

「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>【留意事項】</p> <p>.....</p> <p>したがって、実際の移転価格調査又は事前確認審査に当たっては、本事例集の内容を参考としつつ、連結法人に係る移転価格事務運営要領 <u>1-2</u> (基本方針)、<u>3-1</u> (調査の方針)、<u>6-1</u> (事前確認の方針) 等の規定に基づき、個々の事案ごとに国外関連取引の実態を的確に把握することにより、移転価格税制上の問題の有無を判断し、最も適切な独立企業間価格の算定方法を選定してその的確な適用を図ることに留意する。</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p>【定義】</p> <p>連結法人に係る移転価格事務運営要領 <u>1-1</u> (定義) で定めるほか用語の意義のほか、本事例集における次の用語の意義は、次のとおりである。</p> <p>.....</p> </div> <p>目次 (省 略)</p>	<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>【留意事項】</p> <p>.....</p> <p>したがって、実際の移転価格調査又は事前確認審査に当たっては、本事例集の内容を参考としつつ、連結法人に係る移転価格事務運営要領 <u>1-2</u> (基本方針)、<u>2-1</u> (調査の方針)、<u>5-1</u> (事前確認の方針) 等の規定に基づき、個々の事案ごとに国外関連取引の実態を的確に把握することにより、移転価格税制上の問題の有無を判断し、最も適切な独立企業間価格の算定方法を選定してその的確な適用を図ることに留意する。</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p>【定義】</p> <p>連結法人に係る移転価格事務運営要領 <u>1-1</u> (定義) で定めるほか用語の意義のほか、本事例集における次の用語の意義は、次のとおりである。</p> <p>.....</p> </div> <p>目次 (同 左)</p>
<p>第一章 独立企業間価格の算定方法の選定に関する事例</p>	<p>第一章 独立企業間価格の算定方法の選定に関する事例</p>
<p>【事例 1】(独立価格比準法を用いる場合)</p> <p>《ポイント》 (省 略)</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切</p>	<p>【事例 1】(独立価格比準法を用いる場合)</p> <p>《ポイント》 (同 左)</p> <p>《前提条件》 (同 左)</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切</p>

改正後	改正前
<p>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、<u>連結指針 4 - 1</u> 等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</p> <p>.....</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) (省 略)</p> <p>《解説》</p> <p>1</p> <p>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（<u>連結指針 4 - 1</u>）。</p> <p>.....</p>	<p>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、<u>連結指針 3 - 1</u> 等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</p> <p>.....</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) (同 左)</p> <p>《解説》</p> <p>1</p> <p>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（<u>連結指針 3 - 1</u>）。</p> <p>.....</p>

改正後

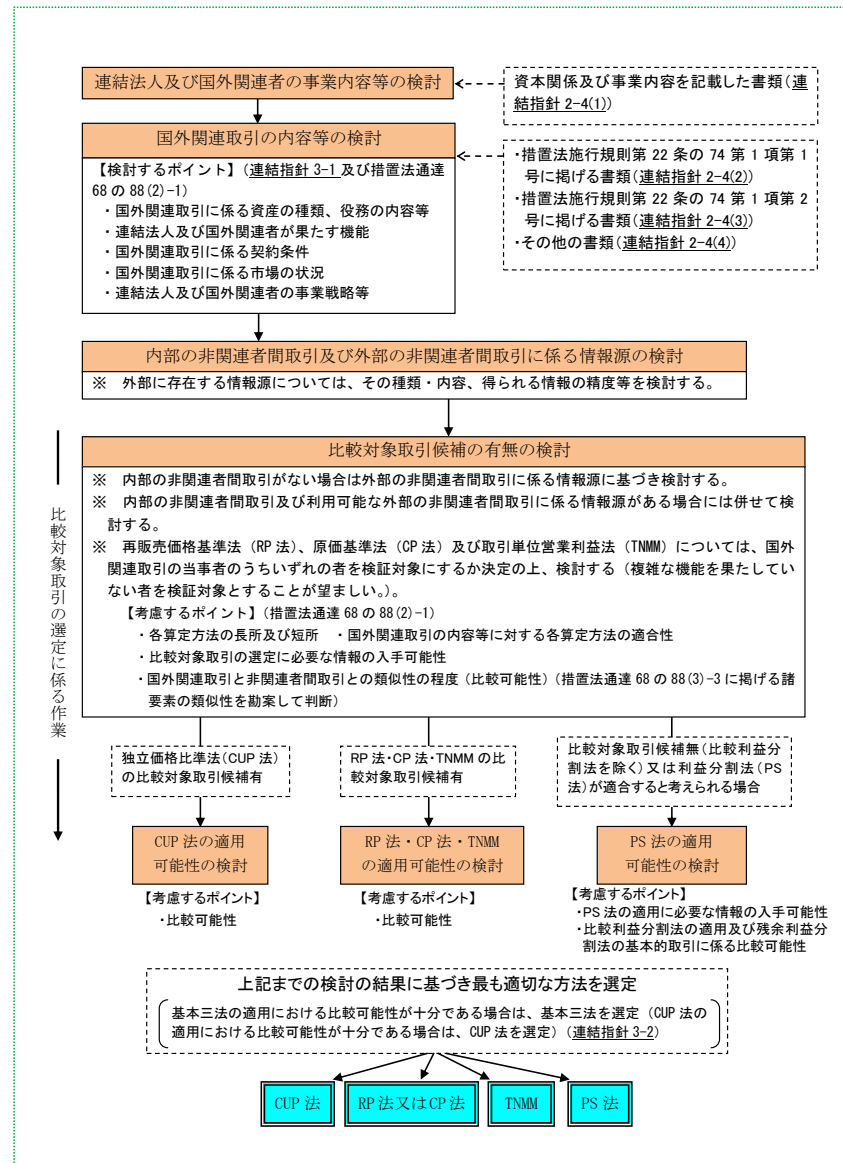
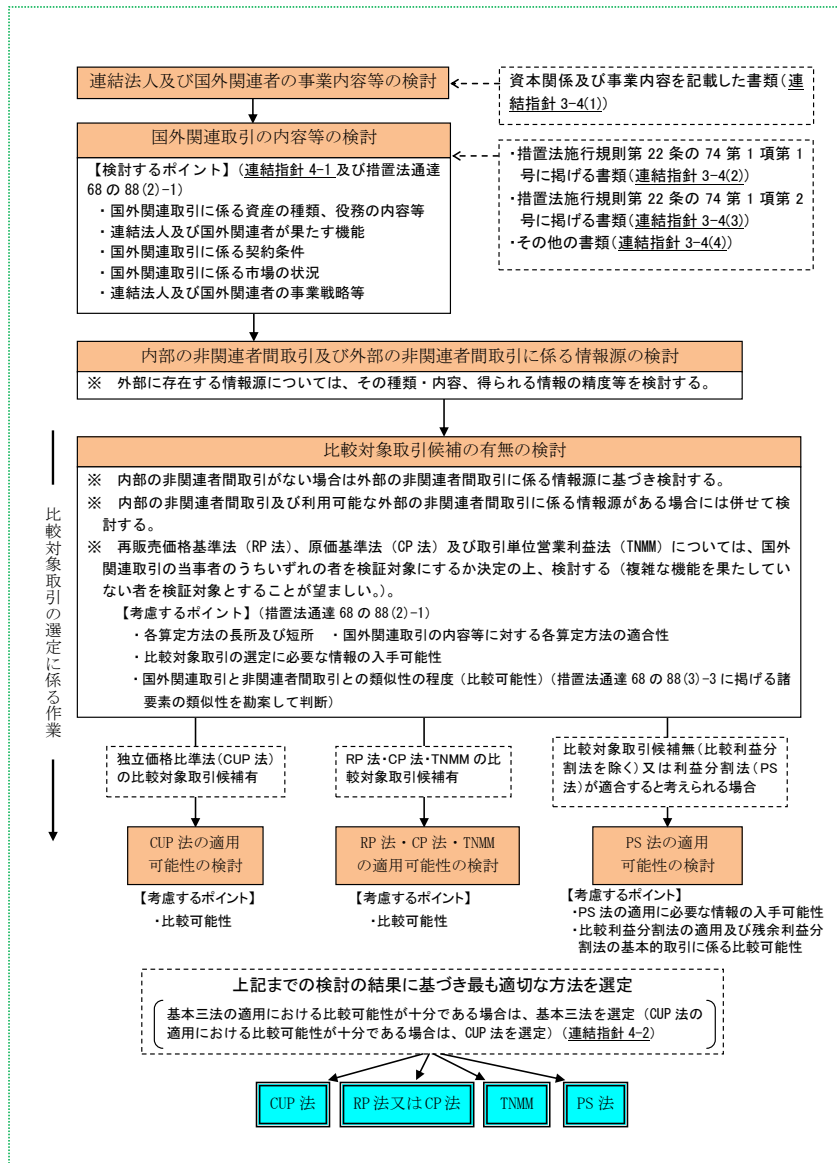
改正前

2

2

(図1)

(図1)



改正後	改正前
<p>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ときに限る。以下同じ。）には、こうした長所を踏まえて独立価格比準法を選定し、また、独立価格比準法を選定することはできないが、再販売価格基準法又は原価基準法の適用における比較可能性が十分であるときには、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（<u>連結指針4-2</u>）。</p> <p>.....</p> <p>（参考1）独立企業間価格の算定方法 （省 略）</p> <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)～(3) （省 略）</p> <p>(4)</p> <p>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、<u>連結指針4-3</u>を踏まえて適切な調整を行うことに留意する。</p> <p>（参考3）基本三法に準ずる方法</p> <p>[基本三法に準ずる方法の例]</p> <p>(1)～(4) （省 略）</p> <p>(5)</p> <p>（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</p>	<p>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ときに限る。以下同じ。）には、こうした長所を踏まえて独立価格比準法を選定し、また、独立価格比準法を選定することはできないが、再販売価格基準法又は原価基準法の適用における比較可能性が十分であるときには、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（<u>連結指針3-2</u>）。</p> <p>.....</p> <p>（参考1）独立企業間価格の算定方法 （同 左）</p> <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)～(3) （同 左）</p> <p>(4)</p> <p>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、<u>連結指針3-3</u>を踏まえて適切な調整を行うことに留意する。</p> <p>（参考3）基本三法に準ずる方法</p> <p>[基本三法に準ずる方法の例]</p> <p>(1)～(4) （同 左）</p> <p>(5)</p> <p>（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</p>

