

別 冊

移転価格税制の適用に当たっての参考事例集

目 次

第一章 独立企業間価格の算定方法の選択に関する事例

事例 1	独立価格基準法を用いる場合	1
事例 2	再販売価格基準法を用いる場合	7
事例 3	原価基準法を用いる場合	9
事例 4	独立価格基準法に準ずる方法を用いる場合	11
事例 5	原価基準法に準ずる方法と同等の方法を用いる場合	16
事例 6	取引単位営業利益法を用いる場合	20
事例 7	寄与度利益分割法を用いる場合	25
事例 8	残余利益分割法を用いる場合	29
事例 9	差異の調整	32

第二章 独立企業間価格の算定方法の適用等に係る留意事項に関する事例

(1) 無形資産の取扱いに関する事例

事例 1 0	研究開発及びマーケティング活動により形成された無形資産	34
事例 1 1	販売網及び品質管理ノウハウに関する無形資産	38
事例 1 2	従業員等の事業活動を通じて企業に蓄積されたノウハウ等の無形資産	40
事例 1 3	無形資産の形成・維持・発展への貢献	43
事例 1 4	無形資産の形成費用のみ負担している場合の取扱い	45
事例 1 5	出向者が使用する法人の無形資産	47

(2) 利益分割法の適用に当たり共通的な留意事項に関する事例

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

(3) 残余利益分割法の適用に当たっての留意事項に関する事例

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

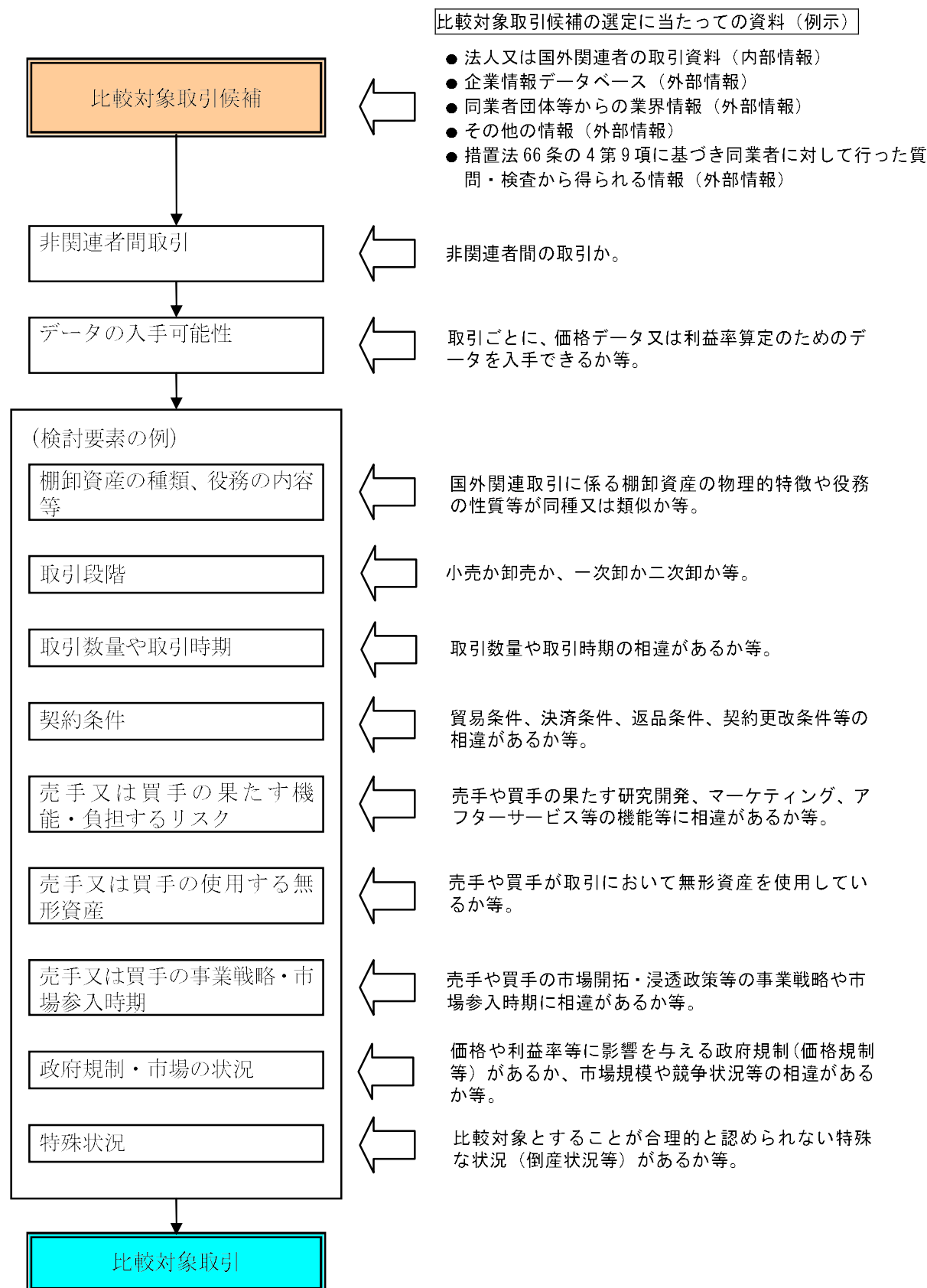
(4) その他の事例

事例 2 3	企業グループ内役務提供	70
事例 2 4	複数年度の考慮	75
事例 2 5	国外関連者に対する寄附金	78
