

「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。

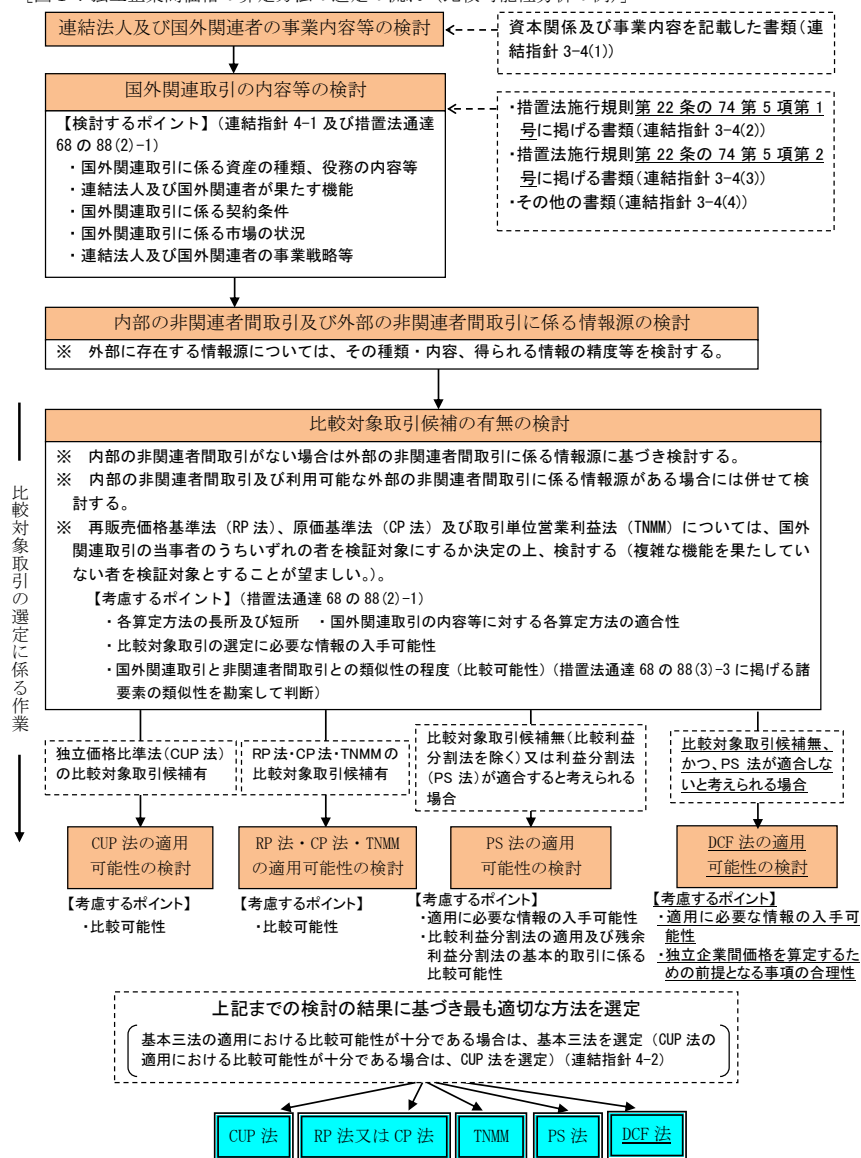
改 正 後	改 正 前
目次	目次
第一章 独立企業間価格の算定方法の選定に関する事例 事例 1 独立価格比準法を用いる場合…………… 1 事例 2 再販売価格基準法を用いる場合…………… <u>17</u> 事例 3 原価基準法を用いる場合…………… <u>19</u> 事例 4 独立価格比準法に準ずる方法を用いる場合…………… <u>21</u> 事例 5 原価基準法に準ずる方法と同等の方法を用いる場合…………… <u>26</u> 事例 6 取引単位営業利益法を用いる場合…………… <u>30</u> 事例 7 寄与度利益分割法を用いる場合…………… <u>38</u> 事例 8 残余利益分割法を用いる場合…………… <u>45</u> 事例 9 <u>ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法を用いる場合……………</u> <u>48</u> 事例 10 <u>差異の調整……………</u> <u>51</u>	第一章 独立企業間価格の算定方法の選定に関する事例 事例 1 独立価格比準法を用いる場合…………… 1 事例 2 再販売価格基準法を用いる場合…………… <u>15</u> 事例 3 原価基準法を用いる場合…………… <u>17</u> 事例 4 独立価格比準法に準ずる方法を用いる場合…………… <u>19</u> 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…………… <u>24</u> 事例 6 取引単位営業利益法を用いる場合…………… <u>28</u> 事例 7 寄与度利益分割法を用いる場合…………… <u>36</u> 事例 8 残余利益分割法を用いる場合…………… <u>43</u> 事例 9 <u>差異の調整……………</u> <u>46</u>
第二章 独立企業間価格の算定方法の適用等に係る留意事項に関する事例 (1) 無形資産の取扱いに関する事例 事例 1 1 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…………… <u>54</u> 事例 1 2 販売網及び品質管理ノウハウに関する無形資産…………… <u>59</u> 事例 1 3 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…………… <u>61</u> 事例 1 4 無形資産の形成・維持・発展への貢献…………… <u>64</u> 事例 1 5 無形資産の形成費用のみ負担している場合の取扱い…………… <u>66</u> 事例 1 6 出向者が使用する連結法人の無形資産…………… <u>68</u> (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 7 連鎖取引における利益分割法の適用範囲…………… <u>70</u> 事例 1 8 利益分割法の適用範囲から除くことのできる取引…………… <u>73</u>	第二章 独立企業間価格の算定方法の適用等に係る留意事項に関する事例 (1) 無形資産の取扱いに関する事例 事例 1 0 研究開発及びマーケティング活動により形成された無形資産…………… <u>49</u> 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…………… <u>54</u> 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…………… <u>56</u> 事例 1 3 無形資産の形成・維持・発展への貢献…………… <u>59</u> 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…………… <u>61</u> 事例 1 5 出向者が使用する連結法人の無形資産…………… <u>63</u> (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…………… <u>65</u> 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…………… <u>68</u>

改 正 後	改 正 前
事例 1 9 分割対象利益等の算出…………… 76	事例 1 8 分割対象利益等の算出…………… 71
(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 2 0 人件費較差による利益の取扱い…………… 79	事例 1 9 人件費較差による利益の取扱い…………… 74
事例 2 1 市場特性、市況変動等による利益の取扱い…………… 82	事例 2 0 市場特性、市況変動等による利益の取扱い…………… 77
事例 2 2 基本的利益の計算…………… 84	事例 2 1 基本的利益の計算…………… 79
事例 2 3 残余利益等の分割要因…………… 86	事例 2 2 残余利益等の分割要因…………… 81
(4) <u>ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法の適用に当たっての留意事項に関する事例</u>	
事例 2 4 <u>ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法の適用における対価の額の算定…………… 90</u>	
(5) <u>特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置に関する事例</u>	
事例 2 5 <u>特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置…………… 94</u>	
(6) その他の事例	(4) その他の事例
事例 2 6 企業グループ内役務提供…………… 98	事例 2 3 企業グループ内役務提供…………… 85
事例 2 7 複数年度の考慮…………… 105	事例 2 4 複数年度の考慮…………… 92
事例 2 8 国外関連者に対する寄附金…………… 108	事例 2 5 国外関連者に対する寄附金…………… 95
事例 2 9 価格調整金等の取扱い…………… 111	事例 2 6 価格調整金等の取扱い…………… 98
第三章 事前確認事例	第三章 事前確認事例
事例 3 0 目標利益率に一定の範囲を設定する事例…………… 114	事例 2 7 目標利益率に一定の範囲を設定する事例…………… 101
事例 3 1 重要な前提条件…………… 118	事例 2 8 重要な前提条件…………… 105
【事例 1】(独立価格比準法を用いる場合) <<ポイント>> (省 略) <<前提条件>> (省 略) <<移転価格税制上の取扱い>> (省 略) <<解説>>	【事例 1】(独立価格比準法を用いる場合) <<ポイント>> (同 左) <<前提条件>> (同 左) <<移転価格税制上の取扱い>> (同 左) <<解説>>

改正後	改正前
1 (省略)	1 (同左)
2	2

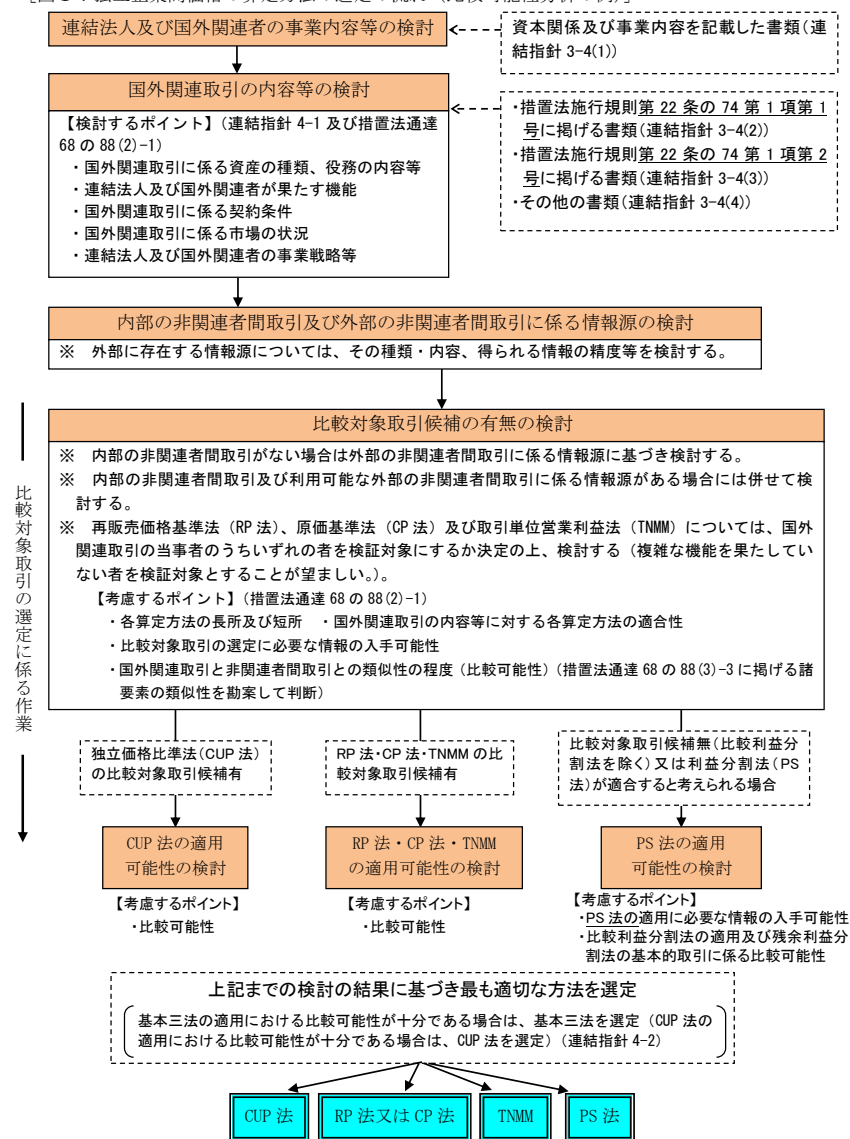
改正後

〔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）〕



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）〕



改正後	改正前
<p>3 ……………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（措置法施行令第39条の112第5項又は第6項に規定する「財務省令で定める場合」に該当することにより措置法施行規則第22条の74第2項（同条第4項において読み替えて準用する場合を含む。）に規定する中央値による調整を行うことができる場合を含む。）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4-2）。</p> <p>……………及び【事例9】（ディスカウント・キャッシュ・フロー法）参照。）。</p> <p>（参考1）独立企業間価格の算定方法</p>	<p>3 ……………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4-2）。</p> <p>……………参照。）。</p> <p>（参考1）独立企業間価格の算定方法</p>

