

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
指針2章	課税当局において納税者が採用する独立企業間価格と異なる方法を採用する場合には、納税者に十分に説明する必要があることに留意する旨を事務運営指針第2章に記載すべきである。	調査の結果、納税者が採用した独立企業間価格の算定方法では独立企業間価格の適切な算定ができないと認められる場合には、その理由や納税者が採用した算定方法に代えて採用する方法の内容等について説明を行っているところですが、ご意見を踏まえ、その旨を事例1の《解説》に記述します。
指針2-2(1)	比較可能性が同等な複数の比較対象取引が存在し、検証対象の国外関連取引の価格・利益率が複数の比較対象取引が形成する価格・利益率の幅の範囲内に存在する場合は、当該検証対象取引は独立企業間価格である蓋然性が高いと考えられる旨を追記すべきである。	事務運営指針2-2(1)では、比較対象取引の候補と考えられる複数の取引の利益水準との比較を行うこととしていますが、これは、個々の取引実態に即した多面的な検討を行うための方法を例示しているものです。このため、移転価格税制上の問題の有無の検討は、事務運営指針2-2(1)の規定のみにより行うものではないことに留意する必要があります。 なお、ご意見を踏まえ、事務運営指針2-2の本文について、「例えば事務運営指針2-2(1)や同2-2(2)のような方法により、移転価格税制上の問題の有無について検討し、効果的な調査展開を図る」旨の規定に修正します。
指針2-2(2)	価格の変動要因として、製品のライフサイクル、為替変動が複数年度に及ぶ場合については、単年度ごとに損益を認識するのではなく、その影響が及ぶ期間を考慮した損益認識が適切であり、需給の変化による価格の相当程度の変動がある場合と同様、複数年度にわたる対価の額、利益率等の平均値を用いることが適切である。また、比較対象取引についても、その平均値を適用できるようにするとともに、対象事業年度以降の年度についても適用できるよう範囲を拡大すべきである。	事務運営指針2-2(2)は、関連取引に係る棚卸資産等の価格が相当程度変動し、単年度の情報のみで検討することは適切でない認められる場合に、複数年度の情報も加味して移転価格税制上の問題の有無を判断しようとするものです。このため、棚卸資産等の価格が相当程度変動する場合には、需要の変化を要因とするものに限定することなく、検討を行っているところですが、ご意見を踏まえ、「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変動する場合に、各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国外関連取引又は比較対象取引の候補と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する」旨の規定に修正します。
指針2-8	<p>事務運営指針2-11において無形資産を具体的に列挙する必要があると考えることから、改正案の事務運営指針2-8の(注)については削除すべきである。また、所得の源泉となる無形資産の供与の有無については、「当該無形資産が個人的な役務の提供から独立しており、かつ第三者間で取引を行うために必要かつ不可欠なノウハウ等の資産であるか否かにより判断すべきである」旨を事務運営指針2-8の(注)として記載し、併せて事例10、12の解説にも反映させるべきである。</p> <p>無形資産取引と同様、独立企業間価格の算定上問題とする役務提供取引は、所得の重要な源泉として寄与しているものみに限定すべきであるため、事務運営指針2-8の(3)として、「独立企業間価格算定上考慮する役務提供とは、国外関連取引において所得の重要な源泉として寄与している役務の提供のことをいう。」という規定を新設すべきである。</p> <p>役務提供取引に係る独立企業間価格の算定は、基本三法を原則とする旨を追加していただきたい。</p> <p>一般的に、人的無形資産や組織的無形資産を利用せずに有償性のある役務の提供を行うことは難しいといえる。よって、今回追加された事務運営指針2-8(注)については、通常の役務提供では利用されない水準で無形資産が利用されている場合に限定するために、「重要な無形資産」としたほうが適当である。</p> <p>人的資源に関する無形資産及び組織に関する無形資産の存在を否定しないが、その評価は容易でない。実際の調査において、これら無形資産の評価を行うにあたり、課税側、納税者側双方にとって納得感のある評価指針を示していただきたい。</p>	<p>ご意見を踏まえ、事務運営指針2-8(1)の(注)を「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、役務の提供者が当該役務提供時に措置法通達66の4(2)-3の(8)に掲げる無形資産を用いているか、当該役務提供が役務を受ける法人の機能、活動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」旨の規定に修正し、その考え方を事例12の《解説》に追記します。</p> <p>なお、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から、「無形資産と同様に、独立企業間価格算定上問題とする役務提供は、所得の重要な源泉となっているものみに限定すべき」との考え方は採っていません。</p> <p>役務提供取引に係る独立企業間価格の算定方法の選択については、他の種類の取引と同様、基本三法と同等の方法が優先します。</p>

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
指針2-11	<p>事務運営指針2-11で規定されている無形資産の範囲は、OECDガイドライン、米国等諸外国と比べて広範かつ包括的となっていることから、現実の企業活動において所得の重要な源泉となっている可能性がある無形資産を具体的に列挙した規定とし、併せて事例10、12の解説にも反映させるべきである。</p> <p>無形資産の定義が明確で無いので、「例えば、企業の経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の活動によって形成された従業員等の能力、知識等の人的資源に関する無形資産並びにプロセス、ネットワーク等の組織に関する無形資産」の部分は削除いただきたい。</p> <p>無形資産の明確かつ具体的な定義が置かれ、それにより無形資産そのものとその源泉、その使用者が混同されないような記載とすることが望まれる。</p> <p>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、所得の源泉となる無形資産を有しない法人を把握できる場合には、比較対象とする法人との利益率等の水準の比較を行うとされているが、比較にあたっては、措置法通達66の4(2)-3に規定されている要素における差異について調整を行うことが望ましい旨を規定すべきである。</p> <p>「所得の源泉となる無形資産を有しない法人を把握できる場合」と判定するに際しての、合理的かつ具体的な判定基準を明確にしていきたい。</p> <p>無形資産の調査に当たり、所得への寄与度、独立企業間で対価が収受されるものか、超過収益の発生要因となっているか等を検討して無形資産の特定及び貢献度の判定を行う旨を記載するとともに、貢献度の判定については、無形資産の形成費用だけでなく、機能、リスク等を考慮する旨を記載していただきたい。</p> <p>無形資産以外の要因により、超過収益を稼得している場合を想定し、他の要因についても十分考慮する必要がある。また、事務運営指針2-11の後段部分の方法により、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を行う際に、複雑かつ膨大な量の分析となることが懸念される。</p> <p>無形資産が所得の源泉となっているかどうかの判断方法(のひとつ)が示されているが、いわゆるインカムアプローチをもって判定するという意味ならば、現在認容されている方法論のどれに対応するのか不明である上、そもそも基本三法優先の考え方と矛盾すると思われる。また、インカムアプローチをとるのであれば、損失が発生している事業についての考え方を明確化してほしい。</p> <p>「所得の源泉となる無形資産を有しない法人を把握できる場合」と調査において実際に判定する場合においては、その根拠を明示するよう指針に盛り込んでいただきたい。</p>	<p>ご意見を踏まえ、事務運営指針2-11については、措置法通達66の4(2)-3の(8)の無形資産の定義規定に対応する表現に修正することとし、調査において検討すべき無形資産の例示として「イ 技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等、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、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」を掲げるとともに、「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、事務運営指針2-8(1)の(注)に留意する」旨を注記し、その考え方を事例10及び12の《解説》に追記します。</p> <p>なお、我が国移転価格税制上の無形資産は、OECD移転価格ガイドライン第6章(1996年公表)に記述されている無形資産の内容と同義であると考えています。</p> <p>また、米国の財務省規則 § 1.482-4(b)の無形資産の定義規定との比較においても、乖離する内容となっていません。</p> <p>ご意見を踏まえ、事例10の《解説》に、事務運営指針2-11の後段部分に規定する「国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人のうち、所得の源泉となる無形資産を有しない法人」の把握については、「基本的には事務運営指針3-5に規定する法人の選定を行う場合の手順によることとなる」旨を記載します。</p> <p>この検討により得られる情報は、所得の源泉となる無形資産が存在するかどうかを判断する資料の1つであり、これのみをもって当該無形資産の存否を判定するものではないことから、当該法人の選定時に必ずしも厳密な比較可能性が求められるものではないと考えています。</p> <p>また、所得の源泉となる無形資産が存在するか否かの判断において、無形資産を有しない類似法人の利益水準との比較という形式的な検討にとどまらず、法人又は国外関連者の無形資産の形成に係る活動、機能その他を十分に分析して所得を生み出しているものが何であるかを的確に把握する必要があります。</p> <p>なお、無形資産を有しない類似法人との比較の結果が、判断材料の1つであることは前述のとおりですが、無形資産を有する者は、そうでないより高い所得を得る機会があるという点にかながみれば、その比較結果は検討の方向性を示す重要な判断基準となり得る可能性が高いと考えられます。</p> <p>調査の結果、納税者が採用した独立企業間価格の算定方法では独立企業間価格の適切な算定ができないと認められる場合には、その理由や納税者が採用した独立企業間価格の算定方法に代えて採用する方法の内容等について説明を行っているところですが、ご意見を踏まえ、事例1の《解説》にその旨を記述します。無形資産が所得の源泉となっていると判定し、それを前提とした独立企業間価格の算定方法を採用する場合には、その具体的な内容について説明を行うこととなります。</p>
指針2-12	<p>事務運営指針2-12では、「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」としているが、「貢献していない」と言っていない。事例14では国外関連者の負担した費用は分割要因となっていないが事務運営指針2-12との齟齬はないのか。「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」という考え方自体が非現実的であり、費用負担＝貢献とするアプローチがより実務的な割り切りである。</p>	<p>事務運営指針2-12で「貢献の程度は低い」としている趣旨は、所得の源泉となる見通しが高い無形資産の形成等において、単にその費用を負担しているというだけでは、それにより得られる利益は利子などのルーティン利益を得る程度の低いものになるということです。このため、事例14において仮に残余利益分割法を適用するとすれば、当該費用負担は残余利益の配分を受ける要因(分割要因)にはならず、基本的利益の配分のみを受けることとなります。</p>

