

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択に関する事例、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としつつ、移転価格事務運営要領 1-2（基本方針）、2-1（調査の方針）、5-1（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】

本事例集における次の用語の意義は、移転価格事務運営要領 1-1（定義）で定めるほか、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 独立価格比準法 措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号イに掲げる方法をいう。
- 3 再販売価格基準法 措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ロに掲げる方法をいう。
- 4 原価基準法 措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ハに掲げる方法をいう。
- 5 基本三法 独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法をいう。
- 6 基本三法に準ずる方法 措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ニに掲げる方法（その他政令で定める方法を除く。）をいう。
- 7 基本三法と同等の方法 措置法第 66 条の 4 第 2 項第 2 号イに掲げる方法をいう。
- 8 内部比較対象取引 比較対象取引であって、法人又は国外関連者と非関連者との間で行われるものをいう。
- 9 外部比較対象取引 比較対象取引であって、非関連者と他の非関連者との間で行われるものをいう。
- 10 寄与度利益分割法 措置法通達 66 の 4(4) - 1 に規定する利益分割法のうち、比較利益分割法及び残余利益分割法以外の方法をいう。
- 11 基本的利益 措置法通達 66 の 4(4) - 5 に規定する「分割対象利益のうち重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額」をいう。
- 12 残余利益 措置法通達 66 の 4(4) - 5 に規定する「当該配分した金額の残額」をいう。

目 次

第一章 独立企業間価格の算定方法の選択に関する事例

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	7
事例 3	原価基準法を用いる場合	9
事例 4	独立価格比準法に準ずる方法を用いる場合	11
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	16
事例 6	取引単位営業利益法を用いる場合	20
事例 7	寄与度利益分割法を用いる場合	25
事例 8	残余利益分割法を用いる場合	29
事例 9	差異の調整	32

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 0	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	34
事例 1 1	販売網及び品質管理ノウハウに関する無形資産	38
事例 1 2	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	40
事例 1 3	無形資産の形成・維持・発展への貢献	43
事例 1 4	無形資産の形成費用のみ負担している場合の取扱い	45
事例 1 5	出向者が使用する法人の無形資産	47

(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 6	連鎖取引における利益分割法の適用範囲	49
事例 1 7	利益分割法の適用範囲から除くことのできる取引	52
事例 1 8	分割対象利益の算出	55

(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 1 9	人件費較差による利益の取扱い	58
事例 2 0	市場特性、市況変動等による利益の取扱い	61
事例 2 1	基本的利益の計算	63
事例 2 2	残余利益の分割要因	66

(4) その他の事例

事例 2 3	企業グループ内役務提供	70
事例 2 4	複数年度の考慮	73

第三章 事前確認事例

事例 2 5	目標利益率に一定の範囲を設定する事例	76
事例 2 6	重要な前提条件	80

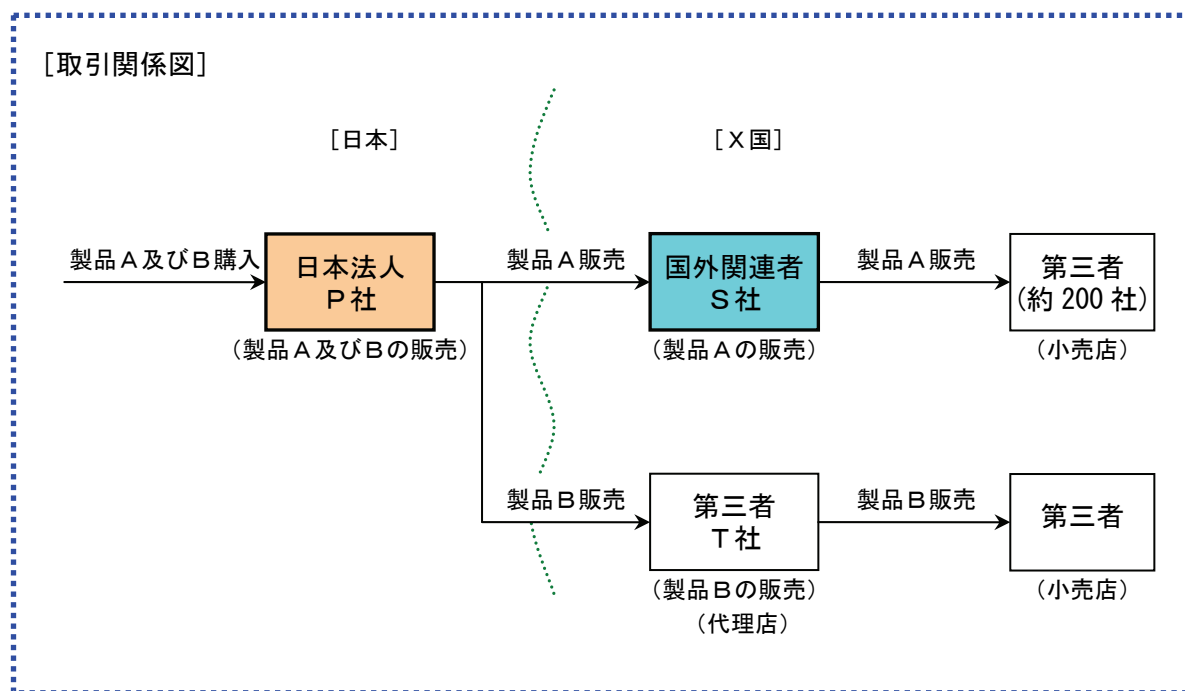
第一章 独立企業間価格の算定方法の選択に関する事例

【事例 1】（独立価格比準法を用いる場合）

《ポイント》

基本三法の適用の可否を検討した結果、独立価格比準法の適用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、取引数量も概ね同様である。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》

(基本三法の適用可能性の検討)

独立企業間価格の算定方法の選択に当たっては、措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号の規定により基本三法が他の方法に優先することから、措置法通達 66 の 4(2) - 1、同 66 の 4(2) - 3 等に基づき比較対象取引に関して検討した結果は次のとおりである。

- ・ 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。
- ・ 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、両取引に取引段階の差異はないと認められる。
- ・ 両取引において、取引数量は概ね同様であり、また、契約条件も同様であり、取引数量及び契約条件の差異はないと認められる。
- ・ 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。
- ・ 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。
- ・ S 社も T 社も X 国所在の法人であることから、市場の状況は同様であり、製品 A 及び製品 B に係る政府規制はない。

(独立企業間価格の算定方法の選択)

本事例では、上記の検討結果から、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 の販売取引を比較対象取引として、基本三法のうち、独立価格比準法（措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号イ）を適用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のためには、個別の事実即して法の定める要件に適合する合理的な方法を選択する必要がある。

独立企業間価格の算定方法の選択に当たっては、まず、基本三法（基本三法と同等の方法を含む。以下本事例の解説において同じ。）の適用の可否を検討する必要がある。基本三法適用の可否判断は個別の事実即して行う必要があるが、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、①法人又は国外関連者の取引資料等の内部情報のほか、②有価証券報告書等の企業情報等、③企業の財務情報等が収録されたデータベース及び④業界団体情報などの外部情報等（②～④を以下の事例において「公開情報」という。）を基に検討することとなる。

独立企業間価格の算定において比較対象取引として採用するためには、国外関連取引の種類ごとに、措置法通達 66 の 4(2) - 1（比較対象取引の意義）、同 66 の 4(6) - 2（有形資産の貸借の取扱い）、同 66 の 4(6) - 4（金銭の貸付け又は借入れの取扱い）、同 66 の 4(6) - 5（役務提供の取扱い）又は同 66 の 4(6) - 6（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る、さらに、比較対象取引に該当するか否かについては、同 66 の 4(2) - 3（比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素）に例示されている諸要素に関して、非関連者間取引との類似性について十分検討し、判断することになる。

なお、国外関連取引に無形資産が関係している場合には、措置法通達 66 の 4(2) - 3 の(8)に掲げる要素（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係る検討を行うことに留意する（事務運営指針 3 - 2）。

- 2 基本三法の適用を検討する場合、法人又は国外関連者が行う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国外関連者が有していることから、上記 1 の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。

これに対して、法人及び国外関連者以外の第三者間で行われる外部比較対象取引については、公開情報だけでは当該判断に十分な情報が得られない場合もある。

例えば、比較対象取引の売上総利益に係る利益率を用いる再販売価格基準法及び原価基準法については、国外関連者が国外関連取引に係る棚卸資産の買手である場合の再販売価格基準法の適用及び国外関連者が国外関連取引に係る棚卸資産の売手である場合の原価基準法の適用に当たり、各国の企業財務情報の開示制度の違い等により比較対象取引候補に関する十分な情報が得られないことが多い。また、公開情報に基づき企業単位の財務情報から比較可能性の検討に必要な情報を得ようとしても、企業が複数の事業セグメントを有する場合には、特定の事業セグメントの財務情報を全体から抽出しなければならず、必要な情報が得られない場合もある。

このように、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には、基本三法を適用することができないことから、措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ニに規定する基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法（又はこれらの方法と同等の方法。同項第 2 号ロ）の適用を検討することとなる（基本三法に準ずる方法については下記 3 及び 4 参照。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）参照）。

なお、基本三法を適用する上での比較対象取引を公開情報から選定できず、基本三法以外の算定方法により独立企業間価格を算定する場合であっても、公開情報の範囲内で、一定程度の比較可能性が満たされている取引を把握できるときは、必要に応じそれらの取引を使用して当該算定結果の妥当性を検証することが望ましい。

- 3 基本三法が適用できない場合に、法令上、基本三法それぞれに準ずる方法が定められており、この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。

（参考 1）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、関連者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（【事例 2】参照）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（【事例 1】参照）と原価基準法（【事例 3】参照）を併用して独立企業間価格を算定する方法
- (5) 措置法通達 66 の 4(2) - 3 に規定する諸要素に照らしてその類似性の程度が同等に高いと認められる複数の比較対象取引がある場合において、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独立企業間価格を算定する方法
- （注）類似性の程度が同等に高いと認められる複数の比較対象取引がある場合の独立企業間価格の算定に当たって、それらの取引に係る価格又は利益率等の平均値を用いることができる（事務運営指針 3 - 3）。

（参考 2）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	備 考
①	基本三法 独立価格比準法 再販売価格基準法 原価基準法	基本三法と同等の方法 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	② 及び ③ に 優先 し て 適用
②	基本三法に準ずる方法 独立価格比準法に準ずる方法 再販売価格基準法に準ずる方法 原価基準法に準ずる方法	基本三法に準ずる方法と同等の方法 独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法 再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法 原価基準法に準ずる方法と同等の方法	② と ③ の 適 用 に 優 先 劣 後 関 係 は な い (同順位)
③	その他政令で定める方法 取引単位営業利益法 取引単位営業利益法に準ずる方法 寄与度利益分割法 比較利益分割法 残余利益分割法	その他政令で定める方法と同等の方法 取引単位営業利益法と同等の方法 取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法 寄与度利益分割法と同等の方法 比較利益分割法と同等の方法 残余利益分割法と同等の方法	

4 なお、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(2)-3 に規定する諸要素の類似性）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。

5 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の入手が重要となるため、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）。

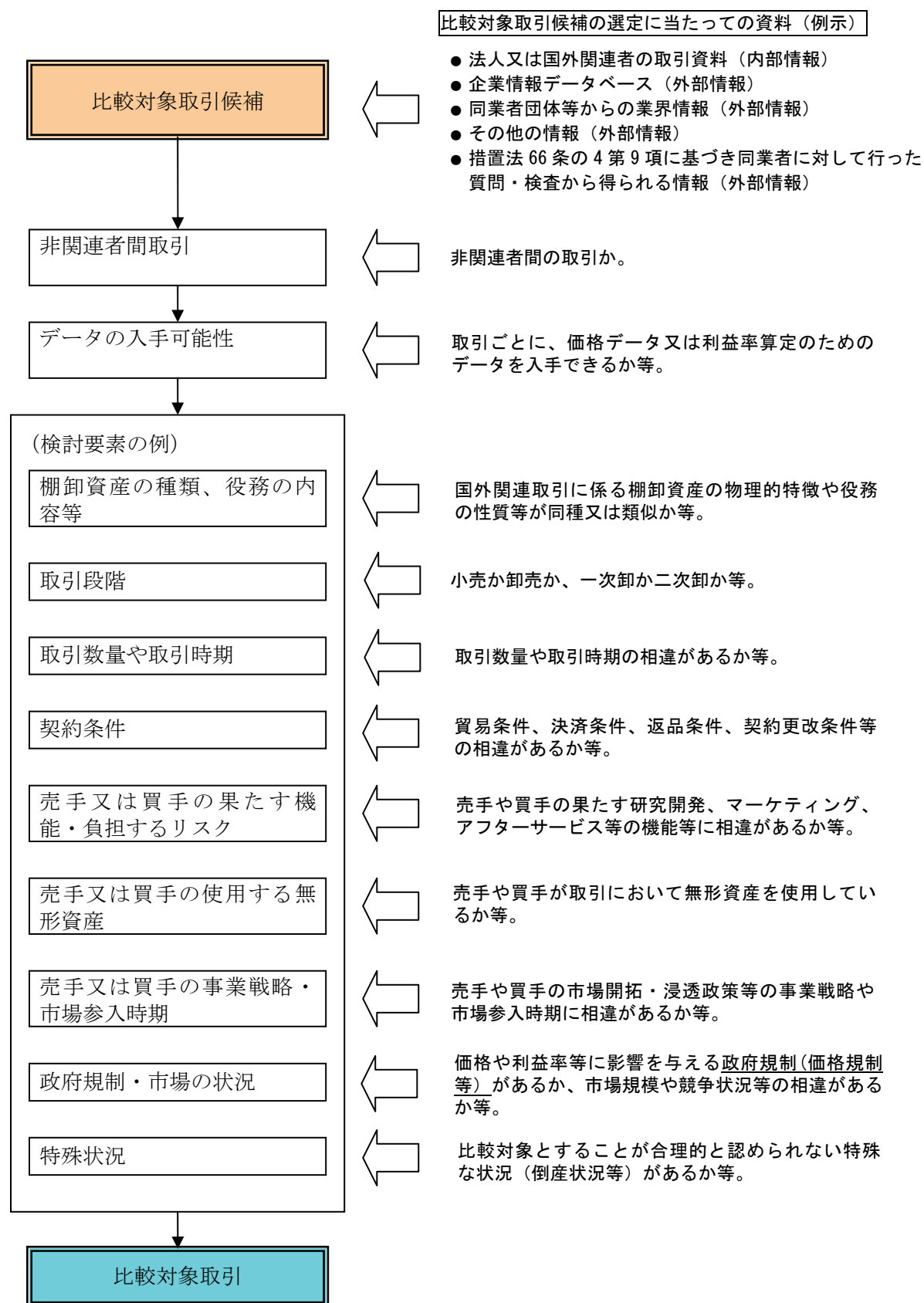
- ・ 納税者が、独立企業間価格の算定に当たり自ら選択した独立企業間価格の算定に必要な帳簿書類等を税務当局の求めに応じて遅滞なく提示又は提出しなければ、推定課税等の適用要件に該当することとなる（措置法第 66 条の 4 第 7 項・第 9 項）。
- ・ 納税者は、移転価格調査において、税務当局の求めに応じて独立企業間価格の算定に必要な国外関連者の保存する帳簿書類等の入手に努める必要がある（同条第 8 項）、税務当局から求められた資料の内容が独立企業間価格の算定に必要な資料であって、税務当局の求めに応じて遅滞なく提示又は提出されなければ、推定課税等の適用要件に該当するものと解されている。

他方、納税者の確定申告の基礎となった事務運営指針 2-4 に掲げる書類等の検査に当たっては、必要な資料の提出等を求める場合、納税者が採用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採用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慮する必要がある。

6 なお、基本三法を適用する上での比較対象取引の有無については、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必要がある。

基本三法を適用する上での比較対象取引の選定に当たっては、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して、例えば次の図のような手順により検討を行う必要がある。

[図：比較対象取引の選定手順の例]

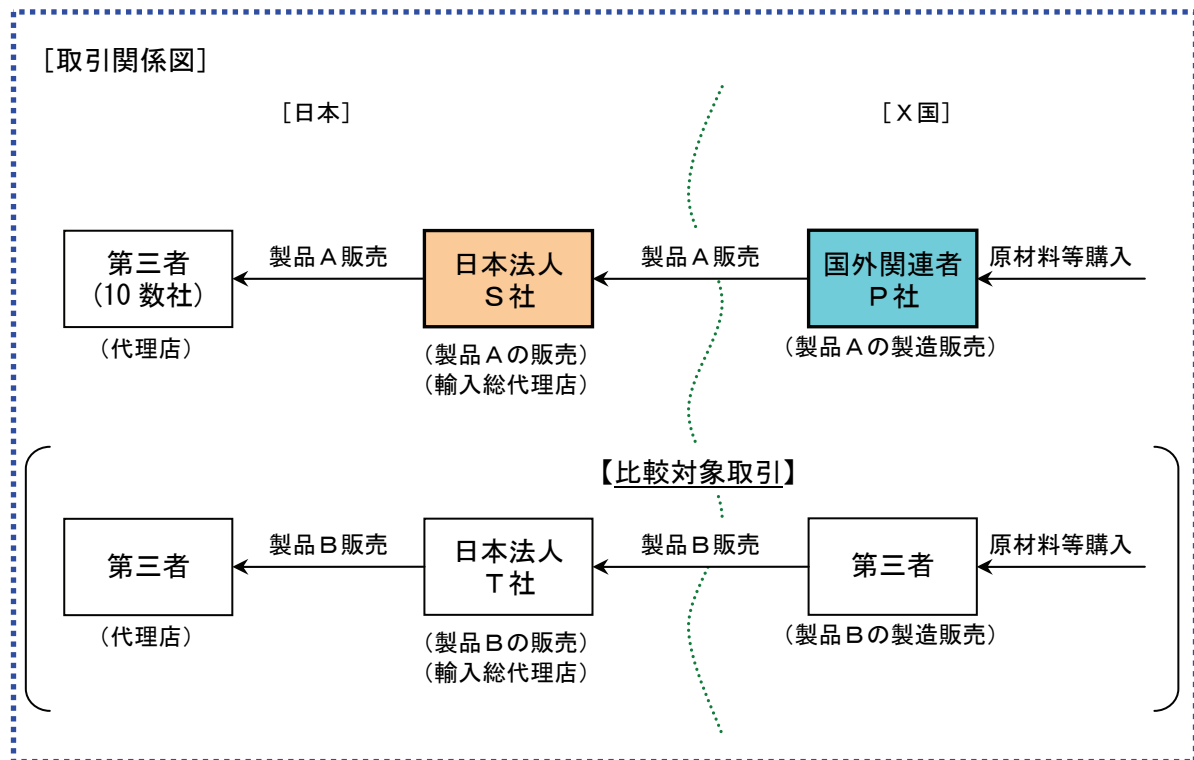


【事例２】（再販売価格基準法を用いる場合）

《ポイント》

基本三法の適用の可否を検討した結果、再販売価格基準法の適用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数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。これらの資料を検討したところ、T社については、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ことが判明した。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社と概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》

