割合には、同号ハ(1)の括弧書に規定する必要な調整を加えた後の割合を用いる必要がある（事務運営指針 4 - 10(注)1）。

《解説》

残余利益分割法を適用する際に分割対象利益等から控除する基本的利益は、基本的取引に係る利益指標（売上高売上総利益率、売上原価売上総利益率、売上高営業利益率、総費用営業利益率又は営業費用売上総利益率）のうち最も適切なものに基づき計算される。例えば、法人及び国外関連者の営業利益の合計額を利益配分の対象とする残余利益分割法の適用においては、営業利益に係る指標である売上高営業利益率又は総費用営業利益率（基本的取引が複数存在する場合には、原則としてその平均値（事務運営指針 4 - 10(注)2）。）を用いることとなる。

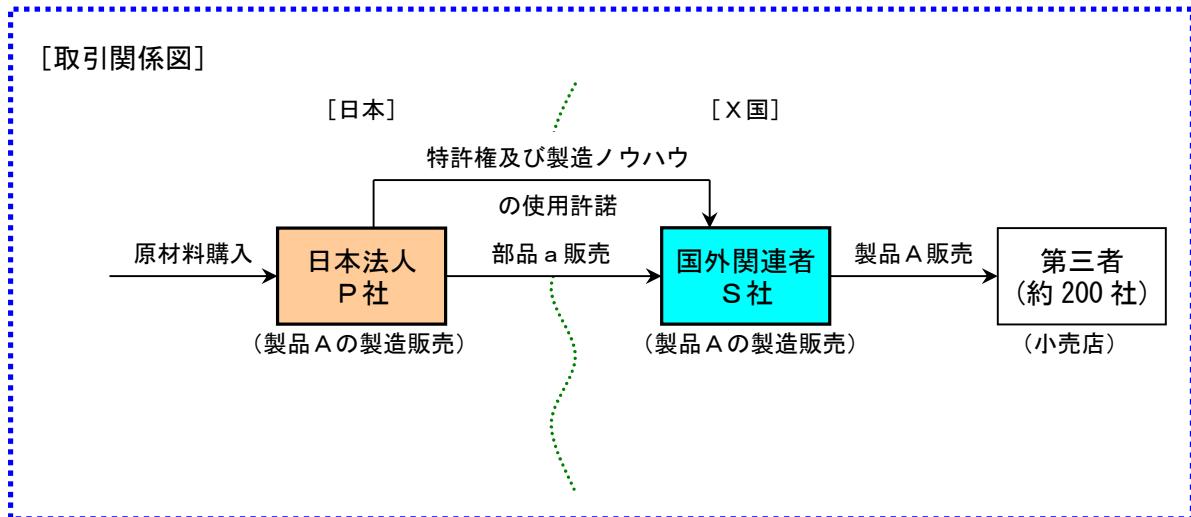
なお、基本的取引は、取引の当事者が独自の機能を果たしていない非関連者間取引から選定することになるから、比較的単純な製造・販売活動を行う法人の財務情報に基づき選定作業を行うことに留意する（比較対象取引候補のスクリーニング例は、【事例 1】解説の図 3 を参照。）。

【事例 2 3】(残余利益等の分割要因)

《ポイント》

無形資産の形成・維持・発展のために支出した各期の費用を、残余利益等の分割要因として用いることが合理的な事例

《前提条件》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、10年前に製品Aの製造販売子会社であるX国法人S社を設立した。

製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

(国外関連取引の概要等)

P社は、S社に対して製品A用の部品a（P社の独自技術が集約された主要部品）を販売するとともに、製品Aの製造に係る特許権及び製造ノウハウ（P社の研究開発活動により生み出された独自技術）の使用許諾を行っている。

S社は、部品aに他の部品を加えて製品Aの製造を行い、X国の第三者の小売店約200社に対して製品Aを販売している。また、S社は、X国内でテレビ・雑誌CM等の広告宣伝活動を大規模に行っている。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

製品Aは、製品そのものの独自の技術性能、広告宣伝活動を通じた高い製品認知度等により、X国において一定のマーケットシェアを確保するとともに、概ね安定した価格で販売されている。

これら無形資産の形成に関して参考となる情報は以下のとおりである。

- P社の研究開発部門では、製品Aに係る研究開発（結果的に成果物に結び付かなかった研究開発を含む。）を継続的に行っているが、管理会計上、個々の特許権や製造ノウハウの開発のために要した研究開発費の個別管理は行っていない。
- S社が行う広告宣伝活動はすべて製品Aに係るものであり、S社のマーケティング上の無形資産の形成に貢献していると認められる。
- P社の過去の損益計算書によれば、P社の研究開発活動に係る支出は毎期売上高の7%程

度で概ね一定している。

- ・ S社の過去の損益計算書によれば、S社の広告宣伝活動に係る支出は毎期売上高の8%程度で概ね一定している。

《**移転価格税制上の取扱い**》

比較可能性分析を行ったところ、比較対象取引の候補を見いだすことができない。

P社の研究開発活動及びS社の広告宣伝活動により形成された無形資産は、基本的活動のみを行う法人との比較において、P社及びS社の国外関連取引に係る所得の源泉になっており、当該国外関連取引においてP社及びS社による独自の価値ある寄与が認められることから、本事例においては、残余利益分割法に準ずる方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる（独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。）。

残余利益等のP社及びS社への配分については、両社が無形資産の開発のために支出した費用等の額を用いることができるが、個々の特許権・製造ノウハウ及びマーケティング上の無形資産の形成費用を特定できず、また、無形資産の形成活動に係る支出費用の額が毎期おおむね一定していることから、単年度ごとの支出費用の額をもって残余利益等の分割要因とすることが妥当と認められる。

《**解説**》

1 残余利益等の法人及び国外関連者への配分は、残余利益等に対する独自の価値ある寄与の程度に応じて行うことから、当該寄与が無形資産によるものである場合は、残余利益等の分割要因には所得の源泉となっている無形資産の寄与の程度を用いることになる（措置法通達66の4(5) - 4）。

ただし、無形資産の寄与の程度を測るためにには、法人又は国外関連者が有する無形資産の価値の絶対額を求めるることは必ずしも必要ではなく、それぞれが有する無形資産の相対的な価値の割合で足りるから、無形資産の取得原価のほか、無形資産の形成・維持・発展の活動を反映する各期の支出費用等の額を用いることが考えられる。

2 分割要因として無形資産の取得原価を用いる場合には、研究開発活動による特許権や製造ノウハウ等の形成・維持・発展に係る費用を個別に特定することが困難な場合も少なくないと思われる。また、無形資産の価値が時の経過とともに減少する場合には、個々の無形資産の価値が持続すると見込まれる期間を合理的、客観的に見積もることが必要になる。

3 また、例えば、無形資産の形成・維持・発展の活動に着目して、当該活動が継続的に行われ、活動を反映する各期の費用の発生状況が比較的安定している状況においては、活動を反映する各期の費用の額を分割要因として残余利益等を配分することも合理的と考えられる。

なお、各期の無形資産の形成・維持・発展の活動の支出費用等の額に大きな変動がある場合など、各期の費用を分割要因として用いることに弊害があると認められる場合には、合理的な期間の支出費用等の額の平均値を使用する方法や、合理的な期間の支出額を集計し、一定の年数で配分するとした場合の配分額を使用する方法等によることも可能である。

(注) 各期の支出費用等の額を分割要因とする場合において、分割要因が合理的に決定され、無形資産の相対的な価値の割合が適切に算出されているときには、残余利益等の金額に比し分割要因の金額が相対的に少額であったとしても、残余利益分割法の適用は適当であると認められる。

4 残余利益等の分割要因として、無形資産の形成のために支出した費用等の額を使用する場合には、例えば、無形資産の形成活動との関係が深い次のような費用の中から関係する費用を特定することとなる。

- ① 特許権、製造ノウハウ等、製造活動に用いられる無形資産：研究開発部門、製造部門の関係費用等
- ② ブランド、商標、販売網、顧客リスト等マーケティング活動に用いられる無形資産：広告宣伝部門、販売促進部門、マーケティング部門の関係費用等
- ③ 事業判断、リスク管理、資金調達、営業に関するノウハウ等、上記①②以外の事業活動に用いられる無形資産：企画部門、業務部門、財務部門、営業部門等、活動の主体となっている部門の関係費用等

5 残余利益分割法の計算過程をイメージで示すと次の図のようになる。

[図：残余利益分割法の計算例]

前提条件

- ・法人の国外関連取引に係る損益 : 40
- ・国外関連者の国外関連取引に係る損益 : 60
- ・法人の基本的利益（計算後） : 8
- ・国外関連者の基本的利益（計算後） : 12
- ・残余利益等の配分要因