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
指針3-1	<p>差異の調整について「差異が価格等に影響を与えていることが客観的に明らかかな場合に限定する」とされており、極めて限定的にしか差異調整されないこととなる。差異による影響が認められる場合は、可能な限り差異調整ができるようにすべきである。</p> <p>差異の影響が極めて小さく限定的な場合において、調整しないことも出来るとすべきと考える。</p> <p>差異調整の必要性(客観的に差異があると認められる場合)と差異調整の定量化の可能性(実際にその差異を調整する手法)に区分して考える必要があり、その点を明確に記述すべきである。</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、対価の額に影響を及ぼすことが客観的に明らかかな場合に行うものであり、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く、抽象的なものや観念的なものは調整対象にならないと考えています。</p> <p>調整対象の差異が対価の額に影響を及ぼすことが客観的に明らかで、その影響額を定量化できる場合には差異調整を行うこととなりますので、「極めて限定的にしか差異調整されない」ということはありませんが、ご意見を踏まえ、「影響を及ぼすことが客観的に明らかである場合に行う」という表現に修正します。</p> <p>なお、差異が対価の額に影響を及ぼすことが客観的に明らかであっても、その影響額を定量化できないときには、調整ができないことから、比較可能性に問題が生じることとなります。</p> <p>また、この規定は、高松高裁平成18年10月13日判決(最高裁平成19年4月10日決定(上告棄却))を基にしたものであり、事例9の《解説》にその旨を追記します。</p>
指針3-3	<p>複数の比較対象取引候補があり、検証対象取引に係る価格、利益率等が、当該比較対象取引候補の範囲内に入っている場合には、当該検証対象取引に係る価格、利益率等は独立企業間価格である蓋然性が高いことを踏まえて移転価格課税が行われるべきではない旨を追加していただきたい。</p>	<p>事務運営指針3-3は、措置法通達66の4(2)-3に規定する諸要素に照らしてその類似性の程度が同等に高いと認められる複数の比較対象取引がある場合に、それらの取引に係る価格又は利益率等の平均値を用いて独立企業間価格を算定することができるという規定であり、比較対象取引候補の数値を用いて移転価格税制上の問題の有無を検討することを目的としたものではありません。</p> <p>他方、事務運営指針2-2(1)に基づき、比較対象取引の候補と考えられる複数の取引の利益率等の範囲内に国外関連取引の利益率等があるかどうかを検討し、移転価格税制上の問題の有無を検討して効果的な調査展開を図ることとしています。</p>
指針3-7	<p>利益分割法もしくは残余利益分割法に類する推定課税を行う場合には、課税庁が採用した指標については課税庁に立証責任がある旨を明記すべきと考える。また、寄与した程度を推測するに足りる要因については例示列举すべきであり、その際には、法人の株主活動と切り離れた寄与度分析が行われることが織り込まれた内容として頂きたい。</p> <p>自動車部品製造業では基本三法が適用できる取引はむしろ稀である。推定課税が多用されるとそれを覆す独立企業間価格の存在を立証するのは大変困難であるため、推定課税は、特に、慎重に、納税者の予見可能性に十分に配慮し、納得の得られる形で行っていただきたい。</p> <p>具体的にどのような手法が適用されるのか不明確であり、恣意性の高い運用を許容する内容となることを懸念している。</p>	<p>推定による課税は、措置法第66条の4第7項の要件を満たさない場合には適用されません。</p> <p>推定課税が行われた場合には、納税者は、自己の主張する価格が法定された方法による独立企業間価格であることを立証しない限り、当局の算定した価格が独立企業間価格になるとの考え方を採っています。</p> <p>また、利益分割法に類する推定課税の方法及び取引単位営業利益法に類する推定課税の方法は、措置法施行令第39条の12第12項に規定されているとおりです。</p>
指針5章	<p>事前確認手続中は、納税者が移転価格調査及び更正処分を逃れる等の目的で事前確認申請した場合以外は、原則、移転価格調査及び更正処分を行わないことが適当であること、また、事前相談中においても同様の目的で事前相談をした場合以外は、原則、移転価格調査及び更正処分を行わないことが適当であることに留意する旨を事務運営指針第5章に追加すべきである。</p> <p>納税者が申し出た独立企業間価格の算定方法以外の方法(例えば利益分割法)による検証を精緻に求めて申請者に過度の負担を求めることがないように留意する旨を事務運営指針第5章に規定すべきである。</p>	<p>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、確認対象事業年度に係る申告期限の到来により当該事業年度に係る申告が行われた場合において、事前確認手続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していませんが、ご意見を踏まえ、事例25の《解説》にその旨を記述します。</p> <p>なお、事前相談中は、確認を受けようとする事業年度に係る申告は行われていないことから、事前相談中に確認を受けようとする事業年度に係る調査又は更正が行われることはありません。</p> <p>事前確認審査においても、事務運営指針2-1の規定の例により検討を行うこととしており(事務運営指針5-11(2))、その際、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ります。</p> <p>なお、事例25の《解説》に上記の旨を記述します。</p>

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
指針5-1	二国間事前確認においては、独立企業原則に則り適正な国際課税の実現によって二重課税の予防・排除がなされるべきであることから、「独立企業原則に則った適正な国際課税の実現」という旨の内容を追加すべきである。	国際的な二重課税の解決のため、OECD移転価格ガイドラインを参考にし、適切な執行に努める旨を事務運営指針1-2(3)に規定しています。
指針5-3ト、リ	納税者の負担を増大させないため、また、事前確認制度の利用を促進させるため、資料提出はこれまで通り、原則過去3年分としてほしい。製品のライフサイクル等を考慮する上で長期にわたる期間について検証することが適当であり、かつ申請者の同意がある場合に限り、例外的に過去5年分とするべきである。あるいは、時効期限との整合性も図り、納税者の選択により5事業年度分を選択することも差し支えないとすべきと考える。	ご意見を踏まえ、原則は「3事業年度分」に修正します。ただし、確認対象取引に係る製品のライフサイクル等を考慮した場合に、3事業年度分に係る資料では十分な事前確認審査を行うことができないと認められるときにおいて、局担当課はそれ以前の2事業年度分に係る資料を追加で求めることを注記します。
指針5-10	事前確認の申出者の法的安定性をできる限り実現すべく、事前相談時に事前確認結果の事前確認対象年度前の事業年度への準用を行う旨の意思表示を申請者が行った場合、その希望を尊重する旨を事務運営指針5-10に規定すべきである。	相互協議を伴う事前確認の申出において、確認対象事業年度における独立企業間価格の算定方法等(以下「確認対象事業年度の方法等」といいます。)を確認対象事業年度前の各事業年度(以下「ロールバック期間」といいます。)に準用したい旨の申出があった場合には、確認対象事業年度の方法等がロールバック期間においても合理的であるか審査を行うこととなります。 なお、相互協議の合意で認められた場合のみ、確認対象事業年度の方法等をロールバック期間に遡及して適用することとなります(事務運営指針5-23)。
指針5-10(1)	改正案では匿名の事前相談ができなくなったと解されるが、特定の取引に関して事前確認の申出の可能性を確認する際に代理人を通じて匿名の相談を行う場合も想定されるため、当該相談方法を排除すべきでないと思料。	事務運営指針1-1(25)の事前相談の定義において、「代理人を通じた匿名の相談を含む」としています。
指針5-10(3)	納税者が事前相談において提示した書類が不十分なため十分なアドバイスが得られない場合に追加の書類を提示し更なるアドバイスを求めるか、そのまま事前確認申請を行うかの判断は納税者に委ねられていることを明らかにしていただきたい。また、資料は最小限にとどめるべきである。	ご意見を踏まえ、「相談を行おうとする法人が提示又は提出した資料の範囲内で事前相談に応じる」旨の規定に修正します。
指針5-10(4)	事前相談のない事前確認申請について、納税者から申請手続に定める資料の提出があっても調査官の裁量により十分な資料の提出には当たらないとして申請を門前払いとすることを可能とする規定であり、特定の移転価格算定方法(利益分割法)を事実上強制するに等しい行政指導を可能とする規定であることから、削除を含む修正を要する。また、通常要すると認められる期間は、企業の事情が考慮されるべきであり、例えば、1ヶ月では短すぎ合理性を欠く。	事務運営指針5-10(4)は、事前確認の申出期限までに事務運営指針5-3に掲げる申出書の添付資料の一部について、その作成等が間に合わず、そのままでは事務運営指針5-15(4)に規定する「確認申出法人が事務運営指針5-3に規定する資料の添付を怠った場合」に該当するおそれがあるケースに対し、事務運営指針5-15(4)の特例として適用することとしています。このため、本規定に係る猶予を行うためには、申出前に事前相談においてその理由を把握し、資料の提出期限を猶予するのが相当であるかあらかじめ確認する必要があると考えています。 本規定は、このような趣旨によるものであること、また、事前相談は、納税者がどのような申出を行うか適切に判断できるよう必要な情報の提供を行うものであり、納税者の申出内容を拘束するものではないことから、本規定が「事前相談のない申出の場合、調査官の裁量により十分な資料に当たらないとして門前払いを可能とする」とのご意見は当たらないものと考えています。
指針5-11	事前確認の申出者の負担を軽減するために、相互協議室の担当者も二国間事前確認手続の最初の段階から加わるように事務運営指針第5章において規定すべきである。	相互協議を伴う事前確認の申出については、事務運営指針5-13に基づき、局担当課と庁相互協議室は必要に応じて協議を行い、事前確認審査の段階から緊密な連携をとって対応しています。今後も納税者の負担が軽減されるよう局担当課と庁相互協議室との連携の強化を図り、事前確認審査等の効率化に努めてまいりたいと考えています。

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
指針5-11(1)	「メリハリのある」の意図するところが不明確であり、複雑・困難なものは後回しにされる懸念があるので「事案の複雑性・困難性に応じたメリハリのある事前確認審査等を行い」を削除していただきたい。	事案の内容(複雑性・困難性)に応じて投下する事務量にメリハリをつけて事前確認審査を効率的に行い、迅速な処理を図ることとしています。このため、複雑・困難な事案は、簡易な事案と比較して多くの日数を要することになると考えられますが、簡易な事案から優先して審査を行うという趣旨ではありません。
指針5-11(3)	<p>局担当課が事前確認審査に必要な資料の提出期限を設定することとなっているが、その際、納税者が提出可能な期限を設定することについて配慮する旨を記載すべきである。</p> <p>合理的な提出期限についての解釈が明確ではなく、納税者に過度の責務を負わせる可能性があることから、予見可能性の観点からも当該記載は削除すべきと考える。</p> <p>提出を求められる資料は、事前確認審査に直接必要な資料のみに限定すべきである。</p> <p>事務運営指針5-3に規定する資料のほか、事前確認審査のために必要と認められる資料の提出を求める際には、必要と認められる理由の説明を行い、納税者から十分理解を得るべく努めるという趣旨の文言の追加をお願いしたい。</p> <p>事前確認審査に必要な情報に関して、その具体的な説明を納税者に十分に理解を得るべく留意する旨の文言の追加をしていただきたい。</p>	<p>ご意見を踏まえ、「資料の作成等に通常要する期間について納税者の事情等を勘案した上で合理的と認められる期限を設定する」旨の規定に修正します。</p> <p>ご意見を踏まえ、「事前確認審査のため、事務運営指針5-3に規定する資料以外の資料が必要と認められる場合には、確認申出法人にその旨を説明し、当該資料の提出を求める」旨の規定に修正します。</p>
指針5-13	相互協議を伴う事前確認において、局担当課の意見について納税者に伝達することにより、納税者が我が国当局の相互協議の方針を明確に把握できるように、事前確認手続の透明性を図るべきである。	局担当課は、相互協議を伴う事前確認の申出に係る審査を了した場合には、局担当課の審査意見を、庁担当課を通じて庁相互協議室に連絡するとともに、確認申出法人に伝えていますが、ご意見を踏まえ、事例25の《解説》にその旨を記述します。
指針5-14(1)	<p>相互協議を伴う事前確認においては、相互協議以前の審査の段階において日本の観点からのみの修正が行われた場合には相互協議が困難となることも考えられる。したがって、本項においては、審査後の相互協議に鑑み、修正が慎重に行われるような通達としていただきたい。</p> <p>相互協議を伴う事前確認を申請する上で、経済上の合理性の有無や必要情報の提出状況に基づき、一方の課税庁の見解のみで事前確認を取り下げられると二重課税が発生する可能性が高まるので、当該規定の適用は慎重に行われるべきと考える。</p> <p>本項では「事前相談においても上記に準じた取り扱いとする」とあるが、本来、事前相談は審査ではなく、あくまで「相談」であるのだから、この段階で判断が加えられることには疑問がある。事前相談の位置付けとして、あくまで判断は行わない「相談」であることを明確にしていきたい。</p>	<p>相互協議を伴う事前確認の申出に関しては、事務運営指針5-14(1)に基づき申出の修正等を求める場合及び確認申出法人が申出の修正等に応じず事前確認できない旨を説明する場合並びに事務運営指針5-15(4)に基づき事前確認できない旨の通知を行う場合において、いずれも庁相互協議室との協議を経た上で判断することとしています。</p> <p>事前相談は、納税者がどのような申出を行うか適切に判断できるよう必要な情報の提供を行うものであることから、ご意見を踏まえ、「なお、事前相談の内容が事務運営指針5-14(1)イに該当する場合には、上記の内容を説明する」旨の規定に修正します。</p>
指針5-14(1)イ	我が国での租税回避を目的としているか否かの判定は極めて困難であるため、どのような基準で租税回避あるいは税負担の軽減が認められたかを提示することなしに事前確認できない旨の通知がなされないようにすることに留意する旨の文言を追加していただきたい。	事務運営指針5-14(1)イは、経済上の合理的な理由がないにもかかわらず、通常非関連者間では想定し得ないような取引として仕組まれることにより、結果として我が国での租税負担が軽減されるような、いわゆる租税回避的な取引に確認を求める申出に対し、厳正な対応をとっていくことを明らかにしたものです。
	「非関連者間では通常行われない形態の取引」はどのような事例を想定しているのか、不明確であり、恣意的な運用を招きかねない。	事前確認できない旨の通知を行う際には、併せてその理由も説明することとしています。

