



Ⅱ 移転価格税制の適用におけるポイント

～移転価格税制の実務において検討等を行う項目～

移転価格税制の適用におけるポイント

～移転価格税制の実務において検討等を行う項目～

【本ポイント集を使用するに当たって留意していただきたい事項】

- 1 本ポイント集は、納税者の移転価格税制やその適用に対する理解を深め、自らの国外関連取引に関する移転価格税制上の検討を行う際の参考資料を提供することを目的としたものであり、できるだけ分かりやすく記載するとの観点から、取引や視点などを簡易に記載しています。したがって、類似の事例であったとしても、具体的な事実関係により、実際の移転価格調査や事前確認審査で検討、確認する項目等は、本ポイント集の設例における検討、確認する項目等とは異なる場合があります。
- 2 本ポイント集における用語の定義は、本ポイント集で定めるもののほか、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)及び同「別冊 移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」(以下「事例集」といいます。)に定める用語の定義に従うこととします。ただし、租税特別措置法関係通達(法人税編)は、「措置法通達(法人税編)」、租税特別措置法関係通達(連結納税編)は、「措置法通達(連結納税編)」といえます。
- 3 本ポイント集は、移転価格税制に関する法令解釈通達及び事務運営指針の一部ではありません。
- 4 本ポイント集で取り上げた設例は、実在する企業や取引に関するものではありません。

目次

1	国外関連者等の判定	32
(1)	国外関連者	32
(2)	国外関連取引	32
	ケース1 みなし国外関連取引（第三者を経由する取引）	33
2	移転価格税制上の問題の有無の検討	35
	ケース2 価格設定	36
	ケース3 利益水準	38
	ケース4 利益配分	40
3	機能・リスクに関する検討	42
	ケース5 機能・リスク分析（国外関連者の行う品質管理業務等）	43
	ケース6 機能・リスク分析（独自の販売機能）	45
	ケース7 機能・リスク分析（独自の販売機能）	47
4	取引単位に関する検討	49
	ケース8 取引単位（棚卸取引と無形資産取引）	50
	ケース9 取引単位（国外関連者から複数の棚卸資産を購入するケース）	52
	ケース10 取引単位（国外関連者から複数の棚卸資産を購入するケース）	54
5	独立企業間価格の算定方法に関する検討	56
(1)	独立企業間価格の算定方法の選定	56
(2)	検証対象法人の決定	56
(3)	利益指標の選定	56
	ケース11 独立価格比準法の適用	58
	ケース12 原価基準法に準ずる方法と同等の方法の適用	60
6	比較対象取引に関する検討	62
	ケース13 比較対象取引の選定（定量的基準）	63
	ケース14 比較対象取引の選定（定性的基準）	65
7	差異の調整に関する検討	67
8	利益分割法における分割要因に関する検討	68
9	事前確認における主な留意点（事前相談の重要性等）	70

ケース 15	事前確認の更新の申出に係る事前相談	71
ケース 16	残余利益分割法による事前確認の申出	74
ケース 17	移転価格調査中における事前確認に係る事前相談	76
ケース 18	取引の実績値が得られない事前確認の申出	78

1 国外関連者等の判定

(1) 国外関連者

国外関連者とは、法人との間に、50%以上の株式等の保有関係（親子関係、兄弟関係等）や実質的支配関係（役員関係、取引依存関係、資金関係等）といった特殊の関係がある外国法人をいいます。また、株式等の保有関係と実質的支配関係とが連鎖している関係にある外国法人も国外関連者となります（例えば、法人 A と株式等の保有関係がある国外関連者 B が、他の外国法人 C との間に実質的支配関係にある場合、C は A の国外関連者となります。）。

国外関連者に該当するか否かについては、アニュアルレポート、有価証券報告書、資本関係図、役員名簿や出向辞令、借入等に係る契約書、稟議書などの書類により事実確認を行います。

（参考）措置法第 66 条の 4 第 1 項、第 68 条の 88 第 1 項、措置法施行令第 39 条の 12 第 1 項から第 4 項、第 39 条の 112 第 1 項から第 4 項、措置法通達（法人税編）66 の 4(1)－1 から 66 の 4(1)－3 及び措置法通達（連結納税編）68 の 88(1)－1 から 68 の 88(1)－3 をご参照ください。

(2) 国外関連取引

国外関連取引とは、法人がその国外関連者との間で行う資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引をいいます。

移転価格調査において、調査担当者は、契約書、請求書、会計帳簿、経営会議資料、稟議書等から国外関連取引に係る資産の種類、役務の内容、契約条件、市場の状況、事業戦略等の確認を行います。また、書類の確認のほか、担当者にヒアリングを行って価格決定プロセスや契約手続を確認したり、工場・倉庫・研究所等を訪れたりして、現場の作業内容・手続・意思決定プロセスの確認を行うこともあります。

なお、移転価格税制の適用対象となる取引は、国外関連者との取引に限定されていますが、法人がその国外関連者との取引を他の者（非関連者）を通じて行う一定の場合（契約等によって国外関連者に販売等されることがあらかじめ定まっている場合で、かつ、対価の額が法人と国外関連者との間で実質的に決定されていると認められる場合など）には、法人と他の者との間の取引は国外関連取引とみなされます（みなし国外関連取引）。

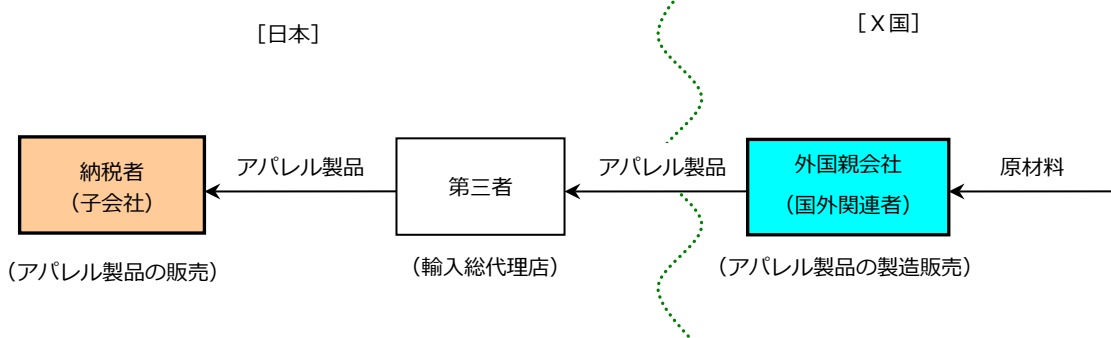
（参考）措置法第 66 条の 4 第 1 項及び第 5 項、第 68 条の 88 第 1 項及び第 5 項、措置法施行令第 39 条の 12 第 9 項及び第 10 項並びに第 39 条の 112 第 8 項及び第 9 項をご参照ください。

ケース1：みなし国外関連取引（第三者を経由する取引）

【ポイント】

国内の第三者を経由して行う取引であっても、契約条件などにより国外関連取引とみなされることがあります。みなし国外関連取引に該当するか否かについては、製品の売買契約書や契約締結過程で作成される稟議書等の書類、関係部署へのヒアリングなどにより検討します。

【取引関係図】



《取引の概要》

- ・ 納税者はX国に所在する外国親会社の子会社です。10年前にアパレル製品の販売会社として日本に設立されました。
- ・ 納税者は、アパレル製品を製造している外国親会社から、輸入総代理店（内国法人である第三者）を経由して、日本で販売するため、アパレル製品を仕入れています。

【移転価格調査のある場面にて】

《納税者の視点》

調査担当者が、移転価格調査の対象となっている納税者にアパレル製品の輸入取引について質問したのに対し、納税者からは、「当社は、関税や通関業務の都合上、輸入総代理店を経由して、販売商品であるアパレル製品を外国親会社から購入しています。輸入総代理店は第三者であって、当社と外国親会社のいずれとも、株式等の保有関係など特殊の関係がありません。したがって、アパレル製品の輸入取引は国外関連取引に該当しないと考えています。」との回答がありました。

《調査担当者の視点》

調査担当者は、外国親会社と第三者である輸入総代理店との間の取引に係る契約関係書類を確認しました。これらの書類には、外国親会社が輸入総代理店へ販売するアパレル製品については、輸入総代理店から納税者へ販売されることがあらかじめ定められている旨の記載がありました。

また、輸入総代理店から購入するアパレル製品に関する納税者の稟議書等を検討した結果、アパレル製品の価格設定には、輸入総代理店は一切関与しておらず、外国親会社と納税者との間で決定していることが判明しました。

これらの事実から、調査担当者は、「この取引はみなし国外関連取引に該当するのではないか。」と考えました。

【まとめ】

株式等の保有関係等のない第三者が介在している取引であっても、契約条件等により国外関連取引とみなされる場合がありますので、移転価格税制上の検討を行う際には留意してください。

2 移転価格税制上の問題の有無の検討

移転価格税制上の問題の有無については、価格設定や利益水準（売上高営業利益率等）、そして利益配分等の観点から検討を行い、総合的に判断していきます（注1）。

例えば、納税者がマスターファイル（注2）やローカルファイル（注3）を作成しているのであれば、それらの資料等も参照しながら、納税者がどのような考えに基づいてそれらの資料を作成しているか、国外関連取引の価格設定を行っているか、そして、その結果が契約書等にどのように反映されているかなどを検討します。

また、納税者及び国外関連者の利益水準が、同業他社（注4）と比較して高くないか（又は低くないか）、国外関連取引に係る利益配分が、納税者と国外関連者の機能やリスクに応じたものとなっているかなどを検討します。

なお、移転価格調査では、納税者の経理担当部門が移転価格税制上の検討を行い、価格設定方針を定めていたり、あるいは、ローカルファイルを作成しているにもかかわらず、社内の関係部署（国外関連取引を行う営業担当部門等）に価格設定方針がしっかりと共有されていない、あるいは社内で実際に遵守されていないなどにより、国外関連取引の価格設定の検討・見直しが適切に行われていないケースや、国外関連取引に係る切出損益（注5）による適切な検討が行われていないため、利益配分に問題があるケースなどが見られます。

（注1）事務運営指針3-1、3-2及び3-4をご参照ください。

（注2）措置法第66条の4の5第1項に規定する事業概況報告事項をいいます。

（注3）措置法第66条の4第6項及び第68条の88第6項に規定する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をいいます。以下、本ポイント集において同じです。

（注4）国外関連取引に係る事業と同種で規模や取引段階等がおおむね類似する非関連者間取引を行う第三者をいいます。以下、本ポイント集において同じです。

（注5）取引単位に区分し切り出された損益をいいます。以下、本ポイント集において同じです。

ケース 2 : 価格設定

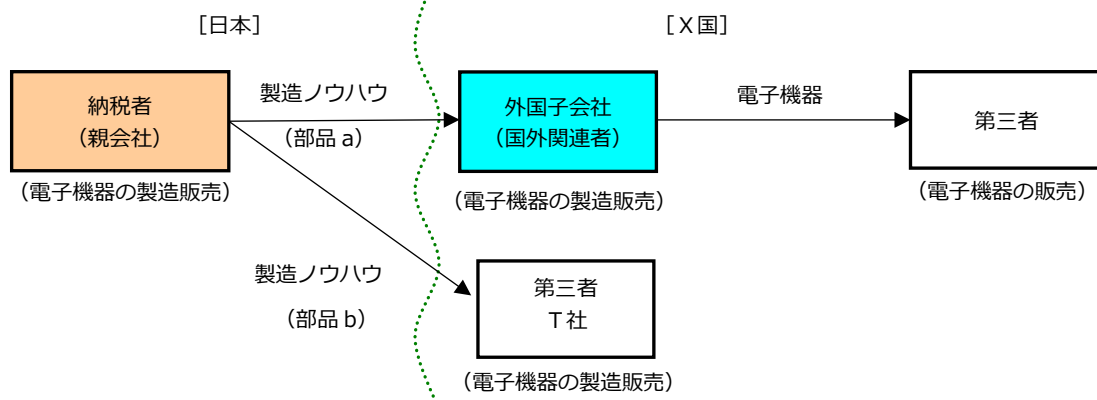
【ポイント】

非関連者間取引に係るロイヤルティ料率に基づき、国外関連取引に係るロイヤルティ料率の設定を行っている場合に、契約書などの資料や関係部署へのヒアリング内容などから、国外関連取引及び非関連者間取引に係る価格設定の内容及び改定時期などを確認し、国外関連取引と非関連者間取引の間で、

