

税務上の時価について

- 関係会社間の財・サービスの取引価格の研究 -

平成16年5月17日

日本公認会計士協会

目 次

| | |
|--|----|
| 1 . はじめに | 1 |
| 2 . 時価に関する税務上の取扱いの基本的な考え方 | 1 |
| (1) 時価に関する規定 | 1 |
| 法人税関連規定 | 2 |
| 時価について定めた規定（法人税関連規定） | 3 |
| (2) 単体納税制度における事項 | 4 |
| 法人税法第22条（各事業年度の所得の金額の計算）第2項 | 4 |
| 法人税法第37条（寄附金の損金不算入）第7項 | 5 |
| 法人税基本通達9-4-1及び9-4-2 | 5 |
| (3) 連結納税制度における事項 | 6 |
| 連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益（法61の11） | 6 |
| 連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益（法61の12） | 7 |
| 分割等前事業年度等における連結法人間取引の損益の調整（法61の13） | 7 |
| 連結事業年度における寄附金の損金不算入（法81の6） | 7 |
| (4) 行為又は計算の否認の規定 | 7 |
| 法人税法第132条 | 8 |
| 法人税法第132条の2 | 8 |
| 法人税法第132条の3 | 9 |
| 3 . 移転価格税制における財・サービス対価の考え方 | 9 |
| (1) 企業再編と取引対価の時価 | 9 |
| (2) 独立企業原則を適用する場合の留意点・問題点 | 10 |
| 独立企業原則の適用上の留意点 | 10 |
| 独立企業原則の適用上の問題点 | 13 |
| (3) 伝統的な取引基準法の適用について | 14 |
| 独立企業間価格の算定方法を巡るガイドラインと我が国の税法 | 14 |
| 伝統的な取引基準法 | 15 |
| 伝統的な取引基準法のまとめ | 18 |
| (4) その他の方法の適用について | 18 |

| | |
|--|----|
| 利益分割法 (Profit Split Method : PSM) | 18 |
| 取引単位営業利益法 (Transactional Net Margin Method : TNMM) | 20 |
| (5) 役務提供、無形固定資産について | 24 |
| 問題の所在 | 24 |
| 役務提供について | 24 |
| 無形資産の取引における独立企業間価格 | 27 |
| 4 . 時価に関する判例・裁決例の分析 | 31 |
| (1) 関係会社間取引に関する課税上の基本的な考え方 | 31 |
| (2) 役務提供の対価の算定に関する判例・裁決例 | 32 |
| 5 . 結 語 | 34 |

本研究報告で使用する法律等の略号は次のとおりである。

| | |
|------------------|--------------------|
| 法：法人税法 | 措：租税特別措置法 |
| 令：当該法律の施行令 | 規：当該法律の施行規則 |
| 基：当該税目に係る法律の基本通達 | |
| パラ | ：OECD移転価格ガイドライン第 項 |

1. はじめに

企業組織再編税制の導入、これを前提とする連結納税制度の導入を契機に関係法人間取引における時価課税の問題が近年クローズアップされている。企業組織再編税制においては、会計処理に関係なく税務上非適格とされるものについては時価による課税がなされる。連結納税制度においても、たとえ同一の連結納税主体を構成するグループ企業間の取引であっても時価と乖離する取引については寄附金又は受贈益課税がなされることとなっている。事実、関係会社間の取引対価は様々な要因、例えば、コスト削減、実質的利益移転等の目的をもって決定されているように見受けられる。連結納税制度の普及に伴い、この問題は今後より一層クローズアップされる可能性がある。

また、国際課税関係においては、国内事業の海外移転に伴い、内国法人の外国子法人に対するサービス対価の妥当性についてより一層厳しい目が向けられている。例えば、平成15年度改正では、移転価格情報申告「法人税申告書別表十七(三)」において、いわゆる移転価格税制における独立企業間価格の算定方法を具体的に記載させることとなった。

このような状況において、本研究報告は改めて関係会社間の財・サービス取引の時価、とりわけ役務提供対価の決定における基本的な税制の考え方を広く研究することを目的として取りまとめたものである。

2. 時価に関する税務上の取扱いの基本的な考え方

単体納税制度を前提としたこれまでの税制において存在した時価関連規定に加え、時価会計導入に伴い、単体納税制度上制定された時価関連規定や、企業組織再編税制及び連結納税制度の導入に当たって制定された時価関連規定等、時価に関する規定が増えてきているのが最近の現状である。

こうした中で、次の3つの観点から特に税務上の時価が問題となると考えられる。

寄附金・受贈益認定の問題

評価損益課税の問題

同族会社の行為計算否認規定、企業組織再編税制、連結納税制度における包括的租税回避の否認規定の適用リスクの問題

ここでは上記の問題意識を持ちながら、まず法人間において財(資産・負債)や役務提供(サービス)取引が行われた場合の税務上の取扱いの基本となる時価関連規定を挙げ、次にこれらの規定を俯瞰し、現行税制上置かれている時価関連規定が指し示す時価の範囲について着眼したい。

(1) 時価に関する規定

以下の「法人税関連規定」に掲げた規定を俯瞰してみると、法人税法第22条第2項は益金の認識・測定は「時価」をもって行うことを包括的に示しているが、具体的な時価の算出方法自体は示しておらず、政令、基本通達等にその具体的な算出方法の提示を委ねている。

また、時価の算出方法について、次の「時価について定めた規定(法人税関連

規定)」の項で更に整理している。財（資産・負債）に関する時価の具体的な算出規定は比較的多く存置されているものの、役務提供（サービス）に関する時価を具体的に指し示す規定はいわゆる移転価格税制以外の規定が少なく、上記の法人税法の実務上「時価」が問題となる3つの観点において、特に役務提供（サービス）に関する時価が問題になる場合がある。

法人税関連規定

ア．法人税法

| | |
|---------|---|
| 第22条 | 各事業年度の所得の金額の計算 |
| 第25条 | 資産の評価益の益金不算入 |
| 第33条 | 資産の評価損の損金不算入等 |
| 第34条 | 過大な役員報酬等の損金不算入 |
| 第37条 | 寄附金の損金不算入 |
| 第61条の3 | 売買目的有価証券の評価益又は評価損の益金又は損金算入等 |
| 第61条の5 | デリバティブ取引に係る利益相当額又は損失相当額の益金又は損金算入等 |
| 第61条の11 | 連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益 |
| 第61条の12 | 連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益 |
| 第61条の13 | 分割等前事業年度等における連結法人間取引の損益の調整 |
| 第62条 | 合併及び分割による資産等の時価による譲渡 |
| 第62条の5 | 適格事後設立による資産等の時価による譲渡と株式の帳簿価額修正益又は帳簿価額修正損の益金又は損金算入 |
| 第62条の7 | 特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入 |
| 第81条の6 | 連結事業年度における寄附金の損金不算入 |
| 第81条の10 | 連結法人間取引の損益の調整 |
| 第132条 | 同族会社等の行為又は計算の否認 |
| 第132条の2 | 組織再編成に係る行為又は計算の否認 |
| 第132条の3 | 連結法人に係る行為又は計算の否認 |

イ．法人税法施行令

| | |
|----------|----------------------------|
| 第28条 | 棚卸資産の評価の方法 |
| 第32条 | 棚卸資産の取得価額 |
| 第68条 | 資産の評価損の計上ができる場合 |
| 第119条 | 有価証券の取得価額 |
| 第119条の13 | 売買目的有価証券の時価評価金額 |
| 第119条の14 | 償還有価証券の帳簿価額の調整 |
| 第122条の12 | 連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益 |
| 第122条の13 | 連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益 |
| 第122条の14 | 分割等前事業年度等における連結法人間取引の損益の調整 |
| 第137条 | 土地の使用に伴う対価についての所得の計算 |
| 第155条の22 | 連結法人間取引の損益の調整 |

ウ．法人税基本通達

| | |
|----------|--------------------------------|
| 1-4-14 | 資産等の移転による譲渡の対価の額 |
| 2-1-26 | 利息制限法の制限超過利子 |
| 2-1-29 | 賃貸借契約に基づく使用料等の帰属の時期 |
| 2-1-30 | 工業所有権等の使用料の帰属の時期 |
| 2-3-4 | 低廉譲渡等の場合の譲渡に係る対価の額 |
| 2-3-7 | 有利な発行価額 |
| 2-3-29 | 上場有価証券等の区分及び時価評価金額 |
| 2-3-30 | 取引所売買有価証券の気配相場 |
| 2-3-31 | 店頭売買有価証券の時価評価金額 |
| 2-3-32 | 公表する価格の意義 |
| 2-3-33 | 合理的に計算された価格の意義 |
| 2-3-34 | 新株権利落ちのあった株式で新株の発行されていないものの価額 |
| 4-1-1 | 時価を超える評価益の益金不算入 |
| 5-2-11 | 購入した棚卸資産の時価 |
| 5-2-12 | 未着品の時価 |
| 5-2-13 | 製造等に係る棚卸資産の時価 |
| 5-2-14 | 製品について控除法により評価する場合の半製品又は仕掛品の時価 |
| 5-2-15 | 建値と市中相場とがある棚卸資産の時価 |
| 5-2-16 | 輸入原材料等の時価 |
| 7-3-1 | 高価買入資産の取得価額 |
| 9-1-3 | 時価 |
| 9-1-7 | 上場有価証券等の著しい価額の低下の判定 |
| 9-1-8 | 上場有価証券等の価額 |
| 9-1-13 | 上場有価証券等以外の株式の価額 |
| 9-1-14 | 上場有価証券等以外の株式の価額の特例 |
| 9-1-15 | 企業支配株式等の時価 |
| 9-1-19 | 減価償却資産の時価 |
| 10-6-5の2 | 交換資産の時価 |
| 13-1-2 | 使用の対価としての相当の地代 |
| 13-1-15 | 相当の地代で賃借した土地に係る借地権の価額 |

エ．租税特別措置法（法人税法）

| | |
|--------|---------------------------|
| 第66条の4 | 国外関連者との取引に係る課税の特例（移転価格税制） |
|--------|---------------------------|

時価について定めた規定（法人税関連規定）

ア．有価証券の時価

| | |
|-----------|-------------------------------|
| 法令119条の13 | 売買目的有価証券の時価評価金額 |
| 法基2-3-7 | 有利な発行価額（有価証券の取得価額に関する規定） |
| 法基2-3-29 | 上場有価証券等の区分及び時価評価金額 |
| 法基2-3-30 | 取引所売買有価証券の気配相場 |
| 法基2-3-31 | 店頭売買有価証券の時価評価金額 |
| 法基2-3-32 | 公表する価格の意義 |
| 法基2-3-33 | 合理的に計算された価格の意義 |
| 法基2-3-34 | 新株権利落ちのあった株式で新株の発行されていないものの価額 |