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
指針5-14(2)イ	<p>「必要があると認められる時」とはどのような場合か不明確であり、結果として恣意的な運用を招き得る。このような曖昧な規定は納税者から事前確認の選択肢を奪うがための恣意的な運用をも招きかねないのではないかと懸念される。</p> <p>不服申立や裁判の結果が出るまで事前確認審査を保留することになると、事前確認を望む場合には不服申立等の手続きを事実上放棄せざるを得なくなることが危惧されるため、事前確認審査の保留は明記すべきではない。</p> <p>更正との関連が不明確である。</p>	<p>・事務運営指針5-14(2)イについて 争訟の対象となっている取引と同様の取引を確認対象とする事前確認の申出については、争訟手続に優先して相互協議手続を行う場合を除き、争訟が完結するまで事実関係が確定しないこと等により、事前確認審査の実施が困難と認められる状況が生じることが想定されるため、本規定を設けることとしました。</p> <p>・事務運営指針5-14(2)ロについて 他の事前確認に係る相互協議の合意結果を反映させなければ事前確認審査の実施が困難と認められる事前確認の申出が想定されるため、本規定を設けることとしました。</p> <p>・事務運営指針5-14(2)ハについて 例えば、新規事業の立上げのために作成した事業計画や予測の根拠資料が、合理的で客観性のあるものと認められないような場合には、事業内容を的確に把握することができず、事前確認審査が困難であることから、本規定を設けることとしました。</p> <p>相互協議を伴う事前確認の申出に係る対応については、庁相互協議室と協議した上で判断するとともに、審査を保留する理由について説明を行うこととしています。</p>
指針5-14(2)ロ	<p>「必要があると認められる時」とはどのような場合か不明確であり、結果として恣意的な運用を招き得る。</p>	
指針5-14(2)ハ	<p>事業計画、事業予測の資料を用いても、なお事業活動の実態を把握できない場合というのは通常考えられず、如何なる状況を指すのか不明確であり、実績が出るまで新規取引の事前確認を拒絶すると安易な運用を招きかねない。そのような運用は事前確認の本来の趣旨を損なうものであり、事業活動の実態が計画・予測どおりに推移するかが不透明な部分は重要な前提条件で担保するなどして対処すべきものである。</p>	
指針5-15	<p>事前確認審査の結果の通知において、事前確認結果が申請と異なる独立企業間価格算定方法を採用する場合には、事務運営指針5-15においてその理由を文書にて交付すべきである旨を規定すべきである。その際には現在行われている修正申出書の提出を要しないものとすべきである。</p>	<p>事前確認は、納税者が申し出た内容について、課税当局が確認するという性格のものであり、当局側が何らかの処分を行うものではありません。したがって、申出と異なる内容に修正するか否かは、納税者の判断に委ねられており、その意思を確認するものとして修正申出書を提出していただく手続を設けています。</p>
指針5-16	<p>事務運営指針5-16は、二国間事前確認に限り遡及適用(ロールバック)を容認するとともに過去事業年度に係る修正申告について過少申告加算税を免除することとしているが、わが国のみでの事前確認についても同様の取り扱いをすべきであり、修正を要する。</p>	<p>事務運営指針5-16のなお書きは、相互協議を伴う事前確認の申出に係る事務運営指針5-23の取扱いに関連するものではなく、確認対象事業年度のうち事前確認の申出から事前確認通知までの間に経過した事業年度に関する取扱いを留意的に規定したものですので、我が国のみでの事前確認の申出においても同様の取扱いとなります。</p>
指針5-18	<p>指針5-18では、報告書の検討は法人税に関する調査に該当するとして、局担当課の検討前後で過少申告加算税の賦課の有無が異なることになっているが、報告書の検討の有無について事前確認の申出者が認識するのは困難なため、申出者から認識することが容易な事項を過少申告加算税の賦課の基準とすべきである。</p>	<p>ご意見を踏まえ、確認事業年度に係る修正申告が加算税の対象となるかどうかの判定については、「局担当課による報告書等の検討のための確認法人への臨場又は当該事実の指摘等によって当該確認法人が局担当課による報告書等の検討があったことを了知したと認められる以前に修正申告がなされたかどうか」による旨の規定に修正します。</p>
指針5-19ハ、二	<p>事務運営指針5-19ハ及び二においては、確定決算もしくは確定申告が相互協議の合意が成立した事前確認の内容に適合しないために所得を減算する場合には再度補償調整にかかる相互協議を要することとされているが、所得の加算を行う場合と同様、事前確認の合意内容をもって申告調整ができるようにすべきである。</p>	<p>措置法第66条の4は、所得移転額の増額調整のみを行う規定であることから、事前確認後の確認事業年度に係る補償調整のうち、減額調整に係るものは、相互協議の合意に基づくものでなければ実施することができません。</p>
指針5-23	<p>我が国のみでの事前確認において現在はロールバックが認められていないが、事前確認の申出がなされた事業年度前の事業年度分については当該年度に係る資料の提出がされているためロールバックを認めるべきであり、その旨を事務運営指針5-23に規定すべきである。また、所得が過大であった場合においては申告調整を認めるべきである。</p>	<p>事前確認は、本来、将来の事業年度に適用する独立企業間価格の算定方法等に対して事前に確認を行うものであるということ、及び措置法第66条の4が所得移転額の増額調整のみを行う規定であることから、過去の事業年度への準用については、相互協議を伴う事前確認の申出において、相互協議の合意で認められた場合にのみ、確認対象事業年度における独立企業間価格の算定方法等を確認対象事業年度前の事業年度に遡及して適用することとなります(事務運営指針5-23)。</p> <p>なお、仮に我が国のみでの事前確認において遡及適用を認めたとしても、措置法第66条の4に基づいて所得の減額調整を行うことはできません。</p> <p>また、所得が過大であった場合の申告調整についても、同様の理由から相互協議の合意がない限り認められていません。</p>

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事例1	<p>措置法では、国外関連者の保存する帳簿書類等の入手努力義務に留まっており、こうした資料が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と拡大解釈されている。</p> <p>平均値が優先されるべき最適な方法であるという必然性はなく、合理的な他の算出方法も認容されるべきである。</p> <p>「比較対象取引の類似性が同程度であれば、そのいずれもが比較対象取引となり、平均値という実際には存在しない数値を独立企業間価格とすることは合理的ではなく、むしろ、複数の比較対象取引により構成される価格又は利益率等の幅が独立企業間価格というべきである。</p> <p>類似性の程度が同等に高いと認められる比較対象取引が複数存在する場合には、四分位による幅をもって独立企業間価格とし、平均値ではなく第一四分位を用いて更正を行うのが相当であるとする。</p> <p>基本三法に準ずる方法の適用について、基本三法の比較対象取引と同等の比較可能性を要求しているが、かかる見解は、基本三法に準ずる方法における比較可能性を狭く解している。国税不服審判所の裁決においても、基本的に準ずる方法について、「比較対象取引の選定に当たっては、その範囲を広げる方法」及び「比較対象取引をより広く求めることを許容したもの」となっており、基本三法に準ずる方法における比較対象取引の比較可能性は基本三法のそれと比べて広く解することを解説において記載すべきである。</p> <p>「基本三法に準ずる方法」及び「その他政令で定める方法」は、比較可能性の厳格な基本三法が適用できない場合に備えた規定であるから、適用要件の緩和の余地があることを示すのが実務的ではないかと考える。</p> <p>基本三法と同法に準じる方法では、本来的に適用すべき要件は異なるべきであることから、より明確な説明が必要と思われる。</p> <p>基本三法に準ずる方法の例示として、「利益率等の平均値」としているが、事務運営指針2-2(1)及び(2)の平仄から考えると「利益率の平均値等」と読むべきである。</p> <p>本事例の比較対象取引の選定の図において、「政府規制－市場の状況」の矢印の右側にのみ「価格や利益率等に影響を与える」との文言があるが、「価格や利益率等に影響を与える」要素かどうかはすべての検討要素に当てはまることである。</p>	<p>国外関連者の保存する資料の内容が法人と国外関連者との取引に係る独立企業間価格の算定に必要な資料であって、納税者がそれをも含め独立企業間価格を算定するために必要となる資料を提出しなかった場合には、課税当局は、一定の条件を満たす同業者の利益率を用いて算定した価格を独立企業間価格と推定して更正、決定できるとの考え方の下、適正な執行に努めています。</p> <p>類似性の程度が同等に高いと認められる複数の比較対象取引がある場合の独立企業間価格の算定に当たっては、それらの取引に係る価格又は利益率等の平均値を用いることができる(事務運営指針3-3)としており、事例1の《解説》にその旨を追記します。</p> <p>なお、措置法第66条の4の規定上、独立企業間価格は、特定の金額により一義的に算定されることを前提としており、独立企業間価格幅は認められていません。</p> <p>基本三法に準ずる方法については、基本三法の考え方から乖離しない限りにおいて、取引内容に適合した合理的な方法を採用する途を残したものの考え方採っており、その考え方を事例集に記述したものです。また、基本三法の考え方から乖離しないとは、比較可能性の程度を緩めるわけではないと考えており、本事例の《解説》にその旨を追記します。</p> <p>ご意見で引用された裁決において採用された基本三法に準ずる方法と同等の方法は、「合理的な取引を比較対象取引とすることで独立企業間価格を算定できる場合」に該当することから、ご意見を踏まえ、基本三法に準ずる方法が基本三法よりも比較対象取引の選定の範囲を広げ得るという裁決の考え方についても、本事例の《解説》に追記します。</p> <p>なお、当該裁決においても、基本三法において比較対象取引として求められる比較可能性の程度を緩めて基本三法に準ずる方法と同等の方法が採用されたものではないと考えています。</p> <p>事務運営指針3-3において、措置法通達66の4(2)-3に規定する諸要素に照らしてその類似性の程度が同等に高いと認められる複数の比較対象取引がある場合の独立企業間価格の算定に当たっては、それらの取引に係る価格又は利益率等の平均値を用いることができるとしており、これを基本三法に準ずる方法の一例として示したものです。</p> <p>「図：比較対象取引の選定手順の例」における検討要素の例示における「政府規制・市場の状況」の補足説明の記載は、政府規制の1つとして、価格や利益率等に影響を与える政府規制である価格規制等を例示したものであり、説明の記載をより分かりやすく、「政府規制(価格規制等)」に修正します。</p>
事例1 事例2	<p>独立価格比準法により算定される独立企業間価格に幅の概念を反映させるべきである。</p> <p>再販売価格基準法により算定される独立企業間価格に幅の概念を反映させるべきである。</p>	<p>措置法第66条の4の規定上、独立企業間価格は、特定の金額により一義的に算定されることを前提としており、独立企業間価格幅は認められていません。</p>
事例1 事例2 事例3	<p>基本三法の適用可能性の検討で示されている内容は、製品、取引形態、数量、契約条件の全てが「同様」との前提であるが、実際のケースでは、ある程度の差異があるのが必然であり、このような場合でも一定の幅あるいは「適切な調整」を容認した上で、当該手法の適用を容認すべきであることを明記する必要がある。また、どの程度の差異があれば、当該手法の適用が不適切と判断されるかの参考になる事例が望ましい。</p>	<p>事例9において、貿易条件や決済条件の差異の具体的な調整の事例を示すとともに、調整の対象となる差異の程度などについて解説しています。</p> <p>なお、差異が対価の額に影響を及ぼすことが客観的に明らかであっても、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ことに留意することとしています。</p>