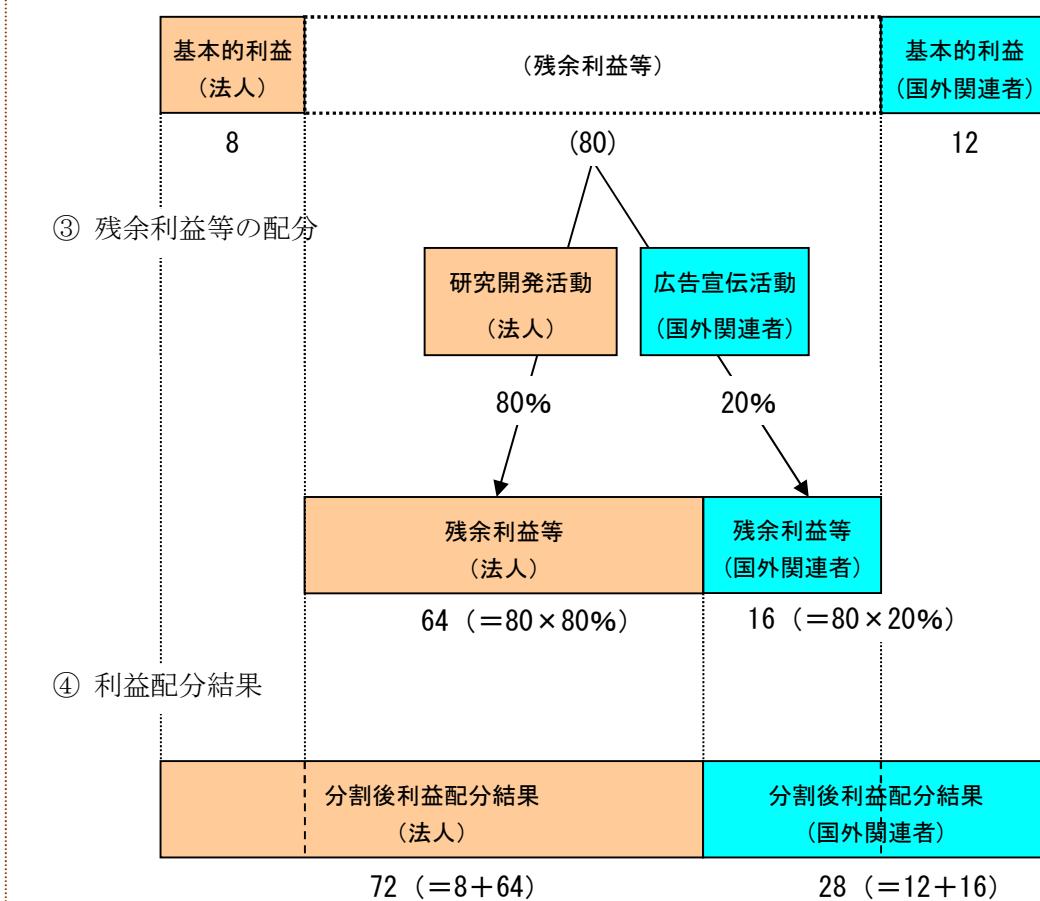
法人の分割要因 研究開発活動 : 相対比 80%

国外関連者の分割要因 広告宣伝活動 : 相対比 20%

① 分割対象利益等の計算

法人の国外関連取引に係る損益	国外関連者の国外関連取引に係る損益
40	60

② 基本的利益の配分



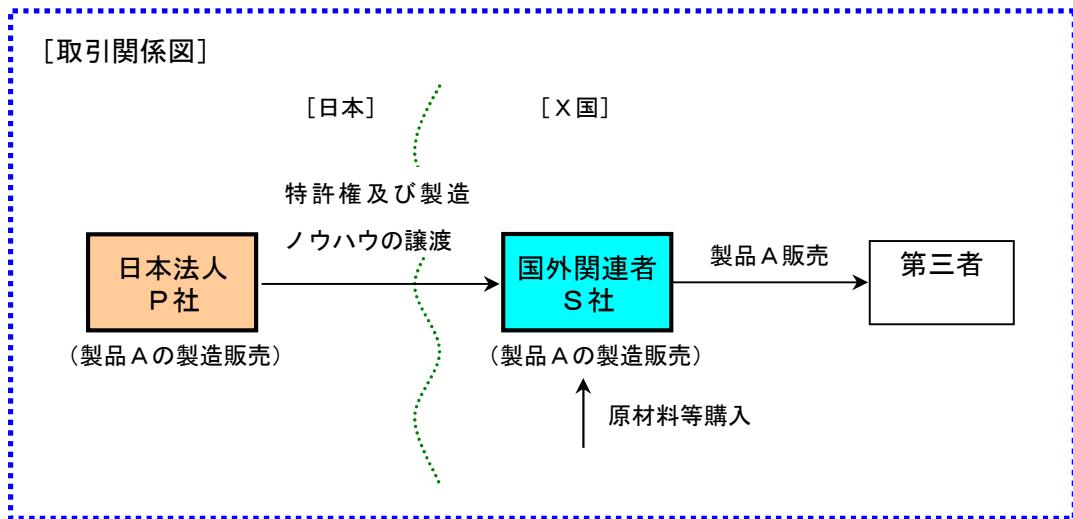
(4) ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法の適用に当たっての留意事項に関する事例

【事例24】(ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法の適用における対価の額の算定)

《ポイント》

無形資産の譲渡取引について、ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法を適用する場合の対価の額の算定に関する事例

《前提条件》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人 P社は、世界各地でグローバルに多様な製品の製造販売を行っており、10 年前に製品Aの製造販売子会社であるX国法人 S社を設立した。

製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

(国外関連取引の概要等)

P社は、S社に対して製品Aの製造に係る特許権及び製造ノウハウ（P社の研究開発活動により生み出された独自技術）の使用許諾を行い、S社は、X国で原材料等を購入して製品Aの製造を行い、X国の第三者に販売していた。

X国における製品Aの業績は非常に好調であり、今後も高水準の需要が見込まれることから、P社は、S社が製品Aに関する事業責任を全般的に管理する方が効果的・効率的に事業運営できると考え、S社に対して、当該特許権及び製造ノウハウを譲渡した。当該譲渡取引は、取引時ににおいて支払対価の総額が確定されて行われたものである。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

[無形資産譲渡前]

S社には研究開発部門はなく、S社が行う製品Aの製造はP社から供与されたP社の独自技術に基づいて行われていた。

また、S社は、独自性のある広告宣伝・販売促進活動を行っていないが、自らの販売計画に従って、一定の在庫を保有して管理し、X国において販売していた。

〔無形資産譲渡後〕

S社は、引き続き、自ら研究開発活動を行うことなくP社から譲り受けた特許権及び製造ノウハウを使用して製品Aの製造を行い、第三者に販売している。その他S社の販売活動における機能に変化はない。

(その他)

製品Aに係る事業について、P社及びS社の取締役会で承認された事業計画により10年間の予測利益の金額が把握できる。P社及びS社は、特許権の有効期間は20年間であり、特許が失効すれば製品Aが完全に陳腐化することは明らかであるが、有効期間内は競争力を維持できると判断し、残存有効期間である10年の事業計画を作成した。P社は当該事業計画について、実績のある外部の評価機関に検証を依頼し、その結果、当該評価機関から客観的に合理的な事業計画であるとの意見を得ている。

X国における法人実効税率は30%である。また、S社が譲り受けた特許権及び製造ノウハウに係る減価償却費は、X国の法人税法において5年間で課税所得から控除することができる。

《**移転価格税制上の取扱い**》

P社のS社に対する製品Aの製造に係る特許権等の譲渡取引について、比較可能性分析を行ったところ、比較対象取引を見いだすことができず、また、利益分割法と同等の方法も適用できなかつたが、次の分析結果が得られた。

当該譲渡取引について、客観的に合理的と認められる事業計画から当該特許権等に係る予測利益の金額を合理的に予測することが可能であり、当該予測利益の金額に合理的と認められる割引率を用いて譲渡時の当該特許権等の割引現在価値を算出することができると認められることから、本事例では、ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる（ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法が最も適切な方法と認められる場合について【事例9】参照。）。

本事例におけるディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法の適用における具体的な計算過程については、以下のとおりとなる。

（ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法における計算過程）

- ・ P社及びS社の取締役会において承認された当該事業計画から、予測期間（10年）に係る製品Aの事業全体から生ずると見込まれる各事業年度の営業利益を算出。
- ・ S社の単純な製造販売機能に見合う当該各事業年度の通常の予測利益を取引単位営業利益法と同様の考え方で算出。当該各事業年度の通常の予測利益を製品Aの事業全体から生ずると見込まれる当該各事業年度の営業利益から控除した残余の予測利益を当該特許権等に係る当該各事業年度の営業利益とみなし、法人実効税率に基づき計算した法人税等を控除した金額を特許権等に係る当該各事業年度の割引前税引後営業利益として算出。
- ・ 上記各事業年度における割引前税引後営業利益について、外部の市場データ等から算出した割引率（本事例では、当該特許権等の譲渡取引前後において、S社は製品Aに係る事業しか行っていないことなどから、S社の加重平均資本コスト：10%を適用）を用いて、当該各事業年度の特許権等に係る割引現在価値を算出し、当該各事業年度の割引現在価値の合計額を算出。
- ・ S社が譲り受けた当該特許権等に係る減価償却費は、X国における法人税法上課税所得から

控除されることから、S社が将来負担する法人税等の金額の減少効果が生ずると見込まれるため、当該減少効果によって生ずる特許権等に係る割引現在価値の増加金額を考慮して法人税等の減少効果考慮後の特許権等に係る割引現在価値の合計額を算出する。

- ・ 上記の計算の結果、算出された法人税等の減少効果考慮後の特許権等に係る割引現在価値の合計額が、ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法の適用によって算定される当該特許権等の譲渡取引に係る対価の額となる。

《解説》

- 1 ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法の適用に当たっては、予測利益の金額のような独立企業間価格を算定するための前提となる事項について、検証可能で合理的なものである必要があり、その合理性については、事務運営指針4-13を基に検証する必要があることに留意する。
- 2 無形資産に係る予測利益の金額について、本事例では、取引単位営業利益法と同様の考え方で国外関連者の機能に見合う通常の予測利益を計算し、これを超える国外関連者の残余の予測利益を無形資産に係る予測利益の金額の計算における基礎として、独立企業間価格を算定している（【事例9】解説3参照。）。
- 3 独立企業間価格を算定する際に用いる割引率については、国外関連取引に係る事実、予測利益の金額の計算内容、国外関連取引に係る事業のリスク（予測利益の金額の変動リスクを含む。）等個々の状況に応じて割引率が合理的と認められるものかどうかを検討する。この場合において、例えば、国外関連取引が無形資産の譲渡取引の場合で、譲受人が製造業を行っているときには、当該無形資産を使用して製造した製品が属する事業のリスク（当該無形資産に係る予測利益の金額の変動リスクを含む。）に応じた期待收益率や加重平均資本コスト等個々の状況に応じて合理的と認められる割引率を用いているかどうかを検討することとなる（事務運営指針4-13(3)）。

本事例では、当該特許権等の譲渡取引前後において、S社は製品Aに係る事業しか行っていないことなどから、S社の加重平均資本コストを合理的と認められる割引率として用いることによって合理的に独立企業間価格を算定できるものとしている。しかしながら、割引率については、上記のとおり、無形資産に係る予測利益の金額の変動リスク等個々の状況に応じて合理的と認められるものかどうかを検討する必要があることに留意する。

（参考）

- 1 本事例での対価の額の計算過程をイメージで示すと、次の表のようになる。ただし、当該計算過程は例示であり、個々の事案によって計算過程は異なり得ることに留意する。

○特許権等に係る割引現在価値合計額の算出(法人税等の減少効果考慮前)

事業年度		N+1	N+2	N+3	N+10
売上高	①	1,000	1,030	1,061		1,305
営業利益	②	200	206	212		261
比較対象取引に係る売上高営業利益率	③	7%	7%	7%		7%
取引単位営業利益法の考え方に基づく通常の予測利益	④(①×③)	70	72	74		91
特許権等に係る税引前営業利益	⑤(②-④)	130	134	138	170
法人税等(X国における法人実効税率)	⑥(⑤×30%)	39	40	41		51
特許権等に係る割引前税引後営業利益	⑦(⑤-⑥)	91	94	97		119
現価係数(WACC10%)	⑧	0.953	0.867	0.788		0.404
特許権等に係る割引現在価値	⑨(⑦×⑧)	87	81	76		48
特許権等に係る割引現在価値合計額(N+1からN+10事業年度の⑨の合計)		657				

○特許権等の償却による法人税等の減少効果を算出

事業年度		N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
償却率(5年均等償却)	⑩	20%	20%	20%	20%	20%
X国における法人実効税率	⑪	30%	30%	30%	30%	30%
現価係数(WACC10%)	⑧	0.953	0.867	0.788	0.716	0.651
法人税等の減少効果の割引現在価値	⑫(⑩×⑪×⑧)	5.72%	5.20%	4.73%	4.30%	3.91%
法人税等の減少効果の割引現在価値合計(N+1からN+5事業年度の⑫の合計)		23.85%				

○特許権等に係る割引現在価値合計額を算出(法人税等の減少効果考慮後)

特許権等に係る割引現在価値合計額	657
特許権等の償却による法人税等の減少効果合計	23.85%
法人税等の減少効果考慮後の特許権等に係る割引現在価値合計額(特許権等の譲渡対価の額)	863 ← 657/(1-23.85%)

- (注) 1 N事業年度末に無形資産の譲渡取引が行われたものとしている。
- 2 売上高の成長率は毎期3%、売上高営業利益率は毎期20%と仮定している。
- 3 利益は年間を通じて平均的に発生するものと仮定して、事業年度の中間点で発生するもの(期央主義)として現価係数の計算を行っている。特許権等の償却による法人税等の減少効果の計算も同様である。
- 2 加重平均資本コスト(Weighted Average Cost of Capital:WACC)とは、企業の株主資本コストと有利子負債コストを加重平均することによって求められる資本コストであり、企業の資金調達コストであると同時に、投資家の当該企業に対する期待收益率である。ここで、株主資本コストとは、株主の当該企業に対する期待利回りであり、資本資産評価モデル(Capital Asset Pricing Model:CAPM)に基づき算定される場合がある。
- CAPMでは、株主資本コストは、「安全利子率+ $\beta \times$ 市場リスク・プレミアム」の算式により求められる。ここで、 β とは、株式市場全体の利回りに対する個別株式の利回りの連動性の度合いをいい、安全利子率については長期国債利回り、市場リスク・プレミアムについては過去の株式市場の收益率と長期国債利回りの差、 β については株価及び株価指標データ等に基づいて推定するのが一般的であるとされている(日本公認会計士協会「経営研究調査会研究報告第32号企業価値評価ガイドライン」参考)。