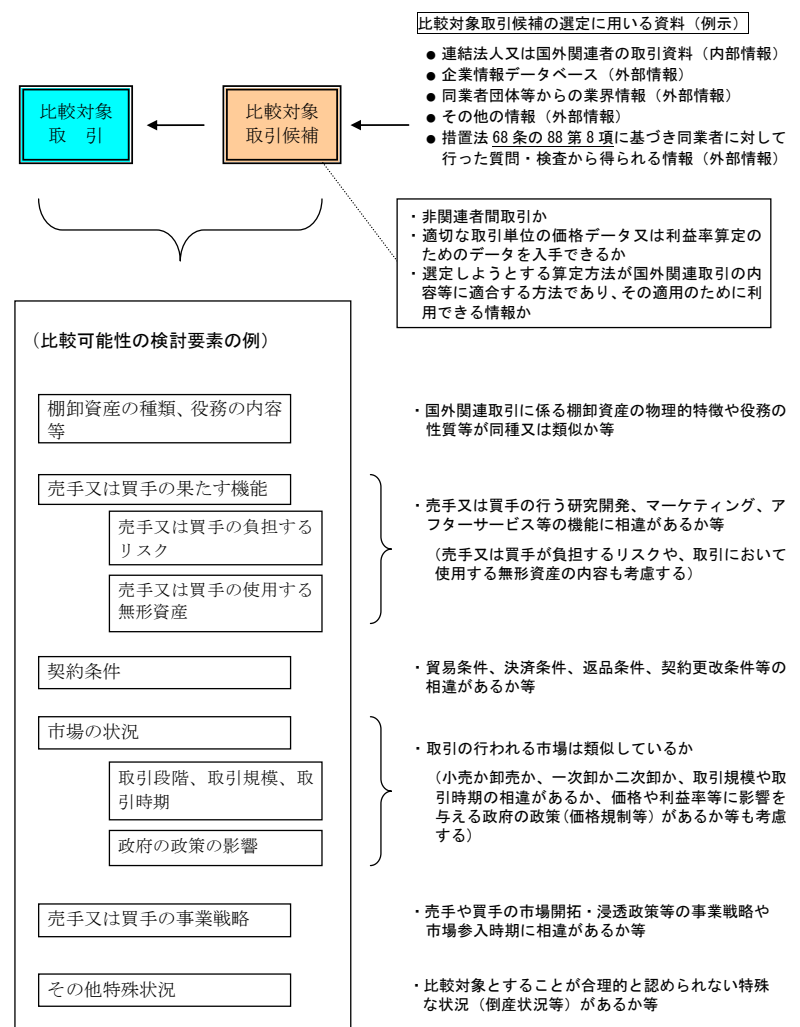
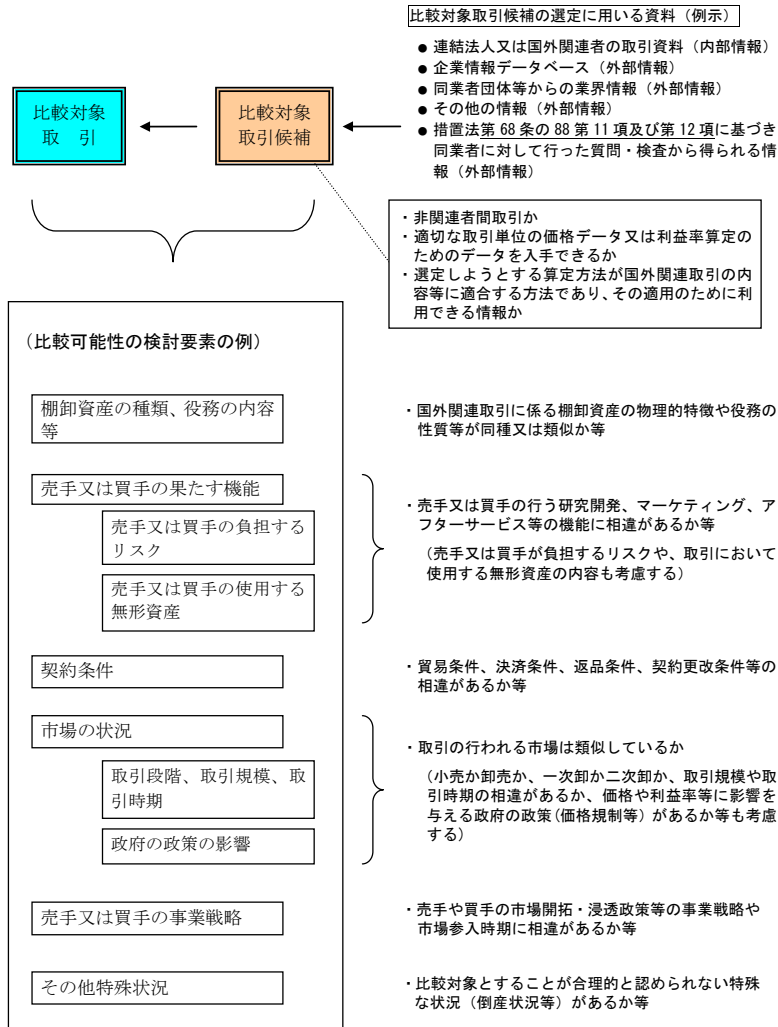
改正後	改正前
<p>定の幅の外に当該国外関連取引に係る価格又は利益率等がある場合の独立企業間価格の算定に当たっては、原則として当該幅に係る価格又は利益率等の平均値を用いるが、当該比較対象取引に係る価格又は利益率等の分布状況等に応じた合理的な値が他に認められる場合は、その値を用いる（<u>連結指針 4-5</u>）。</p> <p>4</p> <p>また、連結法人又は国外関連者が無形資産の使用を伴う国外関連取引を行っている場合には、措置法通達 68 の 88(3) - 3 の(注)1 の売手又は買手の使用する無形資産に特に着目して比較可能性の検討を行う必要がある。この場合において、比較対象取引の選定に当たり、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（<u>連結指針 4-4</u>）。</p> <p>.....</p> <p>(参考) 比較対象取引候補のスクリーニング（選別作業）</p> <p>.....</p>	<p>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（<u>連結指針 3-5</u>）。</p> <p>4</p> <p>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（<u>連結指針 3-4</u>）。</p> <p>.....</p> <p>(参考) 比較対象取引候補のスクリーニング（選別作業）</p> <p>.....</p>

改正後

改正前

〔図2：比較対象取引の選定に係る作業において考慮する点(例)〕

〔図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)〕



改正後	改正前
<p>5 ……………</p> <p>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3-2(1))、これらの比較対象取引の候補と考えられる取引は、十分なスクリーニングを行う前のものであることを考慮すると、<u>連結指針3-2(1)</u>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。</p> <p>このため、<u>連結指針3-2(1)</u>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。</p> <p>(注) ……………</p>	<p>5 ……………</p> <p>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、<u>連結指針2-2(1)</u>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。</p> <p>このため、<u>連結指針2-2(1)</u>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。</p> <p>(注) ……………</p>
<p>6 ……………</p> <ul style="list-style-type: none"> 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、<u>独立企業間価格を算定するために重要と認められる書類として財務省令に定めるもの又はこれらの写しについて、税務当局の求めに応じて当該職員が指定する日までに提示又は提出しなければ、推定課税等の適用要件に該当することとなる(措置法第68条の88第8項・第9項・第11項・第12項、措置法施行規則第22条の74第1項・第5項・第6項)。</u> <u>移転価格に係る調査において必要な書類(電磁的記録を含む。以下6において同じ。)は、連結法人が現に作成し、又は所持している書類に限定されるものではなく、税務当局は、移転価格に係る調査において必要があるときは、納税者に対して、国外関連者の保存する帳簿書類又はその写しの提示又は提出を求めることができる(措置法第68条の88第10項)。</u> <p><u>なお、税務当局が求めた書類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又は独立企業間価格を算定するために重要と認められる書類であって、税務当局の求めに応じて当該職員が指定する日までに提示又は提出がなかったときは、推定課税等の適用要件に該当することとなる。</u></p> <p>他方、納税者の確定申告の基礎となった<u>連結指針3-4</u>に掲げる書類の<u>検討</u>に当た</p>	<p>6 ……………</p> <ul style="list-style-type: none"> 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<u>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)。</u> <u>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。</u> <p>他方、納税者の確定申告の基礎となった<u>連結指針2-4</u>に掲げる書類の<u>検査</u>に当た</p>

改正後	改正前
<p>っては、必要な書類の提出等を求める場合や、納税者が選定した独立企業間価格の算定方法による算定結果が独立企業間価格と認められない場合等において、納税者に対し、その理由や調査の結果に基づき納税者が選定した方法に代えて適用する独立企業間価格の算定方法の内容等について十分説明し、納税者の理解を得ていくことに努めることに配慮する必要がある。</p>	<p>ては、必要な資料の提出等を求める場合や、納税者が選定した独立企業間価格の算定方法による算定結果が独立企業間価格と認められない場合等において、納税者に対し、その理由や調査の結果に基づき納税者が選定した方法に代えて適用する独立企業間価格の算定方法の内容等について十分説明し、納税者の理解を得ていくことに努めることに配慮する必要がある。</p>
<p>【事例 2】（再販売価格基準法を用いる場合）</p> <p>《ポイント》（省略）</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、<u>連結指針 4 - 1</u> 等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</p> <p>.....</p> <p>（独立企業間価格の算定方法の選定）（省略）</p> <p>《解説》（省略）</p>	<p>【事例 2】（再販売価格基準法を用いる場合）</p> <p>《ポイント》（同 左）</p> <p>《前提条件》（同 左）</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、<u>連結指針 3 - 1</u> 等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</p> <p>.....</p> <p>（独立企業間価格の算定方法の選定）（同 左）</p> <p>《解説》（同 左）</p>
<p>【事例 3】（原価基準法を用いる場合）</p> <p>《ポイント》（省略）</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、<u>連結指針 4 - 1</u> 等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</p>	<p>【事例 3】（原価基準法を用いる場合）</p> <p>《ポイント》（同 左）</p> <p>《前提条件》（同 左）</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、<u>連結指針 3 - 1</u> 等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</p>

改正後	改正前
<p>.....</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) (省略)</p> <p>《解説》 (省略)</p>	<p>.....</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) (同左)</p> <p>《解説》 (同左)</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》 (省略)</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>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、<u>連結指針4-1</u>等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</p> <p>.....</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) (省略)</p> <p>《解説》 (省略)</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》</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、<u>連結指針4-1</u>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"> • • • 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 	<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》 (同左)</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>(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、<u>連結指針3-1</u>等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</p> <p>.....</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) (同左)</p> <p>《解説》 (同左)</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》</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、<u>連結指針3-1</u>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"> • • • 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