事例 2 6	価格調整金等の取扱い	81

第三章 事前確認事例

事例 2 7	目標利益率に一定の範囲を設定する事例	84
事例 2 8	重要な前提条件	88

[図：比較対象取引の選定手順の例]

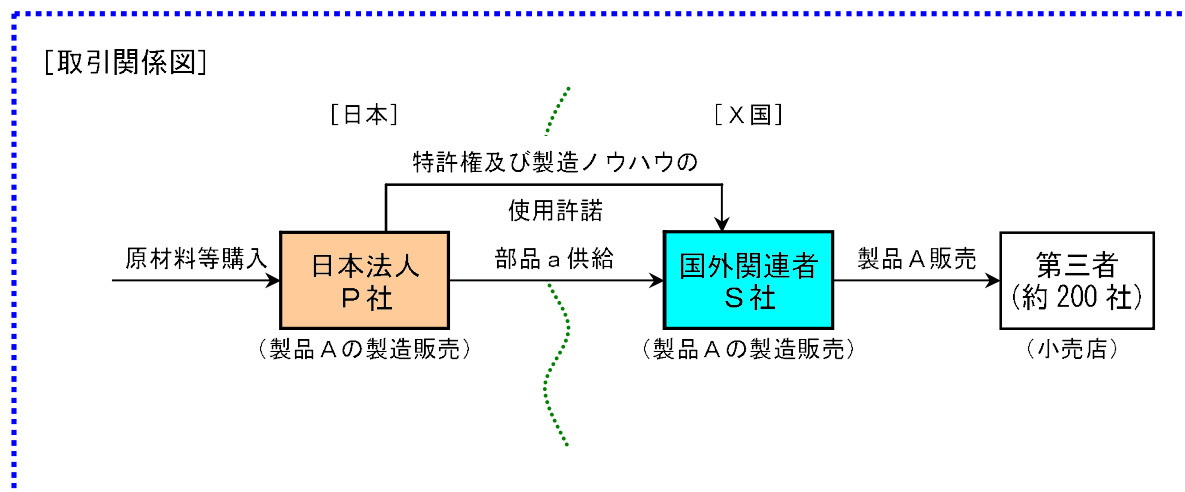


【事例 8】（残余利益分割法を用いる場合）

《ポイント》

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

《前提条件》



（法人及び国外関連者の事業概況等）

日本法人 P 社は、製品 A の製造販売会社であり、10 年前に製品 A の製造販売子会社である X 国法人 S 社を設立した。

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

（国外関連取引の概要等）

P 社は、S 社に対して製品 A 用の部品 a（P 社の独自技術が集約された主要部品）を販売するとともに、製品 A の製造に係る特許権及び製造ノウハウ（P 社の研究開発活動により生み出された独自技術）の使用許諾を行っている。

S 社は、部品 a に他の部品を加えて製品 A の製造を行い、X 国の第三者の小売店約 200 社に対して販売している。

（法人及び国外関連者の機能・活動等）

S 社には研究開発部門はなく、S 社が行う製品 A の製造は、P 社から供与された独自技術に基づいて行われている。

一方、S 社は、多数の営業担当者を配置し、小売店や最終消費者向けに独自の広告宣伝・販売促進活動を行っている。

製品 A は、製品そのものの独自の技術性能のほか、広告宣伝・販売促進活動を通じた高い製品認知度や充実した小売店舗網等により、X 国において一定のマーケットシェアを確保するとともに、概ね安定した価格で販売されている。