イ．棚卸資産の時価

| | |
|----------|--------------------------------|
| 法基5-2-11 | 購入した棚卸資産の時価 |
| 法基5-2-12 | 未着品の時価 |
| 法基5-2-13 | 製造等に係る棚卸資産の時価 |
| 法基5-2-14 | 製品について控除法により評価する場合の半製品又は仕掛品の時価 |
| 法基5-2-15 | 建値と市中相場とがある棚卸資産の時価 |
| 法基5-2-16 | 輸入原材料等の時価 |

ウ．評価損の計上における時価

| | |
|----------|---------------------|
| 法基9-1-3 | 時価 |
| 法基9-1-7 | 上場有価証券等の著しい価額の低下の判定 |
| 法基9-1-8 | 上場有価証券等の価額 |
| 法基9-1-13 | 上場有価証券等以外の株式の価額 |
| 法基9-1-14 | 上場有価証券等以外の株式の価額の特例 |
| 法基9-1-15 | 企業支配株式等の時価 |
| 法基9-1-19 | 減価償却資産の時価 |

エ．相当の地代

| | |
|-----------|-----------------------|
| 法基13-1-15 | 相当の地代で賃借した土地に係る借地権の価額 |
|-----------|-----------------------|

(2) 単体納税制度における事項

「(1) 時価に関する規定」に整理されたように法人税関連の時価に関する規定は種々存在するが、ここでは法人税法上の規定について解説し、法人税法上の時価に関する取扱いのうち、特にグループ会社間で行われる財・サービスの提供における基本となる考え方に触れてみたい。

法人税法第22条（各事業年度の所得の金額の計算）第2項

法人税法第22条第2項では、益金の額に算入すべき金額に、無償による資産の譲渡又は役務の提供に係る収益の額が含まれている。すなわち、法人税法第22条第2項は、無償取引の場合でも通常の対価相当額の収益が生ずるとみなすこととした規定である。

無償取引について収益を認識する趣旨は、時価相当額で取引したものと税負担の公平を維持するためと考えられ、益金の認識・測定は「時価」をもって行うことが明記されていることとなる。

（法人税法 第22条第2項）

内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

譲渡時における適正な価額より低い価額で行われる資産の低額譲渡は、法人税法第22条第2項の有償による資産の譲渡に該当する。

その際、益金として認識される基礎金額は、法人税法第37条の規定により当該資産の適正価額(経済的価値)とされる。譲渡価額と適正価額とに差額が生じる場合、次項の法人税法第37条(寄附金の損金不算入)第7項の取扱いを考慮する必要がある。

法人税法第37条(寄附金の損金不算入)第7項

法人税法第37条第7項では、下線部のように法人間の取引についてはすべてその時点における価額(時価)によることが明記され、当該時価よりも高額又は低額な価額で取引が行われた場合、その取引価額と時価との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は寄附金の額に含めるものとしている。

(法人税法 第37条第7項)

前各項に規定する寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与(広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。)をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時ににおける価額又は当該経済的な利益のその供与の時ににおける価額によるものとする。

(同条第8項)

内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時ににおける価額又は当該経済的な利益のその供与の時ににおける価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄附金の額に含まれるものとする。

法人税法第22条第2項と同様に、法人税法第37条第7項においても税務上の基本的な取扱いを示しているが、経済的利益(「時価」)の具体的な算出方法自体は示してはいない。

法人税基本通達9-4-1及び9-4-2

法人税法第37条第7項では、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合、それがどのような名目で行われているかを問わず、その資産又は経済的利益の額を寄附金の額として取り扱うこととしている。

法人税基本通達9-4-1は、法人が子会社等の解散・整理に当たって、やむを得ず損失負担等を行った場合、当該行為に相当な理由があり、その結果として子会社整理等が行われたのであれば、その損失負担等を寄附金として扱わないことを明らかにしたものである。いわば、法人税法第37条第7項の例外的な取扱いに当たる場合を示したものであるといえる。

(法人税基本通達 9-4-1)

(子会社等を整理する場合の損失負担等)

法人がその子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い当該子会社等のために債務の引受けその他の損失負担又は債権放棄等(以下9-4-1において「損失負担等」という。)をした場合において、その損失負担等をしなければ今後より大きな損失を蒙ることになることが社会通念上明らかであると認められるためやむを得ずその損失負担等をするに至った等そのことについて相当な理由があると認められるときは、その損失負担等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする。

(注)子会社等には、当該法人と資本関係を有する者のほか、取引関係、人的関係、資金関係等において事業関連性を有する者が含まれる(以下9-4-2において同じ。)

法人税基本通達9-4-2は、子会社等が債務超過等の経営危機に瀕しており、これを放置した結果業績不振で整理を余儀なくされ、親会社が一層損失を被るような状況である場合に合理的な支援の範囲内で再建支援をすることを認めたものである。

再建支援の方法としてやむを得ず行われる無利息貸付や債権放棄等について「相当な理由」があるとして寄附金として扱わないこととしている。

(法人税基本通達 9-4-2)

(子会社等を再建する場合の無利息貸付け等)

法人がその子会社等に対して金銭の無償若しくは通常の利率よりも低い利率での貸付け又は債権放棄等(以下9-4-2において「無利息貸付け等」という。)をした場合において、その無利息貸付け等が例えば業績不振の子会社等の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくものである等その無利息貸付け等をしたことについて相当な理由があると認められるときは、その無利息貸付け等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする。

(注)合理的な再建計画かどうかについては、支援額の合理性、支援者による再建管理の有無、支援者の範囲の相当性及び支援割合の合理性等について、個々の事例に応じ、総合的に判断するのであるが、例えば、利害の対立する複数の支援者の合意により策定されたものと認められる再建計画は、原則として、合理的なものと取り扱う。

(3) 連結納税制度における事項

政府税制調査会法人課税小委員会「連結納税制度の基本的考え方」(平成13年10月9日)には、「連結グループ内の法人間の資産等の取引についても、時価により行うものとする」旨が記載され、単体納税制度と同様に、連結法人間の取引価格は「時価」によることになる。

ここでいう時価は、連結法人間の取引について、単体納税制度より厳格な時価取引が求められているわけではなく、単体納税制度の下で「時価」として認識される取引は、連結納税制度においても「時価」として取り扱われることになると解される。

「(1) 時価に関する規定」に整理された時価に関する規定のうち、法人税法に規定された連結納税制度に関する時価関連規定を次にまとめるが、これらの規定では、連結法人間取引における時価の算出方法自体は示していない。

連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益(法61の11)

完全支配関係を有する連結子法人は、連結納税制度適用開始の日の前日に有する時価評価資産の評価益又は評価損を、原則として、連結加入直前事業年度の所得の

金額の計算上、連結納税前の単体納税の下で益金の額又は損金の額に算入することが定められている。

ここで時価評価資産とは、政令で特に定めたもの以外の固定資産、土地、有価証券、金銭債権及び繰延資産を指す。

また、課税上の弊害や法人の事務負担に配慮して、時価評価の適用を受けない連結子法人が規定されている。

連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益（法61の12）

連結納税制度を適用している連結法人グループに加入し、新たに連結納税制度の適用を受ける加入子法人は、連結納税前の単体納税の下で時価評価資産の評価益又は評価損を、原則として、連結加入直前事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することが定められている。

また、課税上の弊害や法人の事務負担に配慮して、時価評価の適用を受けない加入子法人が規定されている。

分割等前事業年度等における連結法人間取引の損益の調整（法61の13）

連結納税制度では、他の連結法人への譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額は、個別レベルの所得計算の下で損金又は益金の額に算入することにより、譲渡損益額が、再譲渡等の時点まで繰り延べられることが定められている。

連結事業年度における寄附金の損金不算入（法81の6）

連結法人間での寄附金の損金算入を認めると、黒字法人から赤字法人へ利益の付替が行われた後に離脱するなど、租税回避につながるおそれがあるため、連結法人間の寄附金は、連結所得の計算上その全額が損金不算入とされている（法81の6）。

単体納税制度では、前述したとおり時価を取引価格とするので、取引価格が時価と大きく乖離している場合には、低額譲渡あるいは高額譲渡として包括的に寄附金あるいは受贈益としての認定が行われることになる（法37）。

連結納税制度においてもこの規定が同様に適用されるので（法81の3）「時価」によらないグループ内取引は、「時価」との差額分がみなし寄附金又は受贈益として課税されるおそれがある。したがって、連結法人間取引において寄附金認定が過度に厳格に行われると、時価の判定をめぐって実務上混乱が生じる可能性がある。

(4) 行為又は計算の否認の規定

租税回避行為とは「私法上許された法形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することが企図されている場合の当該行為」をいい、税負担の公平性を確保する趣旨から一種の租税回避行為の包括的な防止規定として、次の3つの行為又は計算の否認が規定されている。

法人税法第132条 同族会社等の行為又は計算の否認

同第132条の2 組織再編成に係る行為又は計算の否認

同第132条の3 連結法人に係る行為又は計算の否認

次にこれらの規定の具体的な内容を要約するが、行為又は計算の否認の規定では、取引における時価の具体的な算出方法自体は示していない。

法人税法第132条

法人税法第132条は、同族会社等の行為又は計算の否認の規定である。

その趣旨は「同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社またはその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正または決定を行う権限を税務署長に認めるものである。」とされている。

したがって、本条は、経営上の目的に照らして当該取引に理由のある経済的合理性を有する取引まで否認するものではないと解される。

(法人税法 第132条)

(同族会社等の行為又は計算の否認)

1 税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

一 内国法人である同族会社

二 イから八までのいずれにも該当する内国法人

イ 3以上の支店、工場その他の事業所を有すること。

ロ その事業所の2分の1以上に当たる事業所につき、その事業所の所長、主任その他のその事業所に係る事業の主宰者又は当該主宰者の親族その他の当該主宰者と政令で定める特殊の関係のある個人(以下この号において「所長等」という。)が前に当該事業所において個人として事業を営んでいた事実があること。

ハ ロに規定する事実がある事業所の所長等の有するその内国法人の株式の数又は出資の金額の合計額がその内国法人の発行済株式の総数又は出資金額(その内国法人が有する自己の株式又は出資を除く。)の3分の2以上に相当すること。

法人税法第132条の2

法人税法第132条の2は、組織再編成に係る行為又は計算の否認の規定である。

組織再編に当たり適格合併等については簿価譲渡が認められ、その他の合併等については時価課税が行われることとなっている。

適格合併の要件は、「新株のみの割当要件」と「当事者要件」の2つであるが、例えば、会社が含み損を計上するために合併交付金を交付する理由がないのに合併交付金を交付し非適格合併としているようなケースでは、本規定の適用を受け、適格合併があったものとされることが考えられる。