- ・ 対象となるノウハウや契約条件等が同じか、
- ・ 差異が存在する場合、その差異は価格にどの程度影響を与えるのか、
- ・ 影響を与える場合、合理的な調整が可能なのか等

を確認し、移転価格上の問題がないかを検討します。

【取引関係図】



《取引の概要》

- ・ 納税者は、電子機器の製造販売会社です。10年前に、電子機器の製造販売を行う外国子会社をX国に設立しました。
- ・ 納税者は、外国子会社に部品aに係る製造ノウハウを、第三者であるT社に部品bに係る製造ノウハウを、それぞれ使用許諾しています。
- ・ 外国子会社との国外関連取引(部品aに係る製造ノウハウの供与)の価格(ロイヤルティ料率)は、T社との取引(部品bに係る製造ノウハウの供与)で設定されている価格(ロイヤルティ料率)に基づいて決定しています。

【移転価格調査のある場面にて】

《納税者の視点》

調査担当者が、移転価格調査の対象となっている納税者に対して、製造ノウハウの価格(ロイヤルティ料率)について質問したのに対し、納税者からは、「部品の製造ノウハウは、外国子会社のみでなく、第三者であるT社に対しても供与しています。外国子会社に供与する部品aに係る製造ノウハウの価格(ロイヤルティ料率)は、T社に供与している部品

bに係る製造ノウハウの価格（ロイヤルティ料率）と同じ条件で設定しています。したがって、移転価格税制上の問題はないと考えています。」との回答がありました。

《調査担当者の視点》

調査担当者は、納税者が外国子会社及びT社と締結した技術供与契約書及び電子機器の研究開発工程表により、次の事実を確認しました。

- ・ 外国子会社に供与している部品 a に係る製造ノウハウは電子機器を製造する上で基幹となる重要なものである一方で、T社に供与している部品 b に係る製造ノウハウは汎用品に係るものであり、これら2つのノウハウに同種性はないこと
- ・ 外国子会社との間の契約と比較して、T社との間の契約では契約当事者双方の負担するリスクに差異があること

これらの点について納税者に説明を求めたところ、上記差異が価格に与える影響を定量的に算出し調整するのは困難であるとの回答がありました。

これらの事実から、調査担当者は、「非関連者間取引（部品 b に係る製造ノウハウのロイヤルティ料率）の価格設定を、国外関連取引（部品 a に係る製造ノウハウのロイヤルティ料率）の価格設定に当てはめるのは、移転価格税制上の問題があるのではないか。」と考えました。

【まとめ】

価格設定の検討において、独立価格比準法（国外関連取引と非関連者間取引の価格を直接比較する方法）を適用する場合、ノウハウの内容の同種性が厳格に求められることに留意してください。

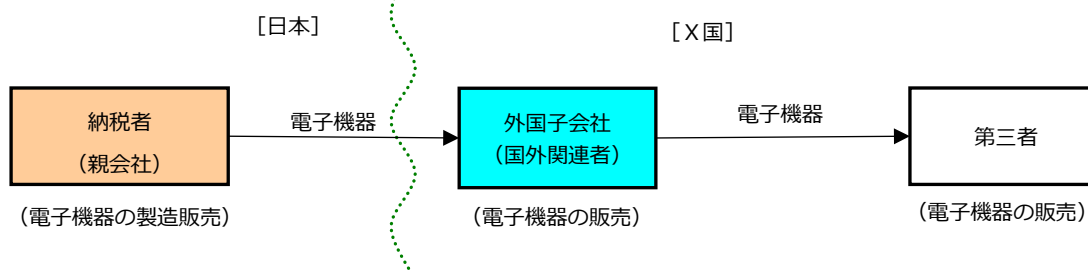
（参考）事例集【事例1】《解説》3（参考2）(1)イをご参照ください。

ケース3：利益水準

【ポイント】

利益水準の検討においては、納税者が作成したローカルファイルに記載された内容、国外関連取引に係る利益水準と同業他社の利益水準などを確認するとともに、国外関連取引の内容、取引当事者の果たす役割等をヒアリングし、それらの事実を表す書類（組織図、契約書、業界情報等）から、納税者及び外国子会社の利益水準に移転価格税制上の問題がないかを検討します。

【取引関係図】



《取引の概要》

- ・ 納税者は、電子機器の製造販売会社です。10年前に、電子機器販売を行う外国子会社をX国に設立しました。
- ・ 外国子会社は、納税者から購入した電子機器を、X国の市場で第三者に販売しています。

【移転価格調査のある場面にて】

《納税者の視点》

調査担当者が、移転価格調査の対象となっている納税者に対して、外国子会社の利益水準について質問したのに対し、納税者からは、「外国子会社の利益水準は、当社の移転価格分析に基づき算定された適切な水準であり、移転価格税制上の問題はないと考えています。」との回答がありました。

《調査担当者の視点》

調査担当者が、納税者が作成した移転価格分析の内容を確認したところ、独立企業間価格を算定するために選定した比較対象取引には、外国子会社の所在するX国以外の市場規模が異なり価格に影響を与える差異がある国に所在する法人、外国子会社にはない製造機能を有する法人及び取扱製品が同種ではない又は類似しない法人等が含まれていたため、比較可能性に問題があることが判明しました。

さらに、調査担当者が、同業他社の利益水準を検討したところ、外国子会社の利益水準が同業他社の利益水準を上回っていることが確認されました。

これらの事実から、調査担当者は、「納税者が国外関連取引や選定した比較対象取引の実態を十分に把握せずに移転価格分析を行ったため、結果として、比較可能性が十分でない取引を比較対象取引と選定してしまったのではないか。」、「外国子会社の利益水準に移転価格税制上の問題があるのではないか。」と考えました。

【まとめ】

利益水準の検討において、移転価格分析を行っている場合でも、国外関連取引の当事者の果たす機能などを適切に分析できていないため、比較可能性のない比較対象取引が選ばれているなど、国外関連取引の実態と合っていない分析結果となっているケースがありますので留意してください。

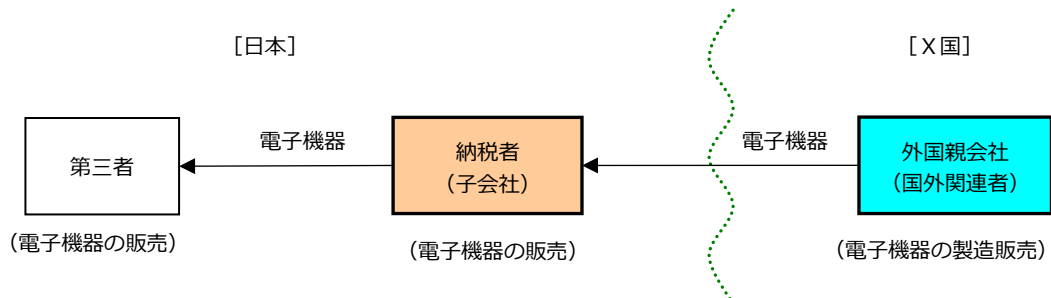
ケース4：利益配分

【ポイント】

国外関連取引に係る納税者と外国親会社の利益配分については、納税者及び外国親会社の国外関連取引に係る切出損益に基づき、納税者と外国親会社の利益配分状況に係る移転価格税制上の問題の有無を検討します。

なお、切出損益は、損益計算書から国外関連取引に係る損益を区分し切り出すことにより作成します。明確に区分できない費用（共通経費）がある場合には、合理的な基準を用いてその費用を国外関連取引とそれ以外の取引とに配賦し、営業損益まで算出します。

【取引関係図】



《取引の概要》

- ・ 納税者は、X国に所在する外国親会社の子会社です。納税者は、電子機器の販売会社として、10年前に設立されました。
- ・ 外国親会社は、電子機器の世界大手メーカーであり、製造のほか、研究開発や販売した電子機器の保守等の業務も行っています。
- ・ 納税者は、電子機器を外国親会社から輸入して日本国内で第三者に販売する業務と物流業務にのみ従事しています。

【移転価格調査のある場面にて】

《納税者の視点》

調査担当者が、移転価格調査の対象となっている納税者に対して、納税者の利益水準について質問したのに対し、納税者からは、「当社の利益水準が連年営業赤字となっている要因は、日本の販路拡大を達成するための費用が増加したためです。販路拡大に伴う売上増加による便益は、当社が直接享受するものであり、連年営業赤字となっても移転価格税制上の問題はないと考えています。」との回答がありました。

《調査担当者の視点》

調査担当者は、納税者の事業計画書、経営会議資料及び稟議書等の社内文書により、日

本を含むグループ法人の事業戦略を策定しているのは外国親会社であり、納税者自身はこれらの意思決定に関与していないことを確認しました。

また、納税者から、事業戦略の詳細な内容、今後の収益予測、販路拡大の状況や将来の展望について具体的な説明や資料の提示もなく、連年営業赤字となっている合理的な理由の説明もなされませんでした。

さらに、国外関連取引に係る切出損益の利益配分の状況を見ると、外国親会社に営業利益が計上される一方で、納税者には営業赤字が計上されており、損失が継続して発生していること、それにもかかわらず、営業赤字を回避するための価格設定の見直しなども講じられていないことが確認されました。

これらの事実から、調査担当者は、「連年営業赤字の要因は、納税者が外国親会社の事業戦略等に従い販路拡大を達成するための費用を負担させられていることが原因であると想定され、独立企業間であれば、適正な補償がなされない限りこのような活動を継続しないと考えられるため、納税者と外国親会社の利益配分に移転価格税制上の問題があるのではないか。」と考えました（注）。

【まとめ】

利益配分の検討において、移転価格分析等を行っている場合でも、国外関連取引に係る切出損益資料を作成していなかったため、利益配分の検討がされていないことがあります。移転価格分析を行う場合には、国外関連取引に係る切出損益を作成し、国外関連取引当事者の機能等を検討した上で、利益配分が適切になっているか検討することが重要となります。

（注）OECD 移転価格ガイドライン（2010年版）1.71 及び 1.72 又は BEPS プロジェクトの最終報告書行動 8-10「移転価格税制と価値創造の一致(Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation)」1.130 及び 1.131 をご参照ください。

3 機能・リスクに関する検討

移転価格税制の適用に当たっては、納税者及び国外関連者が果たす機能及び負担するリスクの分析が非常に重要です。

一般的には、高い機能を果たす法人は、高い付加価値を生み出し高い利益を得ることが期待されます。また、機能・リスク分析の結果は、独立企業間価格の算定方法の選択、比較対象取引の選定等、移転価格税制の適用における多くの論点にも影響します。

機能・リスクに関する検討においては、国外関連取引に係る納税者及び国外関連者の果たす機能や負担するリスク、更には使用する無形資産を検討し、果たしている機能等の経済的重要性等の確認、検討等を行います（注）。

