

連結法人に係る移転価格事務運営要領（事務運営指針）新旧対照表

(注) アンダーラインを付した部分は、新設又は改正部分である。

改 正 後	改 正 前
第 1 章 定義及び基本方針 (定義) 1-1 (1)～(25) (省略) (26) 局担当課 国税局課税第二部(金沢、高松及び熊本国税局にあっては、課税部)法人課税課及び沖縄国税事務所法人課税課(以下「局法人課税課」という。)又は東京及び大阪国税局調査第一部国際情報第二課、名古屋国税局調査部国際調査課、関東信越国税局調査査察部国際調査課、札幌、仙台、金沢、広島、高松、福岡及び熊本国税局調査査察部調査管理課並びに沖縄国税事務所調査課(以下「局調査課」という。)をいう。 (27)～(29) (省略) 第 2 章 調査 (調査時に検査を行う書類等) 2-4 調査においては、例えば次に掲げる書類又は帳簿その他の資料(以下「書類等」という。)から国外関連取引の実態を的確に把握し、移転価格税制上の問題があるかどうかを判断する。 (1)～(4) (省略) <u>(措置法通達 68 の 88(6)-4 に定める方法以外の方法による金銭の貸借取引の</u>	第 1 章 定義及び基本方針 (定義) 1-1 (1)～(25) (同左) (26) 局担当課 国税局課税第二部(金沢、高松及び熊本国税局にあっては、課税部)法人課税課及び沖縄国税事務所法人課税課(以下「局法人課税課」という。)又は東京<u>国税局調査第一部国際情報第二課、大阪国税局調査第一部国際情報課</u>、名古屋国税局調査部国際調査課、関東信越国税局調査査察部国際調査課、札幌、仙台、金沢、広島、高松、福岡及び熊本国税局調査査察部調査管理課並びに沖縄国税事務所調査課(以下「局調査課」という。)をいう。 (27)～(29) (同左) 第 2 章 調査 (調査時に検査を行う書類等) 2-4 調査においては、例えば次に掲げる書類又は帳簿その他の資料(<u>以下 2-4 において「書類等」という。</u>)から国外関連取引の実態を的確に把握し、移転価格税制上の問題があるかどうかを判断する。 (1)～(4) (同左) <u>(金銭の貸付け等を業としない連結法人)</u>

改正後	改正前
<u>検討)</u> 2-7 連結法人及び国外関連者がともに<u>業</u>として金銭の貸付け又は出資を行っていない場合において、当該連結法人が当該国外関連者との間で行う金銭の貸付け又は借入れについて調査を行うに当たり、措置法通達 68 の 88(6)-4 に<u>定める方法のいずれも適用</u>できないときは、次により計算した利率を独立企業間の利率として、当該貸付け又は借入れに付された利率の適否を検討する。 (1) (2) (企業グループ内における役務の提供の取扱い) 2-9 (1) <u>連結法人が国外関連者に対し、次に掲げるような経営・財務・業務・事務管理上の活動を行う場合において、当該活動が役務の提供に該当するかどうかは、当該活動が当該国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有するものかどうかにより判断する。具体的には、当該国外関連者と同様の状況にある非関連者が他の非関連者からこれと同じ活動を受けた場合に対価を支払うかどうか、又は当該連結法人が当該活動を行わなかったとした場合に国外関連者自らがこれと同じ活動を行う必要があると認められるかどうかにより判断する。</u> イ 企画又は調整 ロ 予算の作成又は管理 ハ 会計、税務又は法務 ニ 債権の管理又は回収 ホ 情報通信システムの運用、保守又は管理	2-7 連結法人及び国外関連者がともに<u>主</u>として金銭の貸付け又は出資を行っていない場合において、当該連結法人が当該国外関連者との間で行う金銭の貸付け又は借入れについて調査を行うに当たり、措置法通達 68 の 88(6)-4 が<u>適用</u>できないときは、次により計算した利率を独立企業間の利率として、当該貸付け又は借入れに付された利率の適否を検討する。 (1) (2) (企業グループ内における役務の提供の取扱い) 2-10 (1) <u>連結法人とその国外関連者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するのであるから、当該取引の調査の実施に当たっては、例えば、連結法人がその国外関連者のために行う（連結法人のためにその国外関連者が行う場合も含む。以下同じ。）次に掲げる経営・財務・業務・事務管理上の役務（以下「役務」という。）の提供で、当該連結法人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ことに留意の上、その対価の額の適否を検討する。</u>

改正後	改正前
ヘ キャッシュフロー又は支払能力の管理 ト 資金の運用又は調達 チ 利率又は外国為替レートに係るリスク管理 リ 製造、購買、物流又はマーケティングに係る支援 ス 従業員の雇用、配置又は教育 <u>ル 従業員の給与、保険等に関する事務</u> <u>ヲ 広告宣伝（リに掲げるマーケティングに係る支援を除く。）</u> <u>(2) 連結法人が、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こと</u><u>に留意する。</u> <u>(3) 連結法人が国外関連者に対し行う(1)の活動が、役務の提供に該当するかどうかを検討するに当たり、次に掲げる活動は国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有するものではないことに留意する。</u> <u>イ 連結法人が国外関連者に対し、非関連者が当該国外関連者に行う役務の提供又は当該国外関連者が自らのために行う(1)の活動と重複する活動を行う場合における当該重複する活動（ただし、その重複が一時的であると認められる場合、又は当該重複する活動が事業判断の誤りに係るリスクを減少させるために手続上重複して行われるチェック等であると認められる場合を除く。）</u>	<u>なお、連結法人が、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ので、それぞれの実情に応じ、その対価の額の適否を検討する。</u> <u>また、国外関連者が、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、連結法人が当該国外関連者に対し、当該役務と重複した役務の提供を行っているとき、当該連結法人が行う当該役務の提供は有償性がなく、国外関連取引には該当しない。ただし、この場合においても、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はこの限りでない。</u> イ 企画又は調整 ロ 予算の作成又は管理 ハ 会計、税務又は法務 ニ 債権の管理又は回収 ホ 情報通信システムの運用、保守又は管理 ヘ キャッシュフロー又は支払能力の管理 ト 資金の運用又は調達