《移転価格税制上の取扱い》

(基本三法及び基本三法と同等の方法の適用可能性の検討)

独立企業間価格の算定方法の選択に当たっては、措置法第 66 条の 4 第 2 項の規定により基本三法及び基本三法と同等の方法が他の方法に優先することから、措置法通達 66 の 4(2) - 1、同 66 の 4(6) - 6、同 66 の 4(2) - 3 等に基づき比較対象取引に関して検討した結果は次のとおりである。

- ・ P 社が S 社に対して使用許諾する特許権等は、P 社の研究開発活動によって生み出された独自技術であり、また、販売する部品 a もこの独自技術を用いて製造された部品であり、収集できる範囲の情報からは、独立価格比準法（又はこれと同等の方法）及び P 社を対象とする原価基準法（又はこれと同等の方法）を適用する上での比較対象取引を見いだすことができない。
- ・ S 社は、広告宣伝・販売促進活動によって形成された、「基本的活動のみを行う法人」（注）よりも高い製品認知度や充実した小売店舗網を用いて事業を行っている。収集できる範囲の情報からは、こうした S 社の取引と同様の条件下で行われている非関連者間取引を把握することができず、S 社の販売取引に係る再販売価格基準法を適用する上での比較対象取引を見いだすことができない。

（注）本事例集においては、国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人のうち、基本的な製造・販売等の活動だけでは生み出すことができない利益の発生に貢献する無形資産を有しない法人を「基本的活動のみを行う法人」とする。

なお、本事例以下の事例における、「高い」製品認知度、「充実した」小売店舗網、「独自」の技術、「低い」製造原価、等の表現は、すべて基本的活動のみを行う法人との比較において用いている。

(基本三法及び基本三法と同等の方法に代替する算定方法の選択)

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

基本三法に準ずる方法及び基本三法に準ずる方法と同等の方法を適用する上での比較対象取引を見いだすことができない。

P 社の研究開発活動及び S 社の広告宣伝・販売促進活動により形成された無形資産が、基本的活動のみを行う法人との比較において、P 社及び S 社の国外関連取引に係る所得の源泉になっていると認められる（無形資産と所得の源泉との関係については、【事例 10～15】参照。）。

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

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

《解説》

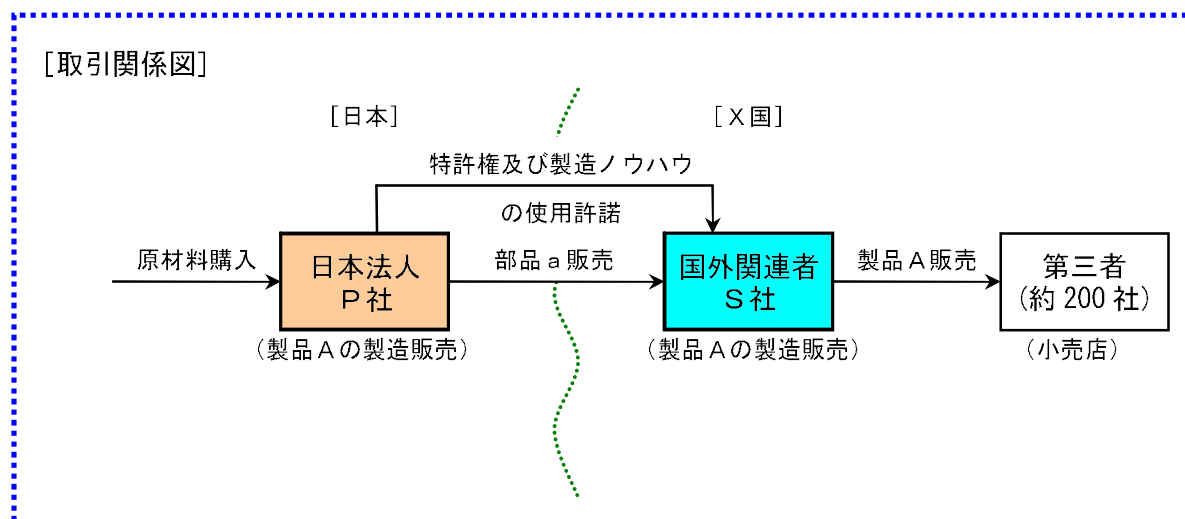
- 1 基本三法（基本三法と同等の方法を含む。）の適用の可否に係る検討及び比較対象取引に該当するか否かの判断における留意点並びに国外関連取引に無形資産が使用されている場合の留意点については、【事例1】解説参照。
- 2 基本三法に準ずる方法（基本三法に準ずる方法と同等の方法を含む。）に関しては、【事例1】解説参照。
- 3 無形資産は、その独自性・個別性（いわゆるユニークさ）により基本的活動のみを行う法人に比較して経済競争上の優越的な立場をもたらし得るという特徴を有しているために、無形資産が関係する国外関連取引に係る比較対象取引を選定することは困難な場合が多く、特に、法人及び国外関連者の双方が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