機能・リスク分析における「機能」とは、例えば設計、製造、組立、研究開発、役務の提供、購入、販売、市場開拓、宣伝、輸送、資金管理及び経営など、納税者及び国外関連者が果たす役割などをいいます。また、「リスク」とは、マーケットリスク（経済事情の変化など）、資産、工場及び設備への投資や使用に伴う損失のリスク、研究開発への投資のリスク、為替相場や金利の変動などに起因する金融上のリスク及び信用リスクなどをいいます。

移転価格調査及び事前確認審査においては、これらの様々な機能・リスクについて、納税者及び国外関連者がどのような機能を果たし、またどのようなリスクを負担しているか、同業他社と比較してその機能が低い（又は高い）かといった点を、その根拠となる資料（部署別の組織図、研究開発の年間計画や経営会議資料、研究開発費や広告宣伝費の明細など）や担当部署へのヒアリング内容などから、総合的に検討していくこととなります。

（参考）措置法通達（法人税編）66の4(3)－3、措置法通達（連結納税編）68の88(3)－3、事例集【事例1】
　　<<解説>>3（参考2）(2)をご参照ください。

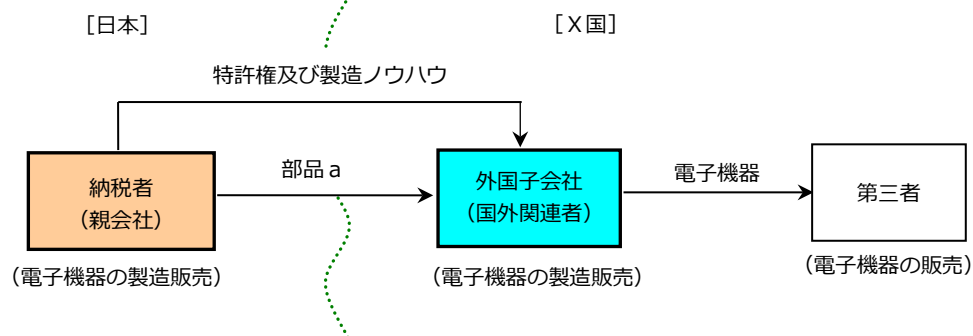
（注）機能の分析において重要な点は、「一方の当事者がその取引において他方の当事者に比べはるかに多くの機能を果たしている場合もあるだろうが、重要な点は、その頻度、性格及び当該取引の各当事者にとっての価値の観点から見たそれら機能の経済的重要性である。」とされています（OECD 移転価格ガイドライン（2010年版）1.43 又は BEPS プロジェクトの最終報告書行動 8－10「移転価格税制と価値創造の一致（Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation）」1.51）。

ケース5：機能・リスク分析（国外関連者の行う品質管理業務等）

【ポイント】

外国子会社が行う製造現場における生産計画の策定、品質管理業務は、同業他社と比べて高い機能を有しているか否かについて、生産計画の策定過程を表す資料、品質管理業務の内容などを記載した資料、品質管理業務を行う関係部署へのヒアリングなどにより検討します。

【取引関係図】



《取引の概要》

- ・ 納税者は、電子機器の製造販売会社であり、X国に製造販売を行う外国子会社を設立しました。
- ・ 電子機器は、納税者の研究開発活動の成果である独自技術・製造ノウハウを用いて製造された製品です。
- ・ 納税者は、外国子会社に対して電子機器の部品 a を販売するとともに、電子機器の製造に必要な特許権及び製造ノウハウの使用許諾を行っています。
- ・ 外国子会社は、部品を組み立てて電子機器の製造を行い、X国の第三者に販売しています。

【移転価格調査のある場面にて】

《納税者の視点》

調査担当者が、移転価格調査の対象となっている納税者に対して、外国子会社が果たす機能等について質問したのに対し、納税者からは、「外国子会社には生産計画を策定する部署や品質管理を行う部署があり、外国子会社が自ら生産計画を策定し、品質管理も行っていることから、外国子会社には他の製造販売を行う会社よりも高い機能があると考えています。」との回答がありました。

《調査担当者の視点》

調査担当者は、納税者の外国子会社が保有する生産計画書の内容に関し、生産計画につ

いては、納税者が需給予測に基づき作成した数量情報に基づき策定していることを確認しました。さらに、調査担当者が納税者の技術開発部にヒアリングを行ったところ、納税者は外国子会社へ技術者を派遣し、機械設定、特殊加工の品質管理・技術支援及び製造ノウハウを提供していることを確認しました。

これらの事実から、調査担当者は、「外国子会社の生産計画の策定・品質管理等の業務は納税者の生産計画・製造ノウハウを基に策定・実施されたものであり、外国子会社に高い機能があるとはいえないのではないか。」と考えました（実際の移転価格調査又は事前確認審査では、外国子会社の行う営業活動、物流機能などその他の活動についてもそれぞれ検討し、総合的に外国子会社の機能が高いと認められるか検討します。）。

【まとめ】

機能・リスクを定性的に評価する場合、表面的な検討では誤った結論を導くこともあります。

そのため、機能・リスク分析において、関係部署に実際の業務内容をヒアリングするなどして、納税者及び外国子会社の機能・リスクの整理表などを作成して整理するとともに、生産計画・品質管理等の業務の具体的な内容、当該業務に従事している人数、どこが主体となって業務を行っているかについて、それらを示す資料（業務日報、組織図、各種会議資料、稟議書等）により、それぞれがどのような機能を果たしているか検討すると、より良い移転価格分析につながります。

ケース6：機能・リスク分析（独自の販売機能）

【ポイント】

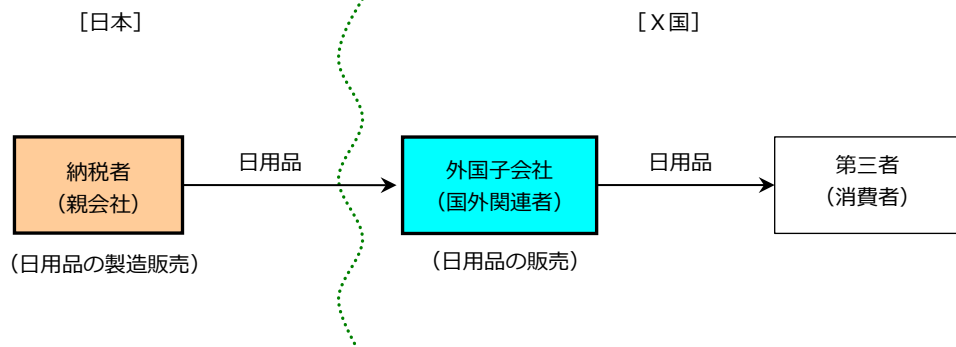
納税者又は外国子会社の利益水準の検討に当たっては、各々が計上している利益が何によって生み出されたものか、特にその利益が納税者又は外国子会社が無形資産を用いるなど独自の機能を果たすことにより利益が生じているかどうか検討する必要があります。

機能・リスク分析においては、特許権やノウハウなどの重要な価値を有し、所得の源泉となる無形資産の存否を幅広く検討し、国外関連取引を行うに当たってこれらの無形資産が使用されているか、また、所得の源泉になっているかを総合的に検討します。

また、無形資産の法的な所有関係だけを検討するのではなく、無形資産を形成（維持、発展）させるために、法的所有者以外の活動も含め、どの程度の活動を行っているか（機能を有しているか）も併せて検討します。

独自の販売機能を有しているのか否かについては、組織図や具体的な販売活動の内容の分かる営業会議資料、予算関係などの書類、販売活動の実施状況などに関する関係部署へのヒアリングなどにより検討します。

【取引関係図】



《取引の概要》

- ・ 納税者は、日用品の製造販売会社であり、20年前に、X国に日用品販売を行う外国子会社を設立しました。
- ・ 製品である日用品は、納税者の研究開発活動の成果である独自技術や製造ノウハウを用いて製造されています。
- ・ 外国子会社は、納税者から購入した日用品を、X国の市場において第三者（消費者）に販売しています。

【移転価格調査のある場面にて】

《納税者の視点》

調査担当者が、移転価格調査の対象となっている納税者に対して、外国子会社が果たす

機能等について質問したのに対し、納税者からは、「当グループは、古くからX国に子会社を設立して進出し、X国の商習慣に即した営業形態で展開しています。それとともに、製品の安全性や品質の高さについて一般消費者に向けた広告宣伝や講習会により、認知度を高める活動を行ってきたところです。外国子会社の高い利益水準は、このような独自のマーケティング活動の結果であり、外国子会社は、マーケティング活動により形成された大規模な販売網といった独自の価値ある無形資産を保有していると考えています。」との回答がありました。

《調査担当者の視点》

調査担当者は、営業会議資料や営業部へのヒアリング等により、X国においては、物流網が脆弱で小売店も整備されていないこと、外国子会社が採用しているX国の商習慣に即した営業形態は、X国の他の小売業者においても同様の形態で営業活動が行われていることを確認しました。また、外国子会社の売上高販売費比率は、同業他社と比較しても、平均的な水準にとどまるものであることを確認しました。

さらに、製品の安全性や品質の高さについては、納税者が行う研究開発や品質管理活動の結果であり、業界情報誌に頻繁に品質の高さが取り上げられ、既に世界的な認知度が確立されている製品と評価されていることを確認しました。

これらの事実から、調査担当者は、「外国子会社が行う活動は、独自の価値ある無形資産を形成する活動とまではいえないのではないか。」と考えました。

【まとめ】

独自の販売機能を有しているか否かに関する検討においては、納税者及び国外関係者が国外関連取引において使用する無形資産の種類、内容等を無形資産に係る整理表などを作成して整理するとともに、販売網の具体的な内容、マーケティング活動に従事している部署・人数、営業戦略等の担当は納税者か外国子会社かどちらなのか、などについて、それらを示す資料（各種会議資料、組織図、稟議書、マーケティング費用の明細など）から検討すると、より良い移転価格分析につながります。

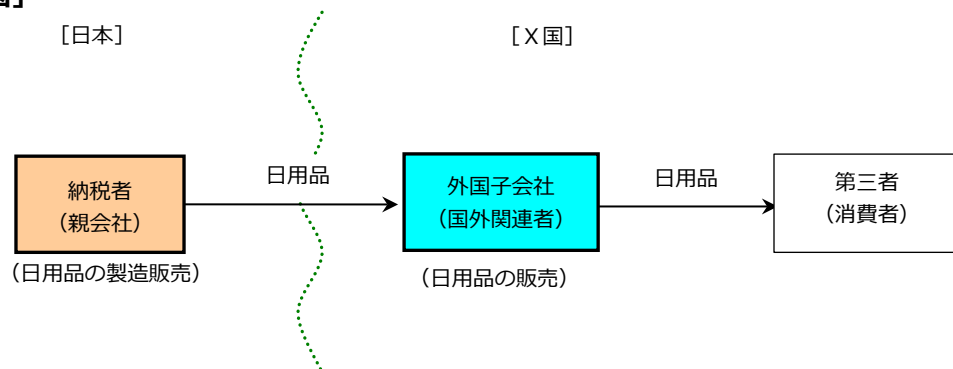
（参考）事務運営指針3-11及び3-12並びに事例集【事例10】から【事例15】をご参照ください。

ケース7：機能・リスク分析（独自の販売機能）

【ポイント】

外国子会社が行うマーケティング活動が、独自の価値ある無形資産を形成しているのか否かについては、マーケティング活動の内容の分かる資料や、実際のマーケティング活動の実施状況などを関係部署へヒアリングして検討します。