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事例5	<p>「P社の技術社員が行う保守・点検などの役務は独自性のあるものではなく、P社の製造ノウハウ等も使用されていない」との前提が記載されているが、「どのような基準・根拠をもって、どの判断が下せるか」という点に関する記載が望ましい。</p> <p>役務提供のうち、総原価の額を独立企業間価格とする取扱いをしないものについて、どのように独立企業間価格を算定すべきなのかを明らかにすべきである。</p>	<p>ご意見の箇所は、事務運営指針2-9(注)口に掲げる「役務提供を行う際に無形資産を使用する場合」に該当しないことを示すための条件として設定したものです。こうした場合に該当するか否かについては、個々の事実に基づき、関係法令等に照らして、判断することになります。</p> <p>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法人又は国外関連者の原価又は費用の相当部分を占める場合あるい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(事務運営指針2-9(注))、その他の適用可能な独立企業間価格の算定方法について検討を行うこととなります。</p> <p>役務提供取引に係る独立企業間価格の算定方法の取扱いに係る留意点は、本事例の《解説》の「図」に示していますが、本事例の《解説》に同旨を追記します。</p>
事例6	<p>P社の有する特許権等について独立価格比準法と同等の方法等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と仮定しているが、特許データベースなどから比較対象取引が特定できる可能性が十分にあり、それらの点に触れることなく断定的に説明することは、誤解を招く恐れがあるので、あくまでも仮定であることを明示的にすべき。</p> <p>比較対象取引については、措置法通達66の4(2)-3(比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素)に規定する諸要素を検討した結果判断する必要があるが、本事例の解説では取引単位営業利益法の比較対象取引の比較対象性が過度に広範に解釈・運用されることとなることから、取引単位営業利益法の適用においても措置法通達66の4(2)-3に従って比較対象取引を選定することを明記すべきである。</p> <p>売上総利益及び売上原価並びに売上総利益率に影響を与える差異の調整に必要な情報が得られないとしながら、営業利益率ベースでは公開情報から5社に係る比較対象取引を把握することができる。この設定によれば、売上高と営業利益の2つのデータしかない状況で比較対象取引を選定することになるが、適切な比較対象取引を選定することが可能なか疑問である。</p> <p>「比較対象取引」が存在し、本来取引単位営業利益法を適用すべき事案についても利益分割法の適用があり得るとするのは矛盾しており、安易な利益分割法の適用を招く懸念がある。「法人及び国外関連者の果たす機能等に照らした場合」という記述は寄与度利益分割を適用すべき基準を示しておらず、明確にすべきである。</p> <p>「売上総利益率は機能の差異を受けやすいが、他方、営業利益率は、そのような差異によって影響を受けにくい面がある」との記述において、「機能」とは主として「事業戦略」「経営方針」の差異等によるものと推測するが、比較可能性の基準を緩和できる機能はある一定の機能のみであることを明記し、当該一定の機能を示す必要がある。</p>	<p>本事例は、独自技術が用いられている製品Aの販売取引について、独立価格比準法や原価基準法の適用を検討した結果、比較対象取引が見いだせなかったという前提条件の下での移転価格税制上の検討結果を記述したものです。</p> <p>取引単位営業利益法の適用において、法令上、求められる比較可能性を確保できる比較対象取引を選定すべきであり、その選定に当たっては、措置法通達66の4(2)-3に掲げる諸要素の類似性に基づき判断する必要があると考えており、ご意見を踏まえ、本事例の《解説》にその旨を追記します。</p> <p>本事例では、S社に係る比較対象取引の選定に必要な情報が得られたことが前提となっています。</p> <p>取引単位営業利益法と利益分割法は、法令上、同順位にあり、適用の優先劣後関係はありません。</p> <p>また、移転価格税制は、取引を通じた所得の海外移転に対処するための税制であり、国外関連取引に係る法人及び国外関連者の利益が、国外関連取引において果たされる双方の機能等に見合ったものとなっているかに留意して、移転価格税制上の問題の有無を検討することとしています(事務運営指針2-1(3)参照)。</p> <p>独立企業間価格の算定に当たっては、法令に従い、個々の事例における事実関係に即して、最も適合する合理的な方法を選択する必要があり、その際には、このような観点からの検討も行う必要があります。</p> <p>本事例の《解説》に、その旨を追記します。</p> <p>我が国の法令上、原価基準法や再販売価格基準法と取引単位営業利益法とで、比較対象取引に求められる比較可能性の程度に違いはありません。ただし、本事例の《解説》に記述しているように、営業利益レベルで比較を行う取引単位営業利益法の場合には、売上総利益レベルで比較を行う場合に比較して、販売費及び一般管理費に表れてくる機能の差異による影響を受けにくい面があると考えられます。</p>

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事例6	<p>残余利益分割法は、法人及び国外関連者がともに無形資産を有している場合に限ると整理をしたように思われるが、その旨を明らかにしてほしい。</p>	<p>独立企業間価格の算定方法は、法令に従って適用するものであり、本事例の《解説》では、比較対象取引が見いだせない場合には、比較対象取引を用いない寄与度利益分割法を適用することが妥当な場合がある旨を記述しています。</p> <p>ご意見を踏まえ、事例7の《移転価格税制上の取扱い》及び《解説》に、法人及び国外関連者双方が重要な無形資産を有していないと認められる場合には残余利益分割法を適用することはできない旨、追記するとともに、残余利益分割法の適合する場合を説明した事例8の《解説》を参照する旨を追記します。</p>
事例7	<p>利益分割法ではなく、基本三法(及びそれに準ずる方法)や取引単位営業利益法による、比較対象取引に関する価格、利益率等を用いた算定方法をできるだけ使用することが望まれる。特に寄与度利益分割法の使用については慎重に行うべきであり、残余利益分割法が適用できない理由(当該事例においては所得の源泉となる無形資産が双方にないことがその理由と考える)を示すとともに、寄与度利益分割法による算定にあたって、適切な分割指標、当該指標と発生利益との相関関係があるとされる根拠等を記載すべきである。</p>	<p>寄与度利益分割法を適用する場合の分割要因については、措置法通達66の4(4)-2(分割要因)において、国外関連取引の内容に応じ法人又は国外関連者が支出した人件費等の費用の額、投下資本の額等、これらの者が当該分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するにふさわしいものを用いることとしています。</p> <p>例えば、製造、販売等経常的に果たされている機能が利益の発生に寄与している場合には、当該機能を反映する人件費等の費用の額や減価償却費などを用いるのが合理的と考えられます。</p> <p>本事例(前提条件1)の《解説》にその旨を追記します。</p>
事例7	<p>「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」と述べているが、比較対象が見いだせなかった状況が説明されていないので、仮に、「移転価格税制上の取扱い」の中での説明が事例を述べるための単なる仮定だとしても、その点について十分な説明がなされるべきである。</p>	<p>本事例は、法令に従い独立企業間価格の算定方法の検討を行った結果、X国及び日本における市場の状況が寡占状態となっている等の事情があり、基本三法等の比較対象取引が見いだせなかったという前提条件の下での移転価格税制上の検討結果を示しているものです。</p>
事例7 前提条件1	<p>解説3の「寡占等の市場の状況により、比較対象取引を見いだすことが困難な場合においては、比較対象取引を用いない寄与度利益分割法を独立企業間価格の算定方法とすることが妥当な場合がある」という記述は、取引単位営業利益法を適用する場合の比較対象が比較的狭い同業種でなければならぬという誤解を生む恐れがあり適切でない。</p>	<p>ご意見で引用されている記述は、比較対象取引を見いだすことが困難な場合の例示を挙げたもので、取引単位営業利益法を適用する上での比較対象取引に関して説明した記述ではありません。</p> <p>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については、措置法施行令第39条の12第8項に規定されています。</p>
事例7 前提条件2	<p>金融商品のグローバルトレーディングに該当する取引については、OECD 新GT レポート並みの詳細な運用基準を設けるべきである。</p> <p>「金融機関のグローバルトレーディングに関し、移転価格の算定方法の検討に当たっては、OECDのレポート(2006年12月公表)に記載されている手法を尊重する」といった文言を入れるべき。</p> <p>OECDレポート(2006年12月)との齟齬を避けるためにも、営業・マーケティング機能を一括りにして利益分割法を適用するべきではなく、詳細な機能・リスク分析が必要とされるものである。</p> <p>本事例のような利益分割法が適用される前提条件を、「共助的に一体として事業を行っているような高度に統合されたグローバルトレーディング」であることを明確にする必要あり。</p> <p>契約当事者YA社の機能(及びリスク)に関する具体的な記述が欠落しており、3社間でのデリバティブ業務の寄与度利益分割法が妥当とする合理的な説明を欠くものである。</p>	<p>OECDでの議論の反映については、事務運営指針1-2(基本方針)(3)において、「移転価格税制に基づく課税により生じた国際的な二重課税の解決には、移転価格に関する各国税務当局による共通の認識が重要であることから、調査又は事前確認審査に当たっては、必要に応じOECD移転価格ガイドラインを参考にし、適切な執行に努める」とこととしています。</p> <p>本事例の取引形態については、《移転価格税制上の取扱い》の中で、「A社の行っている業務は、企業グループが一体として顧客にデリバティブ商品販売する中において果たしている一機能である」との事実認定を記載しており、本事例は、《解説》において利益分割法の適用が妥当と認められる取引形態としている「法人及び国外関連者に機能が分散され、これらの者が共助的に一体として事業を行っているような高度に統合されたグローバルトレーディング」に該当するとの前提です。したがって、A社、XA社及びYA社の果たす機能は、このような高度に統合されたグローバルトレーディングの中の一機能との前提ですが、ご意見を踏まえ、YA社の機能をより明確にするため、トレーディング機能を追記します。</p>