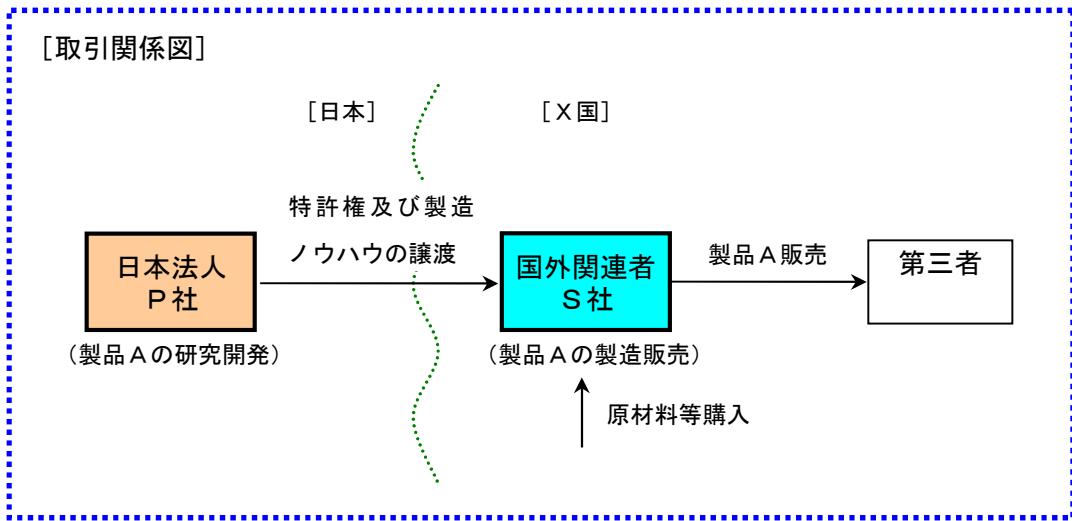
(5) 特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置に関する事例

【事例25】(特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置)

《ポイント》

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、特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置を適用するときの取扱いに関する事例

《前提条件》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人P社は、世界各地でグローバルに多様な製品の製造販売を行っている。P社は、新規事業として主にX国の顧客向けに販売が見込まれる製品Aについて国内で研究開発活動を行っていた。X国における製品Aの販売に係る認可を取得したことにより、X国における製品Aの商業化の目途が立ったため、製品Aの製造販売子会社であるX国法人S社を設立した。

S社は、製品AをX国内で製造し、X国内の第三者に販売している。

製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

(国外関連取引の概要等)

製品AはX国の顧客向けに販売されるものであることから、S社が製品Aに関する事業責任を全般的に管理することで、効果的・効率的に事業運営を行うため、P社は、S社に対して製品Aの製造に関する特許権及び製造ノウハウを譲渡した。

当該譲渡取引の対価の額については、最も適切な方法としてディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法を適用して算定している。

(国外関連者の機能・活動等)

S社は、特許権及び製造ノウハウの譲渡取引後、X国内で原材料等を購入し、当該特許権及び製造ノウハウを使用して製品Aを製造し、X国内で第三者に販売している。なお、S社は、独自性のある広告宣伝・販売促進活動を行っていない。

(国外関連取引後の状況)

当該特許権及び製造ノウハウの譲渡が行われた事業年度から4事業年度経過後の調査におい

て、当該譲渡が行われた時にP社が計算した製品Aに係る予測利益の金額（措置法施行令第39条の12第14項に規定する利益の額として当該無形資産国外関連取引を行った時に予測される金額をいう。以下【事例25】において同じ。）と実際利益の金額が大幅に相違する事実が判明した。

当該事実について、その相違することとなった事由を検討したところ、製品Aについては、X国において強い需要が見込まれるにもかかわらず、P社において過度に保守的な販売予測を行っていたことが原因と考えられた。

P社は、X国における製品Aの強い需要が特段考慮されていない製品Aの事業計画を基にしてディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法により当該譲渡取引の対価の額を算定したが、当該譲渡取引の対価の額の算定の際に、製品Aが属する事業分野において実績のある複数の評価機関に対して当該譲渡対象となる特許権及び製造ノウハウの評価を依頼したところ、当該評価機関が作成した信頼性の確保された評価算定書では、評価実績に基づく専門知識等から、製品Aの強い需要により、製品Aの販売数量は当該事業計画における販売数量を大幅に上回る可能性がある点が指摘されており、当該事業計画における製品Aの販売数量が達成される確率と当該事業計画を大幅に上回る販売数量が達成される確率をそれぞれ50:50の割合として予測利益の金額が計算されていた。なお、製品Aに係る実際利益の金額は当該評価算定書の予測利益の金額に近い結果となっていた。

P社は、当該譲渡取引の対価の額の算定の際に当該評価算定書を入手していたことから、当該譲渡取引が行われた時において、当該相違することとなった事由について合理的に予測することが可能であったにもかかわらず、合理的な理由もなく製品Aの販売数量が当該事業計画における販売数量を大幅に上回る可能性を考慮しなかった。その結果、当該相違することとなった事由の発生の可能性を勘案することなく、当該事業計画における販売数量が100%達成されるものとして、過度に保守的な予測利益の金額を計算した。

当該譲渡取引について、ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法により当該相違することとなった事由の発生の可能性を勘案して対価の額を再計算したところ、当該金額は当該譲渡取引に係る対価の額の120%を超えていた。

《移転価格税制上の取扱い》

P社がS社に対して譲渡した特許権等は、P社の研究開発活動によって生み出された独自技術であり、その独自性・個別性（ユニークさ）により経済競争上の優越的な立場をもたらし得るものであるため、比較対象取引を見いだすことが困難なもので、かつ、重要な価値を有し所得の源泉となる無形資産である。また、当該譲渡取引について、ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法が最も適切な方法として選定されており、その独立企業間価格を算定するための前提となる事項の予測について、P社にとって新規事業に参入するもので、予測の基礎となる過去の収益実績がなく、参照できる他社の収益実績もないことから、その内容について著しく不確定な要素を有しているものと認められる（ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法を用いる場合の留意事項については【事例9】参照。）。したがって、当該譲渡取引は特定無形資産国外関連取引に該当する。

製品Aに係る予測利益の金額と実際利益の金額が大幅に相違することとなった事由については、当該譲渡取引の対価の額の算定の際に、実績のある外部の評価機関が作成した信頼性の確保

された評価算定書において、製品Aの販売数量は製品Aの事業計画における販売数量を大幅に上回る可能性が指摘されており、P社においても当該評価算定書を入手していたことから、取引時において合理的に予測できたにもかかわらず、当該相違することとなった事由の発生の可能性を合理的な理由もなく考慮せずに過度に保守的に予測利益の金額の計算を行っていたものである。したがって、当該譲渡取引について、措置法第66条の4第9項の規定により特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置の適用が免除される場合には該当しない。

特定無形資産国外関連取引の対価の額の算定につき、当該相違することとなった事由の発生の可能性の計算において、当該事業計画における製品Aの販売数量が達成される確率と当該事業計画を大幅に上回る販売数量が達成される確率を加重平均する方法は、当該評価算定書においても行われており、客観的な情報に基づき、通常用いられる方法により計算されたものであると認められる。また、当該特定無形資産国外関連取引の内容等を勘案したところ、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最も適切な方法として、ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法を適用することが妥当と認められる。

以上から、ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法により当該相違することとなった事由の発生の可能性等を勘案して再計算した金額は、同条第8項本文の規定により独立企業間価格とみなされる金額であると認められる。また、当該金額は、当初の特定無形資産国外関連取引の対価の額の120%を超えていたため、同項ただし書の適用はなく、特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置が適用される。

《解説》

1 特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置は、取引後において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ことを契機として、「当初の特定無形資産国外関連取引の対価の額が適切に算定されていない」との推定が働き再評価を行うことができる仕組みであることから、その適用の対象は特定無形資産に限られている（措置法施行令第39条の12第14項）。

国外関連取引に係る無形資産が特定無形資産に該当するかどうかの検討に当たっては、当該無形資産が、例えば、当該国外関連取引が行われた時において、事務運営指針4-15(1)に例示される特徴を有しているなど、当該国外関連取引が特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置の適用対象となる可能性がある場合に、措置法通達66の4(9)-1、同66の4(9)-2及び同66の4(9)-3を基にした検討を十分に行うこと留意する。

2 特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置の適用に当たっては、特定無形資産国外関連取引の内容及び当該特定無形資産国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情（当該相違する事実及びその相違することとなった事由の発生の可能性を含む。）を勘案するのであるから、これらの事情を勘案せず、単に相違することとなった事由に基づいて算出された特定無形資産の使用等によって生じた利益の金額を予測利益の金額に置き換えて算定した金額は、独立企業間価格とみなされる金額に該当しないことに留意する必要がある（事務運営指針4-15(2)）。

3 上記2のとおり、独立企業間価格とみなされる金額の算定においては、相違することとなっ

た事由の発生の可能性を勘案する必要があり、その発生の可能性の計算に当たっては、特定無形資産国外関連取引を行ったとき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かどうか及び通常用いられる方法により計算されたものであるかどうかを事務運営指針 4-15(3)を基に検討することに留意する必要がある。ここで、例えば、本事例において、実績のある外部の評価機関が作成した信頼性の確保された評価算定書でも用いられているように、相違することとなった事由の発生の可能性の計算において、それぞれの予測される販売数量が達成される確率を加重平均して特定無形資産国外関連取引の対価の額を算定している場合で、当該方法が、当該特定無形資産国外関連取引が非関連者の間で行われるとしたならば通常実施されるであろう特定無形資産の評価方法として合理的と認められるときは、客観的な事実に基づき、通常用いられる方法により計算されたものといえる。

なお、外部の評価機関が作成した評価算定書であっても、当該評価算定書が信頼性の確保されたものであるかどうかを事務運営指針 4-13 に定めるディスカウント・キャッシュ・フロー法の留意点を基に検証する必要があることに留意する。

4 措置法第 66 条の 4 第 9 項の規定により特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置の適用が免除される場合に該当するかどうかの検討に当たり、相違することとなった事由が災害その他これに類するものに該当するかどうかについては、相違することとなった事由が、例えば、措置法通達 66 の 4(9) - 4 に掲げる事由に該当するかどうかを検討することに留意する。

また、相違することとなった事由の発生の可能性を勘案して対価の額を算定しているかどうかについては、上記 3 の特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置を適用する場合と同様、相違することとなった事由の発生の可能性の計算について、事務運営指針 4-15(3)に準じて検討する必要がある。

なお、同項については、特定無形資産国外関連取引を行った事業年度の法人税申告書別表 17(4)に必要な事項を記載しているもののみ適用されることに留意する。

(参考)

本事例では、特定無形資産国外関連取引が行われた事業年度から 4 事業年度経過後において、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、その相違することとなった事由の発生の可能性を勘案して対価の額を再計算した結果が、当初の対価の額の 120%を超えているとの前提であるが、判定期間（措置法第 66 条の 4 第 10 項に規定する判定期間をいう。）において、特定無形資産の使用等により生じた実際利益の額が予測利益の金額の 120%を超えないことを明らかにする書類が法人から一定期間内に提出等された場合には、当該判定期間を経過する日後において、特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置は適用されないこととなる（措置法第 66 条の 4 第 10 項、措置法施行令第 39 条の 12 第 18 項第 1 号）。