(基本三法の適用可能性の検討)

独立企業間価格の算定方法の選択に当たっては、措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号の規定により基本三法が他の方法に優先することから、措置法通達 66 の 4(2) - 1、同 66 の 4(2) - 3 等に基づき比較対象取引に関して検討した結果は次のとおりである。

- ・ 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、基本三法のうち、再销售价格基準法の適用が考えられる。また、T 社に関する公開情報から再销售价格基準法を適用する上で必要な財務情報を入手することができる。
- ・ 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 との類似性が高いほか、T 社の再販売業者としての機能等、取引規模及び市場の状況等についても S 社と概ね同様と認められる。

(独立企業間価格の算定方法の選択)

本事例では、上記の検討結果から、S 社が P 社から製品 A を輸入する取引に対して、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することができると認められるため、基本三法のうち、国外関連取引に係る棚卸資産の買手である S 社を対象とする再销售价格基準法（措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ロ）を適用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》

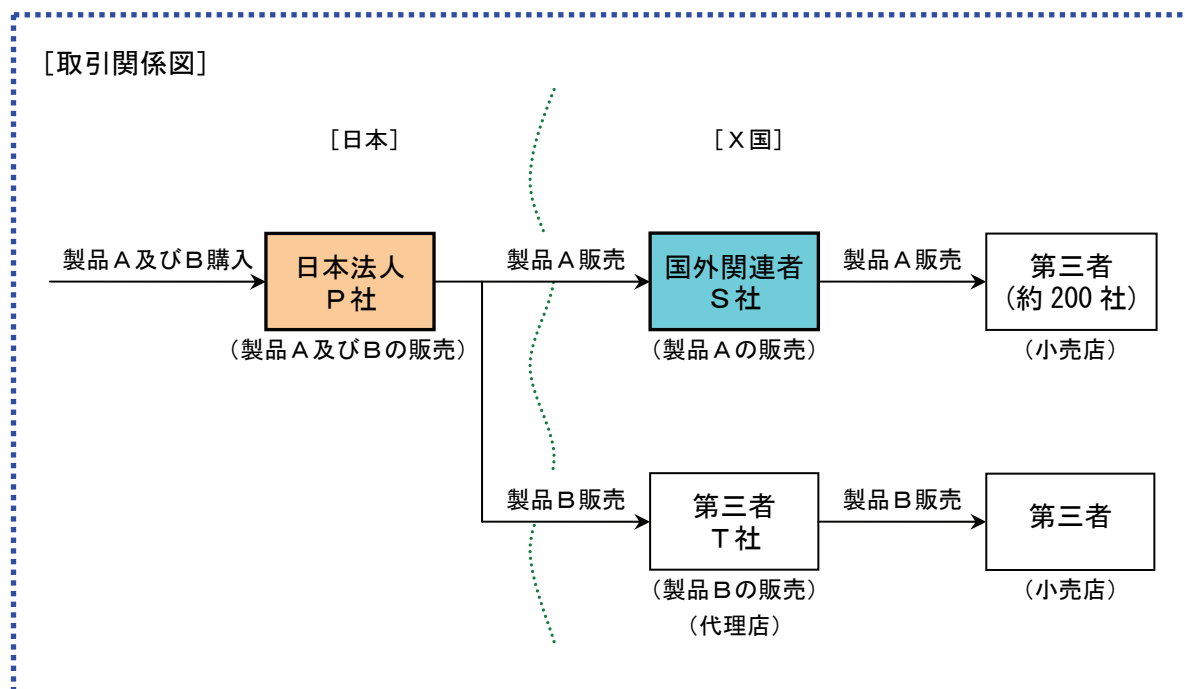
基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用の可否に係る検討及び比較対象取引に該当するか否かの判断を行う場合に留意すべき点等については、【事例 1】解説参照。

【事例３】（原価基準法を用いる場合）

《ポイント》

基本三法の適用の可否を検討した結果、原価基準法の適用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 社は製品 A を S 社に販売し、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。

また、P 社は S 社の設立に併せ、X 国の第三者である代理店 T 社に製品 B の販売を行っており、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 と多少規格が異なるが、性状、構造、機能等の面で類似している。

P 社から S 社に対する製品 A の販売数量と、P 社から T 社に対する製品 B の販売数量は概ね同じである。

（法人及び国外関連者の機能・活動等）

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、商標等も使用されていない。

なお、S 社への販売取引と T 社への販売取引において P 社が果たしている機能に差はない。

（製品 A と製品 B の販売取引に係る契約条件）

P 社から S 社への製品 A の販売取引と、P 社から T 社への製品 B の販売取引の契約条件（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》

(基本三法の適用可能性の検討)

独立企業間価格の算定方法の選択に当たっては、措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号の規定により基本三法が他の方法に優先することから、措置法通達 66 の 4(2) - 1、同 66 の 4(2) - 3 等に基づき比較対象取引に関して検討した結果は次のとおりである。

- ・ 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。
- ・ 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、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。）には取引段階の差異はないと認められる。
- ・ 両取引において、取引数量は概ね同様であり、また、契約条件も同様であり、取引数量及び契約条件の差異はないと認められる。
- ・ 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。
- ・ 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。
- ・ S 社も T 社も X 国所在の法人であることから、市場の状況は同様であり、製品 A 及び製品 B に係る政府規制はない。

(独立企業間価格の算定方法の選択)

本事例では、上記の検討結果から、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 の販売取引を比較対象取引とすることができると認められるため、基本三法のうち、国外関連取引に係る棚卸資産の売手である P 社を対象とする原価基準法（措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ハ）を適用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》

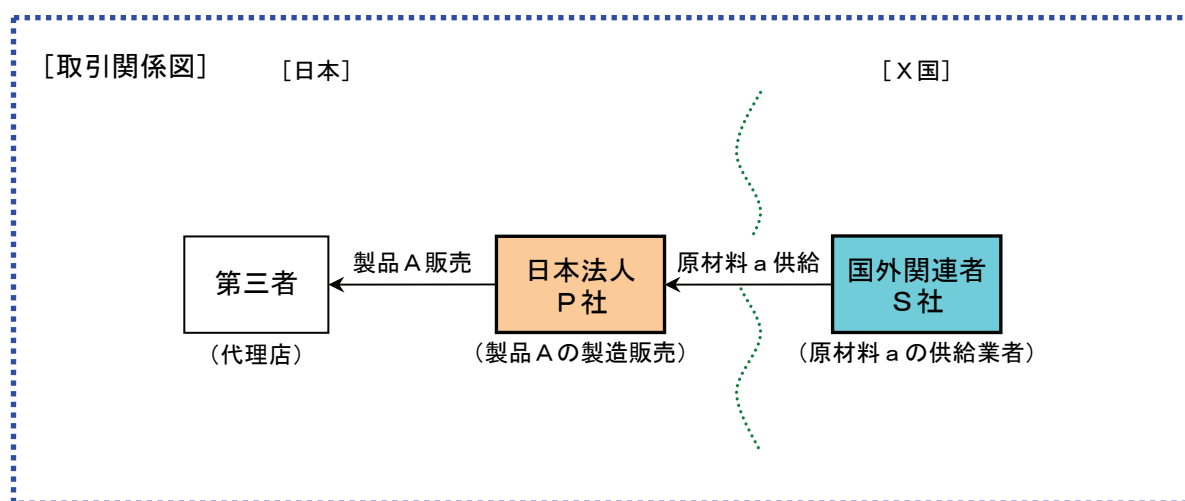
基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用の可否に係る検討及び比較対象取引に該当するか否かの判断を行う場合に留意すべき点等については、【事例 1】解説参照。

【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》

基本三法（又は基本三法と同等の方法）の適用の可否を検討した結果、基本三法（又は基本三法と同等の方法）は適用できないが、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）の適用が妥当と認められる事例（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 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 をすべて 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》

（基本三法の適用可能性の検討）

独立企業間価格の算定方法の選択に当たっては、措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号の規定により基本三法が他の方法に優先することから、措置法通達 66 の 4(2) - 1、同 66 の 4(2) - 3 等に基づき比較対象取引に関して検討した結果は次のとおりである。

- ・ 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 をすべて P 社に供給しているため、独立価格比準法を適用する上での内部比較対象取引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について

ても見いだすことができない。

- ・ 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社を対象とする再販売価格基準法を適用することはできない。
- ・ 基本三法のうち、S社を対象とする原価基準法の適用が考えられるが、その場合の比較対象取引はX国における非関連者間取引であり、売上総利益に係る利益率に影響を与える差異の調整（【事例9】参照）に必要かつ十分な情報が得られないことから、原価基準法を適用することができない。

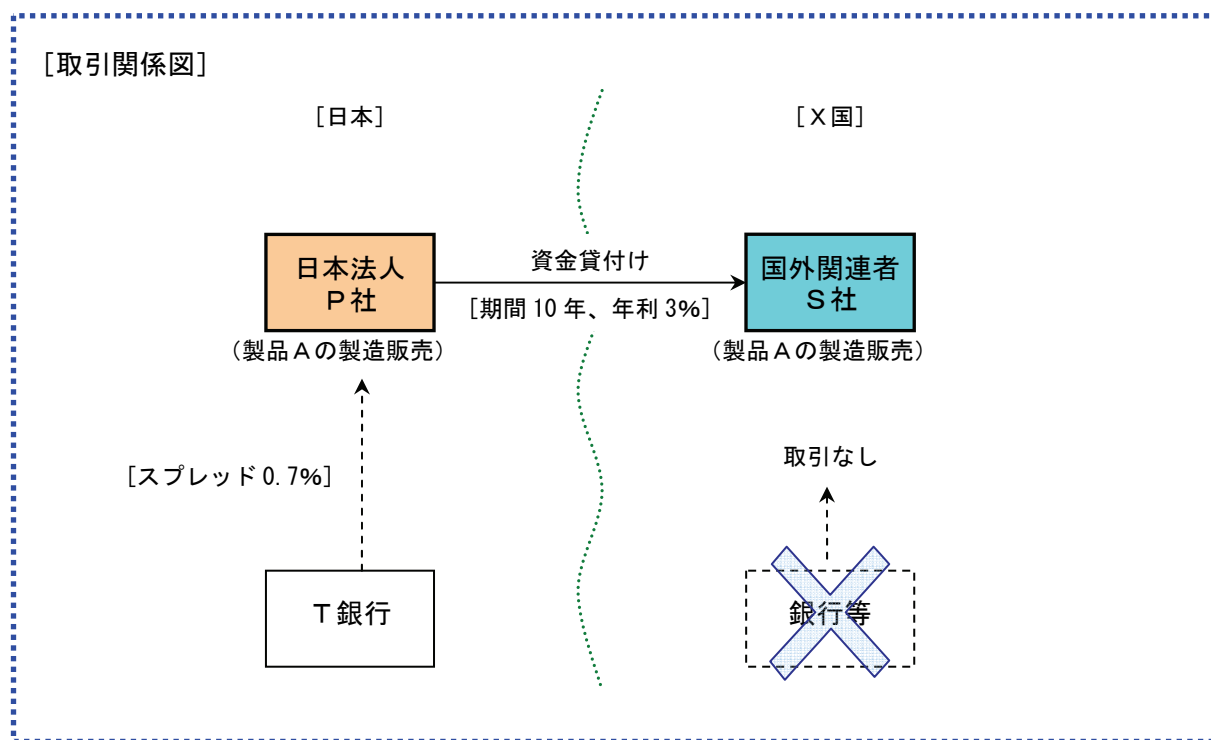
（基本三法に代替する算定方法の選択）

本事例では、上記の検討結果から、基本三法を適用することができないが、措置法第66条の4第2項第1号ニに規定する基本三法に準ずる方法の適用を検討したところ、原材料aは世界的に商品取引所において取引され、市場価格が存在するため、これを基に個別の取引条件に係る差異（例えば、輸送コストの差異）の調整を加えた上で、独立価格基準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妥当と認められる（措置法第66条の4第2項第1号ニ）。

《解説》

- 1 基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用の可否に係る検討及び比較対象取引に該当するか否かの判断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の取引の存在が認められず、基本三法を適用することができない場合において、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、7 年前に S 社の製造ライン増設に必要な設備投資資金について、P 社の手持資金を原資として期間 10 年、年利 3% の条件で、X 国通貨建てにより S 社に貸付けを行った。

(法人及び国外関連者の資金調達実績等)

P 社及び S 社とも、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く、S 社に係るスプレッド情報を得られる見込みはない。

一方、P 社は、過去に主取引銀行である T 銀行から長期借入れを行ったことがあり、P 社が S 社に貸付けを行った条件と同様の条件で T 銀行から借り入れた場合のスプレッド（注 1）については、0.7% との回答が同行から得られている。

また、金融情報提供会社の情報によると、貸付日における期間 10 年の X 国通貨に係る金利スワップのスワップレート（注 2）は 5% となっている。

（注 1）スプレッドとは、金融機関等が得るべき利益に相当する金利であり、金融機関等の事務経費に相当する部分や借手の信用リスクに相当する部分を含む。

（注 2）金利スワップにおけるスワップレートとは、国際金融市場において示された、短期金利と交換可能な長期金利の水準を示すものである。

《移転価格税制上の取扱い》

(基本三法と同等の方法の適用可能性の検討)

本事例のP社とS社との間の金銭貸借取引については、独立企業間価格の算定方法の選択に当たり、措置法第66条の4第2項第2号の規定により基本三法と同等の方法が他の方法に優先することから、措置法通達66の4(6)-4、同66の4(2)-3等に基づき比較対象取引に関して検討した。

この結果、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及びP社を対象とする原価基準法と同等の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ない。

また、S社には銀行借入れの実績がなく、S社が同様の条件で銀行等から借り入れた場合に付されるであろう利率に関する情報が得られないため、措置法通達66の4(6)-4(注)に規定する方法も適用できない。

(独立企業間価格の算定方法の選択)

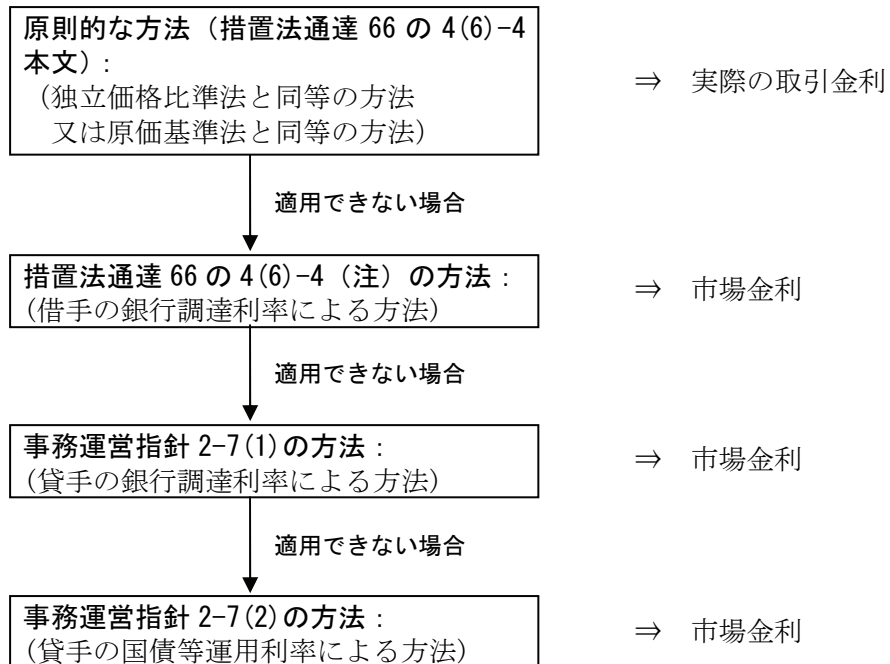
P社には銀行借入れの実績があり、銀行からP社に係るスプレッド情報が得られるため、事務運営指針2-7(1)により計算した利率を用いて独立企業間価格を算定することが妥当と認められる(措置法第66条の4第2項第2号ロ(独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法))。