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事例7 前提条件2	<p>「デリバティブ商品の開発において営業・マーケティング・トレーディングなどの一連の機能を、非関連者との役務提供取引において非関連者間で分散しているケースはない」という記述があるが、本事例で採り上げたケースにおいてとの限定を付すべきである。</p> <p>「デリバティブ商品の組成・開発」がデリバティブ商品の組成・開発のみか、それとも通常の債券にデリバティブを組み込む行為を指しているのか、本事例はどちらの事例であるのかを明確にし、機能や負担するリスクがどのように貢献度の判定に勘案されるのかを明示しつつ、独立企業間価格の算定過程を具体的に記載する必要がある。</p> <p>デリバティブ取引はリスクを取ることで自体がビジネスであるということもできる。そのため、リスク資本に関する対価については、各社の収益獲得への貢献度を検証する際に、適切に考慮されるべきである。</p> <p>利益分割法を用いる事例において、分割対象利益が粗利益の場合と営業利益の場合の区分、各拠点の貢献はどのように測定するのか、リスクはどのように評価するのかについての基準を示してほしい。</p> <p>利益分割法の適用にあたり、分割対象利益を「原則として国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により生じた営業利益の合計額」とされているが、金融機関においては、全社ベースとなってしまうため、会社全体の損益比が国外関連者の損益比と比較して遜色がない場合には、柔軟な対応が必要である。</p>	<p>本事例集の《移転価格税制上の取扱い》は、個々の事例における前提条件の下での移転価格税制上の検討結果を記述しているもので、本事例のようなデリバティブ商品の販売においては、営業、マーケティング、トレーディングなどの一連の機能を、非関連者との役務提供取引により非関連者間で分散しているようなケースはなく、基本三法と同等の方法を適用する上での比較対象取引を把握できなかったことを記述しているものですが、ご意見を踏まえ、本事例に限定する表現にします。</p> <p>日本法人A社の機能については、営業活動や顧客から注文を受けるだけでなく、「顧客の要望に基づいてデリバティブ商品の組成・開発(マーケティング)を行っている」と記述しており、定型商品の取次のような単純な営業機能ではなく、顧客のニーズを満たすような商品の開発への関与や顧客との条件交渉等、高度に専門化し、商品開発や商品の構築プロセスに深く関与する機能を果たしていることを前提としています。また、債券にデリバティブを組み込む行為は、デリバティブ商品の組成・開発行為の一部と考えられます。</p> <p>本事例集の第一章には独立企業間価格の算定方法の選択に関する事例を記述しており、各事例の前提条件の下での算定方法の選択までを示しています。</p> <p>なお、本事例において寄与度利益分割法を適用する場合の分割要因については、措置法通達66の4(4)-2(分割要因)に基づき、各当事者が分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するにふさわしいものを用いることとなります。</p> <p>分割対象利益は、「原則として、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により法人及び国外関連者に生じた営業利益の合計額」(措置法通達66の4(4)-1)としていますが、合理的であれば営業利益以外についても例外的に、使用することもありうると考えられます。</p>
事例8	<p>「基本的活動のみを行う法人」について定義しているが、結局は、基本的な製造・販売等の活動だけを行う法人を「基本的活動のみを行う法人」というと定義しているだけではないのか。また、「基本的な製造・販売等の活動」の定義も置くべきである。</p>	<p>本事例の《移転価格税制上の取扱い》の注書きに、「基本的活動のみを行う法人」とは、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いう旨を記述しています。</p>
事例8、10	<p>所得の源泉となる無形資産について「独自の」という表現がなされているところ、所得の源泉であるか否かの判断において、「独自」の意味は基本的活動のみを行う法人との関係で意味を持ち、所得の源泉となる類似の無形資産を有している同業他社との関係で「独自」という意味ではない旨を規定すべきである。</p>	<p>ご意見の点を明らかにするため、事例8に、国外関連取引に無形資産が関係する事例においては、基本的活動のみを行う法人との比較である旨を追記します。</p>
事例10、15	<p>製造原価については、何と比較して「低い」のか明確にすべきである。</p>	
事例9	<p>「客観的に明確」の意図するところが不明確であり、その要件を明記すべき。</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、対価の額に影響を及ぼすことが客観的に明らかでない場合に限り行うものと記述していましたが、ご意見を踏まえ、本事例の《解説》に、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旨を追記します。</p> <p>また、調整対象の差異が対価の額の差に表れていることが客観的に明らかで、その差を定量化できる場合には差異調整を行うこととなります。</p> <p>他方、差異が対価の額に影響を及ぼすことが客観的に明らかであっても、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旨を本事例の《解説》に記述しています。</p> <p>なお、この考え方は、高松高裁平成18年10月13日判決(最高裁平成19年4月10日決定(上告棄却))を基にしたものであり、本事例の《解説》にその旨を追記します。</p>

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事例10	<p>経費削減方法については、各社各様であるはずであり、広告宣伝や経費削減の成否によって、海外事業会社の存続にかかわる重要なものであるケースも存在する。よって、単にこうした活動・努力を行っているということのみでは、基本的活動を行う法人との比較において、所得の源泉となる無形資産を形成していると直ちに認めることはできないというのは、合理的ではないと考える。</p> <p>広告宣伝活動については、P社の企画とあるが、費用負担と企画の実行を行っているS社の貢献が考慮されておらず、「総合的に勘案」としている運営指針と矛盾している。</p> <p>「低い」製造原価がP社と同様の製造方法のみからもたらされたものであると直ちに認めることはできないと考えられる。</p>	<p>ご意見のように、広告宣伝活動のほか、原価低減等の活動・努力などの中には、無形資産に該当するものもあると考えられますが、無形資産に該当するか否かについては、個々の事実に基づき、関係法令等に照らして、判断することになります。</p> <p>本事例は、大規模な会社イメージ広告や製品Aの広告宣伝活動に係る企画、実施及び費用負担の一部をS社が行っているという前提を置いておらず、これらの機能は全てP社が行っていることを前提としています。</p> <p>本事例は、製造プロセス全般にわたるP社からの技術指導を通じ、P社の製造ノウハウがS社に供与されたことにより、S社に効率的な製造方法による低い製造原価が実現していることを前提条件として記述しています。</p>
事例10、11	<p>販売網を無形資産と判断する場合の基準について、一般的な販売網は通常の販売を確保するものにすぎず、単に販売店舗(＝有形資産)が展開されているだけでは、売上結果は個別店舗の販売努力の結果に過ぎず、販売網が付加的価値を有し、基本的活動のみを行う法人との比較において所得の源泉となっていると認められる場合において初めて、独立企業間価格算定上考慮される無形資産とすべきであり、その旨を事例10、11において記載すべきである。</p>	<p>措置法通達66の4(2)-3の(8)では、比較対象取引の選定に当たって考慮すべき諸要素の1つである無形資産の例示の中に「販売網」を挙げています。また、OECD移転価格ガイドラインのパラグラフ6.4でも、マーケティング上の無形資産の中に「販売網」が挙げられており、販売網は無形資産に該当すると考えています。</p> <p>販売会社であれば何らかの販売網を有していることが通常であることから、事例11の解説では、特に、販売網が基本的活動のみを行う法人との比較において所得の源泉になっているケースの一つとして、「他には見られない広範なもの」を挙げています。ただし、ご意見のように、他社に比べ独自性のある販売網を展開し、それが所得の源泉となっているケースも考えられることから、同《解説》に、「販売網が他には見られない広範なもの」に加え、「ユニーク(独自)なもの」を追加します。</p>
事例10	<p>販売網そのものが無形資産に該当するか否かは、販売の仕組みそのものに他に例をみない自己開発、独自性が認められるか否かによって限定的に解釈されるべきであることを明記していただきたい。</p> <p>販売店舗は基本的には無形資産に該当しないが、他に例をみない独自の販売ノウハウを一定のコストをかけて積み上げている場合において、例外的に販売店舗が無形資産に該当する場合がある旨記載していただきたい。</p> <p>「充実した店舗網」が、マーケティング無形資産の事例として妥当かどうかは疑問である。店舗網が無形資産である可能性があるのは、他社にはないユニークな店舗網で、他社が簡単に真似できないもの(初期投資も含め)と思われる。新市場開拓や新製品導入時における、マーケティング投資、啓蒙活動等に係る努力と関連費用(結果を出すためにある程度の年月が必要となるような投資とみることができる)などを例示したほうが妥当と思われる。</p>	<p>事例10の解説では、販売網が基本的活動のみを行う法人との比較において所得の源泉になっているケースの一つとして、「他には見られない広範なもの」を挙げています。ただし、ご意見のように、他社に比べ独自性のある販売網を展開し、それが所得の源泉となっているケースも考えられることから、同《解説》に、「販売網が他には見られない広範なもの」に加え、「ユニーク(独自)なもの」を追加します。</p>
事例11	<p>販売網が無形資産として認識できるか否かについては、具体的な要素単位のノウハウの独自性を検証することが必要である。</p>	
事例11	<p>販売網の構築は営業戦略の立案に伴うブランド構築の要素があり、構築されたブランドに係る無形資産性との差別化が重要なので「独自ブランド戦略展開における販売網構築の寄与度・戦略性を考慮する必要がある」との記載を追加いただきたい。</p>	<p>本事例は、P社の活動により形成されたグローバルな販売網が基本的活動のみを行う法人との比較において国外関連取引に係る所得の源泉になっていることを前提としています。</p> <p>なお、個別の事例においては、所得の源泉となっている要因とその形成等に貢献した活動との関係について、事実関係に基づき個別に判断する必要があると考えています。</p>