【取引関係図】



《取引の概要》

- ・ 納税者は、日用品の製造販売会社で、20年前にX国に日用品販売を行う外国子会社を設立しました。
- ・ 製品である日用品は、納税者の研究開発活動の成果である独自技術・製造ノウハウを用いて製造された製品です。
- ・ 外国子会社は、納税者から購入した日用品をX国の第三者(消費者)に販売しています。
- ・ 外国子会社が販売する日用品は、X国で高いシェアを占めています。

【移転価格調査のある場面にて】

《納税者の視点》

調査担当者が、移転価格調査の対象となっている納税者に対して、外国子会社が果たす機能等について質問したのに対し、納税者からは、「外国子会社は、当グループの営業形態とは異なる営業活動を行う部署を設置し、X国の国民性に合った製品ニーズの把握、提案を行っています。」「X国では、製品である日用品が他の市場と異なる方法で使われており、そのような国民性に合った使用方法によりニーズを開拓し定着させたのは外国子会社の営業活動部署です。」「外国子会社の高い現地シェア及び利益水準は、そのような外国子会社の営業活動の貢献のためであり、外国子会社にはこのようなマーケティング活動により形成された大規模な販売網（独自の価値ある無形資産）があると考えています。」との回答がありました。

《調査担当者の視点》

調査担当者は、納税者グループ各社の組織図等により、外国子会社には納税者及び他の外国子会社にはない独自の営業戦略を担当する部署が設置されていることを確認し、また、X国における製品の紹介雑誌やホームページなどにより、他の市場とは異なる使用方法で用いられていることを確認しました。

また、外国子会社の過去の営業戦略会議資料等においても、外国子会社内において、他の市場にはない使用方法及び販売方法を提案していることが記述されていました。さらに、こうした活動により、外国子会社は、同業他社よりも大規模な販売網を形成していること、売上の増加及びシェアの拡大にもつながっていることが確認されました。

これらの事実から、調査担当者は、「納税者の主張のとおり、外国子会社にはマーケティング活動により形成された独自の価値ある無形資産があるのではないか。」と考えました。

【まとめ】

通常の販売活動を行う法人を含め企業は何らかの販売網等を有していると考えられますので、販売活動や販売網が直ちに基本的活動のみを行う法人（注）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独自の価値ある無形資産と認められるわけではありません。

独自の価値ある無形資産を形成していると考えられる場合、具体的な事実関係により、その理由とともに、納税者や外国子会社の活動が、独自の価値ある無形資産を形成していることを明らかにしておく必要があります。

（注）「基本的活動のみを行う法人」については、事例集【事例8】《移転価格税制上の取扱い》（注）をご参照ください。

4 取引単位に関する検討

多国籍企業においては、海外の販売拠点や製造拠点などの国外関連者との間で複数の資産を販売し、あるいは、棚卸資産を販売すると同時に役務提供を行うなど、複数の国外関連取引を行っているケースも多く見られます。

こうした場合、移転価格税制の適用上、個別の国外関連取引ごとに独立企業間価格の算定を行うのか、あるいは、複数の国外関連取引を一の取引として一体で独立企業間価格を算定するのか、という問題が論点となることがあります。これを「取引単位」に関する論点と呼んでいます。

取引単位について、移転価格税制では、個別の国外関連取引ごとに独立企業間価格の算定を行うことが原則とされています。ただし、複数の国外関連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には、複数の国外関連取引を一の国外関連取引として独立企業間価格を算定することができます。

例えば、同一の製品グループ（汎用品パソコン A と B）に属する複数の国外関連取引や、同じ事業セグメント（複写機事業部）に属する複数の国外関連取引（プリンターとインク）を考慮して価格設定を行っている場合や、特定の資産の販売取引とその資産を用いた製造ノウハウの使用許諾取引等が一体として行われている場合など、独立企業間価格についても製品グループ単位、事業セグメント単位、あるいは複数の国外関連取引を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などです。

移転価格調査及び事前確認審査においては、複数の国外関連取引の価格設定が一体で行われているか、複数の国外関連取引が密接不可分であるか、という論点について、契約書、経営管理資料、顧客との価格交渉資料などを確認しながら、取引単位の合理性を検討していくこととなります。

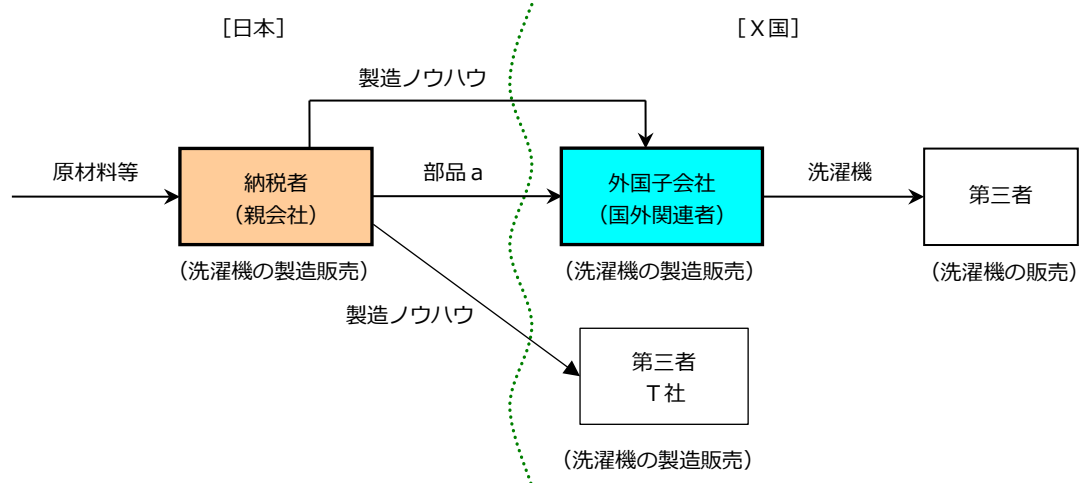
（参考）措置法通達（法人税編）66 の 4(4)－1、措置法通達（連結納税編）68 の 88(4)－1 をご参照ください。

ケース 8 : 取引単位 (棚卸取引と無形資産取引)

【ポイント】

棚卸取引と無形資産取引（製造ノウハウの供与等）を一の国外関連取引として独立企業間価格の算定を行うことが合理的か、外国子会社に供与されている無形資産は製品を製造するに当たり不可欠なものであるかについて、無形資産の内容を記載した契約書や関係部署へのヒアリング内容などから検討します。

【取引関係図】



《取引の概要》

- ・ 納税者は、洗濯機の製造販売会社で、10年前にX国に洗濯機の製造を行う外国子会社を設立しました。
- ・ 納税者は、洗濯機の部品aを外国子会社へ輸出し、外国子会社は部品aのほか、その他の部品を基に洗濯機の組立加工を行っており、X国の第三者へ販売しています。
- ・ 洗濯機の製造ノウハウについては、納税者から外国子会社へ提供されており、使用許諾もなされています。外国子会社では、この製造ノウハウを活用して、洗濯機の組立加工を行っています。
- ・ 納税者は、洗濯機の製造ノウハウについて、X国の第三者であるT社に対しても使用許諾しています。

【移転価格調査のある場面にて】

《納税者の視点》

調査担当者が、移転価格調査の対象となっている納税者に対して、取引単位について質問したのに対し、納税者からは、「外国子会社へ輸出する部品aに係る棚卸取引と製造ノウハウの使用許諾に係る無形資産取引は個別に契約が締結されており、製造ノウハウの供与は洗濯機の製造を行う第三者であるT社に対しても行っています。」、「T社に対する製造ノ

ノウハウの使用許諾取引は比較対象取引となり得るものと考えられるので、棚卸資産の国外関連取引とは切り離して、原則に従い、個々に検証しなければならないと考えています。」との回答がありました。

《調査担当者の視点》

調査担当者は、T社との間の無形資産供与に関する契約書を確認したところ、T社に供与している無形資産は、外国子会社に供与する無形資産と契約期間や、対象となる製造ノウハウの範囲が異なっていることを確認しました。

また、洗濯機の開発担当者にヒアリングを行ったところ、「部品 a は洗濯機製造の基幹となる部品であり、また部品 a にも当社のノウハウが使用されていることから、同部品の提供と製造ノウハウの提供の両方がなければ、同じ機能の洗濯機の製造が行えない。」との回答がありました。

これらの事実から、調査担当者は、「棚卸取引と無形資産取引は洗濯機の製造において密接不可分であり、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ではないか。」と考えました。

【まとめ】

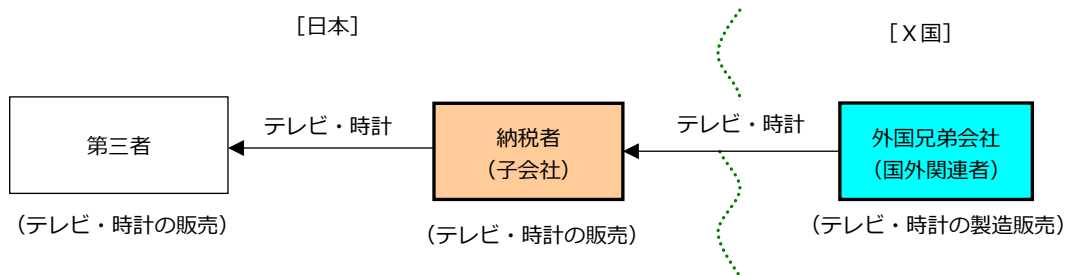
取引単位の検討においては、複数の取引を一の取引として独立企業間価格を算定することが合理的か否かについて、取引の内容、価格交渉の経緯などからその理由を整理しておく、より良い移転価格分析につながります。

ケース9：取引単位（国外関連者から複数の棚卸資産を購入するケース）

【ポイント】

国外関連者と複数の棚卸取引を行っている場合に一の国外関連取引として一体検証を行うことが合理的か、複数の棚卸取引の価格交渉、価格設定及び販売戦略等がどのように行われているかを示す資料や、関係部署へのヒアリング内容などから検討します。

【取引関係図】



《取引の概要》

- ・ 納税者は、テレビ及び時計を日本国内で販売する法人です。
- ・ X国に所在する外国兄弟会社は、テレビ及び時計の製造販売を行っています。
- ・ 納税者は、外国兄弟会社からテレビ及び時計を輸入し、これらを日本国内の第三者に販売しています。

【移転価格調査のある場面にて】

《納税者の視点》

調査担当者が、移転価格調査の対象となっている納税者に対して、取引単位について質問したのに対し、納税者からは、「管理会計上テレビと時計を分けて損益管理しているわけではないため、両製品を一の取引として独立企業間価格を算定するのが適切であると考えています。」との回答がありました。

《調査担当者の視点》

調査担当者は、収集した契約書や伝票などから、テレビと時計については、両製品の営業担当部署が異なっていること、営業担当者へのヒアリング内容及び提出された営業報告書や顧客との価格交渉メールなどによると、両製品の価格設定においても、顧客と個別に交渉を行っている事実を確認しました。

これらの事実から、調査担当者は、「テレビと時計は、原則どおり個々に独立企業間価格を算定することが合理的であるのではないか。」と考えました。

【まとめ】

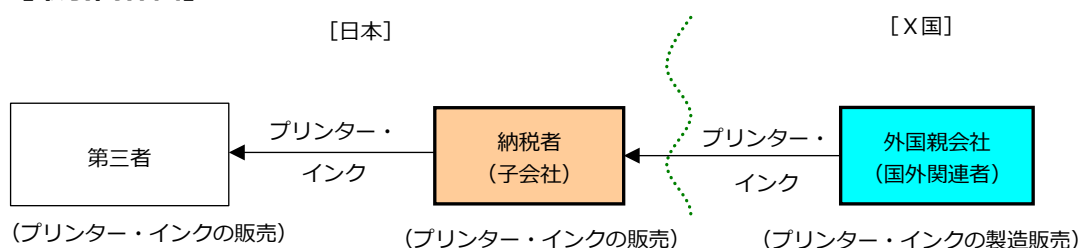
取引単位の検討においては、複数の国外関連取引を一の国外関連取引として検証する場合、事業部等や損益管理が同じというだけでなく、製品の販売戦略、価格設定や価格交渉の経緯などについての検討が必要となります。