改正後	改正前
ロ <u>国外関連者に対し株主としての地位を有する連結法人が、専ら自らのために行う株主としての法令上の権利の行使又は義務の履行に係る活動（以下「株主活動」という。）で、例えば次に掲げるもの</u> <u>(イ) 親会社を実施する株主総会の開催や株式の発行など、親会社が遵守すべき法令に基づいて行う活動</u> <u>(ロ) 親会社が金融商品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</u> <u>(注) 親会社の子会社等に対して行う特定の業務に係る企画、緊急時の管理、技術的助言、日々の経営に関する支援等は、株主としての地位を有する者が専ら株主として自らのために行うものとは認められないことから、株主活動には該当しない。</u> <u>また、親会社の子会社等に対する投資の保全を目的として行う活動で、かつ、当該子会社等にとって経済的又は商業的価値を有するものは役務の提供に該当する。</u> <u>(4) (1)から(3)までの取扱いは、国外関連者が連結法人に対して行う活動について準用する。</u> <u>(5) 連結法人が国外関連者に対し支払うべき役務の提供に係る対価の額の適否の検討に際して、当該連結法人に対し、当該国外関連者から受けた役務の内容等が記載された書類等の提示又は提出を求める。この場合において、当該役務の提供に係る実態等が確認できないときには、措置法第 68 条の 88 第 3 項等の規定の適用について検討することに留意する。</u> <u>(措置法通達 68 の 88 (6)-5 に定める方法以外の方法による役務提供取引の検</u>	チ 利子率又は外国為替レートに係るリスク管理 リ 製造、購買、物流又はマーケティングに係る支援 ヌ 従業員の雇用又は教育 <u>(2) 他方で国外関連者に対して親会社としての立場を有する連結法人が行う役務の提供に関連する諸活動であっても、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で、子会社である国外関連者に対する親会社の株主としての地位に基づくと認められるものについては、子会社である国外関連者の営業上、当該親会社の活動がなければ、対価を支払って非関連者から当該役務の提供を受け、又は自ら当該役務を行う必要があると認められず、有償性がなく、国外関連取引に該当しない。</u> <u>なお、親会社としての活動が、子会社に対する株主としての地位に基づく諸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。</u> (新設) (新設) <u>(本来の業務に付随した役務提供)</u>

改正後	改正前
<u>討)</u> <u>2-10</u> (1) <u>連結法人が国外関連者との間で行う役務提供のうち、当該連結法人又は当該国外関連者の本来の業務に付随した役務提供について調査を行うに当たり、措置法通達 68 の 88(6)-5 に定める方法のいずれも適用できない場合には、当該役務提供の総原価の額を独立企業間価格として、当該役務提供に係る対価の額の適否を検討する。</u> この場合において、本来の業務に付随した役務提供とは、例えば、海外子会社から製品を輸入している連結法人が当該海外子会社の製造設備に対して行う技術指導等、役務提供を主たる事業としていない連結法人又は国外関連者が、本来の業務に付随して又はこれに関連して行う役務提供をいう。また、役務提供に係る総原価には、原則として、当該役務提供に関連する直接費のみならず、合理的な配賦基準によって計算された担当部門及び補助部門の一般管理費等間接費まで含まれることに留意する。 (注) 本来の業務に付随した役務提供に該当するかどうかは、原則として、当該役務提供の目的等により判断するのであるが、<u>次に掲げる場合には、本文の取扱い</u>は適用しない。 イ 役務提供に要した費用が、連結法人又は国外関連者の当該役務提供を行った連結事業年度の原価又は費用の額の相当部分を占める場合 ロ 役務提供を行う際に無形資産を使用する場合等当該役務提供の対価の額を当該役務提供の総原価とすることが相当ではないと認められる場合 (2) <u>連結法人が国外関連者との間で行う(1)以外の役務提供について調査を行うに当たり、措置法通達 68 の 88(6)-5 に定める方法のいずれも適用</u>	<u>2-9</u> 連結法人が国外関連者で行う<u>本来の業務に付随した役務提供について調査を行うに当たり、措置法通達 68 の 88(6)-5 が適用できない場合には、当該役務提供の総原価の額を独立企業間価格として、当該役務提供に係る対価の額の適否を検討する。</u> この場合において、本来の業務に付随した役務提供とは、例えば、海外子会社から製品を輸入している連結法人が当該海外子会社の製造設備に対して行う技術指導等、役務提供を主たる事業としていない連結法人又は国外関連者が、本来の業務に付随して又はこれに関連して行う役務提供をいう。また、役務提供に係る総原価には、原則として、当該役務提供に関連する直接費のみならず、合理的な配賦基準によって計算された担当部門及び補助部門の一般管理費等間接費まで含まれることに留意する。 (注) 本来の業務に付随した役務提供に該当するかどうかは、原則として、当該役務提供の目的等により判断するのであるが、<u>次の場合には、本文にかかわらず、当該役務提供に係る総原価の額をもって独立企業間価格とする取扱い</u>は適用しない。 イ 役務提供に要した費用が、連結法人又は国外関連者の当該役務提供を行った連結事業年度の原価又は費用の額の相当部分を占める場合 ロ 役務提供を行う際に無形資産を使用する場合等当該役務提供の対価の額を当該役務提供の総原価とすることが相当ではないと認められる場合 (新設)

改正後	改正前
<u>できない場合で、次に掲げる要件のすべてを満たしているときには、(1)と同様の方法で当該役務提供に係る対価の額の適否を検討する。</u> <u>イ 役務の内容が次に掲げる業務のいずれかに該当すること。</u> <u>(イ) 予算の作成又は管理</u> <u>(ロ) 会計、税務又は法務</u> <u>(ハ) 債権の管理又は回収</u> <u>(ニ) 情報通信システムの運用、保守又は管理</u> <u>(ホ) キャッシュフロー又は支払能力の管理</u> <u>(ヘ) 資金の運用又は調達（事務処理上の手続に限る。）</u> <u>(ト) 従業員の雇用、配置又は教育</u> <u>(チ) 従業員の給与、保険等に関する事務</u> <u>(リ) 広告宣伝（2-9(1)リに掲げるマーケティングに係る支援を除く。）</u> <u>(ヌ) その他一般事務管理</u> <u>ロ 当該役務提供が連結法人又は国外関連者の事業活動の重要な部分に関連していないこと。</u> <u>ハ 当該役務提供に要した費用が連結法人又は国外関連者の当該役務提供を行った連結事業年度の原価又は費用の額の相当部分を占めていないこと。</u> <u>ニ 当該役務提供を行う際に自己の無形資産を使用していないこと。</u> <u>ホ 当該役務提供に関連する直接費及び間接費の計算が、当該役務提供に係る従事者の従事割合や使用資産の使用割合等、合理的な配分割合によっていること。</u> <u>（国外関連者に対する寄附金）</u> <u>2-19</u> <u>調査において、次に掲げるような事実が認められた場合には、措置法第</u>	(新設)

改正後	改正前
<u>68 条の 88 第 3 項の規定の適用があることに留意する。</u> <u>イ 連結法人が国外関連者に対して資産の販売、金銭の貸付け、役務の提供その他の取引（以下「資産の販売等」という。）を行い、かつ、当該資産の販売等に係る収益の計上を行っていない場合において、当該資産の販売等が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与に該当するとき</u> <u>ロ 連結法人が国外関連者から資産の販売等に係る対価の支払を受ける場合において、当該連結法人が当該国外関連者から支払を受けるべき金額のうち当該国外関連者に実質的に資産の贈与又は経済的な利益の無償の供与をしたと認められる金額があるとき</u> <u>ハ 連結法人が国外関連者に資産の販売等に係る対価の支払を行う場合において、当該連結法人が当該国外関連者に支払う金額のうち当該国外関連者に金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をしたと認められる金額があるとき</u> <u>(注) 連結法人が国外関連者に対して財政上の支援等を行う目的で国外関連取引に係る取引価格の設定、変更等を行っている場合において、当該支援等に連結基本通達 8-4-2((子会社等を再建する場合の無利息貸付け等))の相当な理由があるときには、措置法第 68 条の 88 第 3 項の規定の適用がないことに留意する。</u> (価格調整金等がある場合の留意事項) <u>2-20</u> <u>連結法人が価格調整金等の名目で、既に行われた国外関連取引に係る対価の額を事後に変更している場合には、当該変更が合理的な理由に基づく取引価格の修正に該当するものかどうかを検討する。</u> <u>当該変更が国外関連者に対する金銭の支払又は費用等の計上（以下「支払</u>	(価格調整金等がある場合の留意事項) <u>2-19</u> <u>連結法人が価格調整金等の名目で国外関連者との間で金銭の授受を行っている場合には、当該金銭の授受が取引価格の修正によるものかどうか十分に検討する。</u>