(法人税法 第132条の2)

(組織再編成に係る行為又は計算の否認)

税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは事後設立(第2条第12号の6(定義)に規定する事後設立をいう。)によりその有する資産の移転を行い、若しくはこれと併せてその有する負債の移転を行った法人(以下この条において「移転法人」という。)当該資産の移転を受け、若しくはこれと併せて当該負債の移転を受けた法人(以下この条において「取得法人」という。)又は移転法人若しくは取得法人の株主等である法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、これらの法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、移転法人又は取得法人の株式(出資を含む。)の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額(第24条第1項(配当等の額とみなす金額)の規定により利益の配当又は剰余金の分配の額とみなされる金額をいう。)の減少その他の事由により法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

法人税法第132条の3

法人税法第132条の3は、連結法人に係る行為又は計算の否認の規定である。

本条は、税負担の公平性の観点から連結納税制度において想定される多様な租税回避行為を包括的に防止するために、前述した同族会社等の行為又は計算の否認、組織再編成に係る行為又は計算の否認と同様に、連結法人に係る行為又は計算の否認を規定している。

(法人税法 第132条の3)

(連結法人に係る行為又は計算の否認)

税務署長は、連結法人の各連結事業年度の連結所得に対する法人税又は各事業年度の所得に対する法人税につき更正又は決定をする場合において、その連結法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該各連結事業年度の連結所得の金額又は当該各事業年度の所得の金額から控除する金額の増加、これらの法人税の額から控除する金額の増加、連結法人間の資産の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加その他の事由により法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その連結法人に係るこれらの法人税の課税標準若しくは欠損金額若しくは連結欠損金額又はこれらの法人税の額を計算することができる。

3. 移転価格税制における財・サービス対価の考え方

(1) 企業再編と取引対価の時価

平成9年の独占禁止法改正による純粹持株会社の解禁をはじめとして、相次ぐ商法の改正や連結決算中心の企業内容開示制度の変更は、我が国の企業経営のあり方を大きく変えている。すなわち、個別企業中心の企業経営から連結グループ中心の企業経営への転換が急速に進んでいる。さらに、連結納税制度の導入により税務においても企業グループとしての一体性が認知されることとなった。そのような状況の中、持株会社制度の導入、大企業同士の企業連合の形成などいわゆる企業再編が急ピッチで進んでいる。その中で企業グループ間取引の重要性が増している。

我が国の企業形態をみるに、一概に子会社といっても様々な態様がある。例えば、

完全に一事業部としての機能しか有していない場合、すなわち経営方針から人の採用、事業展開に至るまで親会社の方針に逐一従っており、その代わり親会社は経営上のリスクを負い、仮にその子会社が実質的に破綻した場合であっても、株主有限責任の範囲を超えて責任を負担するケースがある。逆に、親会社の名前をその社名に入れていたとしても、親会社は経営には株主としての範囲を超えて関与することはなく、また破綻したときの責任についても株主有限責任の範囲内でしか負わないケースもある。実態として前者の場合と後者の場合とでは関係会社間取引価格の設定の仕方は必ずしも同一ではない。

租税特別措置法は、独立企業間価格については実質的に時価として扱うことを明確にしている（措法66の4、）。したがって、グループ間取引価格を決定するに際して、移転価格税制における考え方が参考になるといえる。

(2) 独立企業原則を適用する場合の留意点・問題点

措法第66条の4（移転価格税制、以下「本税制」という。）第1項及び第4項において、法人と国外関連者との間における取引価格と独立企業間価格（arm's length price）との間に差異がある場合には、独立企業間価格に修正して課税所得の計算をすることが規定されている。本税制における独立企業間価格とは、移転価格に関する基準として国際的に認められているOECDモデル条約第9条第1項に説明される独立企業原則（arm's length principle）に基づいて算定された価格であり、概念的には、支配従属関係のない独立した企業間において取引条件その他の事情が同一又は類似の状況の下で取引が行われたとした場合に成立するであろう対価の額である。本税制は、OECD租税委員会が、国際間の二重課税の防止及び移転価格税制の公正な適用を目的として作成・改訂した「移転価格ガイドライン」（以下「ガイドライン」という。）を参考にして適正に執行されることとされており、内容についてもガイドラインの趣旨に沿って規定されているところが多い。

独立企業原則の適用上の留意点

ア．比較可能性の分析

独立企業原則は、関連者間取引条件と独立企業間取引条件を比較することによって適用するものであり、この比較が有効であるためには、比較対象とされる状況の経済的特徴が十分に比較可能でなければならない。比較可能であるということは、それぞれの価格算定方法において比較対象となる取引価格や利益率に重要な影響を与える経済的特徴に差異がないか、又はかかる特徴に差異があっても合理的な調整ができることを意味する。措法66の4(2)-3、及びガイドライン（第1章、C、(i)、b）においては、比較可能性を決定する経済的特徴に係る要素として、以下を挙げている。

(ア) 資産や役務の特徴

資産や役務の具体的な特徴における差異は、多くの場合、競争市場における価値の差異につながっている。したがって、関連者間取引と独立企業間取引の

比較可能性の検討に当たっては、これらの特徴を比較することが必要である。ガイドラインは、考慮すべき重要な特徴として、有形資産の移転の場合には、その資産の物理的特徴、品質、信頼性、有用性及び供給量、役務提供の場合には、その役務の性質と程度、無形資産の場合には、使用許諾又は販売といった取引の形態、特許、商標又はノウハウといった資産の種類、保護期間と保護の程度、及びその資産の使用によって期待される利益を挙げている（第1章、C、(i)、b、1）。一般的に、移転された資産や役務の特徴における類似性は、関連者間取引と独立企業間取引の価格を比較する場合には重要であるが、利益幅を比較する場合には、その重要性は低いと考えられている。

(イ) 機能分析

独立企業間取引において、取引の対価の額は、それぞれの企業が果たした機能（使用資産や引き受けたリスクを含む。）を反映して決定される。したがって、関連者間価格の算定に当たっては、関連者間取引と独立企業間取引における当事者が引き受けた機能を比較するのが有効である。ガイドラインは、比較すべき機能として、設計、製造、組立、研究開発、役務の提供、購入、販売、市場開拓、宣伝、輸送、資金管理及び経営を列挙している（第1章、C、(i)、b、2）。

機能分析は、取引における経済的に重要な機能を中心に行われるべきである。どの機能が重要かを判断する上で、納税者グループの組織構造、及び納税者がどのような法律上の資格においてその機能を果たしているかを考慮することは有益である。この分析においては、工場や設備などの使用資産の種類、価値のある無形資産等の使用、及び、経過年数、市場価値、場所、利用できる財産権の保護など、使用資産の性格も検討する必要がある。

(ウ) リスク分析

独立企業間取引においては、取引に重要な影響を与えるリスクに関してより高い管理能力を持っている企業は当該リスクをより多く負担することが可能となり、その結果、より高い期待利益（リスクプレミアム）によって報われるのが一般的である。関連者間取引において、それぞれの企業がどのような種類のリスクをどの程度引き受けているかを判断するためには、それぞれの企業がどのような種類の管理能力をどの程度有しているかを分析する必要がある。例えば、取引価格変動・為替相場や金利の変動などのマーケット・リスク、資産設備への投資や使用に伴う損失のリスク、研究開発の失敗のリスク、取引先の信用リスクを考慮する必要がある。リスク分析においても、取引における経済的に重要なリスクを中心に分析されるべきであり、かかる分析において、納税者グループの組織構造、納税者の法律上の資格を考慮することは有効である。

「リスクを負担している者が所得を享受すべきである。」という考え方は、移転価格税制に係る所得配分の議論においては、最近の税務実務上、無形資産取引のような取引における価格算定方法においては、かなり有効な方法と考えられているようである。

(I) 経済状況、市場の状況

独立企業間価格は、たとえ同種の資産や役務に係る取引であっても、異なる市場ごとに異なることがある。市場の規模、その市場における競争の程度及び納税者の市場における相対的地位、代替商品や代替役務の入手可能性又はこれらが出現するリスク、地域の需給の水準、消費者の購買力、市場に対する法的規制の性格と程度、土地代、人件費、資本を含む生産コスト、及び小売又は卸売などの市場のレベル等を考慮して、価格調整が必要とされる場合があることに留意する。

(オ) 事業戦略

事業戦略について、価格算定上考慮すべき典型的な例として、市場浸透政策がある。ある市場におけるマーケットシェアの拡大を図ろうとしている納税者は、同一市場における同種の製品価格よりも低い価格を設定するかもしれないし、一時的に通常よりも高いコストをかけ、その結果他の納税者よりも低い利益率となる場合があることに留意する。

(カ) 包括取引の評価

関連者間取引においては、密接に関連した複数の取引が行われる場合が少なくない。この場合、公正な市場価値を算出するためには、原則として、取引ごとに独立企業原則を適用すべきであるが、個々の取引は密接に結び付いているか又は継続的に行われているため、別々には適正に評価することができない場合がしばしばあり、そのような場合には、個々に独立企業の条件を評価するよりも、関係する取引を1つのパッケージ取引としてまとめて評価したほうがより合理的である。

措通66の4(3)-1においては、独立企業間価格の算定は、原則として、個別の取引ごとに行うのであるが、例えば、次に掲げる場合には、これらの取引を1つの取引として独立企業間価格を算定できると説明している。

- ・ 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、同一の事業セグメントに属する取引等を考慮して価格設定が行われており、独立企業間価格についてもこれらの単位で算定することが合理的であると認められる場合
- ・ 国外関連取引について、生産用部品の販売取引と当該生産用部品に係る製造ノウハウの使用許諾取引等が一体として行われており、独立企業間価格についても一体として算定することが合理的であると認められる場合

(キ) 相殺取引

関連者間取引においては、意図的に相殺取引が別の取引に組み込まれることがあるから、一定の条件の下に、相殺取引を考慮して価格算定が行うことが認められる。措通66の4(3)-2においては、「一の取引に係る対価の額が独立企業間価格と異なる場合であっても、その対価の額と独立企業間取引との差額に相当する金額を同一の相手方との他の取引の対価の額に含め、又は当該対価の額から控除することにより調整していることが取引関係資料の記載その他の状