ケース 10 : 取引単位 (国外関連者から複数の棚卸資産を購入するケース)

【ポイント】

外国親会社から複数の製品を購入している場合に一の国外関連取引として独立企業間価格の算定を行うことが合理的かについて、価格交渉や価格設定がどのように行われているかを示す資料や、関係部署へのヒアリング内容などから、複数の取引の価格が、お互いの価格を考慮して決定されているかを検討します。

【取引関係図】



《取引の概要》

- ・ 納税者は、プリンター及びインクを日本国内で販売する法人です。
- ・ X国に所在する外国親会社は、X国においてプリンター及びインクを製造販売しています。
- ・ 納税者は、外国親会社からプリンター及びインクを輸入し、これらを日本国内の第三者に販売しています。

【移転価格調査のある場面にて】

《納税者の視点》

調査担当者が、移転価格調査の対象となっている納税者に対して、取引単位について質問したのに対し、納税者からは、「プリンター及びインクは同じ営業部署で取り扱う製品で、内部の業績管理等も同じセグメントで管理していることから、両製品に関する取引を一の取引単位とするのが適当であると考えています。」との回答がありました。

《調査担当者の視点》

調査担当者は、納税者から提出された営業戦略会議資料から、大半の顧客に対して両製品を一体として販売する戦略を採用していることを確認しました。

また、実際の顧客とのやり取りのメールにおいても、両製品の価格を考慮して交渉を行っている事実を確認しました。

これらの事実から、調査担当者は、「両製品の価格が事業戦略やお互いの価格を考慮して

設定されており、プリンター及びインクの輸入取引は一の取引単位として独立企業間価格を算定することが合理的ではないか。」と考えました。

【まとめ】

取引単位の検討においては、複数の国外関連取引を一の国外関連取引として検証する場合、事業部等が同じというだけでなく、両製品の販売戦略（一方の製品を安く販売し、他方の製品で利益を獲得する戦略が取られている場合等）、価格設定や価格交渉の経緯などについて、それらを示す資料も含めて検討すると、より良い移転価格分析につながります。

5 独立企業間価格の算定方法に関する検討

(1) 独立企業間価格の算定方法の選定

独立企業間価格の算定方法については、法令で定められている方法（独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、利益分割法及び取引単位営業利益法など）のうち、国外関連取引の内容及び国外関連取引の当事者が果たす機能などを勘案して、独立企業間価格を算定するための最も適切な方法を選定する必要があります。

その際には、棚卸資産の種類、取引当事者の果たす機能、取引規模の差異などの諸要素のほか、次の事項を検討します。

- ・ 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
- ・ 国外関連取引の内容等に対する各算定方法の適合性
- ・ 各算定方法を適用するために必要な情報の入手可能性
- ・ 国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度

（参考）措置法第 66 条の 4 第 2 項、第 68 条の 88 第 2 項、措置法施行令第 39 条の 12 第 6 項から第 8 項、第 39 条の 112 第 5 項から第 7 項、措置法通達（法人税編）66 の 4(2)－1、66 の 4(3)－3、措置法通達（連結納税編）68 の 88(2)－1、68 の 88(3)－3、事例集【事例 1】から【事例 8】をご参照ください。

上記の各事項については、事例集【事例 1】〈解説〉3（参考 2）をご参照ください。

(2) 検証対象法人の決定

再販売価格基準法や取引単位営業利益法など、比較対象取引に基づいて独立企業間価格を算定する場合、検証対象となる当事者を納税者と国外関連者のどちらにするのか決める必要がありますが、通常は、比較可能性が十分な比較対象取引を選定する観点から、より単純な機能を果たすと認められる法人を検証対象の当事者とします。

(3) 利益指標の選定

比較対象取引の利益指標に基づいて独立企業間価格を算定する場合、売上高売上総利益率、売上高営業利益率、総費用営業利益率及び営業費用売上総利益率（ベリー比）の中から、最も適切な利益指標を選定します。

例えば、取引単位営業利益法を適用する場合、販売会社（国外関連者から仕入れた製品を第三者に販売する会社）を検証するのであれば売上高営業利益率が、仲介業者や単純な役務提供業者を検証するのであれば営業費用売上総利益率が一般的には適切な利益指

標と考えられています。

(参考) 事例集【事例6】《解説》3をご参照ください。

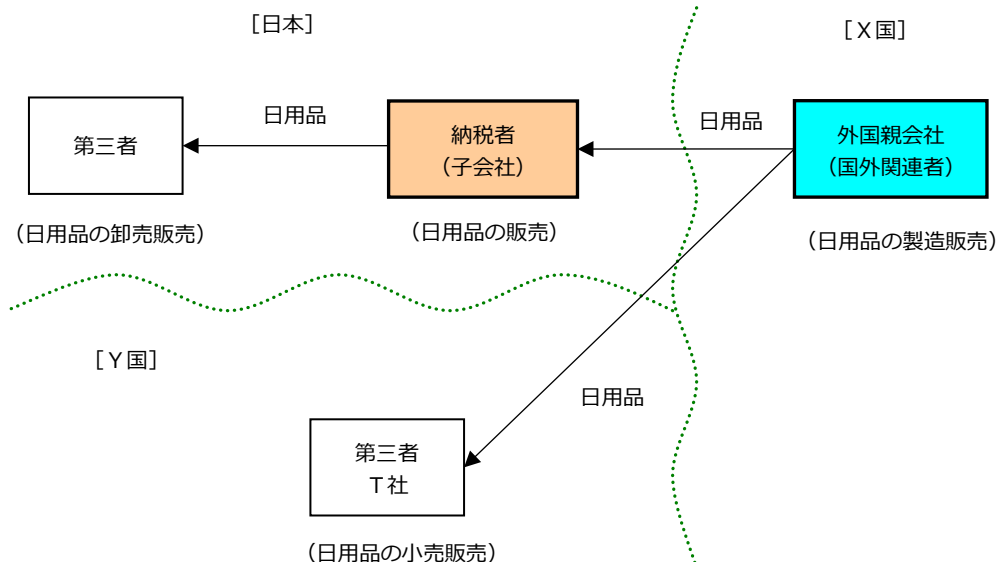
ケース 11 : 独立価格比準法の適用

【ポイント】

独立価格比準法の適用においては、国外関連取引と比較対象取引との間における資産又は役務の内容について、厳格な同種性が求められます。また、独立価格比準法を採用する場合、国外関連取引と比較対象取引に差異が生じていれば、その差異による具体的影響額を調整した上で独立価格比準法を適用する必要があります。

国外関連取引と比較対象取引の契約条件や販売する資産について、契約書などの資料や、実際の棚卸資産の確認、関係部署へのヒアリング内容などから比較可能であるかを検討します。

【取引関係図】



《取引の概要》

- ・ 納税者は、X国に所在する外国親会社の子会社です。
- ・ 納税者は、10年前に日用品の販売会社として設立され、外国親会社が製造した日用品を輸入し、日本国内で、第三者である卸売業者へ販売しています。
- ・ 外国親会社は、Y国に所在する第三者の小売業者T社へも商品を販売しています。
- ・ 外国親会社は、全世界統一の価格リストに基づき、納税者とT社のいずれにも同一価格で販売しています。

【移転価格調査のある場面にて】

《納税者の視点》

調査担当者が、移転価格調査の対象となっている納税者に対して、独立企業間価格の算定方法の選定等について質問したのに対し、納税者からは、「外国親会社から輸入する日用

品については、当社が第三者であるT社かを問わず共通の価格リストに記載された同一の価格により取引が行われているため、T社との取引価格を比較対象取引とした独立価格比準法を適用することができると考えています。」との回答がありました。

《調査担当者の視点》

調査担当者が、T社のホームページを確認したところ、T社が小売業者であるのに対して納税者は卸売業者であったため取引段階に差異があること、T社と納税者では所在地国や市場規模などが異なることから、取引価格に影響を及ぼす差異があると考えました。これらの点について納税者に説明を求めたところ、納税者からは、「差異を定量的に算出し調整するのは困難である。」との回答がありました。

これらの事実から、調査担当者は、「納税者が採用した独立価格比準法は、独立企業間価格を算定するための最も適切な方法ではないのではないか。」と考えました。

【まとめ】

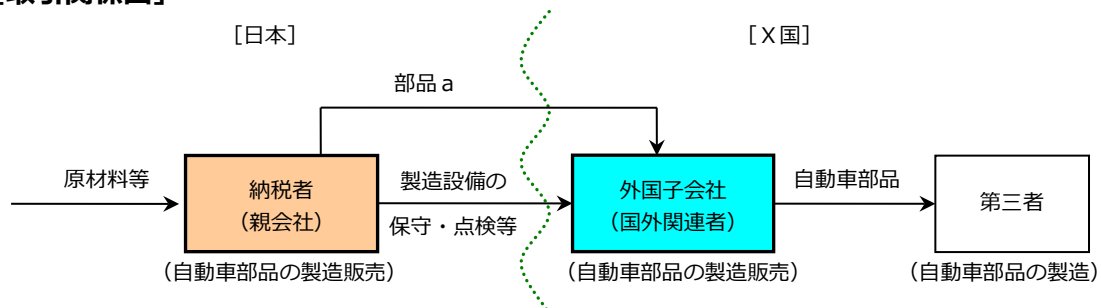
独立企業間価格の算定方法の検討において、独立価格比準法を採用する場合、国外関連取引と比較対象取引との間における資産の種類又は役務の内容の同種性が厳格に求められるため、この点に関する検討のほか、国外関連取引において当事者が果たす機能等が比較可能であるかの十分な検討が必要となります。

ケース 12 : 原価基準法に準ずる方法と同等の方法の適用

【ポイント】

外国子会社に対して、保守・点検等の役務提供取引を行った場合、提供された役務が経済的な価値を有しているか、その対価が独立企業間価格となっているかについて、出張報告書などの資料や関係部署へのヒアリング内容などから検討します。

【取引関係図】



「取引の概要」

- ・ 納税者は、自動車部品を日本国内で製造販売する法人です。20年前にX国に自動車部品の製造販売を行う外国子会社を設立しました。
- ・ 納税者は、外国子会社に対して自動車部品を製造するための部品aを販売するとともに、自動車部品の製造設備に係る役務提供(定期的な保守・点検)を行っています。
- ・ 納税者が行う役務提供は、主たる事業には該当せず、製造ノウハウを使用する事実もなく、また、第三者に同様の役務提供を行っている事実はありません。
- ・ 納税者は、当該役務提供に当たり、製造設備担当の技術者を毎年1か月間程度外国子会社に派遣し、その対価として1人1日当たり10,000円を受領しています。
- ・ 部品aの販売取引については、移転価格税制上の問題は認められませんでした。

【移転価格調査のある場面にて】

「納税者の視点」

調査担当者が、移転価格調査の対象となっている納税者に対して、役務提供取引について質問したのに対し、納税者からは、「外国子会社に対する役務提供は、外国子会社の製造設備に故障が発生すると、顧客の納期に間に合わず、当社の業績にも悪影響が及ぶため、当社自身のために行う保守・点検業務です。また、外国子会社を設立した20年前に役務提供契約を締結し、日当相当額10,000円を受領していることから、十分な対価を得ていると考えています。」との回答がありました。