改正後	改正前
<p>情報が得られないため、<u>連結指針 3 - 7(1)</u>に掲げる利率を用いる方法は適用できない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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<u>連結指針 3 - 7(2)</u>に掲げる利率を用いる方法を適用することができる。 <p>(独立企業間価格の算定方法の選定)</p> <p>上記の検討結果から、本事例では、<u>連結指針 3 - 7(2)</u>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。</p> <p>.....</p> <p>《解説》</p> <p>1～2 (省略)</p> <p>3 金銭の貸付け等を業としない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。</p>	<p>情報が得られないため、<u>連結指針 2 - 7(1)</u>に掲げる利率を用いる方法は適用できない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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<u>連結指針 2 - 7(2)</u>に掲げる利率を用いる方法を適用することができる。 <p>(独立企業間価格の算定方法の選定)</p> <p>上記の検討結果から、本事例では、<u>連結運営指針 2 - 7(2)</u>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。</p> <p>.....</p> <p>《解説》</p> <p>1～2 (同左)</p> <p>3 金銭の貸付け等を業としない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。</p>

改正後	改正前
<p>[図]</p> <p>(基本三法と同等の方法)</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px;"> 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 </div> <p>⇒ 実際の取引金利を使用</p> <p>(基本三法に準ずる方法と同等の方法)</p> <p>① 連結指針 3-7(1)の利率による方法： (借手の銀行調達利率による方法)</p> <p>⇒ 市場金利を使用</p> <p>↓</p> <p>② 連結指針 3-7(2)の利率による方法： (貸手の銀行調達利率による方法)</p> <p>⇒ 市場金利を使用</p> <p>↓</p> <p>③ 連結指針 3-7(3)の利率による方法： (国債等の運用利率による方法)</p> <p>⇒ 市場金利を使用</p> <p>.....</p>	<p>[図]</p> <p>(基本三法と同等の方法)</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px;"> 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 </div> <p>⇒ 実際の取引金利を使用</p> <p>(基本三法に準ずる方法と同等の方法)</p> <p>① 連結指針 2-7(1)の利率による方法： (借手の銀行調達利率による方法)</p> <p>⇒ 市場金利を使用</p> <p>↓</p> <p>② 連結指針 2-7(2)の利率による方法： (貸手の銀行調達利率による方法)</p> <p>⇒ 市場金利を使用</p> <p>↓</p> <p>③ 連結指針 2-7(3)の利率による方法： (国債等の運用利率による方法)</p> <p>⇒ 市場金利を使用</p> <p>.....</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）</p> <p>《ポイント》（省 略）</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>(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、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 8(2) - 1、同 68 の 88(3) - 1、同 68 の 88(3) - 3、<u>連結指針 4-1</u> 等に基づく検討を行ったところ、P 社と S 社との部品 a の販売取引については、P 社と T 社との部品 a の販売取引を比較対象取引とする独立価格比準法の適用が妥当と認められ、その結果、移転価格税制上の問題は認められなかった。</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）</p> <p>《ポイント》（同 左）</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>（比較可能性分析に基づく検討）</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、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 8(2) - 1、同 68 の 88(3) - 1、同 68 の 88(3) - 3、<u>連結指針 3-1</u> 等に基づく検討を行ったところ、P 社と S 社との部品 a の販売取引については、P 社と T 社との部品 a の販売取引を比較対象取引とする独立価格比準法の適用が妥当と認められ、その結果、移転価格税制上の問題は認められなかった。</p>

改正後	改正前
<p>(2) 役務提供取引</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、<u>連結指針 4 - 1</u> 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"> ・ ・ ・ P社がS社に対して行う役務提供は本来の業務に付随して行われるものであり、役務提供に要した費用は、役務提供を行った事業年度のP社の原価の額の相当部分を占めるとは認められない。また、当該役務提供には無形資産は使用されていない。したがって、当該役務提供の総原価の額にマークアップを行わず独立企業間価格とする方法の選定が考えられる (<u>連結指針 3 - 10(1)</u>)。 <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) (省 略)</p> <p>《解説》</p> <p>1～2 (省 略)</p> <p>3</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（原価基準法に準ずる方法と同等の方法）の適用について検討する (<u>連結指針 3 - 10(1)</u>)。</p> <p>なお、本来の業務に付随した役務提供でない場合、役務提供に要した費用が連結法人若しくは国外関連者の原価若しくは費用の相当部分を占める場合又は役務提供を行う際に無形資産を使用している場合には、役務提供に要した総原価の額を独立企業間価格とする取扱いは適用できないことから (<u>連結指針 3 - 10(1)(注)</u>)、その他の適用可能な独立企業間価格の算定方法について検討を行うこととなる。</p> <p>4</p>	<p>(2) 役務提供取引</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、<u>連結指針 3 - 1</u> 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"> ・ ・ ・ P社がS社に対して行う役務提供は本来の業務に付随して行われるものであり、役務提供に要した費用は、役務提供を行った事業年度のP社の原価の額の相当部分を占めるとは認められない。また、当該役務提供には無形資産は使用されていない。したがって、当該役務提供の総原価の額にマークアップを行わず独立企業間価格とする方法の選定が考えられる (<u>連結指針 2 - 10(1)</u>)。 <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) (同 左)</p> <p>《解説》</p> <p>1～2 (同 左)</p> <p>3</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（原価基準法に準ずる方法と同等の方法）の適用について検討する (<u>連結指針 2 - 10(1)</u>)。</p> <p>なお、本来の業務に付随した役務提供でない場合、役務提供に要した費用が連結法人若しくは国外関連者の原価若しくは費用の相当部分を占める場合又は役務提供を行う際に無形資産を使用している場合には、役務提供に要した総原価の額を独立企業間価格とする取扱いは適用できないことから (<u>連結指針 2 - 10(1)(注)</u>)、その他の適用可能な独立企業間価格の算定方法について検討を行うこととなる。</p> <p>4</p>

改正後	改正前
<p>[図]</p> <p>(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。</p>	<p>[図]</p> <p>(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。</p>
<p>【事例 6】（取引単位営業利益法を用いる場合）</p> <p>《ポイント》（省略）</p> <p>《前提条件 1：棚卸資産の売買取引の場合（売上高営業利益率を利益指標とする方法が最も適切な場合）》（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>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、<u>連結指針 4 - 1</u> 等に基づく検討を行ったところ、その結果は次のとおりである。</p>	<p>【事例 6】（取引単位営業利益法を用いる場合）</p> <p>《ポイント》（同 左）</p> <p>《前提条件 1：棚卸資産の売買取引の場合（売上高営業利益率を利益指標とする方法が最も適切な場合）》（同 左）</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、<u>連結指針 3 - 1</u> 等に基づく検討を行ったところ、その結果は次のとおりである。</p>

改正後	改正前
<p>.....</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) (省 略)</p> <p>《前提条件2：棚卸資産の売買取引の場合（営業費用売上総利益率を利益指標とする方法が最も適切な場合）》 (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>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、<u>連結指針4-1</u>等に基づく検討を行ったところ、その結果は次のとおりである。</p> <p>.....</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) (省 略)</p> <p>《解説》</p> <p>1 (省 略)</p> <p>2 取引単位営業利益法の特徴（長所及び短所）については、【事例1】解説参照。</p> <p>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号から第5号までに規定する割合の算定においては、当該差異が影響を及ぼすことが客観的に明らかでない場合があることから、これに留意して取引単位営業利益法を適用する上での比較対象取引の選定を行う必要がある（<u>連結指針4-8</u>）。</p> <p>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（<u>連結指針4-8(注)</u>）。</p>	<p>.....</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) (同 左)</p> <p>《前提条件2：棚卸資産の売買取引の場合（営業費用売上総利益率を利益指標とする方法が最も適切な場合）》 (同 左)</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、<u>連結指針3-1</u>等に基づく検討を行ったところ、その結果は次のとおりである。</p> <p>.....</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) (同 左)</p> <p>《解説》</p> <p>1 (同 左)</p> <p>2 取引単位営業利益法の特徴（長所及び短所）については、【事例1】解説参照。</p> <p>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号から第5号までに規定する割合の算定においては、当該差異が影響を及ぼすことが客観的に明らかでない場合があることから、これに留意して取引単位営業利益法を適用する上での比較対象取引の選定を行う必要がある（<u>連結指針3-8</u>）。</p> <p>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（<u>連結指針3-8(注)</u>）。</p>

改正後	改正前
<p>3～4 (省 略)</p> <p>《前提条件3：無形資産の使用許諾取引の場合》 (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>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、<u>連結指針4-1</u>等に基づく検討を行ったところ、その結果は次のとおりである。</p> <p>.....</p> <p>《解説》</p> <p>1～2 (省 略)</p> <p>3</p> <p>(注) 本事例においては、契約に基づき無形資産の使用許諾を行っているとの前提条件を置いているが、P社とS社の間で無形資産の使用に関し取決めがない場合であっても、取引実態等から判断して使用許諾取引があると認められるときには、同様の取扱いがなされることとなる (<u>連結指針3-13</u>)。</p> <p>4 (省 略)</p>	<p>3～4 (同 左)</p> <p>《前提条件3：無形資産の使用許諾取引の場合》 (同 左)</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、<u>連結指針3-1</u>等に基づく検討を行ったところ、その結果は次のとおりである。</p> <p>.....</p> <p>《解説》</p> <p>1～2 (同 左)</p> <p>3</p> <p>(注) 本事例においては、契約に基づき無形資産の使用許諾を行っているとの前提条件を置いているが、P社とS社の間で無形資産の使用に関し取決めがない場合であっても、取引実態等から判断して使用許諾取引があると認められるときには、同様の取扱いがなされることとなる (<u>連結指針2-13</u>)。</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》 (省 略)</p> <p>《前提条件1》 (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>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、<u>連結指針4-1</u>等に基づく検討を行い、</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》 (同 左)</p> <p>《前提条件1》 (同 左)</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、<u>連結指針3-1</u>等に基づく検討を行い、</p>

