

**「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」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
<p>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</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p><b>【留意事項】</b>                      ……………</p> <p>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<u>選定</u>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。</p> <p>……………</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p><b>【定義】</b></p> <p><u>連結法人に係る移転価格事務運営要領 1-1 (定義) 等で定める用語の意義のほか、本事例集における次の用語の意義は、次のとおりである。</u></p> <p>1 連結指針 平成 17 年 4 月 28 日付査調 7 - 4 ほか 3 課共同「<u>連結法人に係る移転価格事務運営要領の制定について</u>」(事務運営指針)をいう。</p> <p align="right">(削 除)</p> <p align="right">(削 除)</p> <p align="right">(削 除)</p> <p align="right">(削 除)</p> <p align="right">(削 除)</p> <p align="right">(削 除)</p> <p>2 内部比較対象取引 <u>比較対象取引のうち外部比較対象取引以外の取引</u>をいう。</p> <p>3 外部比較対象取引 <u>比較対象取引のうち連結法人及び国外関連者と特殊の関係(措置法第 68 条の 88 第 1 項に規定する特殊の関係をいう。以下同じ。)にない者同士による取引</u>をいう。</p> <p>4 <u>比較利益分割法</u> <u>利益分割法のうち措置法施行令第 39 条の 112 第 7 項第 1 号に</u></p> </div>	<p>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</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p><b>【留意事項】</b>                      ……………</p> <p>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<u>選択</u>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。</p> <p>……………</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p><b>【定義】</b></p> <p>本事例集における次の用語の意義は、<u>連結法人に係る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。</u></p> <p>1 連結指針 平成 17 年 4 月 28 日付査調 7 - 4 ほか 3 課共同「<u>連結法人に係る移転価格事務運営要領の制定について</u>」(事務運営指針)をいう。</p> <p>2 <u>独立価格比準法</u> <u>措置法第 68 条の 88 第 2 項第 1 号イに掲げる方法をいう。</u></p> <p>3 <u>再販売価格基準法</u> <u>措置法第 68 条の 88 第 2 項第 1 号ロに掲げる方法をいう。</u></p> <p>4 <u>原価基準法</u> <u>措置法第 68 条の 88 第 2 項第 1 号ハに掲げる方法をいう。</u></p> <p>5 <u>基本三法</u> <u>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。</u></p> <p>6 <u>基本三法に準ずる方法</u> <u>措置法第 68 条の 88 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。</u></p> <p>7 <u>基本三法と同等の方法</u> <u>措置法第 68 条の 88 第 2 項第 2 号イに掲げる方法をいう。</u></p> <p>8 内部比較対象取引 <u>比較対象取引であって、連結法人又は国外関連者と非関連者との間で行われるもの</u>をいう。</p> <p>9 外部比較対象取引 <u>比較対象取引であって、非関連者その他の非関連者との間で行われるもの</u>をいう。</p> <p>(新 設)</p> </div>

改 正 後	改 正 前
<p><u>掲げる方法をいう。</u></p> <p>5 <u>寄与度利益分割法</u> <u>利益分割法のうち措置法施行令第39条の112第7項第1号ロに掲げる方法をいう。</u></p> <p style="text-align: right;">(削 除)</p> <p>6 <u>残余利益等</u> <u>措置法施行令第39条の112第7項第1号ハ(2)に規定する残余利益等をいう。</u></p> <p>7 <u>分割要因</u> <u>分割対象利益等又は残余利益等の配分に用いる要因をいう。</u></p> <p>8 <u>基本的取引</u> <u>措置法通達68の88(3)-1の(5)に掲げる取引をいう。</u></p>	<p>10 <u>寄与度利益分割法</u> <u>措置法通達68の88(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。</u></p> <p>11 <u>基本的利益</u> <u>措置法通達68の88(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。</u></p> <p>12 <u>残余利益</u> <u>措置法通達68の88(4)-5に規定する「当該配分した金額の残額」をいう。</u></p> <p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p>
<p>目次</p> <p>第一章 独立企業間価格の算定方法の<u>選定</u>に関する事例</p> <p>事例1 独立価格比準法を用いる場合・・・・・・・・・・・・・・・・・・1</p> <p>事例2 再販売価格基準法を用いる場合・・・・・・・・・・・・・・・・15</p> <p>事例3 原価基準法を用いる場合・・・・・・・・・・・・・・・・・・17</p> <p>事例4 独立価格比準法に準ずる方法を用いる場合・・・・・・・・・・19</p> <p>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・・・・24</p> <p>事例6 取引単位営業利益法を用いる場合・・・・・・・・・・・・28</p> <p>事例7 寄与度利益分割法を用いる場合・・・・・・・・・・・・33</p> <p>事例8 残余利益分割法を用いる場合・・・・・・・・・・・・40</p> <p>事例9 差異の調整・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・43</p> <p>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</p> <p>(1) 無形資産の取扱いに関する事例</p> <p>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・・・・46</p> <p>事例11 販売網及び品質管理ノウハウに関する無形資産・・・・・・・・51</p>	<p>目次</p> <p>第一章 独立企業間価格の算定方法の<u>選択</u>に関する事例</p> <p>事例1 独立価格比準法を用いる場合・・・・・・・・・・・・・・・・・・1</p> <p>事例2 再販売価格基準法を用いる場合・・・・・・・・・・・・7</p> <p>事例3 原価基準法を用いる場合・・・・・・・・・・・・・・・・・・9</p> <p>事例4 独立価格比準法に準ずる方法を用いる場合・・・・・・・・・・11</p> <p>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</p> <p>事例6 取引単位営業利益法を用いる場合・・・・・・・・・・・・20</p> <p>事例7 寄与度利益分割法を用いる場合・・・・・・・・・・・・25</p> <p>事例8 残余利益分割法を用いる場合・・・・・・・・・・・・29</p> <p>事例9 差異の調整・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・32</p> <p>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</p> <p>(1) 無形資産の取扱いに関する事例</p> <p>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・・・・34</p> <p>事例11 販売網及び品質管理ノウハウに関する無形資産・・・・・・・・38</p>

改 正 後	改 正 前
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 ..... 53	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..... 56	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..... 58	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 <u>連結法人</u> の無形資産..... 60	事例 1 5 出向者が使用する <u>法人</u> 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	(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..... 62	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..... 65	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 <u>分割対象利益等</u> の算出..... 68	事例 1 8 <u>分割対象利益</u> 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	(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..... 71	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..... 74	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..... 76	事例 2 1 基本的利益の計算..... 63
事例 2 2 <u>残余利益等</u> の分割要因..... 78	事例 2 2 <u>残余利益</u> の分割要因..... 66
(4) その他の事例	(4) その他の事例
事例 2 3 企業グループ内役務提供..... 82	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..... 87	事例 2 4 複数年度の考慮..... 75
事例 2 5 国外関連者に対する寄附金..... 90	事例 2 5 国外関連者に対する寄附金..... 78
事例 2 6 価格調整金等の取扱い..... 93	事例 2 6 価格調整金等の取扱い..... 81
第三章 事前確認事例	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..... 96	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..... 100	事例 2 8 重要な前提条件..... 88
第一章 独立企業間価格の算定方法の <u>選定</u> に関する事例	第一章 独立企業間価格の算定方法の <u>選択</u> に関する事例
【事例 1】(独立価格比準法を用いる場合)	【事例 1】(独立価格比準法を用いる場合)

改正後	改正前
<p>《ポイント》</p> <p><u>独立企業間価格の算定に当たり独立価格比準法が最も適切な方法と認められる事例</u></p> <p>《前提条件》</p> <p>[取引関係図] (省 略)</p> <p>(連結法人及び国外関連者の事業概況等) (省 略)</p> <p>(国外関連取引の概要等) (省 略)</p> <p>(連結法人及び国外関連者の機能・活動等) (省 略)</p> <p>(製品Aと製品Bの販売取引に係る契約条件等)</p> <p>両取引については、取引段階は同じであり、<u>取引規模もおおむね同様</u>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。</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>(<u>比較可能性分析に基づく検討</u>)</p> <p>独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第68条の88第2項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達68の88(2)-1、同68の88(3)-1、同68の88(3)-3、連結指針3-1等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>P社及びS社ともに販売機能を果たしているが、その程度に大きな差は認められず、検証対象の当事者として両者のうちどちらを採用しても適切と認められる。</u></li> <li>・ <u>P社がT社に製品Bを販売する取引から、独立価格比準法を適用する上での内部比較対象取引の候補を見いだすことができる。</u></li> <li>・ <u>公開情報からは、外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。</u></li> <li>・ 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。</li> </ul>	<p>《ポイント》</p> <p><u>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。</u></p> <p>《前提条件》</p> <p>[取引関係図] (同 左)</p> <p>(連結法人及び国外関連者の事業概況等) (同 左)</p> <p>(国外関連取引の概要等) (同 左)</p> <p>(連結法人及び国外関連者の機能・活動等) (同 左)</p> <p>(製品Aと製品Bの販売取引に係る契約条件等)</p> <p>両取引については、取引段階は同じであり、<u>取引数量も概ね同様</u>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。</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>(<u>基本三法の適用可能性の検討</u>)</p> <p>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68条の88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68の88(2)-1、同68の88(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> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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。</li> <li>・ 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。</li> <li>・ 両取引において、<u>取引数量は概ね同様</u>であり、また、<u>契約条件も同様</u>であり、<u>取引数量及び契約条件の差異はない</u>と認められる。</li> <li>・ 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。</li> <li>・ 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</li> </ul>

改正後	改正前
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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。</li> <li>・ 両取引において、<u>契約条件は同様であり、契約条件の差異はないと認められる。</u></li> <li>・ S社及びT社はいずれもX国の小売店に対して製品を販売する卸売業者であり、両取引の取引段階は同様と認められる。また、<u>両取引の取引規模はおおむね同様であり、製品A及び製品Bに係る価格規制等はない。</u></li> <li>・ 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。</li> </ul> <p><u>(注) 再販売価格基準法、原価基準法及び取引単位営業利益法（それぞれ準ずる方法及び同等の方法を含む。）の適用においては、国外関連取引の当事者のいずれか一方の利益指標が検証されることになる。本事例集では、当該検証の対象となる国外関連取引の当事者を「検証対象の当事者」という。</u></p> <p><b>(独立企業間価格の算定方法の選定)</b></p> <p><u>上記の検討結果から、P社がT社に製品Bを販売する取引については、独立価格比準法を適用する上での比較可能性が十分であると認められる。</u></p> <p><u>このため、本事例では、P社からS社への製品Aの棚卸資産の販売取引に対して、P社からT社への製品Bの販売に係る対価の額を用いる独立価格比準法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。</u></p> <p>《解説》</p> <p>1 <u>独立企業間価格の算定については、法定の算定方法（解説3の（参考1）参照。）のうち、国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法を選定することにより行う必要がある（措置法第68条の88第2項）。したがって、最も適切な方法の選定における基本的な考え方は、国外関連取引ごとの個別の状況等に応じて独立企業原則に最も即した方法を見いだすものということができる。</u></p>	<p>いない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>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。</u></li> </ul> <p><b>(独立企業間価格の算定方法の選択)</b></p> <p><u>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68条の88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。</u></p> <p>《解説》</p> <p>1 <u>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。</u></p> <p><u>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連結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</u></p>

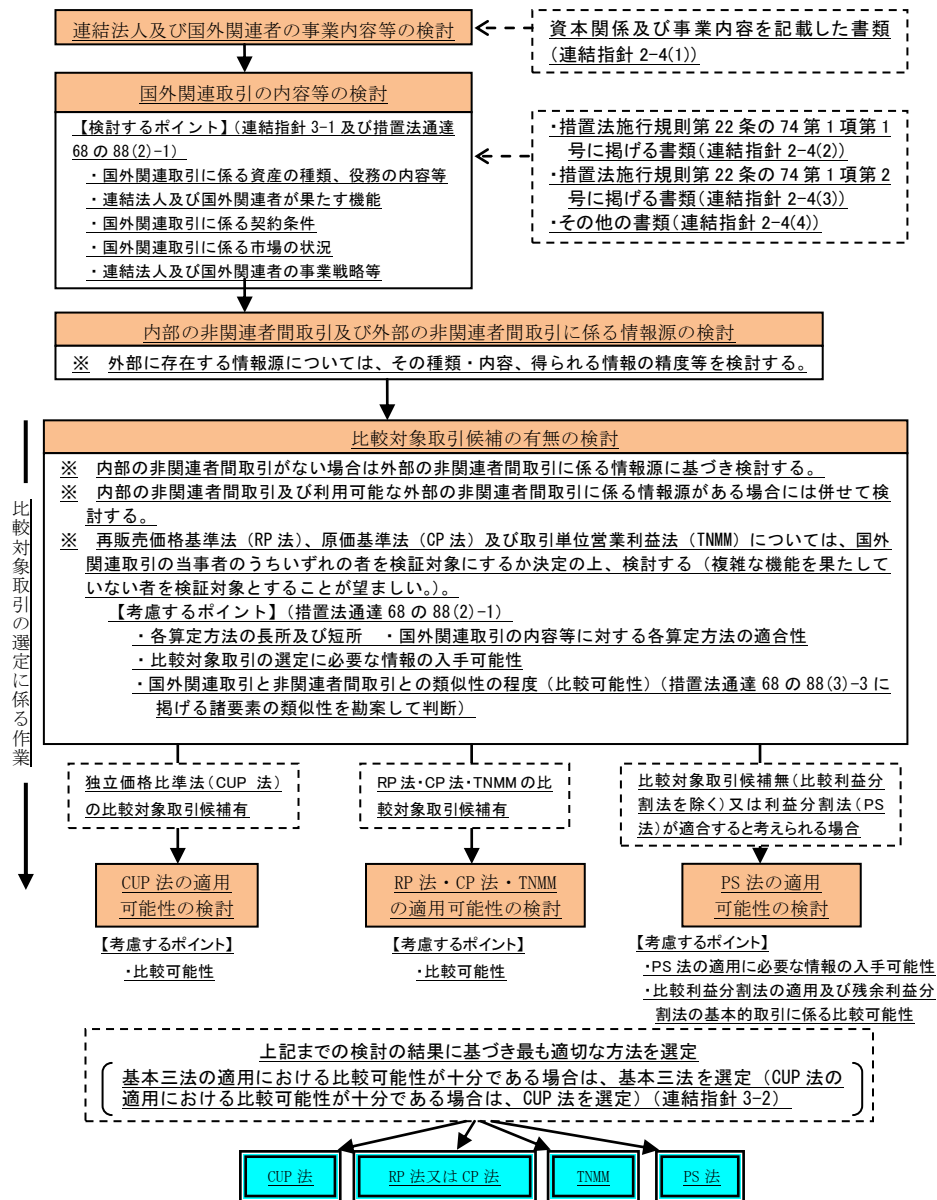
改正後	改正前
<p><u>独立企業原則の内容は、OECDモデル租税条約第9条第1項に規定されているが、その理念は比較可能な独立の事業者の間であれば得られたであろう取引の条件を参照して国外関連取引に係る利益を調整しようとするものであるから、最も適切な方法の選定は、国外関連取引に係る条件と比較可能な非関連者間取引に係る条件についての比較・検討（独立の事業者の間の取引条件に影響を与えるであろう要素に基づき国外関連取引の内容等を精査し、その結果を踏まえて国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度（比較可能性）に係る分析を行うもので、本事例集ではこれを「比較可能性分析」という。）を通じて行うことが不可欠であることに留意する必要がある（連結指針3-1）。</u></p> <p><u>比較可能性分析においては、比較対象取引の選定に係る作業を行い、比較対象取引の有無を検討することとなるが、当該作業を適切に行うためには、あらかじめ国外関連取引の内容等を十分に理解し、比較を行うための諸要素（措置法通達68の88(3)-3に掲げる諸要素）についての的確に把握しておく必要がある、国外関連取引に係る資産の種類・役務の内容、国外関連取引において当事者が果たす機能等に対する事前の十分な検討が重要となる。</u></p> <p><u>（参考）OECDモデル租税条約第9条第1項</u></p> <p><u>次のa又はbに該当する場合であって、そのいずれの場合においても、商業上又は資金上の関係において、双方の企業の間、独立の企業の間、に設けられる条件と異なる条件が設けられ、又は課されているときは、その条件がないとしたならば一方の企業の利得となったとみられる利得であってその条件のために当該一方の企業の利得とならなかったものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる。</u></p> <p><u>a 一方の締約国の企業が他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合、又は、</u></p> <p><u>b 同一の者が一方の締約国の企業および他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合</u></p>	<p><u>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。</u></p> <p><u>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68の88(2)-1（比較対象取引の意義）、同68の88(6)-2（有形資産の貸借の取扱い）、同68の88(6)-4（金銭の貸付け又は借入れの取扱い）、同68の88(6)-5（役務提供の取扱い）又は同68の88(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68の88(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。</u></p> <p><u>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68の88(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（連結指針3-2）。</u></p>

改正後	改正前
<p><u>2 上述のとおり、独立企業間価格の算定方法については、独立企業原則に配慮しつつ、 国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘 案して、独立企業間価格を算定するための最も適切な方法を事案に応じて選定するこ とになる。この勘案する事項の具体的内容としては、国外関連取引及び非関連者間取 引に係る措置法通達 68 の 88(3) - 3 に掲げる諸要素のほか、①独立企業間価格の算定 における各算定方法の長所及び短所、②国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の 当事者が果たす機能等に対する各算定方法の適合性、③各算定方法を適用するに 必要な情報の入手可能性、④国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度</u>の 4 つ (解説 3 の (参考 2) 参照。) <u>が挙げられる (措置法通達 68 の 88(2) - 1)。</u></p> <p><u>独立企業間価格の算定方法の選定に当たっては、比較対象取引を用いる算定方法が 採りうるのか、採りうるとしてどのような非関連者間取引が比較対象取引として適切 か等につき、国外関連取引及び非関連者間取引に係る情報や上記①から④までの点を 勘案して、次の図 1 のような手順により比較可能性分析を実施し、最も適切な方法を 選定する。</u></p>	

改正後

改正前

[図1：独立企業間価格の算定方法の選定の流れ（比較可能性分析の例）]



（新 設）



改正後	改正前
<p><u>3 基本三法（特に独立価格比準法）は、独立企業間価格を直接的に算定することができるという長所を有する。したがって、最も適切な方法の選定に当たり、措置法通達68の88(2)-1の(1)から(4)までに掲げる点等を勘案して検討した結果、最も適切な方法の候補が複数ある場合において、独立価格比準法の適用における比較可能性が十分であるとき（国外関連取引と比較対象取引との差異について調整を行う必要がある場合は、当該調整を行うことができることに限る。以下同じ。）には、こうした長所を踏まえて独立価格比準法を選定し、また、独立価格比準法を選定することはできないが、再販売価格基準法又は原価基準法の適用における比較可能性が十分であるときには、同様の長所を踏まえて再販売価格基準法又は原価基準法を選定することになる（連結指針3-2）。</u></p> <p>なお、基本三法を適用する上での比較対象取引に該当するか判断するために必要な情報が得られない場合であっても、各算定方法の特徴（長所）に基づく情報の入手可能性などを勘案したときには、措置法第68条の88第2項第1号ニに掲げる基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法（又はこれらの方法と同等の方法）を最も適切な方法として選定できる場合がある（基本三法に準ずる方法については以下の（参考3）参照。その他政令で定める方法については、【事例6】（取引単位営業利益法）、【事例7】（寄与度利益分割法）、【事例8】（残余利益分割法）参照。）。</p>	<p><u>2 基本三法の適用を検討する場合、連結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連結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。</u></p> <p><u>これに対して、連結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。</u></p> <p><u>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。</u></p> <p><u>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68条の88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）。</u></p> <p><u>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。</u></p>