改正後		改正前	
棚卸資産の売買取引	棚卸資産の売買取引以外の取引	棚卸資産の売買取引	棚卸資産の売買取引以外の取引
<p>【基本三法】</p> <p>① 独立価格比準法 (措置法第68条の88第2項第1号イ)</p> <p>② 再販売価格比準法 (措置法第68条の88第2項第1号ロ)</p> <p>③ 原価比準法 (措置法第68条の88第2項第1号ハ)</p>	<p>【基本三法と同等の方法】</p> <p>① 独立価格比準法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p> <p>② 再販売価格比準法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p> <p>③ 原価比準法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p>	<p>【基本三法】</p> <p>① 独立価格比準法 (措置法第68条の88第2項第1号イ)</p> <p>② 再販売価格比準法 (措置法第68条の88第2項第1号ロ)</p> <p>③ 原価比準法 (措置法第68条の88第2項第1号ハ)</p>	<p>【基本三法と同等の方法】</p> <p>① 独立価格比準法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p> <p>② 再販売価格比準法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p> <p>③ 原価比準法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p>
<p>【基本三法に準ずる方法】</p> <p>① 独立価格比準法に準ずる方法 (措置法第68条の88第2項第1号ニ)</p> <p>② 再販売価格比準法に準ずる方法 (措置法第68条の88第2項第1号ニ)</p> <p>③ 原価比準法に準ずる方法 (措置法第68条の88第2項第1号ニ)</p>	<p>【基本三法に準ずる方法と同等の方法】</p> <p>① 独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p> <p>② 再販売価格比準法に準ずる方法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p> <p>③ 原価比準法に準ずる方法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p>	<p>【基本三法に準ずる方法】</p> <p>① 独立価格比準法に準ずる方法 (措置法第68条の88第2項第1号ニ)</p> <p>② 再販売価格比準法に準ずる方法 (措置法第68条の88第2項第1号ニ)</p> <p>③ 原価比準法に準ずる方法 (措置法第68条の88第2項第1号ニ)</p>	<p>【基本三法に準ずる方法と同等の方法】</p> <p>① 独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p> <p>② 再販売価格比準法に準ずる方法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p> <p>③ 原価比準法に準ずる方法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p>
<p>【その他政令で定める方法】</p> <p>① 比較利益分割法 (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))</p> <p>② 寄与度利益分割法 (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))</p> <p>③ 残余利益分割法 (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))</p> <p>④ 取引単位営業利益法 (措置法施行令第39条の112第7項第2号から第5号まで)</p> <p>⑤ <u>ディスカウント・キャッシュ・フロー法</u> (措置法施行令第39条の112第7項第6号)</p> <p>⑥ ①から⑤までの方法に準ずる方法 (措置法施行令第39条の112第7項第7号)</p>	<p>【その他政令で定める方法と同等の方法】</p> <p>① 比較利益分割法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p> <p>② 寄与度利益分割法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p> <p>③ 残余利益分割法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p> <p>④ 取引単位営業利益法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p> <p>⑤ <u>ディスカウント・キャッシュ・フロー法と同等の方法</u> (措置法第68条の88第2項第2号)</p> <p>⑥ 左欄の⑤の方法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p>	<p>【その他政令で定める方法】</p> <p>① 比較利益分割法 (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))</p> <p>② 寄与度利益分割法 (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))</p> <p>③ 残余利益分割法 (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))</p> <p>④ 取引単位営業利益法 (措置法施行令第39条の112第7項第2号から第5号)</p> <p>⑤ ①から④までの方法に準ずる方法 (措置法施行令第39条の112第7項第6号)</p>	<p>【その他政令で定める方法と同等の方法】</p> <p>① 比較利益分割法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p> <p>② 寄与度利益分割法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p> <p>③ 残余利益分割法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p> <p>④ 取引単位営業利益法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p> <p>⑤ 左欄の⑤の方法と同等の方法 (措置法第68条の88第2項第2号)</p>

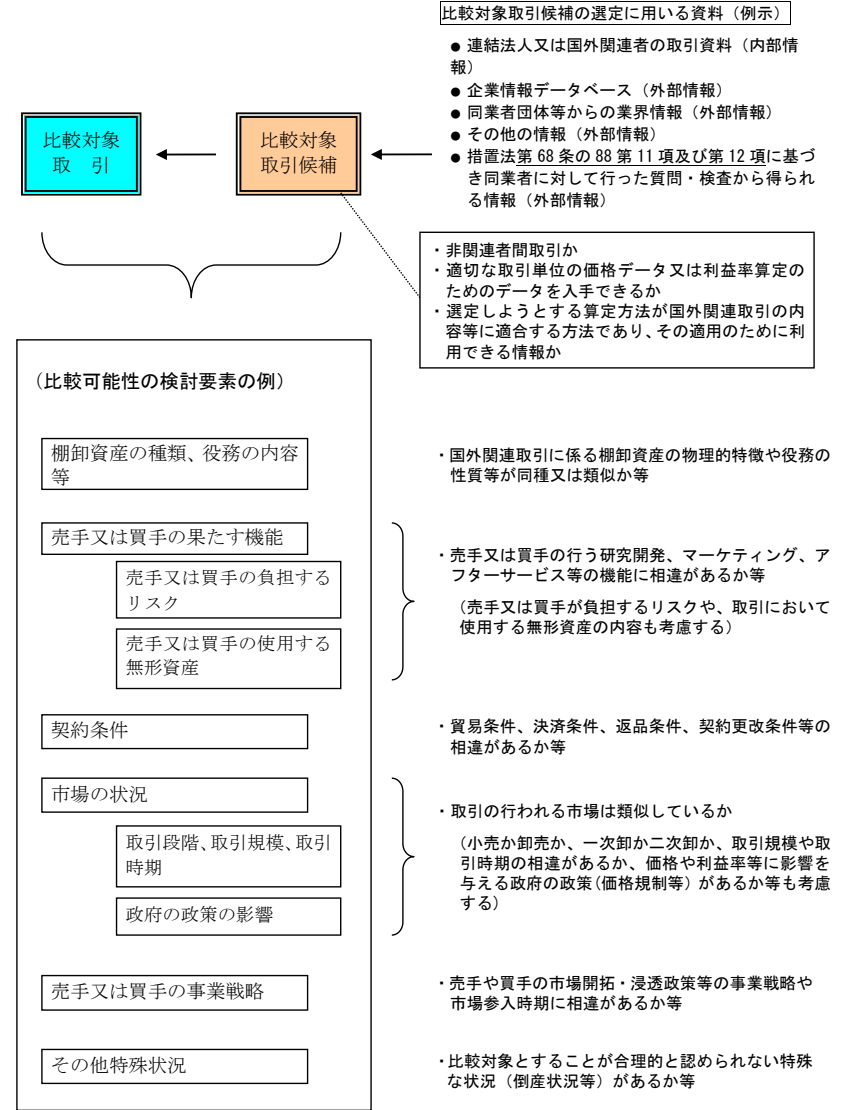
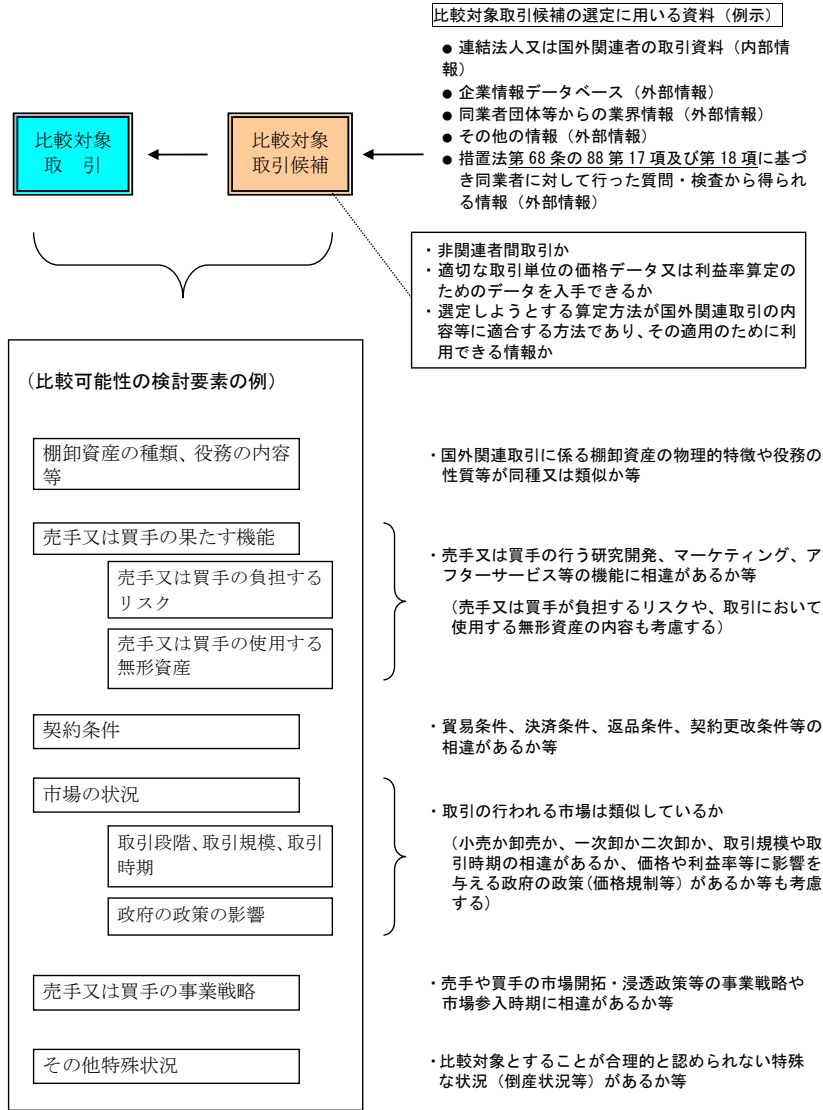
改正後	改正前
<p>(参考2)</p> <p>(1)</p> <p>イ～ニ (省略)</p> <p>ホ <u>ディスカウント・キャッシュ・フロー法</u></p> <p><u>ディスカウント・キャッシュ・フロー法 (Discounted Cash Flows Method : DCF 法) は、国外関連取引に係る資産 (例えば、無形資産) の使用その他の行為により生ずる各事業年度の予測利益の金額 (措置法施行令第 39 条の 112 第 7 項第 6 号に規定する利益の額として当該販売又は購入の時に予測される金額をいう。以下【事例 1】、【事例 9】及び【事例 2 4】において同じ。) について、合理的と認められる割引率を用いることにより、当該国外関連取引が行われた時の現在価値として割り引いた金額を合計して独立企業間価格を算定する方法である。この方法は、例えば、国外関連取引に係る比較対象取引を見いだすことが困難な場合で、国外関連取引の形態やその内容等から利益分割法を適用できないときに有用となり得る算定方法であるが、予測利益の金額のような不確実な要素を用いて独立企業間価格を算定する方法であるから、最も適切な方法の候補がディスカウント・キャッシュ・フロー法を含めて複数ある場合には、ディスカウント・キャッシュ・フロー法以外の候補である算定方法の中から最も適切な方法を選定することとなる (連結指針 4 - 3)。</u></p> <p><u>なお、独立企業間価格を算定するための前提となる事項について、検証可能で合理的な情報を入手することができない場合には、この方法を適用することはできないことに留意する。</u></p> <p>(2)</p> <p>.....</p> <p>イ・ロ (省略)</p>	<p>(参考2)</p> <p>(1)</p> <p>イ～ニ (同左)</p> <p>(新設)</p> <p>(2)</p> <p>.....</p> <p>イ・ロ (同左)</p>

改正後	改正前
<p>ハ <u>【事例17】</u></p> <p>(3)</p> <p>イ <u>生ずる</u></p> <p>ロ <u>生ずる</u></p> <p>ハ (省 略)</p> <p>(4)</p> <p>..... <u>生ずる</u> <u>4 - 4</u></p> <p><u>また、所要の調整を行ってもなお定量的に把握することが困難な差異が存在する場合であっても、調整済割合（措置法施行規則第22条の74第1項（同条第3項において読み替えて準用する場合を含む。）に規定する調整済割合をいう。【事例10】において同じ。）に対する当該差異の影響が軽微であると認められるときは、中央値（措置法施行規則第22条の74第2項（同条第4項において読み替えて準用する場合を含む。）に規定する中央値をいう。以下同じ。）による調整を行うことができることに留意する。</u></p> <p><u>ただし、国外関連取引に係る比較対象取引が存在する場合には、当該比較対象取引を用いるのであって、中央値による調整を行うことはできないことに留意する。</u></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] (1)～(4) (省 略) (5)</p>	<p>ハ <u>【事例16】</u></p> <p>(3)</p> <p>イ <u>生じる</u></p> <p>ロ <u>生じる</u></p> <p>ハ (同 左)</p> <p>(4)</p> <p>..... <u>生じる</u> <u>4 - 3</u></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] (1)～(4) (同 左) (5)</p>

改正後	改正前
<p>(注)<u>4 - 8</u>。</p> <p>4</p> <p>.....<u>同 68 の 88(8) - 3</u>.....<u>同 68 の 88(8) - 5</u>.....</p> <p>.....<u>同 68 の 88(8) - 6</u>.....<u>同 68 の 88(8) - 7</u>.....</p> <p>.....売手又は買手.....<u>4 - 7</u>。</p> <p>.....</p> <p>(参考)</p> <p>.....</p>	<p>(注)<u>4 - 5</u>。</p> <p>4</p> <p>.....<u>同 68 の 88(7) - 2</u>.....<u>同 68 の 88(7) - 4</u>.....</p> <p>.....<u>同 68 の 88(7) - 5</u>.....<u>同 68 の 88(7) - 6</u>.....</p> <p>.....<u>措置法通達 68 の 88(3) - 3 の(注)1 の売手又は買手</u>.....</p> <p>.....<u>4 - 4</u>。</p> <p>.....</p> <p>(参考)</p> <p>.....</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)】