改正後	改正前
<p>その結果は次のとおりである。</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) (省 略)</p> <p>《解説》 (省 略)</p> <p>《前提条件 2》 (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>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、<u>連結指針 4 - 1</u>等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) (省 略)</p> <p>《解説》 (省 略)</p> <p>《前提条件 3》 (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>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、<u>連結指針 4 - 1</u>等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) (省 略)</p> <p>《解説》 (省 略)</p>	<p>その結果は次のとおりである。</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) (同 左)</p> <p>《解説》 (同 左)</p> <p>《前提条件 2》 (同 左)</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、<u>連結指針 3 - 1</u>等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) (同 左)</p> <p>《解説》 (同 左)</p> <p>《前提条件 3》 (同 左)</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、<u>連結指針 3 - 1</u>等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) (同 左)</p> <p>《解説》 (同 左)</p>

改正後	改正前
<p>【事例 8】（残余利益分割法を用いる場合）</p> <p>《ポイント》（省略）</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、<u>連結指針 4 - 1</u>等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</p> <p>.....</p> <p>（独立企業間価格の算定方法の選定）（省略）</p> <p>《解説》（省略）</p>	<p>【事例 8】（残余利益分割法を用いる場合）</p> <p>《ポイント》（同 左）</p> <p>《前提条件》（同 左）</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、<u>連結指針 3 - 1</u>等に基づく検討を行い、その結果は次のとおりである。</p> <p>.....</p> <p>（独立企業間価格の算定方法の選定）（同 左）</p> <p>《解説》（同 左）</p>
<p>【事例 9】（差異の調整）</p> <p>《ポイント》（省略）</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>差異調整は、比較対象取引候補として選定された非関連者間取引について、比較対象取引としての合理性を確保するために行われるものであるから、調整の対象となる差異は、対価の額に「影響を及ぼすことが客観的に明らか」である場合に行うもので（<u>連結指針 4 - 3</u> なお書き）、「対価の額の差」を生じさせ得るものすべてを対象とするものではない。</p> <p>（参考）高松高裁平成 18 年 10 月 13 日判決参照。なお同事件は、最高裁平成 19 年 4 月 10 日決定（上告棄却）で確定。</p> <p>なお、国外関連取引と比較対象取引との差異が価格又は利益率等に及ぼす影響が</p>	<p>【事例 9】（差異の調整）</p> <p>《ポイント》（同 左）</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>差異調整は、比較対象取引候補として選定された非関連者間取引について、比較対象取引としての合理性を確保するために行われるものであるから、調整の対象となる差異は、対価の額に「影響を及ぼすことが客観的に明らか」である場合に行うもので（<u>連結指針 3 - 1</u> なお書き）、「対価の額の差」を生じさせ得るものすべてを対象とするものではない。</p> <p>（参考）高松高裁平成 18 年 10 月 13 日判決参照。なお同事件は、最高裁平成 19 年 4 月 10 日決定（上告棄却）で確定。</p> <p>なお、国外関連取引と比較対象取引との差異が価格又は利益率等に及ぼす影響が</p>

改正後	改正前
<p>無視できず、かつ、その差異による具体的影響額を算定できない場合には、比較可能性自体に問題がある点に留意する必要がある。</p> <p>2 差異の調整方法については、<u>連結指針4-3</u>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号から第5号までに規定する割合（利益指標）等の差を調整する例（以下「運転資本に係る差異の調整」という。）がある。</p> <p>.....</p>	<p>無視できず、かつ、その差異による具体的影響額を算定できない場合には、比較可能性自体に問題がある点に留意する必要がある。</p> <p>2 差異の調整方法については、<u>連結指針3-3</u>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号から第5号までに規定する割合（利益指標）等の差を調整する例（以下「運転資本に係る差異の調整」という。）がある。</p> <p>.....</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>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>(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》 (省略)</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>移転価格税制上、無形資産については、「<u>令第183条第3項第1号イからハまでに掲げるもの</u>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>そこで、調査に当たっては、例えば、次に掲げる重要な価値を有し所得の源泉となるものを幅広く検討対象とし、国外関連取引にこれらの無形資産が関連しているか、また、所得の源泉になっているかを総合的に勘案する必要がある（<u>連結指針3-11前段部分</u>）。</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》 (同左)</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>移転価格税制上、無形資産については、「<u>著作権、基本通達20-1-21に定める工業所有権等</u>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>そこで、調査に当たっては、例えば、次に掲げる重要な価値を有し所得の源泉となるものを幅広く検討対象とし、国外関連取引にこれらの無形資産が関連しているか、また、所得の源泉になっているかを総合的に勘案する必要がある（<u>連結指針2-11前段部分</u>）。</p>

改正後	改正前
<p>① 技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等</p> <p>② 従業員等が経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の企業活動における経験等を通じて形成したノウハウ等</p> <p>③ 生産工程、交渉手順及び開発、販売、資金調達等に係る取引網等</p> <p>なお、①は技術革新に関する無形資産、②は人的資源に関する無形資産、③は組織に関する無形資産としてそれぞれ分類することができる。</p> <p>(注) <u>連結指針 3 - 11</u> の前段部分は、無形資産が関係する取引が複雑・多様化してきていることから、調査に当たり、無形資産と連結法人が得る利益との関係を多角的に検討するため、無形資産の形態等に着目して分類したものであり、無形資産の定義を新たに設けたものではない。</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、独自の機能を果たさない法人（基本的活動のみを行う法人）を把握できる場合には、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基本的活動のみを行う法人の利益率等の水準との比較を行うとともに、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（<u>連結指針 3 - 11 後段部分</u>）。</p> <p>.....</p> <p>[図：基本的活動のみを行う法人の選定手順の例] (省 略)</p>	<p>① 技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等</p> <p>② 従業員等が経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の企業活動における経験等を通じて形成したノウハウ等</p> <p>③ 生産工程、交渉手順及び開発、販売、資金調達等に係る取引網等</p> <p>なお、①は技術革新に関する無形資産、②は人的資源に関する無形資産、③は組織に関する無形資産としてそれぞれ分類することができる。</p> <p>(注) <u>連結指針 2 - 11</u> の前段部分は、無形資産が関係する取引が複雑・多様化してきていることから、調査に当たり、無形資産と連結法人が得る利益との関係を多角的に検討するため、無形資産の形態等に着目して分類したものであり、無形資産の定義を新たに設けたものではない。</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、独自の機能を果たさない法人（基本的活動のみを行う法人）を把握できる場合には、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基本的活動のみを行う法人の利益率等の水準との比較を行うとともに、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（<u>連結指針 2 - 11 後段部分</u>）。</p> <p>.....</p> <p>[図：基本的活動のみを行う法人の選定手順の例] (同 左)</p>

改正後

2

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"> ・著作権（出版権及び著作権隣接権その他これに準ずるものを含む。） ・特許権、実用新案権、意匠権、商標権 ・特許権、実用新案権、意匠権及び商標権の実施権等 ・生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作（独自の考案又は方法を用いた生産について的方式、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。） ・法人税法施行令第13条第8号（減価償却資産の範囲）に規定する無形固定資産（特許権、実用新案権、意匠権、商標権を除く。） ・顧客リスト、販売網 ・上記のほか、重要な価値のあるもの 	<p>(パラグラフ 6.2)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・特許、商標、商号、意匠、形式 ・文学上・芸術上の財産権、ノウハウ、企業秘密 <p>(パラグラフ 6.3)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・コンピュータソフトウェア <p>(パラグラフ 6.4)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・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） <p>(パラグラフ 6.5)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ノウハウや企業秘密は商業上の活動を助け、又は向上させる財産としての情報又は知識である。 ・ノウハウは経験から得られるものであり、製造者が単なる製品の検査や技術の進歩に関する知識から知ることができないものを意味する。 ・ノウハウは特許権によりカバーされない秘密工程、秘密方式及び産業上、商業上又は学術上の経験に関するその他の秘密情報を含むかもしれない。 	<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"> ・特許、発明、方式、工程、意匠、様式、ノウハウ ・著作権、文学作品、音楽作品、芸術作品 ・商標、商号、ブランドネーム ・一手販売権、ライセンス、契約 ・方法、プログラム、システム、手続、キャンペーン、調査、研究、予測、見積り、顧客リスト、技術データ ・その他の類似項目（あるものの価値がその物理的屬性でなく、その知的内容又は他の無形資産から派生している場合、上記の各項目に類似しているとみなされる。）

(注)

改正前

2

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"> ・著作権 ・特許権、実用新案権、意匠権、商標権 ・特許権、実用新案権、意匠権及び商標権の実施権等 ・生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作（独自の考案又は方法を用いた生産について的方式、これに準じる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等をいい、ノウハウや機械、設備等の設計及び図面等に化体された生産方式、デザインを含む。） ・顧客リスト、販売網 ・上記のほか、重要な価値のあるもの 	<p>(パラグラフ 6.2)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・特許、商標、商号、意匠、形式 ・文学上・芸術上の財産権、ノウハウ、企業秘密 <p>(パラグラフ 6.3)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・コンピュータソフトウェア <p>(パラグラフ 6.4)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・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） <p>(パラグラフ 6.5)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ノウハウや企業秘密は商業上の活動を助け、又は向上させる財産としての情報又は知識である。 ・ノウハウは経験から得られるものであり、製造者が単なる製品の検査や技術の進歩に関する知識から知ることができないものを意味する。 ・ノウハウは特許権によりカバーされない秘密工程、秘密方式及び産業上、商業上又は学術上の経験に関するその他の秘密情報を含むかもしれない。 	<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"> ・特許、発明、方式、工程、意匠、様式、ノウハウ ・著作権、文学作品、音楽作品、芸術作品 ・商標、商号、ブランドネーム ・一手販売権、ライセンス、契約 ・方法、プログラム、システム、手続、キャンペーン、調査、研究、予測、見積り、顧客リスト、技術データ ・その他の類似項目（あるものの価値がその物理的屬性でなく、その知的内容又は他の無形資産から派生している場合、上記の各項目に類似しているとみなされる。）

(注)

【事例11】（販売網及び品質管理ノウハウに関する無形資産）（省略）

【事例11】（販売網及び品質管理ノウハウに関する無形資産）（同左）

【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）

【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）

《ポイント》（省略）

《ポイント》（同左）

《前提条件》（省略）

《前提条件》（同左）

《移転価格税制上の取扱い》（省略）

《移転価格税制上の取扱い》（同左）

《解説》

《解説》

1 役務提供取引については、役務提供を行う際に無形資産を使用している場合には、無形資産の使用に係る対価を考慮することとしている（連結指針3-8(1)本文）。

1 役務提供取引については、役務提供を行う際に無形資産を使用している場合には、無形資産の使用に係る対価を考慮することとしている（連結指針2-8(1)本文）。

本事例のように、従業員等の事業活動を通じて企業に蓄積されたノウハウ等が役務の提供に併せて一体的に供与される場合や、組織において形成された取引網、交渉手順等を通じ、又は用いて役務の提供が行われる場合があることか