改正後	改正前
等」という。)により行われている場合には、当該支払等に係る理由、事前の取決めの内容、算定の方法及び計算根拠、当該支払等を決定した日、当該支払等をした日等を総合的に勘案して検討し、当該支払等が合理的な理由に基づくものと認められるときは、取引価格の修正が行われたものとして取り扱う。 なお、当該支払等が合理的な理由に基づくものと認められない場合には、当該支払等が措置法第68条の88第3項の規定の適用を受けるものであるか等について検討する。 (外国税務当局が算定した対価の額) <u>2-21</u> (事前確認の申出との関係) <u>2-22</u> (移転価格課税と所得の内外区分) <u>2-23</u> (過少資本税制との関係) <u>2-24</u> (源泉所得税との関係) <u>2-25</u> (消費税との関係) <u>2-26</u>	(外国税務当局が算定した対価の額) <u>2-20</u> (事前確認の申出との関係) <u>2-21</u> (移転価格課税と所得の内外区分) <u>2-22</u> (過少資本税制との関係) <u>2-23</u> (源泉所得税との関係) <u>2-24</u> (消費税との関係) <u>2-25</u>

改正後	改正前
第5章 連結法人の事前確認手続 (事前確認の申出) 5-2 (1) (2) 連結法人に係る事前確認の申出は、その事前確認を受けようとする連結事業年度（以下「確認対象連結事業年度」という。）のうち最初の連結事業年度開始の日の前日までに、確認対象連結事業年度、審査対象連結法人、当該審査対象連結法人に係る国外関連者、事前確認の対象となる国外関連取引（以下「確認対象取引」という。）及び独立企業間価格の算定方法等を記載した「独立企業間価格の算定方法等の確認に関する申出書」（別紙様式2。以下「連結確認申出書」という。）を審査対象連結法人ごとで、かつ、その国外関連者の所在地国ごとに連結親法人の納税地の所轄税務署長に提出することにより行うものとする。 <u>(注) 確認対象連結事業年度のうち最初の連結事業年度開始の日の前日が、日曜日、国民の祝日に関する法律（昭和23年法律第178号）に規定する休日その他一般の休日又は国税通則法施行令第2条第2項（（期限の特例））に規定する日に当たるときは、これらの日の翌日までに提出することにより行うものとする。</u> (3) (資料の添付) 5-3 (1) 連結親法人の納税地の所轄税務署長は、確認申出連結法人に対し、連	第5章 連結法人の事前確認手続 (事前確認の申出) 5-2 (1) (2) 連結法人に係る事前確認の申出は、その事前確認を受けようとする連結事業年度（以下「確認対象連結事業年度」という。）のうち最初の連結事業年度に係る連結確定申告書の提出期限(法第81条の24((連結確定申告書の提出期限の延長の特例))の規定によりその提出期限が延長されている場合には、その延長された期限)までに、確認対象連結事業年度、審査対象連結法人、当該審査対象連結法人に係る国外関連者、事前確認の対象となる国外関連取引（以下「確認対象取引」という。）及び独立企業間価格の算定方法等を記載した「独立企業間価格の算定方法等の確認に関する申出書」（別紙様式2。以下「連結確認申出書」という。）を審査対象連結法人ごとで、かつ、その国外関連者の所在地国ごとに連結親法人の納税地の所轄税務署長に提出することにより行うものとする。 (3) (資料の添付) 5-3 連結親法人の納税地の所轄税務署長は、確認申出連結法人に対し、連結確

改正後	改正前
結確認申出書に次に掲げる資料を添付するよう求める。 イ～ヌ （省略） （注） <u>(2) 確認申出連結法人が連結確認申出書に(1)に掲げる資料の添付を怠った場合には、5-15（4）及び 5-15（5）の規定に基づき独立企業間価格の算定方法等を事前確認できない旨の通知を行うのであるが、(1)に掲げる資料の一部につき添付がなかったことについて相当の理由があると認められるときには、局担当課は、当該資料の作成に通常要すると認める期間（以下「提出猶予期間」という。）を限度として当該通知を行わないことができる。</u> <u>この場合において、局担当課は、当該確認申出連結法人に対し当該提出猶予期間を明示するとともに、その間事前確認審査を保留するかどうかについて説明する。</u> （事前相談） 5-10 (1)～(3) （省略） (4) <u>(1)の事前相談において、5-3 に規定する資料の添付に係る相談があり、連結確認申出書の提出期限までに当該資料の一部を提出できないことについて相当の理由があると認められる場合には、5-3(2)の規定に準じて取り扱う。</u>	認申出書に次に掲げる資料を添付するよう求める。 イ～ヌ （同左） （注） （新設） （事前相談） 5-10 (1)～(3) （同左） (4) <u>確認申出連結法人が連結確認申出書に 5-3 に規定する資料の添付を怠った場合には、5-15（4）及び 5-15（5）の規定に基づき独立企業間価格の算定方法等を事前確認できない旨の通知を行うのであるが、事前相談において、5-3 に規定する資料の添付に係る相談があり、連結確認申出書の提出期限までに当該資料の一部を提出できないことについて相当の理由があると認められる場合には、局担当課は、当該資料の作成に通常要すると認める期間（長期間を要する場合を除く。以下「提出猶予期間」という。）を限度として 5-15（4）及び 5-15（5）に規定する取扱いを行わないことができる。</u>

改 正 後	改 正 前
(事前確認の更新) 5-22 確認連結法人から事前確認の更新の申出がなされた場合には、5-1 から5-21 までの規定に準じて所要の処理を行う。 <u>(経過的处理…事前確認の申出に係る改正通達の適用時期等)</u> <u>この通達による改正後の 5-2(2)及び 5-22 の取扱い、平成 21 年 11 月 1 日以後に開始する確認対象連結初年度(事前確認を受けようとする連結事業年度のうち最初の連結事業年度をいう。以下同じ。)に係る事前確認の申出について適用し、平成 20 年 11 月 1 日から平成 21 年 10 月 31 日までの間に開始する確認対象連結初年度に係る事前確認の申出(更新の申出を除く。)</u>は、当該確認対象連結初年度の直前の連結事業年度に係る連結確定申告書の提出期限(法第 81 条の 24 ((連結確定申告書の提出期限の延長の特例)) の規定によりその提出期限が延長されている場合には、その延長された期限)の翌日から 8 月を経過する日までに、連結確認申出書をその国外関連者の所在地国ごとに連結親法人の納税地の所轄税務署長に提出することにより行うものとする。 <u>なお、平成 20 年 11 月 1 日より前に開始する確認対象連結初年度に係る事前確認の申出(更新の申出を除く。)</u>及び平成 21 年 11 月 1 日より前に開始	<u>この場合において、局担当課は、相談を行った連結法人に対し当該資料に係る提出猶予期間を明示するとともに、当該期間中は原則として事前確認審査を保留する旨を説明する。</u> (事前確認の更新) 5-22 確認連結法人から事前確認の更新の申出がなされた場合には、5-1 から5-21 までの規定に準じて所要の処理を行う。<u>ただし、事前確認の更新の申出は、原則として確認対象連結事業年度開始の日の前日までに、連結確認申出書を連結親法人の納税地の所轄税務署長に提出することにより行うものとする。</u> (新設)