改 正 後	改 正 前																								
<p>(参考1) 独立企業間価格の算定方法</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">棚卸資産の売買取引</th> <th style="text-align: center;">棚卸資産の売買取引以外の取引</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td> <b>【基本三法】</b>            ① 独立価格比準法  <u>(措置法第68条の88第2項第1号イ)</u>            ② 再販売価格基準法  <u>(措置法第68条の88第2項第1号ロ)</u>            ③ 原価基準法  <u>(措置法第68条の88第2項第1号ハ)</u> </td> <td> <b>【基本三法と同等の方法】</b>            ① 独立価格比準法と同等の方法  <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u>            ② 再販売価格基準法と同等の方法  <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u>            ③ 原価基準法と同等の方法  <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> </td> </tr> <tr> <td> <b>【基本三法に準ずる方法】</b>            ① 独立価格比準法に準ずる方法  <u>(措置法第68条の88第2項第1号ニ)</u>            ② 再販売価格基準法に準ずる方法  <u>(措置法第68条の88第2項第1号ヒ)</u>            ③ 原価基準法に準ずる方法  <u>(措置法第68条の88第2項第1号ヘ)</u> </td> <td> <b>【基本三法に準ずる方法と同等の方法】</b>            ① 独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法  <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u>            ② 再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法  <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u>            ③ 原価基準法に準ずる方法と同等の方法  <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> </td> </tr> <tr> <td> <b>【その他政令で定める方法】</b>            ① 比較利益分割法  <u>(措置法施行令第39条の112第7項第1号(同号イに係る部分に限る))</u>            ② 寄与度利益分割法  <u>(措置法施行令第39条の112第7項第1号(同号ロに係る部分に限る))</u>            ③ 残余利益分割法  <u>(措置法施行令第39条の112第7項第1号(同号ハに係る部分に限る))</u>            ④ 取引単位営業利益法  <u>(措置法施行令第39条の112第7項第2号・第3号)</u>            ⑤ ①から④までの方法に準ずる方法  <u>(措置法施行令第39条の112第7項第4号)</u> </td> <td> <b>【その他政令で定める方法と同等の方法】</b>            ① 比較利益分割法と同等の方法  <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u>            ② 寄与度利益分割法と同等の方法  <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u>            ③ 残余利益分割法と同等の方法  <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u>            ④ 取引単位営業利益法と同等の方法  <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u>            ⑤ 左欄の⑤の方法と同等の方法  <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> </td> </tr> </tbody> </table>	棚卸資産の売買取引	棚卸資産の売買取引以外の取引	<b>【基本三法】</b> ① 独立価格比準法 <u>(措置法第68条の88第2項第1号イ)</u> ② 再販売価格基準法 <u>(措置法第68条の88第2項第1号ロ)</u> ③ 原価基準法 <u>(措置法第68条の88第2項第1号ハ)</u>	<b>【基本三法と同等の方法】</b> ① 独立価格比準法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> ② 再販売価格基準法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> ③ 原価基準法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u>	<b>【基本三法に準ずる方法】</b> ① 独立価格比準法に準ずる方法 <u>(措置法第68条の88第2項第1号ニ)</u> ② 再販売価格基準法に準ずる方法 <u>(措置法第68条の88第2項第1号ヒ)</u> ③ 原価基準法に準ずる方法 <u>(措置法第68条の88第2項第1号ヘ)</u>	<b>【基本三法に準ずる方法と同等の方法】</b> ① 独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> ② 再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> ③ 原価基準法に準ずる方法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u>	<b>【その他政令で定める方法】</b> ① 比較利益分割法 <u>(措置法施行令第39条の112第7項第1号(同号イに係る部分に限る))</u> ② 寄与度利益分割法 <u>(措置法施行令第39条の112第7項第1号(同号ロに係る部分に限る))</u> ③ 残余利益分割法 <u>(措置法施行令第39条の112第7項第1号(同号ハに係る部分に限る))</u> ④ 取引単位営業利益法 <u>(措置法施行令第39条の112第7項第2号・第3号)</u> ⑤ ①から④までの方法に準ずる方法 <u>(措置法施行令第39条の112第7項第4号)</u>	<b>【その他政令で定める方法と同等の方法】</b> ① 比較利益分割法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> ② 寄与度利益分割法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> ③ 残余利益分割法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> ④ 取引単位営業利益法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> ⑤ 左欄の⑤の方法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u>	<p>(参考2) 独立企業間価格の算定方法</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th></th> <th style="text-align: center;">棚卸資産の売買取引</th> <th style="text-align: center;">棚卸資産の売買取引以外の取引</th> <th style="text-align: center;">備 考</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">①</td> <td> <b>基本三法</b>            独立価格比準法            再販売価格基準法            原価基準法         </td> <td> <b>基本三法と同等の方法</b>            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         </td> <td style="text-align: center;">②及び③に優先して適用</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">②</td> <td> <b>基本三法に準ずる方法</b>            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         </td> <td> <b>基本三法に準ずる方法と同等の方法</b>            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         </td> <td style="text-align: center;">②と③の適用に優先劣後関係はない(同順位)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">③</td> <td> <b>その他政令で定める方法</b>            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         </td> <td> <b>その他政令で定める方法と同等の方法</b>            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         </td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		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	<b>基本三法</b> 独立価格比準法 再販売価格基準法 原価基準法	<b>基本三法と同等の方法</b> 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	<b>基本三法に準ずる方法</b> 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	<b>基本三法に準ずる方法と同等の方法</b> 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	<b>その他政令で定める方法</b> 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	<b>その他政令で定める方法と同等の方法</b> 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	
棚卸資産の売買取引	棚卸資産の売買取引以外の取引																								
<b>【基本三法】</b> ① 独立価格比準法 <u>(措置法第68条の88第2項第1号イ)</u> ② 再販売価格基準法 <u>(措置法第68条の88第2項第1号ロ)</u> ③ 原価基準法 <u>(措置法第68条の88第2項第1号ハ)</u>	<b>【基本三法と同等の方法】</b> ① 独立価格比準法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> ② 再販売価格基準法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> ③ 原価基準法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u>																								
<b>【基本三法に準ずる方法】</b> ① 独立価格比準法に準ずる方法 <u>(措置法第68条の88第2項第1号ニ)</u> ② 再販売価格基準法に準ずる方法 <u>(措置法第68条の88第2項第1号ヒ)</u> ③ 原価基準法に準ずる方法 <u>(措置法第68条の88第2項第1号ヘ)</u>	<b>【基本三法に準ずる方法と同等の方法】</b> ① 独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> ② 再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> ③ 原価基準法に準ずる方法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u>																								
<b>【その他政令で定める方法】</b> ① 比較利益分割法 <u>(措置法施行令第39条の112第7項第1号(同号イに係る部分に限る))</u> ② 寄与度利益分割法 <u>(措置法施行令第39条の112第7項第1号(同号ロに係る部分に限る))</u> ③ 残余利益分割法 <u>(措置法施行令第39条の112第7項第1号(同号ハに係る部分に限る))</u> ④ 取引単位営業利益法 <u>(措置法施行令第39条の112第7項第2号・第3号)</u> ⑤ ①から④までの方法に準ずる方法 <u>(措置法施行令第39条の112第7項第4号)</u>	<b>【その他政令で定める方法と同等の方法】</b> ① 比較利益分割法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> ② 寄与度利益分割法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> ③ 残余利益分割法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> ④ 取引単位営業利益法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u> ⑤ 左欄の⑤の方法と同等の方法 <u>(措置法第68条の88第2項第2号)</u>																								
	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	<b>基本三法</b> 独立価格比準法 再販売価格基準法 原価基準法	<b>基本三法と同等の方法</b> 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	<b>基本三法に準ずる方法</b> 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	<b>基本三法に準ずる方法と同等の方法</b> 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	<b>その他政令で定める方法</b> 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	<b>その他政令で定める方法と同等の方法</b> 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																							
<p>(参考2) 最も適切な方法の選定に当たり勘案する事項のうち、次の4つの点についての説明</p> <p>(1) 独立企業間価格の算定における各算定方法(以下の説明において同等の方法を含む。)の長所及び短所</p> <p>イ 独立価格比準法(Comparable Uncontrolled Price Method: CUP法)は、国外関連取引に係る価格と比較対象取引に係る価格を直接比較することから、独立企業間価格を算定する最も直接的な方法である。</p> <p>他方、その適用において資産又は役務の内容についての厳格な同種性が求めら</p>	<p>(追 加)</p>																								

改正後	改正前
<p>れるが、資産の性状、構造、機能等の違いについては、価格に影響を及ぼすことが客観的に明らかな場合が多く、かつ、こうした差異を調整することは一般的に困難である。また、取引の当事者が果たす機能の差異が価格に影響を及ぼす場合の調整も容易ではない。このため、独立価格基準法の適用においては、公開情報（有価証券報告書等の企業情報、企業の財務情報等が収録されたデータベース、業界団体情報などの外部情報等をいう。以下の事例において同じ。）から比較対象取引を見いだせない場合が多い。</p> <p>ロ 再販売価格基準法（Resale Price Method：RP 法）及び原価基準法（Cost Plus Method：CP 法）は、国外関連取引に係る売上総利益の水準と比較対象取引に係る売上総利益の水準を比較する方法であるが、販売価格が売上総利益と原価により構成され、売上総利益が価格と近接した関係にあることを考慮すると、独立価格基準法に次いで独立企業間価格を算定する直接的な方法といえる。</p> <p>他方、売上総利益の水準については、資産又は役務それ自体の差異の影響を受けにくい一方で、取引の当事者が果たす機能の差異の影響を受けやすく、公開情報から比較対象取引を見いだせない場合が多い。</p> <p>ハ 取引単位営業利益法（Transactional Net Margin Method：TNMM）は、国外関連取引に係る営業利益の水準と比較対象取引に係る営業利益の水準を比較する方法であるが、営業利益は売上総利益のように価格と近接した関係にはなく、独立企業間価格の算定は基本三法と比較して間接的なものとなる。</p> <p>他方、営業利益の水準も取引の当事者が果たす機能の差異によって影響を受けることがあるが、事業を行う場合に遂行される機能の差異は、一般的に機能の遂行に伴い支出される営業費用（販売費及び一般管理費）の水準差として反映され、売上総利益の水準では大きな差があっても営業利益の水準では一定程度均衡すると考えられることから、取引の当事者が果たす機能に差異があっても調整が不要となる場合がある。したがって、取引単位営業利益法は、基本三法よりも差異の影響を受けにくい方法といえることができ、公開情報から比較対象取引を見いだすことができる場合が多くなる。</p>	

改正後	改正前
<p><u>このため、国外関連取引と非関連者間取引との間に措置法施行令第 39 条の 112 第 7 項第 2 号及び第 3 号に規定する割合（営業利益指標）の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかな差異が認められない限り、当該非関連者間取引は取引単位営業利益法を適用する上での比較対象取引として採りうることに留意する必要がある。</u></p> <p><u>上記のような特徴から、取引単位営業利益法の適用においては、企業単位の事業において非関連者が果たす機能と国外関連取引の当事者が果たす機能との類似性が高く、営業利益指標の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかな機能の差異が認められない場合に、当該事業を当該国外関連取引に対応する一の取引とみなして比較対象取引の選定を行える場合がある。</u></p> <p><u>なお、価格や売上総利益の水準よりも営業利益の水準に対して影響を及ぼす可能性のある要因（経営の効率性に係る差異等）が存在する場合があることから、取引単位営業利益法の適用を検討する場合には、こうした点にも留意する。</u></p> <p><u>二 利益分割法（Profit Sprit Method：PS 法）は、比較対象取引を見いだせない場合などに有用な方法であるが、分割対象利益等の計算や分割要因を特定するために必要な財務情報等を入手できない場合には適用できない。</u></p> <p><u>利益分割法には、比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法の 3 つの類型があり、上記以外の特徴はそれぞれ次のとおりである。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><u>・ 比較利益分割法</u></li> <p><u>比較利益分割法は、国外関連取引と類似の状況の下で行われた非関連者間取引に係る非関連者間の分割対象利益等に相当する利益の配分割合を用いて、当該国外関連取引に係る分割対象利益等を連結法人及び国外関連者に配分することにより独立企業間価格を算定する方法である。</u></p> <li><u>・ 寄与度利益分割法</u></li> <p><u>寄与度利益分割法は、国外関連取引に係る分割対象利益等を、その発生に寄与した程度を推測するに足りる国外関連取引の当事者に係る要因に応じてこれらの者に配分することにより独立企業間価格を算定する方法であり、比較対象</u></p> </ul>	

改正後	改正前
<p><u>となる非関連者間取引を見いだす必要がないことから、国外関連取引が高度に統合されているような場合において、比較利益分割法よりも適用可能性は高まる。</u></p> <p>・ <u>残余利益分割法</u></p> <p><u>残余利益分割法は、国外関連取引の両当事者が独自の機能を果たすことにより（例えば、国外関連取引の両当事者が無形資産を使用して独自の機能を果たしている場合）、当該国外関連取引においてこれらの者による独自の価値ある寄与が認められる場合において、分割対象利益等のうち基本的利益を国外関連取引の両当事者にそれぞれに配分し、当該分割対象利益等と当該配分をした基本的利益の合計額との差額である残余利益等（独自の価値ある寄与により発生した部分）を、残余利益等の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じてこれらの者に配分し、独立企業間価格を算定する方法である。この方法では、分割対象利益等を基本的利益と残余利益等とに分けて二段階の配分を行うことになるが、残余利益等に係る分割要因を測定することが困難な場合がある。</u></p> <p><u>なお、国外関連取引の一方の当事者が単純な機能のみを果たしている場合には、通常は残余利益分割法よりも当該一方の当事者を検証対象とする算定方法の選定が適切となる。</u></p> <p>(2) <u>国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能等に対する各算定方法の適合性</u></p> <p><u>最も適切な方法を選定する際には、国外関連取引の内容や国外関連取引の当事者が果たす機能等に照らし、これらに適合する算定方法を選定する必要がある。このため、比較可能性分析においては、各算定方法（以下の説明において同等の方法を含む。）につき、例えば、次のような点に留意して検討を行う。</u></p> <p><u>なお、国外関連取引について、複数の取引を一の取引として独立企業間価格を算定することが合理的と認められる場合（措置法通達 68 の 88(4) - 1) には、合理的な取引単位に照らして算定方法の検討を行うことに留意する。</u></p> <p>イ <u>独立価格比準法においては、国外関連取引に係る資産又は役務と同種の非関連者</u></p>	

改正後	改正前
<p><u>間取引に係る資産又は役務を見いだす必要がある。</u></p> <p><u>ロ 再販売価格基準法、原価基準法及び取引単位営業利益法を適用するための比較対象取引の選定においては、資産や役務の類似性よりも、国外関連取引の当事者が果たす機能の類似性が重要となる。</u></p> <p><u>また、上記の 3 つの方法について検討する際には、連結法人及びその国外関連者のうち、どちらを検証対象の当事者とするか決定する必要があるが、比較可能性が十分な非関連者間取引を見いだす観点からは、機能分析に基づき、より単純な機能を果たすと認められる方を検証対象の当事者とするのが望ましい。</u></p> <p><u>なお、取引単位営業利益法については、その適用に係る利益指標が 2 つ（措置法施行令第 39 条の 112 第 7 項第 2 号に規定する割合（売上高営業利益率）及び同項第 3 号に規定する割合（総費用営業利益率））あることから、どちらの利益指標を用いることが適切か検討する必要がある。</u></p> <p><u>ハ 利益分割法については、連結法人及びその国外関連者が、例えば、無形資産を有していることにより、国外関連取引において、基本的な活動のみを行う法人（【事例 8】《移転価格税制上の取扱い》参照。）よりも高い利益を獲得している場合には、無形資産の個性や独自性により比較対象取引が得られず、こうした高い利益を当該無形資産による寄与の程度に応じて当該連結法人及びその国外関連者に配分することが適切となる場合がある。</u></p> <p><u>なお、取引が連鎖することにより国外関連取引に関わる関連者が複数ある場合（【事例 1 6】参照。）に利益分割法を適用する際は、分割対象利益等の配分の対象とする当事者の範囲を適切に定める必要がある。</u></p> <p>(3) <u>各算定方法を適用するために必要な情報の入手可能性</u></p> <p><u>各算定方法を適用するために必要な非関連者間取引等の情報の入手可能性については、国外関連取引の当事者の内部及び外部に存在する情報それぞれに関し、比較可能性分析において、各算定方法（以下の説明において同等の方法を含む。）につき、例えば、次の点に留意して検討する必要がある。また、非関連者間取引に係る外部情報については、上記(1)のとおり各算定方法に応じた入手可能性が予測できることか</u></p>	

改正後	改正前
<p><u>ら、比較可能性分析ではこの点を踏まえて、比較対象取引候補の有無に係る検討を効率的に実施する。</u></p> <p><u>なお、再販売価格基準法、原価基準法又は取引単位営業利益法を最も適切な方法として選定する場合には、国外関連取引に係る検証対象の当事者の財務情報が必要となることに留意する。</u></p> <p><u>イ 独立価格比準法においては、国外関連取引の対象資産又は役務と同種の資産又は役務に係る非関連者間取引情報が入手できるかどうか。また、当該国外関連取引の取引条件等と当該非関連者間取引の取引条件等との間に、価格に影響を及ぼすことが客観的に明らかな差異が認められる場合において、当該差異により生じる対価の額の差を調整するために必要な情報を入手できるかどうか。</u></p> <p><u>ロ 再販売価格基準法、原価基準法及び取引単位営業利益法においては、国外関連取引の対象資産又は役務と同種又は類似の資産又は役務に係る非関連者間取引のうち、検証対象の当事者の果たす機能と類似の機能を果たす非関連者の当該非関連者間取引における売上総利益又は営業利益に係る情報を入手できるかどうか。また、当該検証対象の当事者の果たす機能等と当該非関連者が果たす機能等との間に売上総利益又は営業利益の水準に影響を及ぼすことが客観的に明らかな差異が認められる場合において、当該差異により生じる売上総利益又は営業利益の水準の差を調整するために必要な情報を入手できるかどうか。</u></p> <p><u>ハ 利益分割法においては、分割対象利益等の計算や分割要因を特定するために必要な財務情報等を入手できるかどうか。</u></p> <p><u>(4) 国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度</u></p> <p><u>非関連者間取引について、比較対象取引又は残余利益分割法の適用において基本的利益を計算する場合に用いる取引（基本的取引）として選定するためには、当該非関連者間取引と国外関連取引との類似性の程度（比較可能性）が十分である必要があり（措置法通達 68 の 88(3) - 1)、比較可能性については、措置法通達 68 の 88(3) - 3 に掲げる諸要素の類似性を勘案して判断することとなる（措置法通達 68 の 88(3) - 3)。</u></p>	