（注） 判定期間とは、特定無形資産の使用等により生ずる非関連者収入が最初に生じた日（その日が当該特定無形資産国外関連取引が行われた日前である場合には、当該特定無形資産国外関連取引が行われた日）を含む事業年度開始の日から 5 年を経過する日までの期間をいう。

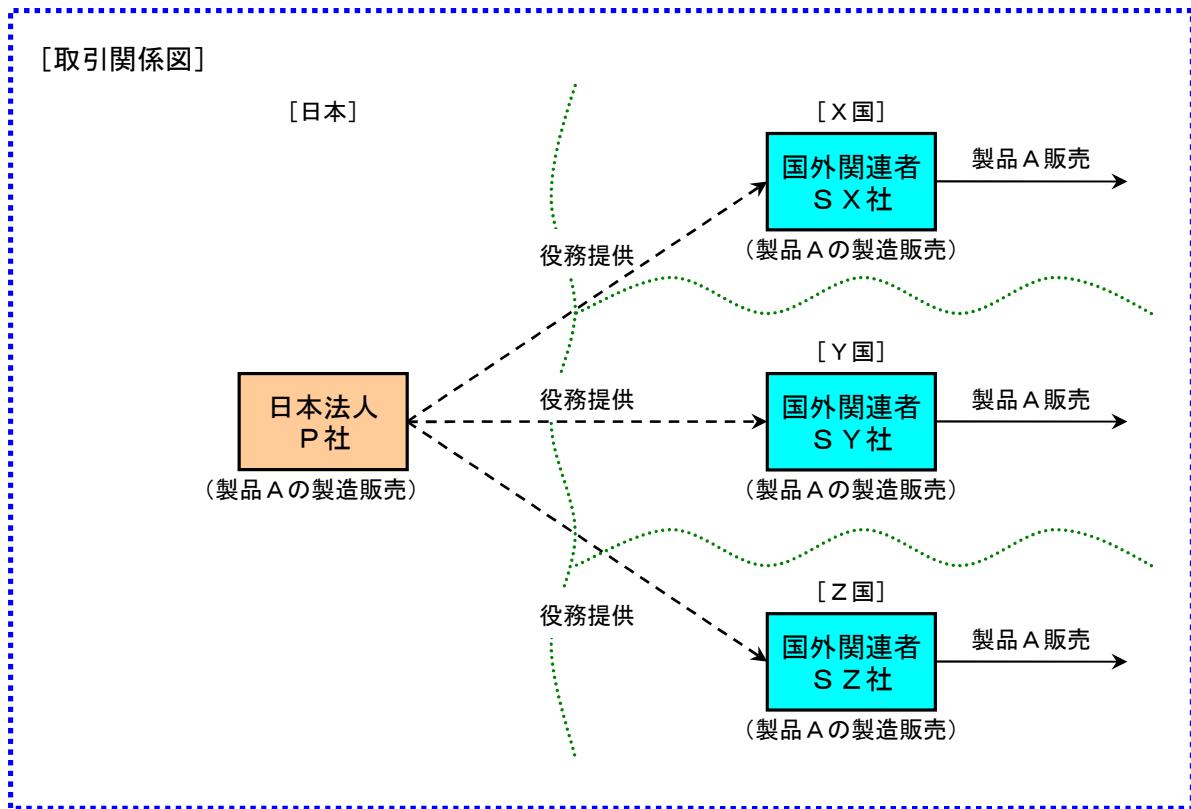
(6) その他の事例

【事例26】(企業グループ内役務提供)

《ポイント》

経営、技術、財務又は営業上の活動その他の法人が行う活動が、国外関連者に対する役務提供に該当するかどうかに関する事例

《前提条件》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人 P社は、製品 A の製造販売会社であり、10 年前に製品 A の製造販売子会社である X 国法人 S X 社、Y 国法人 S Y 社及び Z 国法人 S Z 社を設立した（以下、これら 3 社をまとめて「S 社」という。）。

(国外関連取引の概要等)

S 社は、原材料・部品等を全て現地調達して製品 A の製造を行い、各国内で販売している。

P 社は、S 社に係る様々な業務を担当する部署を有しており、S 社に対して以下の活動を行っている。

(注) P 社が S 社に対して行っている活動と重複する活動は、S 社において行われておらず、又は非関連者から S 社に対して行われていない。

イ P 社は、S 社の経営効率を向上させて収益性を高めるため、S 社の人事政策を決定し、役員候補者の選考のための面接を行うとともに、必要に応じて S 社役員の変更や報酬の見直し等を行っている（S 社役員の変更や報酬の見直し等は、S 社の株主総会等を通じた株主とし

ての権利行使の結果により行われたものではない。)。

- ロ P社は、S社の事業運営の管理等を行うため、文書等による日常的な業務に係る指示のほかに、週1回定期的に行われるTV会議を通じ、S社の運営方針に関して指示を行っている。
- ハ P社は、S社の作成した予算原案をチェックするとともに、年間事業計画上問題がある場合には修正指示を行い、S社はこれに基づき年間予算を作成している。
- ニ P社は、自社の株主総会開催のための資料を作成するために必要なS社の月次財務・管理(生産・販売状況)データを自ら収集している。
- ホ P社は、金融商品取引法に基づく有価証券報告書を作成することを目的として、S社から送信される連結決算用データのチェックを行い、軽微な数値上の誤りがある場合にはS社に対して修正指示を行っている。
- ヘ P社は、S社の業務監査が適切に行われるよう、S社の業務監査に立ち会うとともに、不適切な処理が認められた場合には業務改善指示書の作成等を行っている。
- ト P社は、P社の連結財務諸表監査のために外部監査法人が行うS社の監査に、P社の財務担当者を同行させている(S社は所在地国における法令に従って別の監査法人に監査を依頼している。)。
- チ P社は、会社法に基づいて行う企業集団の業務の適正を確保するための必要な体制の整備を図るため、S社の所在地国における現地法令の遵守状況を監査するとともに、問題点が把握された場合にはS社に対して改善指導を行っている(S社は自らにおいても現地法令の遵守状況の監査を行っている。)。
- リ P社は、S社が自社の顧問弁護士から助言を受けて締結する非関連者との契約について、事業判断の誤りに係るリスクを減少させるため、P社の法務担当者による契約内容のチェックを行っている。
- ヌ P社は、S社の経費削減のため、製品クレームに即時対応するためのコンピュータシステム(P社とS社をオンラインで接続)の開発、保守等を一括して行っている。
- ル P社は、S社の財務活動が円滑に行われるよう、S社の新規設備投資に対する判断、リスク分析及び現預金管理を含む資金調達のアレンジ等を行っている。
- ヲ P社は、S社の事業効率を向上させるため、S社から業務上の相談等(緊急時の対応等)があった場合に即時に対応できるようP社内の連絡・支援体制を整えている。
- ワ P社は、S社の事業を円滑に進展させるため、S社の主要取引先と良好な関係を構築し、S社が主要取引先と行う取引条件交渉のサポート等を行っている。
- カ P社は、S社が取引先との主要な契約を締結できるよう、S社の契約に係る締結交渉・意思決定、契約条件の履行(P社がS社のために行う履行保証等を含む。)等を行っている。
- ヨ P社は、P社の投資家のために、P社のホームページに、S社の経営方針、財務データその他のIR情報の掲載を行っている。
- タ P社は、P社及びS社の財務情報からP社グループの国別報告事項に係る記録を作成している。

《移転価格税制上の取扱い》

本事例においては、ニ、ホ、ト、チ、ヨ及びタは、S社の株主又は出資者としての地位を有するP社が専ら自らのために行う株主又は出資者としての活動であるが、ニ、ホ、ト、チ、ヨ及び

タ以外の項目に係る活動については、P社が専ら自らのために行う株主又は出資者としての活動とは認められない。

このため、ニ、ホ、ト、チ、ヨ及びタ以外の項目については、事務運営指針 3 - 10(1)等の具体的判断基準に基づき検討することになるが、S社は、これらの活動によって経営効率の向上や業務改善、リスクの減少、経費削減等の便益を得ていることから、当該項目に係る活動はS社に対する役務提供に該当する可能性が高いと考えられる。

《解説》

1 経営、技術、財務又は営業上の活動その他の法人が行う活動が国外関連者に対する役務提供に該当し、その対価を授受すべきものであるかどうかは、当該活動が当該国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有するものかどうかにより判断する必要がある。具体的には、当該法人が当該活動を行わなかったとした場合に、当該国外関連者自ら当該活動と同様の活動を行う必要があると認められるかどうか又は非関連者が他の非関連者から当該法人が行う活動と内容、時期、期間その他の条件が同様である活動を受けた場合に対価を支払うかどうかにより判断することとなる（事務運営指針 3 - 10(1)）。なお、「法人が行う活動」には、法人が国外関連者の要請に応じて隨時活動を行い得るよう定的に当該活動に必要な人員や設備等を利用可能な状態に維持している場合が含まれることに留意する（事務運営指針 3 - 10(1)（注））。

経営、技術、財務又は営業上の活動その他の法人が行う活動と、非関連者が国外関連者に対して行う活動又は国外関連者が自らのために行う活動との間で、その内容において重複（一時的に生ずるもの及び事実判断の誤りに係るリスクを軽減させるために生ずるもの）がある場合には、当該法人が行う活動は当該国外関連者に対する役務提供に該当しない（事務運営指針 3 - 10(2)）。

2 国外関連者の株主又は出資者としての地位を有する法人（以下2において「親会社」という。）が行う活動であって、例えば、親会社の株主総会の開催のための活動や親会社による金融商品取引法第24条第1項に規定する有価証券報告書を作成するための活動は、当該国外関連者に対する役務提供に該当しない（事務運営指針 3 - 10(3)）。

他方、親会社が国外関連者に対して行う特定の業務に係る企画、緊急時の管理若しくは技術的助言又は日々の経営に関する助言は、株主又は出資者としての地位を有する者が専ら自らのために行うものとは認められないことから、これらが当該国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有し、かつ、非関連者が当該国外関連者に対して行う活動又は当該国外関連者が自らのために行う活動との間で重複しない限りにおいて、当該国外関連者に対する役務提供に該当する（事務運営指針 3 - 10(3)（注）1）。

親会社が国外関連者に対する投資の保全を目的として行う活動は、当該活動が当該国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有し、かつ、非関連者が当該国外関連者に対して行う活動又は当該国外関連者が自らのために行う活動との間で重複しない限りにおいて、当該国外関連者に対する役務提供に該当する（事務運営指針 3 - 10(3)（注）2）。

3 事務運営指針 3 - 10 の企業グループ内の役務提供について独立企業間価格を算定する場合においても、事案に応じた最も適切な方法を選定する必要があり、最も適切な方法が原価基準

法と同等の方法である場合には、当該役務提供に要した費用の額にマークアップを行うこととなる。また、法人が企業グループ内の役務提供について、3-11(1)の取扱いによるときは、当該役務提供に係る総原価の額（当該役務提供に関連する合理的に計算された直接費及び間接費の合計額。以下【事例26】において同じ。）を当該役務提供に係る従事者の従事割合、資産の使用割合その他の合理的な方法により当該役務提供を受けた者に配分した金額に、当該金額に100分の5を乗じた額を加算した金額を独立企業間価格として取り扱う。

3-11(1)の取扱いが認められ得る役務提供は、例えば、次に掲げる事務に係るものという。

イ 会計帳簿又は予算の作成、財務に関する監査その他の会計、予算及び監査に関する事務
ロ 顧客に対する債権及び債務並びに信用リスクの管理その他の債権及び債務の管理に関する事務