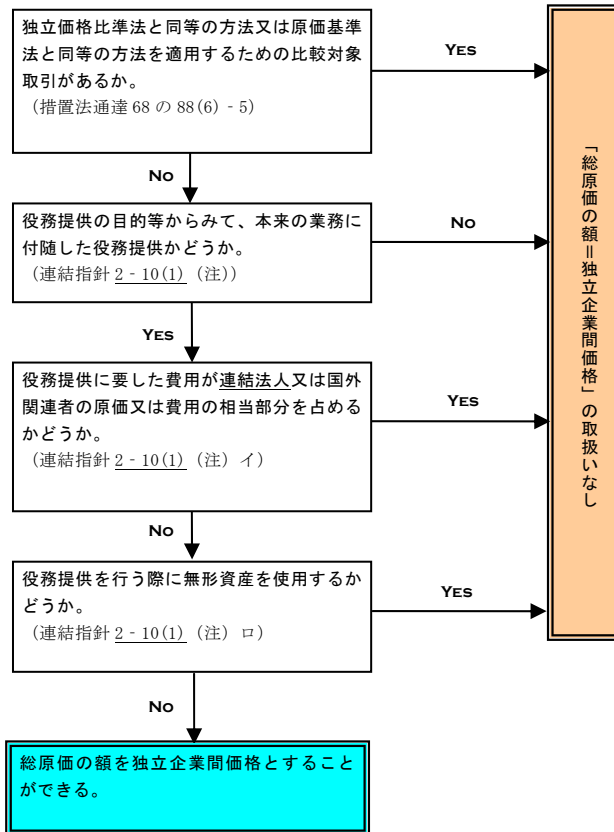
改 正 後	改 正 前
<u>する確認対象連結初年度に係る事前確認の更新の申出については、従前の例による。</u> <u>(注) 上記の 8 月を経過する日が、日曜日、国民の祝日に関する法律（昭和 23 年法律第 178 号）に規定する休日その他一般の休日又は国税通則法施行例第 2 条第 2 項（（期限の特例））に規定する日に当たるときは、これらの日の翌日までに提出することにより行うものとする。</u> 別冊 連結法人に係る移転価格税制の適用に当たっての参考事例集 目次 第一章 （省略） 第二章 独立企業間価格の算定方法の適用等に係る留意事項に関する事例 （1）～（3） （省略） （4） その他の事例 事例 2 3 事例 2 4 複数年度の考慮 75 事例 2 5 <u>国外関連者に対する寄附金</u> 78 事例 2 6 <u>価格調整金等の取扱い</u> 81 第三章 事前確認事例 事例 2 7 目標利益率に一定の範囲を設定する事例 84 事例 2 8 重要な前提条件 88	別冊 連結法人に係る移転価格税制の適用に当たっての参考事例集 目次 第一章 （同左） 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）～（3） （同左） （4） その他の事例 事例 2 3 事例 2 4 複数年度の考慮 73 （新設） （新設） 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

改正後	改正前
【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》 （省略） 《前提条件》 （省略） 《移転価格税制上の取扱い》 （１） （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） （省略） （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<u>連結事業年度</u>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（連結指針 2 - 10(1)）。 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》 1～2（省略）	【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》 （同左） 《前提条件》 （同左） 《移転価格税制上の取扱い》 （１） （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） （同左） （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<u>事業年度</u>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（連結指針 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》 1～2（同左）

改正後	改正前
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 68 の 88(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<u>役務提供（本来の業務に付随して又はこれに関連して行う役務提供をいう。）</u>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（連結指針 <u>2 - 10(1)</u>）。 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連結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は適用できないことから（連結指針 <u>2 - 10(1)</u>（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（省略）	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 68 の 88(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<u>役務提供取引</u>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（連結指針 <u>2 - 9</u>）。 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連結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は適用できないことから（連結指針 <u>2 - 9</u>（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（同左）

改正後

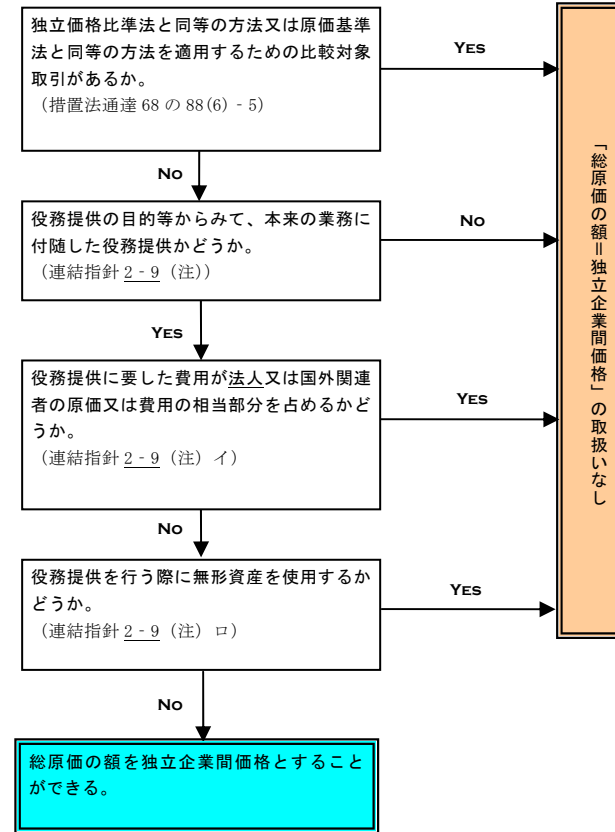
[図]



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

改正前

[図]