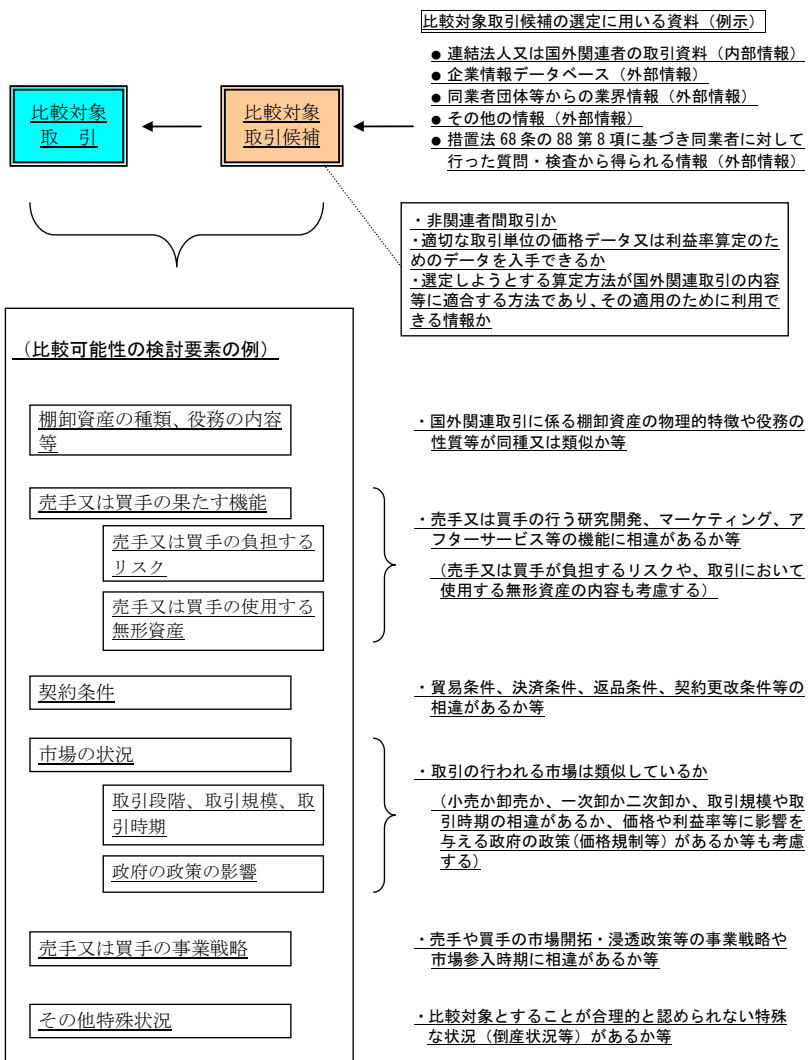
改正後	改正前
<p><u>なお、国外関連取引と比較対象取引又は基本的取引との間に差異があり、当該差異により生じる対価の額等の差について、必要な調整を加える必要がある場合には、連結指針 3 - 3 を踏まえて適切な調整を行うことに留意する。</u></p> <p><u>(参考 3) 基本三法に準ずる方法</u></p> <p>基本三法に準ずる方法は、基本三法の考え方から乖離しない限りにおいて、取引内容に適合した合理的な方法を採用する途を残したものと解されている。</p> <p>法令の規定に従って基本三法を適用した場合には比較対象取引を見いだすことが困難な国外関連取引について、その様々な取引形態に着目し、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。</p> <p>また、基本三法に準ずる方法は、基本三法において比較対象取引として求められる比較可能性の要件（措置法通達 68 の 88(3) - 3 に掲げる諸要素の類似性）まで緩めることを認めるものでなく、当該要件を満たしていない取引については、基本三法に準ずる方法においても比較対象取引として用いることができないことに留意する必要がある。</p> <p><u>[基本三法に準ずる方法の例]</u></p> <p>(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</p> <p>(2) 国外関連取引に係る棚卸資産の買手が、<u>特殊の関係にある者（以下「関連者」という。）</u>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</p>	<p><u>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。</u></p> <p>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。</p> <p><u>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 68 の 88(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。</u></p> <p><u>(参考 1) 基本三法に準ずる方法の例</u></p> <p>(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</p> <p>(2) 国外関連取引に係る棚卸資産の買手が、<u>関連者</u>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</p>



改正後	改正前
<p>販売した当該棚卸資産の価格から再販売価格基準法を適用する場合の通常の利潤の額を控除して当該買手から当該関連者への販売価格を算定し、これに基づき、国外関連取引に係る独立企業間価格を算定する方法</p> <p>(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</p> <p>(4) 他社から購入した製品と自社製品をセットにして国外関連者に販売した場合において、例えば、独立価格比準法と原価基準法を併用して独立企業間価格を算定する方法</p> <p>(5) <u>基本三法を適用する上での比較対象取引が複数ある場合において、それらの取引に係る価格又は利益率等の平均値等を用いて独立企業間価格を算定する方法</u></p> <p><u>(注) 国外関連取引に係る比較対象取引が複数存在し、当該比較対象取引に係る価格又は利益率等（国外関連取引と比較対象取引との差異について調整を行う必要がある場合は、当該調整を行った後のものに限る。）が形成する一定の幅の外に当該国外関連取引に係る価格又は利益率等がある場合の独立企業間価格の算定に当たっては、原則として当該幅に係る価格又は利益率等の平均値を用いるが、当該比較対象取引に係る価格又は利益率等の分布状況等に応じた合理的な値が他に認められる場合は、その値を用いる（連結指針3-5）。</u></p> <p>4 <u>上述のとおり、比較可能性分析においては、国外関連取引の内容等を精査した結果に基づいて比較対象取引の選定に係る作業を行うのであるが、一般的には、内部比較対象取引又は外部比較対象取引の有無について、連結法人又は国外関連者の取引資料等の内部情報のほか、公開情報を基に検討することとなる。</u></p> <p><u>比較対象取引として選定するためには、国外関連取引の種類ごとに、措置法通達68の88(3)-1(比較対象取引の意義)、同68の88(7)-2(有形資産の貸借の取扱い)、</u></p>	<p>格基準法（<u>【事例2】参照</u>）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</p> <p>(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</p> <p>(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（<u>【事例1】参照</u>）と原価基準法（<u>【事例3】参照</u>）を併用して独立企業間価格を算定する方法</p> <p>(5) <u>措置法通達68の88(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</u></p> <p><u>(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（連結指針3-3）。</u></p>

改正後	改正前
<p><u>同 68 の 88(7) - 4 (金銭の貸付け又は借入れの取扱い)、同 68 の 88(7) - 5 (役務提供の取扱い) 又は同 68 の 88(7) - 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り、さらに、比較対象取引に該当するか否かにつき国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度 (比較可能性) を判断する場合には、同 68 の 88(3) - 3 (比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素) に示されている諸要素の類似性を勘案することになる。</u></p> <p><u>また、連結法人又は国外関連者が無形資産の使用を伴う国外関連取引を行っている場合には、措置法通達 68 の 88(3) - 3 の(注)1 の売手又は買手の使用する無形資産に特に着目して比較可能性の検討を行う必要がある。この場合において、比較対象取引の選定に当たり、無形資産の種類、対象範囲、利用態様等の類似性について検討を行うことに留意する (連結指針 3 - 4)。</u></p> <p><u>なお、比較対象取引の選定に係る作業において、内部比較対象取引については、取引に関する情報を連結法人又は当該連結法人の関連者が有していることから、比較対象取引に該当するかどうかの判断は比較的容易な場合が多いと考えられる。</u></p> <p><u>比較対象取引の選定は、通常可能な範囲において通常の情報入手のための努力を行って検討を行うこととなるが、必要な情報の収集において公開情報がない、国外の情報であるなどの一定の制約があることにも留意する必要がある。</u></p> <p><u>比較対象取引の選定に係る手順としては、例えば、次の図 2 と図 3 のとおりである。</u></p> <p><u>(参考) 比較対象取引候補のスクリーニング (選別作業)</u></p> <p><u>一般的に比較対象取引を選定するためには、図 2 に記載されているような点を考慮に入れて、比較対象取引の候補となる非関連者間取引に係る情報を収集し、収集した比較対象取引候補に対してスクリーニングを実施することになる。</u></p> <p><u>なお、スクリーニングにおいては、個々の事案の状況に応じ、図 3 に記載されているような定量的基準や定性的基準を定め、一定の基準に満たないものは比較可能性が不十分として比較対象取引候補から除外していく手順が一般的に採られる。</u></p>	<p><u>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。</u></p> <p><u>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。</u></p>

[図2: 比較対象取引の選定に係る作業において考慮する点(例)]

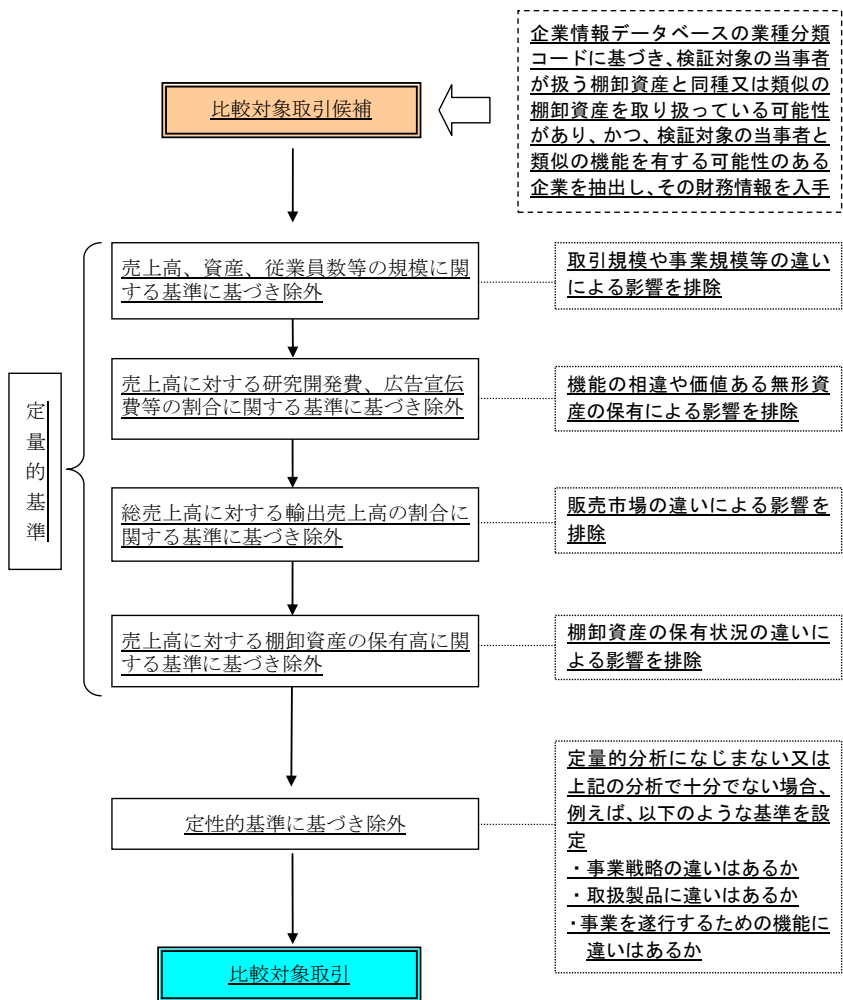


- ・ 非関連者間取引か
- ・ 適切な取引単位の価格データ又は利益率算定のためのデータを入力できるか
- ・ 選定しようとする算定方法が国外関連取引の内容等に適合する方法であり、その適用のために利用できる情報か

- ・ 国外関連取引に係る棚卸資産の物理的特徴や役務の性質等が同種又は類似か等
- ・ 売手又は買手の行う研究開発、マーケティング、アフターサービス等の機能に相違があるか等  
(売手又は買手が負担するリスクや、取引において使用する無形資産の内容も考慮する)
- ・ 貿易条件、決済条件、返品条件、契約更改条件等の相違があるか等
- ・ 取引の行われる市場は類似しているか  
(小売か卸売か、一次卸か二次卸か、取引規模や取引時期の相違があるか、価格や利益率等に影響を与える政府の政策(価格規制等)があるか等も考慮する)
- ・ 売手や買手の市場開拓・浸透政策等の事業戦略や市場参入時期に相違があるか等
- ・ 比較対象とすることが合理的と認められない特殊な状況(倒産状況等)があるか等

(新設)

[図3：比較対象取引候補のスクリーニング例]



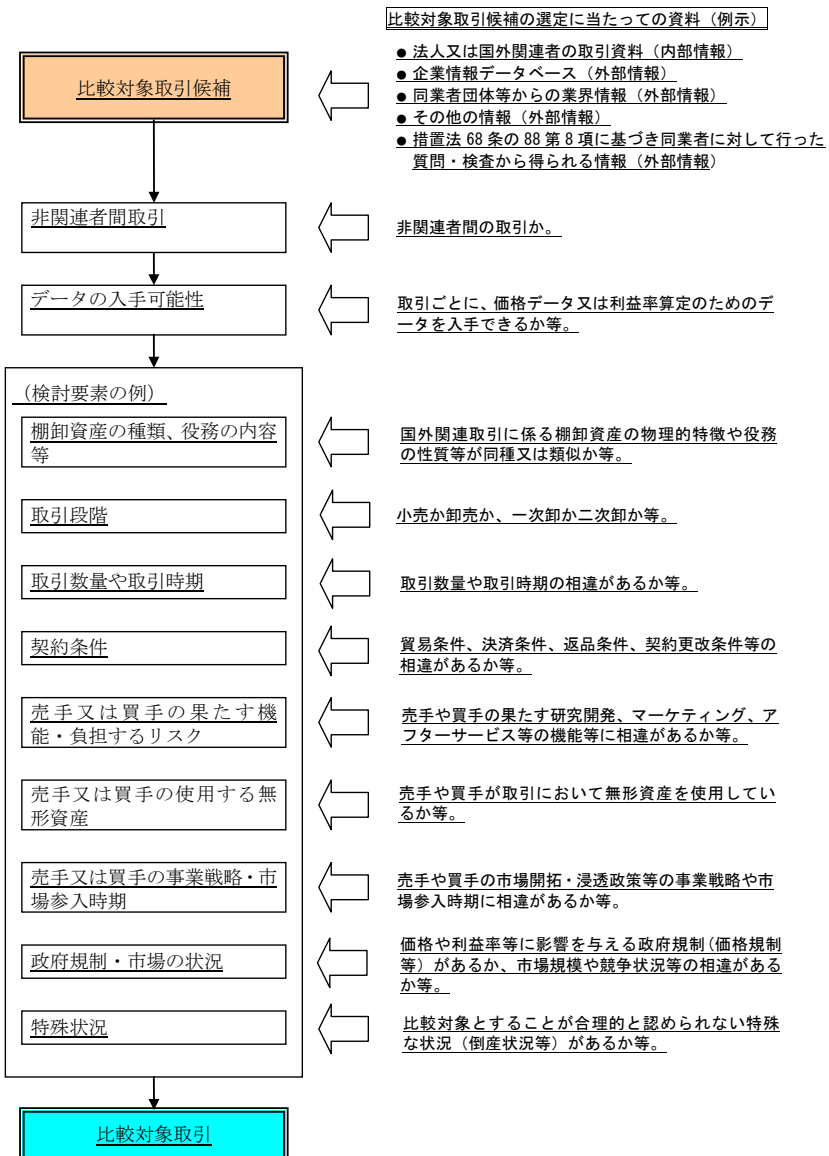
(新設)

改正後	改正前
<p>5 <u>最も適切な方法として選定した算定方法に基づき独立企業間価格を算定するに当たり、比較可能性が十分な非関連者間取引（比較対象取引）が複数存在し、独立企業間価格が一定の幅を有する場合があります。こうした場合において、当該幅の中に当該国外関連取引の対価の額があるときは、移転価格課税の対象とはならない（措置法通達 68 の 88(3) - 4)。</u></p> <p><u>他方、移転価格税制上の問題の有無を判断するための要素の一つとして、比較対象取引の候補と考えられる取引に係る利益率等の範囲内に、国外関連取引に係る利益率等があるかどうかを検討することがあるが（連結指針 2 - 2(1)）、これらの比較対象取引の候補と考えられる取引は、十分なスクリーニングを行う前のものであることを考慮すると、連結指針 2 - 2(1)に定める利益率等の範囲が相当の幅を有しているという場合もありうる。</u></p> <p><u>このため、連結指針 2 - 2(1)の検討においては、必要に応じて四分位法によるレンジ等を活用することが適切な場合もあることに留意する。</u></p> <p><u>(注) 一般的に四分位法によるレンジとは、総データの第 1 四分位と第 3 四分位から成る幅をいう。</u></p> <p>6 <u>多様な要因により決定される取引価格の妥当性を問題とする移転価格税制の適正・円滑な運用のためには、検討対象とする取引価格の決定根拠や他の通常の取引価格についての情報、取引の相手方である国外関連者の果たす機能等に関する情報、最も適切な方法の選定理由等が納税者から適切に提示等されることが重要となるため、次の点について納税者に注意を喚起する必要がある（本事例以下の全ての事例においても同様。）。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 納税者が、独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令に定めるもの又はその写しについて、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 68 条の 88 第 6 項・第 8 項、措置法施行規則第 22 条の 74 第 1 項）。</li> <li>・ 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</li> </ul>	<p>(新 設)</p> <p>5 <u>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）。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 納税者が、独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令に定めるもの又はその写しについて、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 68 条の 88 第 6 項・第 8 項、措置法施行規則第 22 条の 74 第 1 項）。</li> <li>・ 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又はその写しの入手に努める必要があ</li> </ul>

改正後	改正前
<p>定に必要な国外関連者の保存する帳簿書類又はその写しの入手に努める必要があり（同条第7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。</p> <p>他方、納税者の確定申告の基礎となった連結指針2-4に掲げる書類の検査に当たっては、必要な資料の提出等を求める場合や、納税者が<u>選定</u>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<u>選定</u>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。</p>	<p>り（同条第7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。</p> <p>他方、納税者の確定申告の基礎となった連結指針2-4に掲げる書類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<u>採用</u>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<u>採用</u>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。</p>

(削除)

〔図：比較対象取引の選定手順の例〕



改正後	改正前
<p><b>【事例 2】（再販売価格基準法を用いる場合）</b></p> <p>《ポイント》</p> <p><u>独立企業間価格の算定に当たり再販売価格基準法が最も適切な方法と認められる事例</u></p> <p>《前提条件》</p> <p>[取引関係図]（省 略）</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）（省 略）</p> <p>（国外関連取引の概要等）（省 略）</p> <p>（連結法人及び国外関連者の機能・活動等）（省 略）</p> <p>（日本市場の状況等）</p> <p>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。これらの資料によると、T 社は、第三者である外国メーカーから輸入した製品を日本国内の第三者の代理店に販売する再販売業者であり、それ以外の事業は行っていない。T 社の取扱製品 B は製品 A と性状、構造及び機能において同種の製品ではないが類似性が高く、T 社は売上規模や取引段階、販売機能（広告宣伝、販売促進、アフターサービス、包装、配達等）の面でも S 社とおおむね同様であると認められた。</p> <p>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。</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>（比較可能性分析に基づく検討）</p> <p>独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第 68 条の 88 第 2 項の規定により最も適</p>	<p><b>【事例 2】（再販売価格基準法を用いる場合）</b></p> <p>《ポイント》</p> <p><u>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。</u></p> <p>《前提条件》</p> <p>[取引関係図]（同 左）</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）（同 左）</p> <p>（国外関連取引の概要等）（同 左）</p> <p>（連結法人及び国外関連者の機能・活動等）（同 左）</p> <p>（日本市場の状況等）</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>（基本三法の適用可能性の検討）</p> <p>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 68 条の 88 第 2 項第 1 号の</p>