ハ 雇用、教育、給与、福利厚生その他の従業員の管理に関する事務

ニ 衛生、安全、環境その他の事業を規制する基準に関する情報の管理又は収集に関する事務

ホ 情報通信システムの保守、管理その他の情報通信サービスに関する事務

ヘ 広報活動の支援に関する事務

ト 契約書の作成、契約内容の確認その他の法務に関する事務

チ 申告書の作成、納税その他の税務に関する事務

なお、上記イからチまでに掲げる事務を中心的事業活動とする企業グループに属する法人が国外関連者に対して当該事務に係る役務提供を行う場合、当該役務提供について3-11(1)の取扱いは認められない。

また、基本三法を適用できない場合であっても、役務提供が法人又は国外関連者の本来の業務に付随又は関連して行われたときには、当該役務提供の総原価の額を独立企業間価格とすることができる場合がある（事務運営指針3-11(2)。【事例5】参照。）。

なお、役務提供が法人又は国外関連者の本来の業務に付隨又は関連して行われたものではない場合において、以下の6の表に掲げる要件を全て満たすときには、当該役務提供の総原価の額を独立企業間価格とすることができます（事務運営指針3-11(3)）。

4 法人が国外関連者に対し支払うべき役務提供の対価の額の適否を検討する際には、当該法人に対して、当該国外関連者から受けた役務の内容等が記載された書類等の提示又は提出を求め、当該書類等の検討を行うこととしており（事務運営指針3-10(5)、同3-4）、例えば、検討対象とした役務提供取引に係る契約内容、対価の額の設定方法、価格交渉の過程等や国外関連者の当該役務提供取引に係る従事者、使用資産、総原価の額等について、その内容を確認する。

当該書類等の検討の結果、当該国外関連者が行ったとする役務提供の実態や対価の額の具体的な計算根拠等の確認ができない場合には、当該法人が役務提供の対価として計上した金額について、措置法第66条の4第3項（国外関連者に対する寄附金の損金不算入）の規定の適用や法第22条第3項の損金算入に係る要件が満たされているか等を検討する必要がある。

法人が企業グループ内の役務提供について、3-11(1)の取扱いによるときは、3-11(1)トに定める書類に基づき、当該取扱いに係る要件が満たされているかどうかの検討を行い、当該書類の検討の結果、当該取扱いに係る要件が満たされていない場合は、3-11(1)の取扱いはできないことに留意する。

また、法人から国外関連者に対する役務提供が、当該法人の無形資産を使用して行われている場合には、当該役務提供の対価の額に無形資産の使用に係る部分が含まれているか否かを検討する必要がある（事務運営指針3-9）。その結果、法人の無形資産を使用して役務提供が行われているにもかかわらず、その対価に無形資産の使用に係る部分が含まれていない場合には、本来の法人の業務がどのようなものかという観点も含め、使用された無形資産が寄与する国外関連者の事業活動を見極めて適切な所得配分結果となるような対価を算定する必要がある。

5 事務運営指針 3 - 11(1)の取扱いに係る要件等

要 件	留意事項等	
イ 役務提供が支援的な性質のものであり、法人及び国外関連者が属する企業グループの中核的事業活動には直接関連しないこと。	「支援的な性質のものであり、法人及び国外関連者が属する企業グループの中核的事業活動には直接関連しないこと」とは、役務提供が利益獲得を目的とした活動ではなく、かつ、当該法人及び国外関連者が属する企業グループの主たる事業活動に関連していないことをいう。	
ロ 役務提供において、法人又は国外関連者が保有し、又は他の者から使用許諾を受けた無形資産を使用していないこと。	役務提供を行った者の無形資産が使用されているかどうかの検討に当たっては、事務運営指針 3 - 9(1)(注)に留意する。	
ハ 役務提供において、当該役務提供を行う法人又は国外関連者が、重要なリスクの引受け若しくは管理又は創出を行っていないこと。	「重要なリスクの引受け若しくは管理又は創出」とは、法人又は国外関連者の業績に影響を与え得るリスクの引受け若しくは管理又は創出をいう。	
ニ 役務提供の内容が右に掲げる業務のいずれにも該当しないこと。	研究開発、製造、販売、原材料の購入、物流、マーケティング、金融、保険若しくは再保険又は天然資源の採掘、探査若しくは加工	
ホ 役務提供と同種の内容の役務提供が非関連者との間で行われていないこと。	役務提供と同種の役務提供が非関連者との間で行われている場合は、利益獲得を目的とした活動となる。	
ヘ 法人及び国外関連者が属する企業グループ内で行われた全ての役務提供(イからホまでに掲げる要件を満たしたものに限る。)をその内容に応じて区分をし、当該区分ごとに、役務提供に係る総原価の額を従事者の従事割合、資産の使用割合その他の合理的な方法により当該役務提供を受けた者に配分した金額に、当該金額に 100 分の 5 を乗じた額を加算した金額をもつて当該役務提供の対価の額としていること。	100 分の 5 以外のマークアップ率を用いる場合は、措置法通達 66 の 4 (8) - 6 (役務提供の取扱い) の取扱いに留意する。	
ト 役務提供に当たり、法人が次に掲げる書類を作成し、又は当該法人と同一の企業グループに属する者から取得し、保存していること。	(イ) 当該役務提供を行った者及び当該役務提供を受けた者の名称及び所在地を記載した書類	当該役務提供を受けた者の名称及び所在地については、法人及び国外関連者が属する企業グループにおいて、当該役務提供を受けた全ての法人を記載する。
	(ロ) 当該役務提供がイからヘまでに掲げる要件の全てを満たしていることを確認できる書類	
	(ハ) へに定めるそれぞれの役務提供の内容を説明した書類	役務提供の内容(性質)、取引条件(単価、通貨等)並びに役務提供の開始時期及び期間等を記載した書類
	(ニ) 当該法人が実際に当該役務提供を行ったこと又は当該役務提供を受けたことを確認できる書類	請求書、計算明細書、業務日誌、作業日報又は出張報告書
	(ホ) へに定める総原価の額の配分に当たって用いた方法の内容及び当該方法を用いることが合理的であると判断した理由を説明した書類	役務提供を行った者の業務日誌や作業日報等によって、当該役務提供に要した費用を配分するための基準が合理的であることを検証できなければならない。
	(ヘ) 当該役務提供に係る契約書又は契約の内容を記載した書類	記載内容については、非関連者間で取引が行われる場合に通常記載され、又は取り決められる取引条件等について明示されている必要がある。
	(ト) 当該役務提供において当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額又は当該国外関連者に支払う対価の額の明細及び計算過程を記載した書類	取引価格、計算方法(取引相場の有無を含む。)、取引通貨、年間取引金額及び対価の額の算定方法等を記載した書類

6 事務運営指針 3 - 11(3)の取扱いに係る要件等

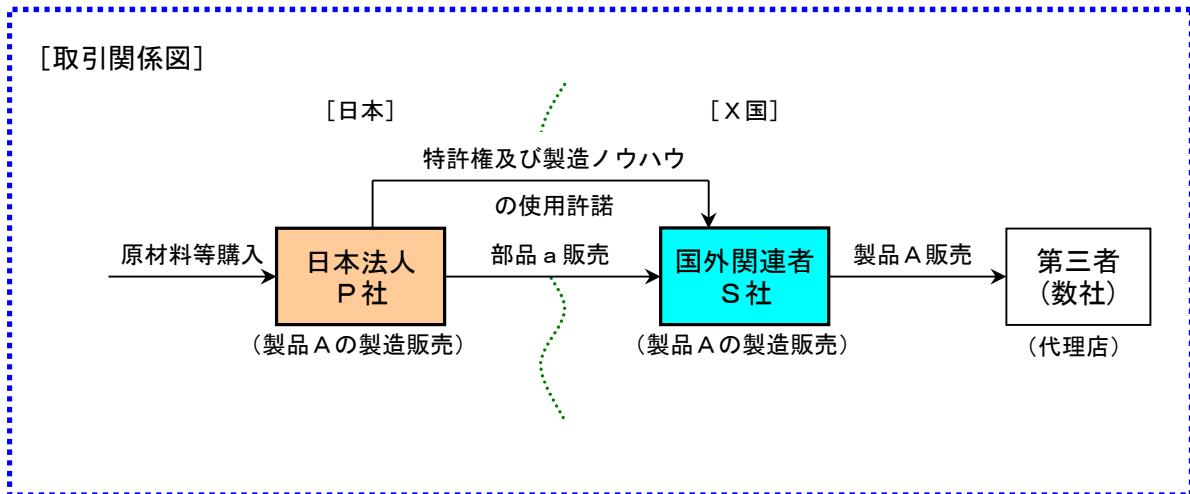
要 件	留意事項等
イ 役務提供が(1)イからホまでに掲げる要件の全てを満たしていること。	「5 事務運営指針 3 - 11(1)の取扱いに係る要件等」のイからホまでに掲げる要件の留意事項等と同じ。
ロ 役務提供が法人又は国外関連者の事業活動の重要な部分に関連していないこと。	「事業活動の重要な部分」とは、法人又は国外関連者の利益の獲得に大きく貢献する活動や事業の成否を決定付けるような活動等をいう。
ハ 役務提供に係る総原価の額が、当該役務提供に係る従事者の従事割合、資産の使用割合その他の合理的な方法により当該役務提供を受けた者に配分されていること。 (注) 次に掲げる場合には、本文の取扱いは適用しない。 1 役務提供に要した費用の額が、法人又は国外関連者の当該役務提供を行った事業年度の原価又は費用の総額の相当部分を占める場合 2 その他役務提供の総原価の額を当該役務提供の対価の額とすることが相当ではないと認められる場合	役務提供を行った者の業務日誌や作業日報等によって、当該役務提供に要した費用を配分するための基準が合理的であることを検証できなければならない。 「相当部分」とは、役務の提供を行った側の原価又は費用の総額のおむね 50%以上の部分をいう。 「その他役務提供の総原価の額を当該役務提供の対価の額とすることが相当ではないと認められる場合」とは、役務提供が、当該役務提供を受けた者にとって大きな経済的又は商業的価値を有する付加価値の高いものである場合等、その総原価の額を対価の額とすることが適切でない場合をいう。

【事例 27】(複数年度の考慮)

《**ポイント**》

複数年度の市況を検討した上で単年度ごとに独立企業間価格の算定を行う事例

《**前提条件**》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人 P 社は、製品 A の製造販売会社であり、10 年前に製品 A の製造販売子会社である X 国法人 S 社を設立した。

製品 A は、P 社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

(国外関連取引の概要等)

P 社は、S 社に対して製品 A 用の部品 a (P 社の独自技術が集約された主要部品) を販売するとともに、製品 A の製造に係る特許権及び製造ノウハウ (P 社の研究開発活動により生み出された独自技術) の使用許諾を行っている。

S 社は、部品 a に他の部品を加えて製品 A の製造を行い、X 国の第三者の代理店数社に対して販売している。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

P 社の研究開発の成果である製品 A は、その独自の技術性能が売上の拡大をもたらし、X 国において一定のマーケットシェアを確保している。

S 社は、研究開発機能を有しておらず、また、独自性のある広告宣伝・販売促進活動も行っていない。

(製品市場の状況等)

P 社グループの属する製品 A 業界は世界的に需要の変動の大きい業界として知られ、需要変動によって各社の損益状況に一定のサイクルが生じると言わされており、直近 10 期の S 社の営業利益率の実績値及び X 国の企業情報データベースから得られた製品 A 業界に属する企業の営業利益率を見ても一定のサイクルが認められる。直近 10 期における S 社の営業利益率と製品 A 業界に属する企業の営業利益率の平均値を比較すると、単年度比較では、S 社の方が製品 A 業界を概ね各年度で上回っており、直近 10 年の平均値ベースでも同様に S 社の方が上回っている。