【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>図3：(省略)</p> <p>5 ……………</p> <p><u>また、四以上の比較対象取引（措置法施行規則第22条の74第2項（同条第4項により読み替えて準用する場合を含む。）に規定する「四以上の比較対象取引」をいう。以下同じ。）に係る調整済割合（同条第1項（同条第3項において読み替えて準用する場合を含む。）に規定する調整済割合をいい、措置法施行令第39条の112第5項、第6項並びに第7項第1号イ、同号ハ(1)及び第2号から第5号までに規定する「財務省令で定める場合」に該当する場合に計算されるものに限る。以下5及び【事例30】において同じ。）につき、最も小さいものから順次その順位を付し、その順位を付した調整済割合の個数の100分の25に相当する順位の割合から当該順位を付した調整済割合の個数の100分の75に相当する順位の割合までの間にある割合を用いて当該国外関連取引の対価の額が算定されている場合の当該国外関連取引についても同様の取扱いとすることに留意する（連結指針4-6）。</u></p> <p><u>なお、上記の「100分の25に相当する順位の割合」及び「100分の75に相当する順位の割合」は、移転価格の実務において通常用いられている四分位の計算方法である、いわゆる「Excel方式」や「IRS方式」によって計算することができる。</u></p> <p>他方……………</p> <p>このため、連結指針3-2(1)の検討においては、必要に応じていわゆる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>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 	<p>図3：(同左)</p> <p>5 ……………</p> <p>他方……………</p> <p>このため、連結指針3-2(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。</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 ……………</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

改正後	改正前
<p>財務省令に定めるもの（措置法第 68 条の 88 第 6 項に規定するものをいい、<u>同条第 7 項の規定の適用があるものを除く。</u>）、<u>同条第 11 項に規定する同時文書化対象国外関連取引に係る独立企業間価格（同条第 8 項本文の規定により独立企業間価格とみなされる金額を含む。）</u>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で定めるもの若しくは同条第 14 項に規定する同時文書化免除国外関連取引に係る独立企業間価格（同条第 8 項本文の規定により独立企業間価格とみなされる金額を含む。）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（以下 6 において「<u>移転価格文書</u>」という。）について、……………（措置法第 68 条の 88 第 12 項・第 14 項・第 17 項・第 18 項、措置法施行規則第 22 条の 74 第 5 項・第 10 項・第 11 項）。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ ……………第 68 条の 88 第 16 項）。 ……………<u>移転価格文書</u>…………… …………… 	<p>財務省令に定めるもの、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、……………</p> <p>…（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）。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ ……………第 68 条の 88 第 10 項）。 ……………<u>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</u>…………… … ……………
<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》</p> <p>……………</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）</p> <p>……………</p> <p>（国外関連取引の概要等）</p> <p>……………<u>全て</u>……………</p> <p>（連結法人及び国外関連者の機能・活動等）</p> <p>……………</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》（同 左）</p> <p>《前提条件 1：棚卸資産の売買取引の場合》</p> <p>……………</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）</p> <p>……………</p> <p>（国外関連取引の概要等）</p> <p>……………<u>すべて</u>……………</p> <p>（連結法人及び国外関連者の機能・活動等）</p> <p>……………</p>

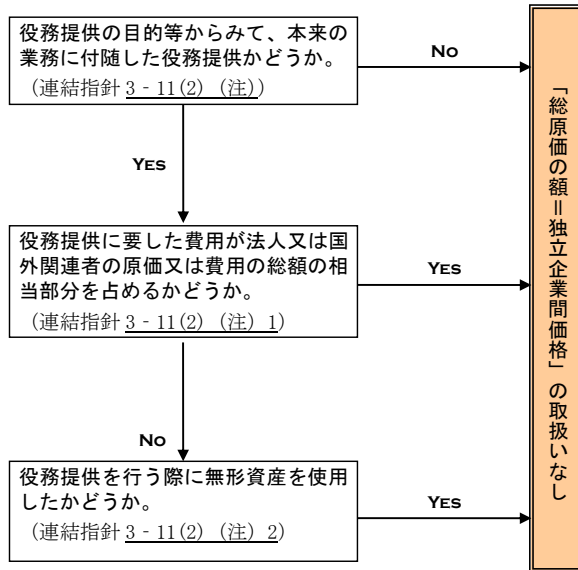
改 正 後	改 正 前
<p>(市場の状況その他)</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》 (比較可能性分析に基づく検討)</p> <ul style="list-style-type: none"> • • •<u>全て</u>..... • • <p>(独立企業間価格の算定方法の選定)</p> <p>《解説》 (省 略)</p> <p>《前提条件2：金銭の貸借取引の場合》</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》 (比較可能性分析に基づく検討)</p> <ul style="list-style-type: none"> • • •<u>3 - 8(1)</u> •<u>3 - 8(2)</u> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定)<u>3 - 8(2)</u></p> <p>《解説》</p>	<p>(市場の状況その他)</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> <ul style="list-style-type: none"> • • •<u>すべて</u>..... • • <p>(独立企業間価格の算定方法の選定)</p> <p>《解説》 (同 左)</p> <p>《前提条件2：金銭の貸借取引の場合》</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> <ul style="list-style-type: none"> • • •<u>3 - 7(1)</u> •<u>3 - 7(2)</u> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定)<u>3 - 7(2)</u></p> <p>《解説》</p>

改正後	改正前
<p>1・2 (省略)</p> <p>3</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: 10px 0;"> <p style="text-align: center;">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</p> </div> <p style="text-align: right;">⇒ 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 3-8(1)の利率による方法： (借手の銀行調達利率による方法) ⇒ 市場金利を使用</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>② 連結指針 3-8(2)の利率による方法： (貸手の銀行調達利率による方法) ⇒ 市場金利を使用</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>③ 連結指針 3-8(3)の利率による方法： (国債等の運用利率による方法) ⇒ 市場金利を使用</p> <p>.....</p>	<p>1・2 (同左)</p> <p>3</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: 10px 0;"> <p style="text-align: center;">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</p> </div> <p style="text-align: right;">⇒ 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) ⇒ 市場金利を使用</p> <p style="text-align: center;">↓</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) ⇒ 市場金利を使用</p> <p style="text-align: center;">↓</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) ⇒ 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》 (省略)</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</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》 (同左)</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p>

改 正 後	改 正 前
<p>(比較可能性分析に基づく検討)</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 役務提供取引 • • •<u>3 - 11(2)</u>。</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) </p> <p>《解説》</p> <p>1・2 (省 略)</p> <p>3<u>措置法通達 68 の 88(8) - 6</u>..... <u>3 - 11(2)</u>。 <u>3 - 11(2) (注)</u>.....</p> <p>4</p>	<p>(比較可能性分析に基づく検討)</p> <p>(1) (同 左)</p> <p>(2) 役務提供取引 • • •<u>3 - 10(2)</u>。</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) </p> <p>《解説》</p> <p>1・2 (同 左)</p> <p>3<u>措置法通達 68 の 88(7) - 5</u>..... <u>3 - 10(2)</u>。 <u>3 - 10(2) (注)</u>.....</p> <p>4</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。

【事例 6】(取引単位営業利益法を用いる場合)

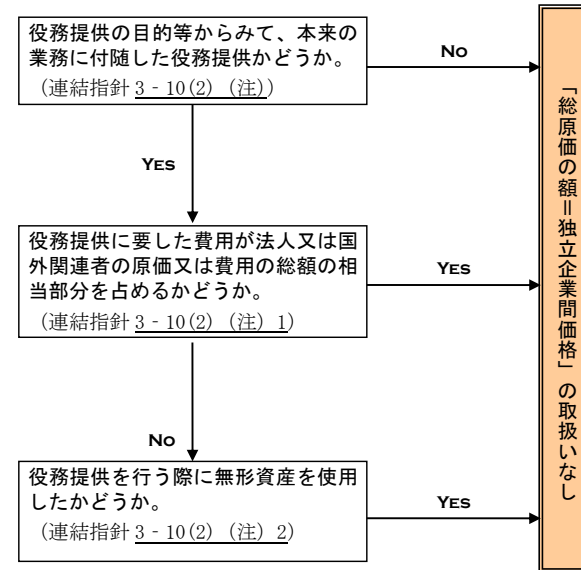
《ポイント》 (省 略)

《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)》

.....

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。

【事例 6】(取引単位営業利益法を用いる場合)

《ポイント》 (同 左)

《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)》

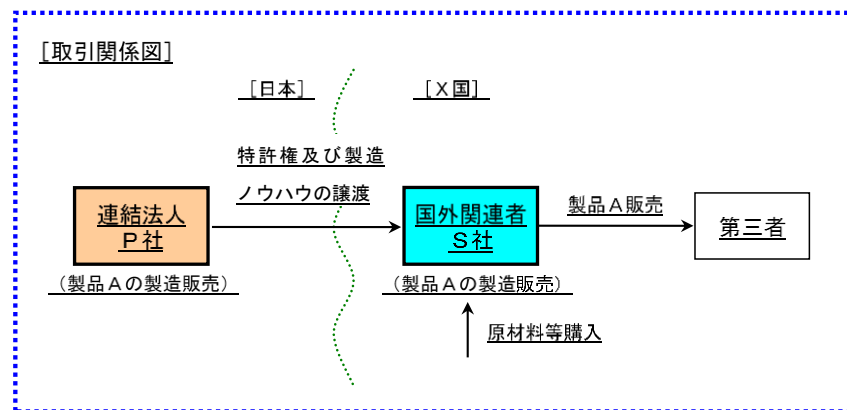
.....

改正後	改正前
<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) • • • • <u>【事例11～16】</u> • •</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) </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）》 </p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（省略）</p> <p>《解説》</p> <p>1 （省略）</p> <p>24-11）。 4-11(注)）。</p> <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》</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) • • • • <u>【事例10～15】</u> • •</p> <p>(独立企業間価格の算定方法の選定) </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）》 </p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（同左）</p> <p>《解説》</p> <p>1 （同左）</p> <p>24-8）。 4-8(注)）。</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》</p>

改正後	改正前
<p>.....</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</p> <p>.....</p> <p>（注）.....<u>3 - 14</u>。</p> <p>4（省略）</p>	<p>.....</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</p> <p>.....</p> <p>（注）.....<u>3 - 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》</p> <p>.....</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）</p> <p>.....</p> <p>（国外関連取引の概要等）</p> <p>.....</p> <p>（連結法人及び国外関連者の機能・活動等）</p> <p>.....</p> <p>（その他）</p> <p>.....<u>全て</u>.....</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>.....</p> <p>•</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》</p> <p>.....</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）</p> <p>.....</p> <p>（国外関連取引の概要等）</p> <p>.....</p> <p>（連結法人及び国外関連者の機能・活動等）</p> <p>.....</p> <p>（その他）</p> <p>.....<u>すべて</u>.....</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>.....</p> <p>•</p>

改正後	改正前
<ul style="list-style-type: none"> • •<u>全て</u>..... • • <p>(独立企業間価格の算定方法の選定)</p> <p>.....</p> <p>《解説》</p> <p>.....</p> <p>(参考) 分割対象利益等について</p> <p>.....<u>全て</u>.....</p> <p>《前提条件 2》 (省 略)</p> <p>《前提条件 3》</p> <p>.....</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>.....</p> <ul style="list-style-type: none"> • • • • •影響を及ぼして<u>おり、かつ、その影響が軽微ではないと認め</u> られる..... • 	<ul style="list-style-type: none"> • •<u>すべて</u>..... • • <p>(独立企業間価格の算定方法の選定)</p> <p>.....</p> <p>《解説》</p> <p>.....</p> <p>(参考) 分割対象利益等について</p> <p>.....<u>すべて</u>.....</p> <p>《前提条件 2》 (同 左)</p> <p>《前提条件 3》</p> <p>.....</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>.....</p> <ul style="list-style-type: none"> • • • • •影響を及ぼして<u>いると認められる</u>..... •

改正後	改正前
<p>(独立企業間価格の算定方法の選定) </p> <p>《解説》 (省 略)</p>	<p>(独立企業間価格の算定方法の選定) </p> <p>《解説》 (同 左)</p>
<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》 (省 略)</p> <p>《解説》 </p> <p>(参考) 残余利益分割法に準ずる方法について (同項第 7 号) となる。 </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》 (同 左)</p> <p>《解説》 </p> <p>(参考) 残余利益分割法に準ずる方法について (同項第 4 号) となる。 </p>
<p><u>【事例 9】(ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法を用いる場合)</u></p> <p>《ポイント》 <u>無形資産の譲渡取引について、独立企業間価格の算定に当たりディスカウント・キャッシュ・フロー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>(新 設)</p>



(連結法人及び国外関連者の事業概況等)