改正後	改正前
<p>切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達 68 の 88(2) - 1、同 68 の 88(3) - 1、同 68 の 88(3) - 3、連結指針 3 - 1 等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>製造販売を業とする P 社よりも、製品の販売のみ行う S 社の方がより単純な機能を果たしていることから、S 社を検証対象の当事者とするのがより適切と認められる。</u></li> <li>・ 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、<u>S 社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法及び取引単位営業利益法の適用が適合すると考えられる。</u></li> <li>・ <u>S 社及び P 社が行う取引からは、内部比較対象取引の候補を見いだすことはできない。</u></li> <li>・ <u>T 社に関する公開情報から、S 社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法及び取引単位営業利益法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができる。なお、独立価格基準法及び独立価格比準法に準ずる方法を適用する上での比較対象取引の候補は公開情報から見いだすことができない。</u></li> <li>・ <u>T 社が第三者から輸入して日本国内の代理店に販売する製品 B については、製品 A と同種ではないが類似性は高く、また、T 社の再販売業者としての機能等、市場の状況等についても S 社とおおむね同様と認められる。</u></li> </ul> <p><b>(独立企業間価格の算定方法の選定)</b></p> <p><u>上記の検討結果から、S 社が P 社から製品 A を輸入する取引については、S 社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法及び取引単位営業利益法の選定が考えられるが、T 社が国外の第三者から製品 B を輸入する取引を再販売価格基準法の適用における比較対象取引とする場合において、比較可能性は十分であると認められる。</u></p> <p><u>このため、本事例では、S 社が P 社から製品 A を輸入する取引に対し、T 社が国外の第三者から類似の製品 B を輸入する取引を比較対象取引として、国外関連取引に係る棚卸資産の買手である S 社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。</u></p>	<p>規定により<u>基本三法が他の方法に優先することから、措置法通達 68 の 88(2) - 1、同 68 の 88(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。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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、<u>基本三法のうち、再販売価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販売価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。</u></li> <li>・ 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、<u>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。</u></li> </ul> <p><b>(独立企業間価格の算定方法の選択)</b></p> <p>本事例では、<u>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</u>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 社を対象とする再販売価格基準法（措置法第 68 条の 88 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。</p>

改正後	改正前
<p>《解説》</p> <p><u>独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析</u>を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。</p> <p>【事例3】（原価基準法を用いる場合）</p> <p>《ポイント》</p> <p><u>独立企業間価格の算定に当たり原価基準法が最も適切な方法と認められる事例</u></p> <p>《前提条件》</p> <p>[取引関係図]（省略）</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）（省略）</p> <p>（国外関連取引の概要等）</p> <p>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。</p> <p>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<u>同種の製品</u>ではないが、性状、構造、機能等の面で類似している。</p> <p>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<u>おおむね</u>同じである。</p> <p>（連結法人及び国外関連者の機能・活動等）（省略）</p> <p>（製品Aと製品Bの販売取引に係る契約条件）（省略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>（<u>比較可能性分析に基づく検討</u>）</p>	<p>《解説》</p> <p><u>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</u>を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。</p> <p>【事例3】（原価基準法を用いる場合）</p> <p>《ポイント》</p> <p><u>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。</u></p> <p>《前提条件》</p> <p>[取引関係図]（同左）</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）（同左）</p> <p>（国外関連取引の概要等）</p> <p>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。</p> <p>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<u>多少規格が異なる</u>が、性状、構造、機能等の面で類似している。</p> <p>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<u>概ね</u>同じである。</p> <p>（連結法人及び国外関連者の機能・活動等）（同左）</p> <p>（製品Aと製品Bの販売取引に係る契約条件等）（同左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>（<u>基本三法の適用可能性の検討</u>）</p>

改正後	改正前
<p>独立企業間価格の<u>算定</u>に当たっては、<u>措置法第 68 条の 88 第 2 項</u>の規定により<u>最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達 68 の 88(2) - 1、同 68 の 88(3) - 1、同 68 の 88(3) - 3、連結指針 3 - 1 等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>P社及びS社はともに販売機能を果たしているが、その程度に大きな差は認められず、検証対象の当事者として両者のうちどちらを採用しても適切であると認められる。</u></li> <li>・ <u>独立価格比準法及び独立価格比準法に準ずる方法を適用する上での内部比較対象取引の候補を見いだすことはできないが、P社がT社に製品Bを販売する取引から、原価基準法及び取引単位営業利益法を適用する上での内部比較対象取引の候補を見いだすことができる。なお、当該取引に係るT社の損益データを入手することができず、再販売価格基準法を適用する上での内部比較対象取引の候補を見いだすことはできない。</u></li> <li>・ <u>公開情報からは、外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。</u></li> <li>・ 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。</li> <li>・ <u>P社からS社への販売取引とT社への販売取引（以下「両取引」という。）において、P社が果たす機能等に差異は認められず、無形資産も使用されていない。</u></li> <li>・ <u>両取引において、契約条件は同様であり、契約条件の差異はないと認められる。</u></li> <li>・ <u>S社及びT社はいずれもX国の小売店に対して製品を販売する卸売業者であり、両取引の取引段階は同様と認められる。また、両取引の取引規模はおおむね同様であり、製品A及び製品Bに係る価格規制等はない。</u></li> <li>・ 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。</li> </ul> <p><b>(独立企業間価格の算定方法の選定)</b></p> <p><u>上記の検討結果から、P社がS社に製品Aを販売する取引については、P社を検証対象の当事者とする原価基準法及び取引単位営業利益法の選定が考えられるが、P社がT社に製品Bを販売する取引を原価基準法の適用における比較対象取引とする場合に</u></p>	<p>独立企業間価格の<u>算定方法の選択</u>に当たっては、<u>措置法第 68 条の 88 第 2 項第 1 号</u>の規定により<u>基本三法が他の方法に優先することから、措置法通達 68 の 88(2) - 1、同 68 の 88(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。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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。</li> <li>・ <u>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。</u></li> <li>・ <u>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。</u></li> <li>・ 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。</li> <li>・ <u>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。</u></li> <li>・ <u>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。</u></li> </ul> <p><b>(独立企業間価格の算定方法の選択)</b></p> <p>本事例では、<u>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</u></p>

改正後	改正前
<p><u>において、比較可能性は十分であると認められる。</u></p> <p><u>このため、本事例では、P社からS社への製品Aの棚卸資産の販売取引に対し、P社からT社への製品Bの販売取引を比較対象取引として、国外関連取引に係る棚卸資産の売手であるP社を検証対象の当事者とする原価基準法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。</u></p> <p>《解説》</p> <p><u>独立企業間価格の算定方法及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等</u>については、【事例1】解説参照。</p> <p>【事例4】（独立価格比準法に準ずる方法を用いる場合）</p> <p>《ポイント》</p> <p><u>独立企業間価格の算定に当たり独立価格比準法に準ずる方法（又は独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法）が最も適切な方法と認められる事例（前提条件1は棚卸資産の売買取引の場合、前提条件2は金銭の貸借取引の場合）</u></p> <p>《前提条件1：棚卸資産の売買取引の場合》（省略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>（比較可能性分析に基づく検討）</p> <p><u>独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第68条の88第2項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達68の88(2)-1、同68の88(3)-1、同68の88(3)-3、連結指針3-1等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</u></p>	<p>する<u>原価基準法（措置法第68条の88第2項第1号ハ）を適用し独立企業間価格を算定</u>することが妥当と認められる。</p> <p>《解説》</p> <p><u>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</u>については、【事例1】解説参照。</p> <p>【事例4】（独立価格比準法に準ずる方法を用いる場合）</p> <p>《ポイント》</p> <p><u>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）。</u></p> <p>《前提条件1：棚卸資産の売買取引の場合》（同左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>（基本三法の適用可能性の検討）</p> <p><u>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68条の88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68の88(2)-1、同68の88(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。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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</li> </ul>

改正後	改正前
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>製造販売を業とするP社よりも、原材料の供給のみ行うS社の方がより単純な機能を果たしており、S社を検証対象の当事者とするのがより適切と認められる。</u></li> <li>・ <u>P社はS社から供給を受けた原材料aを基に製品Aを製造する製造機能を果たしていることから、P社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法を適用することはできない。</u></li> <li>・ 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、<u>独立価格比準法及び独立価格比準法に準ずる方法を適用する上での内部比較対象取引の候補を見いだすことができない。</u>また、公開情報からは、<u>独立価格比準法を適用する上での外部比較対象取引の候補についても見いだすことができない。</u></li> <li>・ <u>公開情報からは、S社を検証対象の当事者とする原価基準法及び取引単位営業利益法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。</u></li> <li>・ <u>原材料aは世界的に商品取引所において取引されており市場価格が存在するが、これを基に個別の取引条件に係る差異（輸送コスト等の差異）の調整を行うことができることから、独立価格比準法に準ずる方法を適用する上での比較対象取引を見いだすことができる。</u></li> </ul> <p><b>(独立企業間価格の算定方法の選定)</b></p> <p><u>上記の検討結果から、P社がS社から原材料aを輸入する取引については、原材料aの市場価格を比較対象取引とする場合において、独立価格比準法に準ずる方法を適用する上での比較可能性は十分であると認められることから、本事例では、原材料aの市場価格を用いる独立価格比準法に準ずる方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。</u></p> <p>≪解説≫</p> <p>1 <u>独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。</u></p>	<p>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も見いだすことができない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>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。</u></li> <li>・ <u>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。</u></li> </ul> <p><b>(基本三法に代替する算定方法の選択)</b></p> <p><u>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68条の88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、独立価格比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68条の88第2項第1号ニ）。</u></p> <p>≪解説≫</p> <p>1 <u>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</u></p>

改正後	改正前
<p>2 国外関連取引と比較可能な<u>非関連者間取引の存在が認められない場合であっても</u>、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。）。</p> <p>≪前提条件2：金銭の貸借取引の場合≫（省略）</p> <p>≪移転価格税制上の取扱い≫  <b>（比較可能性分析に基づく検討）</b></p> <p><u>独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第68条の88第2項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達68の88(2)-1、同68の88(3)-1、同68の88(3)-3、連結指針3-1等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>国外関連取引の内容は、P社とS社との間の金銭の貸借取引であることから、検証対象の当事者として両者のうちどちらを採用しても適切と認められる。</u></li> <li>・ <u>収集できる範囲の情報からは、独立価格基準法と同等の方法及びP社を検証対象の当事者とする原価基準法と同等の方法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。</u></li> <li>・ <u>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、連結指針2-7(1)に掲げる利率を用いる方法は適用できない。</u></li> <li>・ <u>P社には銀行借入れの実績があり、P社の取引銀行からP社に係るスプレッド情報が得られることから、これを基に連結指針2-7(2)に掲げる利率を用いる方法を適用することができる。</u></li> </ul>	<p>説参照。</p> <p>2 国外関連取引と比較可能な<u>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</u>、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。）。</p> <p>≪前提条件2：金銭の貸借取引の場合≫（同左）</p> <p>≪移転価格税制上の取扱い≫  <b>（基本三法と同等の方法の適用可能性の検討）</b></p> <p><u>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68条の88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68の88(6)-4、同68の88(2)-3等に基づき比較対象取引に関して検討した。</u></p> <p><u>この結果、収集できる範囲の情報からは、独立価格基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。</u></p> <p><u>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68の88(6)-4（注）に規定する方法も適用できない。</u></p>

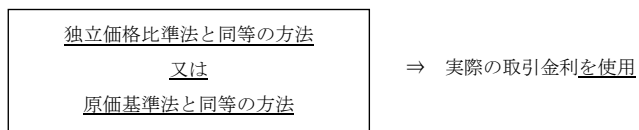
改正後	改正前
<p><b>(独立企業間価格の算定方法の選定)</b></p> <p><u>上記の検討結果から、本事例では、連結指針 2-7(2)に掲げる利率を独立企業間の利率として用いる独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。</u></p> <p>これによると、<u>P社とS社との間の金銭貸借取引に係る独立企業間の利率は、5.7%となる（スワップレート 5%+スプレッド 0.7%）。</u></p> <p>《解説》</p> <p>1 <u>独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例 1】解説参照。</u></p> <p>2 <u>国外関連取引と比較可能な非関連者間取引が見いだせない場合であっても、市場価格等の客観的かつ現実的な指標（例えば、本事例における市場金利）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。）。</u></p> <p>3 <u>金銭の貸付け等を業としない連結法人の金銭貸借取引については、例えば、次の図に掲げる方法の適用について検討することとなる。</u></p>	<p><b>(独立企業間価格の算定方法の選択)</b></p> <p>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、<u>連結指針 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 68 条の 88 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））。</u></p> <p>これによると、<u>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%）。</u></p> <p>《解説》</p> <p>1 <u>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。</u></p> <p>2 <u>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。）。</u></p> <p>3 <u>金銭の貸付け等を業としない連結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。</u></p>

改正後

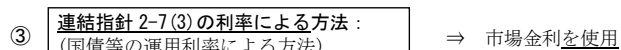
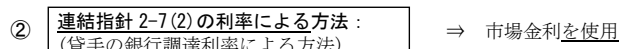
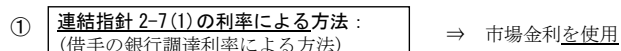
改正前

[ 図 ]

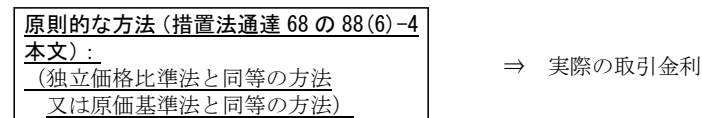
(基本三法と同等の方法)



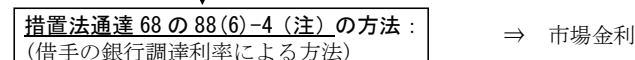
(基本三法に準ずる方法と同等の方法)



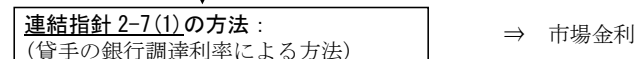
[ 図 ]



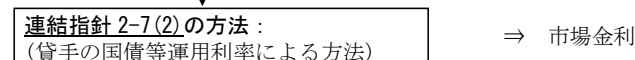
適用できない場合



適用できない場合



適用できない場合



・ 上記の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)は、金銭の貸付け等を業としない独立の事業者の間で成立するであろう利率として想定される市場金利を用いる方法であり、①、②及び③の順に独立企業原則に即した結果が得られることとなる。

- ・ 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

- ・ 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。



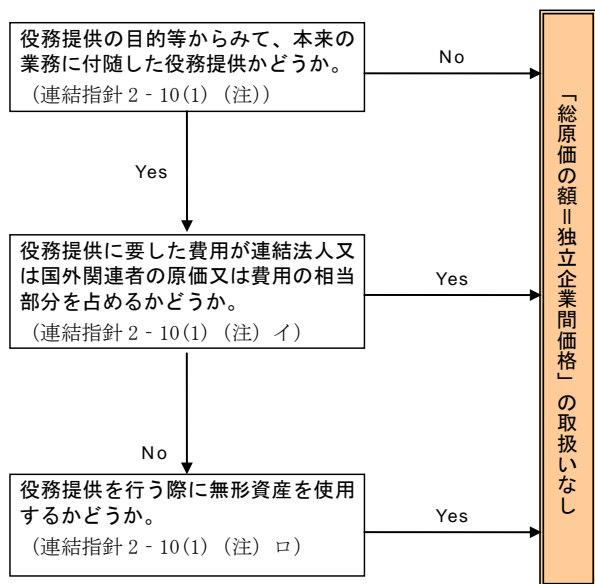
改正後	改正前
<p>はない。</p> <p><b>【事例5】（原価基準法に準ずる方法と同等の方法を用いる場合）</b></p> <p>《ポイント》</p> <p><u>独立企業間価格の算定に当たり原価基準法に準ずる方法と同等の方法が最も適切な方法と認められる事例</u></p> <p>《前提条件》</p> <p>[取引関係図]（省略）</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）（省略）</p> <p>（国外関連取引の概要等）</p> <p>(1) 部品 a の販売取引</p> <p>P社はS社とT社に同じ部品 a を同一価格で販売しており、販売取引に係る取引段階、<u>取引規模等</u>の取引条件も同様である。</p> <p>(2) （省略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p><u>（比較可能性分析に基づく検討）</u></p> <p>(1) 部品 a の販売取引</p> <p>独立企業間価格の算定に当たっては、<u>措置法第 68 条の 88 第 2 項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要がある</u>ことから、<u>措置法通達 68 の 88(2) - 1、同 68 の 88(3) - 1、同 68 の 88(3) - 3、連結指針 3 - 1 等に基づく検討を行ったところ</u>、P社とS社との部品 a の販売取引については、P社とT社との部品 a の販売取引を比較対象取引とする<u>独立価格比準法の適用が妥当と認められ、その結果、移転価格税制上の問題は認められなかった。</u></p> <p>(2) 役務提供取引</p>	<p><b>【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）</b></p> <p>《ポイント》</p> <p><u>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。</u></p> <p>《前提条件》</p> <p>[取引関係図]（同左）</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）（同左）</p> <p>（国外関連取引の概要等）</p> <p>(1) 部品 a の販売取引</p> <p>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、<u>取引数量等</u>の取引条件も同様である。</p> <p>(2) （同左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>(1) 部品 a の販売取引</p> <p><u>（基本三法の適用可能性の検討）</u></p> <p>独立企業間価格の算定方法の選択に当たっては、<u>措置法第 68 条の 88 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 68 の 88(2) - 1、同 68 の 88(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。</u></p> <p>(2) 役務提供取引</p> <p><u>（基本三法と同等の方法の適用可能性の検討）</u></p>

改正後	改正前
<p>独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第 68 条の 88 第 2 項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達 68 の 88(2) - 1、同 68 の 88(3) - 1、同 68 の 88(3) - 3、連結指針 3 - 1 等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>国外関連取引の内容は、P社がS社に対し本来の業務（本事例においては、部品 a の販売）に付随して行う役務提供であることから、P社を検証対象の当事者とする</u>ことがより適切と考えられる。</li> </ul> <p><u>ただし、取引内容から、P社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法と同等の方法を適用することは困難である。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>収集できる範囲の情報からは、独立価格基準法と同等の方法、独立価格基準法に準ずる方法と同等の方法及びP社を検証対象の当事者とする原価基準法と同等の方法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。</u></li> <li>・ <u>P社がS社に対して行う役務提供は本来の業務に付随して行われるものであり、役務提供に要した費用は、役務提供を行った連結事業年度のP社の原価の額の相当部分を占めるとは認められない。また、当該役務提供には無形資産は使用されていない。したがって、当該役務提供の総原価の額にマークアップを行わず独立企業間価格とする方法の選定が考えられる（連結指針 2 - 10(1)）。</u></li> </ul> <p><b>(独立企業間価格の算定方法の選定)</b></p> <p><u>上記の検討結果から、本事例では、P社がS社に対して行う役務提供の総原価の額を独立企業間価格とする原価基準法に準ずる方法と同等の方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。</u></p> <p>.....</p>	<p>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 68 条の 88 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 68 の 88(6) - 5、同 68 の 88(2) - 3 等に基づき比較対象取引に関して検討した。</p> <p><u>この結果、収集できる範囲の情報からは、独立価格基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。</u></p> <p><u>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。</u></p> <p><b>(独立企業間価格の算定方法の選択)</b></p> <p><u>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、役務提供を行った連結事業年度の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。</u></p> <p><u>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)）。</u></p> <p>.....</p>