「調査担当者の視点」

出張報告書の記載内容や担当者へのヒアリング内容などから、納税者が行う役務提供は、

通常であれば外国子会社が自身で行うか又は第三者に依頼して行う業務であり、経済的な価値を有するものと考えられ、具体的な役務提供の内容から本来の業務に付随した役務提供であることが確認されました。また、技術者の出張旅費、宿泊費などの明細を確認したところ、役務提供に要した総原価の額（人件費、宿泊費、旅費交通費、その他の間接費等）は、外国子会社から受領した対価の額を上回っていることが確認されました。

これらの事実から、調査担当者は、「事務運営指針 3-10 に基づき、総原価の額に満たない金額を所得金額に加算する必要があるのではないか。」と考えました。

【まとめ】

納税者が外国子会社に対して製造等の支援を行った活動が、役務の提供に該当するかどうかは、当該活動が外国子会社にとって経済的又は商業的価値を有するか（納税者がその活動を行わなかったとした場合に外国子会社自らがこれと同じ活動を行う必要があるかなど）により判断しますので留意してください。

6 比較対象取引に関する検討

独立企業間価格の算定は、国外関連取引が非関連者と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受け取るべき又は支払われるべき対価の額を算定することであり、この時に比較するのが国外関連取引と比較可能な取引（比較対象取引）となります。

比較対象取引の選定については、比較対象取引の候補となる内部比較対象取引又は外部比較対象取引があるか否かについて、納税者の内部情報のほか外部の公開情報を基に検討することとなります。

比較対象取引の候補となる取引については、比較を行うための諸要素（棚卸資産の種類、取引当事者の果たす機能、市場の状況等）に基づいて類似性の程度を検討し、類似性が高い取引が比較対象取引として選定されます（注1）。

なお、移転価格調査及び事前確認審査では、内部比較対象取引が存在する場面が限定的であることから、外部比較対象取引の選定として、入手可能な公開情報である企業情報データベースを用いて、業種分類コード等に基づき、同種・類似の資産（例えば電気機器や医療機器などの分類）を扱っている法人や類似の機能（製造販売や卸売、小売など）を有する法人を比較対象取引の候補となる法人として抽出します。その後、定量的基準（売上高の規模や売上高研究開発費比率などの割合に関する基準）や定性的基準（取扱商品の違いや機能の違いなど）により分析を行い、一定の基準に満たない法人を比較可能性が不十分として比較対象取引の候補から除外し、残った法人を比較対象取引として選定します（注2）。

実際の比較対象取引の選定過程においては、どの業種分類コードを含めるか、どのような定量的基準や定性的基準を用いるか、検証対象となる法人の規模や取り扱う製品、機能など、国外関連取引との比較可能性を確保する上で主要な項目について検討する必要があります。

（注1）措置法通達（法人税編）66の4(3)－3、措置法通達（連結納税編）68の88(3)－3、事務運営指針4－4をご参照ください。

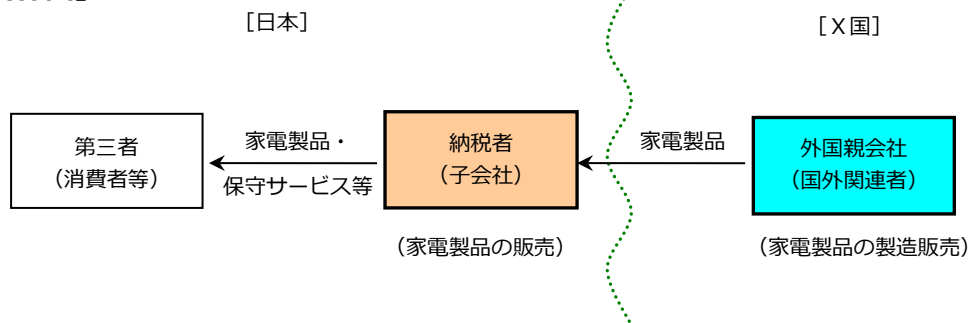
（注2）事例集【事例1】《解説》4（参考）をご参照ください。

ケース 13 : 比較対象取引の選定 (定量的基準)

【ポイント】

比較対象取引の選定過程において、業種分類コードや販売等の機能による選定のほか、取引規模（売上規模）等を考慮して選定を行う必要があるか検討します。

【取引関係図】



《取引の概要》

- ・ 納税者は、家電製品の輸入販売、設置請負、保守サービスを行う法人で、30年前に設立されました。
 - ・ 納税者は、X国に所在する外国親会社が製造した家電製品を輸入し、日本国内において第三者（消費者等）に販売しています。
- ※ 独立企業間価格の算定方法は、納税者を検証対象法人とする取引単位営業利益法を採用することが適切であることを前提としています。

【移転価格調査のある場面にて】

《納税者の視点》

調査担当者が、移転価格調査の対象となっている納税者に対して、比較対象取引の選定について質問したのに対し、納税者からは、「当社は、比較対象取引の選定に当たり、公開情報から業種・形態（いわゆる機能）が類似している日本に所在する25社を選定しました。さらに、比較可能性を高めるために、取引規模も考慮することとし、売上高が検証対象である当社の10倍超又は10分の1未満の基準に該当する17社については、比較対象取引から除外することが合理的と考え、残りの8社を比較対象取引として選定しました。」との回答がありました。

《調査担当者の視点》

調査担当者は、「納税者が選定に用いた市場に関する抽出基準は、納税者が販売活動を行っている市場（国）とし、機能に関する抽出基準は、販売・アフターサービスを行う業種とすることから合理的である。」と考えました。また、「取引規模に関する抽出基準につ

いても10倍超又は10分の1未満を除外することが実務上多いことも踏まえれば、ただちにこれが不合理なものとはいえないのではないか。」と考えました。

【まとめ】

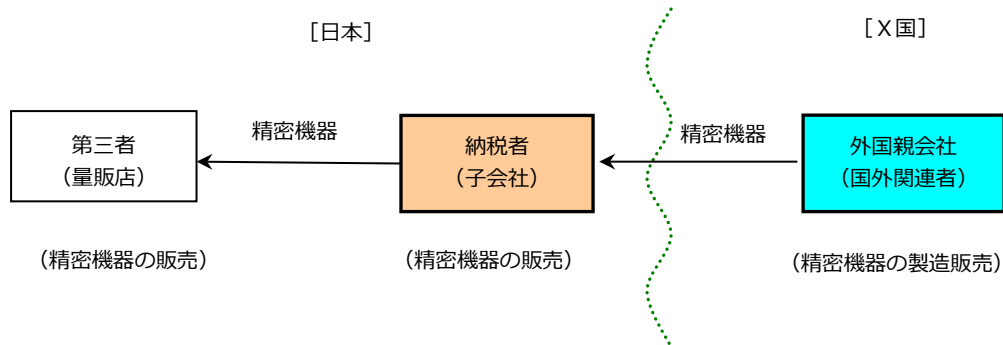
比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素の一つとして措置法通達（法人税編）66の4(3)－3及び措置法通達（連結納税編）68の88(3)－3に定められているように、取引規模についても検討する必要があります。実務では「10倍超又は10分の1未満」といった基準を用いて除外することが多いですが、選定する市場（国）などによっては公開情報の母数（法人数）が少ない（又は多い）などにより、基準は変動することがあります。

ケース 14 : 比較対象取引の選定（定性的基準）

【ポイント】

定量的基準による比較対象取引候補の選定とともに、有価証券報告書やアニュアルレポートなどから当事者の果たす機能や取扱製品の違いなどに基づいた定性的基準により個別に比較可能性の有無を検討することとなります。

【取引関係図】



《取引の概要》

- ・ 納税者は、X国に所在する外国親会社が製造する精密機器の販売を行う子会社として10年前に設立されました。精密機器に関する特許権や商標権は外国親会社が保有しています。
- ・ 納税者は、外国親会社から精密機器を輸入し日本国内で第三者の量販店に販売しています。
- ・ 納税者は、製品ロゴや特許権等の無形資産を保有しておらず、販売会社としての活動のみを行っています。

【移転価格調査のある場面にて】

《納税者の視点》

調査担当者が、移転価格調査の対象となっている納税者に対して、比較対象取引について質問したのに対し、納税者からは、「当事者の果たす機能が相対的に単純な当社を検証対象とする取引単位営業利益法の適用を前提として、公開情報データベース甲を利用して比較対象取引の選定を行い、業種分類コードによるスクリーニングを行ったところ9社（a社～i社。いずれも上場企業。）を比較対象取引として選定しました。」との回答がありました。

《調査担当者の視点》

調査担当者は、納税者が選定した法人について、有価証券報告書及び業界紙等の公開情

報を基に詳細に検討したところ、新たに以下の事実が確認されました。

- ・ a社については、販売会社の機能だけではなく商品の企画・製造・小売も行っており、その売上が大半である旨の記載があること
- ・ b社については、業種コードと異なり、納税者の製品と同種ではない又は類似しない製品群を取り扱っている旨の記載があること

これらの事実から、調査担当者は、「比較可能性に問題があると考えられた上記2社については比較対象取引から除外し、残りの7社を比較対象取引として独立企業間価格の算定を行うことが合理的ではないか。」と考えました。

【まとめ】

比較対象取引の選定においては、データベースを利用した定量的基準による選定だけではなく、有価証券報告書などを用いて、より詳細な検討を行うよう留意してください。

7 差異の調整に関する検討

独立企業間価格の算定に当たり、国外関連取引と比較対象取引との間に、例えば取引段階や取引規模などの差異が存在する場合があります。

その場合は差異の調整を行うこととなりますが、この目的は、比較対象取引として選定された非関連者間取引について、比較対象としての合理性を確保することにあります。差異の調整は全ての差異を対象とするものではなく、国外関連取引の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こととなります。

また、国外関連取引と比較対象取引の差異が、価格や利益率等に及ぼす影響を無視できず、かつ、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と考えられます。

差異を調整する方法としては、例えば、①貿易条件の差異調整、②決済条件の差異調整、③値引き・割戻し等の差異調整、④機能又はリスクに係る差異調整などがあります。

実務においては、外部比較対象取引の検討をする際に、検証対象法人及び比較対象となる法人の有価証券報告書、アニュアルレポート、ホームページ、業界情報などから両取引に差異があるかを確認し、検討を行います。

なお、比較対象取引の選定過程において、通常、取引段階（卸売か小売かなど）に差異のある法人は業種分類コードにより比較対象取引から除外し、また、取引規模に差異のある法人は売上基準により比較対象取引から除外します。

（参考）措置法第 66 条の 4 第 2 項、第 68 条の 88 第 2 項、措置法施行令第 39 条の 12 第 6 項から第 8 項、第 39 条の 112 第 5 項から第 7 項、措置法通達（法人税編）66 の 4(3)－1、66 の 4(3)－2、66 の 4(4)－4、66 の 4(4)－5、措置法通達（連結納税編）68 の 88(3)－1、68 の 88(3)－2、68 の 88(4)－4、68 の 88(4)－5、事務運営指針 4－3 及び事例集【事例 9】をご参照ください。

8 利益分割法における分割要因に関する検討

分割要因（分割ファクター）は、納税者及び国外関連者に生じた所得（以下「分割対象利益」という。）を配分するために用いるもので、利益分割法（寄与度利益分割法や残余利益分割法等）において使用します。

寄与度利益分割法は、国外関連取引に係る分割対象利益を、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分割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す。