連結法人P社は、世界各地でグローバルに多様な製品の製造販売を行っており、10年前に製品Aの製造販売子会社であるX国法人S社を設立した。

製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

(国外関連取引の概要等)

P社は、S社に対して製品Aの製造に係る特許権及び製造ノウハウ（P社の研究開発活動により生み出された独自技術）の使用許諾を行い、S社は、X国で原材料等を購入して製品Aの製造を行い、X国の第三者に販売していた。

X国における製品Aの業績は非常に好調であり、今後も高水準の需要が見込まれることから、P社は、S社が製品Aに関する事業責任を全般的に管理する方が効果的・効率的に事業運営できると考え、S社に対して、当該特許権及び製造ノウハウを譲渡した。当該譲渡取引は、取引時において支払対価の総額が確定されて行われたものである。

(連結法人及び国外関連者の機能・活動等)

[無形資産譲渡前]

S社には研究開発部門はなく、S社が行う製品Aの製造はP社から供与された

改正後	改正前
<p><u>P社の独自技術に基づいて行われていた。</u></p> <p><u>また、S社は、独自性のある広告宣伝・販売促進活動を行っていないが、自らの販売計画に従って、一定の在庫を保有して管理し、X国において販売していた。</u></p> <p><u>〔無形資産譲渡後〕</u></p> <p><u>S社は、引き続き、自ら研究開発活動を行うことなくP社から譲り受けた特許権及び製造ノウハウを使用して製品Aの製造を行い、第三者に販売している。その他S社の販売活動における機能に変化はない。</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4-1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"> <u>・ P社がS社に対して譲渡した特許権及び製造ノウハウは、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、製品Aの製造販売事業の所得の源泉となる無形資産である。</u> <p><u>収集できる範囲の情報からは、独立価格比準法と同等の方法並びにP社又は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、原価基準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><u>なお、これらの方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も見いだすことができない。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <u>・ また、当該国外関連取引に係る事業は、高度に統合されたものではなく、P社及びS社の双方による独自の価値ある寄与が認められないことから、当該国外関連取引については、利益分割法と同等の方法（これに準ずる方法と同等の</u> 	

改正後	改正前
<p><u>方法を含む。)が適合すると考えられる取引形態に該当しない。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <p><u>X国における製品Aの製造販売事業について、P社及びS社の取締役会で承認された事業計画や譲渡対象の特許権の残存有効期間、技術の陳腐化状況等からX国における製品Aの製造販売事業に係る利益を合理的に予測することができる。</u></p> <p><u>また、S社は、単純な製造販売機能しか有していないため、S社が当該特許権及び製造ノウハウを有しない場合のS社の機能に見合う通常の予測利益を製品Aの製造販売事業全体の予測利益から控除し、残余の予測利益を当該特許権及び製造ノウハウに係る予測利益とすることで、合理的に当該特許権及び製造ノウハウに係る予測利益の金額を計算することができる。</u></p> <p><u>上記によって計算された特許権及び製造ノウハウに係る予測利益の金額につき、S社の事業に関する市場データ等から合理的と認められる割引率を用いて国外関連取引時における割引現在価値を算出できる。</u></p> <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、当該特許権及び製造ノウハウに係る予測利益の金額について合理的に予測することが可能であり、当該予測利益の金額に合理的と認められる割引率を用いて譲渡時の当該特許権及び製造ノウハウの割引現在価値を算出できると認められる。したがって、本事例では、ディスカウント・キャッシュ・フロー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>《解説》</p> <ol style="list-style-type: none"> <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>ディスカウント・キャッシュ・フロー法の特徴（長所及び短所）については、</u></p> 	

改正後	改正前
<p><u>【事例1】解説参照。</u></p> <p><u>無形資産の譲渡取引においては、無形資産の独自性・個別性（いわゆるユニークさ）により比較対象取引を選定することが困難な場合や、利益分割法が適合すると考えられる取引形態に該当しない場合がある。しかしながら、本事例のように無形資産の割引現在価値を適切に算出できる場合には、ディスカウント・キャッシュ・フロー法と同等の方法（又はこれに準ずる方法と同等の方法）を独立企業間価格の算定方法とすることが適切な場合がある。</u></p> <p>3 <u>無形資産に係る予測利益の金額について、例えば、本事例のように、連結法人が特許権等の無形資産を国外関連者に譲渡した場合において、国外関連者が、国外関連取引に係る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及び販売機能を有するときには、取引単位営業利益法と同様の考え方で国外関連者の機能に見合う通常の子測利益を計算し、これを超える国外関連者の残余の子測利益を無形資産に係る予測利益の金額として、当該予測利益の金額につき、合理的と認められる割引率を用いて算出した各事業年度の割引現在価値の合計額を無形資産の譲渡に係る対価の額として算定することが可能である（取引単位営業利益法の考え方をを用いる場合の比較可能性については、【事例1】を参照。）。この場合の独立企業間価格の算定方法は「ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法」となる。</u></p> <p>4 <u>また、利益分割法と同様の考え方で、連結法人及び国外関連者の果たす機能等に照らして、連結法人及び国外関連者双方が予測利益の発生に対して寄与する程度に基づき国外関連取引に係る事業全体の予測利益を配分し、無形資産に係る予測利益として配分された金額を無形資産に係る予測利益の金額として、当該予測利益の金額につき、合理的と認められる割引率を用いて算出した各事</u></p>	

改正後	改正前
<p><u>業年度の割引現在価値の合計額を独立企業間価格とする方法（ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法）の適用が適切なケースがある。</u></p> <p>5 <u>上記3及び4の算定方法のほか、事業譲渡取引のように無形資産が他の資産等と一体として譲渡される場合においては、譲渡の対象となる事業全体の予測利益の金額につき、合理的と認められる割引率を用いて算出した各事業年度の割引現在価値の合計額を事業譲渡取引の対価の額として算定できる場合がある（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できる場合については、措置法通達68の88(4)-1参照。）。</u></p>	
<p>【事例10】（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>……………4-4……………<u>全て</u>……………</p> <p>……………</p> <p><u>ただし、上記のような場合であっても、調整済割合に対する当該差異の影響が軽微であると認められるときは、中央値による調整を行うことができる。</u></p> <p><u>（注）中央値による調整は差異調整の一環であって、求められる比較可能性の要件まで緩めることを認めるものではなく、当該要件を満たしていない取引については、「四以上の比較対象取引」として用いることができないことに留意する。</u></p> <p>2 ……………4-4……………<u>生じる</u>……………</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>……………4-3……………<u>すべて</u>……………</p> <p>……………</p> <p>2 ……………4-3……………<u>生じる</u>……………</p>

改正後	改正前
<p>【事例 1 1】（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》</p> <p>……………無形資産（措置法第 68 条の 88 第 7 項第 2 号に規定する無形資産をいう。以下【事例 1 1】において同じ。）が関連していると認められる。</p> <p>……………</p> <p>したがって、①から③まで……………</p> <p>（注）第二章(1)の【事例 1 1】から【事例 1 6】まで……………</p> <p>《解説》</p> <p>1 ……………</p> <p>移転価格税制上、無形資産とは、有形資産及び金融資産以外の資産で「これらの資産の譲渡若しくは貸付け（……）又はこれらに類似する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その対価の額が支払われるべきもの」と定義されている（措置法第 68 条の 88 第 7 項第 2 号及び措置法施行令第 39 条の 112 第 12 項）。しかしながら、連結法人又は国外関連者の所得の源泉となる無形資産は、主に無形資産のうち重要な価値があると認められるものであるため、無形資産として「重要な価値」を有するかどうかの判断が必要となる。そ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>……………3 - 12 前段部分）。</p> <p>①～③（省略）</p> <p>……………</p> <p>（注）上記①から③までは、調査に当たり、……………分類したものである。</p>	<p>【事例 1 0】（研究開発及びマーケティング活動により形成された無形資産）</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>……………無形資産が関連していると認められる。</p> <p>……………</p> <p>したがって、①～③……………</p> <p>（注）第二章(1)の事例 10 から事例 15……………</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、「令第 183 条第 3 項第 1 号イからハまでに掲げるもののほか、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>……………3 - 11 前段部分）。</p> <p>①～③（同 左）</p> <p>……………</p> <p>（注）連結指針 3 - 11 の前段部分は、無形資産が関係する取引が複雑・多様化してきていることから、調査に当たり、……………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>

改正後	改正前
<p>……………<u>3 - 12</u> 後段部分)。 ……………</p> <p>2 ……………</p> <p><u>また、いわゆる「のれん」や「継続事業価値」については、個々の事案の状況に照らし、比較可能な状況で非関連者がそのような「のれん」や「継続事業価値」に対価を支払うか等を検討する必要があることに留意する。</u></p> <p>(参考)</p> <p>移転価格税制上の無形資産は、<u>措置法第 68 条の 88 第 7 項第 2 号</u>において定義されているが、<u>OECD 移転価格ガイドライン第 6 章 (2017 年 7 月版)</u>に記述されている無形資産の内容と同義である。<u>そのため、市場の特殊性のように、連結法人又は国外関連者により所有又は支配されないものは、無形資産に該当しない。</u></p>	<p>……………<u>3 - 11</u> 後段部分)。 ……………</p> <p>2 ……………</p> <p>(参考)</p> <p>移転価格税制上の無形資産は、<u>措置法通達 68 の 88(3) - 3(注)1</u>において定義されているが、<u>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)</u>に記述されている無形資産の内容と同義である。</p> <p><u>なお、米国の財務省規則 § 1.482 - 4(b) の定義規定と比較した場合においても乖離するものではない。</u></p> <p><u>無形資産に係る定義規定の比較</u></p>

改正後	改正前						
	<table border="1"> <thead> <tr> <th data-bbox="1227 215 1489 255">措置法通達（法令解釈通達） 88の88(3)-3(注1)</th> <th data-bbox="1489 215 1796 255">○E.C.D移転価格ガイドライン</th> <th data-bbox="1796 215 2063 255">米国財務省規則 §1.482-4(b)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="1227 255 1489 726"> <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。） ・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 </td> <td data-bbox="1489 255 1796 726"> <ul style="list-style-type: none"> （パラグラフ6.2） ・特許、商標、商号、意匠、形式 ・文学上・芸術上の財産権、ノウハウ、企業秘密 （パラグラフ6.3） ・コンピュータソフトウェア （パラグラフ6.4） ・マーケティング上の無形資産（商標、商号、顧客リスト、販売網、重要な宣伝価値を有するユニークな名称・記号・写真） （パラグラフ6.5） ・ノウハウや企業秘密は商業上の活動を助け、又は向上させる財産としての情報又は知識である。 ・ノウハウは経験から得られるものであり、製造者が単なる製品の検査や技術の進歩に関する知識から知ることができないものを意味する。 ・ノウハウは特許権によりカバーされない秘密工程、秘密方式及び産業上、商業上又は学術上の経験に関するその他の秘密情報を含むかもしれない。 </td> <td data-bbox="1796 255 2063 726"> <ul style="list-style-type: none"> 無形資産とは以下のものを含み、かつ、個人の債務とは関係なく重要な価値を有する資産をいう。 ・特許、発明、方式、工程、意匠、様式、ノウハウ ・著作権、文学作品、音楽作品、芸術作品 ・商標、商号、ブランドネーム ・一手的権、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。） </td> </tr> </tbody> </table> <p data-bbox="1187 742 2072 821">(注) 上記の比較表は、無形資産の定義項目等を分かりやすく羅列したものであり、各規定の内容をそのまま引用したものではない。</p>	措置法通達（法令解釈通達） 88の88(3)-3(注1)	○E.C.D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。） ・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 	<ul style="list-style-type: none"> （パラグラフ6.2） ・特許、商標、商号、意匠、形式 ・文学上・芸術上の財産権、ノウハウ、企業秘密 （パラグラフ6.3） ・コンピュータソフトウェア （パラグラフ6.4） ・マーケティング上の無形資産（商標、商号、顧客リスト、販売網、重要な宣伝価値を有するユニークな名称・記号・写真） （パラグラフ6.5） ・ノウハウや企業秘密は商業上の活動を助け、又は向上させる財産としての情報又は知識である。 ・ノウハウは経験から得られるものであり、製造者が単なる製品の検査や技術の進歩に関する知識から知ることができないものを意味する。 ・ノウハウは特許権によりカバーされない秘密工程、秘密方式及び産業上、商業上又は学術上の経験に関するその他の秘密情報を含むかもしれない。 	<ul style="list-style-type: none"> 無形資産とは以下のものを含み、かつ、個人の債務とは関係なく重要な価値を有する資産をいう。 ・特許、発明、方式、工程、意匠、様式、ノウハウ ・著作権、文学作品、音楽作品、芸術作品 ・商標、商号、ブランドネーム ・一手的権、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。）
措置法通達（法令解釈通達） 88の88(3)-3(注1)	○E.C.D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。） ・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 	<ul style="list-style-type: none"> （パラグラフ6.2） ・特許、商標、商号、意匠、形式 ・文学上・芸術上の財産権、ノウハウ、企業秘密 （パラグラフ6.3） ・コンピュータソフトウェア （パラグラフ6.4） ・マーケティング上の無形資産（商標、商号、顧客リスト、販売網、重要な宣伝価値を有するユニークな名称・記号・写真） （パラグラフ6.5） ・ノウハウや企業秘密は商業上の活動を助け、又は向上させる財産としての情報又は知識である。 ・ノウハウは経験から得られるものであり、製造者が単なる製品の検査や技術の進歩に関する知識から知ることができないものを意味する。 ・ノウハウは特許権によりカバーされない秘密工程、秘密方式及び産業上、商業上又は学術上の経験に関するその他の秘密情報を含むかもしれない。 	<ul style="list-style-type: none"> 無形資産とは以下のものを含み、かつ、個人の債務とは関係なく重要な価値を有する資産をいう。 ・特許、発明、方式、工程、意匠、様式、ノウハウ ・著作権、文学作品、音楽作品、芸術作品 ・商標、商号、ブランドネーム ・一手的権、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。） 					
<p data-bbox="212 853 873 885">【事例 1 2】（販売網及び品質管理ノウハウに関する無形資産）</p> <p data-bbox="235 901 504 933">《ポイント》（省略）</p> <p data-bbox="235 949 369 981">《前提条件》</p> <p data-bbox="280 997 548 1029">.....</p> <p data-bbox="235 1045 672 1077">（連結法人及び国外関連者の事業概況等）</p> <p data-bbox="280 1093 548 1125">.....</p> <p data-bbox="235 1141 504 1173">（国外関連取引の概要等）</p> <p data-bbox="280 1189 660 1220">.....<u>全て</u>.....</p> <p data-bbox="235 1236 526 1268">（連結法人の機能・活動等）</p> <p data-bbox="280 1284 548 1316">.....</p> <p data-bbox="235 1332 548 1364">（国外関連者の機能・活動等）</p> <p data-bbox="280 1380 548 1412">.....</p> <p data-bbox="235 1428 672 1460">《移転価格税制上の取扱い》（省略）</p>	<p data-bbox="1153 853 1814 885">【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）</p> <p data-bbox="1176 901 1444 933">《ポイント》（同 左）</p> <p data-bbox="1176 949 1310 981">《前提条件》</p> <p data-bbox="1220 997 1489 1029">.....</p> <p data-bbox="1176 1045 1612 1077">（連結法人及び国外関連者の事業概況等）</p> <p data-bbox="1220 1093 1489 1125">.....</p> <p data-bbox="1176 1141 1444 1173">（国外関連取引の概要等）</p> <p data-bbox="1220 1189 1624 1220">.....<u>すべて</u>.....</p> <p data-bbox="1176 1236 1467 1268">（連結法人の機能・活動等）</p> <p data-bbox="1220 1284 1489 1316">.....</p> <p data-bbox="1176 1332 1489 1364">（国外関連者の機能・活動等）</p> <p data-bbox="1220 1380 1489 1412">.....</p> <p data-bbox="1176 1428 1612 1460">《移転価格税制上の取扱い》（同 左）</p>						