況からみて客観的に明らかな場合には、課税上弊害がない限り、それらの取引は、それぞれ独立企業間価格で行われたものとすることができる。」と説明されている。

イ．取引の実体に従った評価

取引の実体及び経済的実質がその取引の法形式と異なる場合、又は取引の内容と形式は同じであるが、取引条件が、独立企業が通常に商業上行う条件とは異なる場合には、税務当局によって、納税者が採用した法形式を無視して実質所得者課税の原則に基づいて課税関係を決定される場合がある。独立企業間取引の価格算定は、独立企業として取引当事者の商業上の取引実体及び経済的実質に即して行われるべきことに留意する。

(ア) 損失

企業グループ全体としては利益を計上しているにもかかわらず、ある関連会社が継続的に損失を計上している場合、税務当局がそのような関連会社を調査の対象とする場合がある。継続的な損失の計上が、多額の事業開始時の費用、不利な経済条件、低い生産性や非効率、又はその他の正当な事業上の理由に基づくものである場合もある。しかしながら、そのような場合には、独立企業は最終的には事業を停止するであろうから、企業グループのある会社が継続的に損失を計上し、他の会社が継続的に利益を計上しているような場合には、関係会社間の取引価格の適正性を見直してみる必要がある。

(イ) 契約条件

独立企業間取引においては、当事者が授受する資産又は役務に係る便益の内容、責任及びリスクに係る契約当事者間の負担関係等の取引条件を法的に明確にするため、これらを契約書に定めるのが通常である。関連者間取引についても、これらの取引条件について契約書に明記しておくのが有効である。

独立企業原則の適用上の問題点

平成12年9月8日付け「租税特別措置法関係通達（法人税編）の一部改正について」（法令解釈通達）の制定、平成13年6月20日付け「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」（平成13年6月1日施行）の一部改正、及び平成16年度税制改正により、本税制の取扱いの明文化が図られ、関連法規の整備がされてきたものの、実務上の適用に際してはまだまだ不明確なところが多い。例えば、どの種類の取引にはどの価格算定方法を適用するのが適当か又は認められるかについての規定はなく、算定方法については実務上納税者の判断に委ねられるところが多い。また、独立企業間価格を算定するためには詳細な機能分析や独立第三者たる企業に係る多くの資料情報が必要であるが、納税者にはそのような資料の入手は不可能か困難である場合が多い。さらに、比較対象取引と納税者が行った取引との間に遂行する機能その他において差異がある場合の、調整方法についての明確な規定もない。

本税制はガイドラインを指針とすることとしており、規定内容についてもガイド

ラインに添って規定されている部分が多いため、本税制に詳細規定がない場合には実務上ガイドラインを参照するのが有効だが、日本における課税上その参照範囲については必ずしも明確ではないが、又は適用が認められていない部分もある。例えば、日本における移転価格税制において、一般的に、費用分担契約（CCA）については、独立企業間価格算定方法とは認められていないと考えられている。なお、取引単位営業利益法（Transactional Net Margin Method：TNMM）についても独立企業間価格算定方法とは認められていないと考えられてきたが、平成16年度税制改正において、当該算定方法も独立企業間価格算定方法の1つとして認められることとなった。

これらの結果、実務上、税務調査において、詳細な判断や個々の取引に係る具体的な取扱いについては、現場の税務調査官等に幅広く委ねられる場合が多いのが現状であるといえる。

(3) 伝統的な取引基準法の適用について

独立企業間価格の算定方法を巡るガイドラインと我が国の税法

前述したとおりガイドラインは、税務上の移転価格を決定する基本原則として独立企業原則を採用しており、その具体的な独立企業間価格の算定方法を定めている。我が国においても租税特別措置法にほぼ同様な規定が置かれている。それらを鳥瞰すると次のとおりである。

| OECD移転価格 ガイドライン | 租税特別措置法 | | | |
|----------------------|-------------------------------------|------------------------|--|----------------------------------|
| | 棚卸資産の販売・購入 | | 棚卸資産以外の取引 | |
| 独立価格比準法 (CUP法) | 独立価格比準法 (措法66の4 一イ) | 左記三法に 準ずる方法 (同二) | 独立価格比準法、 再販売価格基準 法、原価基準法と 同等な方法 (措法66の4 二イ) | 左記三法に準ず る方法 (措法66の4 二ロ) |
| 再販売価格基準法 (RP法) | 再販売価格基準法 (同ロ) | | | |
| 原価基準法 (CP法) | 原価基準法 (同ハ) | | | |
| 利益分割法 (PSM) | その他政令で定める方法 (措法66の4 一二、措令39の12) | | その他政令で定める方法 (措法66の4 二ロ、措令39の12) | |
| 取引単位営業 利益法 (TNMM) | | | | |

(注)「棚卸資産の販売・購入」及び「棚卸資産以外の取引」のいずれの場合も、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法(以下「基本三法」という。)ないしはこれらと同等な方法の適用が原則とされており、これら三法に準ずる方法及び政令で定める方法(利益分割法及び取引単位営業利益法)は、基本三法(同等な方法を含む。)が適用できない場合のみその適用が認められている(措法66の4 一、二)。

「措法66の4 一・二」及び「同二・ロ」で定める「その他政令で定める方法」とは、「措令39の12」で定める利益分割法及び取引単位営業利益法であるため、我が国税法で定める独立企業間価格の算定方法は、ガイドラインと一致しているこ

とになる。また、比較可能性を決定する際に考慮すべき諸要素（パラ1.19～1.35）についても、ほぼ同様の内容が「措通66の4(2)-3」に定められている。したがって、我が国税法における独立企業間価格の算定方法は、ガイドラインを踏襲しているものと考えられる。以下、ガイドラインに基づき独立企業間価格の算定方法について述べる。

伝統的な取引基準法

ガイドラインは独立企業間価格算定の伝統的な取引基準法として、ア．独立価格比準法（Comparable Uncontrolled Price Method：CUP法）、イ．再販売価格基準法（Resale Price Method：RP法）、ウ．原価基準法（Cost Plus Method：CP法）の3つを定めている。

ア．独立価格比準法（CUP法）

(ア) 内容

独立価格比準法とは、関連者間取引において移転された資産又は役務の価格を、比較可能な状況下で、比較可能な独立企業間取引において移転された資産又は役務の価格を独立企業間価格とする方法である（パラ2.6）。

(イ) 特徴

独立価格比準法の特徴として次の項目が挙げられている。

- ・ 比較可能な独立企業間取引を見出すことができる場合には、CUP法は、移転価格に独立企業原則を適用するための最も直接的かつ信頼のおける方法である（パラ2.7）。
- ・ 独立企業が関連者間取引で売買される同種の製品を販売している場合に、特に信頼できる方法である（パラ2.11）。

(ウ) 比較可能性を確保するための条件

独立価格比準法を採用する場合、対象となる関連者間取引と独立企業間取引とが比較可能となるための条件として、次の2つのいずれかを満たすこととされている（パラ2.7）。

- ・ 比較される取引間又はそれらの取引を行う企業間のいかなる差異も、自由市場における価格に影響を与えないこと（つまり、比較取引間及び企業間の差異は、価格の重要な差異をもたらさないこと）
- ・ 比較される取引間又は企業間の差異が価格に重大な影響を及ぼす場合には、その影響を排除するために相当程度正確な調整を行うことが可能であること

なお、比較される取引間及び企業間に差異がある場合に独立価格比準法を適用する際の要調整項目の例示として、

- ・ 製品種類の差異による価格調整、輸送及び保険条件の差異による価格調整及び取引スケールの差異による価格調整（パラ2.11、2.12、2.13）が挙げられている。

イ．再销售价格基準法（RP法）

(ア) 内容

再销售价格基準法とは、関連者から購入された製品が、再販売者である関連者が独立企業に再販売する価格から適切な粗利益（再販売差益）を控除した額を独立企業間価格とする方法である（パラ2.14）。販売差益については、比較可能非支配取引において、独立企業が稼得する再販売差益も指針となるとしている（パラ2.15）。再销售价格基準法は棚卸資産を想定して記述が行われている。なお、国内法においても、棚卸資産以外の取引（措法66の4 二）として、有形資産貸借取引（措通66の4(5)-2）、金銭の貸借取引（同3）、役務取引（同5）、無形資産の使用許諾又は譲渡取引（同6）を例示しているが、いずれもこれら措置法通達において棚卸資産以外の取引については独立価格比準法又は原価基準法の採用が前提とされている。

(イ) 特徴

再销售价格基準法の特徴として次の項目が挙げられている。

- ・ 販売活動に適用される場合に、おそらく最も有用な方法である（パラ2.14）。
- ・ 製品の差異を補正するための調整は、通常、CUP法より少ない。つまり、製品の僅かな差異は、それが価格に与える影響ほど重大に利益率に影響を与える可能性は少ない（パラ2.16）。
- ・ RP法は製品の差異が大きくても容認されるが、製品の比較可能性がより高ければよりよい結果をもたらす（パラ2.18）。
- ・ 独立企業間取引と関連者間取引とが、製品自体を除き他のすべての特質において比較可能な場合で、移転された製品の差異に相当程度に正確な調整ができない場合には、RP法はCUP法よりも信頼できる独立条件の尺度となる（パラ2.19）。
- ・ 再販売者が製品に対し実質的な価値を付加しない場合には、最も容易に再販売差益を決定することができる（パラ2.22）。

また、再销售价格基準法の適用が困難とされる場合として、

- ・ 移転資産に対し、再販売者による加工や他の製品への組込みが行われる場合
 - ・ 再販売者が製品に関連する商標、トレードネームの形成・維持のために実質的な貢献をしている場合
- が挙げられている（パラ2.22）。

(ウ) 比較可能性を確保するための条件

独立価格比準法と同様に、比較取引間及び企業間の差異が自由市場における再販売差益に影響を与えないこと又はこれらの差異が再販売差益に重大な影響を及ぼす場合には、その影響を排除するために相当程度の調整が可能であることを提示している（パラ2.16）。

また、比較可能性を確保するための調整が必要となる項目として、

- ・ リスク、使用資産など再販売者が果たす機能の相違（パラ2.21）

- ・ 再販売者が再販売活動に加え、広告、マーケティングなど実質的な商業活動を行っているか否か（パラ2.24、2.25）
- ・ 再販売者が商品の販売独占権を有しているか否か（パラ2.27）
- ・ 関連者間取引と独立企業間取引とで会計処理が異なる場合の調整（パラ2.28、2.30）
が挙げられている。

ウ．原価基準法（CP法）

(ア) 内 容

原価基準法とは、関連者への資産又は役務のサプライヤーである別の関連者が、非関連者に対して販売する場合の原価に、適正な利益を得るためのマークアップを加算した場合の売価を、独立企業間価格とする方法である（パラ2.32）。なお、独立企業同士による比較可能取引において得られたであろう原価プラスマークアップも指針となるとしている（パラ2.33）。