(その他)

X国における企業財務情報開示制度では、原価項目の記載が必要とされていない（ただし、日本における営業利益に相当する項目は表示される。）。

《移転価格税制上の取扱い》

S社の営業利益率は、市場の需要サイクルの影響を受けていると認められたが、直近10年のおおむね各年度において同じ業界に属する企業の利益水準を上回っており、複数年度の平均で見ても上回っていることから、P社とS社の間の国外関連取引には移転価格税制上の問題があり得ると認められる。

そこで、独立企業間価格の算定方法の選定に当たり、比較可能性分析を行ったところ、基本三法及び基本三法に準ずる方法（これらと同等の方法を含む。）を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができないが、公開情報から、機能が比較的単純なS社に係る営業利益ベースによる比較対象取引を把握することができることから、本事例においては、取引単位営業利益法（取引単位営業利益法と同等の方法を含む。）を最も適切な方法として選定することが妥当と認められる（独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。）。

この場合、同じX国市場で活動する業界企業も同じ需要サイクルの下にあると認められることから、適切な比較対象取引を選定して同じ時期の財務データを用いる限り、取引単位営業利益法を適用する上で市場の需要のサイクルは特段考慮する必要はなく、単年度ごとに独立企業間価格を算定することが適当である。

《解説》

移転価格税制上の問題を検討するに当たっては、事務運営指針3-1に掲げる事項（法人と国外関連者の利益配分状況等）に配意するとともに、個々の取引実態に即した多面的な検討を行って移転価格税制上の問題の有無を判断し、効率的な調査展開を図ることとしている（事務運営指針3-2本文）。例えば、国外関連取引に係る棚卸資産等が一般的に需要の変化、製品のライフサイクル等により価格が相当程度変動することにより、各事業年度又は連結事業年度の情報のみで検討することが適切でないと認められる場合には、当該事業年度又は連結事業年度の前後の合理的な期間における当該国外関連取引又は比較対象取引の候補として考えられる取引の対価の額又は利益率等の平均値等を基礎として検討し、移転価格税制上の問題の有無を検討する際の書類として活用することとなる（事務運営指針3-2(2)）。これは事務運営指針3-2(1)の規定の取扱いにおいても同様である。

国外関連取引に相当の価格変動が認められる一方で、比較対象取引の候補と考えられる取引が一定の水準を保っているような場合や国外関連取引と異なる価格変動を示している場合には、国外関連取引や比較対象取引の候補と考えられる取引に係る複数年度の対価の額又は利益率等の平均値等を用いて移転価格税制上の問題があるか否かを検討する必要がある。

ただし、本事例のように、複数の比較対象取引の候補と考えられる取引が国外関連取引と概ね同様の価格変動を示している場合には、国外関連取引に係る市況サイクルについて特段考慮する必要はない。

また、国外関連取引に係る製品のライフサイクルを特定することが可能な場合で、かつ、比較

対象取引の候補と考えられる取引に係る製品のライフサイクルを公開情報から特定することができる場合には、それらも考慮に入れて検討する。

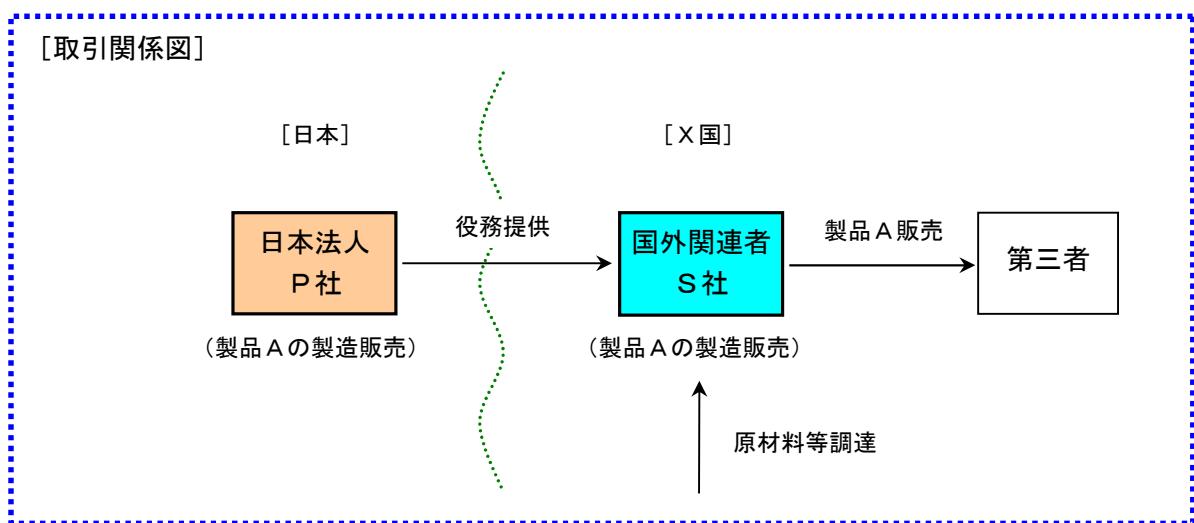
なお、移転価格税制上の問題の有無の検討のため、その判断材料として複数年度の対価の額又は利益率等の平均値等を用いる場合であっても、移転価格税制上の問題があると判断されるときは、措置法第 66 条の 4 の定めに従い、移転価格税制上の問題が認められる事業年度のみについて、独立企業間価格の算定（課税）を行うことになる。

【事例 2 8】(国外関連者に対する寄附金)

《ポイント》

法人が取引の対価を国外関連者から收受していない場合の取扱いに関する事例（前提条件 1 は措置法第 66 条の 4 第 3 項（国外関連者に対する寄附金の損金不算入）の規定の適用がある場合、前提条件 2 は移転価格税制に基づく課税の対象としても検討を行う場合）

《前提条件 1：国外関連者に対する寄附金の損金不算入の規定の適用がある場合》



援を行っており、S社に役務を提供していると認められる。

この場合において、P社はS社から役務提供の対価を收受していないことから、上記の事例は無償による役務の提供に該当し、P社はS社を財政的に支援するためにS社との間で役務提供の対価を收受しないことを取り決めていることから、当該役務提供はS社に対する「経済的な利益の無償の供与」に該当するものと認められる。また、S社は倒産に至る可能性があるような業績不振に陥っていない等、P社がS社にこうした支援を行うことについて基本通達9-4-2（子会社等を再建する場合の無利息貸付け等）にいう相当な理由があるとは認められない。

以上より、上記事例における役務提供取引については、措置法第66条の4第3項（国外関連者に対する寄附金の損金不算入）の規定の適用を受けることから（事務運営指針3-20）、移転価格税制に基づく課税の対象とはならない。

《前提条件2：移転価格税制に基づく課税の対象としても検討を行う場合》

[取引関係図]

前提条件1と同じ。

(法人及び国外関連者の事業概況等)

前提条件1と同じ。

(国外関連取引の概要等)

前提条件1と同じ。

(P社社員の派遣に係るP社・S社間の取決めの内容等)

P社は、S社に対してこれらの業務を行うことは子会社に対する親会社としての責務であるとして、役務提供取引に係る契約をS社と締結していない。

《移転価格税制上の扱い》

P社は、S社がX国で事業を遂行するために不可欠な業務について、P社社員の派遣による支援を行っており、S社に役務を提供していると認められる。

この場合において、P社はS社から役務提供の対価を收受していないことから、上記の事例は無償による役務の提供に該当するが、単にP社が役務提供の対価を收受していないことのみをもって、P社がS社に対して行う業務に有償性がないということはできず、上記の前提条件からは、当該業務につき直ちにP社とS社との間で「経済的な利益の無償の供与」が行われたと認めるとはできない。

以上より、上記事例における役務提供については、措置法第66条の4第3項（国外関連者に対する寄附金の損金不算入）の規定の適用を受けない場合もあり、その場合には移転価格税制に基づく課税の対象として検討することとなる。

《解説》

法人が資本等取引以外の取引を行った場合には、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引に係る収益の額を益金の額に算入することとされている（法第22条第2項）。このため、法人が国外関連者に対して資産の販売や金銭の貸付け、役務の提供等を行ったにもかかわらず、収益の額とすべき金額の計上がない場合には、措置法第66条の4第3項（国外関連者に対する寄附金の損金不

算入) の規定の適用を受けることとなるか、あるいは移転価格税制に基づく課税の対象となるかについて検討し、適切に処理を行う必要がある。

すなわち、法人が国外関連者との取引に係る収益を計上していない場合において、当該取引につき「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」に該当する事実が認められるときには、当該法人が収益として計上すべき金額は国外関連者に対する寄附金となり、措置法第66条の4第3項(国外関連者に対する寄附金の損金不算入)の規定の適用を受けることとなる(事務運営指針3-20イ)。

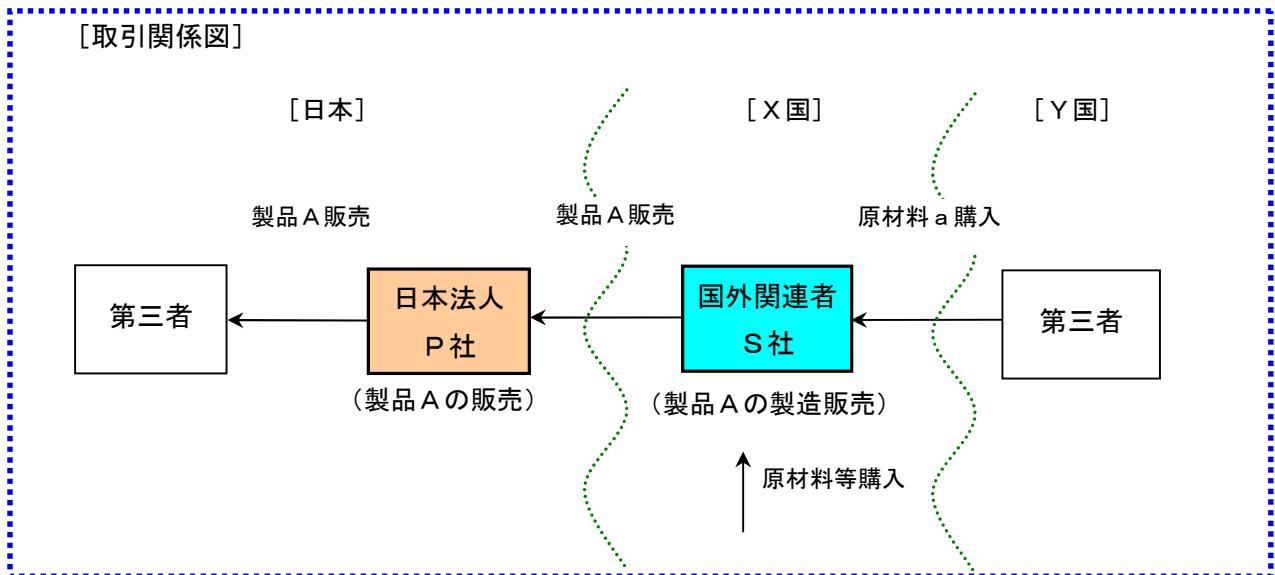
一方、こうした検討により、当該取引につき「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」に該当する事実が認められない場合には、当該取引は移転価格税制に基づく課税の対象として取り扱うこととなる。

【事例 2 9】(価格調整金等の取扱い)