改正後	改正前
<p>《解説》</p> <p>……………【事例11】解説参照。</p> <p>……………</p>	<p>《解説》</p> <p>……………【事例10】解説参照。</p> <p>……………</p>
<p>【事例13】（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）</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 ……………3-9(1)本文。</p> <p>……………3-9(1)（注）。</p> <p>……………3-12）。</p> <p>（参考）連結指針3-12（抄）</p> <p>……………</p> <p>（注）……………3-9(1)の注書に留意する。</p> <p>2 （省略）</p>	<p>【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）</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 ……………3-8(1)本文。</p> <p>……………3-8(1)（注）。</p> <p>……………3-11）。</p> <p>（参考）連結指針3-11（抄）</p> <p>……………</p> <p>（注）……………3-8(1)の注書に留意する。</p> <p>2 （同左）</p>
<p>【事例14】（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》</p> <p>……………</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）</p> <p>……………</p> <p>（国外関連取引の概要等）</p>	<p>【事例13】（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》</p> <p>……………</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）</p> <p>……………</p> <p>（国外関連取引の概要等）</p>

改正後	改正前
<p>.....</p> <p>(連結法人及び国外関連者の機能・活動等)</p> <p>.....<u>全て</u>.....</p> <p>(特許権の取得等)</p> <p>.....</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>.....<u>3 - 13</u>。)</p> <p>《解説》</p> <p>.....【事例11】解説参照。</p> <p>.....<u>3 - 13</u>。)</p> <p>.....</p>	<p>.....</p> <p>(連結法人及び国外関連者の機能・活動等)</p> <p>.....<u>すべて</u>.....</p> <p>(特許権の取得等)</p> <p>.....</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>.....<u>3 - 12</u>。)</p> <p>《解説》</p> <p>.....【事例10】解説参照。</p> <p>.....<u>3 - 12</u>。)</p> <p>.....</p>
<p>【事例15】（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》</p> <p>.....</p> <p>(連結法人及び国外関連者の事業概況等)</p> <p>.....</p> <p>(国外関連取引の概要等)</p> <p>.....</p> <p>(連結法人及び国外関連者の機能・活動等)</p> <p>.....<u>全て</u>.....<u>全て</u>.....</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（省略）</p> <p>《解説》</p> <p>.....【事例11】解説参照。</p> <p>.....<u>3 - 13</u>。)</p> <p>.....<u>3 - 13</u>。)</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》</p> <p>.....</p> <p>(連結法人及び国外関連者の事業概況等)</p> <p>.....</p> <p>(国外関連取引の概要等)</p> <p>.....</p> <p>(連結法人及び国外関連者の機能・活動等)</p> <p>.....<u>すべて</u>.....<u>すべて</u>.....</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（同左）</p> <p>《解説》</p> <p>.....【事例10】解説参照。</p> <p>.....<u>3 - 12</u>。)</p> <p>.....<u>3 - 12</u>。)</p>

改正後	改正前
<p>……………【事例23】参照。)</p> <p>【事例16】（出向者が使用する連結法人の無形資産）</p> <p>《ポイント》（省略）</p> <p>《前提条件》</p> <p>……………</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）</p> <p>……………</p> <p>（連結法人及び国外関連者の機能・活動等）</p> <p>……………<u>全て</u>……………</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（省略）</p> <p>《解説》</p> <p>……………【事例11】解説参照。</p> <p>……………</p>	<p>……………【事例22】参照。)</p> <p>【事例15】（出向者が使用する連結法人の無形資産）</p> <p>《ポイント》（同左）</p> <p>《前提条件》</p> <p>……………</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）</p> <p>……………</p> <p>（連結法人及び国外関連者の機能・活動等）</p> <p>……………<u>すべて</u>……………</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（同左）</p> <p>《解説》</p> <p>……………【事例10】解説参照。</p> <p>……………</p>
<p>【事例17】（連鎖取引における利益分割法の適用範囲）</p> <p>《ポイント》（省略）</p> <p>《前提条件》</p> <p>……………</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）</p> <p>……………</p> <p>（国外関連取引の概要等）</p> <p>……………<u>全て</u>……………</p> <p>（連結法人及び国外関連者の機能・活動等）</p> <p>……………<u>全て</u>……………</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（省略）</p> <p>《解説》</p>	<p>【事例16】（連鎖取引における利益分割法の適用範囲）</p> <p>《ポイント》（同左）</p> <p>《前提条件》</p> <p>……………</p> <p>（連結法人及び国外関連者の事業概況等）</p> <p>……………</p> <p>（国外関連取引の概要等）</p> <p>……………<u>すべて</u>……………</p> <p>（連結法人及び国外関連者の機能・活動等）</p> <p>……………<u>すべて</u>……………</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》（同左）</p> <p>《解説》</p>

改 正 後	改 正 前
<p>……………【事例18】参照。)</p> <p>なお、連鎖する取引を<u>全て</u>……………</p> <p>(参考)</p> <p>……………</p>	<p>……………【事例17】参照。)</p> <p>なお、連鎖する取引を<u>すべて</u>……………</p> <p>(参考)</p> <p>……………</p>
<p>【事例18】 (利益分割法の適用範囲から除くことのできる取引)</p> <p>(省 略)</p>	<p>【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)</p> <p>(同 左)</p>
<p>【事例19】 (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》 (省 略)</p> <p>《解説》</p> <p>……………<u>4-9</u>……………</p>	<p>【事例18】 (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》 (同 左)</p> <p>《解説》</p> <p>……………<u>4-6</u>……………</p>
<p>【事例20】 (人件費較差による利益の取扱い)</p> <p>(省 略)</p>	<p>【事例19】 (人件費較差による利益の取扱い)</p> <p>(同 左)</p>
<p>【事例21】 (市場特性、市況変動等による利益の取扱い)</p> <p>(省 略)</p>	<p>【事例20】 (市場特性、市況変動等による利益の取扱い)</p> <p>(同 左)</p>
<p>【事例22】 (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>……………<u>4-10</u>)。</p> <p>……………<u>4-10(注)1</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>……………<u>4-7</u>)。</p> <p>……………<u>4-7(注)</u>)。</p> <p>《解説》</p>

改正後	改正前
<p><u>製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。</u></p> <p><u>(国外関連取引の概要等)</u></p> <p><u>P社は、S社に対して製品Aの製造に係る特許権及び製造ノウハウ（P社の研究開発活動により生み出された独自技術）の使用許諾を行い、S社は、X国で原材料等を購入して製品Aの製造を行い、X国の第三者に販売していた。</u></p> <p><u>X国における製品Aの業績は非常に好調であり、今後も高水準の需要が見込まれることから、P社は、S社が製品Aに関する事業責任を全般的に管理する方が効果的・効率的に事業運営できると考え、S社に対して、当該特許権及び製造ノウハウを譲渡した。当該譲渡取引は、取引時において支払対価の総額が確定されて行われたものである。</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>〔無形資産譲渡前〕</u></p> <p><u>S社には研究開発部門はなく、S社が行う製品Aの製造はP社から供与されたP社の独自技術に基づいて行われていた。</u></p> <p><u>また、S社は、独自性のある広告宣伝・販売促進活動を行っていないが、自らの販売計画に従って、一定の在庫を保有して管理し、X国において販売していた。</u></p> <p><u>〔無形資産譲渡後〕</u></p> <p><u>S社は、引き続き、自ら研究開発活動を行うことなくP社から譲り受けた特許権及び製造ノウハウを使用して製品Aの製造を行い、第三者に販売している。その他S社の販売活動における機能に変化はない。</u></p> <p><u>(その他)</u></p> <p><u>製品Aに係る事業について、P社及びS社の取締役会で承認された事業計画により10年間の予測利益の金額が把握できる。P社及びS社は、特許権の有効期間は20年間であり、特許が失効すれば製品Aが完全に陳腐化することは明らかであるが、有効期間内は競争力を維持できると判断し、残存有効期間である10年</u></p>	

改正後	改正前
<p><u>の事業計画を作成した。P社は当該事業計画について、実績のある外部の評価機関に検証を依頼し、その結果、当該評価機関から客観的に合理的な事業計画であるとの意見を得ている。</u></p> <p><u>X国における法人実効税率は30%である。また、S社が譲り受けた特許権及び製造ノウハウに係る減価償却費は、X国の法人税法において5年間で課税所得から控除することができる。</u></p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p><u>P社のS社に対する製品Aの製造に係る特許権等の譲渡取引について、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ず、また、利益分割法と同等の方法も適用できなかったが、次の分析結果が得られた。</u></p> <p><u>当該譲渡取引について、客観的に合理的と認められる事業計画から当該特許権等に係る予測利益の金額を合理的に予測することが可能であり、当該予測利益の金額に合理的と認められる割引率を用いて譲渡時の当該特許権等の割引現在価値を算出することができると認められることから、本事例では、ディスカウント・キャッシュ・フロー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（ディスカウント・キャッシュ・フロー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場合について【事例9】参照。）。</u></p> <p><u>本事例におけるディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法の適用における具体的な計算過程については、以下のとおりとなる。</u></p> <p>（ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法における計算過程）</p> <ul style="list-style-type: none"> <u>・ P社及びS社の取締役会において承認された当該事業計画から、予測期間（10年）に係る製品Aの事業全体から生ずると見込まれる各事業年度の営業利益を算出。</u> 	