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

改正後	改正前
<p>ら、無形資産が役務提供を行う際に使用されているかどうかについて調査を行う場合には、役務の提供と無形資産の使用は概念的には別のものであることに留意し、当該役務の提供者が役務提供時にどのような無形資産を用いているか、当該役務提供が当該役務の提供を受ける法人の活動、機能等にどのような影響を与えているか等について検討を行う（<u>連結指針 3-8(1) (注)</u>）。</p> <p>また、無形資産を伴う取引の調査に当たっては、無形資産が所得にどの程度寄与しているかについて幅広く検討するとしている（<u>連結指針 3-11</u>）。</p> <p>（参考）<u>連結指針 3-11 (抄)</u></p> <p>調査に当たっては、例えば、次に掲げる重要な価値を有し所得の源泉となるものを幅広く検討対象とし、総合的に勘案する必要がある。</p> <p>イ 技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等</p> <p>ロ 従業員等が経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の企業活動における経験等を通じて形成したノウハウ等</p> <p>ハ 生産工程、交渉手順及び開発、販売、資金調達等に係る取引網等</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、<u>連結指針 3-8(1)の注書き</u>に留意する。</p> <p>2 （省 略）</p>	<p>ら、無形資産が役務提供を行う際に使用されているかどうかについて調査を行う場合には、役務の提供と無形資産の使用は概念的には別のものであることに留意し、当該役務の提供者が役務提供時にどのような無形資産を用いているか、当該役務提供が当該役務の提供を受ける法人の活動、機能等にどのような影響を与えているか等について検討を行う（<u>連結指針 2-8(1) (注)</u>）。</p> <p>また、無形資産を伴う取引の調査に当たっては、無形資産が所得にどの程度寄与しているかについて幅広く検討するとしている（<u>連結指針 2-11</u>）。</p> <p>（参考）<u>連結指針 2-11 (抄)</u></p> <p>調査に当たっては、例えば、次に掲げる重要な価値を有し所得の源泉となるものを幅広く検討対象とし、総合的に勘案する必要がある。</p> <p>イ 技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等</p> <p>ロ 従業員等が経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の企業活動における経験等を通じて形成したノウハウ等</p> <p>ハ 生産工程、交渉手順及び開発、販売、資金調達等に係る取引網等</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、<u>連結指針 2-8(1)の注書き</u>に留意する。</p> <p>2 （同 左）</p>
<p>【事例 1 3】（無形資産の形成・維持・発展への貢献）</p> <p>《ポイント》 （省 略）</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>したがって、P社とS社が行った製品Aに係る特許権の形成・維持・発展のためのこれらの活動・機能に着目して所得への貢献の程度を勘案することが適当と認められる（<u>連結指針 3-12</u>）。</p>	<p>【事例 1 3】（無形資産の形成・維持・発展への貢献）</p> <p>《ポイント》 （同 左）</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>したがって、P社とS社が行った製品Aに係る特許権の形成・維持・発展のためのこれらの活動・機能に着目して所得への貢献の程度を勘案することが適当と認められる（<u>連結指針 2-12</u>）。</p>

改正後	改正前
<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が必ずしも一致しないケースも見受けられるため、無形資産の所得への貢献の程度を検討する場合には、無形資産の法的な所有関係のみならず、無形資産の形成・維持・発展への貢献の程度も勘案することが必要である。また、実際の役務提供や費用負担の状況だけでなく、研究開発に係る意思決定やリスク管理において<u>連結法人又は国外関連者</u>が果たした機能等を総合的に勘案する必要がある（<u>連結指針3-12</u>）。</p> <p>.....</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が必ずしも一致しないケースも見受けられるため、無形資産の所得への貢献の程度を検討する場合には、無形資産の法的な所有関係のみならず、無形資産の形成・維持・発展への貢献の程度も勘案することが必要である。また、実際の役務提供や費用負担の状況だけでなく、研究開発に係る意思決定やリスク管理において<u>法人又は国外関連者</u>が果たした機能等を総合的に勘案する必要がある（<u>連結指針2-12</u>）。</p> <p>.....</p>
<p>【事例14】（無形資産の形成費用のみ負担している場合の取扱い）</p> <p>《ポイント》 （省略）</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>無形資産の形成・維持・発展への貢献の程度を検討するに当たっては、当該無形資産の形成・維持・発展のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において果たした機能等を勘案する必要がある（<u>連結指針3-12</u>）。</p> <p>本事例においては、研究開発活動に係る機能を果たす者と費用の負担者が一致していないことから、S社の費用負担をもって、そのまま無形資産の形成・維持・発展に貢献しているものと取り扱うことはできない。所得の源泉となる見通しが高い無形資産の形成・維持・発展において、単にその費用を負担しているのみでは、貢献の程度は低いものとなる（<u>連結指針3-12</u>）。</p> <p>.....</p>	<p>【事例14】（無形資産の形成費用のみ負担している場合の取扱い）</p> <p>《ポイント》 （同左）</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>無形資産の形成・維持・発展への貢献の程度を検討するに当たっては、当該無形資産の形成・維持・発展のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において果たした機能等を勘案する必要がある（<u>連結指針2-12</u>）。</p> <p>本事例においては、研究開発活動に係る機能を果たす者と費用の負担者が一致していないことから、S社の費用負担をもって、そのまま無形資産の形成・維持・発展に貢献しているものと取り扱うことはできない。所得の源泉となる見通しが高い無形資産の形成・維持・発展において、単にその費用を負担しているのみでは、貢献の程度は低いものとなる（<u>連結指針2-12</u>）。</p> <p>.....</p>
<p>【事例15】（出向者が使用する連結法人の無形資産） （省略）</p>	<p>【事例15】（出向者が使用する連結法人の無形資産） （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>(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>

改正後	改正前
【事例 1 6】(連鎖取引における利益分割法の適用範囲) (省 略)	【事例 1 6】(連鎖取引における利益分割法の適用範囲) (同 左)
<p>【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)</p> <p>《ポイント》 (省 略)</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>ただし、連鎖する関連者間取引がある場合であっても、業界平均的な利益水準の比較などの検証に基づき移転価格税制上の問題があるとは認められない場合や、取引規模が少額のために国外関連取引に係る分割対象利益等の計算に与える影響が小さいと認められる場合には、利益分割法の対象範囲に含めないこととしても差し支えない。これらの判断に当たっては、<u>連結指針 3-1、3-2</u>等を基に検討していくこととなる。</p>	<p>【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)</p> <p>《ポイント》 (同 左)</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>ただし、連鎖する関連者間取引がある場合であっても、業界平均的な利益水準の比較などの検証に基づき移転価格税制上の問題があるとは認められない場合や、取引規模が少額のために国外関連取引に係る分割対象利益等の計算に与える影響が小さいと認められる場合には、利益分割法の対象範囲に含めないこととしても差し支えない。これらの判断に当たっては、<u>連結指針 2-1、2-2</u>等を基に検討していくこととなる。</p>
<p>【事例 1 8】(分割対象利益等の算出)</p> <p>《ポイント》 (省 略)</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>P社の研究開発部門の費用については、直接配賦されるものを除き適切な<u>あん分基準</u>により①又は②に配賦する必要があるが、関連者間取引であるS社に対する部品aの売上高35を基準に用いるのは適当ではなく、例えば、製品Aの日本向け売上200とX国向け売上110などを用いることが適当である。</p> <p>また、営業費用については、まず、個別に①又は②に関係付けられるものは個別に配賦(製品A販売費48と部品a販売費2)し、共通費用については、例えば、P社のS社向け部品aの売上原価25とP社の日本国内向け製品Aの売上原価95のような合理的な<u>あん分基準</u>を用いることが適当である。</p> <p>.....</p>	<p>【事例 1 8】(分割対象利益等の算出)</p> <p>《ポイント》 (同 左)</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>P社の研究開発部門の費用については、直接配賦されるものを除き適切な<u>按分基準</u>により①又は②に配賦する必要があるが、関連者間取引であるS社に対する部品aの売上高35を基準に用いるのは適当ではなく、例えば、製品Aの日本向け売上200とX国向け売上110などを用いることが適当である。</p> <p>また、営業費用については、まず、個別に①又は②に関係付けられるものは個別に配賦(製品A販売費48と部品a販売費2)し、共通費用については、例えば、P社のS社向け部品aの売上原価25とP社の日本国内向け製品Aの売上原価95のような合理的な<u>按分基準</u>を用いることが適当である。</p> <p>.....</p>

改正後	改正前
<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4-6</u>に基づいて最も合理的と考えられる<u>あん分基準</u>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、<u>あん分割合</u>の変更を恣意的に行えるようなものは<u>あん分基準</u>として適当ではないと考えられる。</p> <p>.....</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<u>按分基準</u>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、<u>按分割合</u>の変更を恣意的に行えるようなものは<u>按分基準</u>として適当ではないと考えられる。</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	(3) 残余利益分割法の適用に当たっての留意事項に関する事例
【事例19】（人件費較差による利益の取扱い）（省略）	【事例19】（人件費較差による利益の取扱い）（同左）
【事例20】（市場特性、市況変動等による利益の取扱い）（省略）	【事例20】（市場特性、市況変動等による利益の取扱い）（同左）
<p>【事例21】（基本的利益の計算）</p> <p>《ポイント》（省略）</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>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、前項又は次号から第5号までに規定する必要な調整を加えないものとした場合のこれらの規定による割合」のうち、最も適切な利益指標を選定して計算を行うこととなる（<u>連結指針4-7</u>）。</p> <p>なお、上記の割合には、同号ハ(1)の<u>括弧書</u>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（<u>連結指針4-7(注)</u>）。</p> <p>《解説》</p>	<p>【事例21】（基本的利益の計算）</p> <p>《ポイント》（同左）</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>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、前項又は次号から第5号までに規定する必要な調整を加えないものとした場合のこれらの規定による割合」のうち、最も適切な利益指標を選定して計算を行うこととなる（<u>連結指針3-7</u>）。</p> <p>なお、上記の割合には、同号ハ(1)の<u>かっこ書き</u>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（<u>連結指針3-7(注)</u>）。</p> <p>《解説》</p>