(イ) 特 徴

原価基準法の特徴として次の項目が挙げられている。

- ・ 半製品が関連者間で販売される場合、関連者同士が共同支援契約又は長期売買契約を締結した場合、関連者間取引が役務提供である場合には最も優れた方法である（パラ2.32）。
- ・ 製品の差異を補正するための調整は、通常、CUP法より少ない。つまり、製品の僅かな差異は、それが価格に与える影響ほど利益率に影響を与える可能性は少ない（パラ2.34、2.16準用）。
- ・ CP法は製品の差異が大きくても容認されるが、製品の比較可能性がより高ければよりよい結果をもたらす（パラ2.34、2.18準用）。
- ・ 独立企業間取引と関連者間取引とが製品自体を除き他のすべての特質において比較可能な場合で、移転された製品の差異に相当程度正確な調整ができない場合には、CP法はCUP法よりも信頼できる独立条件の尺度となる（パラ2.34、2.19準用）。

また、原価基準法の適用が困難になる場合の例示として、

- ・ 発生した原価の水準と市場価格の間に、認識できるような関連性がない場合（例えば、価値のある発見が行われたが、その所有者は、その発見につき僅かな研究費しか支出していない場合）
が挙げられている（パラ2.36）。

(ウ) 比較可能性を確保するための条件

独立価格基準法及び再販売価格基準法と同様に、比較取引間及び企業間の差異が競争市場における原価プラスマークアップに影響を与えないこと（比較取引間及び企業間の差異は、原価プラスマークアップの差異をもたらさないこと）また、これらの差異が原価プラスマークアップに重大な影響を及ぼす場合には、その影響を排除するために相当程度の調整が可能であることを提示している（パラ2.34）。

また、比較可能性を確保するための調整が必要となる項目として、

- ・ CP法を適用するに当たっては、比較可能な原価ベースと比較可能なマークアップ双方の検討が必要である（パラ2.37）。
- ・ マークアップの調整に関して、当事者間の機能、負担リスク、取引関連費用の相違を検討することは特に重要である（パラ2.38）。
- ・ 関連者間取引と独立企業間取引で会計処理が異なる場合（原価の取扱いに相違がある場合）には、一貫性を保つための調整が必要である（パラ2.39）が挙げられている。

伝統的な取引基準法のまとめ

伝統的な取引基準法とされる3つの方法の位置付けであるが、「独立価格比準法（CUP法）」は、独立企業間価格の算定上、最も直接的な方法であるが製品ないしは役務の同種性が求められるため（パラ2.7、2.11）適用が限定される傾向がある。

これに対し、「再販売価格基準法（RP法）」と「原価基準法（CP法）」は粗利益率又はマークアップ率を比較する方法であるため、比較可能性を考慮する上で製品ないしは役務（ただし、RP法は役務取引が想定されていない。）の同種性がある程度緩和されることになる。よって、「独立価格比準法（CUP法）」に比べ間接的な方法ではあるが、適用範囲が広がることが想定される。

しかしながら、これら伝統的な取引基準法の適用に当たり、取引企業のリスク、経済的活動内容、責任、活用資産などの機能（パラ1.20～1.27）を製品価格や粗利益率等に織り込み、調整を加えることは困難な場合が生じよう。そこで、このような機能の差異は、しばしば営業経費に反映されるものとして（パラ3.27）考案されたものが、営業利益を比較して独立企業間価格を算定する「取引単位営業利益法（TNMM）」である。また、独立企業間に比較対象取引が存在しない場合でも適用できるものとして考案された方法が「利益分割法（PSM）」である。

(4) その他の方法の適用について

「(3) 伝統的な取引基準法の適用について」で述べた伝統的な取引基準法が単体では信頼できないか、又は企業の特性により全く適用できない場合を想定して、ガイドラインは「その他の方法」（取引単位利益法）として、利益分割法（PSM）と、取引単位営業利益法（TNMM）の2つの独立企業間価格を算定する手法を示している。なお、「その他の方法」は、伝統的な取引基準法の適用可能性を、まず、十分検討した上で最後の手段として適用を検討するという位置付けとなっている（パラ2.49、3.1、3.50）。

利益分割法（Profit Split Method：PSM）

ア．内容

利益分割法とは、関連者間取引において独立企業が実現を期待したであろう利益を分割することによって、その利益を稼得するような移転価格を独立企業間価

格とする方法である。利益分割法の最大の長所は、この方法が伝統的な取引基準法と比べて、一般に類似性の高い比較対象取引に直接依存しないことから、独立企業間にそのような取引が存在しない場合でも適用することができるという点にある（パラ3.6）。そして利益分割法は、その分割基準方法の決定が最大のポイントとなるが、ガイドラインは各関連者の貢献度を分割基準とし（パラ3.5、3.6）具体的に、(ア)寄与度分析と(イ)残余利益分析の、2つの分割アプローチを示している。

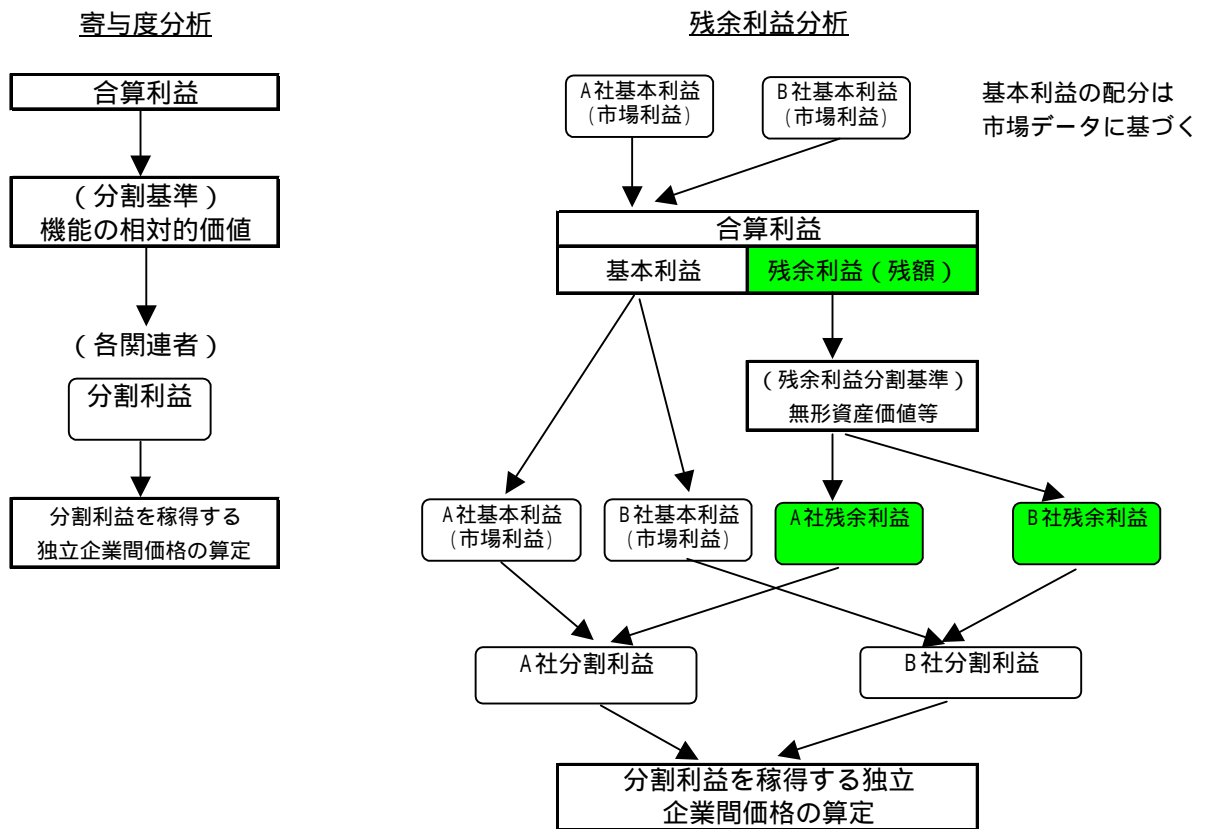
(ア) 寄与度分析（パラ3.16～3.18）

寄与度分析とは、対象関連者間取引で稼得された合算利益を、当該関連者間取引に参加したそれぞれの関連者が果たした機能（パラ1.20～1.27）の相対的価値に基づき分割する方法である。分割する利益は基本的に「営業利益」とされている（パラ3.17）が、状況によっては粗利益を分割し、その後で各関連者に発生した又は帰属すべき費用を控除する方法もあり得るものとしている（パラ3.17）。

(イ) 残余利益分析（パラ3.19～3.23）

残余利益分析とは、対象関連者間取引から得られる合算利益を2つの段階で分割する（残余利益分析で分割される利益について、特にガイドライン本文では明示されていないが、その後公表された設例では営業利益が分割対象となっている。）。第一段階では、参加企業に対し当該取引にかかわった取引の種類に応じ、基本的利益が配分される。この基本的利益は、独立企業が類似の取引を行った場合に得る市場利益が参考とされるが、この段階では一般に各企業が保有する価値ある無形資産の貢献度は評価されない。第二段階で、分割後の残余利益（又は損失）について無形資産及び交渉上の相対的力関係の寄与度を有益な指標として分割される。

以上、利益分割法における2つの分析手法を示したが、各関連者が特に価値ある無形資産を有し、それが対象取引に貢献している場合には、残余利益分析が用いられることになる（参考：措通66の4(4)-5）。



イ. 特徴

利益分割法の特徴として次の項目が挙げられている。

- ・ 独立企業間に類似取引が存在しない場合でも適用することができる（パラ3.6）。
- ・ 分割対象利益は、通常、実際利益ではなく予想利益である。移転価格設定時は実際利益が分からないためである（パラ3.11）。
- ・ 分割基準である貢献度の評価が主観的になりやすい（パラ3.8）。
- ・ 合算利益の算定に関し、海外関連者のデータ入手の困難性と会計慣行・通貨調整の困難性が伴う（パラ3.9）。

取引単位営業利益法（Transactional Net Margin Method：TNMM）

ア. 内容

取引単位営業利益法とは、1つの関連者間取引から生ずる営業利益を、適切な基準（原価、売上、資産等）で測定し、関連者が独立企業との取引で得る営業利益又は独立企業が比較可能な取引で得たであろう営業利益と比較する方法である（パラ3.26）。取引単位営業利益法の最大の特徴は、製品や市場の差異により独立価格比準法が適用できず、さらに関連者間取引と独立企業間取引との間の機能の差異が粗利益率に重要な影響を及ぼしており、かつ、調整が困難な場合で、