これによると、P社とS社との金銭貸借取引に係る独立企業間価格(利率)は、5.7%となる(スワップレート5%+スプレッド0.7%)。

《解説》

- 1 基本三法(基本三法と同等の方法を含む。)の適用の可否に係る検討及び比較対象取引に該当するか否かの判断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の取引が見いだせず、基本三法を適用することができない場合において、市場価格等の客観的かつ現実的な指標(例えば、本事例における市場金利)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(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 金銭の貸付け等を業としない法人の金銭貸借取引に係る独立企業間価格の算定方法は、次の図のとおり選択することとなる。

[図]



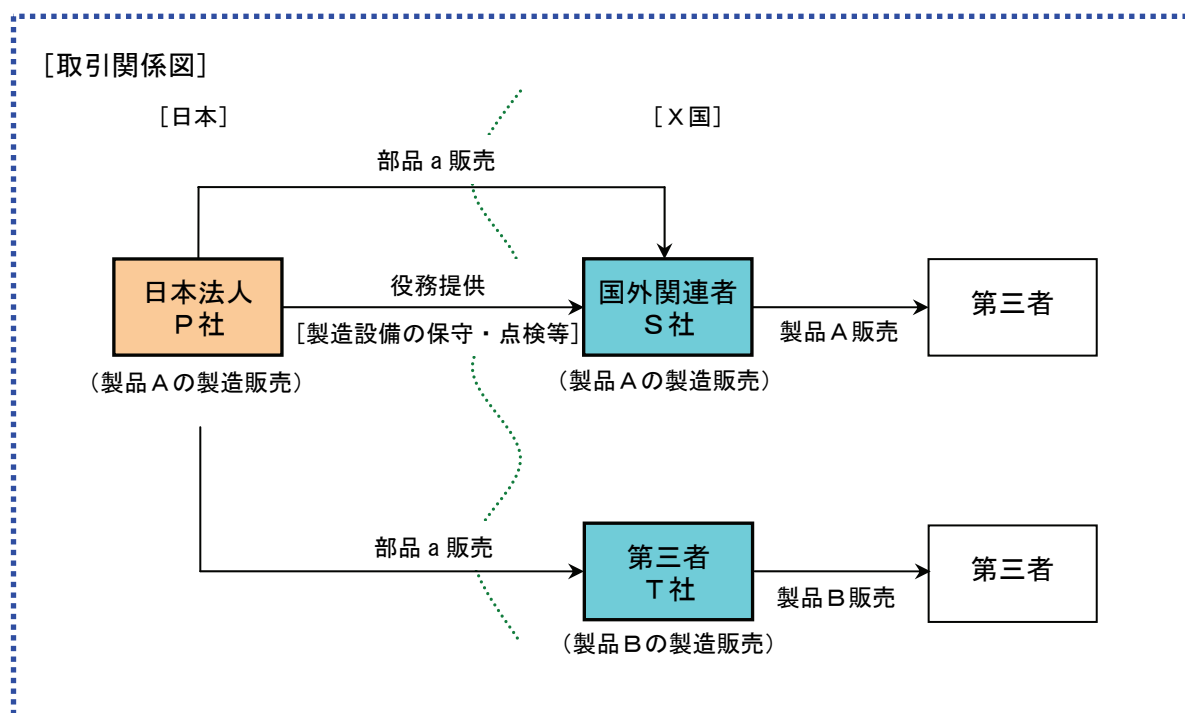
- 金銭の貸付けが、手持資金によるものか、借入資金によるものかの違いによる取扱いの差はない。
- 同一通貨の同一条件による金融取引である場合には、各金融市場における金利水準は、ほぼ同一と考えられることから、基本的に市場の違いによる差異を考慮する必要はない。

【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》

基本三法と同等の方法の適用の可否を検討した結果、基本三法と同等の方法は適用できないが、原価基準法に準ずる方法と同等の方法の適用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、取引数量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》

(1) 部品aの販売取引

(基本三法の適用可能性の検討)

独立企業間価格の算定方法の選択に当たっては、措置法第66条の4第2項第1号の規定により基本三法が他の方法に優先することから、措置法通達66の4(2)-1、同66の4(2)-3等に基づき比較対象取引に関して検討し、P社とS社との部品aの販売取引について、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を適用した結果、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

(基本三法と同等の方法の適用可能性の検討)

独立企業間価格の算定方法の選択に当たっては、措置法第66条の4第2項第2号の規定により基本三法と同等の方法が他の方法に優先することから、措置法通達66の4(6)-5、同66の4(2)-3等に基づき比較対象取引に関して検討した。

この結果、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及びP社を対象とする原価基準法と同等の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ない。

また、取引内容から、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。

(独立企業間価格の算定方法の選択)

このため、基本三法に準ずる方法と同等の方法の適用について検討したところ、P社がS社に対して行う役務提供は、本来の業務（本事例においては、部品aの販売）に付随して行われるものであり、また、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。さらに、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、原価基準法と同等の方法ではなく、当該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適用することが妥当と認められる（事務運営指針2-9）。

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 基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用の可否に係る検討及び比較対象取引に該当するか否かの判断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。

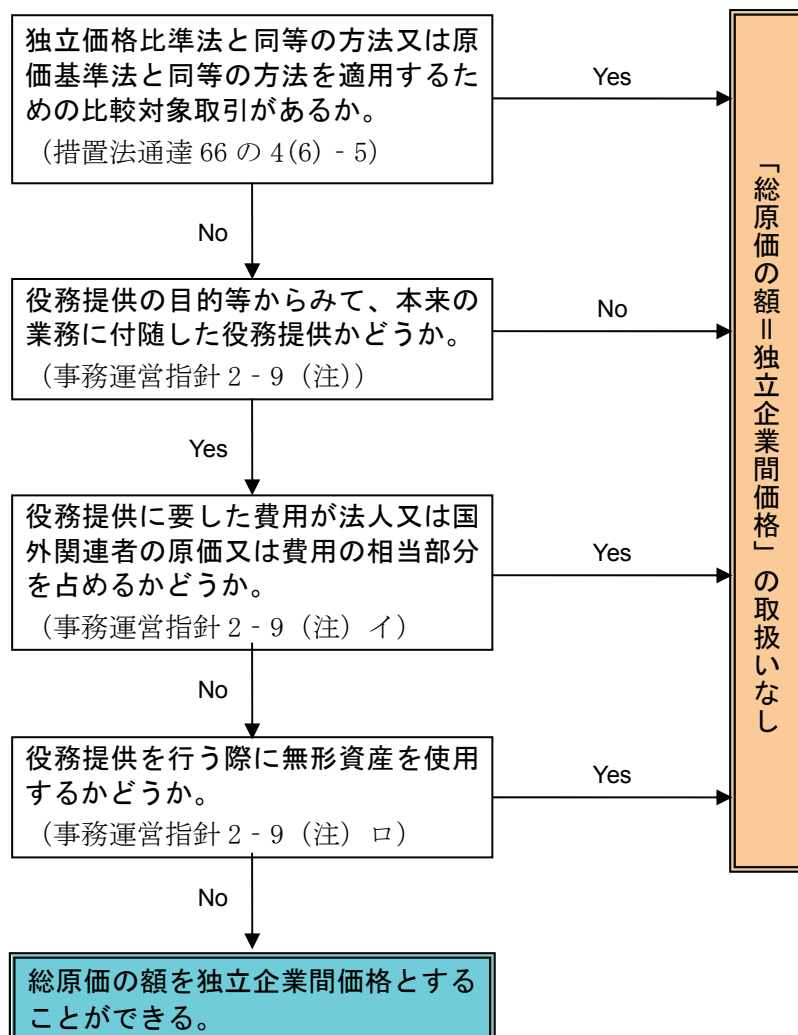
- 3 役務提供取引に対して独立価格比準法と同等の方法又は原価基準法と同等の方法を用いる場合の留意事項は措置法通達 66 の 4(6) - 5 のとおりであり、後者の方法では、当該役務提供に要した費用の額にマークアップを行うこととなるが、本来の業務に付随した役務提供取引については、比較対象取引を非関連者間取引から見いだすことが一般的には困難と考えられ、当該通達に定める算定方法を適用できない場合がある。

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ことができる（事務運営指針 2 - 9）。

なお、本来の業務に付随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が適用できないことから（事務運営指針 2 - 9（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 法人が国外関連者で行う本来の業務に付随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ことができるかどうかの判定手順は次の図のとおりである。

[図] 役務提供取引の独立企業間価格の算定に関する留意点



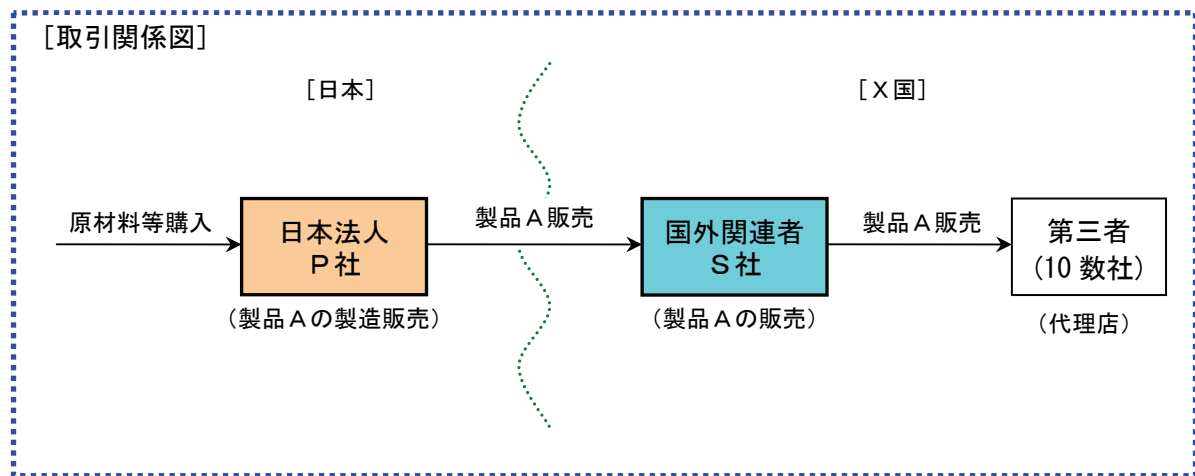
(注) 国外関連者との間で、棚卸資産の売買取引と役務提供取引を行っている場合には、双方について移転価格税制上の問題があるか否かを検討する必要がある。

【事例 6】（取引単位営業利益法を用いる場合）

《ポイント》

基本三法の適用の可否を検討した結果、基本三法の適用はできないが、取引単位営業利益法を適用する上での比較対象取引を見いだせることにより、取引単位営業利益法の適用が妥当と認められる事例。また、基本三法と同等の方法の適用の可否を検討した結果、取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法の適用が妥当と認められる事例（前提条件 1 は棚卸資産の売買取引の場合、前提条件 2 は無形資産の使用許諾取引の場合）。

《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。

(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》

(基本三法の適用可能性の検討)

独立企業間価格の算定方法の選択に当たっては、措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号の規定により基本三法が他の方法に優先することから、措置法通達 66 の 4(2) - 1、同 66 の 4(2) - 3 等に基づき比較対象取引に関して検討した結果は次のとおりである。

- ・ 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、収集できる範囲の情報からは、独立価格比準法及び P 社を対象とする原

価基準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、所得の源泉となる無形資産を有しているとは認められない（無形資産と所得の源泉との関係については、【事例10～15】参照）。X国における公開情報からは売上総利益及び売上原価の金額を把握することができず、また、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社を対象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を見いだすことができない。

（基本三法に代替する算定方法の選択）

本事例では、上記の検討結果より、基本三法を適用することができないことから、措置法第66条の4第2項第1号ニに規定する基本三法に準ずる方法及びその他政令で定める方法について検討し、その結果は次のとおりである。

基本三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ない。

営業利益率ベースでは公開情報からS社に係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、S社を対象とする取引単位営業利益法を適用し独立企業間価格を算定することが妥当と認められる（措置法施行令第39条の12第8項第2号）。

《解説》

- 1 基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用の可否に係る検討及び比較対象取引に該当するか否かの判断を行う場合に留意すべき点については、【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 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1）取引単位営業利益法について

- ・ 取引単位営業利益法は、営業利益ベースでの比較に基づく算定方法であり、国外関連取引から得られる営業利益の水準に着目して国外関連取引に係る独立企業間価格を算定する方法である。取引単位営業利益法を適用する場合の比較対象取引の選定においても、基本三法と同様に措置法通達66の4(2)-3に掲げる諸要素の類似性について検討することとなる。
- ・ 棚卸資産の価格そのものを比較する独立価格比準法においては、棚卸資産についての厳格な類似性（同種性）が要求され、また、売上総利益に係る利益率を比較する再販売価格基準法や原価基準法においては、主として売手又は買手の果たす機能の類似性が要求される。

価格は製品の差異による影響を受ける傾向があり、売上総利益に係る利益率は機能の

差異による影響を受ける傾向があるが、他方で、営業利益率は、そのような差異によって影響を受けにくい面があると考えられることから、例えば、比較対象取引候補に関する情報の入手に限界があること等により、基本三法を適用する上で必要な比較可能性が認められない場合であっても、取引単位営業利益法においては、比較対象取引として採用し得る場合がある。

- ・ なお、取引単位営業利益法は、平成 16 年度税制改正で導入され、平成 16 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用できる。

（参考 2）利益分割法について

利益分割法には、寄与度利益分割法、比較利益分割法及び残余利益分割法の 3 つの種類がある。寄与度利益分割法の適用事例については【事例 7】を、残余利益分割法の適用事例については【事例 8】を参照のこと。比較利益分割法とは、利益分割法の適用に当たり、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に相当する利益の配分割合を用いて分割対象利益の配分を合理的に行う方法である（措置法通達 66 の 4(4) - 4)。

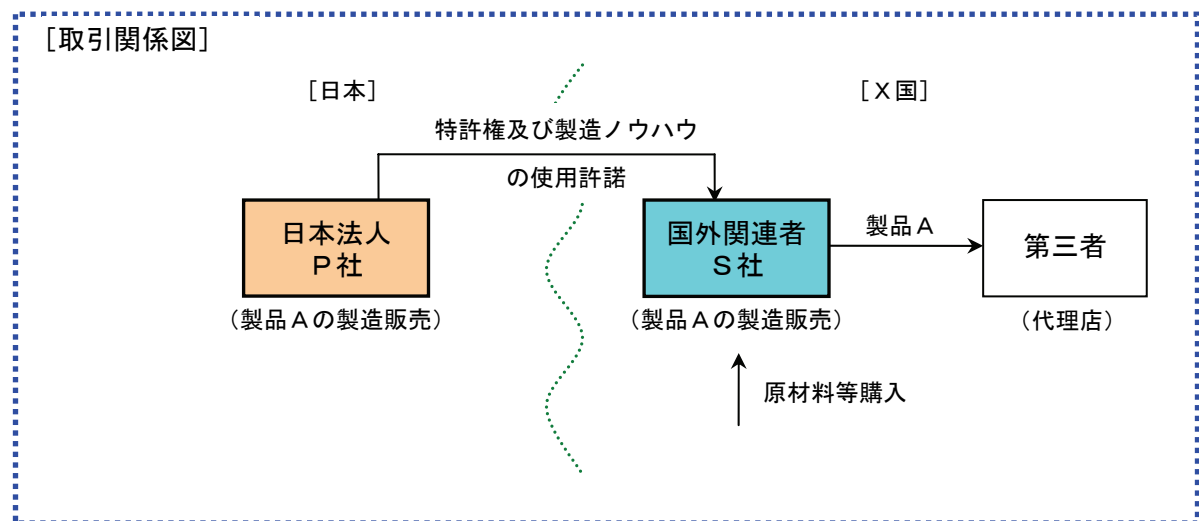
（参考 3）利益分割法と取引単位営業利益法

取引単位営業利益法と利益分割法は、法令上同順位であり、適用に係る優先劣後関係はないことに留意する。

また、移転価格税制は、法人と国外関連者の取引を通じた所得の海外移転に対処するための税制であり、国外関連取引から生じた利益が国外関連取引において果たされた双方の機能等に見合ったものとなっているかにも配意して、移転価格税制上の問題の有無を検討することとしている（事務運営指針 2 - 1(3)）。

独立企業間価格の算定に当たっては、法令に従い、個々の事例における事実関係に即して、最も適合する合理的な方法を選択する必要があり、その際には、このような観点からの検討も行う必要がある。

《前提条件 2》



(法人及び国外関連者の事業概況等)

日本法人 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 に同じ。

(その他)

前提条件 1 に同じ。

《移転価格税制上の取扱い》

(基本三法と同等の方法の適用可能性の検討)

本事例の独立企業間価格の算定方法の選択に当たっては、措置法第 66 条の 4 第 2 項第 2 号の規定により基本三法と同等の方法が他の方法に優先することから、措置法通達 66 の 4(6) - 6、同 66 の 4(2) - 3 等に基づき比較対象取引に関して検討した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、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及び P 社を対象とする原価基準法と同等の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ない。

また、取引内容から、S 社を対象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。

(基本三法と同等の方法に代替する算定方法の選択)

本事例では、上記の検討結果より、基本三法と同等の方法を適用することができないことから、措置法第 66 条の 4 第 2 項第 2 号ロに規定する基本三法に準ずる方法と同等の方法及びその他政令で定める方法と同等の方法について検討し、その結果は次のとおりである。

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比較対象取引の営業利益率を得ることができる。

このような場合には、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、当該営業利益率により 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できる。

したがって、本事例においては、S 社を対象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適用し独立企業間価格を算定することが妥当と認められる（措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項 4 号）。