《ポイント》

法人が国外関連取引を開始した後に遡及して取引価格を改定し、国外関連者に価格調整金等の支払を行う場合の取扱いに関する事例（前提条件 1 は非関連者間取引において同様の価格調整金等の支払が行われる場合、前提条件 2 は法人と国外関連者との事前の取決めに基づいて価格調整金等の支払が行われる場合）

《前提条件 1：非関連者間取引において同様の価格調整金等の支払が行われる場合》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人 P 社は、製品 A の販売会社であり、10 年前に製品 A の製造販売子会社である X 国法人 S 社を設立した。

(国外関連取引の概要等)

S 社は、Y 国の第三者から原材料 a を購入するとともに、その他の原材料等を X 国内で現地調達して製品 A の製造を行い、P 社に販売している。P 社は、S 社から輸入した製品 A を日本国内の第三者に販売している。

(価格調整金等の支払等の内容)

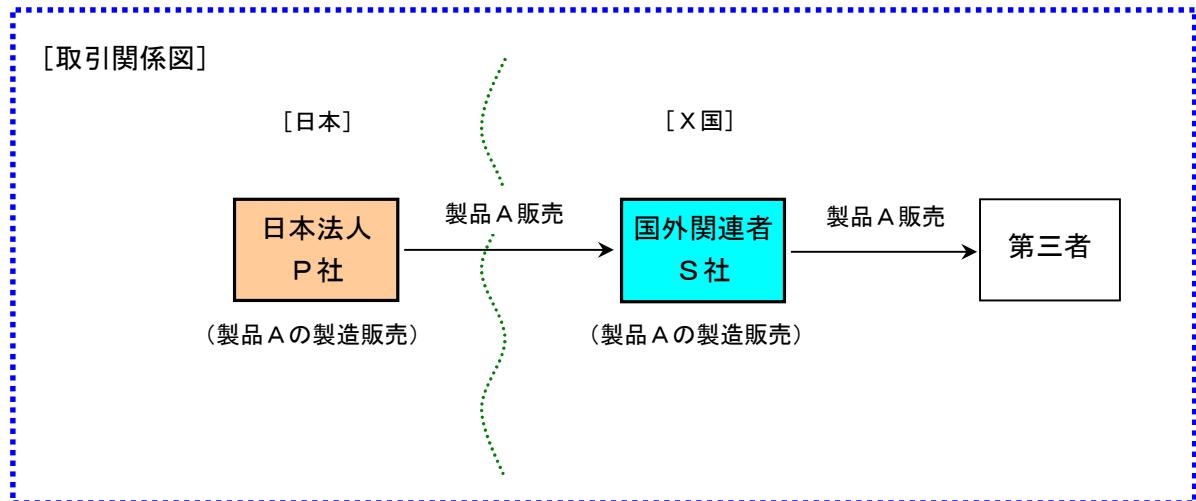
S 社が Y 国の第三者から購入している原材料 a は Y 国以外の他の主要生産国からの供給が停止したことから、取引価格が高騰し大幅な値上げが行われた。S 社は、原材料 a の値上がり分を製品 A の販売価格に一部転嫁したが、原材料 a の価格高騰が予想以上であったことから、逆鞘取引となっている。このため、S 社は原材料 a の価格高騰が起きた後に行った P 社との取引のうち、十分に価格転嫁できなかったものについて、遡及して取引価格を改定（値上げ）することとし、P 社は当該改定に伴う価格調整金を一括して S 社に支払っている。

なお、原材料 a の価格高騰後、非関連者間では原材料 a が使用された製品について、事後の取決めにより遡及して取引対価の額が変更されており、これに伴う価格調整金の授受が行われているが、P 社と S 社が行った上記の価格改定の内容はこれと同様のものである。

《移転価格税制上の取扱い》

P社とS社は、事前の取決めに基づかず遡及して国外関連取引に係る対価の額を変更しているが、当該国外関連取引と類似する非関連者間取引においても同様の変更が行われていることから、P社がS社に支払った価格調整金については、合理的な理由に基づく取引価格の修正によるものと認められる。

《前提条件2：法人と国外関連者との事前の取決めに基づいて価格調整金等の支払が行われる場合》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、10年前に製品Aの販売子会社であるX国法人S社を設立した。

(国外関連取引の概要等)

P社はS社に対して製品Aを販売し、S社は購入した製品AをX国内の第三者の代理店に販売している。

基本三法を適用する上での比較対象取引を見いだすことはできなかったが、取引単位営業利益法についてはX国内の公開情報から比較対象取引を見いだすことができたため、P社とS社は、S社を対象とする取引単位営業利益法に基づきS社に対する製品Aの販売価格を設定している。

(価格調整金等の支払等の内容)

P社とS社は、取引単位営業利益法の適用に係る比較対象取引の売上高営業利益率を独立企業間価格の算定に係る指標として、S社の製品A輸入販売取引に係る売上高営業利益率の水準をこれに一致させることとし、各事業年度における製品A輸入販売取引に係る売上高営業利益率の実績値が当該指標と乖離した場合には、当該指標までの調整を行うために期中の取引価格をS社の決算期末で改定する旨を取り決め、覚書を取り交わしている。

S社は、ある事業年度において製品A輸入販売取引に係る売上高営業利益率の実績値が当該指標を下回っていたことから、その事業年度の仕入価格を決算期末で減額調整することとし、これにより調整される金額の明細書をP社に送付した。P社は、当該金額を価格調整金として事業年度の末日に未払計上し、翌事業年度にS社に送金している。

《移転価格税制上の取扱い》

P社とS社は、両社が取り交わした覚書に基づき、S社を対象とする取引単位営業利益法により製品Aの取引価格を設定していることから、上記事例においてP社がS社に支払う価格調整金は、あらかじめ定められた条件の下、法定の独立企業間価格の算定方法に基づいて製品Aの取引価格を変更するものである。また、製品A輸入販売取引に係るS社の売上高営業利益率の実績値が確定するまで取引価格の変更を行う必要があるかどうかの判断ができず、さらにP社はS社から取引価格の調整に係る明細書を受領しないと価格調整金の計上ができないものと認められる。

以上より、P社が事業年度末に未払計上した価格調整金については、計上理由、国外関連者との事前の取決めの内容、算定の方法、計算根拠、計上を決定した日、計上日等に照らして、合理的な理由に基づく取引価格の修正によるものと認められる（事務運営指針3-21）。

（注）P社とS社が用いている独立企業間価格の算定方法の選定や比較対象取引の選定等は、全て法令の規定に則して適当な内容であるとの前提を置いている。

《解説》

1 法人及び国外関連者が、例えば、国外関連取引に係る取引時の価格を事後に変更、確定等して国外関連取引に係る対価の額を遡及して調整し、当該調整に係る金額を価格調整金等の名目で授受、又は当該国外関連取引に係る費用、収益等として計上することがある。

こうした価格調整金等の授受又は計上が合理的な理由に基づいて行われる場合には、通常の取引価格の修正に当たるため、価格調整金等を国外関連取引に係る対価の額に含めて移転価格税制上の検討を行い、その適否を判断する必要がある。

なお、国外関連取引に係る対価の額の遡及による変更が、当該国外関連取引と類似する非関連者間取引において同様に行われるものである場合には、当該変更は合理的な理由に基づく取引価格の修正として取り扱うこととなる。

2 国外関連者に対する価格調整金等の支払又は費用等の計上（以下「支払等」という。）が行われている事実が認められた場合には、非関連者間の取引では、特殊な場合を除いて事前の取決めによらずに取引価格の遡及改定等が行われることがないことに留意の上、当該支払等に係る理由、国外関連者との事前の取決めの内容、算定の方法及び計算根拠、当該支払等を決定した日、当該支払等をした日等を総合的に勘案して、合理的なものであるかどうかを判断し、これが合理的なものではないと判断されるときには、措置法第66条の4第3項（国外関連者に対する寄附金の損金不算入）等の規定の適用について検討する必要がある（事務運営指針3-21）。

例えば、国外関連者に対する財政的支援を目的としている場合や国外関連者との間で取引価格を遡及して改定するための条件があらかじめ定められていない場合、支払額の計算が法定の独立企業間価格の算定方法に基づいていない場合、支払額の具体的な計算根拠がない場合等においては、価格調整金等の支払等は通常合理的なものとは認められないので検討を要する。

なお、価格調整金等の支払等を検討するために必要な書類が法人から提出されない等により、当該価格調整金等の支払等に係る実態を確認することができない状況においては、これを国外関連取引に係る対価の額として取り扱うことができないことに留意する必要がある。

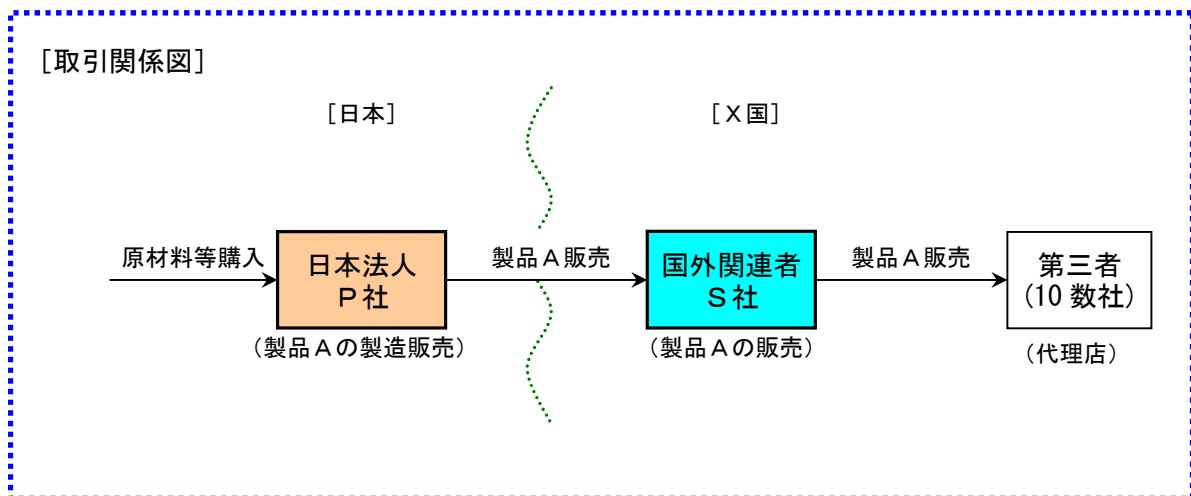
第三章 事前確認事例

【事例30】(目標利益率に一定の範囲を設定する事例)

«ポイント»

確認申出法人が確認対象事業年度において目標とする利益率に一定の範囲を設定する事例

«前提条件»



製品や市場、販売機能等の面でS社との比較可能性があると認められる。

《《移転価格税制上の取扱い》》

本事例の事前確認審査において、比較可能性分析を行ったところ、その検討結果は次のとおりである（独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。）。

製品Aは、P社の研究開発活動による独自技術が用いられて製造されており、独立価格比準法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。また、独立価格比準法に準ずる方法を適用する上での比較対象取引の候補も見いだすことができない。

製造販売を業とするP社よりも、製品の販売のみを行うS社の方がより単純な機能を果たしていることから、S社を検証対象の当事者とすることがより適切と認められる。

公開情報からは、S社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法を適用する上での比較対象取引の候補は見出せないが、S社を検証対象の当事者とする取引単位営業利益法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができ、当該候補から比較対象取引を選定することができる。

以上の状況から、事前確認の申出内容においてP社が採用した、相対的に機能の単純なS社を検証対象の当事者とする取引単位営業利益法の適用、及び選定された比較対象取引は妥当と認められる。