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事例10～15	<p>事例10～15において、独立企業間価格の算定方法が記載されていないので、算定方法を記載すべきである。</p> <p>事例14において、残余利益分割法が最も適切な方法と考えられる理由を明示すべきである。</p> <p>また、事例10、13、15についても残余利益分割法の適用が前提となっているが、それぞれの場合に残余利益分割法が最も適切な算定方法となる理由を明示すべきである。</p> <p>特に、無形資産の扱いについての解説が記載されている事例10の解説には、利益に寄与する無形資産が存在する場合の独立企業間価格算定方法について解説した事例8 解説3を追記すべきである。</p>	<p>第二章(1)に掲げた事例10から事例15は、無形資産に関する取扱いを示すことを目的とした事例であり、具体的な独立企業間価格の算定方法を選択するために必要な前提条件までは設定していないため、ご意見を踏まえ、事例10の《移転価格税制上の取扱い》に、その旨の注書きを追加します。</p>
事例15	<p>出向者に応じてノウハウの対価を算定する際、その算定方法を事例に織り込むべきである。</p>	
事例11	<p>品質管理部門費用総額を無形資産算定のベースとすることには問題があると考えられ、定量化に当たっての考え方を示すべきである。</p>	<p>各事例において残余利益分割法を適用するとした場合の残余利益の分割要因については、事例22を参照して下さい。</p>
事例15	<p>残余利益分割法を適用する場合に、出向者の給与等が分割要因としてどのように取り扱われるのか明確にすべきである。</p>	
事例12	<p>「個人に付着したノウハウは、その独自性が企業として標準化されていなければ、単に個人ノウハウの発揮に過ぎず、また組織的な提供についてもそのプロセス・ネットワークに独自性が認識されるノウハウを契約上の対価性として認めうる標準化が検証される必要がある」旨を追加記載いただきたい。</p> <p>無形資産そのものと、その運用者、運び手が混同されているのではないかと懸念される。</p> <p>他国の定義と整合性がない無形資産に基づく事例であり不適切。</p> <p>P社の有する経営ノウハウ・リスク管理ノウハウといった人的資源及び組織に関する無形資産を供与しているということは否定できないが、当該無形資産が重要か否か、所得の源泉となっているか否かは再考の余地がある。</p> <p>役務提供の独立企業間価格を求める際に、そのマークアップにどのような形で無形資産の評価分を盛り込むかの解説が必要である。このような事例で、必ずしも利益分割法が最適とは限らない点についても留意が必要と思われる。</p> <p>事業の収益性を左右する程度について具体的に(例えば税引後損益へのインパクトが20%上下あるとか)示唆すべき。判断基準に一定の定量的なガイドラインを設けて頂きたい。</p> <p>「社員のノウハウ」に注目しているが、必ずしも本社勤務で培ったノウハウが判らない。</p> <p>情報網等の組織に関する無形資産についても、本社単独で組成したものではない。</p> <p>本事例の国外関連取引である役務提供取引に係る所得とは何かが判然としないことから、その定義を明らかにすべきである。</p> <p>PEの問題が懸念されるため「受注活動」は削除すべきである。</p> <p>従業員の能力、知識等は従業員の給与等に反映されていると考えるのが自然であり、経営指導料に無形資産の要素を含めることについて国際的な認知があるとは考えられず、修正が必要である。</p>	<p>ご意見を踏まえ、事務運営指針2-8(1)の(注)を「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、役務の提供者が当該役務提供時に措置法通達66の4(2)-3の(8)に掲げる無形資産を用いているか、当該役務提供が役務を受ける法人の機能、活動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」旨の規定に修正します。</p> <p>また、事務運営指針2-11の前段部分の規定については、措置法通達66の4(2)-3の(8)の無形資産の定義規定に対応する表現に修正することとし、調査において検討すべき無形資産の例示として、「イ 技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等、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、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」を掲げるとともに、「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、事務運営指針2-8(1)の(注)に留意する」旨を事務運営指針2-11に注記し、本事例の《解説》に、その旨を追記するとともに、本事例の表題を「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」と変更します。</p> <p>定量的なガイドラインを一律に設けることは困難であると考えています。</p> <p>なお、収益性を左右することの説明として、本事例の《移転価格税制上の取扱い》に、P社の役務提供がなければS社単独で事業が成り立たない旨を追記します。</p> <p>個別の事実に基づき判断すべき事項と考えられます。</p> <p>役務提供を介して無形資産の移転・供与等が生じていれば、その対価についても、適切に検討する必要があります。</p> <p>ご意見を踏まえ、P社ではなく、S社が受注活動を行う等に修正します。</p> <p>経営指導料という名目であっても、その中に各種ノウハウや営業秘密等の提供が含まれていることもあるため、個別にその内容を確認することが必要であり、一律に無形資産の要素はないと言えないと考えます。</p>

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事例12	所得の源泉となる要因として無形資産以外のものも十分に検討し、対象とする国外関連取引において法人と国外関連者が何を源泉に利益を稼得しているかを検討することに留意する旨の文言を追加していただきたい。	無形資産が所得の源泉となっているかについては、十分に検討することとしています(事務運営指針2-11)。事例19も併せてご参照下さい。
事例13、14	<p>無形資産による所得への貢献の判断基準として、「意思決定」「リスク管理」「総合的に勘案」という文言が極めて曖昧である。</p> <p>事例13、14において、事務運営指針2-12において規定している無形資産の貢献度判定要素としての「意思決定」「リスク管理」の概念が不明確なため、これらの概念がどのように独立企業間価格算定上考慮され、どのような判断のもとに貢献度を判定しているか具体的に記載すべきである。</p>	<p>無形資産の形成等に当たっては、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法人又は国外関連者が果たした機能等を総合的に勘案することとしていますが(事務運営指針2-12)、ご意見を踏まえ、事例13の《解説》に、「意思決定」は、具体的開発方針の策定・指示、意思決定のための情報収集等の準備業務などを含む判断の要素、「リスク管理」は、例えば、無形資産の形成等の活動に内在するリスクを網羅的に把握し、継続的な進捗管理等の管理業務全般を行うことによってこれらのリスクを一元的に管理する業務等である旨を追記します。</p> <p>なお、定量的なガイドラインを一律に設けることは困難であると考えています。</p>
事例13	無形資産の形成・維持・発展への貢献については、「意思決定やリスク管理等を総合的に勘案する」とあるが、仮に、残余利益分割法を適用する場合には、分割要因としてどのように数量化するのか明示してほしい。	
事例13、14	本事例では定性的な記述のみであり、定量化にあたっての考え方を明示すべきである。	
事例13、14	<p>無形資産の貢献度判定要素の規定に関連して、事業が失敗した場合、子会社は損失を被ることになるにも関わらず、事業が成功した場合には子会社の貢献度が低く評価されることになっており、不適切である。</p> <p>逆に、本国の親会社が海外子会社に研究開発・製造・販売を委託し、海外子会社が自ら費用及びリスク負担を行っている場合、本国の親会社の貢献度は低くなってしまふ。</p> <p>従って、貢献度の判定要素において、事務運営指針2-12にリスク負担を追加しつつ、事例13、14に子会社の費用やリスク負担がどのように考慮されているかを記載するとともに、これらの要素について一定の評価をすべきである。</p> <p>海外の研究開発拠点において、国内企業が開発費を全額負担して研究開発を実施するケースがあるが、その場合において海外での無形資産形成につながらない旨を追記いただきたい。</p> <p>委託研究開発との整合性が必要である。費用のみの負担であっても、受託者の委託研究開発の活動とその役務提供に見合う十分な対価を委託者が支払うことで創出された無形資産を、資金の負担者(委託者)がすべて保有することは、一般に独立第三者間でも行われている。費用負担のみがすなわち無形資産の保有とならない、もしくは実際に研究開発している主体であれば当該活動から生じる無形資産を有するという誤解を与えないために、通常の委託研究開発による無形資産の保有者についての概念も併せて言及すべき。</p>	<p>ご意見を踏まえ、事例13の《解説》に、無形資産の形成等に当たっては、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法人又は国外関連者が果たした機能等を総合的に勘案する(事務運営指針2-12)旨を追記します。なお、法人又は国外関連者のリスク負担については、こうした意思決定、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中で考慮されることになるものと考えていますが、リスク負担が取引の経済実態に一致しているか否かの検討が必要です。</p> <p>ご意見のような場合にも、個々の事実関係に即して判断することになります。</p> <p>事務運営指針2-12では、無形資産の使用許諾取引等については、法的な所有関係のみならず、無形資産の形成等への貢献の程度も勘案する必要があるとしており、委託研究についても、同様に考えています。</p>
事例14	<p>「費用を負担しているのみでは、貢献の程度は低い」とあるが、費用を負担することによる貢献(ゼロでないとするれば)とは、何をさしているのか。</p> <p>費用負担者はリスクテイクに対し相応のリターンを要求していることから、必ずしも貢献の程度が低いとするのではなく、相応の貢献を認めるべきである。</p> <p>S社が研究開発の機能を果たしていない前提で、解説中に残余利益分割法が適用されるという設例が示されること自体の意味合いが不明である。このケースでは、研究開発以外の、例えばマーケティング無形資産をS社が所有していることを前提としているのか。</p>	<p>事務運営指針2-12では、所得の源泉となる見通しが高い無形資産の形成等において、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であるとしています。本事例は、S社には研究開発業務を行う部署がなく、S社は、既に独自技術が形成された製品Aの品質向上や製造ライン改良等、所得の源泉となる見通しが高い無形資産の形成等に係る研究開発費用の一部のみを負担していることを前提としており、同指針に従い、S社の貢献の程度は低いものと判断されることとなります。</p> <p>ご意見を踏まえ、本事例の《解説》に、S社が別に重要な無形資産を保有していると仮定を置いた場合であることを追加します。</p>

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事例14	<p>「所得の源泉となる見通しが高い」とはあまりに曖昧な定義であり、なぜ「所得の源泉となる見通しが高い」と判断されたかについての記載をすべき。</p> <p>S社に研究開発部門がないこと、機能がなかったことを取り立てて言及しているが、これによりすなわち無形資産への形成・維持・発展への貢献が少ないとする誤解を与えかねないため、現在の文言は変更していただきたい。</p> <p>コストシェアリングとの整合性が必要である。コストシェアリング契約においてコスト負担者による研究開発コストのリスク分担が無形資産の保有と関連してくるについても併せて言及すべき。</p>	<p>個別の事実・ケースを踏まえて判断されるもので、一律に適用可能な判断基準が設けられるものではないと考えています。</p> <p>本事例の《移転価格税制上の取扱い》において、「S社は、既に独自技術が形成された製品Aの品質向上や製造ライン改良等の研究開発費用の一部を負担しているが、研究開発業務を行う部署は存在せず、当該研究開発に係る機能を果たしていない」としているのとおり、S社の果たす機能が費用負担のみであることを理由としているものであり、研究開発部門がないこと等を理由に貢献の程度が低いと判断しているものではありません。</p> <p>費用分担契約の下では、契約締結当初からの参加者は、所得の源泉となる見通しが低い段階から費用を負担し、途中で参加した参加者は、それまでに形成された無形資産等の価値を評価して対価の授受を行うことになることから、所得の源泉となる見通しが高い無形資産の形成等において単にその費用を負担するというケースとは異なると考えられます。</p>
事例15	<p>出向者は一義的には出向先法人の業績に貢献しているものであり、出向先の法人の支払う報酬に正しく反映されているべきである。</p> <p>個人に属するノウハウ以外に、特許や図面等の使用が供与される場合には、当然何らかの対価が別途支払われているはずである。</p> <p>個人に属するノウハウについては、他社に転職する可能性を考えたときに、本人に支払われる報酬を上回る価値を法人として認めることは困難であることに留意すべきである。</p> <p>出向者は原則として、出向先の指揮命令系統下で業務を遂行する点が何ら考慮されないまま、出向を通じてノウハウが国外関係者へ移転している前提での事例となっており、移転価格税制上での出向の取扱いも含めて明確化すべき。</p> <p>会社は出向者の頭の中にある個人の所有するノウハウまで立ち入ることができるのかも検討すべき。</p> <p>法人のノウハウを習熟したP社に所属した者がその技術を利用して子会社S社で勤務したことにより親法人の技術が供与されたとの事実判断は極めて難しいと考える。そのため、法人の無形資産の移転の判断を出向者が当該法人の無形資産を習得していることのみでは移転としないことに留意するなどの記述が必要である。</p> <p>将来に掛けてはS社が出向者の給与等の費用を負担し、これらの元P社職員は既にS社の従業員としてS社における生産活動に対して発展・維持・形成に貢献している事実にも留意すべき。</p> <p>法人の無形資産の使用については、出向者の派遣に関連する技術に関する技術供与契約・技術支援契約や、当該出向者の出向形態、P社での勤務期間、S社への派遣期間等を複合的に考慮しなければならない旨の文言も含めるべき。</p> <p>出向者がS社においてP社の無形資産を使用することによってP社の無形資産がS社に移転した(使用された)と認定しうるのか、についての特段の検討要素、判断は示されていない。</p> <p>何の取引に対する移転価格の問題なのかを明らかにすべきである。</p>	<p>本事例においては、前提条件として、出向の目的をP社の製造ノウハウをS社に提供するためと記述しており、また、その目的通り、製造ノウハウが移転していることを前提とした事実関係の下での無形資産に関する移転価格税制上の取扱い等を示したものです。</p> <p>出向者を介した無形資産の移転に係る移転価格税制上の取扱いを示したものです。</p>