再販売価格基準法や原価基準法の採用ができない場合に、これらの差異が営業利益段階までに調整されるものと考えられる場合に採用が検討される方法である（パラ3.47）。

イ．特徴

取引単位営業利益法の特徴として次の項目が挙げられている。

- ・ CUP法の場合と比較して、取引上の差異による影響が少ない。また、RP法及びCP法に関連して、関連者間取引と独立企業間取引との間の機能の差異は、しばしば営業経費に反映され、企業の粗利益率に大きな幅があっても営業利益ではほぼ近似する場合がある（パラ3.27）ので、伝統的な取引基準法よりも適用範囲が広がる。
- ・ 独立企業間取引の発生費用で原価算入項目と販売費及び一般管理費での処理項目の識別が困難なため、比較対象とする原価の調整が困難である場合に適用が検討される（パラ3.46）。
- ・ 製品や市場の差異により、CUP法が適用できない場合や、機能差異が原価に反映されているがその反映部分を算定することが困難な場合で、RP法やCP法が適用できない場合に、その適用が検討される（パラ3.47）。
- ・ 営業利益は価格や粗利益に影響を及ぼさない要因によって影響を受けることがある。具体的には、新規参入企業の脅威、競争上の地位、事業戦略、経営の効率性などである。このような場合に、営業利益を移転価格の決定に使用することは、大きな不安定要素となる（パラ3.35、3.36）。

ウ．比較可能性を確保するための条件

- ・ 新規参入企業の脅威、競争上の地位、事業戦略、経営の効率性などは営業利益に影響を与えるため、これらの調整が必要となる（パラ3.36、3.39）。
- ・ 関連者間取引と独立企業間取引での、営業費用と営業外費用の取扱いの差異に係る調整が必要となる（パラ3.40）。
- ・ 帳簿上価値が反映されていない無形資産の価値の影響を考慮する（パラ3.41）。
- ・ 製品のライフサイクルや短期の経済状況が利益に与える影響を考慮し、関連者間取引と独立企業間取引とも複数年度のデータ検討が必要である（パラ3.44）。

以上がガイドラインで定める独立企業間価格の算定方法であるが、無形資産取引及びグループ内役務提供取引についても、基本的にはこれらの方法により算定されるべきものである（パラ6.13、7.31）。しかし、無形資産取引及びグループ内役務提供取引については、その性質上、さらに特有の要素を加味しなければならない場合がある。この点については、次項以降で記述する。

OECD移転価格ガイドラインで定める独立企業間価格の算定方法

| 区分 | 名称 | 国内関連法規 | 定義 | 適用対象 | 比較可能性を確保するための条件 (=比較可能非支配取引となる条件) | 比較可能性を確保するための要調整項目 | 特徴 |
|---------------|----------------------|---------------|--|----------------------------------|--|--|---|
| 伝統的な取引 基準法 | 1. 独立価格基準法 (CUP法) | 措法66の 4 イ | 関連者間取引において移転された資産又は役務の価格を、比較可能な状況下で、比較可能な独立企業間取引において移転された資産又は役務の価格と比較する方法 | 2.6 資産取引 役務取引 | 次の2つの条件のうち、いずれか1つを満たすこと 比較される取引間又はそれらの取引を行う企業間のいかなる差異も、自由市場における価格に影響を与えない(比較取引間及び企業間の差異は、価格の差異をもたらさない)こと 上記差異が価格に重大な影響を及ぼす場合には、影響を排除するために相当程度正確な調整を行うことができること | 2.7 製品種類の差異による価格調整 輸送及び保険条件の差異による価格調整 取引スケールの差異による価格調整 | 2.11 2.12 2.13 比較可能な独立企業間取引を見出すことができる場合には、CUP法は、独立企業原則を適用するための、最も直接的かつ信頼のおける方法である。 独立企業が2つの関連者間で売買されるものと同種の製品を販売している場合に、特に信頼できる方法である。 |
| | 2. 再販売価格基準法 (RP法) | 措法66の 4 一口 | 関連者から購入された製品が、再販売者である関連者が独立企業に再販売する価格から適切な粗利益(=再販売差益)を控除した額を独立企業間価格とする方法 比較可能非支配取引において、独立企業が稼得する再販売差益も指針となる。 | 2.14 棚卸資産 2.15 | 次の2つの条件のうち、いずれか1つを満たすこと 比較される取引間又はそれらの取引を行う企業間のいかなる差異も、自由市場における再販売差益に影響を与えない(比較取引間及び企業間の差異は、再販売差益の差異をもたらさない)こと 上記差異が再販売差益に重大な影響を及ぼす場合には、影響を排除するために相当程度正確な調整を行うことができること | 2.16 再販売者が果たす機能の相違(リスク、使用資産など) 再販売者が行う活動の水準。運送業務のみから広告・マーケティングまで 再販売者が再販売活動に加え、実質的な商業活動を行っている場合には、相当程度実質的な再販売差益が期待される。 再販売者が商品の販売独占権を有しているか否か。販売独占権は再販売者の利益に影響する。 関連者間取引と独立企業間取引とで会計処理が異なる場合の調整が必要(例:研究開発費、保証費用が売上原価か営業費用か。) | 2.21 2.24 2.25 2.27 2.28 2.30 販売活動に最も有用な方法である。 製品の差異を補正するための調整は、通常、CUP法より少ない。つまり、製品の僅かな差異は、それが価格に与える影響ほど重大に利益率に影響を与える可能性は少ない。 RP法は、製品の差異がより大きくても容認されるが、製品の比較可能性がより高ければよりよい結果をもたらす。 独立企業間取引と関連者間取引とが、製品自体を除き他のすべての特質において比較可能な場合で、移転された製品の差異に相当程度に正確な調整ができない場合には、CUP法よりも信頼できる独立条件の尺度となる。 再販売者が製品に対し実質的な価値を付加しない場合には、最も容易に再販売差益を決定することができる。 <適用が困難な場合> 移転資産に対し、再販売者による加工や他の製品への組み込みが行われる場合 再販売者が製品に関連する商標、トレードネームの形成・維持のために、実質的な貢献をしている場合 |
| | 3. 原価基準法 (CP法) | 措法66の 4 一八 | 資産又は役務のサプライヤーである関連者が、非関連者に対して販売する場合の原価に、適正な利益を得るためのマークアップを加算した場合の売価を、独立企業間価格とする方法 独立企業同士による比較可能取引において得られたであろう原価プラスマークアップも指針となる。 | 2.32 資産取引 役務取引 2.33 | 次の2つの条件のうち、いずれか1つを満たすこと 比較される取引間又はそれらの取引を行う企業間のいかなる差異も、競争市場における原価プラスマークアップに影響を与えない(比較取引間及び企業間の差異は、原価プラスマークアップの差異をもたらさない)こと 上記差異が原価プラスマークアップに重大な影響を及ぼす場合には、影響を排除するために相当程度正確な調整を行うことができること | 2.34 CP法を適用するに当たっては、比較可能な原価ベースと比較可能なマークアップの検討が必要である(例:原価の調整に関して、参照サプライヤーが事業活動の遂行にリース資産を使用している場合と、関連者が自己資産を使用している場合とでは調整が必要となる。) マークアップの調整に関して、当事者間の機能、負担リスク、取引関連費用の相違を検討することは特に重要である。 関連者間取引と独立企業間取引で会計処理が異なる場合には、データ調整が必要である。いくつかの場合には営業費用を考慮する必要があるかもしれず、そのような状況では、CP法は総利益率より純利益に近づく。 | 2.37 2.38 2.39 半製品が関連者間で販売される場合、関連者同士が共同支援契約又は長期売買契約を締結した場合、関連者間取引が役務提供である場合には最も優れた方法である。 パラグラフ2.16から2.21と同一の原則が適用される。 <適用が困難な場合> 発生した原価の水準と市場価格の間に、認識できるような関連性がない場合(例えば、価値のある発見が行われたが、その所有者は、その発見につき僅かな研究費しか支出していない場合) |

| 区分 | 名称 | 国内関連法規 | 定義 | 適用対象 | 比較可能性を確保するための条件 (=比較可能非支配取引となる条件) | 比較可能性を確保するための要調整項目 | 特徴 |
|---------------------|-----------------------|--|--|------|--------------------------------------|--------------------|---|
| その他の方法 (取引単位利益法) | 1. 利益分割法 (PSM) | 措 令 39 の 12 一 措 通 66 の 4(4)-1~5 | <p>関連者間取引において独立企業が実現を期待したであろう利益を分割することにより、その関連者間取引において設定又は課された特別の条件が利益に与える影響を排除しようとする方法</p> <p>利益分割のアプローチには次の2つがある。 (1) 寄与度分析 (措通66の4(4)-2) (2) 残余利益分析 (措通66の4(4)-5)</p> | 3.5 | 特に明示なし | 右の調整が必要 | <p>「寄与度分析」においては、利益分割の基準である貢献度 (= 機能の相対的価値) の価値を評価するための市場データの入手</p> <p>「残余利益分析」においては、基本的利益を配分するために、独立企業が類似取引において得る市場利益データの入手</p> <p>3.6 3.16 3.6 3.19</p> <p>独立企業間に類似取引が存在しない場合でも適用することができる。 移転価格設定のための分割対象利益は、通常、実際利益ではなく予測利益に基づく。</p> <p><短 所> 分割基準である貢献度の評価に当たり、外部市場データと当該関連者間取引とで関連性が希薄である。よって、利益の配分は主観的になりやすい。 海外関連者の財務データ入手の困難性と会計慣行・通貨調整の困難性。</p> |
| | 2. 取引単位営業利益法 (TNM) | 措 令 39 の 12 二、三 | <p>関連者間取引から生ずる営業利益を、適切な基準 (原価、売上、資産等) で測定し、関連者が独立企業との取引で得る営業利益又は独立企業が比較可能な取引で得たであろう営業利益と比較する方法</p> | 3.26 | 特に明示なし | 右の調整が必要 | <p>新規参入企業の脅威、競争上の地位、事業戦略、経営効率、コスト構造、資本コスト、事業に関する経験の程度等 (追加的機能、市場差異) により営業利益は影響を受けるため、これらの調整が必要となる。</p> <p>会計方針の統一性に関する調整、営業費用と営業外費用の取扱いの相違、帳簿上価値が反映されていない無形資産の価値の影響を考慮する。 複数年度のデータ検討が必要である。</p> <p>3.36 3.39 3.40 3.41 3.44</p> <p>CUP法で用いられる価格の場合と比較して、取引上の差異による影響が少ない。つまり、関連者間取引と独立企業間取引との間の機能の差異は、しばしば営業経費に反映され、企業の粗利益率に大きな幅があっても営業利益ではほぼ近似する場合がある。 原価算入と販売費管理費に算入される項目の識別が困難なため、比較対象取引とする原価の調整が困難である場合に適用が検討される。 製品や市場の差異によりCUP法が適用できない場合や、機能差異が原価に反映されているが、その反映部分を算定することが困難な場合に適用が検討される。</p> <p><短 所> 営業利益は、価格又は粗利益に影響を及ぼさない要因によって影響を受けることがある。</p> |