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

改 正 後	改 正 前
【事例２３】（企業グループ内役務提供） 《ポイント》 <u>連結法人が国外関連者に対して行う経営・財務・業務・事務管理上の活動が、役務の提供に当たるかどうかに関する事例。</u> 《前提条件》 [取引関係図] （省略） （連結法人及び国外関連者の事業概況等） （省略） （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、<u>S社に対して以下の活動を行っている。</u> （注） <u>P社がS社に行っている活動と重複する活動は、S社において行われておらず、又は他者からS社に対して行われていない。</u> イ <u>P社は、S社の経営効率を向上させて収益性を高めるため、S社の人事政策を決定し、役員候補者の選考のための面接を行うとともに、必要に応じてS社役員の変更や報酬の見直し等を行っている（S社役員の変更や報酬の見直し等は、S社の株主総会等を通じた株主としての権利行使の結果により行われたものではない。）。</u> ロ <u>P社は、S社の事業運営の管理等を行うため、文書等による日常的な業務に係る指示のほかに、週１回定期的に行われるTV会議を通じ、S社の運営方針に関して指示を行っている。</u> ハ <u>P社は、S社の作成した予算原案をチェックするとともに、年間事業計画上の問題がある場合には修正指示を行い、S社はこれに基づき年間予算を作成して</u>	【事例２３】（企業グループ内役務提供） 《ポイント》 <u>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。</u> 《前提条件》 [取引関係図] （同左） （連結法人及び国外関連者の事業概況等） （同左） （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、<u>S社に対し以下の役務を提供している。</u> イ S社の人事政策の決定、<u>S社役員候補者の選考のための面接等</u> ロ 週１回定期的に行われるTV会議を通じて行うS社の<u>事業運営の管理等</u> ハ <u>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の問題がある場合の修正指示</u>

改 正 後	改 正 前
いる。 ニ P社は、<u>自社の株主総会開催のための資料を作成するために必要なS社の月次財務・管理（生産・販売状況）データを自ら収集している。</u> ホ P社は、<u>金融商品取引法に基づく有価証券報告書を作成することを目的として、S社から送信される連結決算用データのチェックを行い、軽微な数値上の誤りがある場合にはS社に対して修正指示を行っている。</u> ヘ P社は、<u>S社の業務監査が適切に行われるよう、S社の業務監査に立ち会うとともに、不適切な処理が認められた場合には業務改善指示書の作成等を行っている。</u> ト P社は、<u>P社の連結財務諸表監査のために外部監査法人が行うS社の監査に、P社の財務担当者を同行させている（S社は所在地国における法令に従って別の監査法人に監査を依頼している。）。</u> チ P社は、<u>S社の所在地国における現地法令の遵守状況を監査するとともに、問題点が把握された場合にはS社に対して改善指導を行っている。</u> リ P社は、<u>S社が自社の顧問弁護士から助言を受けて締結する非関連者との契約について、事業判断の誤りに係るリスクを減少させるため、P社の法務担当者による契約内容のチェックを行っている。</u> ヌ P社は、<u>S社の経費削減のため、製品クレームに即時対応するためのコンピュータシステム（P社とS社をオンラインで接続）の開発、保守等を一括して行っている。</u> ル P社は、<u>S社の財務活動が円滑に行われるよう、S社の新規設備投資に対する判断、リスク分析及び現預金管理を含む資金調達のアレンジ等を行っている。</u> ヲ P社は、<u>S社の事業効率を向上させるため、S社から業務上の相談等（緊急時の対応等）があった場合に即時に対応できるようP社内の連絡・支援体制を整えている。</u> ワ P社は、<u>S社の事業を円滑に進展させるため、S社の主要取引先と良好な関</u>	ニ P社の<u>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</u> ホ S社から送信される連結決算用データのチェック <u>及び</u>軽微な数値上の誤りがある場合の<u>修正指示</u> ヘ P社の<u>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</u> ト <u>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。）</u> チ <u>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</u> リ <u>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</u> 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 <u>及び</u>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 ヲ <u>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。）</u> ワ S社の主要取引先との<u>関係構築、取引条件の交渉等</u>のサポート等

改正後	改正前
<u>係を構築し、S社が主要取引先と行う取引条件交渉のサポート等を行っている。</u> カ <u>P社は、S社が取引先との主要な契約を締結できるよう、S社の契約に係る締結交渉・意思決定、契約条件の履行（P社がS社のために行う履行保証等を含む。）等を行っている。</u> 《移転価格税制上の取扱い》 <u>本事例においては、ニ、ホ及びトは、S社の株主としての地位を有するP社が専ら自らのために行う株主としての法令上の権利の行使又は義務の履行に係る活動であるが、ニ、ホ及びト以外の項目に係る活動については、P社が専ら自らのために行う株主としての法令上の権利の行使又は義務の履行に係るものとは認められず、株主活動に該当しない。</u> <u>このため、ニ、ホ及びト以外の項目については、連結指針2-9(1)等の具体的判断基準に基づき検討することになるが、S社は、これらの活動によって経営効率の向上や業務改善、リスクの減少、経費削減等の便益を得ていることから、当該項目に係る活動は役務の提供に該当する可能性が高いと考えられる。</u> 《解説》 1 <u>連結法人が国外関連者に対して経営・財務・業務・事務管理上の活動を行う場合において、当該活動が役務の提供に該当し、その対価を授受すべきものであるかどうかは、当該活動が当該国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有するものかどうかにより判断する必要がある。具体的には、当該国外関連者と同様の状況にある非関連者が他の非関連者からこれと同じ活動を受けた場合に対価を支払うかどうか、又は当該連結法人が当該活動を行わなかったとした場合に国外関連者自らがこれと同じ活動を行う必要があると認められるかどうかにより判断することとなる（連結指針2-9(1)）。</u>	カ <u>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</u> 《移転価格税制上の取扱い》 <u>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、連結指針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。</u> <u>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連結指針2-10の要件について十分検討する必要がある。</u> 《解説》 1 <u>連結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。（連結指針2-10）</u>

改正後	改正前
また、<u>連結法人が、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（連結指針2-9(2)）。</u> <u>連結法人が国外関連者に対し、非関連者が当該国外関連者に行う役務の提供又は当該国外関連者が自らのために行う活動と重複する活動を行う場合には、当該重複する活動は原則として役務の提供に該当しない。ただし、その重複が一時的であるとき、又は当該重複する活動が事業判断の誤りに係るリスクを減少させるため手続上重複して行われるチェック等であると認められるときには、当該重複する活動は役務の提供に該当することとなる（連結指針2-9(3)イ）。</u> <u>2 連結法人から国外関連者に対して行われた活動が、例えば、親会社を実施する株主総会開催のための活動や親会社が金融商品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で、株主としての地位を有する者が専ら自らのために行う株主としての法令上の権利の行使又は義務の履行に係る活動（株主活動）である場合には、当該活動は当該国外関連者にとって経済的又は商業的価値があるとは認められないことから、役務の提供に該当しない（連結指針2-9(3)ロ）。</u> <u>（注） 上記の法令上の権利の行使又は義務の履行については、外国の法令に基づく場合も含まれる。</u> <u>親会社の子会社等に対して行う特定の業務に係る企画、緊急時の管理、技術的</u>	また、<u>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。</u> <u>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」と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（連結指針2-10）。</u> （新設）