《解説》

- 1 基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用の可否に係る検討及び比較対象取引に該当するか否かの判断を行う場合に留意すべき点については、【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基本概念については、前提条件 1 の解説参照。

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（重要な無形資産を有する法人を除く。）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となる（事務運営指針 2 - 13）。

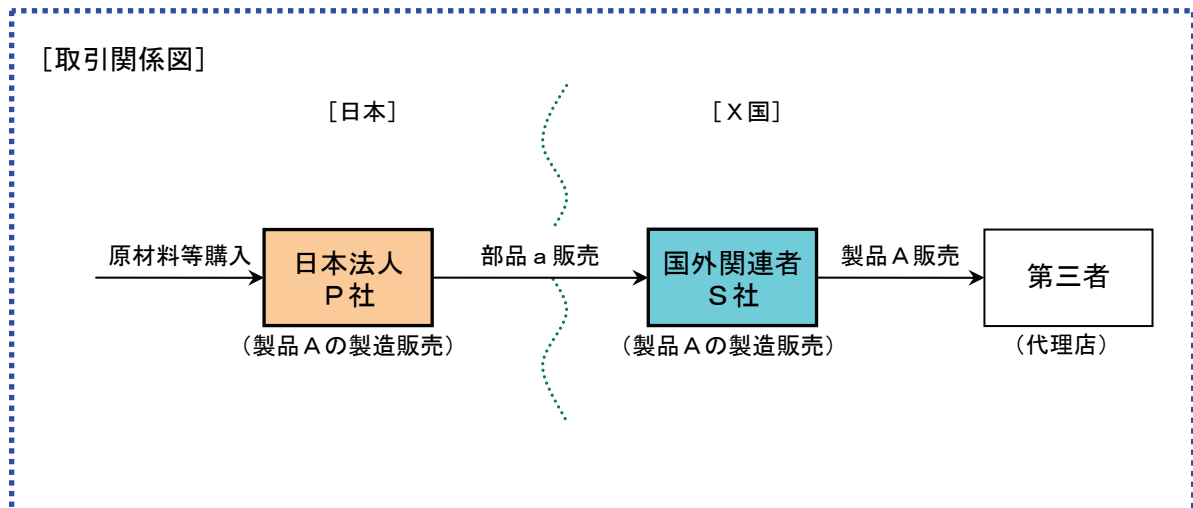
- 4 なお、取引単位営業利益法は、取引当事者の一方に係る比較対象取引を選定して独立企業間価格を算定する方法であるが、法人及び国外関連者の果たす機能等に照らした場合には、法人及び国外関連者双方が利益の発生に対して寄与した程度に基づき独立企業間価格を算定する利益分割法の適用が適切なケースがある。

【事例 7】（寄与度利益分割法を用いる場合）

《ポイント》

基本三法の適用の可否を検討した結果、基本三法の適用ができず、寄与度利益分割法の適用が妥当と認められる事例。

《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、その取引はすべて関連者間取引である。

《移転価格税制上の取扱い》

（基本三法の適用可能性の検討）

独立企業間価格の算定方法の選択に当たっては、措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号の規定によ

り基本三法が他の方法に優先することから、措置法通達 66 の 4(2) - 1、同 66 の 4(2) - 3 等に基づき比較対象取引に関して検討した結果は次のとおりである。

- ・ 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、その取引はすべて関連者間取引であり、収集できる範囲の情報からは、独立価格基準法及び P 社を対象とする原価基準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 社の販売取引に再販売価格基準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ない。

(基本三法に代替する手法の選択)

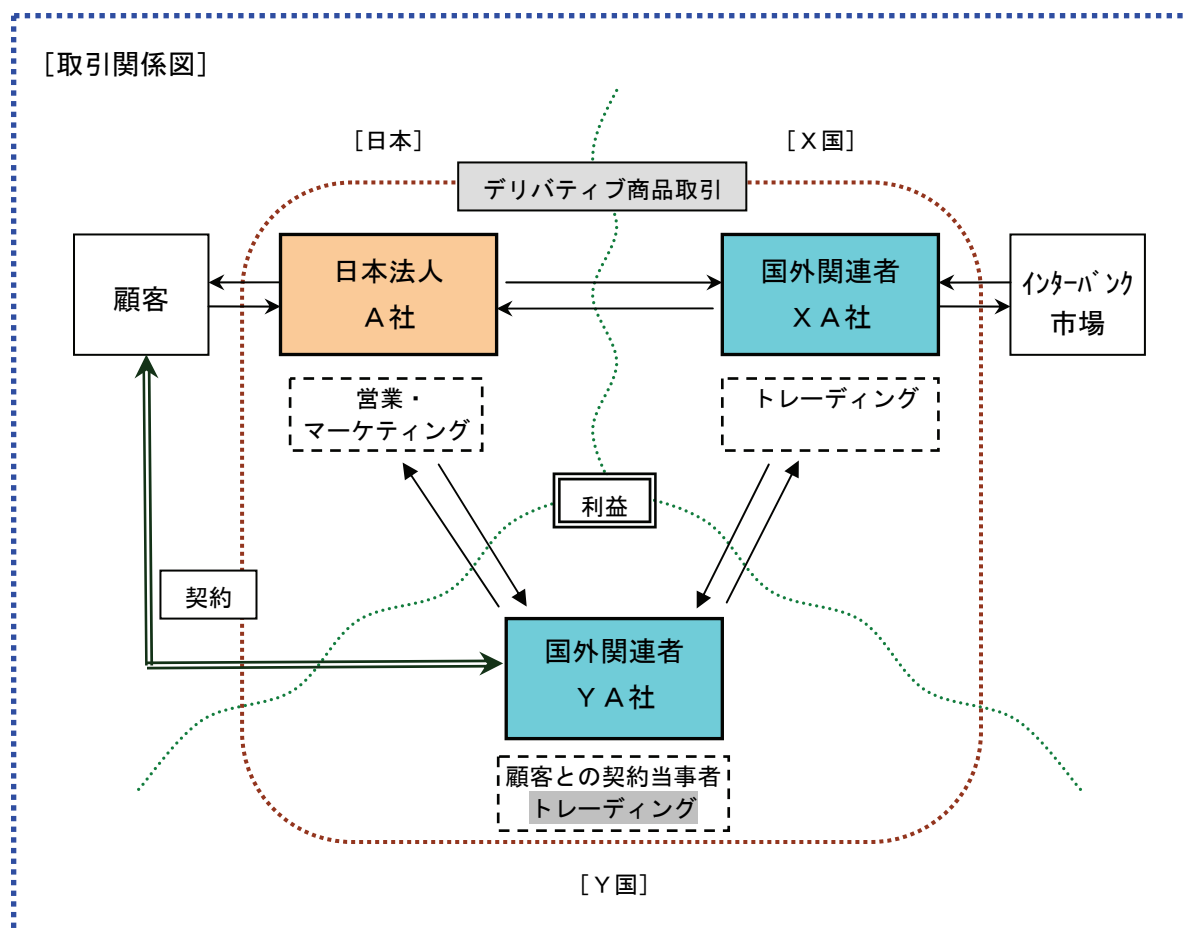
本事例では、上記の検討結果より、基本三法を適用することができないことから、措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ニに規定する基本三法に準ずる方法及びその他政令で定める方法について検討したところ、基本三法に準ずる方法を適用する上での比較対象取引を見いだすことができず、本事例においては、寄与度利益分割法を適用し P 社と S 社との国外関連取引の独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

なお、取引単位営業利益法を適用する上での比較対象取引は見いだすことができない。また、P 社及び S 社双方が重要な無形資産を有していないと認められることから、残余利益分割法を適用することはできない。

《解説》

- 1 基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用の可否に係る検討及び比較対象取引に該当するか否かの判断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妥当な場合がある。
なお、法人及び国外関連者双方が重要な無形資産を有していない場合には、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又は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、これらの者が当該分割対象利益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こととしている（措置法通達 66 の 4(4) - 2）。
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。

《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》

(基本三法と同等の方法の適用可能性の検討)

独立企業間価格の算定方法の選択に当たっては、措置法第66条の4第2項第2号の規定により基本三法と同等の方法が他の方法に優先することから、措置法通達66の4(6)-5、同66の4(2)-3等に基づき比較対象取引に関して検討した結果は、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、収集できる範囲の情報からは、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非関連者間取引を把握できなかったことから、基本三法と同等の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ない。

(独立企業間価格の算定方法の選択)

本事例では、上記の検討結果より、基本三法と同等の方法を適用することができないことから、措置法第66条の4第2項第2号ロに規定する基本三法に準ずる方法と同等の方法及びその他政令で定める方法と同等の方法について検討し、その結果は次のとおりである。

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見いだすことができない。

A社の行っている業務は、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から、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、各国外関連者の貢献度に応じて配分する寄与度利益分割法の適用が妥当と認められる。

なお、取引単位営業利益法を適用する上での比較対象取引は見いだすことができない。

《解説》

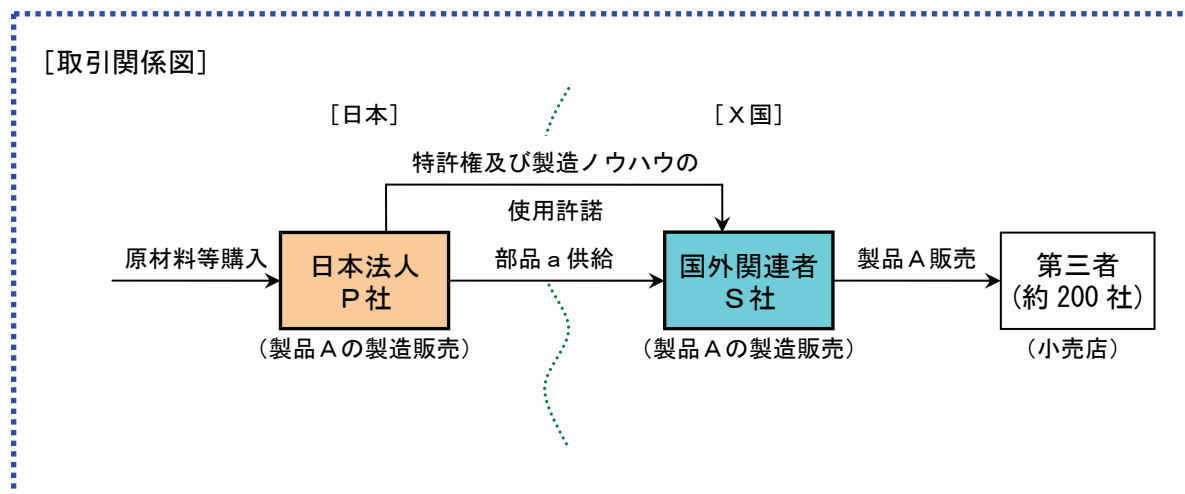
- 1 基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用の可否に係る検討及び比較対象取引に該当するか否かの判断を行う場合に留意すべき点については、【事例1】解説参照。
- 2 基本三法に準ずる方法（基本三法に準ずる方法と同等の方法を含む。）に関しては、【事例1】解説参照。
- 3 法人と国外関連者に機能が分散され、これらの者が共助的に一体として事業を行っているような高度に統合されたグローバルトレーディング等の取引形態については、基本三法と同等の方法により各国外関連者の収益を決定することは困難と考えられ、措置法第66条の4第2項第2号ロに規定する基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法と同等の方法の適用を検討することとなる。基本三法に準ずる方法と同等の方法は、基本三法と同等の方法と同様の理由で適用は困難と考えられ、利益分割法と同等の方法又は取引単位営業利益法と同等の方法の適用を検討することとなるが、本事例のような取引については、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を見いだせないことが多いため、一般的には、取引全体からの利益を各拠点の貢献に応じて配分する利益分割法と同等の方法（この事例では寄与度利益分割法と同等の方法）の適用が妥当である。

【事例 8】（残余利益分割法を用いる場合）

《ポイント》

基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用の可否を検討した結果、基本三法の適用はできないが、法人又は国外関連者の研究開発活動や販売促進活動等によって形成された無形資産が所得の源泉になっていることにより、残余利益分割法の適用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》

(基本三法及び基本三法と同等の方法の適用可能性の検討)

独立企業間価格の算定方法の選択に当たっては、措置法第 66 条の 4 第 2 項の規定により基本三法及び基本三法と同等の方法が他の方法に優先することから、措置法通達 66 の 4(2) - 1、同 66 の 4(6) - 6、同 66 の 4(2) - 3 等に基づき比較対象取引に関して検討した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り、収集できる範囲の情報からは、独立価格基準法（又はこれと同等の方法）及び P 社を対象とする原価基準法（又はこれと同等の方法）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いる。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を適用する上での比較対象取引を見いだすことができない。

（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無形資産を有しない法人を「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。

(基本三法及び基本三法と同等の方法に代替する算定方法の選択)

本事例では、上記の検討結果より、基本三法及び基本三法と同等の方法を適用することはできないことから、措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ニ及び同項第 2 号ロに規定する基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法及びこれらと同等の方法について検討し、その結果は次のとおりである。

基本三法に準ずる方法及び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・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いると認められる（無形資産と所得の源泉との関係については、【事例 10～15】参照。）。

したがって、本事例においては、残余利益分割法を適用し独立企業間価格を算定することが妥当と認められる（措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号、措置法通達 66 の 4(4) - 5）。

なお、取引単位営業利益法を適用する上での比較対象取引は見いだすことができない。

《解説》

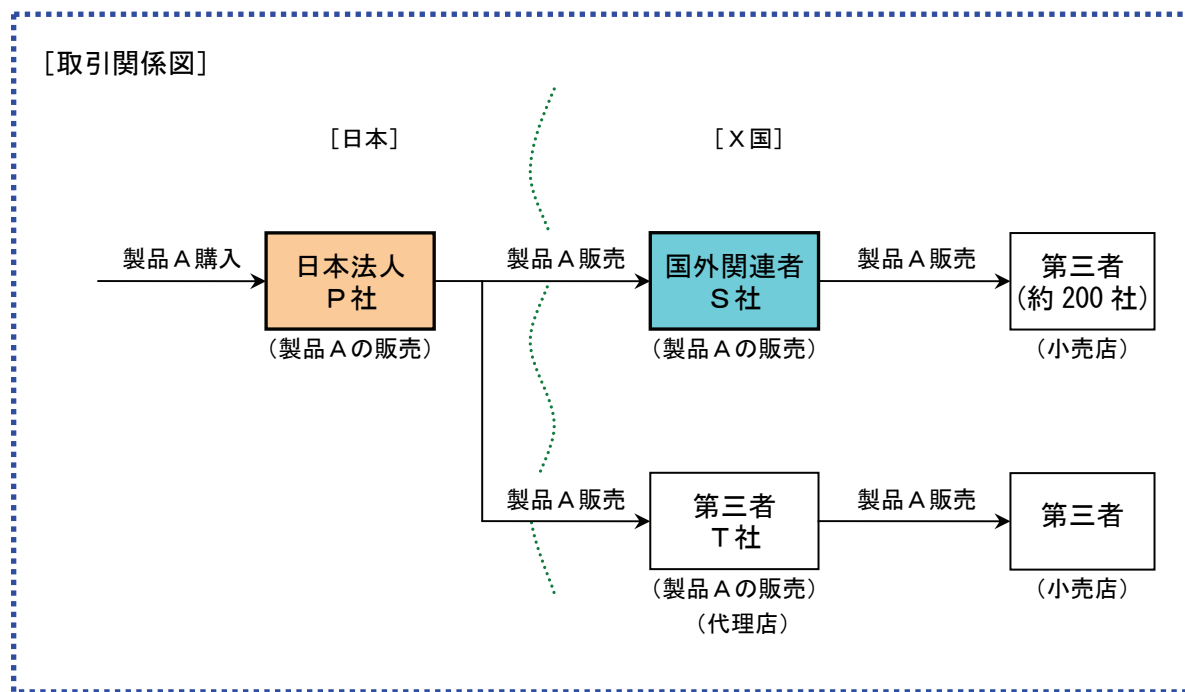
- 1 基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用の可否に係る検討及び比較対象取引に該当するか否かの判断における留意点並びに国外関連取引に無形資産が使用されている場合の留意点については、【事例 1】解説参照。
- 2 基本三法に準ずる方法（基本三法に準ずる方法と同等の方法を含む。）に関しては、【事例 1】解説参照。
- 3 無形資産は、その独自性・個別性（いわゆるユニークさ）により基本的活動のみを行う法人に比較して経済競争上の優越的な立場をもたらし得るという特徴を有しているために、無形資産が関係する国外関連取引に係る比較対象取引を選定することは困難な場合が多く、特に、法人及び国外関連者の双方が重要な無形資産を有しているような場合には、残余利益分割法を選択することができる（措置法通達 66 の 4(4) - 5)。

【事例 9】（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 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、取引数量、取引条件等は概ね同様である。

- 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》

基本三法及び取引単位営業利益法（基本三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(2)-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3-1なお書き）、「対価の額の差」を生じさせ得るものすべ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。