ただし、P社グループの属する製品A業界各社の損益に変動の大きなサイクルが生ずることから、本事例においては、そのサイクルの影響を目標利益率の範囲の設定に反映させることが適當である。

また、製品A業界における通常の市況変動を超えるような極端な市況の変化に備えて、重要な前提条件を付しておく必要がある（重要な前提条件の設定については【事例3-1】参照）。

《《解説》》

1 事前確認は、移転価格税制に関する納税者の予測可能性を確保するため、納税者の申出に基づき、その申出の対象となった国外関連取引に係る独立企業間価格の算定方法等について、税務署長等が事前に確認を行うことをいい、昭和62年に我が国が世界に先駆け導入したものである。

事前確認を受けた法人が確認事業年度において、事前確認の内容に適合した申告を行っている場合には、当該確認取引は独立企業間価格で行われたものとして取り扱う。また、事前確認する旨の通知があった時に既に経過した確認事業年度がある場合において、当該通知又は局担当課による行政指導により当該確認事業年度に係る申告を事前確認の内容に適合させるために確認法人が自主的に提出する修正申告書は、国税通則法第65条第1項及び第5項（過少申告加算税）に規定する「更正があるべきことを予知してされたもの」には該当しないことに留意する。

また、修正申告書が同条第5項の調査通知後に提出された場合であっても、事前確認の内容に適合させるための部分は、同項に規定する「調査通知がある前に行われたもの」として取り扱うことに留意する（事務運営指針6-16）。

なお、事前確認の申出から事前確認の通知が行われるまでの間に、確認対象事業年度のうち、

事前確認の申出後に申告期限の到来により当該事業年度に係る申告が行われたときには、事前確認に係る手続が行われている間は、当該事業年度における確認対象取引に係る独立企業間価格の算定方法等は調査の対象とはならない。ただし、6-23における「確認対象事業年度前の各事業年度」についてはこの限りではない（事務運営指針3-23(1)及び(2)）。

2 事前確認における独立企業間価格の算定においては、法人が入手できる情報、すなわち、法人若しくは国外関連者が行う内部比較対象取引又は企業情報データベース等の公開情報を基にした外部比較対象取引を用いるか、あるいは、法人及び国外関連者の内部情報を使用した利益分割法を適用し独立企業間価格を算定する。外部比較対象取引については、企業情報データベースの情報のみならず、他の入手可能な情報を検討して比較可能性を十分に確保する必要がある。また、事前確認審査においても事務運営指針3-1の規定の例により検討を行うこととしており（事務運営指針6-11(2)）、その際、利益分割法の適用を前提とする場合でなくとも法人と国外関連者との所得配分状況等が確認できる資料の提出を求める場合があることに留意する必要がある。

なお、局担当課は、相互協議を伴う事前確認の申出に係る審査を了した場合には、局担当課の審査意見を、庁担当課を通じて庁相互協議室に連絡するとともに、確認申出法人に伝える。

3 事前確認は、確認申出法人の将来における国外関連取引から生ずる利益を予測するものであり、事前確認を行うに当たって、移転価格税制に関する納税者の予測可能性を確保する観点から、特定の水準（ポイント）ではなく、利益率等による一定の範囲で確認を行うことができる場合がある。この点で、法人が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又は法人が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、過去の事業年度の所得金額を決定するため特定のポイントを用いる調査とは取扱いが異なる。

なお、事前確認において用いられる利益率等による一定の範囲は、事前確認が将来における国外関連取引から生ずる利益を予測するものであることを考慮して、事案の態様等に応じて設定されることになる。一方、調整済割合により形成されるものは、定量的に把握することが困難な差異がある場合に用いられるものであり、適用される場面が異なることに留意する。

また、一定の範囲を設ける場合には、いわゆる四分位法によるレンジのほか、比較対象取引の全てから構成されるレンジの使用が適当と認められる場合もある。

（注）相互協議を伴わない我が国による事前確認の場合、検証の対象とした法人が国外関連者又は確認申出法人であるかに応じ、それぞれの範囲の上限又は下限のみを用いて確認することとなる。

4 目標利益率の範囲の設定に使用するデータとしては、次の2つの方法が考えられる。

(1) 各確認対象事業年度の検証に当たり、比較対象取引の利益率データを順次、最新のものに更新して目標利益率の範囲を設定する方法

各確認対象事業年度において、使用する比較対象取引の利益率データに関し、当該確認対象事業年度に対応するものを加え、その代わり一番古い期間に対応するものを除外することにより、直近期間の利益率データに更新し、この更新された利益率の平均値を使用して目標利益率の範囲を設定する方法である。

この方法では、事前確認の対象となっている国外関連取引と比較対象取引との期間対応が可能となり、市況変動を目標利益率の範囲に反映させることができる。

ただし、このような方法を探る場合には、更新すべき比較対象取引の利益率データが公開される時期まで目標利益率が確定しないこと、確認時点で用いた比較対象取引が存在しなくなった場合に目標利益率の範囲の設定に歪みが生ずる可能性もあることを勘案する必要がある。

(2) 比較対象取引に係る固定された期間のデータを用いて目標利益率の範囲を設定する方法

比較対象取引に係る過去の一定期間における利益率の平均値に基づいて目標とする利益率の範囲を設定し、確認対象事業年度全期間にわたって固定して適用する方法である。

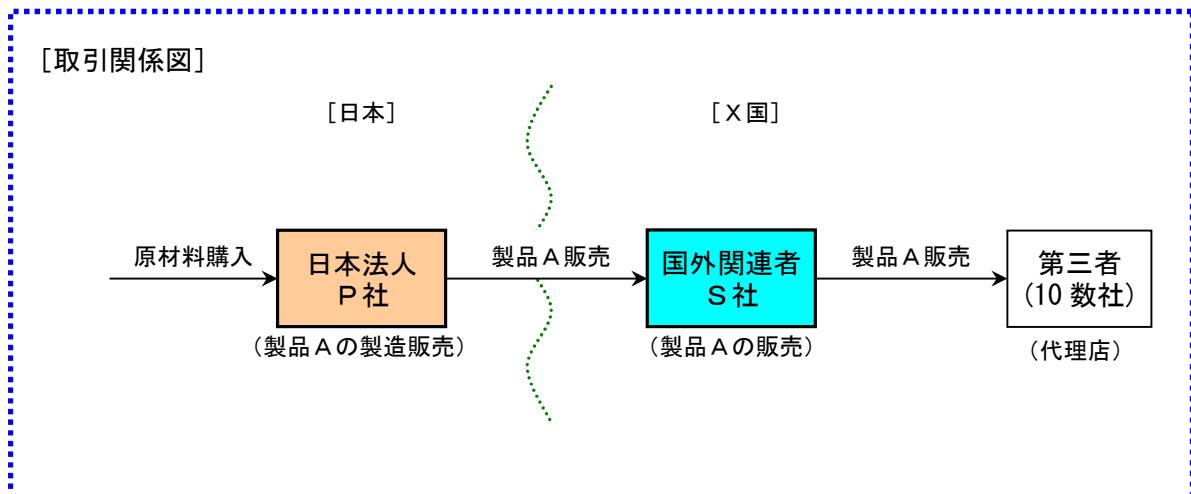
これは、業況の変動があまり大きくない場合に一般的に用いられる方法であり、あらかじめ目標とする利益率の範囲が固定されることとなる。

【事例 3-1】(重要な前提条件)

《ポイント》

事前確認における重要な事業上又は経済上の諸条件を付すことが妥当と認められる事例

《前提条件》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人 P社は、製品Aの製造販売会社であり、10 年前に製品Aの販売子会社であるX国法人 S社を設立した。

製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

(国外関連取引の概要等)

P社はS社に対して製品Aを販売し、S社は購入した製品Aを第三者の代理店 10 数社に販売している。

(法人及び国外関連者の機能・活動等)

P社の研究開発の成果である製品Aは、その独自の技術性能が売上の拡大をもたらし、X国において一定のマーケットシェアを確保している。

S社は、独自性のある広告宣伝・販売促進活動は行っていない。

(市況等)

製品A及びその類似製品は、世界的に市場価格の変動が激しいという特徴があり、市場価格の変動によって企業の損益状況も大きく変動する。また、この業界では売れ筋の製品の規格が急に変わることが多い。

なお、X国では、現在、会計制度の大きな見直しが進められており、今後大規模な改正が見込まれる。

(事前確認の申出の状況)

P社及びS社は、S社を検証対象の当事者とした取引単位営業利益法を独立企業間価格の算定方法とする相互協議を伴う事前確認の申出を両国の税務当局に行っている。なお、申出の内容(独立企業間価格の算定方法の選定や比較対象取引の選定等)については妥当と認められるものとする。

《**移転価格税制上の取扱い**》

本事例においては、将来の時点において市場価格が大きく変動したり、取扱製品の規格が変更されるような場合に、S社の利益率の実績値が大きく変動する可能性があるが、このような状況が生じた場合に、現時点での状況を基に確認した独立企業間価格の算定方法等をそのまま適用することは妥当でないと考えられる。また、会計制度の変更によりS社の利益率の計算方法が変更されると、S社の利益率の実績値と確認内容に基づく計算結果との間に齟齬が生じ、実績値が事前確認の内容に適合しているかどうか判断できなくなる可能性が生じる。

本事例の事前確認審査においては、こうした事態に備え、確認対象事業年度において、①S社の売上高が現時点の状況から大きく乖離しないこと、②S社の取扱製品の内訳が大きく変化しないこと、③X国の会計制度が大きく変更しないこと等を、事前確認を行い、かつ、確認を継続する上で前提となる重要な事業上又は経済上の条件とする必要がある。

《**解説**》

事前確認は、過去及び現在の国外関連取引に係る事業状況を踏まえ、将来年度の独立企業間価格の算定方法等として最も適切な方法と認められる場合に確認を行うものである。

仮に、各確認対象事業年度において、市場価格の大きな変動など予測できない重要な状況の変化が生じた場合には、事前確認の前提とした条件が変わるため、事前確認をそのまま継続することが適当でなくなる場合がある。このため、事前確認においては、あらかじめ「事前確認を行い、かつ、事前確認を継続する上で前提となる事業上又は経済上の諸条件（以下「重要な前提条件」という。）」を定めることとしており、そのために必要な資料を、事前確認の申出書に添付するよう求めている（事務運営指針6-3(1)ホ）。

重要な前提条件の設定については、事前確認の継続に影響を及ぼす要因をあらかじめ網羅的に決定しておくことが困難なため、「事業上又は経済上の諸条件に重大な変化がないこと」、あるいは「関係当事者の果たした機能等や使用した資産等に本質的な変更が生じないこと」といった一般的な設定をすることが多い。ただし、重要な前提条件として設定された要件に該当するかどうか明確に予測できるよう、「為替レートの一定幅以上の変動が生じないこと」等の、より具体的な条件が設定される場合もある。

重要な前提条件に定める事情の変化が生じた場合には、当該状況の下で改めて独立企業間価格の算定方法等を検討する必要があり、確認法人は原則として事前確認の改定の申出を行う必要がある（事務運営指針6-20）、確認法人から改定の申出がない場合は、当該状況の発生した事業年度以後の事業年度に係る事前確認は取り消されることとなる（事務運営指針6-21(1)イ）。

(注) 相互協議を伴う事前確認の場合、事前確認の改定には、税務当局間が相互協議を行い、当初と異なる独立企業間価格の算定方法等について合意する必要がある。

なお、確認法人は確認事業年度ごとに「事前確認の前提となった重要な事業上又は経済上の諸条件の変動の有無に関する説明」を報告書に記載して提出する必要がある（事務運営指針6-17(3)）。