改正後	改正前
<p>《解説》</p> <p>1 <u>独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析</u>を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。</p> <p>2 (省略)</p> <p>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比準法と同等の方法を用いる場合の留意事項は<u>措置法通達 68 の 88(7) - 5</u>のとおりであり、後者の方法では、当該役務提供に要した費用の額にマークアップを行うこととなるが、本来の業務に付随した役務提供（本来の業務に付随して又はこれに関連して行う役務提供をいう。）については、比較対象取引を非関連者間取引から見いだすことが困難と考えられる場合がある。</p> <p>このため、このような場合には、当該役務提供に要した費用の額にマークアップを行わず、その総原価の額を独立企業間価格として取り扱う方法（<u>原価比準法に準ずる方法と同等の方法</u>）の適用について検討する（連結指針 2 - 10(1)）。</p> <p>.....</p> <p>4 連結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<u>方法を適用</u>することができるかどうかの<u>判定基準</u>は次の図のとおりである。</p>	<p>《解説》</p> <p>1 <u>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</u>を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。</p> <p>2 (同左)</p> <p>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比準法と同等の方法を用いる場合の留意事項は<u>措置法通達 68 の 88(6) - 5</u>のとおりであり、後者の方法では、当該役務提供に要した費用の額にマークアップを行うこととなるが、本来の業務に付随した役務提供（本来の業務に付随して又はこれに関連して行う役務提供をいう。）については、比較対象取引を非関連者間取引から見いだすことが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。</p> <p>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<u>取り扱うことができる</u>（連結指針 2 - 10(1)）。</p> <p>.....</p> <p>4 連結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<u>判定手順</u>は次の図のとおりである。</p>

改正後

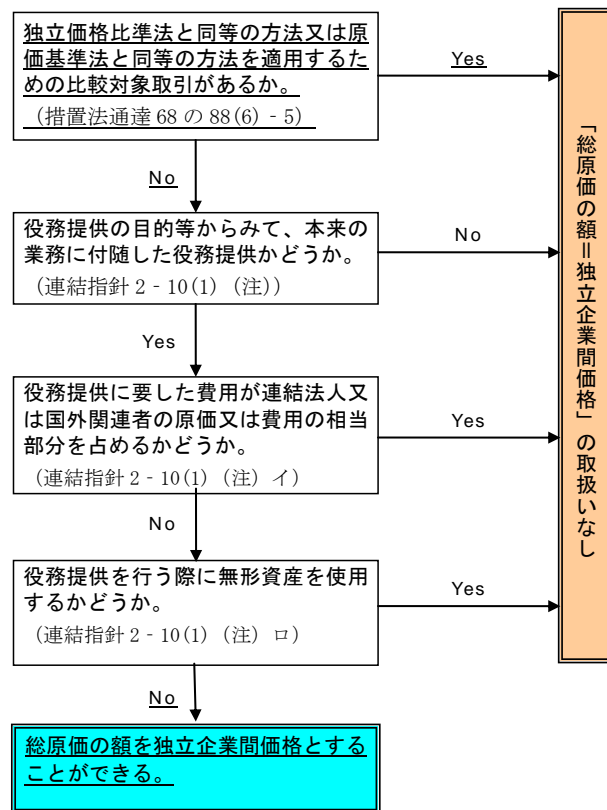
[ 図 ]



(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
<p><b>【事例6】（取引単位営業利益法を用いる場合）</b></p> <p>《ポイント》</p> <p><u>独立企業間価格の算定に当たり取引単位営業利益法（又は取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法）が最も適切な方法と認められる事例（前提条件1は棚卸資産の売買取引の場合、前提条件2は無形資産の使用許諾取引の場合）</u></p> <p>《前提条件1：<u>棚卸資産の売買取引の場合</u>》（省略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p><b>（比較可能性分析の結果）</b></p> <p><u>独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第68条の88第2項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達68の88(2)-1、同68の88(3)-1、同68の88(3)-3、連結指針3-1等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>製造販売を業とし、かつ、研究開発を行うP社よりも、製品の販売のみ行うS社の方がより単純な機能を果たしており、S社を検証対象の当事者とするのがより適切と認められる。</u></li> <li>・ <u>P社及びS社が行う取引からは、内部比較対象取引の候補を見いだすことができない。</u></li> <li>・ <u>P社がS社に販売する製品Aは、P社の研究開発活動によって生み出された独自技術を使用した製品であり、公開情報からは、独立価格比準法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。</u></li> </ul> <p><u>また、独立価格比準法に準ずる方法を適用する上での外部比較対象取引の候補も見いだすことができない。</u></p>	<p><b>【事例6】（取引単位営業利益法を用いる場合）</b></p> <p>《ポイント》</p> <p><u>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）。</u></p> <p>《前提条件1》（同左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p><b>（基本三法の適用可能性の検討）</b></p> <p><u>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68条の88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68の88(2)-1、同68の88(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。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>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。</u></li> <li>・ <u>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。</u></li> </ul> <p><b>（基本三法に代替する算定方法の選択）</b></p> <p><u>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、</u></p>

改正後	改正前
<p>・ 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、<u>S社による独自の価値ある寄与があるとは認められない（独自の価値ある寄与をなす無形資産と所得の源泉との関係については、【事例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<u>検証対象の当事者</u>とする再販売価格基準法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。また、再販売価格基準法に準ずる方法を適用する上での外部比較対象取引の候補も見いだすことができない。</u></p> <p>・ <u>S社を検証対象の当事者とする取引単位営業利益法については、公開情報から外部比較対象取引の候補を見いだすことができ、また、当該外部比較対象取引の候補につき措置法施行令第39条の112第7項第2号に規定する割合の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかな差異は認められない。</u></p> <p>・ <u>比較利益分割法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。また、上記国外関連取引に係る事業は、グローバルトレーディングや共同事業体における活動のように高度に統合されたものではなく、国外関連取引の当事者のいずれか一方を検証対象とする算定方法よりも利益分割法の方が適合すると考えられる取引形態に該当しない。</u></p> <p><b>(独立企業間価格の算定方法の選定)</b></p> <p><u>上記の検討結果から、本事例では、P社がS社に製品Aを販売する取引に対して、S社を検証対象の当事者とする取引単位営業利益法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。</u></p> <p>≪解説≫</p> <p>1 <u>独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。</u></p>	<p><u>措置法第68条の88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。</u></p> <p><u>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。</u></p> <p><u>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</u> <u>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112第7項第2号）。</u></p> <p>≪解説≫</p> <p>1 <u>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。</u></p>

改正後	改正前
<p>2 <u>取引単位営業利益法の特徴（長所及び短所）については、【事例1】解説参照。</u></p> <p><u>取引単位営業利益法の適用に当たっては、国外関連取引と非関連者間取引との差異が措置法第68条の88第2項第1号イに規定する対価の額又は同号ロ及びハに規定する通常の利益率の算定に影響を及ぼす場合であっても、措置法施行令第39条の112第7項第2号及び第3号に規定する割合の算定においては、当該差異が影響を及ぼすことが客観的に明らかでない場合があることから、これに留意して取引単位営業利益法を適用する上での比較対象取引の選定を行う必要がある（連結指針3-8）。</u></p> <p><u>ただし、国外関連取引の当事者が果たす主たる機能と非関連者間取引の当事者が果たす主たる機能が異なる場合には、通常その差異は上記の割合の算定に影響を及ぼすことになるため留意する（連結指針3-8(注)）。</u></p> <p>3 （省 略）</p> <p><u>（参考）営業利益について</u></p> <p><u>取引単位営業利益法の適用においては、売上高に占める営業利益の割合（売上高営業利益率）又は総費用に占める営業利益の割合（総費用営業利益率）を利益指標として用いることになるが、国外関連取引に係る検証対象の当事者の営業利益については、原則として、本業である企業の営業活動に伴い計上された損益（いわゆる事業利益）のうち、当該国外関連取引に直接又は間接に関係があるものを用いる必要がある。</u></p> <p><u>したがって、受取利息や支払利息、法人税のような営業外の損益や反復的性格を有しない特別損益に属するような項目は一般的には除外することとなる。</u></p> <p><u>また、比較対象取引の選定に係る作業においても、上記の点を考慮して、国外関連取引に係る営業利益指標と一貫性のある指標を決定する必要がある。</u></p>	<p>2 <u>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。</u></p> <p>3 （同 左）</p> <p><u>（参考1）取引単位営業利益法について</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>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68の88(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。</u></li> <li>・ <u>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。</u></li> </ul> <p><u>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</u></p>

改正後	改正前
<p>《前提条件2：無形資産の使用許諾取引の場合》（省略）</p>	<p>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。</p> <p>・ 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日以後に開始する連結事業年度から適用できる。</p> <p>（参考2）利益分割法について</p> <p>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68の88(4)-4）。</p> <p>（参考3）利益分割法と取引単位営業利益法</p> <p>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。</p> <p>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（連結指針2-1(3)）。</p> <p>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る、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。</p> <p>《前提条件2》（同左）</p>



改正後	改正前
<p>《<u>移転価格税制上の取扱い</u>》</p> <p><b>(<u>比較可能性分析に基づく検討</u>)</b></p> <p>独立企業間価格の<u>算定に当たっては、措置法第68条の88第2項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達68の88(2)-1、同68の88(3)-1、同68の88(3)-3、連結指針3-1等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>製造販売を業とし、かつ、研究開発を行うP社よりも、製品の製造販売のみ行うS社の方がより単純な機能を果たしており、S社を検証対象の当事者とするのがより適切と認められる。</u></li> </ul> <p><u>ただし、取引内容から、S社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法と同等の方法を適用することは困難である。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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、独立価格基準法と同等の方法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。<u>また、独立価格基準法に準ずる方法と同等の方法を適用する上での外部比較対象取引の候補も見いだすことができない。</u></li> <li>・ <u>公開情報からS社が行う製造販売取引と比較可能な非関連者間取引の営業利益率を得ることができる。</u></li> <li>・ <u>比較利益分割法に準ずる方法と同等の方法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。また、上記国外関連取引に係る事業は、グローバルトレーディングや共同事業体における活動のように高度に統合されたものではなく、国外関連取引の当事者のいずれか一方を検証対象とする算定方法よりも利益分割法の方が適合すると考えられる取引形態に該当しない。</u></li> </ul> <p><b>(<u>独立企業間価格の算定方法の選定</u>)</b></p> <p><u>上記の検討結果から、本事例では、P社とS社との間の無形資産の使用許諾取引に係る対価を直接算定することに代え、比較対象取引の営業利益率によりS社の機能に見合う通常の利益を計算し、これを超えるS社の残余の利益を特許権及び製造ノウハウの使用</u></p>	<p>《<u>移転価格税制上の取扱い</u>》</p> <p><b>(<u>基本三法と同等の方法の適用可能性の検討</u>)</b></p> <p>独立企業間価格の<u>算定方法の選択に当たっては、措置法第68条の88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68の88(6)-6、同68の88(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。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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、独立価格基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。</li> </ul> <p><u>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。</u></p> <p><b>(<u>基本三法と同等の方法に代替する算定方法の選択</u>)</b></p> <p><u>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68条の88第2項第2号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。</u></p> <p><u>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。</u></p> <p>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。</p> <p><u>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。</u></p> <p><u>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</u></p>

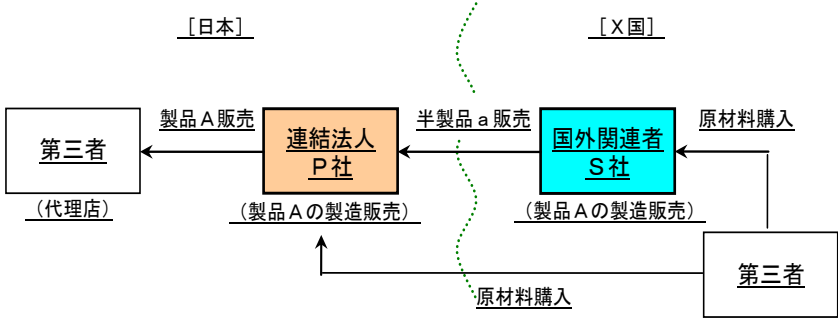
改正後	改正前
<p>用許諾に係る対価の額として間接的に独立企業間価格を算定するため、S社を検証対象の当事者とする取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法を最も適切な方法として選定することが妥当と認められる。</p> <p>《解説》</p> <p>1 <u>独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析</u>を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。</p> <p>2 基本三法に準ずる方法（基本三法に準ずる方法と同等の方法を含む。）に関しては、【事例1】解説参照。</p> <p>3 取引単位営業利益法の<u>特徴（長所及び短所）</u>については、【事例1】解説参照。  <u>例えば、連結法人が特許権等の使用許諾により無形資産を国外関連者に供与している場合において、国外関連者が、国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する他の法人（独自の機能を果たす法人を除く。）と同程度の製造機能又は販売機能のみを有するときには、取引単位営業利益法を適用して国外関連者の機能に見合う通常の利益を計算し、これを超える国外関連者の残余の利益を無形資産の供与に係る対価の額として間接的に算定することが可能である。この場合の独立企業間価格の算定方法は「取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法」となる。</u>  （注）……………</p> <p>4 （省略）</p> <p>【事例7】（寄与度利益分割法を用いる場合）</p> <p>《ポイント》</p>	<p>令第39条の112第7項4号)。</p> <p>《解説》</p> <p>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。</p> <p>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。）</p> <p>3 取引単位営業利益法の<u>基本概念</u>については、<u>前提条件1</u>の解説参照。  <u>連結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。</u>  （注）……………</p> <p>4 （同左）</p> <p>【事例7】（寄与度利益分割法を用いる場合）</p> <p>《ポイント》</p>

改正後	改正前
<p><u>独立企業間価格の算定に当たり寄与度利益分割法（又は寄与度利益分割法と同等の方法）が最も適切な方法と認められる事例</u></p> <p>《前提条件1》（省略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》  <b>（比較可能性分析に基づく検討）</b></p> <p>独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第68条の88第2項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達68の88(2)-1、同68の88(3)-1、同68の88(3)-3、連結指針3-1等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>P社及びS社はともに製品Aに係る製造販売機能を果たしているが、その程度に大きな差は認められず、検証対象の当事者として両者のうちどちらを採用しても適切と認められる。</u></li> <li>・ <u>P社及びS社が行う取引からは、内部比較対象取引の候補を見いだすことができない。</u></li> <li>・ 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、<u>公開情報からは、独立価格比準法並びにP社を検証対象の当事者とする原価基準法及び取引単位営業利益法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。また、これらの方法に準ずる方法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。</u></li> <li>・ 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、<u>S社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法及び取引単位営業利益法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。また、これらの方法に準ずる方法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことができない。</u></li> <li>・ <u>本事例の国外関連取引において、P社及びS社による独自の価値ある寄与は認められない。また、比較利益分割法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすこと</u></li> </ul>	<p><u>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。</u></p> <p>《前提条件1》（同左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》  <b>（基本三法の適用可能性の検討）</b></p> <p>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68条の88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68の88(2)-1、同68の88(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> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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<u>比較対象取引</u>を見いだすことができない。</li> <li>・ 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、<u>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</u>を見いだすことができない。</li> </ul> <p><b>（基本三法に代替する手法の選択）</b></p> <p>本事例では、<u>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68条の88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。</u></p> <p><u>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。</u></p>

改正後	改正前
<p><u>ができない。</u></p> <p><b>(独立企業間価格の算定方法の選定)</b></p> <p><u>上記の検討結果から、本事例では、寄与度利益分割法を最も適切な算定方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。</u></p> <p>《解説》</p> <p>1 <u>独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。</u></p> <p>2 (省略)</p> <p>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<u>適切な場合がある。</u></p> <p><u>なお、国外関連取引において連結法人及び国外関連者双方による独自の価値ある寄与が認められない場合には、残余利益分割法を適用することはできない(残余利益分割法が適合する場合については、【事例8】解説参照)。</u></p> <p>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連結法人及び国外関連者が支出した人件費等の費用の額、投下資本の額等、これらの者が<u>分割対象利益等</u>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<u>必要がある。</u></p> <p>.....</p> <p><u>(参考) 分割対象利益等について</u></p> <p><u>利益分割法は、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により連結法人及び国外関連者</u></p>	<p>《解説》</p> <p>1 <u>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。</u></p> <p>2 (同左)</p> <p>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<u>妥当な場合がある。</u></p> <p><u>なお、連結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)。</u></p> <p>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連結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<u>当該分割対象利益</u>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<u>こととしている(措置法通達68の88(4)-2)。</u></p> <p>.....</p> <p>(新設)</p>

改正後	改正前
<p><u>に生じた所得（分割対象利益等）を、措置法施行令第 39 条の 112 第 7 項第 1 号イからハまでに掲げるいずれかの方法を用いて、当該連結法人及び国外関連者に配分することにより独立企業間価格を算定する方法であり、分割対象利益等には、原則として、当該連結法人及び国外関連者に係る営業利益の合計額を用いることとしている（措置法通達 68 の 88(5) - 1）。</u></p> <p><u>分割対象利益等に営業利益を用いる理由は、利益分割法が、「独立の事業者の間であれば、当該事業者の間で行われた事業に係る利益がどのように配分されるか」という点を考慮して独立企業間価格を算定する方法であることから、売上総利益や当期純利益よりも、事業活動の直接の結果を示す営業利益の合計額を配分の対象とすることがより合理的であるためである。</u></p> <p><u>また、分割対象利益等は、国外関連取引に参加したすべての関連者に生じた当該取引に係る損益（原則として営業損益）の総和と解されることから、これには営業損失も含まれることになる（措置法通達 68 の 88(5) - 1）。</u></p> <p><u>なお、利益分割法の適用に係る営業利益の範囲は、取引単位営業利益法の適用に係る営業利益の範囲と同様となるが、利益分割法の適用においては、国外関連取引の両当事者の会計処理や通貨に関する基準を共通化するとともに、採用した基準は利益分割法の適用対象年度において継続使用する必要があることに留意する。</u></p> <p>《前提条件 2》（省 略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》  <b>（比較可能性分析に基づく検討）</b></p> <p><u>独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第 68 条の 88 第 2 項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達 68 の 88(2) - 1、同 68 の 88(3) - 1、同 68 の 88(3) - 3、連結指針 3 - 1 等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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</li> </ul>	<p>《前提条件 2》（同 左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》  <b>（基本三法と同等の方法の適用可能性の検討）</b></p> <p><u>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 68 条の 88 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 68 の 88(6) - 5、同 68 の 88(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。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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</li> </ul>

改正後	改正前
<p>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、<u>国外関連取引の当事者のいずれか一方のみを検証対象とすることは適切ではないと認められる。</u></p> <p>また、<u>現実</u>に、収集できる範囲の情報からは、<u>いずれの算定方法においても</u>、A社、XA社及びYA社間の取引と役務提供の内容が同種又は類似であり、役務提供の条件が同様である比較対象取引（<u>基本三法に準ずる方法と同等の方法を適用する上での比較対象取引を含む。</u>）の候補を見いだすことができない。</p> <p>・ <u>本事例の国外関連取引において、A社、XA社及びYA社による独自の価値ある寄与は認められない。また、比較利益分割法と同等の方法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。</u></p> <p><b>（独立企業間価格の算定方法の選定）</b></p> <p><u>上記の検討結果及びA社の行っている業務が、企業グループが一体として顧客にデリバティブ商品を販売する中において果たしている一機能であると認められることを考慮し、本事例においては、A社、XA社及びYA社間で行われる取引全体から生じた利益を、各国外関連者の寄与度に応じて配分する寄与度利益分割法と同等の方法を最も適切な算定方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。</u></p> <p>≪解説≫</p> <p>1 <u>独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。</u></p>	<p>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、<u>収集できる範囲の情報からは</u>、A社、XA社及びYA社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<u>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。</u></p> <p><b>（独立企業間価格の算定方法の選択）</b></p> <p><u>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68条の88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。</u></p> <p><u>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。</u></p> <p>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。</p> <p><u>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。</u></p> <p>≪解説≫</p> <p>1 <u>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</u></p>