改正後	改正前
<p>残余利益分割法を適用する際に分割対象利益等から控除する基本的利益は、基本的取引に係る利益指標（売上高売上総利益率、売上原価売上総利益率、売上高営業利益率、総費用営業利益率又は営業費用売上総利益率）のうち最も適切なものに基づき計算される。例えば、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（<u>連結指針 4 - 7(注)</u>。）を用いることとなる。</p> <p>.....</p>	<p>残余利益分割法を適用する際に分割対象利益等から控除する基本的利益は、基本的取引に係る利益指標（売上高売上総利益率、売上原価売上総利益率、売上高営業利益率、総費用営業利益率又は営業費用売上総利益率）のうち最も適切なものに基づき計算される。例えば、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（<u>連結指針 3 - 7(注)</u>。）を用いることとなる。</p> <p>.....</p>
<p>【事例 2 2】（残余利益等の分割要因）（省 略）</p>	<p>【事例 2 2】（残余利益等の分割要因）（同 左）</p>
<p>(4) その他の事例</p>	<p>(4) その他の事例</p>
<p>【事例 2 3】（企業グループ内役務提供）</p> <p>《ポイント》（省 略）</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>このため、ニ、ホ及びト以外の項目については、<u>連結指針 3 - 9(1)</u>等の具体的判断基準に基づき検討することになるが、S社は、これらの活動によって経営効率の向上や業務改善、リスクの減少、経費削減等の便益を得ていることから、当該項目に係る活動は役務の提供に該当する可能性が高いと考えられる。</p> <p>《解説》</p> <p>1 連結法人が国外関連者に対して経営・財務・業務・事務管理上の活動を行う場合において、当該活動が役務の提供に該当し、その対価を授受すべきものであるかどうかは、当該活動が当該国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有するものかどうかにより判断する必要がある。具体的には、当該国外関連者と同様の状況にある非関連者が他の非関連者からこれと同じ活動を受けた場合に対価を支払うかどうか、又は当該連結法人が当該活動を行わなかったとした場合に国外関連者自らがこ</p>	<p>【事例 2 3】（企業グループ内役務提供）</p> <p>《ポイント》（同 左）</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>このため、ニ、ホ及びト以外の項目については、<u>連結指針 2 - 9(1)</u>等の具体的判断基準に基づき検討することになるが、S社は、これらの活動によって経営効率の向上や業務改善、リスクの減少、経費削減等の便益を得ていることから、当該項目に係る活動は役務の提供に該当する可能性が高いと考えられる。</p> <p>《解説》</p> <p>1 連結法人が国外関連者に対して経営・財務・業務・事務管理上の活動を行う場合において、当該活動が役務の提供に該当し、その対価を授受すべきものであるかどうかは、当該活動が当該国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有するものかどうかにより判断する必要がある。具体的には、当該国外関連者と同様の状況にある非関連者が他の非関連者からこれと同じ活動を受けた場合に対価を支払うかどうか、又は当該連結法人が当該活動を行わなかったとした場合に国外関連者自らがこ</p>

改正後	改正前
<p>れと同じ活動を行う必要があると認められるかどうかにより判断することとなる（<u>連結指針 3 - 9(1)</u>）。</p> <p>また、連結法人が、国外関連者の要請に応じて随時役務の提供を行い得るよう人員や設備等を利用可能な状態に定常的に維持している場合には、かかる状態を維持していること自体が役務の提供に該当する（<u>連結指針 3 - 9(2)</u>）。</p> <p>連結法人が国外関連者に対し、非関連者が当該国外関連者に行う役務の提供又は当該国外関連者が自らのために行う活動と重複する活動を行う場合には、当該重複する活動は原則として役務の提供に該当しない。ただし、その重複が一時的であるとき、又は当該重複する活動が事業判断の誤りに係るリスクを減少させるため手続上重複して行われるチェック等であると認められるときには、当該重複する活動は役務の提供に該当することとなる（<u>連結指針 3 - 9(3)イ</u>）。</p> <p>2 連結法人から国外関連者に対して行われた活動が、例えば、親会社が実施する株主総会開催のための活動や親会社が金融商品取引法に基づく有価証券報告書等を作成するための活動で、株主としての地位を有する者が専ら自らのために行う株主としての法令上の権利の行使又は義務の履行に係る活動（株主活動）である場合には、当該活動は当該国外関連者にとって経済的又は商業的価値があるとは認められないことから、役務の提供に該当しない（<u>連結指針 3 - 9(3)ロ</u>）。</p> <p>（注）上記の法令上の権利の行使又は義務の履行については、外国の法令に基づく場合も含まれる。</p> <p>親会社の子会社等に対して行う特定の業務に係る企画、緊急時の管理、技術的助言、日々の経営に関する支援等については、株主としての地位を有する者が専ら自らのために行うものとは認められないことから、株主活動に該当しない（<u>連結指針 3 - 9(3)ロ（注）</u>）。</p> <p>また、親会社の子会社等に対する投資の保全を目的として行う活動で、かつ、当該子会社等にとって経済的又は商業的価値を有しているものは、役務の提供に該当する（<u>連結指針 3 - 9(3)ロ（注）</u>）</p>	<p>れと同じ活動を行う必要があると認められるかどうかにより判断することとなる（<u>連結指針 2 - 9(1)</u>）。</p> <p>また、連結法人が、国外関連者の要請に応じて随時役務の提供を行い得るよう人員や設備等を利用可能な状態に定常的に維持している場合には、かかる状態を維持していること自体が役務の提供に該当する（<u>連結指針 2 - 9(2)</u>）。</p> <p>連結法人が国外関連者に対し、非関連者が当該国外関連者に行う役務の提供又は当該国外関連者が自らのために行う活動と重複する活動を行う場合には、当該重複する活動は原則として役務の提供に該当しない。ただし、その重複が一時的であるとき、又は当該重複する活動が事業判断の誤りに係るリスクを減少させるため手続上重複して行われるチェック等であると認められるときには、当該重複する活動は役務の提供に該当することとなる（<u>連結指針 2 - 9(3)イ</u>）。</p> <p>2 連結法人から国外関連者に対して行われた活動が、例えば、親会社が実施する株主総会開催のための活動や親会社が金融商品取引法に基づく有価証券報告書等を作成するための活動で、株主としての地位を有する者が専ら自らのために行う株主としての法令上の権利の行使又は義務の履行に係る活動（株主活動）である場合には、当該活動は当該国外関連者にとって経済的又は商業的価値があるとは認められないことから、役務の提供に該当しない（<u>連結指針 2 - 9(3)ロ</u>）。</p> <p>（注）上記の法令上の権利の行使又は義務の履行については、外国の法令に基づく場合も含まれる。</p> <p>親会社の子会社等に対して行う特定の業務に係る企画、緊急時の管理、技術的助言、日々の経営に関する支援等については、株主としての地位を有する者が専ら自らのために行うものとは認められないことから、株主活動に該当しない（<u>連結指針 2 - 9(3)ロ（注）</u>）。</p> <p>また、親会社の子会社等に対する投資の保全を目的として行う活動で、かつ、当該子会社等にとって経済的又は商業的価値を有しているものは、役務の提供に該当する（<u>連結指針 2 - 9(3)ロ（注）</u>）</p>

改正後	改正前
<p>3 <u>連結指針 3-9</u> 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、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（<u>連結指針 3-10(1)</u>）。【事例 5】参照。）。</p> <p>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（<u>連結指針 3-10(2)</u>）。</p> <p>4 連結法人が国外関連者に対し支払うべき役務提供の対価の額の適否を検討する際には、当該連結法人に対して、当該国外関連者から受けた役務の内容等が記載された書類等の提示又は提出を求め、当該書類等の<u>検討</u>を行うこととしており（<u>連結指針 3-9(5)</u>、同 3-4）、例えば、検討対象とした役務提供取引に係る契約内容、対価の額の設定方法、価格交渉の過程等や国外関連者の当該役務提供取引に係る従事者、使用資産、総原価の額等について、その内容を確認する。</p> <p>当該書類等の<u>検討</u>の結果、当該国外関連者が行ったとする役務提供の実態や対価の額の具体的な計算根拠等の確認ができない場合には、当該連結法人が役務提供の対価として計上した金額について、措置法第 68 条の 88 第 3 項（国外関連者に対する<u>寄附金の損金不算入</u>）の規定の適用や法第 81 条の 3 の損金算入に係る要件が満たされているか等を検討する必要がある。</p> <p>また、連結法人から国外関連者に対する役務提供が、当該連結法人の無形資産を使用して行われている場合には、当該役務提供の対価の額に無形資産の使用に係る部分</p>	<p>3 <u>連結指針 2-9</u> 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、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（<u>連結指針 2-10(1)</u>）。【事例 5】参照。）。</p> <p>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（<u>連結指針 2-10(2)</u>）。</p> <p>4 連結法人が国外関連者に対し支払うべき役務提供の対価の額の適否を検討する際には、当該連結法人に対して、当該国外関連者から受けた役務の内容等が記載された書類等の提示又は提出を求め、当該書類等の<u>検査</u>を行うこととしており（<u>連結指針 2-9(5)</u>、同 2-4）、例えば、検討対象とした役務提供取引に係る契約内容、対価の額の設定方法、価格交渉の過程等や国外関連者の当該役務提供取引に係る従事者、使用資産、総原価の額等について、その内容を確認する。</p> <p>当該書類等の<u>検査</u>の結果、当該国外関連者が行ったとする役務提供の実態や対価の額の具体的な計算根拠等の確認ができない場合には、当該連結法人が役務提供の対価として計上した金額について、措置法第 68 条の 88 第 3 項（（国外関連者に対する<u>寄附金の損金不算入</u>））の規定の適用や法第 81 条の 3 の損金算入に係る要件が満たされているか等を検討する必要がある。</p> <p>また、連結法人から国外関連者に対する役務提供が、当該連結法人の無形資産を使用して行われている場合には、当該役務提供の対価の額に無形資産の使用に係る部分</p>

改正後

が含まれているか否かを検討する必要がある（連結指針3-8）。その結果、連結法人の無形資産を使用して役務提供が行われているにもかかわらず、その対価に無形資産の使用に係る部分が含まれていない場合には、本来の連結法人の業務がどのようなものかという観点も含め、使用された無形資産が寄与する国外関連者の事業活動を見極めて適切な所得配分結果となるような対価を算定する必要がある。