改正後	改正前
<u>助言、日々の経営に関する支援等については、株主としての地位を有する者が専ら自らのために行うものとは認められないことから、株主活動に該当しない（連結指針 2 - 9(3) ロ(注)）。</u> <u>また、親会社の子会社等に対する投資の保全を目的として行う活動で、かつ、当該子会社等にとって経済的又は商業的価値を有しているものは、役務の提供に該当する（連結指針 2 - 9(3) ロ(注)）。</u> <u>3 連結指針 2 - 9 の企業グループ内の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 68 の 88(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、当該役務提供が連結法人又は国外関連者の本来の業務に付随又は関連して行われる場合には、当該役務提供の総原価の額（当該役務提供に関連する合理的に計算された直接費及び間接費の合計）を独立企業間価格とすることができる場合もある（連結指針 2 - 10(1)）。</u> <u>【事例 5】参照）。</u> <u>また、役務提供が連結法人又は国外関連者の本来の業務に付随又は関連して行われるものではない場合で、措置法通達 68 の 88(6) - 5 に定める方法のいずれも適用できず、かつ、以下の 5 の表に掲げる要件をすべて満たすときには、当該役務提供の総原価の額（当該役務提供に関連する合理的に計算された直接費及び間接費の合計）を独立企業間価格とすることができる（連結指針 2 - 10(2)）。</u> <u>4 連結法人が国外関連者に対し支払うべき役務提供の対価の額の適否を検討する際には、当該連結法人に対して、当該国外関連者から受けた役務の内容等が記載された書類等の提示又は提出を求め、当該書類等の検査を行うこととしており（連結指針 2 - 9(5)、同 2 - 4）、例えば、検討対象とした役務提供取引に係る契約内容、</u>	<u>2 連結指針 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 68 の 88(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、当該役務提供が連結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る場合もある（連結指針 2 - 9。【事例 5】参照）。</u> （新設）

改正後	改正前
<u>対価の額の設定方法、価格交渉の過程等や国外関連者の当該役務提供取引に係る従事者、使用資産、総原価の額等について、その内容を確認する。</u> <u>当該書類等の検査の結果、当該国外関連者が行ったとする役務提供の実態や対価の額の具体的な計算根拠等の確認ができない場合には、当該連結法人が役務提供の対価として計上した金額について、措置法第 68 条の 88 第 3 項((国外関連者に対する寄附金の損金不算入))の規定の適用や法第 81 条の 3 の損金算入に係る要件が満たされているか等を検討する必要がある。</u> また、<u>連結法人から国外関連者に対する役務提供が、当該連結法人の無形資産を使用して行われている場合には、当該役務提供の対価の額に無形資産の使用に係る部分が含まれているか否かを検討する必要がある（連結指針 2 - 8）。</u>その結果、<u>連結法人の無形資産を使用して役務提供が行われているにもかかわらず、その対価に無形資産の使用に係る部分が含まれていない場合には、本来の連結法人の業務がどのようなものかという観点も含め、使用された無形資産が寄与する国外関連者の事業活動を見極めて適切な所得配分結果となるような対価を算定する必要がある。</u>	<u>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（連結指針 2 - 8）。</u>その結果、<u>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。</u>

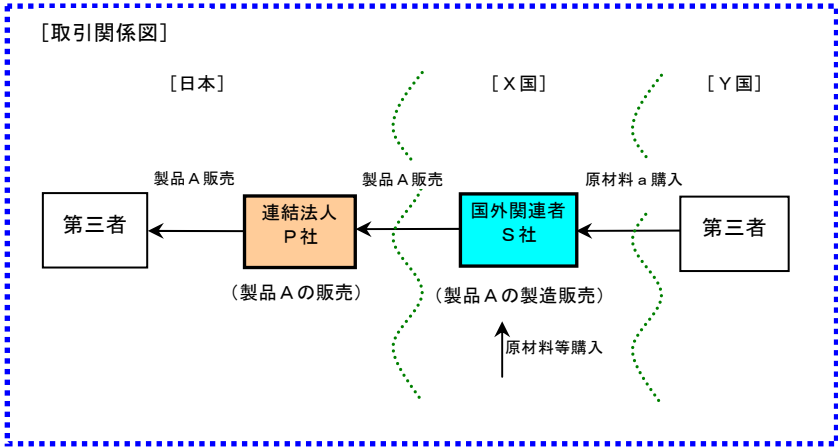
改 正 後			改 正 前
5 連結指針 2-10(2)の取扱いに係る要件等			(新設)
イ 役務の内容が次に掲げる業務のいずれかに該当すること。	業務の内容	具体的な業務の例示又は留意事項等	
	(イ) 予算の作成又は管理	・ 国外関連者の年間予算、事業計画等の作成に必要な資料のとりまとめ ・ 国外関連者の年間予算の執行状況等のチェック	
	(ロ) 会計、税務又は法務	・ 国外関連者の財務諸表の作成に必要な会計記録等のチェック ・ 国外関連者の税務申告書の作成 ・ 報告書の提出、許認可等に係る法令の規定に対する国外関連者の遵守状況のチェック	
	(ハ) 債権の管理又は回収	・ 国外関連者の売掛残高の管理 ・ 国外関連者が発行する請求書の作成 ・ 国外関連者の売掛金に係る回収業務 ・ 国外関連者の顧客に対する支払の督促 ・ 国外関連者の顧客に係る信用情報等の収集及び分析	
	(ニ) 情報通信システムの運用、保守又は管理	・ 国外関連者の情報通信システムの運用に係る技術的な問題、質問等への対応 ・ 国外関連者の情報通信システムの維持・点検等	
	(ホ) キャッシュフロー又は支払能力の管理	・ 国外関連者の資金繰りの管理 ・ 国外関連者の買掛残高の管理 ・ 国外関連者の買掛金に係る支払業務	
	(ヘ) 資金の運用又は調達(事務処理上の手続に限る。)	・ 国外関連者の銀行口座等の管理	
	(ト) 従業員の雇用、配置又は教育	・ 国外関連者の求人活動に係る広告の制作 ・ 国外関連者の従業員の採用、配置等に係る人事関連業務 ・ 国外関連者の新規採用計画の作成・実施、新規採用者等に対する研修(研修計画の作成・実施を含む。)等	
	(チ) 従業員の給与、保険等に関する事務	・ 国外関連者の従業員の給与に係る計算、支給及び帳簿記入(従業員の健康保険や年金等に係る事務処理を含む。)	
	(リ) 広告宣伝(2-9(1)リに掲げるマーケティングに係る支援を除く。)	・ 国外関連者のホームページの制作	
	(ス) その他一般事務管理	・ 国外関連者が取り扱う各種データの入力作業 ・ 国外関連者が取り扱う文書・電子情報の整理及び備品等の管理	
ロ 当該役務提供が連結法人又は国外関連者の事業活動の重要な部分に関連していないこと。			「事業活動の重要な部分」とは、連結法人又は国外関連者の利益の獲得に大きく貢献する活動や事業の成否を決定付けるような活動等を指す。
ハ 当該役務提供に要した費用が連結法人又は国外関連者の当該役務提供を行った連結事業年度の原価又は費用の額の相当部分を占めていないこと。			「相当部分」とは、役務の提供を行った側の原価又は費用の額のおおむね 50%以上の部分をいう。
ニ 当該役務提供を行う際に自己の無形資産を使用していないこと。			役務提供者の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の検討に当たっては、連結指針 2-8(1)(注)に留意する。
ホ 当該役務提供に関連する直接費及び間接費の計算が、当該役務提供に係る従事者の従事割合や使用資産の使用割合等、合理的な配分割合によっていること。			役務提供を行った側の業務日誌や作業日報等によって、当該役務提供に要した費用を配分するための基準が合理的であることを検証できなければならない。