改正後	改正前
<p>2 (省略)</p> <p>3 連結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、<u>国外関連取引の当事者のいずれか一方を検証対象とする算定方法を適用することができない場合が多い</u>ため、一般的には、取引全体からの利益を各拠点の<u>寄与度</u>に応じて配分する<u>寄与度利益分割法</u>と同等の方法の適用が<u>適切</u>である。</p> <p>《前提条件3》</p> <div data-bbox="152 1021 1093 1465" style="border: 1px dashed blue; padding: 10px;"> <p>[取引関係図]</p>  <pre> graph LR     subgraph Japan [日本]         A[第三者 (代理店)]         B[連結法人 P社 (製品Aの製造販売)]     end     subgraph XCountry [X国]         C[国外関連者 S社 (製品Aの製造販売)]         D[第三者]     end     B -- "製品A販売" --&gt; A     C -- "半製品a販売" --&gt; B     D -- "原材料購入" --&gt; C     D -- "原材料購入" --&gt; B     </pre> </div>	<p>参照。</p> <p>2 (同左)</p> <p>3 連結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、<u>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68条の88第2項第2号口に規定する基本三法に準ずる方法</u>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、<u>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</u>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<u>利益分割法</u>と同等の方法(この事例では<u>寄与度利益分割法と同等の方法</u>)の適用が<u>妥当</u>である。</p> <p>(新設)</p>

改正後	改正前
<p><u>(連結法人及び国外関連者の事業概況等)</u></p> <p><u>連結法人P社は、日本国内で製品Aを製造販売する法人である。P社の子会社であるX国法人S社は、X国において製品Aの製造販売を行っている。</u></p> <p><u>(国外関連取引の概要等)</u></p> <p><u>S社は、P社に対して製品A用の半製品aを販売し、P社は、S社から購入した半製品aに加工（製品A製造の後工程）を施して製品Aの製造を行い、国内の第三者の代理店に販売している。</u></p> <p><u>(連結法人及び国外関連者の機能・活動等)</u></p> <p><u>P社は、独自性のある広告宣伝・販売促進活動は行っておらず、販売に当たり自社の商標等を使用することもない。</u></p> <p><u>(その他)</u></p> <p><u>製品Aの製造に必要な原材料については、長期的かつ大量に一括買付けすることにより、P社及びS社は、他社よりも著しく有利な価格で購入することができる。なお、原材料の買付けに当たりP社及びS社は独自の機能を果たしていない。</u></p> <p><u>製品Aには、独自の製造技術等はい用いられておらず、その販売価格は国内、X国ともに他社の類似製品の販売価格と同程度である。</u></p> <p><u>《移転価格税制上の取扱い》</u></p> <p><u>(比較可能性分析に基づく検討)</u></p> <p><u>独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第68条の88第2項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達68の88(2)-1、同68の88(3)-1、同68の88(3)-3、連結指針3-1等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><u>・ P社及びS社はともに製品Aに係る製造販売機能を果たしているが、その程度に大きな差は認められないことから、検証対象の当事者として両者のうちどちらを採用しても適切と認められる。</u></li> </ul>	



改正後	改正前
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>P社及びS社が行う取引からは、内部比較対象取引の候補を見いだすことができない。</u></li> <li>・ <u>公開情報からは、基本三法及び基本三法に準ずる方法を適用する上での外部比較対象取引の候補を入手することはできないが、P社を検証対象の当事者とする取引単位営業利益法及びS社を検証対象の当事者とする取引単位営業利益法を適用する上での外部比較対象取引の候補を見いだすことはできる。</u></li> <li>・ <u>上記の2つの外部比較対象取引の候補を用いて、P社を検証対象の当事者とする場合とS社を検証対象とする場合の独立企業間価格の暫定値をそれぞれ求め、これに基づき両者の間の利益配分状況を確認したところ、それぞれの場合において検証対象の当事者でない他方の当事者に過大な利益が配分されることになるが、その要因は、P社及びS社が製品Aの原材料を他社より有利な価格で購入することにより生じた利益が、P社又はS社のいずれか一方のみに配分されることによるものと認められる。また、当該有利な価格で購入することにより生じた利益は、P社及びS社が併せて大量に一括買付けすることにより生じた規模の利益と認められる。</u></li> <li>・ <u>上記より、P社及びS社が、原材料を他社より有利な価格で購入できることが取引単位営業利益法の利益指標の算定に影響を及ぼしていると認められるが、差異の調整は困難と考えられる。</u></li> <li>・ <u>比較利益分割法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。</u></li> </ul> <p><u>(独立企業間価格の算定方法の選定)</u></p> <p><u>上記の検討結果から、S社又はP社のいずれか一方を検証対象の当事者とする算定方法を用いた場合は適切な調整ができず、他方の当事者に対し、当該他方の当事者が果たす機能に見合わない過大な利益が配分されることから、本事例では、寄与度利益分割法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。</u></p> <p><u>《解説》</u></p> <p><u>1 独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。</u></p>	

改正後	改正前
<p>2 <u>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。）</u> に関しては、 【事例1】解説参照。</p> <p>3 <u>国外関連取引に規模の利益や事業の統合による効率性の向上によって得られる利益等が生じている場合において、国外関連取引の当事者のいずれか一方を検証対象とする算定方法では適切な利益配分ができないときには、利益分割法の適用が適切と認められる。</u></p> <p>【事例8】（残余利益分割法を用いる場合）</p> <p>《ポイント》</p> <p><u>独立企業間価格の算定に当たり残余利益分割法に準ずる方法が最も適切な方法と認められる事例</u></p> <p>《前提条件》（省略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》 （比較可能性分析に基づく検討）</p> <p><u>独立企業間価格の算定に当たっては、措置法第68条の88第2項の規定により最も適切な方法を事案に応じて選定する必要があることから、措置法通達68の88(2)-1、同68の88(3)-1、同68の88(3)-3、連結指針3-1等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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</li> </ul>	<p>【事例8】（残余利益分割法を用いる場合）</p> <p>《ポイント》</p> <p><u>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、連結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。</u></p> <p>《前提条件》（同左）</p> <p>《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）</p> <p><u>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68条の88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68の88(2)-1、同68の88(6)-6、同68の88(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。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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</li> </ul>

改正後	改正前
<p><u>品であるから、国外関連取引においてP社による独自の価値ある寄与が認められる。</u></p> <p><u>収集できる範囲の情報からは、独立価格比準法（又はこれと同等の方法）並びにP社を検証対象の当事者とする原価基準法及び取引単位営業利益法（又はこれらと同等の方法）を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。なお、これらの方法に準ずる方法を適用する上での比較対象取引の候補は見いだすことができない。</u></p> <p>・ <u>S社は、広告宣伝・販売促進活動によって形成された、「基本的活動のみを行う法人」（注）よりも高い製品認知度や充実した小売店舗網を用いて事業を行っており、国外関連取引においてS社による独自の価値ある寄与が認められる。</u></p> <p><u>収集できる範囲の情報からは、こうしたS社の取引と同様の条件下で行われている非関連者間取引を把握することができず、S社の販売取引に係る再販売価格基準法及び取引単位営業利益法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。なお、これらの方法に準ずる方法を適用する上での比較対象取引の候補は見いだすことができない。</u></p> <p>・ <u>部品aの販売取引と特許権及び製造ノウハウの使用許諾取引は一体として行われていると認められる。また、S社の国外関連取引に係る損益については、部品aの販売取引と特許権及び製造ノウハウの使用許諾取引の別に区分して切り出すことができない。</u></p> <p>（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<u>独自の機能を果たしていない法人</u>を「基本的活動のみを行う法人」とする。</p> <p>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。</p> <p><b>（独立企業間価格の算定方法の選定）</b></p> <p><u>上記の検討結果から、P社の研究開発活動及びS社の広告宣伝・販売促進活動により</u></p>	<p><u>品であり、収集できる範囲の情報からは、独立価格比準法（又はこれと同等の方法）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。</u></p> <p>・ <u>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。</u></p> <p><u>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。</u></p> <p>（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<u>無形資産を有しない法人</u>を「基本的活動のみを行う法人」とする。</p> <p>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。</p> <p><b>（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）</b></p> <p><u>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68条の88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。</u></p> <p><u>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。</u></p> <p><u>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。）。</u></p> <p><u>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</u></p>

改正後	改正前
<p>形成された無形資産が、基本的活動のみを行う法人との比較においてP社及びS社の国外関連取引に係る所得の源泉になっており、<u>国外関連取引においてP社及びS社による独自の価値ある寄与が認められることから、本事例においては、残余利益分割法に準ずる方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。</u></p> <p>《解説》</p> <p>1 独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合並びに国外関連取引に無形資産が使用されている場合の<u>留意点等</u>については、【事例1】解説参照。</p> <p>2 (省略)</p> <p>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、<u>無形資産が関係する国外関連取引に係る比較対象取引を選定することは困難な場合が多い。</u></p> <p><u>このため、連結法人及び国外関連者の双方が無形資産を使用する等により、双方による独自の価値ある寄与が認められる場合において、残余利益分割法の選定が適切となるときがある。</u></p> <p>(参考) 残余利益分割法に準ずる方法について</p> <p><u>利益分割法は、連結法人及び国外関連者による国外関連取引に係る棚卸資産の取得及び販売によりこれらの者に生じた所得の合計額を配分の対象として独立企業間価格を算定する方法である（措置法施行令第39条の112第7項第1号）。したがって、本事例のように、棚卸資産の販売取引にそれ以外の取引を加え、これらを一の取引として独立企業間価格の算定を行う場合において、残余利益分割法と同様の考え方で利益分割法を</u></p>	<p>ことが妥当と認められる（措置法施行令第39条の112第7項第1号、措置法通達68の88(4)-5）。</p> <p><u>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。</u></p> <p>《解説》</p> <p>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<u>留意点</u>については、【事例1】解説参照。</p> <p>2 (同左)</p> <p>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、<u>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、連結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68の88(4)-5）。</u></p> <p>(新設)</p>

改正後	改正前
<p>用いる方法は、<u>残余利益分割法に準ずる方法（同項第4号）となる。</u></p> <p><u>なお、上記のほか、残余利益分割法に準ずる方法として、例えば次の例が挙げられる。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>基本的取引が複数ある場合に、当該基本的取引に係る利益指標の平均値等に基づき計算した基本的利益に相当する金額を用いて、残余利益分割法と同様の考え方で利益分割法を用いる方法</u></li> <li>・ <u>国外関連取引に係る棚卸資産の買手が当該棚卸資産を他者に賃貸している場合に、当該買手の当該棚卸資産の賃貸に係る所得と、当該棚卸資産の売手の当該棚卸資産の販売に係る所得との合計額を配分の対象とし、残余利益分割法と同様の考え方で利益分割法を用いる方法</u></li> <li>・ <u>国外関連取引に係る棚卸資産の買手が当該棚卸資産を関連者に販売した場合に、当該関連者を検証対象の当事者とする取引単位営業利益法に準ずる方法を用いて算定した当該買手の当該棚卸資産の販売に係る所得と、当該棚卸資産の売手の当該棚卸資産の販売に係る所得との合計額を配分の対象とし、残余利益分割法と同様の考え方で利益分割法を用いる方法</u></li> </ul> <p>【事例9】（差異の調整）</p> <p>《ポイント》</p> <p>比較対象取引に係る差異の調整に関する<u>事例</u></p> <p>《前提条件》</p> <p>[取引関係図]（省略）</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）（省略）</p> <p>（国外関連取引の概要等）</p> <p>.....</p> <p>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、<u>取引規模</u>、取引条件等は<u>おおむね</u>同様である。</p>	<p>【事例9】（差異の調整）</p> <p>《ポイント》</p> <p>比較対象取引に係る差異の調整に関する<u>事例。</u></p> <p>《前提条件》</p> <p>[取引関係図]（同左）</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）（同左）</p> <p>（国外関連取引の概要等）</p> <p>.....</p> <p>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、<u>取引数量</u>、取引条件等は<u>概ね</u>同様である。</p>

改正後	改正前
<p>① .....</p> <p>② .....</p> <p>(注) .....</p>	<p>① .....</p> <p>② .....</p> <p>(注) .....</p>
<p>《移転価格税制上の取扱い》(省略)</p>	<p>《移転価格税制上の取扱い》(同左)</p>
<p>《解説》</p>	<p>《解説》</p>
<p>1 <u>基本三法、比較利益分割法及び取引単位営業利益法(基本三法と同等の方法、比較利益分割法と同等の方法及び取引単位営業利益法と同等の方法を含む。)の適用上、比較対象取引候補として選定された非関連者間取引と国外関連取引との間の差異により価格又は利益率等の差が生じていても、その差異を調整することができる場合には、独立企業間価格を算定する上で比較対象取引とすることができる(措置法第68条の88第2項第1号、措置法施行令第39条の112第5項、第6項及び第7項、措置法通達68の88(3)-1)。</u></p> <p>.....</p> <p>(参考) .....</p> <p>.....</p>	<p>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(措置法第68条の88第2項第1号、措置法施行令第39条の112第5項、第6項及び第7項、<u>措置法通達68の88(2)-1</u>)。</p> <p>.....</p> <p>(参考) .....</p> <p>.....</p>
<p>2 <u>差異の調整方法については、連結指針3-3に4つの例を掲げているが、これ以外にも、国外関連取引に係る運転資本の水準と比較対象取引に係る運転資本の水準に差異がある場合に、当該差異により生じる措置法施行令第39条の112第7項第2号及び第3号に規定する割合(営業利益指標)等の差を調整する例(以下「運転資本に係る差異の調整」という。)がある。</u></p> <p><u>運転資本とは、一般的に、企業の経常的用途のために投下され、短期間に回収される流動的な資本のことをいい、売掛金や買掛金の残高、棚卸資産の保有高の水準によって増減する。この運転資本の多寡が、企業の資金繰りや余剰資金による投資の規模に影響を及ぼし、結果として営業利益指標等の算定に影響を及ぼす可能性がある</u>と認</p>	<p>(新設)</p>

改正後	改正前
<p><u>められる場合には、こうした差異を調整することで適切な結果が得られる場合がある。</u></p> <p><u>ただし、運転資本の差異が営業利益指標等の算定に影響を及ぼすかどうかは、必ずしも明確でない場合が多いことから、こうした調整は常時機械的に行うのではなく、当該差異が及ぼす影響について十分検討することに留意する。</u></p> <p><u>運転資本に係る差異の調整で考慮される勘定科目としては、例えば、売掛金や買掛金、棚卸資産が挙げられるが、これらの水準が国外関連取引と非関連者間取引とで異なる場合に、その水準差を適切な基準で示される割合で測定（例えば、<u>国外関連取引に係る運転資本÷検証対象の当事者の売上高－非関連者間取引に係る運転資本÷非関連者の売上高</u>）し、これに市場金利等の適切な運用利回りを乗じたものを営業利益指標等に加減算する調整方法が採られる場合がある。</u></p> <p>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</p> <p>(1) 無形資産の取扱いに関する事例</p> <p>【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）</p> <p>《ポイント》</p> <p>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</p> <p>《前提条件》（省略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>.....</p> <p>（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</p>	<p>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</p> <p>(1) 無形資産の取扱いに関する事例</p> <p>【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）</p> <p>《ポイント》</p> <p>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。</p> <p>《前提条件》（同左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>.....</p> <p>（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</p>

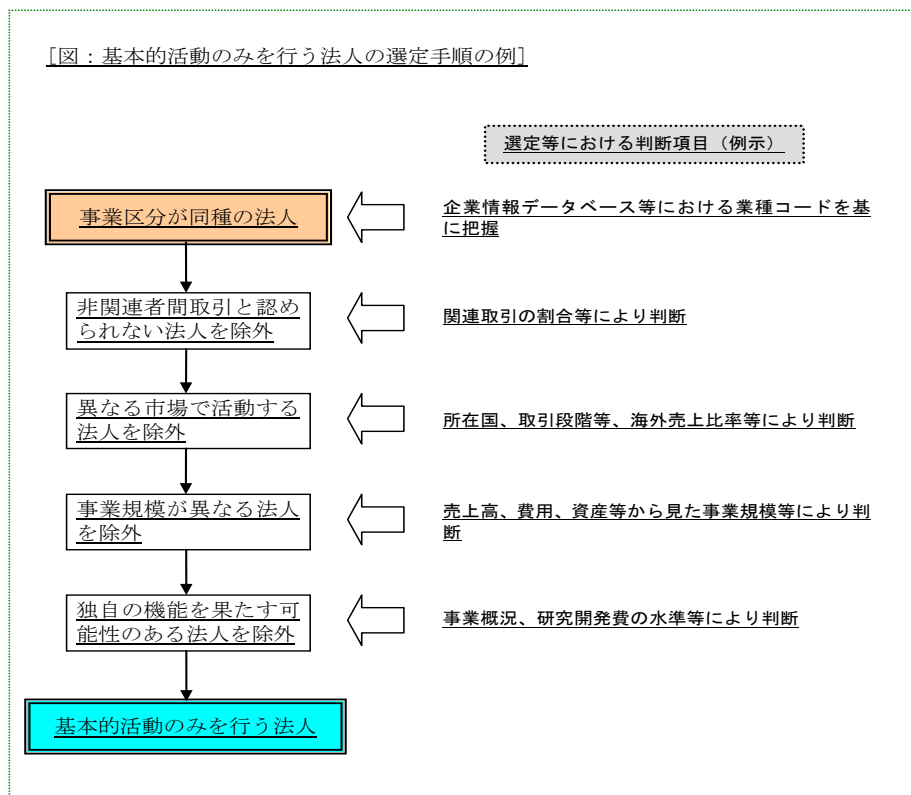
改正後	改正前
<p>としており、具体的な独立企業間価格の算定方法を<u>選定</u>するために必要な前提条件までは設定していない。</p> <p>《解説》</p> <p>1 .....</p> <p>移転価格税制上、無形資産については、「著作権、基本通達 20 - 1 - 21 に定める工業所有権等のほか、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるもの」と定義しているが（措置法通達 68 の 88(3) - 3(注)1）、無形資産として「重要な価値」を有するかどうかの判断に当たっては、国外関連取引の内容や連結法人及び国外関連者の活動・機能、市場の状況等を十分に検討する必要がある。</p> <p>.....</p> <p>①～③（省略）</p> <p>（注）.....</p> <p>また、連結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、<u>独自の機能を果たさない法人（基本的活動のみを行う法人）</u>を把握できる場合には、連結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<u>基本的活動のみを行う法人</u>の利益率等の水準との比較を行うとともに、連結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（連結指針 2 - 11 後段部分）。</p> <p>なお、<u>基本的活動のみを行う法人</u>の把握については、<u>例えば、次の図</u>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。</p>	<p>としており、具体的な独立企業間価格の算定方法を<u>選択</u>するために必要な前提条件までは設定していない。</p> <p>《解説》</p> <p>1 .....</p> <p>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 68 の 88(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連結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。</p> <p>.....</p> <p>①～③（同左）</p> <p>（注）.....</p> <p>また、連結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、<u>所得の源泉となる無形資産を有しない法人</u>を把握できる場合には、連結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<u>当該無形資産を有しない法人</u>の利益率等の水準との比較を行うとともに、連結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（連結指針 2 - 11 後段部分）。</p> <p>なお、<u>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</u>の把握については、<u>基本的には連結指針 3 - 5 に規定する法人の選定を行う場合</u>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</p>



改正後

改正前

[図：基本的活動のみを行う法人の選定手順の例]



ではない。

(新設)

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

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

2 こうした検討を経て、連結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連結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「当該連結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 68

改正後

(参考)

移転価格税制上の無形資産は、措置法通達 68 の 88(3) - 3(注)1 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。

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) 68 の 88(3)-3(注)1	OECD 移転価格ガイドライン	米国財務省規則 § 1.482-4(b)
<ul style="list-style-type: none"> <li>・著作権</li> <li>・特許権、実用新案権、意匠権、商標権</li> <li>・特許権、実用新案権、意匠権及び商標権の実施権等</li> <li>・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。)</li> <li>・顧客リスト、販売網</li> <li>・上記のほか、重要な価値のあるもの</li> </ul>	<p>(パラグラフ 6.2)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・特許、商標、商号、意匠、形式</li> <li>・文学上・芸術上の財産権、ノウハウ、企業秘密</li> </ul> <p>(パラグラフ 6.3)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・コンピュータソフトウェア</li> </ul> <p>(パラグラフ 6.4)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・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)</li> </ul> <p>(パラグラフ 6.5)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・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。</li> <li>・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。</li> <li>・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。</li> </ul>	<p>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。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・特許、発明、方式、工程、意匠、様式、ノウハウ</li> <li>・著作権、文学作品、音楽作品、芸術作品</li> <li>・商標、商号、ブランドネーム</li> <li>・一手販売権、ライセンス、契約</li> <li>・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</li> <li>・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。)</li> </ul>

(注) .....