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

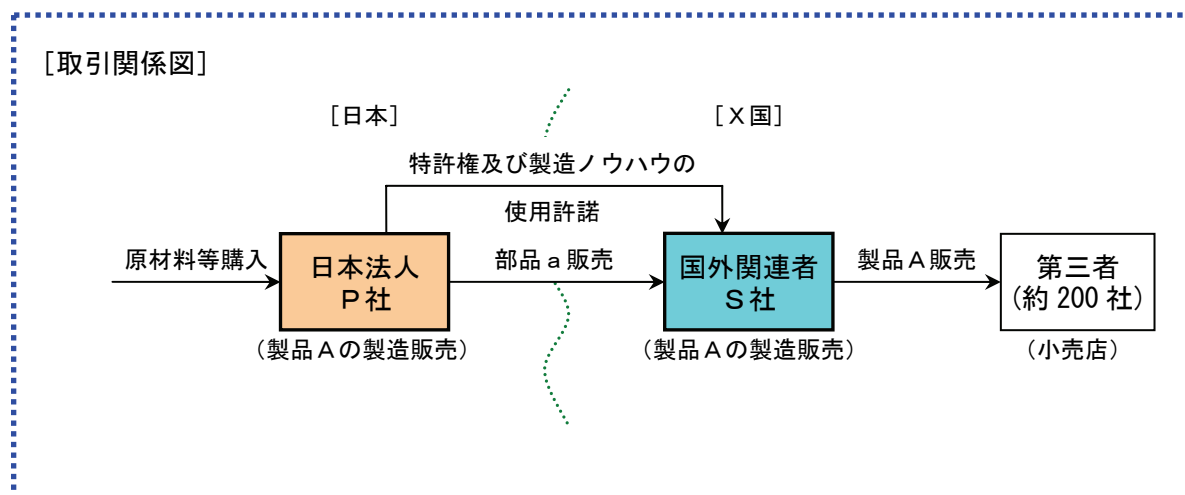
(1) 無形資産の取扱いに関する事例

【事例 10】（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、① P 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、①～③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 10 から事例 15 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択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、無形資産については、「著作権、基本通達 20 - 1 - 21 に定める工業所有権等のほか、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるもの」と定義しているが（措置法通達 66 の 4(2) - 3）、無形資産として「重要な価値」を有するかどうか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 2 - 11 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) 事務運営指針 2 - 11 の前段部分は、無形資産が関係する取引が複雑・多様化してきていることから、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り、無形資産の定義を新たに設けたものではない。

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、所得の源泉となる無形資産を有しない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当該無形資産を有しない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 2 - 11 後段部分）。

なお、国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似し、所得の源泉となる無形資産を有しない法人の把握については、基本的には事務運営指針 3 - 5 に規定する法人の選定を行う場合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。

- 2 こうした検討を経て、法人又は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、基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）が適用できない場合には、残余利益分割法を適用することができる。この方法では、第 1 段階で「重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額を当該法人及び国外関連者それぞれに配分」し、第 2 段階で当該配分した金額の残額を「当該法人又は国外関連者が有する当該重要な無形資産の価値に応じて配分」することになる（措置法通達 66 の 4(4) - 5）。

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。

(参考)

移転価格税制上の無形資産は、措置法通達 66 の 4(2) - 3 の(8)において定義されているが、次の表のとおり、OECD 移転価格ガイドライン第 6 章（1996 年公表）に記述されている無形資産の内容と同義である。

なお、米国の財務省規則 § 1.482 - 4(b) の定義規定と比較した場合においても乖離するものではない。

無形資産に係る定義規定の比較

措置法通達（法令解釈通達） 66の4(2)-3の(8)	OECD移転価格ガイドライン	米国財務省規則 § 1.482-4(b)
・著作権 ・特許権、実用新案権、意匠権、商標権 ・特許権、実用新案権、意匠権及び商標権の実施権等 ・生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作（独自の考案又は方法を用いた生産についての方式、これに準じる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等をいい、ノウハウや機械、設備等の設計及び図面等に化体された生産方式、デザインを含む。） ・顧客リスト、販売網 ・上記のほか、重要な価値のあるもの	(パラグラフ 6.2) ・特許、商標、商号、意匠、形式 ・文学上・芸術上の財産権、ノウハウ、企業秘密 (パラグラフ 6.3) ・コンピュータソフトウェア (パラグラフ 6.4) ・マーケティング上の無形資産（商標、商号、顧客リスト、販売網、重要な宣伝価値を有するユニークな名称・記号・写真） (パラグラフ 6.5) ・ノウハウや企業秘密は商業上の活動を助け、又は向上させる財産としての情報又は知識である。 ・ノウハウは経験から得られるものであり、製造者が単なる製品の検査や技術の進歩に関する知識から知ることができないものを意味する。 ・ノウハウは特許権によりカバーされない秘密工程、秘密方式及び産業上、商業上又は学術上の経験に関するその他の秘密情報を含むかもしれない。	無形資産とは以下のものを含み、かつ、個人の役務とは関係なく重要な価値を有する資産をいう。 ・特許、発明、方式、工程、意匠、様式、ノウハウ ・著作権、文学作品、音楽作品、芸術作品 ・商標、商号、ブランドネーム ・一手販売権、ライセンス、契約 ・方法、プログラム、システム、手続、キャンペーン、調査、研究、予測、見積り、顧客リスト、技術データ ・その他の類似項目（あるものの価値がその物理的属性でなく、その知的内容又は他の無形資産から派生している場合、上記の各項目に類似しているとみなされる。）

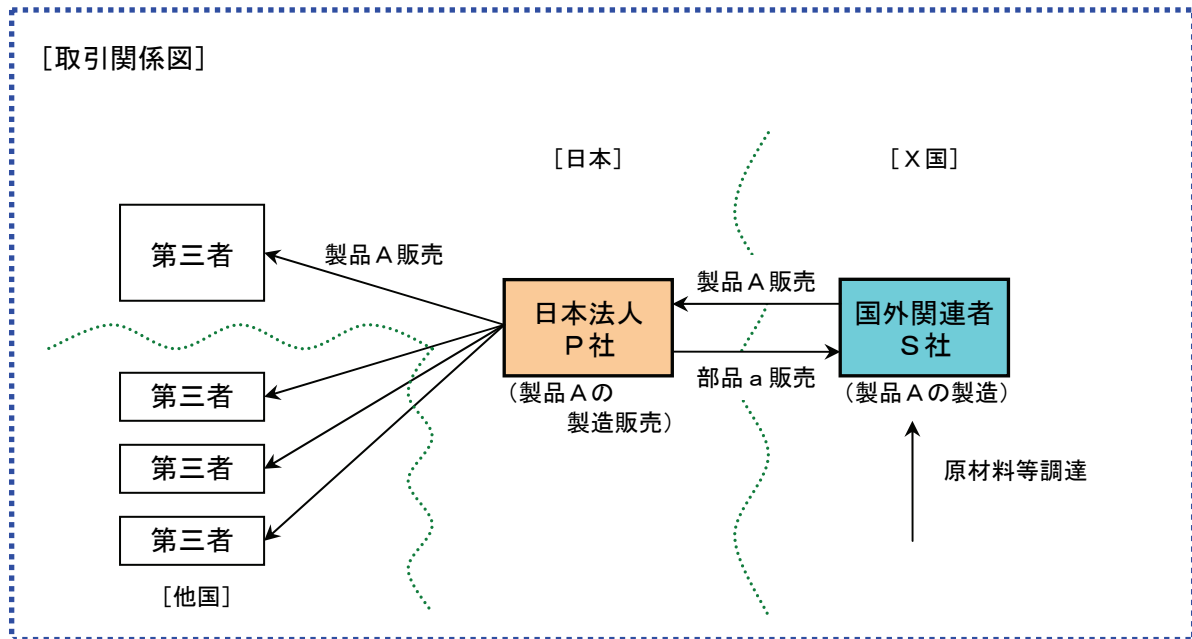
（注）上記の比較表は、無形資産の定義項目等を分かりやすく羅列したものであり、各規定の内容をそのまま引用したものではない。

【事例 1 1】（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、製造した製品をすべて 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採っている。

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社の仕損じ品発生量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10】解説参照。

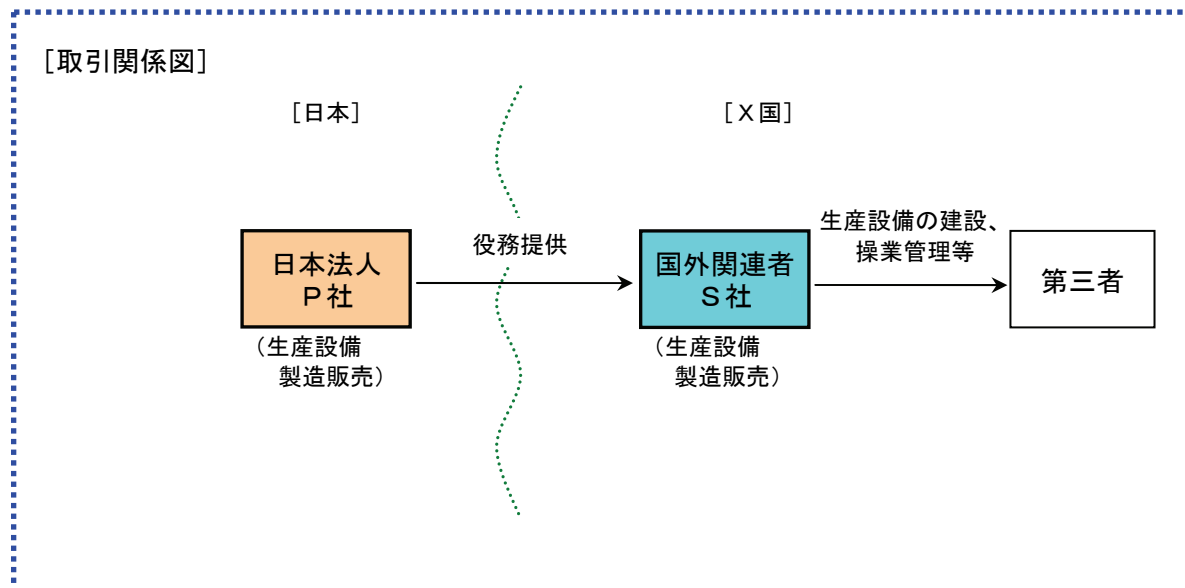
基本的活動のみを行う法人を含め企業は通常何らかの販売網を有し、また、製造に当たっては何らかの品質管理を行っていると考えられ、販売網の存在や品質管理業務の実施が直ちに基本的活動のみを行う法人との比較において、国外関連取引に係る所得の源泉になっていると認めることはできない。ただし、その販売網が他には見られない広範なものやユニーク（独自）なものであること、また、品質管理ノウハウについても基本的活動のみを行う法人と比較した独自性があることにより、国外関連取引に係る所得の源泉になっている場合がある。

【事例 1 2】（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た。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2-8(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措置法通達66の4(2)-3の(8)に掲げる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るか等について検討を行う（事務運営指針2-8(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2-11）。

（参考）事務運営指針2-11（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は、事務運営指針 2-8(1)の注書きの規定に留意する。

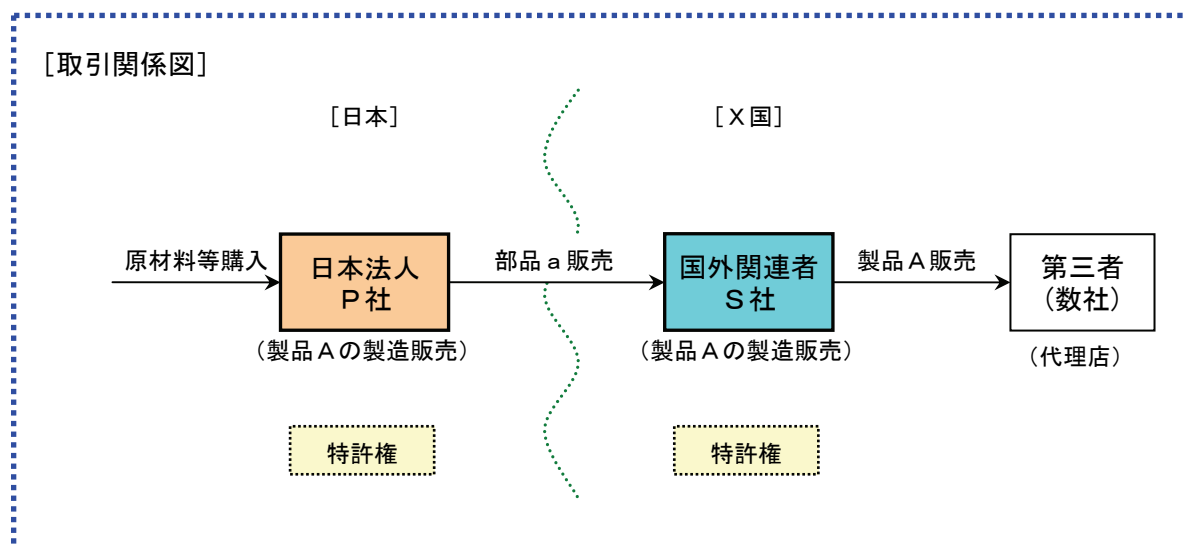
- 2 このような検討の結果、従業員等の事業活動を通じて企業に蓄積されたノウハウ等が法人から国外関連者に組織的に供与され、国外関連者の事業活動での重要な要素となり、基本的活動のみを行う法人との比較において、国外関連取引に係る所得の源泉になっている場合においては、これらは重要な無形資産と認められる。

【事例 13】（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、すべて 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、それを使用して製造された製品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2-12）。

《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10】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、維持又は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2-12）。

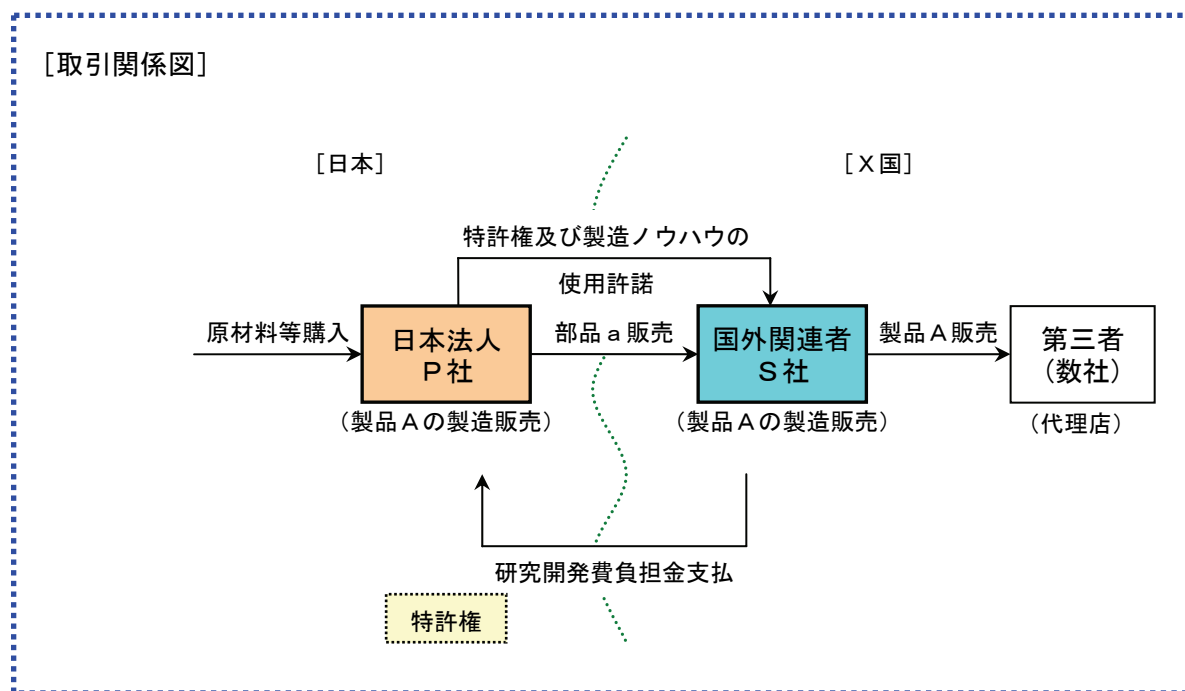
なお「意思決定」とは、具体的開発方針の策定・指示、意思決定のための情報収集等の準備業務などを含む判断の要素であり、「リスク管理」とは、例えば、無形資産の形成等の活動に内在するリスクを網羅的に把握し、継続的な進捗管理等の管理業務全般を行うことによってこれらのリスクを一元的に管理する業務等である。

【事例 1 4】（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すべて 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すべて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10】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2-12）。

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して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2-12）。

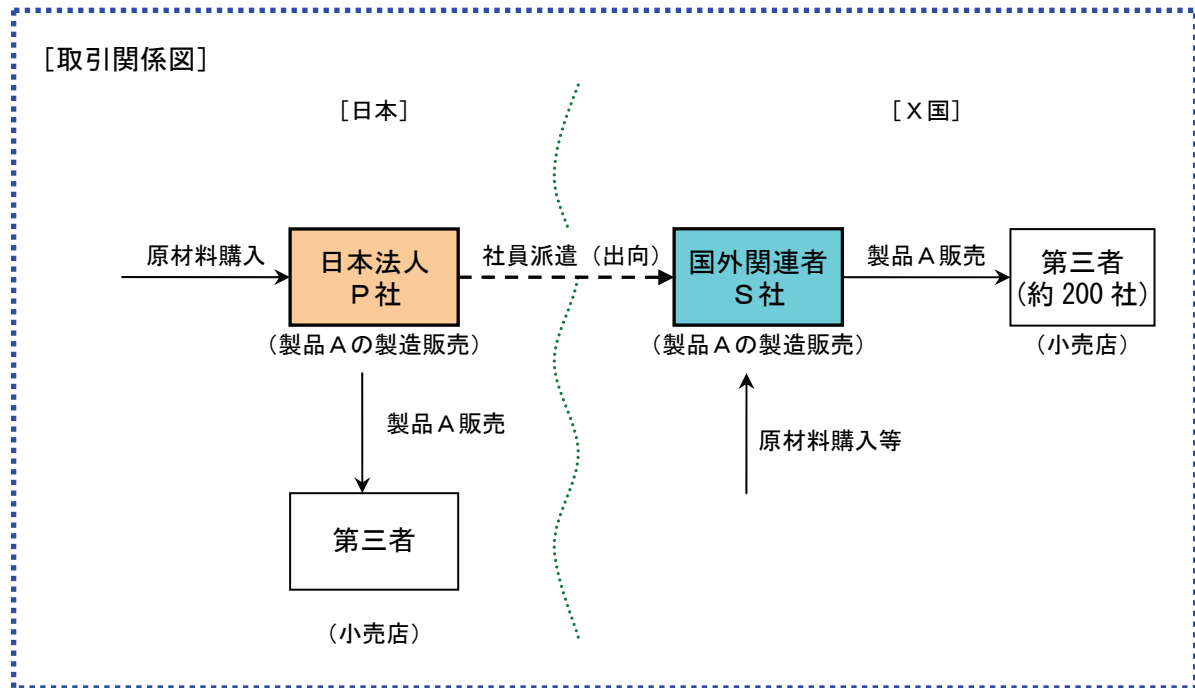
なお、仮に本事例において、S社が別に重要な無形資産を有しているとの前提条件を置いた上で、残余利益分割法の適用が妥当と認められる場合には、このような研究開発の機能を伴わない単なる費用負担については、残余利益の分割要因とはならず、他の一般的な費用と同じように基本的利益の算定の中で考慮されることとなる（残余利益の分割要因については、【事例22】参照。）。