【事例２２】（残余利益の分割要因）

《ポイント》

無形資産の形成・維持・発展のために支出した各期の費用を、残余利益の分割要因として用いることが合理的な事例。

《前提条件》



（法人及び国外関連者の事業概況等）

日本法人P社は、製品Aの製造販売会社であり、10年前に製品Aの製造販売子会社であるX国法人S社を設立した。

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

（国外関連取引の概要等）

P社は、S社に対して製品A用の部品a（P社の独自技術が集約された主要部品）を販売するとともに、製品Aの製造に係る特許権及び製造ノウハウ（P社の研究開発活動により生み出された独自技術）の使用許諾を行っている。

S社は、部品aに他の部品を加えて製品Aの製造を行い、X国の第三者の小売店約200社に対して製品Aを販売している。また、S社は、X国内でテレビ・雑誌CM等の広告宣伝活動を大規模に行っている。

（法人及び国外関連者の機能・活動等）

製品Aは、製品そのものの独自の技術性能、広告宣伝活動を通じた高い製品認知度等により、X国において一定のマーケットシェアを確保するとともに、概ね安定した価格で販売されている。これら無形資産の形成に関して参考となる情報は以下のとおりである。

- ・ P社の研究開発部門では、製品Aに係る研究開発（結果的に成果物に結び付かなかった研究開発を含む。）を継続的に行っているが、管理会計上、個々の特許権や製造ノウハウの開発のために要した研究開発費の個別管理は行っていない。
- ・ S社が行う広告宣伝活動はすべて製品Aに係るものであり、S社のマーケティング上の無形資産の形成に貢献していると認められる。

- ・ P社の過去の損益計算書によれば、P社の研究開発活動に係る支出は毎期売上高の7%程度で概ね一定している。
- ・ S社の過去の損益計算書によれば、S社の広告宣伝活動に係る支出は毎期売上高の8%程度で概ね一定している。

《移転価格税制上の取扱い》

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

基本三法に準ずる方法及びこれと同等の方法を適用する上での比較対象取引を見いだすことができない（基本三法に準ずる方法（基本三法に準ずる方法と同等の方法を含む。）に関しては、【事例1】参照。）。

P社の研究開発活動及びS社の広告宣伝活動により形成された無形資産は、基本的活動のみを行う法人との比較において、P社及びS社の国外関連取引に係る所得の源泉になっていると認められることから、本事例においては、残余利益分割法を適用し独立企業間価格を算定することが妥当と認められる。

残余利益のP社及びS社への配分については、両社が重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額を用いることができる（措置法通達66の4(4)-5(注)）が、個々の特許権・製造ノウハウ及びマーケティング上の無形資産の形成費用を特定できず、また、無形資産の形成活動に係る支出費用の額が毎期概ね一定していることから、単年度ごとの支出費用の額をもって残余利益の分割要因とすることが妥当と認められる。

《解説》

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

ただし、無形資産の寄与の程度を測るためには、法人又は国外関連者が有する無形資産の価値の絶対額を求めることは必ずしも必要ではなく、それぞれが有する無形資産の相対的な価値の割合で足りるから、「当該重要な無形資産の価値による配分を当該重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額により行っている場合には、合理的な配分としてこれを認め」ており（措置法通達66の4(4)-5(注)）、無形資産の取得原価のほか、無形資産の形成・維持・発展の活動を反映する各期の支出費用等の額を用いることが考えられる。