改正後	改正前
【事例２５】（国外関連者に対する寄附金） 《ポイント》 連結法人が取引の対価を国外関連者から収受していない場合の取扱いに関する事例（前提条件１は措置法第 68 条の 88 第 3 項（（国外関連者に対する寄附金の損金不算入））の規定の適用がある場合、前提条件２は移転価格税制に基づく課税の対象としても検討を行う場合）。 《前提条件１》 [取引関係図] <pre> graph LR subgraph Japan [日本] P[連結法人 P 社] P --- P_desc["(製品 A の製造販売)"] end subgraph Xcountry [X 国] S[国外関連者 S 社] S --- S_desc["(製品 A の製造販売)"] end P -- "役務提供" --> S S -- "製品 A 販売" --> T[第三者] M[原材料等調達] --> S </pre> （連結法人及び国外関連者の事業概況等） 連結法人 P 社は、製品 A の製造販売会社であり、3 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、設立の直後から製品 A の製造工場の建設に着手し、工場は建設工事開始から 1 年後に完成したが、現地採用従業員の機械操作等に対する習熟度が低いことなどから当初の生産計画を達成できていない状況にある。 （国外関連取引の概要等） P 社は、S 社の製造工場完成後に製品 A 製造設備に係る保守・点検や S 社従業員に対する教育訓練等の業務を行うため、P 社社員を S 社に派遣している（当該業務	（新設）

改正後	改正前
<u>にP社の無形資産は使用されていない。)</u>。 <u>P社は、S社に対するこれらの業務に係る役務提供の対価を収受していない。</u> <u>(P社社員の派遣に係るP社・S社間の取決めの内容等)</u> <u>P社はS社の業績予測を行ったが、製品Aの製造販売事業が軌道に乗りS社の経営が安定するまでの間、S社の資金事情は厳しい状況にある。P社とS社は、P社社員が行う業務に係る役務提供の対価を収受するための契約を取り交わしたが、P社はS社を財政的に支援する目的で、両社の合意により当該対価を収受しないこととした。</u> <u>なお、S社は、倒産に至る可能性があるような業績不振の状態にはない。</u> <u>《移転価格税制上の取扱い》</u> <u>P社は、S社がX国で事業を遂行するために不可欠な業務について、P社社員の派遣による支援を行っており、S社に役務を提供していると認められる。</u> <u>この場合において、P社はS社から役務提供の対価を収受していないことから、上記の事例は無償による役務の提供に該当し、P社はS社を財政的に支援するためにS社との間で役務提供の対価を収受しないことを取り決めていることから、当該役務提供はS社に対する「経済的な利益の無償の供与」に該当するものと認められる。また、S社は倒産に至る可能性があるような業績不振に陥っていない等、P社がS社にこうした支援を行うことについて連結基本通達 8-4-2((子会社等を再建する場合の無利息貸付け等))にいう相当な理由があるとは認められない。</u> <u>以上より、上記事例における役務提供取引については、措置法第 68 条の 88 第 3 項 ((国外関連者に対する寄附金の損金不算入)) の規定の適用を受けることから (連結指針 2-19)、移転価格税制に基づく課税の対象とはならない。</u> <u>《前提条件 2》</u> <u>[取引関係図]</u>	

改 正 後	改 正 前
<u>前提条件 1 に同じ。</u> <u>(連結法人及び国外関連者の事業概況等)</u> <u>前提条件 1 に同じ。</u> <u>(国外関連取引の概要等)</u> <u>前提条件 1 に同じ。</u> <u>(P 社社員の派遣に係る P 社・S 社間の取決めの内容等)</u> <u>P 社は、S 社に対してこれらの業務を行うことは子会社に対する親会社としての責務であるとして、役務提供取引に係る契約を S 社と締結していない。</u> <u>《移転価格税制上の取扱い》</u> <u>P 社は、S 社が X 国で事業を遂行するために不可欠な業務について、P 社社員の派遣による支援を行っており、S 社に役務を提供していると認められる。</u> <u>この場合において、P 社は S 社から役務提供の対価を収受していないことから、上記の事例は無償による役務の提供に該当するが、単に P 社が役務提供の対価を収受していないことのみをもって、P 社が S 社に対して行う業務に有償性がないということはできず、上記の前提条件からは、当該業務につき直ちに P 社と S 社との間で「経済的な利益の無償の供与」が行われたと認めることはできない。</u> <u>以上より、上記事例における役務提供については、措置法第 68 条の 88 第 3 項 ((国外関連者に対する寄附金の損金不算入)) の規定の適用を受けない場合もあり、その場合には移転価格税制に基づく課税の対象として検討することとなる。</u> <u>《解説》</u> <u>連結法人が資本等取引以外の取引を行った場合には、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引に係る収益の額を益金の額に算入することとされている (法第 81 条の 3)。このため、連結法人が国外関連者に対して資産の販売や金銭の貸付け、</u>	

改正後	改正前
<u>役務の提供等を行ったにもかかわらず、収益の額とすべき金額の計上がない場合には、措置法第 68 条の 88 第 3 項((国外関連者に対する寄附金の損金不算入))の規定の適用を受けることとなるか、あるいは移転価格税制に基づく課税の対象となるかについて検討し、適切に処理を行う必要がある。</u> <u>すなわち、連結法人が国外関連者との取引に係る収益を計上していない場合において、当該取引につき「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」に該当する事実が認められるときには、当該連結法人が収益として計上すべき金額は国外関連者に対する寄附金となり、措置法第 68 条の 88 第 3 項((国外関連者に対する寄附金の損金不算入))の規定の適用を受けることとなる（連結指針 2 - 19 イ）。</u> <u>一方、こうした検討により、当該取引につき「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」に該当する事実が認められない場合には、当該取引は移転価格税制に基づく課税の対象として取り扱うこととなる。</u> <u>【事例 2 6】（価格調整金等の取扱い）</u> <u>《ポイント》</u> <u>連結法人が国外関連取引を開始した後に遡及して取引価格を改定し、国外関連者に価格調整金等の支払を行う場合の取扱いに関する事例（前提条件 1 は非関連者間取引において同様の価格調整金等の支払が行われる場合、前提条件 2 は連結法人と国外関連者との事前の取決めに基づいて価格調整金等の支払が行われる場合）。</u>	(新設)

改正後	改正前
《前提条件 1》  〔取引関係図〕 〔日本〕 〔X 国〕 〔Y 国〕 製品 A 販売 製品 A 販売 原材料 a 購入 第三者 連結法人 P 社 （製品 A の販売） 国外関連者 S 社 （製品 A の製造販売） 第三者 原材料等購入 （連結法人及び国外関連者の事業概況等） 連結法人 P 社は、製品 A の販売会社であり、10 年前に製品 A の製造販売子会社である X 国法人 S 社を設立した。 （国外関連取引の概要等） S 社は、Y 国の第三者から原材料 a を購入するとともに、その他の原材料等を X 国内で現地調達して製品 A の製造を行い、P 社に販売している。P 社は、S 社から輸入した製品 A を日本国内の第三者に販売している。 （価格調整金等の支払等の内容） S 社が Y 国の第三者から購入している原材料 a は Y 国以外の他の主要生産国からの供給が停止したことから、取引価格が高騰し大幅な値上げが行われた。S 社は、原材料 a の値上がり分を製品 A の販売価格に一部転嫁したが、原材料 a の価格高騰が予想以上であったことから、逆鞘取引となっている。このため、S 社は原材料 a の価格高騰が起きた後に行った P 社との取引のうち、十分に価格転嫁できなかったものについて、遡及して取引価格を改定（値上げ）することとし、P 社は当該改定に伴う価格調整金を一括して S 社に支払っている。	