【事例 15】（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 社が原材料等をすべて 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10】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。

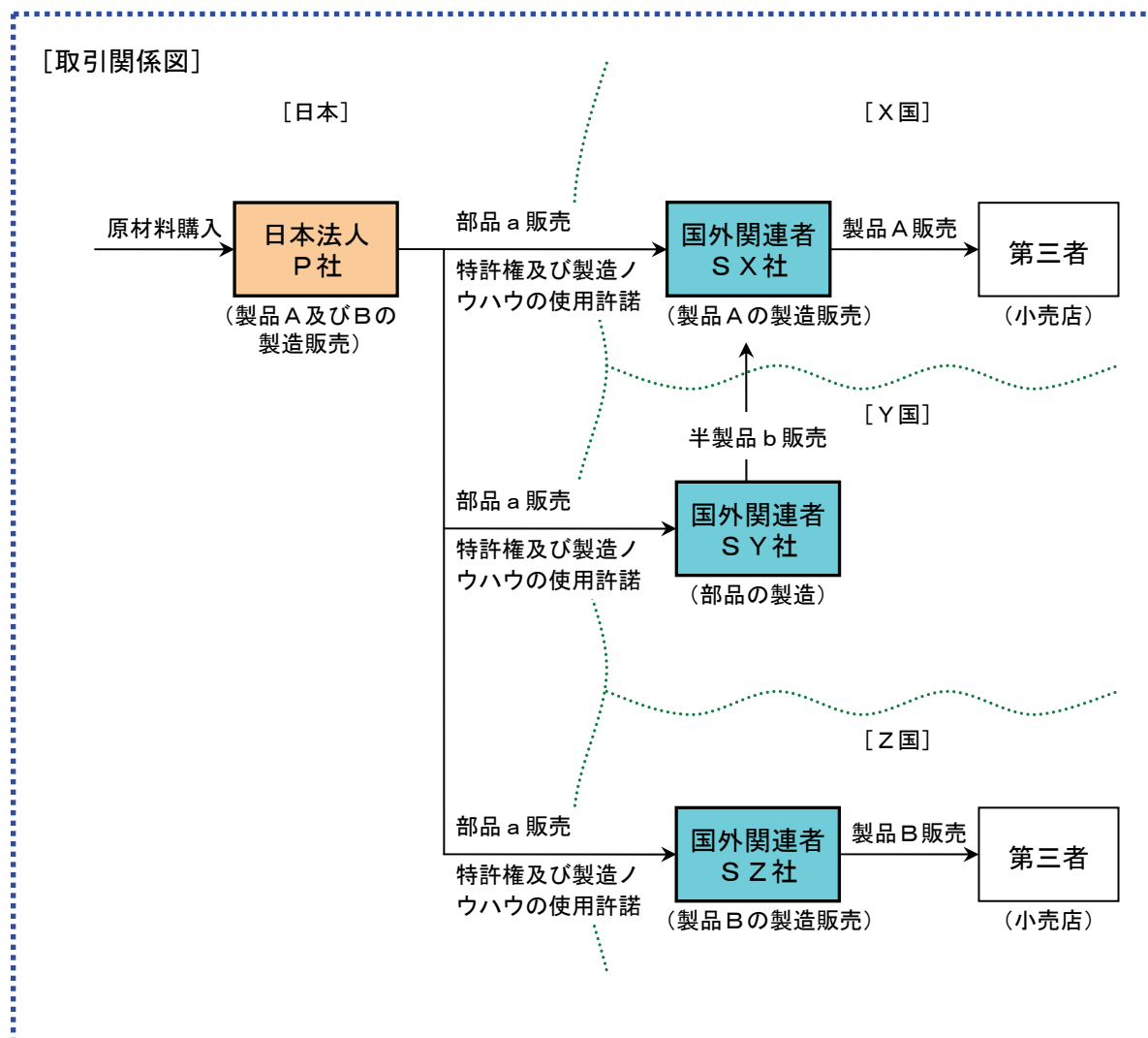
(2) 利益分割法の適用に当たり共通的な留意事項に関する事例

【事例 16】（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)

X国法人S X社は、P社から部品a（P社の独自技術が集約した主要製品）を購入するとともに、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、これをすべて関連者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すべてを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、基本三法及び基本三法と同等の方法の適用の可否について検討した結果、比較対象取引を見いだすことができない（基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用可能性の検討等については【事例1】参照。）。このため、基本三法に準ずる方法及びこれと同等の方法並びにその他政令で定める方法及びこれと同等の方法について検討し、その結果は次のとおりである。

基本三法に準ずる方法及びこれと同等の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ない（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】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いると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、基本三法及び基本三法と同等の方法等の適用の可否については同じ。）。

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、SX社及びSY社間の取引については、P社、SX社及びSY社の3社を利益分割対象とする残余利益分割法を適用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の適用に当たり、SY社は重要な無形資産を有していないと認められることから、SY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SZ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SX社間の取引とは別個に検討する必要がある。P社及びSZ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SZ社との間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とから、P社とSZ社間の取引については、P社及びSZ社の2社を対象に残余利益分割法を適用し独立企業間価格を算定することが妥当と認められる（基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用可能性の検討等については【事例1】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間で一連の取引（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17】参照。）。

なお、連鎖する取引をすべ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、その中に重要な無形資産を有しない関連者が含まれるときには、当該関連者に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(3)-1）。この規定は、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。

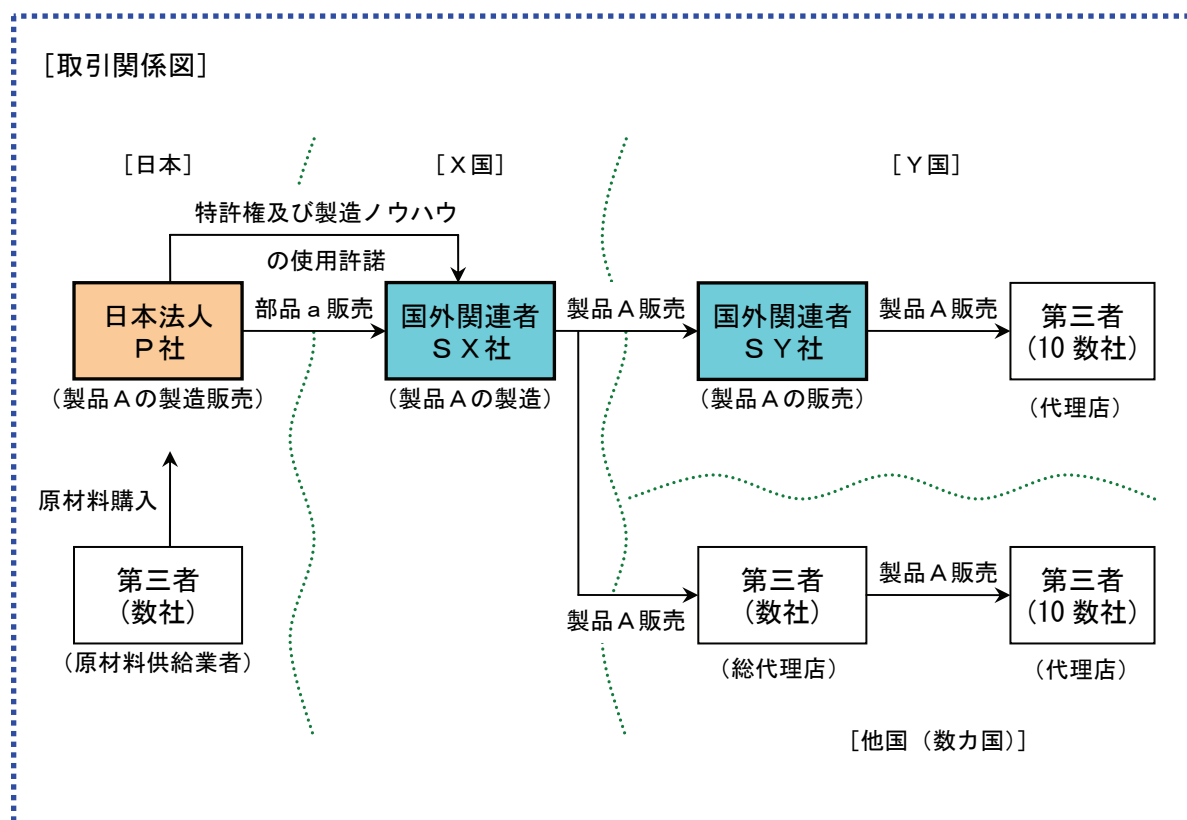
この取扱いに従って独立企業間価格の算定単位として合理的と判断されたそれぞれの取引単位について、法令の規定に従い独立企業間価格の算定方法の適用の検討を行うこととなる。その結果、基本三法を適用するための比較対象取引が見いだせないこと等により、利益分割法を適用する場合には、上記の解説に留意して利益分割法の対象範囲を決めることとなる。

【事例 17】（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》

基本三法及び基本三法と同等の方法の適用の可否について検討した結果、比較対象取引を見いだすことができない（基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用可能性の検討等については【事例1】参照）。このため、基本三法に準ずる方法及びこれと同等の方法並びにその他政令で定める方法及びこれと同等の方法について検討し、その結果は次のとおりである。

基本三法に準ずる方法及び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見いだすことができない（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】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いると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、残余利益分割法を適用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国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。

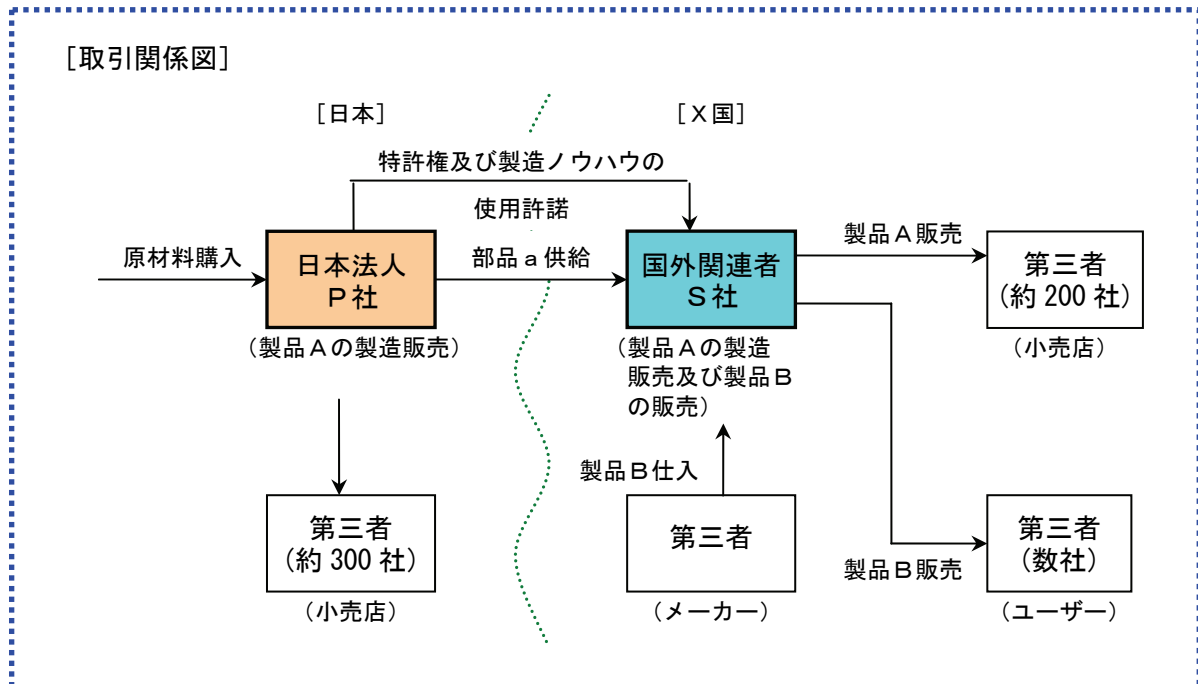
ただし、連鎖する関連者間取引がある場合であっても、業界平均的な利益水準の比較などの検証に基づき移転価格税制上の問題があるとは認められない場合や、取引規模が少額のために国外関連取引に係る分割対象利益の計算に与える影響が小さいと認められる場合には、利益分割の対象範囲に含めないこととしても差し支えない。これらの判断に当たっては、事務運営指針 2 - 1、2 - 2 等を基に検討していくこととなる。

【事例 18】（分割対象利益の算出）

《ポイント》

利益分割法における分割対象利益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しているとともに、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》

基本三法及び基本三法と同等の方法の適用の可否について検討した結果、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ず、これらの方法は適用することはできない（基本三法（基本三法に同等の方法を含む。）の適用可能性の検討等については【事例1】参照。）。このため、基本三法に準ずる方法及びこれと同等の方法並びにその他政令で定める方法及びこれと同等の方法について検討し、その結果は次のとおりである。

基本三法に準ずる方法及び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見いだすことができない（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】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いると認められる、本事例においては、残余利益分割法を適用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、残余利益分割法の適用に必要な分割対象利益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按分基準により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、販売費及び一般管理費については、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のような合理的な按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事業部門と共通して支出された費用（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3-4に基づいて最も合理的と考えられる按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、按分割合の変更を恣意的に行えるようなものは按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。

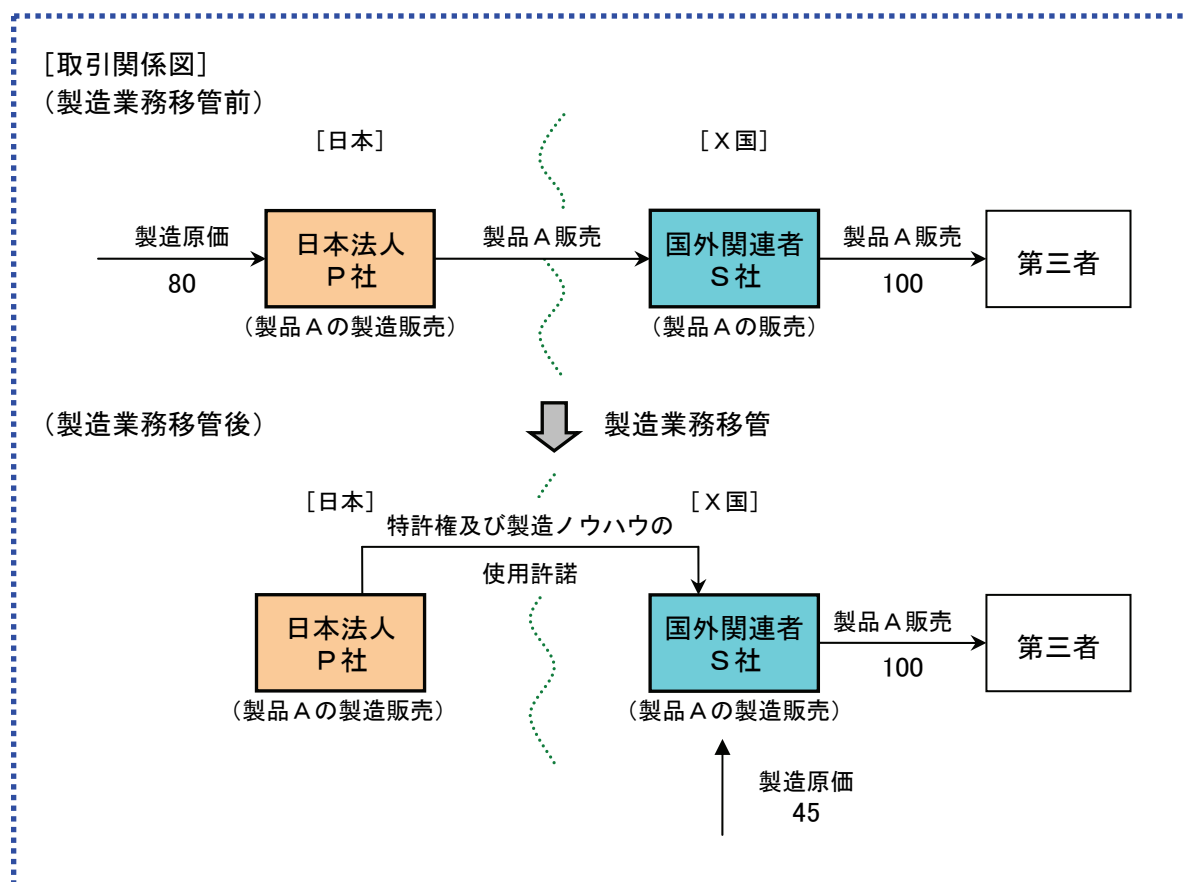
(3) 残余利益分割法の適用に当たっての留意事項に関する事例

【事例 19】（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 国法人 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》