(注) 各列の右に付した番号は、OECD移転価格ガイドラインのパラグラフ番号を示す。

(5) 役務提供、無形固定資産について

問題の所在

近年の企業組織再編制度の充実により、様々な企業再編が進んでいる。例えば、単独グループの持株会社の設立、異なる企業群の共同事業としての共同持株会社の設立、類似事業集約のための企業再編、一事業部の分社型分割等の活用による独立会社の設立などがごく一般的になってきている。そのような中で、グループ企業内取引はかつてないほど頻繁に行われてきており、その重要性は増す一方である。これらのグループ間取引の対価の設定をどのように行うかという問題は、より一層重要性を増してきていることから、以下、役務提供対価の設定及びこれに類似する無形固定資産の評価について考察を加える。

役務提供について

ア．役務提供取引に関する基本的アプローチ

役務提供取引については、最初に役務提供の有無が判定され、役務提供があったと認められる場合に対価の妥当性が検討される。検討対象とすべき役務提供取引には、次のようなものがある。

- ・ 企画又は調整
- ・ 予算の作成又は管理
- ・ 会計、税務又は法務
- ・ 債権の管理又は回収
- ・ 情報通信システムの運用、保守又は管理
- ・ キャッシュ・フロー又は支払能力の管理
- ・ 資金の運用又は調達
- ・ 利子率又は外国為替レートに係るリスク管理
- ・ 製造、購買、物流又はマーケティングに係る支援
- ・ 従業員の雇用又は教育

イ．役務提供の有無の判定

(ア) 役務提供の有無の判定の基本原則

役務提供の有無は、受益者側の視点により判定され、受益者である企業が非関連企業であると仮定した場合、次のどちらかに該当する場合には、役務提供があると判定される。

- ・ 当該役務提供がなかったならば、受益者である企業が自ら当該役務を実施すると認められる場合
- ・ 当該役務提供取引について、当然に対価を支払う場合

(イ) 役務提供があるものとされる取引

財務・法務・人事・経営企画等のサポート取引は、原則として、役務提供があるものとされる。また、資産利用取引又は資産譲渡取引などに関連して役務提供取引が行われる場合があるため、取引の機能的分析を実施して判定する必要があることに留意が必要である。

なお、要請がある場合には役務提供を行うことができる状態（オンコール）が定期的に維持されている場合には、原則として、役務の提供があるものと判断される。したがって、「関係会社事業部」などの組織を有する場合には、オンコールサービスが提供されているものと推定される可能性が高いと思われる。

ただし、オンコールサービスについては、役務提供の内容や利用頻度により対価性に強弱があることに留意が必要であり、次のような場合には、有償性はないものとされる。

- ・ サービスに対する潜在的需要が低い場合
- ・ オンコールの利点が無視できる場合
- ・ 同様なサービスが他から、直ちに、かつ、容易に入手可能な場合

(ウ) 役務提供がないものとされる取引

受益者である企業が非関連企業である場合、自ら実施したり、対価を支払うことがない取引であり、次の3種類がある。

- ・ 株主活動

親会社の株主総会開催のための活動や親会社の有価証券報告書作成のための活動であり、株主としての活動とされ、有償性はないものとされる。

- ・ 重複する役務提供

受益者である企業が、非関連者から同種の役務提供を受けている場合や自らが実施している場合、重複して受益する役務については、有償性がないものとされる。

ただし、重複が一時的な場合やリスク軽減のために実施している場合には、有償性があるものとされる。

- ・ 付随的に受ける便益

債務保証などに行っていないにもかかわらず、関連企業の1社の信用力向上が関連企業全体へ好影響を及ぼす場合など、関連企業間における付随的な便益の提供が認識できる場合がある。しかし、このような便益については、受益者である企業が独立企業であれば対価を支払うとは考えられないため、当該便益を伴う取引は有償性がないものとされる。

ウ．役務提供の対価の妥当性

(ア) 役務提供の対価の妥当性を検討する場合の基本原則

役務提供の対価の妥当性を検討する場合、役務提供者と受益者との双方の視点が必要であり、基本3法である独立価格比準法(CUP法)、原価基準法(CP法)、再販売価格基準法(RP法)の適用が原則である。ただし、役務提供取引の性格上、再販売は想定されず、再販売価格基準法(RP法)の適用はないものと考えられる。

(イ) 直接請求法と間接配賦法

役務提供が、当事者間で直接請求が可能な場合には、その分析は比較的容易である。この場合の請求方法を直接請求法という。

しかし、関連企業間の役務提供取引は、当事者間の直接請求によらなかった

り、設定された基準により関連企業間で按分されて他の取引の請求に含められたりする場合が多い。この場合、受益者である企業が受領する便益の程度に応じた請求や費用配分が行われるが、この方法を間接配賦法という。

間接配賦法は提供された便益と対価との関係が曖昧になるため、対価の判定には、独立企業が支払うであろう対価に関する考慮が特に重要になる。なお、国際的な博覧会、集中的な広報活動などや便益に関する管理コストが膨大な場合などには、受益者である企業の相対的概算価値により配賦することが適切であるため、このような種類の役務提供については、間接配賦法しか適用できない。

間接配賦法には、次のような方法がある。

- ・ 関連企業が受け取るサービスの便益を見積もって経費を割り振る方法
- ・ 関連企業のグロスマージン等を基準として分担金を請求する方法
- ・ 関連企業に販売する製品にマークアップする方法

(ウ) 対価算定における留意事項

対価を算定する上で留意すべき事項は、次のとおりである。

- ・ 間接配賦法による場合、認識可能な合理的な便益見込額により配賦割合を決定したのであれば、当初見込と実際の便益が相違しても、原則として、修正を要しない。なお、合理的な再配賦については認められる。
- ・ 経済的な合理性がある場合には、役務提供企業に利益を発生させる必要はない（なお、3.(2)イの「(ア) 損失」の項にも留意のこと）。
- ・ 本来の業務に付随した役務提供（製造子会社から製品を購入している場合における当該子会社の製造設備に対して行う役務提供など）については、比較対象取引が存在しない場合、当該役務提供に係る直接費と合理的に配賦された間接費を配賦した総原価を適正な独立企業間価格とすることが認められ、利益のマークアップは不要とされる。ただし、次の場合は除かれる。
 - ・ 役務提供費用が、当該役務提供企業の原価又は費用の相当部分を占める場合（付随業務と認められない。）
 - ・ 役務提供のためにノウハウ等の簿外の無形固定資産を使用している場合など、総原価の適用が妥当でない場合（この場合には、ノウハウ等のロイヤリティの問題が発生する。）
 - ・ 当該提供役務が、受益者である企業の原価の大部分を占める場合

エ．役務提供の対価の具体例

(ア) 利息

通貨の同一性、時期、期間、金利設定方式（固定金利又は変動金利、単利又は複利）・利払方式（前払、後払）借手の信用力、担保や保証の有無などを考慮した独立価格比準法（CUP法）や原価基準法（CP法）の適用が原則であるが、子会社再建の場合の無利息貸付等は認められる。

ただし、非金融業の場合には、次のような取扱いが行われている。

- ・ 貸手が非関連者である銀行等から、通貨、貸借時期、貸借期間等が同様の状況の下で借り入れたとした場合に通常付されたと推定される利率を用い

る。なお、貸手の借入金と貸付金の関連性の有無は問われない。

- ・ 上記の適用ができない場合、貸付資金を、同一通貨、取引時期、期間等が同様の状況の下で国債等により運用するとした場合に得られたと推定される利率を用いる。なお、法人税基本通達（借地権関係）では、経済的利益を算定する際の利率は、年利3.0%（本研究報告公表時点）とされていることに留意されたい。

(1) 有形固定資産の賃貸

独立価格比準法（CUP法）の適用に際しては、賃借時期、期間、賃借期間中の維持費用等の負担関係、転貸の可否が検討対象取引と同様であることが必要とされる。また、原価基準法（CP法）の適用に際しては、同種又は類似資産であり、かつ、上記の賃貸借条件が同様であることが必要とされる。

オ．役務提供取引に関する判断のポイント

役務提供取引については、最近では重要な経済取引として認識されており、対価の有償性について明確に認識すべきものと思われる。役務提供取引に関する判断のポイントは、次のとおりである。

- ・ 役務提供取引の有償性は、その役務提供内容に応じて決定されるが、重要な判断基準は、便益を受ける企業が対価を支払うべき取引か否かにある。
- ・ オンコールサービスも役務提供取引として認識される。
- ・ 役務提供の対価の決定に際しては、受益者である企業側が支払うべき対価が基準となるが、比較対象取引が明確でない場合など、独立価格比準法等が採用できない場合には、役務提供側からみて、当該提供役務が主たる業務か付随業務かで利益のマークアップの要否が決定される。主たる業務の場合には、利益をマークアップすべきであり、付随業務である場合には、利益のマークアップは要求されず、コストカバーで差し支えない。ただし、当該役務提供取引が、受益者である企業の原価の大部分を占めるような場合にはマークアップが必要とされる。

無形資産の取引における独立企業間価格

ア．無形資産の範囲

(ア) 商業上の無形資産（パラ6.3）

製品の製造・役務の提供のために使用される、特許、ノウハウ、デザイン、型式

(イ) マーケティング上の無形資産（パラ6.4）

製品・サービスの宣伝に役立つ、商標、商号、顧客リスト、販売網、及び 関連製品に対して重要な宣伝的価値を有するユニークな名称・記号・写真

(ウ) 貸借対照表に計上されていないものも含む（パラ6.2）

イ．無形資産の取引における特別な考慮

(ア) 算定の困難性（パラ6.13）

独立企業原則を適用するための一般的指針は、無形資産についての関連者間

の移転価格の算定についても同様に当てはまる。しかしながら、次のような理由から無形資産がかかわる関連者間取引に独立企業原則を適用するには困難が伴う。

- ・ 比較対象取引を探すのが困難なこと
- ・ 取引時における価格の算定が困難なこと
- ・ 合理的な事業上の理由から独立企業であれば行わないような方法で資産を譲渡又は使用すること

(1) 譲渡側と譲受側の双方の観点の考慮の必要性 (パラ6.14)