5 連結指針3-10(2)の取扱いに係る要件等

要件	業務の内容	具体的な業務の例示又は留意事項等
イ 役務の内容が次に掲げる業務のいずれかに該当すること。	(f) 予算の作成又は管理	・ 国外関連者の年間予算、事業計画等の作成に必要な資料のとりまとめ ・ 国外関連者の年間予算の執行状況等のチェック
	(g) 会計、税務又は法務	・ 国外関連者の財務諸表の作成に必要な会計記録等のチェック ・ 国外関連者の税務申告書の作成 ・ 報告書の提出、許認可等に係る法令の規定に対する国外関連者の遵守状況のチェック
	(h) 債権の管理又は回収	・ 国外関連者の売掛残高の管理 ・ 国外関連者が発行する請求書の作成 ・ 国外関連者の売掛金に係る回収業務 ・ 国外関連者の顧客に対する支払の督促 ・ 国外関連者の顧客に係る信用情報等の収集及び分析
	(i) 情報通信システムの運用、保守又は管理	・ 国外関連者の情報通信システムの運用に係る技術的な問題、質問等への対応 ・ 国外関連者の情報通信システムの維持・点検等
	(k) キャッシュフロー又は支払能力の管理	・ 国外関連者の資金繰りの管理 ・ 国外関連者の買掛残高の管理 ・ 国外関連者の買掛金に係る支払業務
	(n) 資金の運用又は調達(事務処理上の手続に限る。)	・ 国外関連者の銀行口座等の管理
	(l) 従業員の雇用、配置又は教育	・ 国外関連者の求人活動に係る広告の制作 ・ 国外関連者の従業員の採用、配置等に係る人事関連業務 ・ 国外関連者の新規採用計画の作成・実施、新規採用者等に対する研修(研修計画の作成・実施を含む。)等
	(p) 従業員の給与、保険等に関する事務	・ 国外関連者の従業員の給与に係る計算、支給及び帳簿記入(従業員の健康保険や年金等に係る事務処理を含む。)
	(q) 広告宣伝(3-9(1)に掲げるマーケティングに係る支援を除く。)	・ 国外関連者のホームページの制作
	(x) その他一般事務管理	・ 国外関連者が取り扱う各種データの入力作業 ・ 国外関連者が取り扱う文書・電子情報の整理及び備品等の管理
ロ 当該役務提供が連結法人又は国外関連者の事業活動の重要な部分に関連していないこと。		「事業活動の重要な部分」とは、連結法人又は国外関連者の利益の獲得に大きく貢献する活動や事業の成否を決定付けるような活動を指す。
ハ 当該役務提供に要した費用が連結法人又は国外関連者の当該役務提供を行った連結事業年度の原価又は費用の額の相当部分を占めていないこと。		「相当部分」とは、役務の提供を行った側の原価又は費用の額のおおむね50%以上の部分をいう。
ニ 当該役務提供を行う際に自己の無形資産を使用していないこと。		役務提供者の無形資産が役務提供を行う際に使用されているかどうかの検討に当たっては、 <u>連結指針3-8(1)</u> (注)に留意する。
ホ 当該役務提供に関連する直接費及び間接費の計算が、当該役務提供に係る従事者の従事割合や使用資産の使用割合等、合理的な配分割合によっていないこと。		役務提供を行った側の業務日誌や作業日報等によって、当該役務提供に要した費用を配分するための基準が合理的であることを検証できなければならない。

改正前

が含まれているか否かを検討する必要がある（連結指針2-8）。その結果、連結法人の無形資産を使用して役務提供が行われているにもかかわらず、その対価に無形資産の使用に係る部分が含まれていない場合には、本来の連結法人の業務がどのようなものかという観点も含め、使用された無形資産が寄与する国外関連者の事業活動を見極めて適切な所得配分結果となるような対価を算定する必要がある。

5 連結指針2-10(2)の取扱いに係る要件等

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

改正後	改正前
<p>【事例 2 4】（複数年度の考慮）</p> <p>《ポイント》（省略）</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>移転価格税制上の問題を検討するに当たっては、<u>連結指針 3-1</u>に掲げる事項（<u>連結法人</u>と国外関連者の利益配分状況等）に配慮するとともに、個々の取引実態に即した多面的な検討を行って移転価格税制上の問題の有無を判断し、効率的な調査展開を図ることとしている（<u>連結指針 3-2 本文</u>）。例えば、国外関連取引に係る棚卸資産等が一般的に需要の変化、製品のライフサイクル等により価格が相当程度変動することにより、各事業年度又は連結事業年度の情報のみで検討することが適切でない認められる場合には、当該事業年度又は連結事業年度の前後の合理的な期間における当該国外関連取引又は比較対象取引の候補として考えられる取引の対価の額又は利益率等の平均値等を基礎として検討し、移転価格税制上の問題の有無を検討する際の<u>書類</u>として活用することとなる（<u>連結指針 3-2(2)</u>）。これは<u>連結指針 3-2(1)</u>の規定の取扱いにおいても同様である。</p> <p>.....</p>	<p>【事例 2 4】（複数年度の考慮）</p> <p>《ポイント》（同 左）</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>移転価格税制上の問題を検討するに当たっては、<u>連結指針 2-1</u>に掲げる事項（<u>法人</u>と国外関連者の利益配分状況等）に配慮するとともに、個々の取引実態に即した多面的な検討を行って移転価格税制上の問題の有無を判断し、効率的な調査展開を図ることとしている（<u>連結指針 2-2 本文</u>）。例えば、国外関連取引に係る棚卸資産等が一般的に需要の変化、製品のライフサイクル等により価格が相当程度変動することにより、各事業年度又は連結事業年度ごとの情報のみで検討することが適切でない認められる場合には、当該事業年度又は連結事業年度の前後の合理的な期間における当該国外関連取引又は比較対象取引の候補として考えられる取引の対価の額又は利益率等の平均値等を基礎として検討し、移転価格税制上の問題の有無を検討する際の<u>資料</u>として活用することとなる（<u>連結指針 2-2(2)</u>）。これは<u>連結指針 2-2(1)</u>の規定の取扱いにおいても同様である。</p> <p>.....</p>
<p>【事例 2 5】（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（<u>国外関連者に対する寄附金の損金不算入</u>）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>【事例 2 5】（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（<u>国外関連者に対する寄附金の損金不算入</u>）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》（同 左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（同 左）</p>

改正後	改正前
<p>.....</p> <p>この場合において、P社はS社から役務提供の対価を収受していないことから、上記の事例は無償による役務の提供に該当し、P社はS社を財政的に支援するためにS社との間で役務提供の対価を収受しないことを取り決めていることから、当該役務提供はS社に対する「経済的な利益の無償の供与」に該当するものと認められる。また、S社は倒産に至る可能性があるような業績不振に陥っていない等、P社がS社にこうした支援を行うことについて連結基本通達 <u>8-4-2(子会社等を再建する場合の無利息貸付け等)</u> という相当な理由があるとは認められない。</p> <p>以上より、上記事例における役務提供取引については、措置法第68条の88第3項 <u>(国外関連者に対する寄附金の損金不算入)</u> の規定の適用を受けることから <u>(連結指針3-19)</u>、移転価格税制に基づく課税の対象とはならない。</p> <p>.....</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》</p> <p>.....</p> <p>以上より、上記事例における役務提供については、措置法第68条の88第3項 <u>(国外関連者に対する寄附金の損金不算入)</u> の規定の適用を受けない場合もあり、その場合には移転価格税制に基づく課税の対象として検討することとなる。</p> <p>《解説》</p> <p>連結法人が資本等取引以外の取引を行った場合には、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引に係る収益の額を益金の額に算入することとされている(法第81条の3)。このため、連結法人が国外関連者に対して資産の販売や金銭の貸付け、役務の提供等を行ったにもかかわらず、収益の額とすべき金額の計上がない場合には、措置法</p>	<p>.....</p> <p>この場合において、P社はS社から役務提供の対価を収受していないことから、上記の事例は無償による役務の提供に該当し、P社はS社を財政的に支援するためにS社との間で役務提供の対価を収受しないことを取り決めていることから、当該役務提供はS社に対する「経済的な利益の無償の供与」に該当するものと認められる。また、S社は倒産に至る可能性があるような業績不振に陥っていない等、P社がS社にこうした支援を行うことについて連結基本通達 <u>8-4-2((子会社等を再建する場合の無利息貸付け等))</u> という相当な理由があるとは認められない。</p> <p>以上より、上記事例における役務提供取引については、措置法第68条の88第3項 <u>((国外関連者に対する寄附金の損金不算入))</u> の規定の適用を受けることから <u>(連結指針2-19)</u>、移転価格税制に基づく課税の対象とはならない。</p> <p>.....</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》 (同左)</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》 (同左)</p> <p>.....</p> <p>以上より、上記事例における役務提供については、措置法第68条の88第3項 <u>((国外関連者に対する寄附金の損金不算入))</u> の規定の適用を受けない場合もあり、その場合には移転価格税制に基づく課税の対象として検討することとなる。</p> <p>《解説》</p> <p>連結法人が資本等取引以外の取引を行った場合には、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引に係る収益の額を益金の額に算入することとされている(法第81条の3)。このため、連結法人が国外関連者に対して資産の販売や金銭の貸付け、役務の提供等を行ったにもかかわらず、収益の額とすべき金額の計上がない場合には、措置法</p>

改正後	改正前
<p>第 68 条の 88 第 3 項（<u>国外関連者に対する寄附金の損金不算入</u>）の規定の適用を受けることとなるか、あるいは移転価格税制に基づく課税の対象となるかについて検討し、適切に処理を行う必要がある。</p> <p>すなわち、連結法人が国外関連者との取引に係る収益を計上していない場合において、当該取引につき「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」に該当する事実が認められるときには、当該連結法人が収益として計上すべき金額は国外関連者に対する寄附金となり、措置法第 68 条の 88 第 3 項（<u>国外関連者に対する寄附金の損金不算入</u>）の規定の適用を受けることとなる（<u>連結指針 3 - 19 イ</u>）。</p> <p>.....</p>	<p>第 68 条の 88 第 3 項（<u>国外関連者に対する寄附金の損金不算入</u>）の規定の適用を受けることとなるか、あるいは移転価格税制に基づく課税の対象となるかについて検討し、適切に処理を行う必要がある。</p> <p>すなわち、連結法人が国外関連者との取引に係る収益を計上していない場合において、当該取引につき「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」に該当する事実が認められるときには、当該連結法人が収益として計上すべき金額は国外関連者に対する寄附金となり、措置法第 68 条の 88 第 3 項（<u>国外関連者に対する寄附金の損金不算入</u>）の規定の適用を受けることとなる（<u>連結指針 2 - 19 イ</u>）。</p> <p>.....</p>
<p>【事例 2 6】（価格調整金等の取扱い）</p> <p>《ポイント》（省略）</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>.....</p> <p>以上より、P社が事業年度末に未払計上した価格調整金については、計上理由、国外関連者との事前の取決めの内容、算定の方法、計算根拠、計上を決定した日、計上日等に照らして、合理的な理由に基づく取引価格の修正によるものと認められる（<u>連結指針 3 - 20</u>）。</p> <p>.....</p> <p>《解説》</p> <p>1（省略）</p>	<p>【事例 2 6】（価格調整金等の取扱い）</p> <p>《ポイント》（同左）</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》（同左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（同左）</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》（同左）</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>.....</p> <p>以上より、P社が事業年度末に未払計上した価格調整金については、計上理由、国外関連者との事前の取決めの内容、算定の方法、計算根拠、計上を決定した日、計上日等に照らして、合理的な理由に基づく取引価格の修正によるものと認められる（<u>連結指針 2 - 20</u>）。</p> <p>.....</p> <p>《解説》</p> <p>1（同左）</p>