改正後	改正前
<ul style="list-style-type: none"> ・ <u>S社の単純な製造販売機能に見合う当該各事業年度の通常の予測利益を取引単位営業利益法と同様の考え方で算出。当該各事業年度の通常の予測利益を製品Aの事業全体から生ずると見込まれる当該各事業年度の営業利益から控除した残余の予測利益を当該特許権等に係る当該各事業年度の営業利益とみなし、法人実効税率に基づき計算した法人税等を控除した金額を特許権等に係る当該各事業年度の割引前税引後営業利益として算出。</u> ・ <u>上記各事業年度における割引前税引後営業利益について、外部の市場データ等から算出した割引率（本事例では、当該特許権等の譲渡取引前後において、S社は製品Aに係る事業しか行っていないことなどから、S社の加重平均資本コスト：10%を適用）を用いて、当該各事業年度の特許権等に係る割引現在価値を算出し、当該各事業年度の割引現在価値の合計額を算出。</u> ・ <u>S社が譲り受けた当該特許権等に係る減価償却費は、X国における法人税法上課税所得から控除されることから、S社が将来負担する法人税等の金額の減少効果が生ずると見込まれるため、当該減少効果によって生ずる特許権等に係る割引現在価値の増加金額を考慮して法人税等の減少効果考慮後の特許権等に係る割引現在価値の合計額を算出する。</u> ・ <u>上記の計算の結果、算出された法人税等の減少効果考慮後の特許権等に係る割引現在価値の合計額が、ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法の適用によって算定される当該特許権等の譲渡取引に係る対価の額となる。</u> <p>《解説》</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 <u>ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法の適用に当たっては、予測利益の金額のような独立企業間価格を算定するための前提となる事項について、検証可能で合理的なものである必要がある、その合理性については、連結指針4-13を基に検証する必要があることに留意する。</u> 	

改正後	改正前
<p><u>2 無形資産に係る予測利益の金額について、本事例では、取引単位営業利益法と同様の考え方で国外関連者の機能に見合う通常の予測利益を計算し、これを超える国外関連者の残余の予測利益を無形資産に係る予測利益の金額の計算における基礎として、独立企業間価格を算定している（【事例9】解説3参照。）。</u></p> <p><u>3 独立企業間価格を算定する際に用いる割引率については、国外関連取引に係る事実、予測利益の金額の計算内容、国外関連取引に係る事業のリスク（予測利益の金額の変動リスクを含む。）等個々の状況に応じて割引率が合理的と認められるものかどうかを検討する。この場合において、例えば、国外関連取引が無形資産の譲渡取引の場合で、譲受人が製造業を行っているときには、当該無形資産を使用して製造した製品が属する事業のリスク（当該無形資産に係る予測利益の金額の変動リスクを含む。）に応じた期待収益率や加重平均資本コスト等個々の状況に応じて合理的と認められる割引率を用いているかどうかを検討することとなる（連結指針4-13(3)）。</u></p> <p><u>本事例では、当該特許権等の譲渡取引前後において、S社は製品Aに係る事業しか行っていないことなどから、S社の加重平均資本コストを合理的と認められる割引率として用いることによって合理的に独立企業間価格を算定できるものとしている。しかしながら、割引率については、上記のとおり、無形資産に係る予測利益の金額の変動リスク等個々の状況に応じて合理的と認められるものかどうかを検討する必要があることに留意する。</u></p> <p><u>(参考)</u></p> <p><u>1 本事例での対価の額の計算過程をイメージで示すと、次の表ようになる。ただし、当該計算過程は例示であり、個々の事案によって計算過程は異なり得ることに留意する。</u></p>	

改正後

改正前

○特許権等に係る割引現在価値合計額の算出(法人税等の減少効果考慮前)

事業年度		N+1	N+2	N+3	N+10
売上高	①	1,000	1,030	1,061		1,305
営業利益	②	200	206	212		261
比較対象取引に係る売上高営業利益率	③	7%	7%	7%		7%
取引単位営業利益法の考え方に基づく通常の予測利益	④(①×③)	70	72	74		91
特許権等に係る税引前営業利益	⑤(②-④)	130	134	138	170
法人税等(X国における法人実効税率)	⑥(⑤×30%)	39	40	41		51
特許権等に係る割引前税引後営業利益	⑦(⑤-⑥)	91	94	97		119
現価係数(WACC10%)	⑧	0.953	0.867	0.788		0.404
特許権等に係る割引現在価値	⑨(⑦×⑧)	87	81	76		48
特許権等に係る割引現在価値合計額(N+1からN+10事業年度の⑨の合計)				657		

○特許権等の償却による法人税等の減少効果を算出

事業年度		N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
償却率(5年均等償却)	⑩	20%	20%	20%	20%	20%
X国における法人実効税率	⑪	30%	30%	30%	30%	30%
現価係数(WACC10%)	⑧	0.953	0.867	0.788	0.716	0.651
法人税等の減少効果の割引現在価値	⑫(⑩×⑪×⑧)	5.72%	5.20%	4.73%	4.30%	3.91%
法人税等の減少効果の割引現在価値合計(N+1からN+5事業年度の⑫の合計)				23.85%		

○特許権等に係る割引現在価値合計額を算出(法人税等の減少効果考慮後)

特許権等に係る割引現在価値合計額	657
特許権等の償却による法人税等の減少効果合計	23.85%
法人税等の減少効果考慮後の特許権等に係る割引現在価値合計額(特許権等の譲渡対価の額)	863 ←657/(1-23.85%)

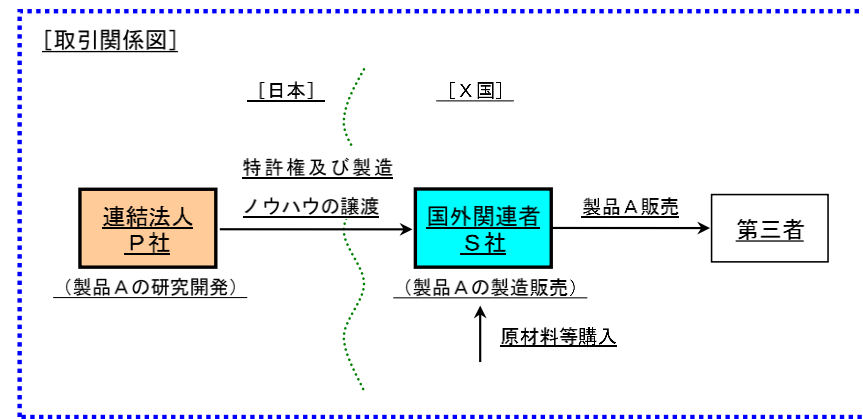
(注) 1 N事業年度末に無形資産の譲渡取引が行われたものとしている。

2 売上高の成長率は毎期3%、売上高営業利益率は毎期20%と仮定している。

3 利益は年間を通じて平均的に発生するものと仮定して、事業年度の間接点で発生するもの(期央主義)として現価係数の計算を行っている。特許権等の償却による法人税等の減少効果の計算も同様である。

2 加重平均資本コスト(Weighted Average Cost of Capital:WACC)とは、企業の株主資本コストと有利子負債コストを加重平均することによって求められる資本コストであり、企業の資金調達コストであると同時に、投資家の当

改正後	改正前
<p><u>該企業に対する期待収益率である。ここで、株主資本コストとは、株主の当該企業に対する期待利回りであり、資本資産評価モデル（Capital Asset Pricing Model：CAPM）に基づき算定される場合がある。</u></p> <p><u>CAPMでは、株主資本コストは、「安全利子率+β×市場リスク・プレミアム」の算式により求められる。ここで、βとは、株式市場全体の利回りに対する個別株式の利回りの連動性の度合いをいい、安全利子率については長期国債利回り、市場リスク・プレミアムについては過去の株式市場の収益率と長期国債利回りの差、βについては株価及び株価指数データ等に基づいて推定するのが一般的であるとされている（日本公認会計士協会「経営研究調査会研究報告第32号企業価値評価ガイドライン」参考）。</u></p>	
<p><u>(5) 特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置に関する事例</u></p>	<p>(新 設)</p>
<p><u>【事例25】（特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置）</u></p> <p><u>《ポイント》</u></p> <p><u>特定無形資産国外関連取引の対価の額を算定するための前提となった事項についてその内容と相違する事実が判明した場合に、特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置を適用するときの取扱いに関する事例</u></p> <p><u>《前提条件》</u></p>	<p>(新 設)</p>



(連結法人及び国外関連者の事業概況等)

連結法人P社は、世界各地でグローバルに多様な製品の製造販売を行っている。P社は、新規事業として主にX国の顧客向けに販売が見込まれる製品Aについて国内で研究開発活動を行っていた。X国における製品Aの販売に係る認可を取得したことにより、X国における製品Aの商業化の目途が立ったため、製品Aの製造販売子会社であるX国法人S社を設立した。

S社は、製品AをX国内で製造し、X国内の第三者に販売している。

製品Aは、P社の研究開発活動の成果である独自技術が用いられて製造された製品である。

(国外関連取引の概要等)

製品AはX国の顧客向けに販売されるものであることから、S社が製品Aに関する事業責任を全般的に管理することで、効果的・効率的に事業運営を行うため、P社は、S社に対して製品Aの製造に関する特許権及び製造ノウハウを譲渡した。

当該譲渡取引の対価の額については、最も適切な方法としてディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法を適用して算定している。

(国外関連者の機能・活動等)

改正後	改正前
<p><u>S社は、特許権及び製造ノウハウの譲渡取引後、X国内で原材料等を購入し、当該特許権及び製造ノウハウを使用して製品Aを製造し、X国内で第三者に販売している。なお、S社は、独自性のある広告宣伝・販売促進活動を行っていない。</u></p> <p>(国外関連取引後の状況)</p> <p><u>当該特許権及び製造ノウハウの譲渡が行われた連結事業年度から4連結事業年度経過後の調査において、当該譲渡が行われた時にP社が計算した製品Aに係る予測利益の金額（措置法施行令第39条の112第13項に規定する利益の額として当該無形資産国外関連取引を行った時に予測される金額をいう。以下【事例25】において同じ。）と実際利益の金額が大幅に相違する事実が判明した。</u></p> <p><u>当該事実について、その相違することとなった事由を検討したところ、製品Aについては、X国において強い需要が見込まれるにもかかわらず、P社において過度に保守的な販売予測を行っていたことが原因と考えられた。</u></p> <p><u>P社は、X国における製品Aの強い需要が特段考慮されていない製品Aの事業計画を基にしてディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法により当該譲渡取引の対価の額を算定したが、当該譲渡取引の対価の額の算定の際に、製品Aが属する事業分野において実績のある複数の評価機関に対して当該譲渡対象となる特許権及び製造ノウハウの評価を依頼したところ、当該評価機関が作成した信頼性の確保された評価算定書では、評価実績に基づく専門知識等から、製品Aの強い需要により、製品Aの販売数量は当該事業計画における販売数量を大幅に上回る可能性がある点が指摘されており、当該事業計画における製品Aの販売数量が達成される確率と当該事業計画を大幅に上回る販売数量が達成される確率をそれぞれ50:50の割合として予測利益の金額が計算されていた。なお、製品Aに係る実際利益の金額は当該評価算定書の予測利益の金額に近い結果となっていた。</u></p> <p><u>P社は、当該譲渡取引の対価の額の算定の際に当該評価算定書を入手していたことから、当該譲渡取引が行われた時において、当該相違することとなった事由</u></p>	

改正後	改正前
<p>について合理的に予測することが可能であったにもかかわらず、合理的な理由もなく製品Aの販売数量が当該事業計画における販売数量を大幅に上回る可能性を考慮しなかった。その結果、当該相違することとなった事由の発生の可能性を勘案することなく、当該事業計画における販売数量が100%達成されるものとして、過度に保守的な予測利益の金額を計算した。</p> <p>当該譲渡取引について、ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法により当該相違することとなった事由の発生の可能性を勘案して対価の額を再計算したところ、当該金額は当該譲渡取引に係る対価の額の120%を超えている。</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>P社がS社に対して譲渡した特許権等は、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、その独自性・個別性（ユニークさ）により経済競争上の優越的な立場をもたらし得るものであるため、比較対象取引を見いだすことが困難なもので、かつ、重要な価値を有し所得の源泉となる無形資産である。また、当該譲渡取引について、ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法が最も適切な方法として選定されており、その独立企業間価格を算定するための前提となる事項の予測について、P社にとっては、新規事業に参入するもので、予測の基礎となる過去の収益実績がなく、参照できる他社の収益実績もないことから、その内容について著しく不確実な要素を有しているものと認められる（ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法を用いる場合の留意事項については【事例9】参照。）。したがって、当該譲渡取引は特定無形資産国外関連取引に該当する。</p> <p>製品Aに係る予測利益の金額と実際利益の金額が大幅に相違することとなった事由については、当該譲渡取引の対価の額の算定の際に、実績のある外部の評価機関が作成した信頼性の確保された評価算定書において、製品Aの販売数量は</p>	