基本三法と同等の方法の適用の可否について検討した結果、比較対象取引を見いだすことができず、適用することはできない（基本三法と同等の方法の適用可能性の検討等については【事例1】参照。）。このため、基本三法に準ずる方法と同等の方法及びその他政令で定める方法と同等の方法について検討し、その結果は次のとおりである。

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見いだすことができない（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】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いると認められることから、本事例においては、残余利益分割法を適用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、X国の低い人件費水準があるが、これは、残余利益分割法の適用上、S社の基本的利益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法人（事務運営指針3-5に規定する法人。）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っていれば、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

絡み合ってい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、基本的利益の計算過程において適切な法人（事務運営指針 3 - 5 に規定する法人。）を選定することにより考慮されることとなる。

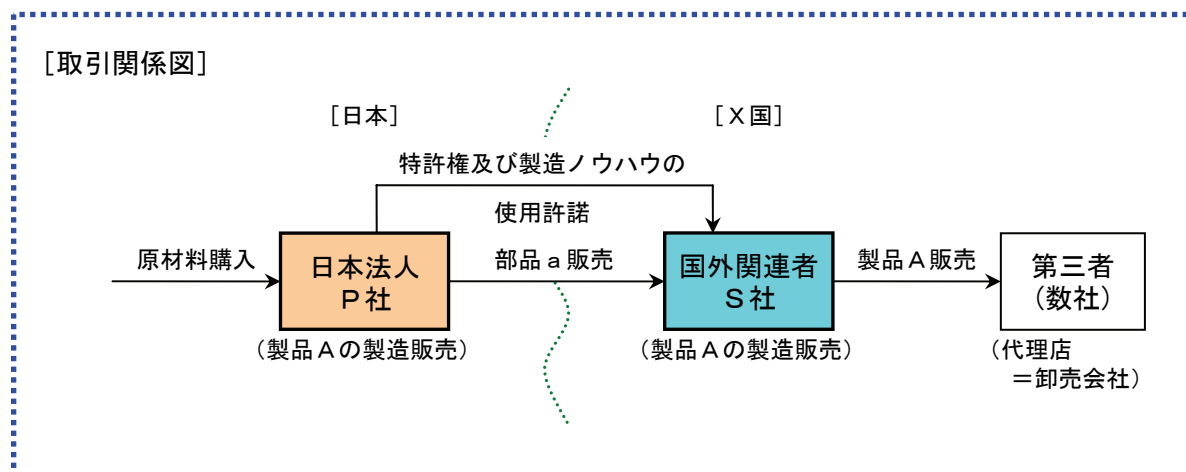
本事例において、分割対象利益から基本的利益を控除した後の利益については、その利益の獲得に対する重要な無形資産の貢献の程度に応じて法人及び国外関連者にそれぞれ配分されることになる。

【事例 20】（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》

基本三法及び基本三法と同等の方法の適用の可否について検討した結果、比較対象取引を見いだすことができず、これらの方法は適用できない（基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用可能性の検討等については【事例 1】参照。）。このため、基本三法に準ずる方法及びこれと同等の方法並びにその他政令で定める方法及びこれと同等の方法について検討し、その結果は次のとおりである。

基本三法に準ずる方法及びこれと同等の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ない（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】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、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いる無形資産を有していると認められることから、本事例においては、残余利益分割法を適用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、① P 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、③ X 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おり、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 国の法人（事務運営指針 3 - 5 に規定する法人。）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。

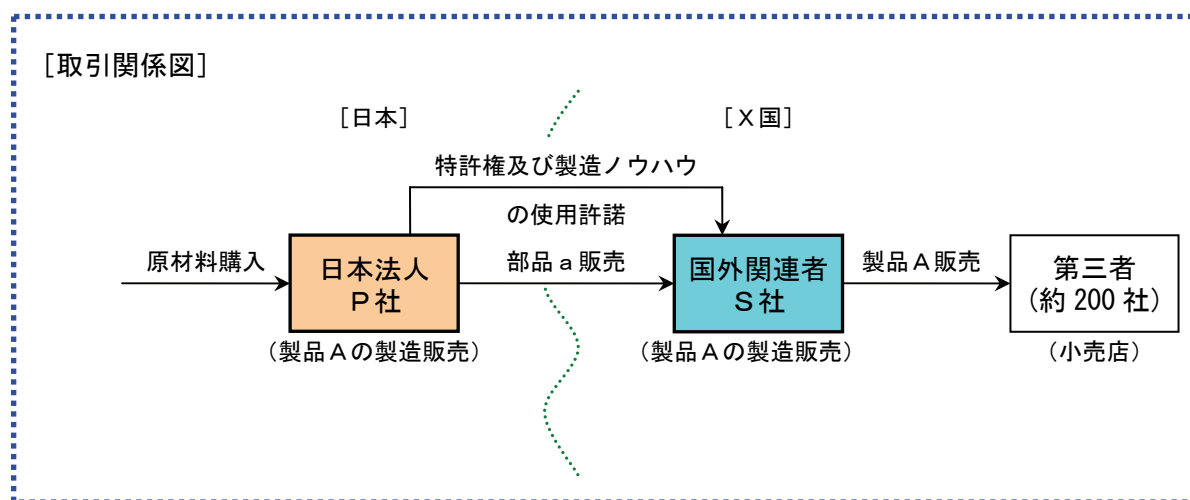
したがって、残余利益分割法の適用上、需要・市場価格の変動や市場の特殊性（顧客の嗜好、政府の価格規制等）による価格への影響については、適切な法人（事務運営指針 3 - 5 に規定する法人。）を選定し、同時期の財務数値を使用する限りにおいて基本的利益の計算の中で反映されることとなる。

【事例 2 1】（基本的利益の計算）

《ポイント》

重要な無形資産を有しない非関連者間において通常得られる利益（基本的利益）の計算に用いる法人の選定に関する事例。

《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、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》

基本三法及び基本三法と同等の方法の適用の可否について検討した結果、比較対象取引を見いだすことができず、これらの方法は適用できない（基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用可能性の検討等については【事例 1】参照。）。このため、基本三法に準ずる方法及びこれと

同等の方法並びにその他政令で定める方法及びこれと同等の方法について検討し、その結果は次のとおりである。

基本三法に準ずる方法及び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見いだすことができない（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】参照。）。

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いると認められることから、本事例においては、残余利益分割法を適用し独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

残余利益分割法の適用においては、国外関連取引に係る分割対象利益から P 社及び S 社にそれぞれ基本的利益を配分して、重要な無形資産を要因とする利益（残余利益）を算出する必要がある。

P 社に配分する基本的利益の計算に当たっては、P 社の部品 a 製造販売事業と同種で、市場、事業規模等が類似する法人の中から重要な無形資産を有しない法人を選定し、当該法人の財務情報を用いて基本的利益の計算に必要な利益指標の算出を行うこととなる。

一方、S 社に配分する基本的利益の計算に当たっては、S 社の製品 A 製造販売事業と同種で、市場、事業規模等が類似する法人の中から重要な無形資産を有しない法人を選定し、当該法人の財務情報を用いて基本的利益の計算に必要な利益指標の算出を行うこととなる。

《解説》

残余利益分割法を適用する際に分割対象利益から控除する基本的利益は、法人及び国外関連者に係る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（重要な無形資産を有する法人を除く。この解説において「比較対象法人」という。）の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づき計算される（事務運営指針 3 - 5）。

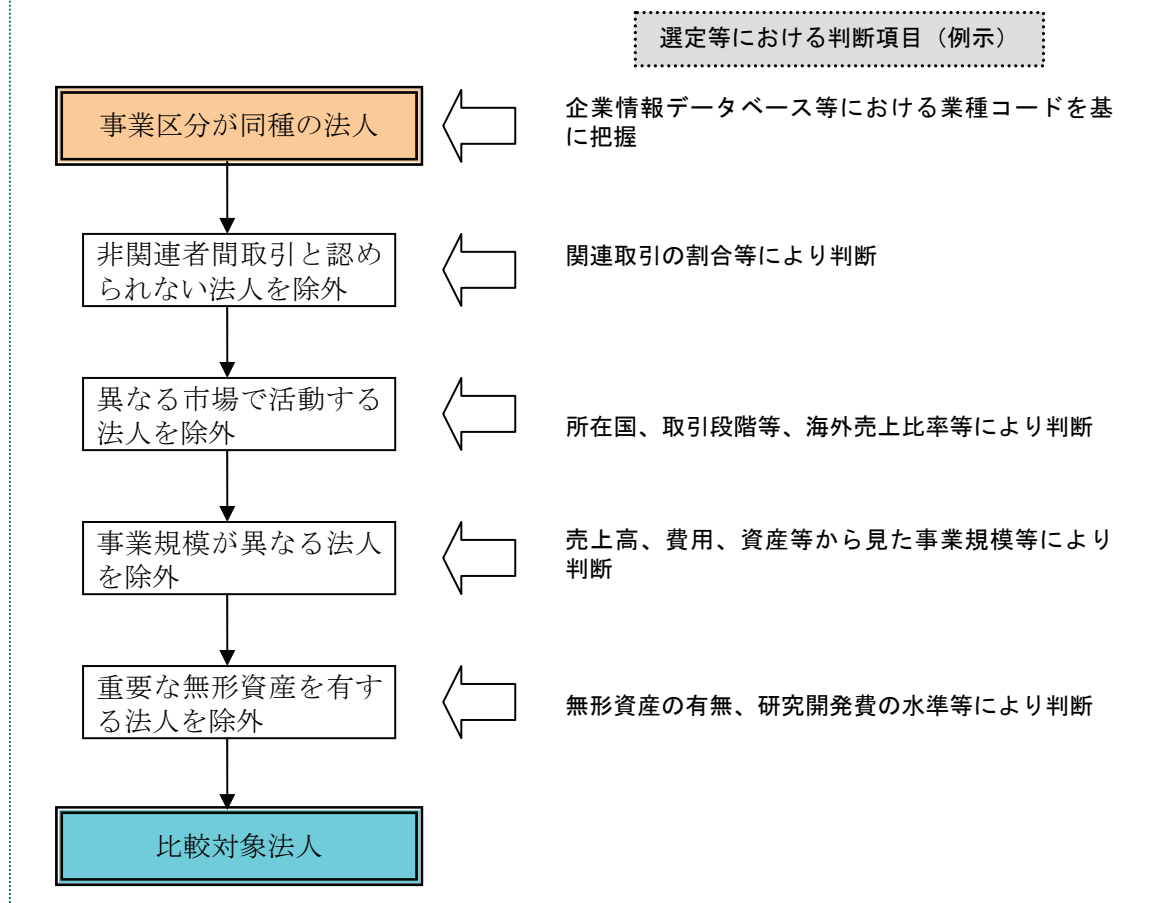
当該利益指標の妥当性については、より比較可能性の高い法人を選ぶプロセスを通じて個々の状況に基づいて判断することとなるが、十分な比較可能性が確保される場合には、公開情報から得られる企業単位による数値を用いることも可能である。

比較対象法人は、法人及び国外関連者に係る国外関連取引と事業が同種で市場、事業規模等が類似し、重要な無形資産を有しない法人について選定するのであるが、例えば、業種コード、取扱製品、取引段階（小売か卸売か等）、海外売上比率、売上規模、設備（有形固定資産）規模、従業員数、無形固定資産の有無、研究開発費や広告宣伝費の水準等を選定の基準として用いることが適当である。また、倒産等により通常の事業状況にないと認められる法人は除く必要がある。

なお、基本的利益とは、重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額（措置法通達 66 の 4(4) - 5) をいうから、比較的単純な製造・販売活動を行う法人の財務情報を用いることとなる。

基本的利益計算における比較対象法人の選定に当たっては、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して、例えば、次の図のような手順により検討を行う必要がある。

[図：比較対象法人の選定手順の例]



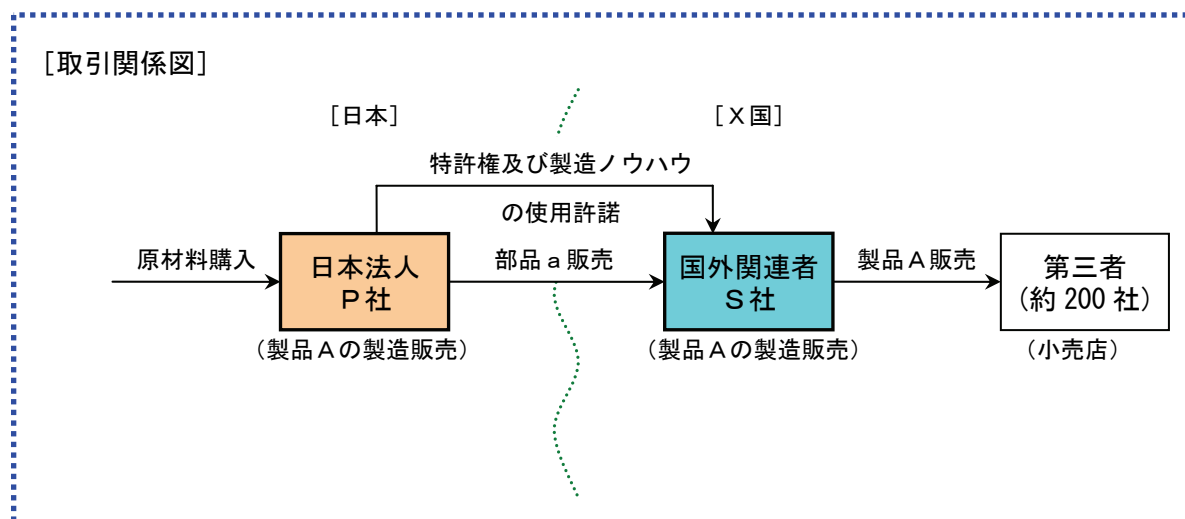
（注）基本的利益の算定のための比較対象法人については、比較可能性が確保される限りにおいて、できるだけ多くの法人を選定することが望ましいと考えられる。

【事例２２】（残余利益の分割要因）

《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》

基本三法及び基本三法と同等の方法の適用の可否について検討した結果、比較対象取引を見いだすことができず、これらの方法は適用することはできない（基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用可能性の検討等については【事例1】参照。）。このため、基本三法に準ずる方法及びこれと同等の方法並びにその他政令で定める方法及びこれと同等の方法について検討し、その結果は次のとおりである。

基本三法に準ずる方法及び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見いだすことができない（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】参照。）。

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いると認められることから、本事例においては、残余利益分割法を適用し独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

残余利益のP社及びS社への配分については、両社が重要な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（措置法通達66の4(4)-5(注)）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概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 残余利益の法人及び国外関連者への配分は、残余利益に対する重要な無形資産の寄与の程度に応じて行うことから、残余利益の分割要因には所得の源泉となっている重要な無形資産の価値を用いることになる（措置法通達66の4(4)-1及び5）。

ただし、無形資産の寄与の程度を測るためには、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、「当該重要な無形資産の価値による配分を当該重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額により行っている場合には、合理的な配分としてこれを認め」ており（措置法通達66の4(4)-5(注)）、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、重要な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 残余利益の分割要因として、重要な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、重要な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

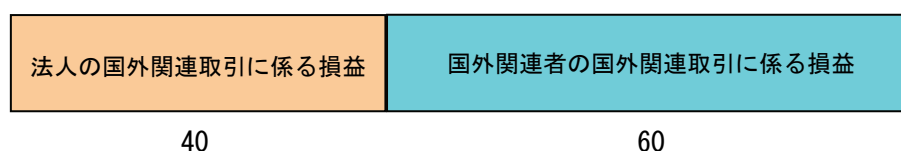
- 5 残余利益分割法の計算過程をイメージで示すと次の図のようになる。

[図：残余利益分割法の計算例]