改正後	改正前
<p>2 国外関連者に対する価格調整金等の支払又は費用等の計上（以下「支払等」という。）が行われている事実が認められた場合には、非関連者間の取引では、特殊な場合を除いて事前の取決めによらずに取引価格の遡及改定等が行われることがないことに留意の上、当該支払等に係る理由、国外関連者との事前の取決めの内容、算定の方法及び計算根拠、当該支払等を決定した日、当該支払等をした日等を総合的に勘案して、合理的なものであるかどうかを判断し、これが合理的なものではないと判断される場合には、措置法第 68 条の 88 第 3 項（<u>国外関連者に対する寄附金の損金不算入</u>）等の規定の適用について検討する必要がある（<u>連結指針 3 - 20</u>）。</p> <p>.....</p> <p>なお、価格調整金等の支払等を検討するために必要な書類が連結法人から提出されない等により、当該価格調整金等の支払等に係る実態を確認することができない状況においては、これを国外関連取引に係る対価の額として取り扱うことができないことに留意する必要がある。</p>	<p>2 国外関連者に対する価格調整金等の支払又は費用等の計上（以下「支払等」という。）が行われている事実が認められた場合には、非関連者間の取引では、特殊な場合を除いて事前の取決めによらずに取引価格の遡及改定等が行われることがないことに留意の上、当該支払等に係る理由、国外関連者との事前の取決めの内容、算定の方法及び計算根拠、当該支払等を決定した日、当該支払等をした日等を総合的に勘案して、合理的なものであるかどうかを判断し、これが合理的なものではないと判断される場合には、措置法第 68 条の 88 第 3 項（<u>国外関連者に対する寄附金の損金不算入</u>）等の規定の適用について検討する必要がある（<u>連結指針 2 - 20</u>）。</p> <p>.....</p> <p>なお、価格調整金等の支払等を検討するために必要な資料が連結法人から提出されない等により、当該価格調整金等の支払等に係る実態を確認することができない状況においては、これを国外関連取引に係る対価の額として取り扱うことができないことに留意する必要がある。</p>
<p>第三章 事前確認事例</p>	<p>第三章 事前確認事例</p>
<p>【事例 2 7】（目標利益率に一定の範囲を設定する事例）</p> <p>《ポイント》（省略）</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>事前確認を受けた確認連結法人が<u>確認連結事業年度において、事前確認の内容に適合した申告を行っている場合には、当該確認取引は独立企業間価格で行われたものとして取り扱う。また、事前確認する旨の通知があった時に既に経過した確認連結事業年度がある場合において、当該通知又は局担当課による行政指導により当該確認連結事業年度に係る申告を事前確認の内容に適合させるために確認連結法人が自主的に提出する修正申告書は、国税通則法第 65 条第 5 項（過少申告加算税）に規</u></p>	<p>【事例 2 7】（目標利益率に一定の範囲を設定する事例）</p> <p>《ポイント》（同 左）</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>事前確認を受けた確認連結法人が<u>確認連結事業年度において事前確認の内容に適合した申告を行っている場合には、当該確認取引は独立企業間価格で行われたものとして取り扱う。また、事前確認時に既に経過した確認対象連結事業年度がある場合において、当該確認対象連結事業年度に係る申告を事前確認の内容に適合させるために確認連結法人が提出する修正申告書は、国税通則法第 65 条（過少申告加算税）第 5 項に規定する「更正があるべきことを予知してされたもの」には該当しない（連</u></p>

改正後	改正前
<p>定する「更正があるべきことを予知してされたもの」には<u>該当しないことに留意する</u>（<u>連結指針 6 - 16</u>）。</p> <p>なお、事前確認の申出から事前確認通知が行われるまでの間に、確認対象連結事業年度に係る申告期限の到来により当該連結事業年度に係る申告が行われた場合において、<u>事前確認に係る手続</u>が行われている間は、当該申告に係る確認対象取引は移転価格調査の対象とはならない。</p> <p>2 事前確認における独立企業間価格の算定においては、連結法人が入手できる情報、すなわち、連結法人若しくは国外関連者が行う内部比較対象取引又は企業情報データベース等の公開情報を基にした外部比較対象取引を用いるか、あるいは、連結法人及び国外関連者の内部情報を使用した利益分割法を適用し独立企業間価格を算定する。外部比較対象取引については、企業情報データベースの情報のみならず、他の入手可能な情報を検討して比較可能性を十分に確保する必要がある。また、事前確認審査においても<u>連結指針 3 - 1</u>の規定の例により検討を行うこととしており（<u>連結指針 6 - 11(2)</u>）、その際、利益分割法の適用を前提とする場合でなくとも連結法人と国外関連者との所得配分状況等が確認できる資料の提出を求める場合があることに留意する必要がある。</p> <p>.....</p> <p>3～4 （省 略）</p>	<p><u>結指針 5 - 16</u>）。</p> <p>なお、事前確認の申出から事前確認通知が行われるまでの間に、確認対象連結事業年度に係る申告期限の到来により当該連結事業年度に係る申告が行われた場合において、<u>事前確認手続</u>が行われている間は、当該申告に係る確認対象取引は移転価格調査の対象とはならない。</p> <p>2 事前確認における独立企業間価格の算定においては、連結法人が入手できる情報、すなわち、連結法人若しくは国外関連者が行う内部比較対象取引又は企業情報データベース等の公開情報を基にした外部比較対象取引を用いるか、あるいは、連結法人及び国外関連者の内部情報を使用した利益分割法を適用し独立企業間価格を算定する。外部比較対象取引については、企業情報データベースの情報のみならず、他の入手可能な情報を検討して比較可能性を十分に確保する必要がある。また、事前確認審査においても<u>連結指針 2 - 1</u>の規定の例により検討を行うこととしており（<u>連結指針 5 - 11(2)</u>）、その際、利益分割法の適用を前提とする場合でなくとも連結法人と国外関連者との所得配分状況等が確認できる資料の提出を求める場合があることに留意する必要がある。</p> <p>.....</p> <p>3～4 （同 左）</p>
<p>【事例 2 8】（重要な前提条件）</p> <p>《ポイント》 （省 略）</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>事前確認は、過去及び現在の国外関連取引に係る事業状況を踏まえ、将来年度の独立企業間価格の算定方法等として<u>最も適切な方法</u>と認められる場合に確認を行うもの</p>	<p>【事例 2 8】（重要な前提条件）</p> <p>《ポイント》 （同 左）</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>事前確認は、過去及び現在の国外関連取引に係る事業状況を踏まえ、将来年度の独立企業間価格の算定方法等として<u>合理的</u>と認められる場合に確認を行うものである。</p>

改正後	改正前
<p>である。</p> <p>仮に、各確認対象連結事業年度において、市場価格の大きな変動など予測できない重要な状況の変化が生じた場合には、事前確認の前提とした条件が変わるため、事前確認をそのまま継続することが適当でなくなる場合がある。このため、事前確認においては、あらかじめ「事前確認を行い、かつ、事前確認を継続する上で前提となる事業上又は経済上の諸条件（以下「重要な前提条件」という。）」を定めることとしており、そのために必要な資料を、事前確認の申出書に添付するよう求めている（<u>連結指針 6 - 3(1)ホ</u>）。</p> <p>.....</p> <p>重要な前提条件に定める事情の変化が生じた場合には、当該状況の下で改めて独立企業間価格の算定方法等を検討する必要があり、確認連結法人は原則として事前確認の改定の申出を行う必要があるが（<u>連結指針 6 - 20</u>）、確認連結法人から改定の申出がない場合は、当該状況の発生した連結事業年度以後の連結事業年度に係る事前確認は取り消されることとなる（<u>連結指針 6 - 21(1)イ</u>）。</p> <p>（注）.....</p> <p>なお、確認連結法人は確認連結事業年度ごとに「事前確認の前提となった重要な事業上又は経済上の諸条件の変動の有無に関する説明」を報告書に記載して提出する必要がある（<u>連結指針 6 - 17(3)</u>）。</p>	<p>仮に、各確認対象連結事業年度において、市場価格の大きな変動など予測できない重要な状況の変化が生じた場合には、事前確認の前提とした条件が変わるため、事前確認をそのまま継続することが適当でなくなる場合がある。このため、事前確認においては、あらかじめ「事前確認を行い、かつ、事前確認を継続する上で前提となる事業上又は経済上の諸条件（以下「重要な前提条件」という。）」を定めることとしており、そのために必要な資料を、事前確認の申出書に添付するよう求めている（<u>連結指針 5 - 3ハ</u>）。</p> <p>.....</p> <p>重要な前提条件に定める事情の変化が生じた場合には、当該状況の下で改めて独立企業間価格の算定方法等を検討する必要があり、確認連結法人は原則として事前確認の改定の申出を行う必要があるが（<u>連結指針 5 - 20</u>）、確認連結法人から改定の申出がない場合は、当該状況の発生した連結事業年度以後の連結事業年度に係る事前確認は取り消されることとなる（<u>連結指針 5 - 21(1)イ</u>）。</p> <p>（注）.....</p> <p>なお、確認連結法人は確認連結事業年度ごとに「事前確認の前提となった重要な事業上又は経済上の諸条件の変動の有無に関する説明」を報告書に記載して提出する必要がある（<u>連結指針 5 - 17ハ</u>）。</p>