改正後	改正前
<p><u>製品Aの事業計画における販売数量を大幅に上回る可能性が指摘されており、P社においても当該評価算定書を入手していたことから、取引時において合理的に予測できたにもかかわらず、当該相違することとなった事由の発生の可能性を合理的な理由もなく考慮せずに過度に保守的に予測利益の金額の計算を行っていたものである。したがって、当該譲渡取引について、措置法第68条の88第9項の規定により特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置の適用が免除される場合には該当しない。</u></p> <p><u>特定無形資産国外関連取引の対価の額の算定につき、当該相違することとなった事由の発生の可能性の計算において、当該事業計画における製品Aの販売数量が達成される確率と当該事業計画を大幅に上回る販売数量が達成される確率を加重平均する方法は、当該評価算定書においても行われており、客観的な情報に基づき、通常用いられる方法により計算されたものであると認められる。また、当該特定無形資産国外関連取引の内容等を勘案したところ、当該特定無形資産国外関連取引の対価の額を算定するための最も適切な方法として、ディスカウント・キャッシュ・フロー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。</u></p> <p><u>以上から、ディスカウント・キャッシュ・フロー法に準ずる方法と同等の方法により当該相違することとなった事由の発生の可能性等を勘案して再計算した金額は、同条第8項本文の規定により独立企業間価格とみなされる金額であると認められる。また、当該金額は、当初の特定無形資産国外関連取引の対価の額の120%を超えているため、同項ただし書の適用はなく、特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置が適用される。</u></p> <p>《解説》</p> <p><u>1 特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置は、取引後において特定無形資産国外関連取引の対価の額を算定するための前提となった事項についてそ</u></p>	

改正後	改正前
<p><u>の内容と相違する事実が判明したことを契機として、「当初の特定無形資産国外関連取引の対価の額が適切に算定されていない」との推定が働き再評価を行うことができる仕組みであることから、その適用の対象は特定無形資産に限られている（措置法施行令第39条の112第13項）。</u></p> <p><u>国外関連取引に係る無形資産が特定無形資産に該当するかどうかの検討に当たっては、当該無形資産が、例えば、当該国外関連取引が行われた時にあって、連結指針4-15(1)に例示される特徴を有しているなど、当該国外関連取引が特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置の適用対象となる可能性がある場合に、措置法通達68の88(9)-1、同68の88(9)-2及び同68の88(9)-3を基にした検討を十分に行うことに留意する。</u></p> <p><u>2 特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置の適用に当たっては、特定無形資産国外関連取引の内容及び当該特定無形資産国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情（当該相違する事実及びその相違することとなった事由の発生の可能性を含む。）を勘案するのであるから、これらの事情を勘案せず、単に相違することとなった事由に基づいて算出された特定無形資産の使用等によって生じた利益の金額を予測利益の金額に置き換えて算定した金額は、独立企業間価格とみなされる金額に該当しないことに留意する必要がある（連結指針4-15(2)）。</u></p> <p><u>3 上記2のとおり、独立企業間価格とみなされる金額の算定においては、相違することとなった事由の発生の可能性を勘案する必要があり、その発生の可能性の計算に当たっては、特定無形資産国外関連取引を行ったときにおける客観的な事実に基づいて計算されたものであるかどうか及び通常用いられる方法により計算されたものであるかどうかを連結指針4-15(3)を基に検討することに留意する必要がある。ここで、例えば、本事例において、実績のある外部</u></p>	

改正後	改正前
<p><u>の評価機関が作成した信頼性の確保された評価算定書でも用いられているように、相違することとなった事由の発生の可能性の計算において、それぞれの予測される販売数量が達成される確率を加重平均して特定無形資産国外関連取引の対価の額を算定している場合で、当該方法が、当該特定無形資産国外関連取引が非関連者の間で行われるとしたならば通常実施されるであろう特定無形資産の評価方法として合理的と認められるときは、客観的な事実に基づき、通常用いられる方法により計算されたものといえる。</u></p> <p><u>なお、外部の評価機関が作成した評価算定書であっても、当該評価算定書が信頼性の確保されたものであるかどうかを連結指針 4-13 に定めるディスカウント・キャッシュ・フロー法の留意点を基に検証する必要があることに留意する。</u></p> <p><u>4. 措置法第 68 条の 88 第 9 項の規定により特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置の適用が免除される場合に該当するかどうかの検討に当たり、相違することとなった事由が災害その他これに類するものに該当するかどうかについては、相違することとなった事由が、例えば、措置法通達 68 の 88(9) - 4 に掲げる事由に該当するかどうかを検討することに留意する。</u></p> <p><u>また、相違することとなった事由の発生の可能性を勘案して対価の額を算定しているかどうかについては、上記 3 の特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置を適用する場合と同様、相違することとなった事由の発生の可能性の計算について、連結指針 4-15(3)に準じて検討する必要がある。</u></p> <p><u>なお、同項については、特定無形資産国外関連取引を行った連結事業年度の連結法人税申告書別表 17(4)に必要な事項を記載しているもののみ適用されることに留意する。</u></p> <p><u>(参考)</u></p>	

改正後	改正前
<p>本事例では、特定無形資産国外関連取引が行われた連結事業年度から4連結事業年度経過後において、当該特定無形資産国外関連取引の対価の額を算定するための前提となった事項についてその内容と相違する事実が判明し、その相違することとなった事由の発生の可能性を勘案して対価の額を再計算した結果が、当初の対価の額の120%を超えているとの前提であるが、判定期間（措置法第68条の88第10項に規定する判定期間をいう。）において、特定無形資産の使用等により生じた実際利益の額が予測利益の金額の120%を超えないことを明らかにする書類が連結法人から一定期間内に提出等された場合には、当該判定期間を経過する日後において、特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置は適用されないこととなる（措置法第68条の88第10項、措置法施行令第39条の112第17項第1号）。</p> <p>（注）判定期間とは、特定無形資産の使用等により生ずる非関連者収入が最初に生じた日（その日が当該特定無形資産国外関連取引が行われた日前である場合には、当該特定無形資産国外関連取引が行われた日）を含む連結事業年度開始の日から5年を経過する日までの期間をいう。</p>	
<p><u>(6)</u> その他の事例</p>	<p><u>(4)</u> その他の事例</p>
<p>【事例26】（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>……………<u>3-10(1)</u>等……………</p> <p>《解説》</p> <p>1 ……………<u>3-10(1)</u> ……………<u>3-10(1)</u>（注）。</p> <p>……………<u>生ずる</u>……………<u>生ずる</u>……………<u>3-10(2)</u>。</p>	<p>【事例23】（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>……………<u>3-9(1)</u>等……………</p> <p>《解説》</p> <p>1 ……………<u>3-9(1)</u> ……………<u>3-9(1)</u>（注）。</p> <p>……………<u>生じる</u>……………<u>生じる</u>……………<u>3-9(2)</u>。</p>

改 正 後	改 正 前
<p>2<u>3 - 10(3)</u>。 <u>3 - 10(3) (注)1</u>。 <u>3 - 10(3) (注)2</u>。</p> <p>3 連結指針 <u>3 - 10</u>.....<u>3 - 11(1)</u>.....【事例2 6】..... <u>3-11(1)</u> イ～チ (省 略) <u>3 - 11(1)</u>の取扱いは認められない。 <u>3 - 11(2)</u>。【事例5】参照。) <u>3 - 11(3)</u>。</p> <p>4<u>3 - 10(5)</u><u>3 - 11(1)</u>の取扱いによるときは、<u>3 - 11(1)ト</u>..... <u>3 - 11(1)</u><u>3 - 9</u>.....</p> <p>5 連結指針 <u>3 - 11(1)</u>の取扱いに係る要件等</p>	<p>2<u>3 - 9(3)</u>。 <u>3 - 9(3) (注)1</u>。 <u>3 - 9(3) (注)2</u>。</p> <p>3 連結指針 <u>3 - 9</u>.....<u>3 - 10(1)</u>【事例2 3】..... <u>3-10(1)</u> イ～チ (同 左) <u>3 - 10(1)</u>の取扱いは認められない。 <u>3 - 10(2)</u>。【事例5】参照。) <u>3 - 10(3)</u>。</p> <p>4<u>3 - 9(5)</u><u>3 - 10(1)</u>の取扱いによるときは、<u>3 - 10(1)ト</u>..... <u>3 - 10(1)</u><u>3 - 8</u>.....</p> <p>5 連結指針 <u>3 - 10(1)</u>の取扱いに係る要件等</p>

改正後

要件	留意事項等
イ 役務提供が実質的な性質のものであり、連結法人及び国外関連者が属する企業グループの中核的業務活動には直接関連しないこと。	「支援的な性質のものであり、連結法人及び国外関連者が属する企業グループの中核的業務活動には直接関連しないこと」とは、役務提供が利益獲得を目的とした活動ではなく、かつ、当該連結法人及び国外関連者が属する企業グループの主たる業務活動に関連していないことをいう。
ロ 役務提供において、連結法人又は国外関連者が保有し、又は他の者から使用許諾を受けた無形資産を使用していないこと。	役務提供を行った者の無形資産が使用されているかどうかの検討に当たっては、連結指針2-9(1)6に留意する。
ハ 役務提供において、当該役務提供を行う連結法人又は国外関連者が、重要なリスクの引受け若しくは管理又は創出が、連結法人又は国外関連者の業績に影響を与え得るリスクの引受け若しくは管理又は創出をいう。	「重要なリスクの引受け若しくは管理又は創出」とは、連結法人又は国外関連者の業績に影響を与え得るリスクの引受け若しくは管理又は創出をいう。
ニ 役務提供の内容が右に掲げる業務のいずれにも該当しないこと。	研究開発、製造、販売、原材料の購入、物流、マーケティング、金融、保険若しくは再保険又は天然資源の採掘、探査若しくは加工
ホ 役務提供と同種の内容の役務提供が非関連者との間で行われていないこと。	役務提供と同種の内容の役務提供が非関連者との間で行われている場合は、利益獲得を目的とした活動となる。
ヘ 連結法人及び国外関連者が属する企業グループ内で行われた全ての役務提供（イからホまでに掲げる要件を満たしたものに限る。）をその内容に応じて区分をし、当該区分ごとに、役務提供に係る総原価の額を従事者の従事割合、資産の使用割合その他の合理的な方法により当該役務提供を受けた者に配分した金額に、当該金額に100分の5を乗じた額を加算した金額をもって当該役務提供の対価の額としていること。	100分の5以外のマークアップ率を用いる場合は、措置法連達25の88(5)-6（役務提供の取扱イ）の取扱イに留意する。
ト 役務提供に当たり、連結法人が次に掲げる書類を作成し、又は当該連結法人と同一の企業グループに属する者から取得し、保存していること。	当該役務提供を受けた者の名称及び所在地については、連結法人及び国外関連者が属する企業グループにおいて、当該役務提供を受けた全ての法人を記載する。
(イ) 当該役務提供を行った者及び当該役務提供を受けた者の名称及び所在地を記載した書類	
(ロ) 当該役務提供がイからホまでに掲げる要件の全てを満たしていることを確認できる書類	
(ハ) ヘに定めるそれぞれの役務提供の内容を説明した書類	役務提供の内容（性質）、取引条件（単価、通貨等）並びに役務提供の開始時期及び期間等を記載した書類
(ニ) 当該連結法人が実際に当該役務提供を行ったこと又は当該役務提供を受けたことを確認できる書類	請求書、計算明細書、業務日記、作業日報又は出張報告書
(ホ) ヘに定める総原価の額の配分に当たって用いた方法及び当該方法を用いることが合理的であると判断した理由を説明した書類	役務提供を行った者の業務日記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。
(ロ) 当該役務提供に係る契約書又は契約の内容を記載した書類	記載内容については、非関連者間で取引が行われる場合に通常記載され、又は取り決められる取引条件等について明示されている必要がある。
(ハ) 当該役務提供において当該連結法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額又は当該国外関連者に支払う対価の額の明細及び計算過程を記載した書類	取引価格、計算方法（取引相場の有無を含む）、取引通貨、年間取引金額及び対価の額の算定方法を記載した書類