【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

改正前

の 88(4) - 5)。

(参考)

移転価格税制上の無形資産は、措置法通達 68 の 88(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。

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) 68 の 88(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)
<ul style="list-style-type: none"> <li>・著作権</li> <li>・特許権、実用新案権、意匠権、商標権</li> <li>・特許権、実用新案権、意匠権及び商標権の実施権等</li> <li>・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。)</li> <li>・顧客リスト、販売網</li> <li>・上記のほか、重要な価値のあるもの</li> </ul>	<p>(パラグラフ 6.2)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・特許、商標、商号、意匠、形式</li> <li>・文学上・芸術上の財産権、ノウハウ、企業秘密</li> </ul> <p>(パラグラフ 6.3)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・コンピュータソフトウェア</li> </ul> <p>(パラグラフ 6.4)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・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)</li> </ul> <p>(パラグラフ 6.5)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・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。</li> <li>・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。</li> <li>・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。</li> </ul>	<p>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。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・特許、発明、方式、工程、意匠、様式、ノウハウ</li> <li>・著作権、文学作品、音楽作品、芸術作品</li> <li>・商標、商号、ブランドネーム</li> <li>・一手販売権、ライセンス、契約</li> <li>・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</li> <li>・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。)</li> </ul>

(注) .....

【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。

改正後	改正前
<p>《前提条件》（省 略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（省 略）</p> <p>《解説》（省 略）</p> <p><b>【事例12】（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）</b></p> <p>《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<u>事例</u></p> <p>《前提条件》（省 略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（省 略）</p> <p>《解説》</p> <p>1 ……………</p> <p>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<u>どのような無形資産</u>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（連結指針2-8(1)（注））。</p>	<p>《前提条件》（同 左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（同 左）</p> <p>《解説》（同 左）</p> <p><b>【事例12】（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）</b></p> <p>《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<u>事例</u>。</p> <p>《前提条件》（同 左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（同 左）</p> <p>《解説》</p> <p>1 ……………</p> <p>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<u>措置法通達68の88(2)-3の(8)に掲げる無形資産</u>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（連結指針2-8(1)</p>

改正後	改正前
<p>.....</p> <p>(参考) 連結指針 2 - 11 (抄)</p> <p>.....</p> <p>イ～ハ (省 略)</p> <p>(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、連結指針 2 - 8(1)の注書きに留意する。</p> <p>2 (省 略)</p> <p><b>【事例 1 3】(無形資産の形成・維持・発展への貢献)</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>無形資産の形成・維持・発展に対する連結法人及び国外関連者の貢献の程度に関する事例</p> <p>《前提条件》(省 略)</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》(省 略)</p> <p>《解説》</p> <p>.....</p> <p>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は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<u>形成・維持・発展</u>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、</p>	<p>(注) )。</p> <p>.....</p> <p>(参考) 連結指針 2 - 11 (抄)</p> <p>.....</p> <p>イ～ハ (同 左)</p> <p>(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、連結指針 2 - 8(1)の注書き<u>の規定</u>に留意する。</p> <p>2 (同 左)</p> <p><b>【事例 1 3】(無形資産の形成・維持・発展への貢献)</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>無形資産の形成・維持・発展に対する連結法人及び国外関連者の貢献の程度に関する事例。</p> <p>《前提条件》(同 左)</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》(同 左)</p> <p>《解説》</p> <p>.....</p> <p>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は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<u>形成、維持又は発展</u>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、</p>

改正後	改正前
<p>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（連結指針 2 - 12）。</p> <p>.....</p> <p><b>【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）</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>国外関連者が、連結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<u>事例</u></p> <p>《前提条件》（省略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（省略）</p> <p>《解説》</p> <p>.....</p> <p>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、<u>残余利益分割法に準ずる方法</u>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、<u>残余利益等</u>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（<u>残余利益等</u>の分割要因については、【事例 2 2】参照。）。</p> <p><b>【事例 1 5】（出向者が使用する連結法人の無形資産）</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>連結法人の社員が国外関連者に出向し、連結法人の無形資産を使用して業務を行う場合の連結法人の貢献に関する<u>事例</u></p>	<p>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（連結指針 2 - 12）。</p> <p>.....</p> <p><b>【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）</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>国外関連者が、連結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<u>事例</u>。</p> <p>《前提条件》（同 左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（同 左）</p> <p>《解説》</p> <p>.....</p> <p>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、<u>残余利益分割法</u>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、<u>残余利益</u>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（<u>残余利益</u>の分割要因については、【事例 2 2】参照。）。</p> <p><b>【事例 1 5】（出向者が使用する連結法人の無形資産）</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>連結法人の社員が国外関連者に出向し、連結法人の無形資産を使用して業務を行う場合の連結法人の貢献に関する<u>事例</u>。</p>

改正後	改正前
<p>《前提条件》（省 略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（省 略）</p> <p>《解説》（省 略）</p> <p>(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</p> <p>【事例 1 6】（連鎖取引における利益分割法の適用範囲）</p> <p>《ポイント》</p> <p>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<u>事例</u></p> <p>《前提条件》（省 略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>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、<u>比較可能性分析を行ったところ、比較対象取引を見いだすことはできなかったが、次の分析結果が得られた（独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例 1】解説参照。）。</u></p> <p>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、<u>国外関連取引に係る所得の源泉となる無形資産を有しており、当該国外関連取引においてP社及びS X社による独自の価値ある寄与が認められることから、本事例においては、P社とS X社間の取引について、残余利益分割法に準ずる方法を適用することが妥当と認められる（P社とS Y社及びS Z社との間の各取引において、比較対象取引を見いだすことができないことは同じ。）。</u></p>	<p>《前提条件》（同 左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（同 左）</p> <p>《解説》（同 左）</p> <p>(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</p> <p>【事例 1 6】（連鎖取引における利益分割法の適用範囲）</p> <p>《ポイント》</p> <p>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<u>事例。</u></p> <p>《前提条件》（同 左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>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、<u>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。）。</u>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。</p> <p><u>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。）。</u></p> <p>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</p>

改正後	改正前
<p>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。</p> <p>以上の状況から、本事例におけるP社、S X社及びS Y社間の取引については、P社、S X社及びS Y社の3社を対象とする<u>残余利益分割法に準ずる方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。</u></p> <p>なお、この<u>残余利益分割法に準ずる方法の適用に当たり、S Y社による独自の価値ある寄与はないと認められることから、S Y社には基本的利益のみが配分されることとなる。</u></p> <p>他方、P社とS Z社間の部品 a の販売取引及び特許権等の使用許諾取引は、製品Aとは異なる製品Bの製造に係る取引であり、P社とS X社間の取引とは別個に検討する必要がある。P社及びS Z社の有する無形資産は、基本的活動のみを行う法人との比較において、P社とS Z社との間の<u>国外関連取引に係る所得の源泉になっており、当該国外関連取引においてP社とS Z社による独自の価値ある寄与が認められることから、P社とS Z社間の取引については、P社及びS Z社の2社を対象とする残余利益分割法に準ずる方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる（独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については【事例1】解説参照。）。</u></p>	<p>る所得の源泉となる無形資産を<u>有している</u>と認められることから<u>本事例</u>においては、P社とS X社間の取引について、<u>残余利益分割法を適用することが妥当と認められる</u>（P社とS Y社及びS Z社との間の各取引において、<u>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。</u>）。</p> <p>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。</p> <p>以上の状況から、本事例におけるP社、S X社及びS Y社間の取引については、P社、S X社及びS Y社の3社を利益分割対象とする<u>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。</u></p> <p>なお、この<u>残余利益分割法の適用に当たり、S Y社は重要な無形資産を有していない</u>と認められることから、S Y社には基本的利益のみが配分されることとなる。</p> <p>他方、P社とS Z社間の部品 a の販売取引及び特許権等の使用許諾取引は、製品Aとは異なる製品Bの製造に係る取引であり、P社とS X社間の取引とは別個に検討する必要がある。P社及びS Z社の有する無形資産は、基本的活動のみを行う法人との比較において、P社とS Z社との間の国外関連取引に係る所得の源泉になっていると認められることから、P社とS Z社間の取引については、P社及びS Z社の2社を<u>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。）。</u></p>
<p>《解説》</p> <p>利益分割法の適用に当たり、複数の国外関連者間で一連の取引（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<u>分割対象利益等</u>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</p>	<p>《解説》</p> <p>利益分割法の適用に当たり、複数の国外関連者間で一連の取引（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<u>分割対象利益</u>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</p>

改正後	改正前
<p>については【事例17】参照。)</p> <p>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<u>独自の価値ある寄与をしていない関連者</u>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。</p> <p>(参考)</p> <p>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68の88(4)-1)。この取扱いは、複数の国外関連取引がある場合に、独立企業間価格の算定上合理的と認められるときには、それらを1つの取引単位として取り扱うことができることを述べたものである。</p> <p>この取扱いに従って独立企業間価格の算定単位として合理的と判断されたそれぞれの取引単位について、法令の規定に従い独立企業間価格の算定方法の適用の検討を行うこととなる。その結果、比較対象取引が見いだせないこと等により、利益分割法を適用する場合には、上記の解説に留意して利益分割法の対象範囲を決めることとなる。</p> <p><b>【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)</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>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<u>事例</u></p>	<p>については【事例17】参照。)</p> <p>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<u>重要な無形資産を有しない関連者</u>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。</p> <p>(参考)</p> <p>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68の88(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。</p> <p>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、<u>基本三法を適用するための比較対象取引</u>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。</p> <p><b>【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)</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>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<u>事例</u>。</p>



改正後	改正前
<p>《前提条件》（省 略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p><u>比較可能性分析を行ったところ、比較対象取引を見いだすことはできなかったが、次の分析結果が得られた（独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。）。</u></p> <p>P社及びSX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SX社の国外関連取引に係る所得の源泉となっている無形資産を有しており、<u>当該国外関連取引においてP社及びSX社による独自の価値ある寄与が認められることから、本事例におけるP社とSX社間の取引については、残余利益分割法に準ずる方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。</u></p> <p>SX社とSY社間の関連者間取引の取扱いについては、</p> <p>① SX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</p> <p>② SY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、SX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</p> <p>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、SX社とSY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SX社のみを対象に<u>残余利益分割法に準ずる方法を適用することが可能である。</u></p> <p>《解説》</p> <p>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<u>分割対象利益等</u>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連結法人と国外関連者間又は国外関連者同士の取引を検討</p>	<p>《前提条件》（同 左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p><u>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。</u></p> <p><u>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。）。</u></p> <p>P社及びSX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SX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SX社間の取引については、<u>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。</u></p> <p>SX社とSY社間の関連者間取引の取扱いについては、</p> <p>① SX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</p> <p>② SY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、SX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</p> <p>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、SX社とSY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SX社のみを対象に<u>残余利益分割法を適用することが可能である。</u></p> <p>《解説》</p> <p>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<u>分割対象利益</u>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連結法人と国外関連者間又は国外関連者同士の取引を検討</p>

改正後	改正前
<p>討対象にする必要がある。</p> <p>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<u>分割対象利益等</u>の計算に与える影響が小さいと認められる場合には、<u>利益分割法</u>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、連結指針 2 - 1、2 - 2 等を基に検討していくこととなる。</p> <p><b>【事例 1 8】（分割対象利益等の算出）</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>利益分割法における<u>分割対象利益等の算出に関する事例</u></p> <p>《前提条件》（省 略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p><u>比較可能性分析を行ったところ、いずれの国外関連取引（部品 a 販売取引及び特許権等の使用許諾取引）に対しても比較対象取引を見いだすことができなかったが、次の分析結果が得られた（独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例 1】解説参照。）。</u></p> <p>P 社及び S 社は、基本的活動のみを行う法人との比較において、国外関連取引に係る所得の源泉となっている無形資産を有しており、当該国外関連取引において P 社及び S 社による独自の価値ある寄与が認められることから、本事例においては、<u>残余利益分割法に準ずる方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。</u></p> <p>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、<u>残余利益分割法に準ずる方法の適用に必要な分割対象利益等</u>を以下のように算出する。</p>	<p>対象にする必要がある。</p> <p>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<u>分割対象利益</u>の計算に与える影響が小さいと認められる場合には、<u>利益分割</u>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、連結指針 2 - 1、2 - 2 等を基に検討していくこととなる。</p> <p><b>【事例 1 8】（分割対象利益の算出）</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>利益分割法における<u>分割対象利益の算出に関する事例。</u></p> <p>《前提条件》（同 左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p><u>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。）。</u>このため、<u>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。</u></p> <p><u>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。）。</u></p> <p>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ことから、本事例においては、<u>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。</u></p>

改正後	改正前
<p>(P社とS社との間の国外関連取引に係るP社の損益) (省略)</p> <p>(P社とS社との間の国外関連取引に係るS社の損益) (省略)</p> <p>《解説》</p> <p>分割対象利益等の計算に当たり、収益と直接結びつく費用(売上原価や一部の販管費)については、可能な限り個々に区分して計算し、間接費用(共通費用)については、<u>連結指針3-6</u>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。</p> <p>.....</p> <p>(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</p> <p>【事例19】(人件費較差による利益の取扱い)</p> <p>《ポイント》</p> <p>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<u>事例</u></p> <p>《前提条件》(省略)</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>比較可能性分析を行ったところ、比較対象取引を見いだすことができなかったが、次</p>	<p>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、<u>残余利益分割法</u>の適用に必要な<u>分割対象利益</u>を以下のように算出する。</p> <p>(P社とS社との間の国外関連取引に係るP社の損益) (同 左)</p> <p>(P社とS社との間の国外関連取引に係るS社の損益) (同 左)</p> <p>《解説》</p> <p>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、<u>連結指針3-4</u>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。</p> <p>.....</p> <p>(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</p> <p>【事例19】(人件費較差による利益の取扱い)</p> <p>《ポイント》</p> <p>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<u>事例</u>。</p> <p>《前提条件》(同 左)</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>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</p>

改正後	改正前
<p><u>の分析結果が得られた（独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。）。</u></p> <p>P社及びS社が有する無形資産（P社の技術力に基づく製品の独自の技術性能及びS社の広告宣伝・販売促進活動によりもたらされた製品の高い認知度や販売網）は、基本的活動のみを行う法人との比較において、それぞれ国外関連取引に係る所得の源泉となっており、当該国外関連取引においてP社及びS社による独自の価値ある寄与が認められることから、本事例においては、<u>残余利益分割法と同等の方法（又はこれに準ずる方法と同等の方法）を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。</u></p> <p><u>なお、S社の営業利益に影響を与える要因として、X国の低い人件費水準があるが、これは、残余利益分割法と同等の方法の適用上、S社の基本的利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X国法人の財務情報等に基づき、S社に係る基本的取引を選定することにより反映されることとなる。</u></p> <p>《解説》</p> <p>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生じるものであることから、利益分割法の適用に当たって、<u>分割対象利益等</u>から区分することは困難である。</p>	<p><u>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。）。</u>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。</p> <p><u>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。）。</u></p> <p>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、<u>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。</u></p> <p><u>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（連結指針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。</u></p> <p>《解説》</p> <p>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生じるものであることから、利益分割法の適用に当たって、<u>分割対象利益</u>から区分することは困難である。</p>

改正後	改正前
<p>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、<u>適切な法人の財務情報等に基づき基本的取引を選定することにより基本的利益の計算過程</u>で考慮されることとなる。</p> <p>本事例において、<u>分割対象利益等と基本的利益の合計額との差額である残余利益等については、当該残余利益等の獲得に対する独自の価値ある寄与の程度（無形資産による寄与の程度）</u>に応じて連結法人及び国外関連者にそれぞれ配分されることになる。</p> <p><b>【事例20】（市場特性、市況変動等による利益の取扱い）</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>連結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<u>事例</u></p> <p>《前提条件》（省略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p><u>比較可能性分析を行ったところ、いずれの国外関連取引（部品a販売取引及び特許権等の使用許諾取引）に対しても比較対象取引を見いだすことができなかったが、次の分析結果が得られた（独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。）。</u></p> <p>P社及びS社は、基本的活動のみを行う法人との比較において、国外関連取引に係る所得の源泉となっている無形資産を有しており、<u>当該国外関連取引においてP社及びS社による独自の価値ある寄与が認められることから、本事例においては、残余利益分割</u></p>	<p>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、<u>基本的利益の計算過程において適切な法人（連結指針3-5に規定する法人。）</u>を選定することにより考慮されることとなる。</p> <p>本事例において、<u>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</u>に応じて連結法人及び国外関連者にそれぞれ配分されることになる。</p> <p><b>【事例20】（市場特性、市況変動等による利益の取扱い）</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>連結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<u>事例</u>。</p> <p>《前提条件》（同左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p><u>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。）。</u>このため、<u>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。</u></p> <p><u>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</u></p>

改正後	改正前
<p>法に準ずる方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。</p> <p>.....</p> <p>以上から、需要の変動や市場価格の水準による影響は、<u>残余利益分割法に準ずる方法の適用において、同様の影響を受けていると考えられるX国法人の財務情報等に基づき、S社に係る基本的取引を選定してS社の基本的利益を計算する過程で反映されることになる。</u></p> <p>《解説》</p> <p>.....</p> <p>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、<u>適切な法人の財務情報等に基づき基本的取引を選定し、同時期の財務数値を使用する限りにおいて基本的利益の計算の中で反映されることとなる。</u></p> <p>【事例21】（基本的利益の計算）</p> <p>《ポイント》</p> <p><u>残余利益分割法の適用における基本的利益の計算に関する事例</u></p> <p>《前提条件》（省略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p><u>比較可能性分析を行ったところ、比較対象取引の候補を見いだすことができない。</u></p> <p>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</p>	<p>む。）に関しては、【事例1】参照。）。</p> <p>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、<u>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。</u></p> <p>.....</p> <p>以上から、需要の変動や市場価格の水準による影響は、<u>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（連結指針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。</u></p> <p>《解説》</p> <p>.....</p> <p>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、<u>適切な法人（連結指針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。</u></p> <p>【事例21】（基本的利益の計算）</p> <p>《ポイント》</p> <p><u>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。</u></p> <p>《前提条件》（同左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p><u>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</u></p>