具体的な計算例としては、例えば、納税者も国外関連者も販売会社であり、納税者の営業利益が 40、国外関連者の営業利益が 60 であるとする、分割対象利益はその合計である 100 となります。分割対象利益をそれぞれの分割要因（例えば、営業部員の人件費の金額、納税者 160 : 国外関連者 40）により計算した利益分割割合（納税者 4 : 国外関連者 1）で配分することになり、その結果、納税者には $80 (= 100 \times 4 / 5)$ 、国外関連者には $20 (= 100 \times 1 / 5)$ の営業利益が配分されることとなります。

また、残余利益分割法は、納税者及び国外関連者の双方が無形資産を使用して独自の機能を果たしており、双方による独自の価値ある寄与が認められる場合に適用される算定方法です。具体的には、分割対象利益から基本的活動（例えば一般的な販売活動）により得られる利益（基本的利益）を除いた、無形資産（独自の機能）により形成される残余利益を、分割要因（例えば、納税者及び国外関連者の保有する製造ノウハウの形成のために支出した研究開発部門及び製造部門の関係費用などと国外関連者が保有する販売網の形成のために支出した販売促進部門の関係費用など）により配分することとなります。

このように利益分割法は分割対象利益を分割要因に基づき配分することから、分割対象利益（又は残余利益）の発生に寄与した程度を推測するにふさわしい分割要因を用いる必要があります。

移転価格調査及び事前確認審査においては、分割要因の計算に当たり、無形資産を使用して独自の機能を果たしているのはどの部門か、どの費用を対象とするか等を検討します。

例えば、製造に係る無形資産の形成（維持・発展）に係る費用が残余利益の発生に寄与した程度を推測できると認められた場合、研究開発部門だけでなく製造部門の費用まで含むか、含むのであれば、研究開発費、人件費、間接費等のどの費用を対象にするかなどについて検討する必要があります。

（参考）措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項、第 39 条の 112 第 7 項、措置法通達（法人税編）第 11 章第 5 款、

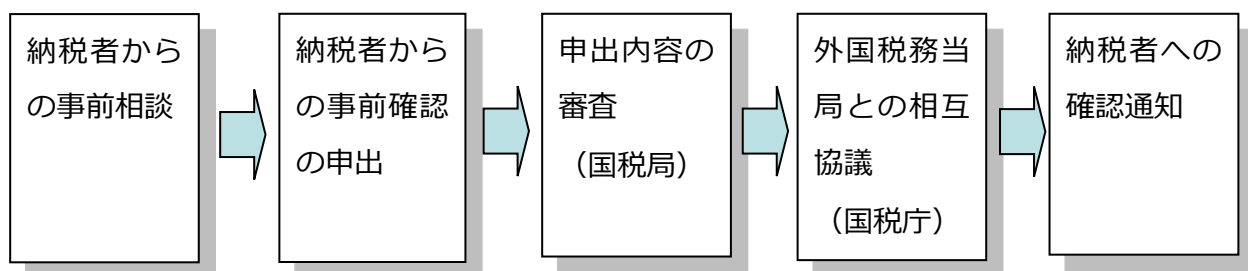
措置法通達（連結納税編）第 11 章第 5 款及び事例集【事例 16】から【事例 22】をご参照ください。

9 事前確認における主な留意点(事前相談の重要性等)

事前確認の申出前に行う事前相談は、納税者と税務当局（審査担当者及び相互協議担当者）の双方が申出内容について基本的な理解を共有するためのものであり、事前確認を行う上で極めて重要なプロセスです。この事前相談を行うことにより、納税者にとっては、申出時に必要な資料の作成を効率的に行うことができ、また税務当局における申出後の審査の円滑化・迅速化の効果が期待されるため、事前相談を積極的に活用されることをお勧めします。また、申出を行うかどうかの判断がつかかっている納税者の方々の相談も受け付けています。

事前相談では、確認申出書の添付資料の作成要領など事前確認に必要な事項、事前確認に移行した場合の審査のポイント等について税務当局の担当者が説明します。

【相互協議を伴う事前確認のプロセス】



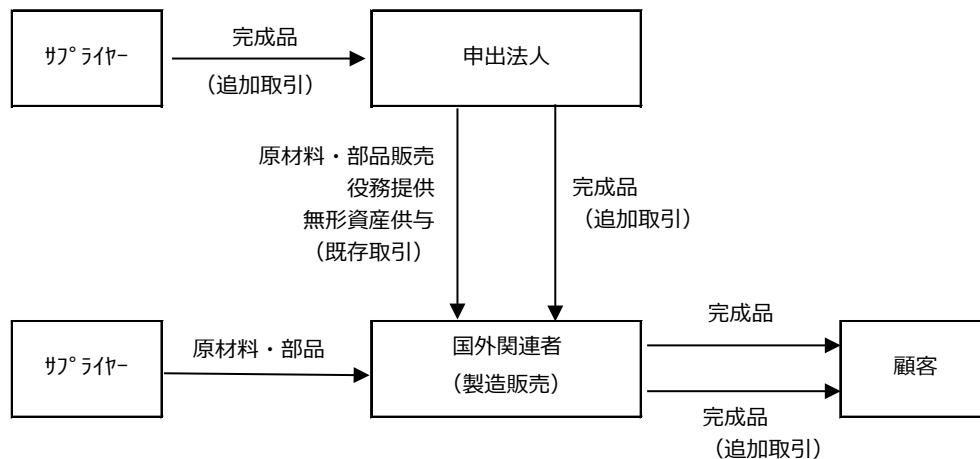
ケース 15 : 事前確認の更新の申出に係る事前相談

【ポイント】

各国税局は、事前確認の要否を検討する法人から、事前確認の申出を行う前に、申出に必要な書類等に関する相談を受け付けています。事前相談の活用は、事前確認申出後の的確・迅速な審査につながり、納税者（申出法人）と税務当局の双方にとってメリットがあります。

事前相談においては、事前確認の更新において新たな取引を追加する場合の事前確認審査のポイントや必要な資料についてもアドバイスを受けることができます。

【取引関係図】



«事前確認申出の概要»

- ・ 申出法人は、事前相談を行わず、前回確認を受けた取引に完成品の再販売取引を確認対象取引（既存取引）に追加して事前確認の更新の申出を行いました。
- ・ 前回確認を受けた取引については、機能・リスクに変更はありませんでした。

【事前確認審査のある場面にて】

審査担当者は、以下の項目について申出に記載されている内容が十分でないため、申出法人に対してヒアリングを行い、資料の追加提出を求めました。

① 機能・リスク分析

既存取引に係る国外関連者の機能・リスク変更の有無並びに追加取引に係る申出法人及び国外関連者の機能・リスク（取引の内容、取引金額を含む。）

② 取引単位の検討

既存取引と追加取引を一の取引単位にすることの合理性（追加取引に係る切出損益に

についての説明を含む。)

③ 比較可能性分析

追加取引に係る比較対象取引の選定（目標利益率レンジを含む。)

《申出法人の視点》

申出法人は、「更新の申出であり、前回の事前確認から機能・リスクに変更がなく、前回確認された独立企業間価格の算定方法により、今回も確認されるものと考え、事前相談する必要がない。」と考えました。その結果、申出法人は、あらかじめ税務当局から、迅速な事前確認審査、円滑な相互協議のための取引単位、検証対象損益の考え方及び事前確認審査のために準備しておく必要のある資料について、アドバイスを受けませんでした。

また、申出法人は、追加取引については、国外関連者の機能・リスクが、既存取引に係る機能やリスクとそれほど変わらないと思い、審査で詳細な内容を聞かれることはないと考えたため、追加取引に係る切出損益、比較可能性分析等について、事前に資料を準備していませんでした。

申出法人は、審査の過程で、審査担当者から、追加取引に関するものを中心に、資料を2週間程度で提出するよう求められましたが、決算事務と重なったため、多忙を極めました。また、十分な検証もせずに税務当局に資料を提出したため、後日、審査担当者から誤りの指摘を受け、資料の見直しや修正のために更に時間がかかりました。

申出法人は、「申出前に事前相談を行い、税務当局からのアドバイスを受けていれば、審査終了が大幅に早まったかもしれません。」と思いました。

《審査担当者の視点》

審査担当者は、事前確認審査の重点ポイントである追加取引について、担当者へのインタビュー及び事実関係の把握並びにこれらの関連資料の入手に重点を置きました。

資料提出依頼に当たっては、依頼する資料の内容を踏まえ、資料の作成等に通常要すると認められる期間として2週間の期間を設定しましたが、申出法人が繁忙期であったため、資料の受領が大幅に遅れ、予定よりも2か月長く審査を行うことになりました。

審査担当者は、「今回のような確認対象取引の追加はよくあるケースであるため、事前相談をしていれば、事前に準備すべき資料について税務当局はアドバイスをすることができ、事前確認審査は迅速に進んだのではないか。」と思いました。

【まとめ】

事前相談は、事前確認の要否を検討する法人と税務当局の双方が申出について基本的な理解を共有するためのものであり、この事前相談によって法人における効率的な必要資料の作成及び申出後の事前確認審査の円滑化・迅速化に資するものです。申出を検討している内容について、事前相談の場で税務当局と率直に意見交換を行うことにより、税務当局から申出内容や必要資料等についてアドバイスを受けることができるため、申出後の事前

確認審査が円滑・迅速に進みます。申出を検討されている場合には、ぜひ事前相談をご活用ください。

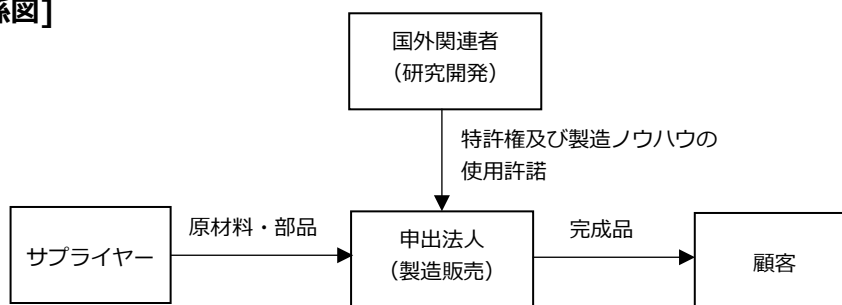
ケース 16 : 残余利益分割法による事前確認の申出

【ポイント】

事前相談においては、独立企業間価格の算定方法を残余利益分割法で申出を行う場合の事前確認審査のポイントや必要な資料についてもアドバイスを受けることができます。

アドバイスを踏まえて申出や審査を受ける準備ができるよう、時間の余裕を持って事前相談を行って下さい。

【取引関係図】



「事前確認申出の概要」

申出法人は、十分な事前相談を行わず、残余利益分割法を最も適切な独立企業間価格の算定方法として採用し、事前確認の申出を行いました。

【事前確認審査のある場面にて】

審査担当者は、以下の項目について申出に記載されている内容が十分でないため、申出法人に対してヒアリング及び資料の追加提出を求めました。

- ① 申出法人及び国外関連者の機能・リスク分析
- ② 申出法人及び国外関連者による独自で価値ある寄与の確認（双方の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、国外関連取引に係る所得の源泉になっていることの確認）
- ③ 上記②が確認できる根拠資料及び利益分割要因に係る基礎データの確認

「申出法人の視点」

申出法人は、申出期限の間際になって事前相談をしていないことに気付き、慌てて事前相談を行いました。税務当局からは、申出後の事前確認審査や相互協議を踏まえたアドバイスを受けましたが、既に、グループの価格設定方針に基づき、残余利益分割法で申出することが決まっており、また、申出期限まで時間が限られていたため、結局、国外関連者に指示されていたとおり、外国税務当局に提出した資料と同じものを添付して申出を行いました。