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事例15	<p>無形資産の説明として「高度な(役務提供)」という概念が用いられているが、かかる概念は不明瞭であるため、所得の源泉となる無形資産の判定の説明としてはこれを用いるべきでない。</p> <p>本事例における「高度な」技術開発知識等というものはどのような判断によるものなのか具体的な例示をあげるべき。</p>	<p>本事例における「高度な」という用語は、出向者がP社の製造ノウハウ等をS社に供与できるだけ技術開発知識等を有しているという前提条件を表現したものです。</p>
事例16	<p>PZ社が製品Aを製造していたとしても、取引が連鎖していないので、P社、SX社及びSY社の利益分割法からは切り離すことができるのではないかと。P社、SX社及びSY社と、P社及びPZ社という2つの利益分割法を行う場合、P社の分割要因をどのように区分するのか、設例をもって示してほしい。</p> <p>取引単位認識の基準、考慮要素等、取引単位判断過程及びその際の算定方法について説明すべきである。</p> <p>独立企業間価格の算定における取引単位に関し、①独立企業間価格の算定については個別の取引毎に行うこと、②各取引を一つの取引として独立企業間価格を算定する場合は個別取引毎の算定が行えない場合に限るものとし、課税当局は、その妥当性を慎重に検討するとともに、算定を個別の取引毎に行わない場合はその拳証責任を負うことを明記していただきたい。</p>	<p>SZ社がSX社と同じ製品Aを製造・販売しているとしても、連鎖していない別の製品販売取引であることから、ご意見のとおり、それぞれ別の連鎖取引として、利益分割計算を行うこととなります。</p> <p>本事例集は、事例ごとにそれぞれ説明するポイントを明確にし、一定の前提条件の下での取扱いを示したものであり、各事例で全ての論点を網羅することは意図していません。</p> <p>ご意見を踏まえ、本事例の《解説》に、独立企業間価格の算定は、原則として、個別の取引ごとに行うが、例えば、国外関連取引について、同一の製品グループに属する取引等を考慮して価格設定が行われている場合や生産用部品の販売取引とそれに係る製造ノウハウの使用許諾取引等が一体として行われている場合で、独立企業間価格を一体として算定することが合理的であると認められる場合には、これらの取引を一の取引として独立企業間価格を算定することができる(措置法通達66の4(3)-1)旨を、参考として追記します。</p> <p>また、この取扱いに従って独立企業間価格の算定単位として合理的と判断されたそれぞれの取引単位について、法令の規定に従い独立企業間価格の算定方法の適用の検討を行うこととなり、基本三法を適用するための比較対象取引が見いだせないこと等により、利益分割法を適用する場合には、本事例の《解説》に留意して利益分割法の対象範囲を決めることとなる旨も併せて記述します。</p>
事例17	<p>①国外関連者が他国の非関連者を行う取引と同様の価格設定が行われていることや、②国外関連者の利益水準が業界平均的であること等を理由として、利益分割法の適用対象範囲から除くことができることが説明されているが、①、②の記載の後に、「よって分割対象利益の計算に影響が少ないと判断される」と加筆すべきである。</p> <p>他国の非関連者及び他国の非関連者との取引における価格、利益率等を比較対象として用いるにあたっては、確認までに差異の調整が必要な旨を言及すべきである。</p>	<p>連鎖する国外関連取引に含まれる関連者を利益分割の対象範囲に含めないことが許容される判断基準については、本事例の《解説》で説明しています。本事例は、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」に該当するケースであり、ご意見を踏まえ、本事例の《移転価格税制上の取扱い》にその旨追記します。</p> <p>比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素の一つとして、「市場の状況」を挙げています(事例1の解説参照)。</p> <p>本事例は、利益分割法を適用する際の対象範囲の検討に当たり、移転価格税制上の問題の有無を判断するための比較対象取引候補としての合理性の判断であり、「Y国と他国を含む地域は、経済水準等が比較的類似している」ことを前提としているため、市場の違いは、当該判断に大きく影響しないものと考えています。</p>

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事例19	<p>製造移管に伴う利益は「外生的なもの」として、残余利益分割法の基本的利益算出の際に基本的利益に含まれるとしているが、同じく製造移管に伴う利益を享受している比較対象取引が存在しない場合に、本事例のように、製品価格・製造原価が変化せず、製造原価の低減分と製造移管に伴う利益が算術的に同一な場合等、製造移管に伴う利益の算出が可能な場合などは、製造移管に伴う利益を残余利益から区別して個別に認識することを認めるべきである。また、本事例に、製造移管に伴う利益の算定が可能で、かつ基本的利益の算定にあたって比較対象取引が見つからない場合、かかる利益を残余利益から区別して扱う事例を加えるべきである。</p> <p>製造業務の移管に伴う利益の意味及び帰属について議論をすべきであり、製造業務の移管に伴う利益を分割対象利益から容易に区分できる場合、その区分された利益は残余利益分割法においてどのように取り扱われるのか明らかにしてほしい。</p> <p>製品価格が一定で、販売費も一定とすれば、製造原価の低減分と製造業務の移管に伴う利益は算術的に同値であり、進出前後の製造原価さえ分かれば、当該利益は簡単に算出することができる。</p> <p>基本的利益の計算過程においてS社と同様に低い人件費水準の恩恵を受けている比較可能企業が存在すると仮定されており、この情報を用いれば人件費節減に起因する利益水準の推定は可能であろうし、アームスレンジス基準からはこうした利益はS社に帰属するべきものとして分割対象利益から除外することが適当と考えられる。</p> <p>低い人件費水準等は、市場、事業内容等が類似する法人であれば同様に享受するとあるが、製品価格の水準について言及しておらず、要は競合会社が、低い人件費等を同様に享受すれば対応する製品価格が下落し、一方S社だけがその恩恵を享受している状況であれば、P社グループとして追加的な利益が発生している、ということを経験の前提とすべきである。この際、競合会社が非関係者であるとは限らないので、本事例で想定している「基本的利益の計算過程における適切な法人」の中に、P社と比較可能な状況が発生しているとは極めて想定しがたい。基本的利益の算定のために選定される法人は、通常の場合、競合状況で事業を行っており、上記の追加的利益の評価目的では不適切である。</p> <p>ロケーションセービングは、無形資産によって生み出されたものとは考えにくく、まさに「外生的要因」であり、分割対象の合算利益と考えるにはなじまない面もあり、その取り扱いについて安易な一般化を招くことは避けるべき。</p> <p>海外進出に伴い、現地子会社等が補助金や税制上の優遇措置を受けている場合なども、製造移管に伴う製造原価の低減の場合と同様に扱うべきであり、その旨を事例19に加えるべきである。</p> <p>X国に製造販売会社を設立するという事業判断は移転価格税制の範囲外であるから、P社における事業判断は移転価格の算定にあたって影響を与えないと考えるべきである。</p> <p>特許権及び製造ノウハウの価値が現地の人件費の高低により変動するのは合理的でないと考えられる(現地の人件費上昇→残余利益減少→ロイヤルティ減少となる)。</p>	<p>製造業務の移管に伴う利益については、品質、ブランド、販売価格及び数量の維持並びに生産効率向上のための活動やノウハウの使用が行われていることが通例であり、こうした企業内部の要因と人件費較差等の外生的要因が複合的に絡み合って生じるものであることから、利益分割法の適用に当たって、分割対象利益から区分することは困難である旨を、本事例の《解説》に追記します。</p> <p>残余利益の配分額とロイヤルティとは、概念的には別のものであると考えられます。</p> <p>なお、ロイヤルティについては、利益水準に応じた料率が設定されている場合など、人件費を含め費用項目の変動によりロイヤルティが変動するようなケースもあり、一概に、合理的でないとは言えないと考えられます。</p>