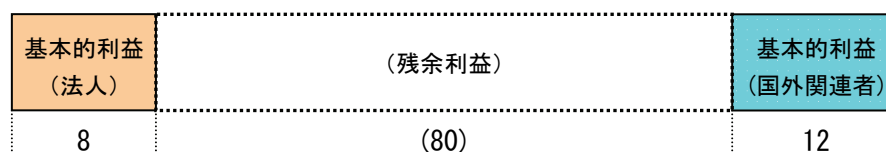
前提条件

- ・ 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%

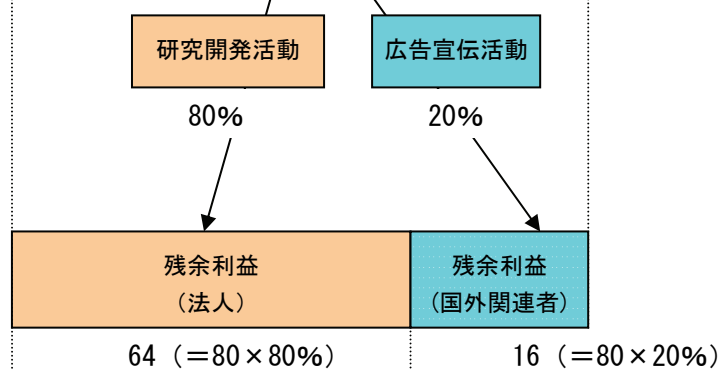
① 分割対象利益の計算



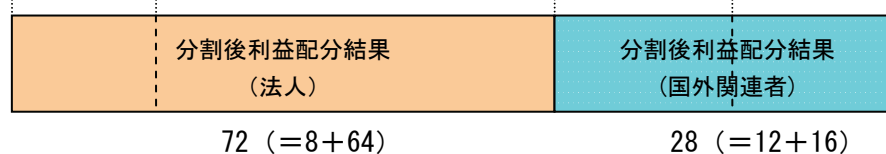
② 基本的利益の計算



③ 残余利益の配分



④ 利益分割結果



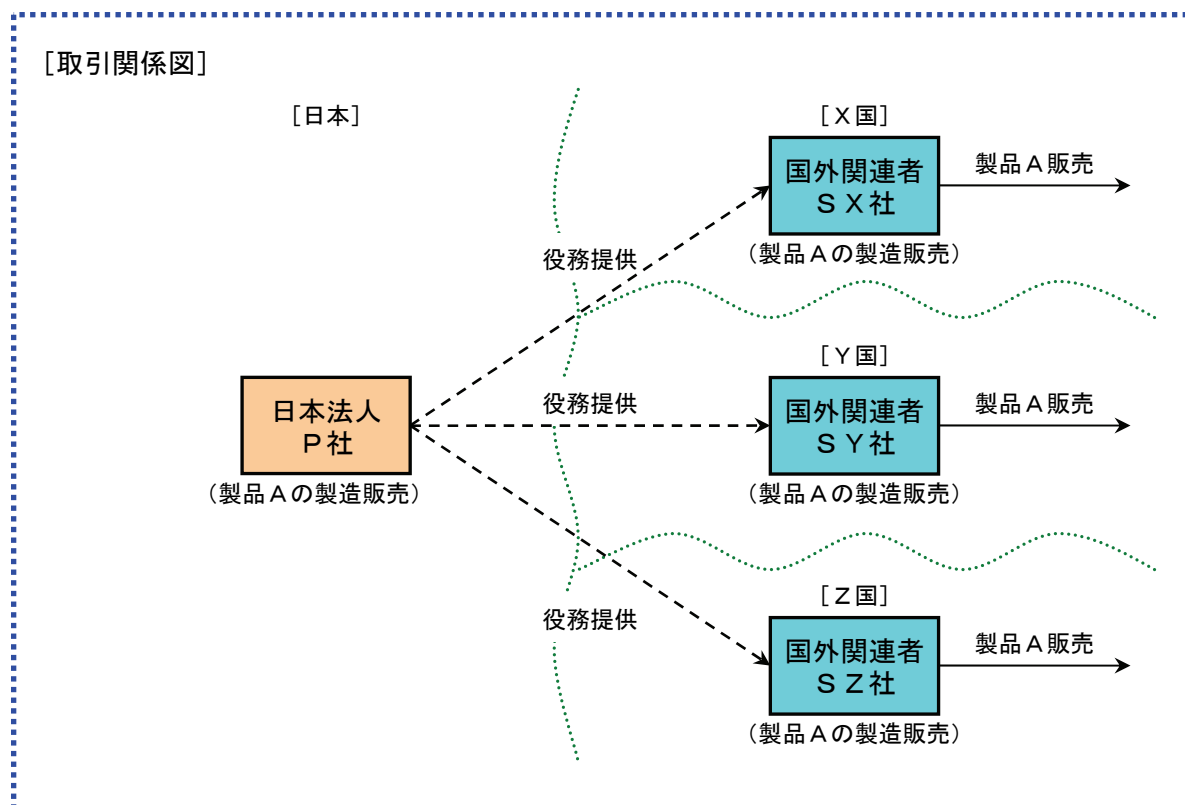
(4) その他の事例

【事例 2 3】（企業グループ内役務提供）

《ポイント》

企業グループ内役務提供における有償性の有無に関する事例。

《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SX社、Y国法人SY社及びZ国法人SZ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・部品等をすべ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社に対し以下の役務を提供している。

- イ S社の人事政策の決定、S社役員候補者の選考のための面接等
- ロ 週1回定期的に行われるTV会議を通じて行うS社の事業運営の管理等
- ハ S社が原案を作成する予算案に係るチェックと事業運営上問題がある場合の修正指示
- ニ P社の社内報告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）データの収集
- ホ S社から送信される連結決算用データのチェック及び軽微な数値上の誤りがある場合の修

正指示

- ヘ P社の社内監査役による業務監査への同行と業務改善指示書の作成等
- ト 外部監査法人がP社の連結決算監査のために行うS社監査への同行（S社はX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 S社の環境関連法令の遵守状況の監査及び問題点への改善指導
- リ S社が非関連者と締結する契約書等のチェック、S社からの法務に関する相談への回答
- ヌ 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）の開発及び保守
- ル S社の新規設備投資に対する判断、リスク分析及び資金調達のアレンジ等
- ロ S社からの業務上の相談等に係る社内連絡業務（実際の相談事例はない。）
- ワ S社の主要取引先との関係構築、取引条件の交渉等のサポート等
- カ S社の主要な契約に係る締結交渉・意思決定、契約条件の履行等

《移転価格税制上の取扱い》

上記の各役務がP社からS社に対する有償性のある役務の提供かどうかについては、P社から当該役務の提供がなければ、①S社が対価を支払って非関連者から当該役務の提供を受け、又は②S社自ら当該役務を行う必要があるか等、事務運営指針 2-10 における有償性の判断基準に基づき検討する必要がある。

本事例においては各役務の有償性を判断するための事実関係が十分には与えられておらず、実際にはより詳細な事実関係に基づいて検討する必要があるが、ニ、ホ及びトは、P社の株主としての地位に基づく認められる活動として有償性がない取引と考えられる一方、その他の役務については、有償性があると判断される場合も多いと考えられるが、その場合においても、株主としての地位に基づく諸活動に該当するか否かを含め事務運営指針 2-10 の要件について十分検討する必要がある。

《解説》

- 1 法人と国外関連者との間で行われるすべての有償性のある取引は国外関連取引に該当し、国外関連者である子会社が親会社から経営・財務・業務・事務管理上の役務の提供を受ける場合に、親会社から当該役務の提供がなければ、対価を支払って非関連者から当該役務の提供を受け、又は子会社自ら当該役務を行う必要があると認められるものは、有償性のある取引に該当する。

また、法人が、その国外関連者の要請に応じて随時役務の提供を行い得るよう人員や設備等を利用可能な状態に定常的に維持している場合には、かかる状態を維持していること自体が役務の提供に該当する。

他方、子会社が、非関連者から役務の提供を受け、又は自らこれを行っている場合において、親会社が子会社に対し当該役務と重複した役務の提供を行っていると認められるとき（ただし、例えば、当該役務の提供の重複が一時的なものにとどまると認められるもの、又は、事業判断の誤りに係るリスクを減少するため手続上重複してチェックしていると認められるものを除く。）や、子会社に対する親会社の株主としての地位に基づく認めら

れるいわゆる株主活動（例えば、親会社の株主総会開催のための活動や親会社の証券取引法に基づく有価証券報告書等を作成するための活動等）については、有償性がなく、国外関連取引に該当しない。親会社としての活動が、株主活動に該当するのか、役務の提供と認められる子会社の監視等に該当するかについては、それぞれの実情に則し、有償性の有無を判定することになる（事務運営指針 2 - 10）。

- 2 事務運営指針 2 - 10（企業グループ内における役務の提供の取扱い）に係る役務提供取引について独立企業間価格を算定する場合においても、法令上の適用順位に従い、まず、基本三法と同等の方法である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（措置法通達 66 の 4(6) - 5 参照）について検討することとなり、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。ただし、当該役務提供が法人又は国外関連者の本来の業務に付随して行われる場合には、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する場合もある（事務運営指針 2 - 9。【事例 5】参照）。

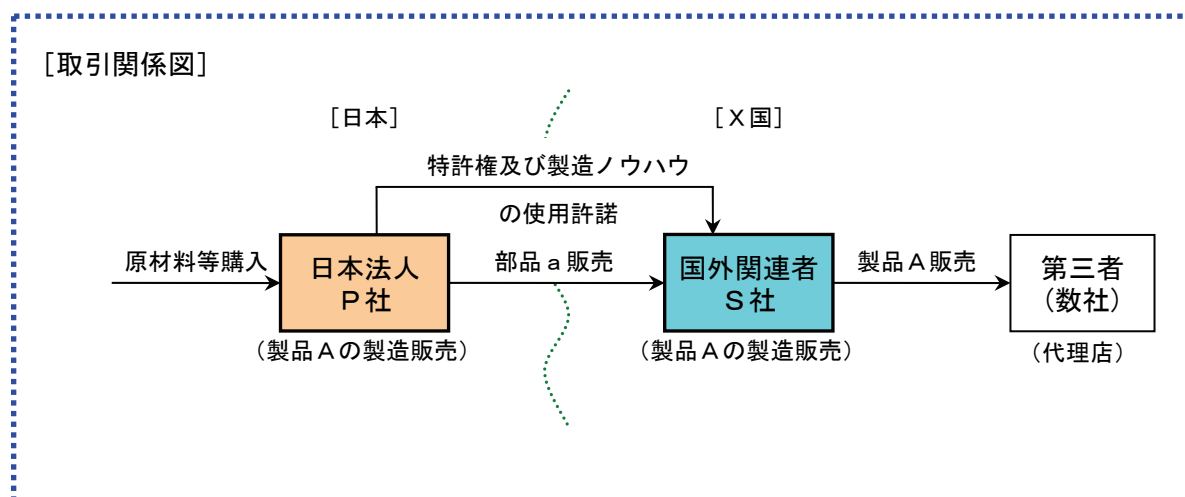
なお、子会社への有償性のある役務提供が、親会社の無形資産を使用して行われている場合には、当該役務提供の対価の額に無形資産の使用に係る部分が含まれているか否かを検討する必要がある（事務運営指針 2 - 8）。その結果、当該役務提供対価に無形資産の使用に係る部分が含まれていない場合には、本来の親会社の業務がどのようなものかという観点も含め、使用された無形資産が寄与する子会社の事業活動を見極めて適切な所得配分結果となるような対価を算定する必要がある。

【事例 2 4】（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 年の概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（事務運営指針 2 - 2(2)）。

そこで、独立企業間価格の算定方法の選択に当たり、基本三法及び基本三法と同等の方法の適用の可否について検討した結果、基本三法及び基本三法と同等の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ず、これらの方法を適用することはできない（基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用可能性の検討等については【事例 1】参照。）。このため、基本三法に準ずる方法及びこれと同等の方法並びにその他政令で定める方法及びこれと同等の方法について検討し、その結果は次のとおりである。

基本三法に準ずる方法及びこれと同等の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ない（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】参照。）。

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。）を用いることが妥当と認められる

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 2-1 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 2-2 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ごと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資料として活用することとなる（事務運営指針 2 - 2(2)）。これは事務運営指針 2-2(1)の規定の取扱いに

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可能な場合には、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。

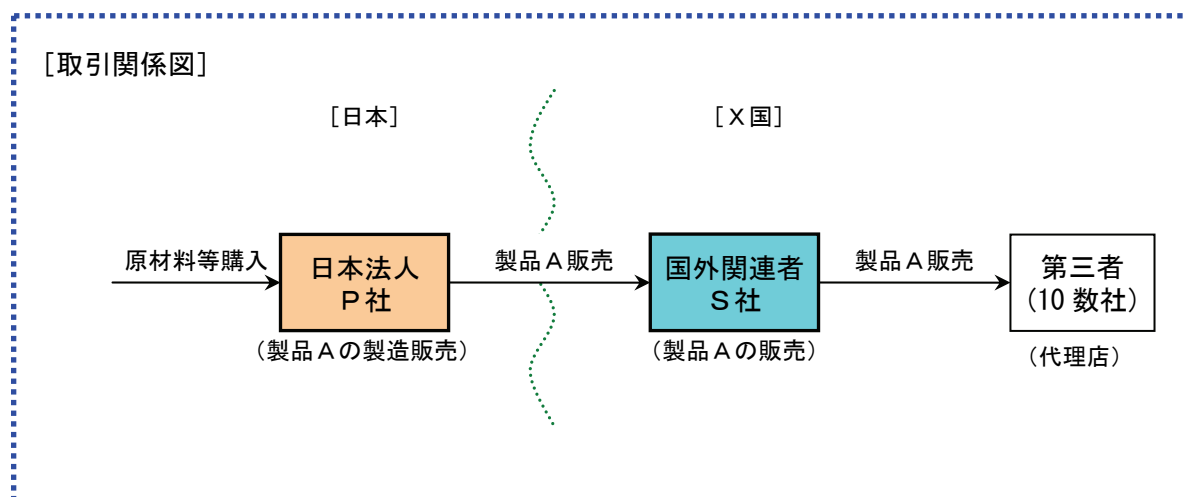
第三章 事前確認事例

【事例 2 5】（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》



（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・販売促進活動を行っていない。

（市況の状況等）

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な業界であり、需要の変動によって各社の損益状況に変動の大きなサイクルが生じている。

（事前確認の申出の状況）

P 社及び S 社は、両国の税務当局に相互協議を伴う事前確認の申出を行っている。

当該申出においては、S 社を検証対象とする取引単位営業利益法を独立企業間価格の算定方法として、企業情報データベースから S 社と比較可能な X 国企業 4 社を選定し、これら企業の売上高営業利益率の過去 5 期平均値で構成される一定の範囲（確認対象事業年度を通じて固定）を、

S社が目標とする利益率の水準としている。

比較対象とされた4社はいずれも、単一の事業セグメントしか有しない販売業者であり、取扱製品や市場、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、独立企業間価格の算定方法の選定について検討したところ、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、P社について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ができず、基本三法を適用することはできない。S社は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いるとは認められないものの、企業情報データベースの公開情報からは基本三法を適用する上での比較対象取引を選定するために必要な情報を入手することができず、基本三法を適用することはできない（基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用可能性の検討等については【事例1】参照。）。

このため、P社及びS社について、基本三法に準ずる方法及びその他政令で定める方法について検討し、その結果は次のとおりである。

P社又はS社を対象とする基本三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ない（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】参照。）。

S社を対象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を見いだすことができる。

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じることから、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当である。

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26】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、事前確認時に既に経過した確認対象事業年度がある場合において、当該確認対象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提出する修正申告書は、国税通則法第65条（過少申告加算税）第5項に規定する「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（事務運営指針5-16）。

なお、事前確認の申出から事前確認通知が行われるまでの間に、確認対象事業年度に係る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場合において、事前確認手続が行われ

ている間は、当該申告に係る確認対象取引は移転価格調査の対象とはならない。

- 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 2-1 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 5-11(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じ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（四分位レンジ等の一定の範囲）で確認を行うことができる場合がある。この点で、過去の事業年度の所得金額を決定するため独立企業間価格を特定の一点で算定する必要がある調査とは取扱いが自ずと異なる。

なお、一定の範囲を設ける場合には、四分位法によるレンジのほか、比較対象取引のすべ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 1）相互協議を伴わない我が国のみ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。

（注 2）一般的に四分位法によるレンジとは、比較対象取引群の利益率等を高い順に四つに区分し、上位 1/4 と下位 1/4 を除き、1/4 と 3/4 の値をそれぞれ上限値、下限値として設けられる範囲をいう。

- 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、このような方法を採用場合には、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じ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。

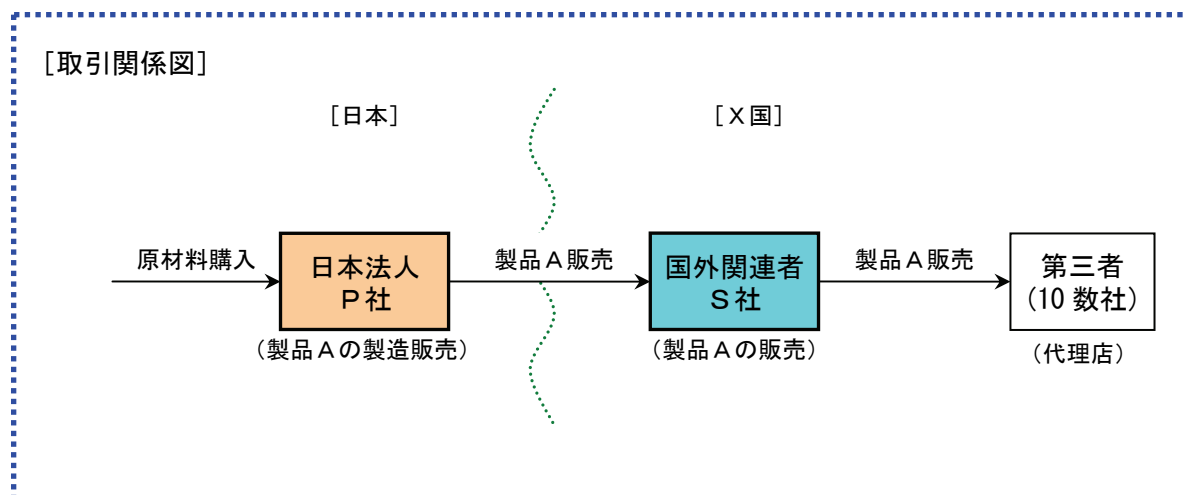
これは、業況の変動があまり大きくない場合に一般的に用いられる方法であり、あらかじめ目標とする利益率の範囲が固定されることとなる。

【事例 2 6】（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 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換ることが多い。

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の申出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択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合理的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5-3ハ）。

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るが、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が（事務運営指針5-20）、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5-21(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5-17ハ）。