改正前

要件	留意事項等
イ 役務提供が実質的な性質のものであり、連結法人及び国外関連者が属する企業グループの中核的業務活動には直接関連しないこと。	「支援的な性質のものであり、連結法人及び国外関連者が属する企業グループの中核的業務活動には直接関連しないこと」とは、役務提供が利益獲得を目的とした活動ではなく、かつ、当該連結法人及び国外関連者が属する企業グループの主たる業務活動に関連していないことをいう。
ロ 役務提供において、連結法人又は国外関連者が保有し、又は他の者から使用許諾を受けた無形資産を使用していないこと。	役務提供を行った者の無形資産が使用されているかどうかの検討に当たっては、連結指針2-9(1)6に留意する。
ハ 役務提供において、当該役務提供を行う連結法人又は国外関連者が、重要なリスクの引受け若しくは管理又は創出が、連結法人又は国外関連者の業績に影響を与え得るリスクの引受け若しくは管理又は創出をいう。	「重要なリスクの引受け若しくは管理又は創出」とは、連結法人又は国外関連者の業績に影響を与え得るリスクの引受け若しくは管理又は創出をいう。
ニ 役務提供の内容が右に掲げる業務のいずれにも該当しないこと。	研究開発、製造、販売、原材料の購入、物流、マーケティング、金融、保険若しくは再保険又は天然資源の採掘、探査若しくは加工
ホ 役務提供と同種の内容の役務提供が非関連者との間で行われていないこと。	役務提供と同種の内容の役務提供が非関連者との間で行われている場合は、利益獲得を目的とした活動となる。
ヘ 連結法人及び国外関連者が属する企業グループ内で行われた全ての役務提供（イからホまでに掲げる要件を満たしたものに限る。）をその内容に応じて区分をし、当該区分ごとに、役務提供に係る総原価の額を従事者の従事割合、資産の使用割合その他の合理的な方法により当該役務提供を受けた者に配分した金額に、当該金額に100分の5を乗じた額を加算した金額をもって当該役務提供の対価の額としていること。	100分の5以外のマークアップ率を用いる場合は、措置法連達25の88(7)-5（役務提供の取扱イ）の取扱イに留意する。
ト 役務提供に当たり、連結法人が次に掲げる書類を作成し、又は当該連結法人と同一の企業グループに属する者から取得し、保存していること。	当該役務提供を受けた者の名称及び所在地については、連結法人及び国外関連者が属する企業グループにおいて、当該役務提供を受けた全ての法人を記載する。
(イ) 当該役務提供を行った者及び当該役務提供を受けた者の名称及び所在地を記載した書類	
(ロ) 当該役務提供がイからホまでに掲げる要件の全てを満たしていることを確認できる書類	
(ハ) ヘに定めるそれぞれの役務提供の内容を説明した書類	役務提供の内容（性質）、取引条件（単価、通貨等）並びに役務提供の開始時期及び期間等を記載した書類
(ニ) 当該連結法人が実際に当該役務提供を行ったこと又は当該役務提供を受けたことを確認できる書類	請求書、計算明細書、業務日記、作業日報又は出張報告書
(ホ) ヘに定める総原価の額の配分に当たって用いた方法及び当該方法を用いることが合理的であると判断した理由を説明した書類	役務提供を行った者の業務日記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。
(ロ) 当該役務提供に係る契約書又は契約の内容を記載した書類	記載内容については、非関連者間で取引が行われる場合に通常記載され、又は取り決められる取引条件等について明示されている必要がある。
(ハ) 当該役務提供において当該連結法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額又は当該国外関連者に支払う対価の額の明細及び計算過程を記載した書類	取引価格、計算方法（取引相場の有無を含む）、取引通貨、年間取引金額及び対価の額の算定方法を記載した書類

改 正 後	改 正 前																
6 連結指針 3 - 11(3)の取扱いに係る要件等	6 連結指針 3 - 10(3)の取扱いに係る要件等																
<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">要 件</th> <th style="text-align: center;">留意事項等</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>イ 役務提供が(1)イからホまでに掲げる要件の全てを満たしていること。</td> <td>「5 連結指針3-11(1)の取扱いに係る要件等」のイからホまでに掲げる要件の留意事項等と同じ。</td> </tr> <tr> <td>ロ 役務提供が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。</td> <td>「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いう。</td> </tr> <tr> <td>ハ 役務提供に係る総原価の額が、当該役務提供に係る従事者の従事割合、資産の使用割合その他の合理的な方法により当該役務提供を受けた者に配分されていること。 (注) 次に掲げる場合には、本文の取扱いは適用しない。 1 役務提供に要した費用の額が、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総額の相当部分を占める場合 2 その他役務提供の総原価の額を当該役務提供の対価の額とすることが相当ではないと認められる場合</td> <td>役務提供を行った者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。 「相当部分」とは、役務の提供を行った側の原価又は費用の総額のおおむね50%以上の部分をいう。 「その他役務提供の総原価の額を当該役務提供の対価の額とすることが相当ではないと認められる場合」とは、役務提供が、当該役務提供を受けた者にとって大きな経済的又は商業的価値を有する付加価値の高いものである場合等、その総原価の額を対価の額とすることが適切でない場合をいう。</td> </tr> </tbody> </table>	要 件	留意事項等	イ 役務提供が(1)イからホまでに掲げる要件の全てを満たしていること。	「5 連結指針3-11(1)の取扱いに係る要件等」のイからホまでに掲げる要件の留意事項等と同じ。	ロ 役務提供が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いう。	ハ 役務提供に係る総原価の額が、当該役務提供に係る従事者の従事割合、資産の使用割合その他の合理的な方法により当該役務提供を受けた者に配分されていること。 (注) 次に掲げる場合には、本文の取扱いは適用しない。 1 役務提供に要した費用の額が、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総額の相当部分を占める場合 2 その他役務提供の総原価の額を当該役務提供の対価の額とすることが相当ではないと認められる場合	役務提供を行った者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。 「相当部分」とは、役務の提供を行った側の原価又は費用の総額のおおむね50%以上の部分をいう。 「その他役務提供の総原価の額を当該役務提供の対価の額とすることが相当ではないと認められる場合」とは、役務提供が、当該役務提供を受けた者にとって大きな経済的又は商業的価値を有する付加価値の高いものである場合等、その総原価の額を対価の額とすることが適切でない場合をいう。	<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">要 件</th> <th style="text-align: center;">留意事項等</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>イ 役務提供が(1)イからホまでに掲げる要件の全てを満たしていること。</td> <td>「5 連結指針3-10(1)の取扱いに係る要件等」のイからホまでに掲げる要件の留意事項等と同じ。</td> </tr> <tr> <td>ロ 役務提供が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。</td> <td>「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いう。</td> </tr> <tr> <td>ハ 役務提供に係る総原価の額が、当該役務提供に係る従事者の従事割合、資産の使用割合その他の合理的な方法により当該役務提供を受けた者に配分されていること。 (注) 次に掲げる場合には、本文の取扱いは適用しない。 1 役務提供に要した費用の額が、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総額の相当部分を占める場合 2 その他役務提供の総原価の額を当該役務提供の対価の額とすることが相当ではないと認められる場合</td> <td>役務提供を行った者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。 「相当部分」とは、役務の提供を行った側の原価又は費用の総額のおおむね50%以上の部分をいう。 「その他役務提供の総原価の額を当該役務提供の対価の額とすることが相当ではないと認められる場合」とは、役務提供が、当該役務提供を受けた者にとって大きな経済的又は商業的価値を有する付加価値の高いものである場合等、その総原価の額を対価の額とすることが適切でない場合をいう。</td> </tr> </tbody> </table>	要 件	留意事項等	イ 役務提供が(1)イからホまでに掲げる要件の全てを満たしていること。	「5 連結指針3-10(1)の取扱いに係る要件等」のイからホまでに掲げる要件の留意事項等と同じ。	ロ 役務提供が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いう。	ハ 役務提供に係る総原価の額が、当該役務提供に係る従事者の従事割合、資産の使用割合その他の合理的な方法により当該役務提供を受けた者に配分されていること。 (注) 次に掲げる場合には、本文の取扱いは適用しない。 1 役務提供に要した費用の額が、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総額の相当部分を占める場合 2 その他役務提供の総原価の額を当該役務提供の対価の額とすることが相当ではないと認められる場合	役務提供を行った者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。 「相当部分」とは、役務の提供を行った側の原価又は費用の総額のおおむね50%以上の部分をいう。 「その他役務提供の総原価の額を当該役務提供の対価の額とすることが相当ではないと認められる場合」とは、役務提供が、当該役務提供を受けた者にとって大きな経済的又は商業的価値を有する付加価値の高いものである場合等、その総原価の額を対価の額とすることが適切でない場合をいう。
要 件	留意事項等																
イ 役務提供が(1)イからホまでに掲げる要件の全てを満たしていること。	「5 連結指針3-11(1)の取扱いに係る要件等」のイからホまでに掲げる要件の留意事項等と同じ。																
ロ 役務提供が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いう。																
ハ 役務提供に係る総原価の額が、当該役務提供に係る従事者の従事割合、資産の使用割合その他の合理的な方法により当該役務提供を受けた者に配分されていること。 (注) 次に掲げる場合には、本文の取扱いは適用しない。 1 役務提供に要した費用の額が、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総額の相当部分を占める場合 2 その他役務提供の総原価の額を当該役務提供の対価の額とすることが相当ではないと認められる場合	役務提供を行った者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。 「相当部分」とは、役務の提供を行った側の原価又は費用の総額のおおむね50%以上の部分をいう。 「その他役務提供の総原価の額を当該役務提供の対価の額とすることが相当ではないと認められる場合」とは、役務提供が、当該役務提供を受けた者にとって大きな経済的又は商業的価値を有する付加価値の高いものである場合等、その総原価の額を対価の額とすることが適切でない場合をいう。																
要 件	留意事項等																
イ 役務提供が(1)イからホまでに掲げる要件の全てを満たしていること。	「5 連結指針3-10(1)の取扱いに係る要件等」のイからホまでに掲げる要件の留意事項等と同じ。																
ロ 役務提供が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いう。																
ハ 役務提供に係る総原価の額が、当該役務提供に係る従事者の従事割合、資産の使用割合その他の合理的な方法により当該役務提供を受けた者に配分されていること。 (注) 次に掲げる場合には、本文の取扱いは適用しない。 1 役務提供に要した費用の額が、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総額の相当部分を占める場合 2 その他役務提供の総原価の額を当該役務提供の対価の額とすることが相当ではないと認められる場合	役務提供を行った者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。 「相当部分」とは、役務の提供を行った側の原価又は費用の総額のおおむね50%以上の部分をいう。 「その他役務提供の総原価の額を当該役務提供の対価の額とすることが相当ではないと認められる場合」とは、役務提供が、当該役務提供を受けた者にとって大きな経済的又は商業的価値を有する付加価値の高いものである場合等、その総原価の額を対価の額とすることが適切でない場合をいう。																
【事例27】(複数年度の考慮) (省 略)	【事例24】(複数年度の考慮) (同 左)																
【事例28】(国外関連者に対する寄附金) ≪ポイント≫ (省 略) ≪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≫ ≪移転価格税制上の取扱い≫3 - 20..... ≪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≫ ≪移転価格税制上の取扱い≫ (省 略) ≪解説≫3 - 20イ)。	【事例25】(国外関連者に対する寄附金) ≪ポイント≫ (同 左) ≪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≫ ≪移転価格税制上の取扱い≫3 - 19..... ≪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≫ ≪移転価格税制上の取扱い≫ (同 左) ≪解説≫3 - 19イ)。																

改正後	改正前
<p>【事例 29】（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>《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》</p> <p>.....</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>.....3 - 21)。</p> <p>(注)<u>全て</u>.....</p> <p>《解説》</p> <p>1 (省略)</p> <p>23 - 21)。</p> <p>.....</p>	<p>【事例 26】（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>《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》</p> <p>.....</p> <p>《移転価格税制上の取扱い》</p> <p>.....3 - 20)。</p> <p>(注)<u>すべて</u>.....</p> <p>《解説》</p> <p>1 (同左)</p> <p>23 - 20)。</p> <p>.....</p>
<p>【事例 30】（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》</p> <p>.....<u>生ずる</u>..... 【事例 31】 参照)。</p> <p>《解説》</p> <p>13 - 23(1)及び(2)。</p> <p>2 (省略)</p>	<p>【事例 27】（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》</p> <p>.....<u>生じる</u>..... 【事例 28】 参照)。</p> <p>《解説》</p> <p>13 - 22(1)及び(2)。</p> <p>2 (同左)</p>

改正後	改正前
<p>3 ……………<u>生ずる</u>……………一定の範囲で確認……………</p> <p><u>なお、事前確認において用いられる利益率等による一定の範囲は、事前確認が将来における国外関連取引から生ずる利益を予測するものであることを考慮して、事案の態様等に応じて設定されることになる。一方、調整済割合により形成されるものは、定量的に把握することが困難な差異がある場合に用いられるものであり、適用される場面が異なることに留意する。</u></p> <p>また、一定の範囲を設ける場合には、<u>いわゆる四分位法によるレンジのほか、比較対象取引の全てから構成されるレンジの使用が適当と認められる場合もある。</u></p> <p>(注) ……………</p> <p>4 ……………</p> <p>(1) ……………</p> <p>……………<u>生ずる</u>……………</p> <p>(2) (省 略)</p>	<p>3 ……………<u>生じる</u>……………一定の範囲 (<u>四分位レンジ等の一定の範囲</u>) で確認……………</p> <p><u>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。)</u>のほか、比較対象取引の<u>すべて</u>から構成されるレンジの使用が適当と認められる場合もある。</p> <p>(注) ……………</p> <p>4 ……………</p> <p>(1) ……………</p> <p>……………<u>生じる</u>……………</p> <p>(2) (同 左)</p>
<p>【事例31】 (重要な前提条件)</p> <p>(省 略)</p>	<p>【事例28】 (重要な前提条件)</p> <p>(同 左)</p>