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事例20 事例24	市況サイクルについては、1サイクルを包括的に見る必要があり、市況の良い時だけを捉えた移転価格課税は不適切である。	移転価格税制上の問題の有無の検討のため、その判断材料として複数年度の対価の額又は利益率等の平均値等を用いる場合であっても、移転価格税制上の問題があると判断されるときは、措置法第66条の4に従い、移転価格税制上の問題が認められる事業年度のみについて、課税を行うこととなります。
事例20	市況サイクルの変動や市場の特性による影響を子会社であるS社も独立第三者と同様に受けなければならないことはなく、当該事業において市場リスク等のリスク負担、価格付けの取極めを十分に検討し、その上でS社が稼得すべき利益水準や市況サイクルにそのまま関連付けることができるのかを検討しなければならない。 また、同じ市場で事業を行う者は、平等に需要・市場価格の変動、市場の特殊性の影響を受けたとしても、すべての者はそれを同じように影響を受けるか否かは十分な配慮が必要となる。	本事例は、基本的利益の計算に必要な比較対象とする法人を選定するに当たり、選定された法人の合理性を判断する場合に検討すべき問題・留意点について解説したものです。
事例21	基本的利益の計算の際の比較対象取引の選定手順において、機能の差異が考慮されていないため、これを考慮した比較対象取引の選定を行った説明をすべきである。 企業単位で捉えた場合、その企業の財務情報に異常値が含まれるリスクが排除されない為、十分なサンプルを取るにより統計的信頼性を担保すべきである。	基本的利益とは、重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額であり、例えば、国外関連取引の事業と同種で、市場、事業規模等が類似する法人(重要な無形資産を有する法人を除く。)の利益指標に基づき計算することとしています(事務運営指針3-5)。本事例の《解説》では、かかる取扱いに従い、一般的な比較対象法人の選定手順の例を示しています。 基本的利益の算定のための比較対象法人については、比較可能性が確保される限りにおいて、できるだけ多くの比較対象法人を選定することが望ましいと考えており、ご意見を踏まえ、本事例の《解説》に、その旨を追記します。
事例22	一般的には広告宣伝活動と比べて、研究開発活動のほうが、より長期間便益が持続すると考えられる。研究開発費用や広告宣伝費用を資産化して推定される無形資産の価値の比率と、単年度ごとの費用の比率は大きく異なる。従って、措置法通達68の88(4)-5(注)の解釈として、費用の比率を認める場合は、双方の関連者が開発した無形資産が類似したものであることを注記するべきである。 残余利益の分割要因として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場合、当該費用が形成した無形資産の耐用年数も考慮されることが望まれる。 資産の価値を支出費用のみで捉えることに問題があることを認識した上で、慎重な運用をはかることが望まれる。 費用の全てもしくは一部を無形資産化の対象とすべきか等についても慎重に検討されるべきである。 措置法通達66の4(4)-5(注)のいう「無形資産の開発のために支出した費用」と「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」とは明らかに異なる。 赤字の年の場合など、単年度ごとの支出費用の額だけで無形資産の形成、残余利益の分割をすることが適切でない場合があり、プロダクトサイクルの観点から多年度での検証も追加していただきたい。 事業判断を無形資産とすることが国際的に認知されているとは考えられない。	無形資産の形成等の活動が継続的に行われている場合、個々の無形資産の形成等に係る費用や価値の持続期間を個別に特定することが困難な場合も少なくないと考えています。本事例は、こうした点を踏まえ、無形資産の形成等の活動に着目して、当該活動が継続的に行われ、その費用の発生状況が比較的安定している場合には、当該活動を反映する各期の費用を分割要因とするにも一定の合理性があるとの考え方を示したものです。 なお、併せて、各期の費用の支出状況に大きな変動がある場合などは、合理的な期間の支出費用の平均値を使用する方法等も示しています。 本事例の《解説》における「無形資産の形成・維持・発展の活動を反映する各期の費用の額」は、無形資産の形成等の活動のために支出した各期の費用の額の意味で用いており、これは、措置法通達66の4(4)-5(注)の「無形資産の開発のために支出した費用等の額」という概念に含まれるものです。 本事例の《解説》で、「各期の無形資産の形成等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」として、複数年度での検証も説明しています。 本事例の《解説》では、残余利益の具体的な分割要因を無形資産の類型別に整理して例示しており、その中で無形資産の一つとして、「事業判断に関するノウハウ」を挙げているものです。

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事例23	<p>本事例における役務提供の有償性の判断が、事務運営要領2-10に照らしてどのようになされているかの判断基準、考慮要素等を踏まえつつ、具体的に記載すべきである。また、事例で有償性がないとはされてない役務提供のうち、役務ロ・ハ・ヘ・チ・リ・ルは株主として投下資本を保護するための活動として有償性がないと考えられることから、このような役務提供については、株主活動の観点からの有償性の有無についてより詳細に説明すべきである。</p> <p>P社の監査役にとって同業務はP社の利害関係者の利益を維持・向上させることが主たる目的と考えられるため、「へ P社の社内監査役による業務監査への同行と業務改善指示書の作成等」に有償性があると判断するのは困難と思われる。</p> <p>株主活動に該当したり、日本法人と国外関連者で重複している場合等、有償性がないケースがあることを明記すべきである。</p> <p>3事例を除き有償性があると判断されているが、それが国際的にも有償的な取引と認められるのか、役務提供を過大評価することにつながらないか等を含めて慎重に検討すべき旨を追加すべきである。</p> <p>二、ホ及びト以外について何も言及していないのは、不親切であり、正面から有償性のある取引の例を示すべきである。また、株主活動に当たるかどうかは有償性の判断の重要な要素であるから、株主活動の事例を示すべきである。</p> <p>S社では経営管理部署(人事や経営企画等)を一切もたず、P社に一切依存しているという前提を明確に出す必要がある。また、事例集に記載したのは一例であり、有償性の判定は個別の状況もよく調査された上で判断されるべきであることを追記願いたい。</p> <p>親会社から海外子会社になされる役務提供が移転価格税制の対象となるか寄附金となるかの判断基準を事務運営要領及び本事例において明確にし、また、判断する際の考慮要素として相手国における損金性についても明記すべきである。</p> <p>最後の「なお書き」部分は事例をもって解説すべきである。</p>	<p>企業グループ内役務提供の有償性の有無については、個々の事実ごとに、的確に事実関係を把握し、個別に判断していくこととなります。</p> <p>ご意見を踏まえ、本事例の《移転価格税制上の取扱い》において、有償性の判断基準について、①S社が対価を支払って非関連者から当該役務の提供を受け、又は②S社自ら当該役務を行う必要があるか等、より具体的に記述するとともに、有償性の判断を行うためにはより詳細な事実関係が必要との前提の下、株主としての地位に基づく認められる活動として有償性がない取引と考えられる取引、有償性があると判断される場合も多いと考えられる取引を区分し、後者の場合であっても、株主としての地位に基づく諸活動に該当するか否かを含め事務運営指針2-10の要件について十分検討する必要がある旨を追記します。</p> <p>また、事務運営指針2-10にある有償性の判断基準、株主活動の範囲及び役務提供が重複している場合等の取扱いについて、本事例の《解説》に追記します。</p> <p>移転価格課税と寄附金課税との判断基準をより明確にするよう、今後、検討してまいりたいと考えています。</p> <p>親会社から海外子会社への役務提供に親会社の無形資産が使用されている具体的な事例として、事例12を設けて説明しています。</p>
事例24	<p>法律上課税(更正)については単年度ごとになることは致し方ないとしても、調査の初期において所得移転の蓋然性があるか否かの判断の際には需要サイクルのみならず納税者個々の事業サイクルによる収益変動を十分に配慮し、複数年度による利益水準の比較を考慮することに留意する旨の文言を入れるべき。</p> <p>「複数年度の考慮」という事例を設けるのであれば、単年度での検証に代えて複数年度の検証を行うと、移転価格上の問題はないという事例を示すべきである。</p>	<p>移転価格税制上の問題を検討する場合には、国外関連取引に係る棚卸資産等が必要の変動等により価格が相当程度変動するような場合に、合理的な期間における当該国外関連取引の対価の額の平均値等を基礎として検討するなどの多面的な検討を行うこととしており、また、本事例の《解説》においても、一定の場合には、国外関連取引に係る製品のライフサイクルも考慮に入れて検討することを記述していましたが、ご意見を踏まえ、事務運営指針2-2(2)を「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変動する場合に、各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国外関連取引又は比較対象取引の候補と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する」旨の規定に修正するとともに、本事例の《解説》にも反映します。</p> <p>本事例の《解説》において、「国外関連取引に相当の価格変動が認められる一方で、比較対象取引の候補と考えられる取引が一定の水準を保っているような場合や国外関連取引と異なる価格変動を示している場合」として、損益状況のサイクルにずれがある場合を示し、この場合には、「国外関連取引及び比較対象取引の候補と考えられる取引に係る複数年度の対価の額又は利益率等の平均値等を用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」として、複数年度での検証を行うことを示しています。</p>

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事例24	移転価格の取扱いにおいて、平均値、中位値、四分位値も検討に値し、「利益率の平均値等」と読むべきである。	事務運営指針2-2(2)の修正に併せ、本事例の《解説》の注書きを「対価の額又は利益率等の平均値等」と修正します。
事例25	<p>下線部分を追加していただきたい。 「…(略)事前確認を行うに当たって、移転価格税制に関する納税者の予測可能性を確保する観点から、特定の水準(ポイント)ではなく、利益率等による一定の範囲(四分位幅等の一定の幅)で確認を行うことができる場合がある。この点で、過去の事業年度の所得金額を決定するため独立企業間価格を、特定の一点で算定する必要がある調査とは取扱いが自ずと異なり、当該国外関連取引に係る利益率等が当該複数の非関連取引の利益率の範囲内にある場合には、当該国外関連取引の利益率等は独立企業間価格である蓋然性が高いと考えられることを踏まえ、原則所得移転は無いものとする。」</p> <p>解説中の「この点で、過去の事業年度の所得金額を決定するため独立企業間価格を、特定の一点で算定する必要がある調査とは取扱いが自ずと異なり、」の部分を削除すべき。</p>	<p>ご意見の部分は事前確認に関する記述であり、過去における移転価格税制上の問題等については言及したものではありません。</p> <p>なお、措置法第66条の4の規定上、独立企業間価格は、特定の金額により一義的に算定されることを前提としており、独立企業間価格幅は認められておりません。</p>
その他	<p>事務運営指針及び事例集の改定内容は、OECDや諸外国の移転価格税制の運用ルール等との整合性が取られた内容でなければクロスボーダー取引を行う企業にとって二重課税に係わる不安が解消されない。したがって、出来る限り具体的な(ガイドライン的な記述も含む)記載がなされる様に配慮された上で、改定されるべきである。</p> <p>少なくとも米国IRSが公表している「APA Study Guide」の水準でガイドラインを明確にすべきである。</p> <p>残余利益分割法は、無形資産の貢献利益の相対的な定量化であり、そのために検討すべき点をより明確にしている改正案は一定の評価ができるものの、具体的な手法が事例集では依然として足りないことから、更なる充実を求める。</p> <p>無形資産という場合に、現在の移転価格税制は第三者間取引の価格をすなわち公正な価格としているが、この点は企業グループの有する価格支配力が影響してくる要素も企業の有する無形資産に準じるものとして、対象利益切り出しの際の調整要素に加えるべきである。</p> <p>事例集には基本三法の適用の可否を検討する必要性を明示しているが、実際の調査において、これが十分実践されているかどうか疑問である。基本三法の検討以前に、利益分割法ありきで議論が始まることのないよう事務運営指針の中で明確化を図られたい。</p>	<p>いただいたご意見や今後の事例の集積を基に、事務運営指針の規定の整備を引き続き行うとともに、事例集の内容を充実させ、適用基準の一層の明確化及び事前確認手続の迅速化を図ることによって、移転価格税制に関する納税者の予測可能性のさらなる向上に取り組んでまいりたいと考えています。</p> <p>ご意見の趣旨が、「利益分割法の適用における分割対象利益又はその分割要因として、国外関連取引における価格支配力を考慮すべきである」ということであれば、国外関連取引における価格支配力が国外関連取引に係る所得の発生に寄与しているとは通常考えられないことから、分割要因として考慮する必要はないと考えます。</p> <p>移転価格税制の執行上、最も合理的な独立企業間価格の算定方法を選択することとなりますが、その際、基本三法の適用が優先することは法令に規定されており、基本三法適用の可否判断を行わずに利益分割法の検討を行うことはないと考えています。</p>

(参考) 今回の意見募集の対象である「移転価格事務運営要領」(事務運営指針)の一部改正(案)及び「連結法人に係る移転価格事務運営要領」(事務運営指針)の一部改正(案)の内容に係る御意見のみ掲載させていただいております。