- 2 分割要因として無形資産の取得原価を用いる場合には、研究開発活動による特許権や製造ノウハウ等の形成・維持・発展に係る費用を個別に特定することが困難な場合も少なくないと思われる。また、無形資産の価値が時の経過とともに減少する場合には、個々の無形資産の価値が持続すると見込まれる期間を合理的、客観的に見積もることが必要になる。

- 3 また、例えば、無形資産の形成・維持・発展の活動に着目して、当該活動が継続的に行われ、活動を反映する各期の費用の発生状況が比較的安定している状況においては、活動を反映する各期の費用の額を分割要因として残余利益を配分することも合理的と考えられる。

なお、各期の無形資産の形成・維持・発展の活動の支出費用等の額に大きな変動がある場合など、各期の費用を分割要因として用いることに弊害があると認められる場合には、合理的な期間の支出費用等の額の平均値を使用する方法や、合理的な期間の支出額を集計し、一定の年数で配分するとした場合の配分額を使用する方法等によることも可能である。

(注) 各期の支出費用等の額を分割要因とする場合において、分割要因が合理的に決定され、重要な無形資産の相対的な価値の割合が適切に算出されているときには、残余利益の金額に比し分割要因の金額が相対的に少額であったとしても、残余利益分割法の適用は適当であると認められる。

- 4 残余利益の分割要因として、重要な無形資産の形成のために支出した費用等の額を使用する場合には、例えば、重要な無形資産の形成活動との関係が深い次のような費用の中から関係する費用を特定することとなる。

- ① 特許権、製造ノウハウ等、製造活動に用いられる無形資産：研究開発部門、製造部門の関係費用等
- ② ブランド、商標、販売網、顧客リスト等マーケティング活動に用いられる無形資産：広告宣伝部門、販売促進部門、マーケティング部門の関係費用等
- ③ 事業判断、リスク管理、資金調達、営業に関するノウハウ等、上記①②以外の事業活動に用いられる無形資産：企画部門、業務部門、財務部門、営業部門等、活動の主体となっている部門の関係費用等

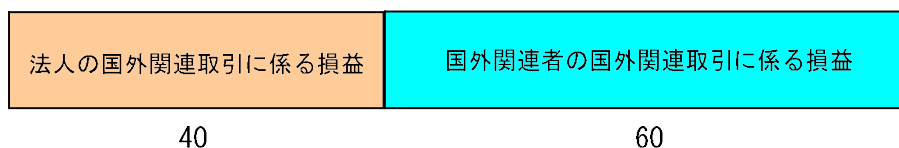
- 5 残余利益分割法の計算過程をイメージで示すと次の図のようになる。

[図：残余利益分割法の計算例]

前提条件

- ・ 法人の国外関連取引に係る損益 : 40
- ・ 国外関連者の国外関連取引に係る損益 : 60
- ・ 法人の基本的利益（計算後） : 8
- ・ 国外関連者の基本的利益（計算後） : 12
- ・ 残余利益の配分要因
 - 法人の分割要因 研究開発活動 : 相対比 80%
 - 国外関連者の分割要因 広告宣伝活動 : 相対比 20%

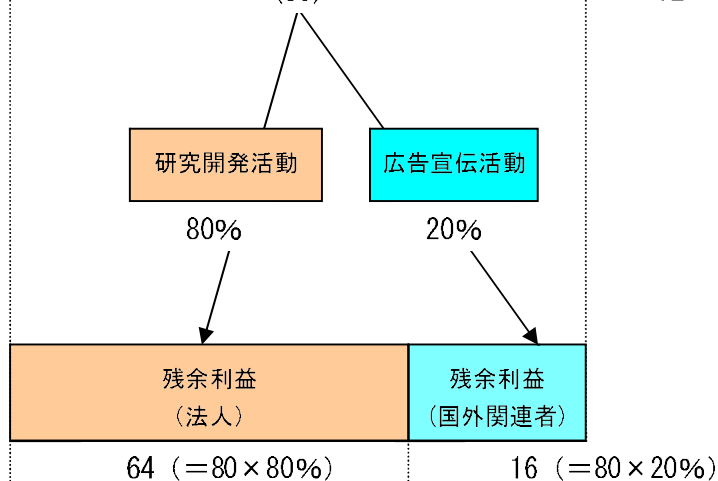
① 分割対象利益の計算



② 基本的利益の計算



③ 残余利益の配分



④ 利益分割結果