改正後	改正前
<u>なお、原材料 a の価格高騰後、非関連者間では原材料 a が使用された製品について、事後の取決めに by 遡及して取引対価の額が変更されており、これに伴う価格調整金の授受が行われているが、P 社と S 社が行った上記の価格改定の内容はこれと同様のものである。</u> 《移転価格税制上の取扱い》 <u>P 社と S 社は、事前の取決めに基つらずに遡及して国外関連取引に係る対価の額を変更しているが、当該国外関連取引と類似する非関連者間取引においても同様の変更が行われていることから、P 社が S 社に支払った価格調整金については、合理的な理由に基づく取引価格の修正によるものと認められる。</u> 《前提条件 2》 [取引関係図] <pre> graph LR subgraph Japan [日本] P[連結法人 P 社 (製品 A の製造販売)] end subgraph X [X 国] S[国外関連者 S 社 (製品 A の販売)] T[第三者] end P -- "製品 A 販売" --> S S -- "製品 A 販売" --> T P -.-> S S -.-> T </pre> (連結法人及び国外関連者の事業概況等) <u>連結法人 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。</u> (国外関連取引の概要等) <u>P 社は S 社に対して製品 A を販売し、S 社は購入した製品 A を X 国内の第三者の代理店に販売している。</u>	

改正後	改正前
<u>基本三法を適用する上での比較対象取引を見いだすことはできなかったが、取引単位営業利益法についてはX国内の公開情報から比較対象取引を見いだすことができたため、P社とS社は、S社を対象とする取引単位営業利益法に基づきS社に対する製品Aの販売価格を設定している。</u> <u>(価格調整金等の支払等の内容)</u> <u>P社とS社は、取引単位営業利益法の適用に係る比較対象取引の売上高営業利益率を独立企業間価格の算定に係る指標として、S社の製品A輸入販売取引に係る売上高営業利益率の水準をこれに一致させることとし、各事業年度における製品A輸入販売取引に係る売上高営業利益率の実績値が当該指標と乖離した場合には、当該指標までの調整を行うために期中の取引価格をS社の決算期末で改定する旨を取り決め、覚書を取り交わしている。</u> <u>S社は、ある事業年度において製品A輸入販売取引に係る売上高営業利益率の実績値が当該指標を下回っていたことから、その事業年度の仕入価格を決算期末で減額調整することとし、これにより調整される金額の明細書をP社に送付した。P社は、当該金額を価格調整金として事業年度の末日に未払計上し、翌事業年度にS社に送金している。</u> <u>《移転価格税制上の取扱い》</u> <u>P社とS社は、両社が取り交わした覚書に基づき、S社を対象とする取引単位営業利益法により製品Aの取引価格を設定していることから、上記事例においてP社がS社に支払う価格調整金は、あらかじめ定められた条件の下、法定の独立企業間価格の算定方法に基づいて製品Aの取引価格を変更するものである。また、製品A輸入販売取引に係るS社の売上高営業利益率の実績値が確定するまで取引価格の変更を行う必要があるかどうかの判断ができず、さらにP社はS社から取引価格の調整に係る明細書を受領しないと価格調整金の計上ができないものと認められる。</u> <u>以上より、P社が事業年度末に未払計上した価格調整金については、計上理由、</u>	

改正後	改正前
<u>国外関連者との事前の取決めの内容、算定の方法、計算根拠、計上を決定した日、計上日等に照らして、合理的な理由に基づく取引価格の修正によるものと認められる（連結指針 2 - 20）。</u> <u>（注） P 社と S 社が用いている独立企業間価格の算定方法の選択や比較対象取引の選定等は、すべて法令の規定に則して適当な内容であるとの前提を置いている。</u> 《解説》 1 <u>連結法人及び国外関連者が、例えば、国外関連取引に係る取引時の価格を事後に変更、確定等して国外関連取引に係る対価の額を遡及して調整し、当該調整に係る金額を価格調整金等の名目で授受、又は当該国外関連取引に係る費用、収益等として計上することがある。</u> <u>こうした価格調整金等の授受又は計上が合理的な理由に基づいて行われる場合には、通常の取引価格の修正に当たるため、価格調整金等を国外関連取引に係る対価の額に含めて移転価格税制上の検討を行い、その適否を判断する必要がある。</u> <u>なお、国外関連取引に係る対価の額の遡及による変更が、当該国外関連取引と類似する非関連者間取引において同様に行われるものである場合には、当該変更は合理的な理由に基づく取引価格の修正として取り扱うこととなる。</u> 2 <u>国外関連者に対する価格調整金等の支払又は費用等の計上（以下「支払等」という。）が行われている事実が認められた場合には、非関連者間の取引では、特殊な場合を除いて事前の取決めによらずに取引価格の遡及改定等が行われることがないことに留意の上、当該支払等に係る理由、国外関連者との事前の取決めの内容、算定の方法及び計算根拠、当該支払等を決定した日、当該支払等をした日等を総合的に勘案して、合理的なものであるかどうかを判断し、これが合理的なものではないと判断されるときには、措置法第 68 条の 88 第 3 項（（国外関連者に対する寄附金の損金不算入））等の規定の適用について検討する必要がある（連結指針 2</u>	

改正後	改正前
<u>- 20)。</u> <u>例えば、国外関連者に対する財政的支援を目的としている場合や国外関連者との間で取引価格を遡及して改定するための条件があらかじめ定められていない場合、支払額の計算が法定の独立企業間価格の算定方法に基づいていない場合、支払額の具体的な計算根拠がない場合等においては、価格調整金等の支払等は通常合理的なものとは認められないので検討を要する。</u> <u>なお、価格調整金等の支払等を検討するために必要な資料が連結法人から提出されない等により、当該価格調整金等の支払等に係る実態を確認することができない状況においては、これを国外関連取引に係る対価の額として取り扱うことができないことに留意する必要がある。</u> 【事例 2 7】（目標利益率に一定の範囲を設定する事例） 《ポイント》 （省略） 《前提条件》 （省略） 《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。）。	【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》 （同左） 《前提条件》 （同左） 《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。）。

改 正 後	改 正 前
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28】参照）。 《解説》 （省略） 【事例28】（重要な前提条件） 《ポイント》 （省略） 《前提条件》 （省略） 《移転価格税制上の取扱い》 （省略） 《解説》 （省略）	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》 （同左） 【事例26】（重要な前提条件） 《ポイント》 （同左） 《前提条件》 （同左） 《移転価格税制上の取扱い》 （同左） 《解説》 （同左）