申出法人は、審査の過程で、審査担当者から国外関連者の機能・リスク、無形資産の形成等に関する具体的な説明及び分割ファクターに係る基礎資料を2週間程度で提出するよう求められました。この回答に当たっては、国外関連者に依頼内容の趣旨や必要な基礎資料を説明する必要があり、また、国外関連者からの回答の翻訳等に1か月以上の期間を要しました。さらに、審査担当者に回答書や基礎資料を提出してからも、計算誤りや回答が不十分との指摘があり、その度に国外関連者に対し確認や依頼を行わなければなりません。

申出法人は、「日本側でも、時間の余裕を持って事前相談を行い、十分な準備をしていたら、審査終了が大幅に早まったのではないか。」と思いました。

《審査担当者の視点》

審査担当者は、独立企業間価格の算定方法が残余利益分割法であることから、事前確認審査の重点ポイントである無形資産の形成等、とりわけ国外関連者の活動について、担当者へのヒアリング及び事実関係の把握並びにこれらの関連資料の入手に重点を置きました。

また、申出法人の活動について審査担当者は、申出法人から十分な説明や資料の提出を受けましたが、国外関連者の活動については、申出法人が十分な説明を行うことができなかったことから、申出法人を通じて国外関連者に質問事項に対する回答や資料提出を求めました。そのため、十分な回答や適切な利益分割要因に係る基礎データが得られるまで何度も質問や資料提出を求めることになりました。こうしたやりとりだけで半年以上を要し、また、申出法人の担当者が審査の途中で人事異動となり、新しい担当者が今までの審査の経緯を理解するまで、更に時間がかかりました。

残余利益分割法においては、申出法人と国外関連者の双方の機能・リスクや無形資産の形成等について十分に検討する必要があり、取引単位営業利益法のように、申出法人と国外関連者のどちらか一方を検証する算定方法とは事前確認審査において必要な資料が異なります。

審査担当者は、「事前相談において、申出法人から残余利益分割法を独立企業間価格の算定方法としたい旨の説明を受けていれば、必要となる資料についてその時点でアドバイスをすることができ、事前確認審査は迅速に進んだのではないか。」と思いました。

【まとめ】

事前確認の申出に当たっては、確認申出書に申出の独立企業間価格の算定方法が「最も適切な方法であることを説明した資料」（事務運営指針6-3(1)二）や「算定方法等を具体的に説明するために必要な資料」（同リ）を添付する必要があります。申出後における事前確認審査を的確・迅速に進めるためにも、事前確認の申出に当たっては、これらの規定を理解し、必要となる資料を申出書に添付してください。そのためには、時間の余裕を持って事前相談を活用し、申出前に税務当局から必要資料等についてアドバイスを受けることも非常に有用です。

ケース 17 : 移転価格調査中における事前確認に係る事前相談

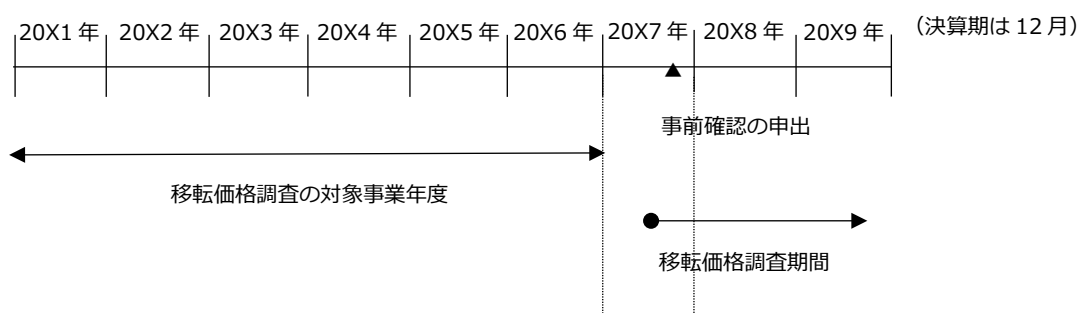
【ポイント】

移転価格調査の結果を踏まえて事前相談及び事前確認の申出を行うことが事前確認審査の円滑化・迅速化に繋がります。

【概要】

「事前確認申出の背景」

- ・ 内国法人 P 社は、製品 A の製造販売会社であり、10 年前に製品 A の製造子会社である X 国法人 S 社を設立しました。S 社の利益水準は、X 国における同業他社の利益水準と比較して著しく高い水準となっています。P 社は、S 社との間の国外関連取引に関し、税務当局から、20X1 年から 20X6 年までの事業年度を対象として、移転価格調査を受けています。
- ・ P 社は移転価格調査を契機に、調査対象事業年度の後続年度を対象とする事前確認の申出を行いました。



【事前確認審査のある場面にて】

「申出法人の視点」

申出法人は、S 社との取引価格は、同業他社の動向も考慮に入れて設定しているため、設定方法に問題はないと認識しています。仮に課税処分を受けた場合には、相互協議申立て又は不服申立てを考えています。

また、移転価格調査は継続中ですが、移転価格調査の対象事業年度より後の事業年度については、課税リスクを回避するために、相互協議を伴う事前確認の申出を行うことを検討しています。

なお、審査担当者が申出法人に対して、移転価格調査中に事前相談の申込みを行った理由について質問したのに対し、「当社が考える最も適切な独立企業間価格の算定方法について、事前確認審査を通して、審査部局及び相互協議部局に理解していただくことが重要と考え、早急に事前相談の申込みを行いました。」との回答がありました。

《審査担当者の視点》

移転価格調査による課税処分に対し、不服申立て等が行われ、処分が未確定である場合など事前確認審査を開始することが適当でない場合には事前確認に係る手続は保留されます。したがって、移転価格調査中に後続年度に係る事前相談又は事前確認の申出が行われても、課税処分の有無が明らかでなく、また、当然課税処分に対する不服申立ての有無も明らかでない以上、事前確認審査は開始されません。

事前確認審査における独立企業間価格の算定方法等については、原則として移転価格調査における取扱いの例により審査が行われます。また、移転価格調査では、最も適切な独立企業間価格の算定方法を採用するため、取引の内容や法人及び国外関連者が果たす機能・リスク等に変更がない限り、事前確認審査でも移転価格調査と同じ算定方法を採用することになります。

事前相談は、法人と税務当局の双方が申出について基本的な理解を共有するための手続です。

審査担当者は、「調査は事前確認の申出により中断されないため、まずは調査に協力し、調査対象事業年度の後続年度については、調査結果を踏まえた内容の事前確認の申出を行うことが事前確認審査の円滑化・迅速化に繋がり、申出法人及び税務当局の双方にとってメリットがあります。」と申出法人に説明しました。

【まとめ】

移転価格調査の対象となっている取引と同様の取引について、事前確認を申し出ることを検討されている場合には、調査中は当該事前確認の申出に係る事前相談に十分応じることができない点に留意の上、申出のタイミングを遅らせることについてもご検討ください。

ケース 18 : 取引の実績値が得られない事前確認の申出

【ポイント】

申出法人と国外関連者の間で、双方の果たす機能の移転が繰り返されているような場合、事前確認審査に必要な取引の実績値が十分得られないため、事前確認審査を行うことが困難です。事前確認審査に必要な実績値を得られた後、事前相談及び事前確認の申出を行うことが、事前確認審査の円滑化・迅速化に繋がります。

«事前確認申出の背景・概要»

- ・ 内国法人 P 社は、製品 A の製造販売会社であり、20X1 年に製品 A の製造販売子会社である X 国法人 S 社を設立しました。
- ・ 20X3 年 12 月、P 社は、今後 S 社との取引が拡大する見込みであることから課税リスクを回避するため、次の事前確認の申出を行いました。
 - ①確認対象取引：内国法人 P 社と国外関連者 S 社との間の棚卸資産取引及び無形資産使用許諾取引
 - ②確認対象期間：20X4 年 12 月期から 20X8 年 12 月期（5 事業年度）
 - ③独立企業間価格の算定方法：残余利益分割法（利益分割要因は P 社と S 社の研究開発費）
- ・ P 社が開発した製品 A の主力市場である X 国では、近年、同業他社との競合が激しくなってきたことから、P 社は 20X4 年に、P 社の研究開発部門の一部を S 社に移転し、それまでは P 社が行っていた、X 国の市場需要に応える製品改良等の研究開発を S 社に行わせることとしました。
- ・ しかし、S 社における研究開発活動は、20X5 年後半から熟練技術者が次々と退職し、計画どおりには進まなくなってしまったため、P 社は、S 社における研究開発活動を中止することとし、当該機能を 20X6 年に再び P 社の研究開発部門に戻す予定にしています。

	20X1 年	20X2 年	20X3 年	20X4 年	20X5 年	20X6 年	20X7 年	20X8 年	20X9 年
X 国の市場需要に応える製品改良等の研究開発活動の主体	P 社			S 社		P 社			

【事前確認審査のある場面にて】

20X4 年 3 月に事前確認審査に着手した審査担当者は、同年 1 月に P 社から S 社に研究開発機能が移転されたばかりであり、S 社における研究開発活動の具体的な内容や、それに伴う P 社及び S 社の損益状況の実績値を得ることが出来なかったため、税務当局は事前確認に係る手続を保留しました。

20X5年5月、S社における研究開発活動の具体的内容や、それに伴うP社及びS社の損益状況の実績値が判明すると見込まれたため、税務当局は審査保留を解除し、同月以降、審査担当者は、両社の具体的活動内容等についてP社に資料を依頼するとともに、P社担当者にヒアリングを行いました。20X5年10月、審査担当者は、上記「事前確認申出の背景・概要」に記載のとおり、S社の研究開発機能が20X6年に再びP社に戻される予定である旨、P社から連絡を受けました。

このように、両社の間で機能の移転が繰り返されていたため、独立企業間価格の算定方法の選定の基礎となる機能・リスク分析を行うことも難しい状況にありました。

このため、審査担当者はP社に対して、「事前確認は、現在の取引状況が将来年度においても継続するという前提で機能・リスク分析を行い、当該機能・リスク分析を基に独立企業間価格の算定方法を決定し、将来の確認対象期間に適用するものです。将来の機能・リスクの変更予定を前提とした確認はできません。」と説明しました。

P社は税務当局の説明を理解し、取締役会に諮った上で、事前確認申出書を取り下げました。

「申出法人の視点」

審査担当者が、申出法人に対して機能を移転する理由について質問したのに対し、申出法人からは、「研究開発部門をX国のS社に移転したのは、主力市場であるX国内の需要にリアルタイムに対応するためでしたが、中核となる熟練技術者の退職という当初予期しない事態が発生しました。製品改良等の研究開発には経験が欠かせないため、計画を変更し、研究開発部門を日本に戻すことを検討せざるを得ない状況です。」と回答がありました。

申出法人は、「事前確認ができないとの審査担当者の説明は理解するので、取下げは止むを得ない。しかし、税務当局及び申出法人の双方にとって、これまで事前確認審査にかけていた時間的コスト及び金銭的コストが無駄になってしまったことは残念。」と思いました。

「審査担当者の視点」

審査担当者は、申出法人に対して、「事前確認は、取引の実績値や申出法人及び国外関連者が実際に果たしている機能・負担しているリスク等を考慮して、将来年度における法人の予測可能性を確保する仕組みであるため、現在行われている国外関連取引の状況が確認対象期間においても継続することが前提です。」と説明しました。

【まとめ】

本件のように法人及び国外関連者との間で、機能の移転が繰り返し行われ、損益状況の実績値を得ることができない場合、機能・リスク分析を行うことができないため、事前確認審査を行うことが難しくなります。このような場合、事前確認審査に必要な実績値が得られた後、事前相談及び事前確認の申出を行うことが事前確認審査の円滑化・迅速化に繋がります。