改正後	改正前
<p>それぞれP社及びS社の国外関連取引に係る所得の源泉となっており、当該国外関連取引においてP社及びS社による独自の価値ある寄与が認められることから、本事例においては、<u>残余利益分割法に準ずる方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる(独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。)</u>。</p> <p><u>この場合において、まず、国外関連取引に係る分割対象利益等のうちP社及びS社に配分する基本的利益を計算し、その後これを分割対象利益等から差し引いて独自の価値ある寄与により生じた利益(残余利益等)を算出する必要があるが、当該基本的利益は、措置法施行令第39条の112第7項第1号ハ(1)に規定する「第5項、前項、次号又は第3号に規定する必要な調整を加えないものとした場合のこれらの規定による割合」のうち、最も適切な利益指標を選定して計算を行うこととなる(連結指針3-7)。</u></p> <p><u>なお、上記の割合には、同号ハ(1)のかっこ書きに規定する必要な調整を加えた後の割合を用いる必要がある(連結指針3-7(注))。</u></p> <p>≪解説≫</p> <p><u>残余利益分割法を適用する際に分割対象利益等から控除する基本的利益は、基本的取引に係る利益指標(売上高売上総利益率、売上原価売上総利益率、売上高営業利益率又は総費用営業利益率)のうち最も適切なものに基づき計算される。例えば、連結法人及び国外関連者の営業利益の合計額を利益配分の対象とする残余利益分割法の適用にお</u></p>	<p><u>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。)</u>。このため、<u>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。</u></p> <p><u>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。)</u>。</p> <p><u>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。</u></p> <p><u>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。</u></p> <p><u>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。</u></p> <p><u>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。</u></p> <p>≪解説≫</p> <p><u>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、連結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</u></p>

改正後	改正前
<p><u>いては、営業利益に係る指標である売上高営業利益率又は総費用営業利益率（基本的取引が複数存在する場合には、原則としてその平均値（連結指針3-7(注)。）を用いることとなる。</u></p> <p><u>なお、基本的取引は、取引の当事者が独自の機能を果たしていない非関連者間取引から選定することになるから、比較的単純な製造・販売活動を行う法人の財務情報に基づき選定作業を行うことに留意する（比較対象取引候補のスクリーニング例は、【事例1】解説の図3を参照。）。</u></p>	<p><u>き計算される（連結指針3-5）。</u></p> <p><u>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。</u></p> <p><u>比較対象法人は、連結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。</u></p> <p><u>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68の88(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。</u></p> <p><u>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。</u></p>

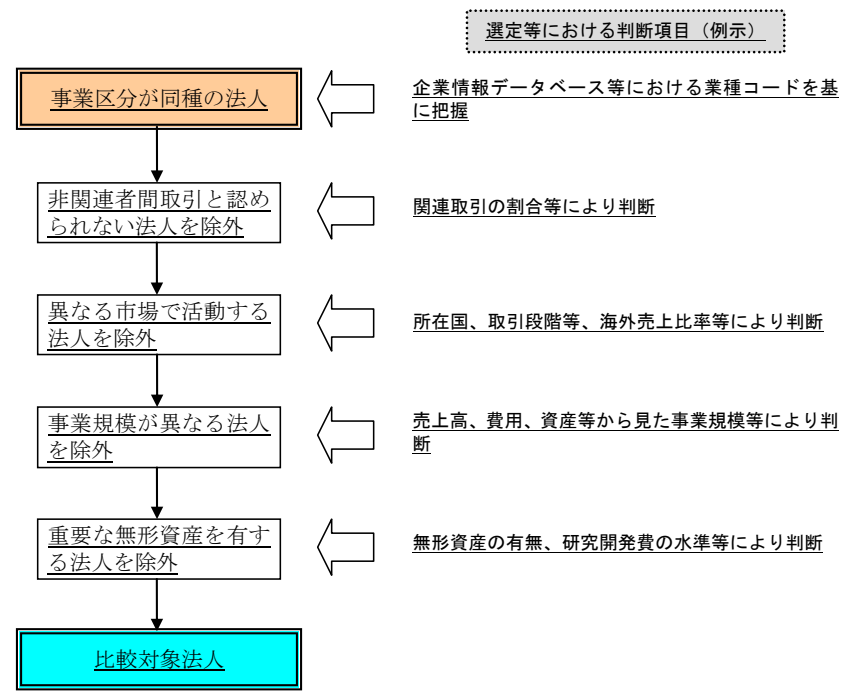


改正後

(削除)

改正前

[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。

改正後	改正前
<p><b>【事例 2 2】(残余利益等の分割要因)</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>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、<u>残余利益等</u>の分割要因として用いることが合理的な<u>事例</u></p> <p>《前提条件》(省略)</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p><u>比較可能性分析を行ったところ、比較対象取引の候補を見いだすことができない。</u></p> <p>P社の研究開発活動及びS社の広告宣伝活動により形成された無形資産は、基本的活動のみを行う法人との比較において、P社及びS社の国外関連取引に係る所得の源泉になっており、当該国外関連取引においてP社及びS社による独自の価値ある寄与が認められることから、本事例においては、<u>残余利益分割法に準ずる方法を最も適切な方法として選定し、独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。(独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例 1】解説参照。)</u></p> <p><u>残余利益等</u>のP社及びS社への配分については、両社が無形資産の開発のために支出した費用等の額を用いることができるが、個々の特許権・製造ノウハウ及びマーケティング上の無形資産の形成費用を特定できず、また、無形資産の形成活動に係る支出費用の額が每期<u>おおむね</u>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<u>残余利益等</u>の分割要因とすることが妥当と認められる。</p>	<p><b>【事例 2 2】(残余利益の分割要因)</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>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、<u>残余利益</u>の分割要因として用いることが合理的な<u>事例</u>。</p> <p>《前提条件》(同 左)</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p><u>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。)</u>。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。</p> <p><u>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。)</u></p> <p>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、<u>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。</u></p> <p><u>残余利益</u>のP社及びS社への配分については、両社が<u>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 68 の 88(4) - 5(注))</u>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每期<u>概ね</u>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<u>残余利益</u>の分割要因とすることが妥当と認められる。</p>

改正後	改正前
<p>《解説》</p> <p>1 <u>残余利益等</u>の連結法人及び国外関連者への配分は、<u>残余利益等に対する独自の価値ある寄与の程度</u>に応じて行うことから、<u>当該寄与が無形資産によるものである場合は、残余利益等の分割要因には所得の源泉となっている無形資産の寄与の程度</u>を用いることになる（措置法通達 68 の 88(5) - 4）。</p> <p>ただし、無形資産の寄与の程度を測るためには、連結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、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。</p> <p>2 （省 略）</p> <p>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<u>残余利益等</u>を配分することも合理的と考えられる。</p> <p>.....</p> <p>（注）各期の支出費用等の額を分割要因とする場合において、分割要因が合理的に決定され、無形資産の相対的な価値の割合が適切に算出されているときには、<u>残余利益等</u>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。</p> <p>4 <u>残余利益等</u>の分割要因として、無形資産の形成のために支出した費用等の額を使用する場合には、例えば、無形資産の形成活動との関係が深い次のような費用の中から関係する費用を特定することとなる。</p>	<p>《解説》</p> <p>1 <u>残余利益</u>の連結法人及び国外関連者への配分は、<u>残余利益に対する重要な無形資産の寄与の程度</u>に応じて行うことから、<u>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</u>を用いることになる（措置法通達 68 の 88(4) - 1 及び 5）。</p> <p>ただし、無形資産の寄与の程度を測るためには、連結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、「<u>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</u>」ており（措置法通達 68 の 88(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。</p> <p>2 （同 左）</p> <p>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<u>残余利益</u>を配分することも合理的と考えられる。</p> <p>.....</p> <p>（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、<u>重要な無形資産</u>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、<u>残余利益</u>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。</p> <p>4 <u>残余利益</u>の分割要因として、<u>重要な無形資産</u>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、<u>重要な無形資産</u>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。</p>

改正後	改正前
<p data-bbox="197 212 405 240">①～③ (省略)</p> <p data-bbox="174 309 965 338">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。</p>	<p data-bbox="1205 212 1413 240">①～③ (同左)</p> <p data-bbox="1182 309 1973 338">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。</p>

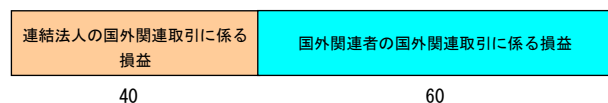
改正後

[図：残余利益分割法の計算例]

前提条件

- ・連結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
- ・連結法人の基本的利益（計算後） : 8
- ・国外関連者の基本的利益（計算後） : 12
- ・残余利益等の配分要因
  - 連結法人の分割要因 研究開発活動 : 相対比 80%
  - 国外関連者の分割要因 広告宣伝活動 : 相対比 20%

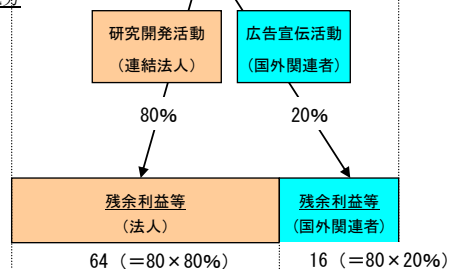
① 分割対象利益等の計算



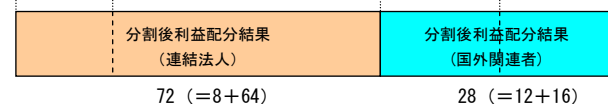
② 基本的利益の配分



③ 残余利益等の配分



④ 利益配分結果



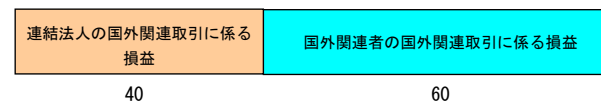
改正前

[図：残余利益分割法の計算例]

前提条件

- ・連結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
- ・連結法人の基本的利益（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
  - 連結法人の分割要因 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%

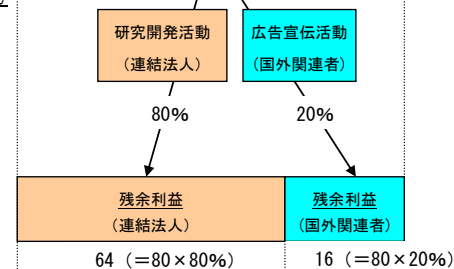
① 分割対象利益の計算



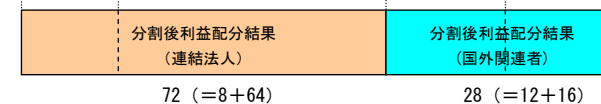
② 基本的利益の計算



③ 残余利益の配分



④ 利益分割結果



改正後	改正前
<p>(4) その他の事例</p> <p>【事例23】(企業グループ内役務提供)</p> <p>《ポイント》</p> <p>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<u>事例</u></p> <p>《前提条件》(省略)</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》(省略)</p> <p>《解説》</p> <p>1・2(省略)</p> <p>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、<u>事案に応じた最も適切な方法を選定する必要があり、最も適切な方法が原価基準法と同等の方法である場合には、当該役務提供に要した費用の額にマークアップを行うこととなる。また、基本三法を適用できない場合であっても、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場合がある(連結指針2-10(1)。【事例5】参照。)</u></p> <p><u>なお、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において、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場合がある(連結指針2</u></p>	<p>(4) その他の事例</p> <p>【事例23】(企業グループ内役務提供)</p> <p>《ポイント》</p> <p>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<u>事例。</u></p> <p>《前提条件》(同左)</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》(同左)</p> <p>《解説》</p> <p>1・2(同左)</p> <p>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、<u>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)。【事例5】参照。)</u></p> <p><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)</u></p>

改正後	改正前
<p>- 10(2))。</p> <p>4・5 (省 略)</p> <p><b>【事例2 4】(複数年度の考慮)</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>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<u>事例</u></p> <p>《前提条件》(省 略)</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>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<u>おおむね</u>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。</p> <p>そこで、独立企業間価格の算定方法の<u>選定</u>に当たり、<u>比較可能性分析を行ったところ、基本三法及び基本三法に準ずる方法(これらと同等の方法を含む。)を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができないが、公開情報から、機能が比較的単純なS社に係る営業利益ベースによる比較対象取引を把握することができることから、本事例においては、取引単位営業利益法(取引単位営業利益法と同等の方法を含む。)を最も適切な方法として選定することが妥当と認められる(独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。)</u>。</p> <p>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。</p>	<p>を独立企業間価格とすることができる(連結指針2-10(2))。</p> <p>4・5 (同 左)</p> <p><b>【事例2 4】(複数年度の考慮)</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>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<u>事例</u>。</p> <p>《前提条件》(同 左)</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>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<u>概ね</u>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。<u>(連結指針2-2(2))</u>。</p> <p>そこで、独立企業間価格の算定方法の<u>選択</u>に当たり、<u>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。)</u>。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。</p> <p><u>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。))</u>に関しては、<u>【事例1】参照。</u>。</p> <p>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</p>

改正後	改正前
<p>《解説》（省 略）</p> <p>【事例25】（国外関連者に対する寄附金）</p> <p>《ポイント》</p> <p>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）</p> <p>《前提条件1：国外関連者に対する寄附金の損金不算入の規定の適用がある場合》（省 略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（省 略）</p> <p>《前提条件2：移転価格税制に基づく課税の対象としても検討を行う場合》（省 略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（省 略）</p> <p>《解説》（省 略）</p>	<p>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。</p> <p>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。</p> <p>《解説》（同 左）</p> <p>【事例25】（国外関連者に対する寄附金）</p> <p>《ポイント》</p> <p>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）。</p> <p>《前提条件1》（同 左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（同 左）</p> <p>《前提条件2》（同 左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（同 左）</p> <p>《解説》（同 左）</p>



改正後	改正前
<p><b>【事例 2 6】（価格調整金等の取扱い）</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>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）</p> <p>《前提条件 1：非関連者間取引において同様の価格調整金等の支払が行われる場合》 （省略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（省略）</p> <p>《前提条件 2：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》（省略）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》 .....</p> <p>（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<u>選定</u>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。</p> <p>《解説》（省略）</p> <p>第三章 事前確認事例</p> <p><b>【事例 2 7】（目標利益率に一定の範囲を設定する事例）</b></p>	<p><b>【事例 2 6】（価格調整金等の取扱い）</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>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）。</p> <p>《前提条件 1》（同 左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（同 左）</p> <p>《前提条件 2》（同 左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（同 左） .....</p> <p>（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<u>選択</u>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。</p> <p>《解説》（同 左）</p> <p>第三章 事前確認事例</p> <p><b>【事例 2 7】（目標利益率に一定の範囲を設定する事例）</b></p>

改 正 後	改 正 前
<p>《ポイント》</p> <p>確認申出連結法人が確認対象連結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<u>事例</u></p> <p>《前提条件》</p> <p>[取引関係図] (省 略)</p> <p>(連結法人及び国外関連者の事業概況等) (省 略)</p> <p>(国外関連取引の概要等) (省 略)</p> <p>(連結法人及び国外関連者の機能・活動等) (省 略)</p> <p>(市況の状況等) (省 略)</p> <p>(事前確認の申出の状況)</p> <p>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。</p> <p>当該申出においては、S社を<u>検証対象の当事者</u>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(確認対象連結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。</p> <p>.....</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>本事例の事前確認審査において、<u>比較可能性分析を行ったところ、その検討結果は次のとおりである(独立企業間価格の算定方法の選定及び比較可能性分析を行う場合に留意すべき点等については、【事例1】解説参照。)</u>。</p> <p>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、<u>独立価格比準法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができない。また、独立価格比準法に準ずる方法を適用する上での比較対象取引の候補も見いだすことができない。</u></p> <p>製造販売を業とするP社よりも、製品の販売のみ行うS社の方がより単純な機能を果</p>	<p>《ポイント》</p> <p>確認申出連結法人が確認対象連結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<u>事例</u>。</p> <p>《前提条件》</p> <p>[取引関係図] (同 左)</p> <p>(連結法人及び国外関連者の事業概況等) (同 左)</p> <p>(国外関連取引の概要等) (同 左)</p> <p>(連結法人及び国外関連者の機能・活動等) (同 左)</p> <p>(市況の状況等) (同 左)</p> <p>(事前確認の申出の状況)</p> <p>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。</p> <p>当該申出においては、S社を<u>検証対象</u>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(確認対象連結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。</p> <p>.....</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>本事例の事前確認審査において、<u>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。)</u>。</p>

改正後	改正前
<p><u>たしていることから、S社を検証対象の当事者とすることがより適切と認められる。</u></p> <p><u>公開情報からは、S社を検証対象の当事者とする再販売価格基準法を適用する上での比較対象取引の候補は見出せないが、S社を検証対象の当事者とする取引単位営業利益法を適用する上での比較対象取引の候補を見いだすことができ、当該候補から比較対象取引を選定することができる。</u></p> <p>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<u>検証対象の当事者</u>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。</p> <p>.....</p> <p>《解説》</p> <p>1・2（省略）</p> <p>3 事前確認は、審査対象連結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、<u>連結法人が国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たない又は連結法人が国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超える場合に、過去の連結事業年度の所得金額を決定するため特定のポイントを用いる調査とは取扱いが異なる。</u></p> <p>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（【事例1】解説5参照。）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妥当と認められる場合もある。</p> <p><u>（注）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</u></p>	<p><u>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。</u></p> <p><u>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。）。</u></p> <p><u>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。</u></p> <p>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<u>検証対象</u>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。</p> <p>.....</p> <p>《解説》</p> <p>1・2（同 左）</p> <p>3 事前確認は、審査対象連結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、過去の連結事業年度の所得金額を決定するため<u>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。</u></p> <p>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妥当と認められる場合もある。</p> <p><u>（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連結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。</u></p> <p><u>（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</u></p>

改正後	改正前
<p>が国外関連者又は<u>審査対象連結法人</u>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。</p> <p>4（省 略）</p> <p><b>【事例28】（重要な前提条件）</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>事前確認における重要な事業上又は経済上の諸条件を付すことが妥当と認められる事例</p> <p>《前提条件》</p> <p>[取引関係図]（省 略）</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）（省 略）</p> <p>（国外関連取引の概要等）（省 略）</p> <p>（連結法人及び国外関連者の機能・活動等）（省 略）</p> <p>（市況等）（省 略）</p> <p>（事前確認の申出の状況）</p> <p>P社及びS社は、S社を<u>検証対象の当事者</u>とした取引単位営業利益法を独立企業間価格の算定方法とする相互協議を伴う事前確認の申出を両国の税務当局に行っている。なお、申出の内容（独立企業間価格の算定方法の<u>選定</u>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。</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（省 略）</p> <p>《解説》（省 略）</p>	<p><u>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。</u></p> <p>4（同 左）</p> <p><b>【事例28】（重要な前提条件）</b></p> <p>《ポイント》</p> <p>事前確認における重要な事業上又は経済上の諸条件を付すことが妥当と認められる事例。</p> <p>《前提条件》</p> <p>[取引関係図]（同 左）</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）（同 左）</p> <p>（国外関連取引の概要等）（同 左）</p> <p>（連結法人及び国外関連者の機能・活動等）（同 左）</p> <p>（市況等）（同 左）</p> <p>（事前確認の申出の状況）</p> <p>P社及びS社は、S社を<u>検証対象</u>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<u>申出</u>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<u>選択</u>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。</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（同 左）</p> <p>《解説》（同 左）</p>