譲渡側と譲受側の双方の観点を考慮する必要がある。すなわち、無形資産が関連者にとってより限定された有益性を有する場合に、関連者は無形資産の購入又は使用についての最も高い、あるいは最も生産性の高い使用に基づいて算定した対価を支払うことを要求されない。

ウ．無形資産の取引における考慮要素

(ア) 比較可能性に関する特別な考慮要素 (パラ6.20)

無形資産の取引の独立企業間価格算定における関連者間取引と非関連者間取引との比較可能性に関する特別な考慮要素として、次の事項がある。

- ・ 無形資産からの予想収益 (割引現在価値)
- ・ 権利が行使できる地理的な場所の制限
- ・ 譲渡される権利により製造される製品の輸出制限
- ・ 譲渡される権利の性格が排他的か否か
- ・ 新工場建設あるいは特別な機械の購入のための資本投資
- ・ 市場で必要な立ち上がり費用及び開発作業

(イ) 特許における考慮要素 (パラ6.21及び22)

無形資産が特許である場合には、次の事項を考慮する必要がある。

- ・ 特許の性格 (製品特許か工程特許か)
- ・ 関係国の特許法に基づき与えられる保護の程度
- ・ 存続期間 (法的保護期間のみでなく、経済的価値を維持する期間も含む。)
- ・ 特許が使用される製造工程及び当該工程が最終製品に与える価値

(ウ) 独立企業との取引と比較可能な状況の場合

同一の所有者が独立企業に対して比較可能な状況の下で比較可能な無形資産を譲渡あるいはライセンスする場合には、独立価格比準法 (CUP法) を使用することが可能である。また、関連者が、当該無形資産を第三者にサブライセンスする場合には、関連取引の条件を検討するためには、再販売価格基準法 (RP法) を使用することが可能である (パラ6.23)。

また、次の場合は別途考慮が必要となる。

- ・ 無形資産を含む製品の販売の場合 (パラ6.24)
無形資産を含む製品の販売の場合には、独立価格比準法 (CUP法) あるいは再販売価格基準法 (RP法) の使用が可能である。
- ・ 価値のある無形資産がかかわる場合 (パラ6.26)
取引関係者の双方が、取引に使用される価値のある無形資産あるいはユニ

ークな資産を所有しており、それらが潜在的な競争相手の取引との差別化を行う場合には、伝統的な取引基準法や取引単位営業利益法（TNMM）を適用することは困難であり、利益分割法（PSM）が適当である。

エ．取引時に評価が困難な場合（パラ6.28～35）

取引時に評価が困難な場合における独立企業間価格の算定及び事後の税務調査においては、次のような事項を考慮する必要がある。

- ・ 納税者及び税務当局の双方により、独立企業が比較可能な状況において、取引の価格算定の際の評価の不確かさを考慮して行う。
- ・ すべての関連する経済的要素を考慮して予想収益を当該取引の開始時における価格算定の決定のための手段として使用する。
- ・ 特定の見積りに基づいて価格を算定している場合には、当該価格の税務当局の税務調査において税務当局は同じ手法を用いるべきである。税務当局は、取引時において合理的に予想されたすべての状況の変化を考慮して、納税者が適切な見積りを行ったかどうかを調査する必要がある。

オ．商標あるいは商号を有しない企業がマーケティング活動を行う場合

マーケティングを行う者が、販売促進に係る役務の提供者として報酬を得るべきか、マーケティング上の無形資産に帰せられる追加収益を享受すべきか、が問題となる。すわわち、マーケティング上の無形資産に帰属する収益をどのように認識するのかという問題である（パラ6.36）。

(ア) 販売者が単なる代理人として活動し、マーケティング上の無形資産の所有者からその販売促進のための経費の弁済を受ける場合（パラ6.37）

販売者はその代理活動のみに対して妥当な報酬を受ける資格があり、マーケティング上の無形資産に帰せられる収益を享受する資格はない。

(イ) 販売者がマーケティング活動の費用を負担する場合（パラ6.38）

販売者は当該活動から生じ得る収益を享受することとなるが、どの程度の収益を得るべきかについては、権利の内容による。

カ．無形資産の使用料の算定手法例 その1（ロイヤリティ料）

ロイヤリティ料の算定には、一般的に次のようなアプローチ手法がある。手法の選択や具体的な算定には困難を伴うものと思われるが、事例に応じて適切な対応が必要となる。

(ア) マーケット・アプローチ

これは、その会社の属する業界において通常採用されている業界相場を採用する方法である。この方法では独立価格比準法（CUP法）が適用可能となる。この方法には、相場に基づいているため説得力があるというメリットがある反面、投資リスク・成長性・収益性への考慮が欠けている、新規分野・パイオニア的発明等ユニークな無形資産への対応が難しい、経済環境の急変に対応できない、というデメリットがある。

(イ) コスト・アプローチ

これは、現在有する無形資産を改めて作るとした場合の再調達原価を考え、その費用の一部をロイヤリティとしてライセンスに負担させ、回収しようとする

する方法である。この方法には、ロイヤリティとは将来生み出されるであろう経済的利益に基礎を置くべきであるという視点が欠けているというデメリットがある。

(ウ) インカム・アプローチ

a. 利益アプローチ

これは、ライセンシーは無形資産を使用することにより売上を増加させ又は原価や販売費を減少させて利益を増加させることから、その正味増加キャッシュ・フローや正味利益の一部を無形資産使用の対価として還元させようとする方法である。ライセンサー側の開発寄与度とライセンシー側の無形固定資産の使用に係る投資寄与度とを評価し、超過利益をライセンサーとライセンシーに配分する。この方法では、利益分割法（PSM）の適用が可能である。この方法には、研究開発の過程において最終的に見込まれる利益は不確定である、失敗した開発費用を合理的に織り込むことは困難である、というデメリットがある。

b. 発明寄与度アプローチ

これは、特許権等の発明によって得られた利益から発明の価値を評価する方法である。例えば、純利益は資本（資金力）・経営（営業力）・特許発明により3分の1ずつ得られたものと仮定し、特許発明寄与度を利益の3分の1とする方法等がある。この方法には、特許発明の内容の特殊性が考慮されていない、というデメリットがある。

c. 残存利益アプローチ

これは、双方当事者の機能分析を通して、価値の高い無形資産を使用しない通常の事業活動による各当事者の寄与に対して各々の市場リターンを算定し、実際の当該事業活動からの合計損益からその市場リターンを控除したものが未配分の残存利益と認識した上で、この残存利益を価値の高い無形資産の形成、維持・増価に対する各々当事者の寄与の相対価値に基づいて分割する方法である。

キ. 無形資産の使用料の算定手法例 その2（ブランド使用料）

(ア) 問題の所在

企業グループに属する会社は営業上そのグループのブランドを使用する機会が多い。その場合、ブランド使用料の授受に合理性が認められなければ、税務上問題が生じる可能性がある。しかし、ブランドのように唯一無二の性質を備えており、かつ、企業集団内でのみ取引が行われる場合には、公正な価額、すなわち時価の客観的な算定が極めて困難である。

ここでは、経済産業省企業法制研究会の公表した「ブランド価値評価研究会報告書」で示されたブランド使用料の算定方法を紹介する。

(イ) ブランド使用料の種類

ブランド使用料には、「ブランド使用許諾料」と「ブランド管理料」がある。「ブランド使用許諾料」とは、排他独占的にブランドを使用する法律上の権利を有する企業がブランド使用を許諾する場合の対価としての社標使用料、ライ

センス料等の名目で授受されるものである。「ブランド管理料」とは、企業集団全体で使用するブランドの維持、管理、向上等に要する委託費用としてグループ経営運営費等の名目で授受されるものである。

(ウ) ブランド使用許諾料の算定

ブランド使用許諾料については、ブランドを使用する企業がブランドを使用することによって享受できると考えられる額（ブランド利益）を法律上の権利を有する企業に支払うことが合理的である。ブランド利益は、期待キャッシュ・フローの算式に各社の財務データを代入したものである。

(I) ブランド管理料の算定

ブランド管理料については、広く企業集団全体で使用するブランド、すなわちコーポレート・ブランドの維持、管理、向上に要する費用の総額を、ブランドの使用する企業のブランド利益に応じて配賦し、その配賦された額と実際に支出した額との差額をブランド管理業務を主として行っている企業に支払うことが合理的であると考え。その具体的算式は次のとおりである。

$$\text{ブランド管理料} = \text{CME} \times \text{BP} / \text{CBP} - \text{ME}$$

CME：連結ブランド管理費用

CBP：連結ブランド利益

ME：当社ブランド管理費用

BP：当社ブランド利益

4. 時価に関する判例・裁決例の分析

(1) 関係会社間取引に関する課税上の基本的な考え方

関係会社間取引では、その資本関係等を通じた支配・従属という特殊な関係から、独立した第三者間では経済的合理性が見出せない取引が行われる可能性がある。

この関係会社間の取引に対する税務上の取扱いについては、基本的には、次の2つの考え方がある。その1つは、関係会社を全く独立した法人とみて、その取引について異常なものがあれば、その点を見出して否認しようとするものである。もう1つは、関係会社の特殊性に着目して、その関係を前提としてその行為が不自然なものでなければ、認めるべきであるとする考え方である。

税務当局の立場は、前者すなわち親子会社、兄弟会社のような特殊関係会社であっても、それぞれ独立した法人とみており、独立法人間での経済取引が行われたことを前提に、これと異なる場合には、原則として、無償の役務の提供があったものとして課税関係を見直すこととしている。

このような課税上の基本的な考え方を示す裁決事例の1つとして、次の裁決がある。

【平成12年12月14日裁決（裁決事例集第60集394頁）】

わが国の税法では、たとえ親子会社のような同一企業グループ内の特殊関係会社といえども、それぞれが独立した課税主体として、その課税損益の計算や納税義務の確定もそれぞれ独立して行うこととされている。

したがって、親子会社間の取引については、当該各社が全体として統一した経営意思によりなされているいわゆる利害関係を共にする運命共同体的関係にあるという理由だけをもって、親子会社個々の所得金額の計算について特別な観点から取り扱うことは許されていないのであり、これらの場合、一般に法人が合理的経済人又は独立した第三者として特別な関係にない取引先であったならば当然に採ったであろう取引形態を前提としてその取引の対価の適否を認定すべきものであって、それと著しく異なる取引は、不自然、不合理なものであり、特段の事情のない限り経済的合理性を欠くものとして税法が適用されるものと解されるところである。

本件は、健康自然食品の製造等を営む親会社が、外国子会社に対する業務委託費として経費に計上した金員は、外国子会社に対する資金援助に当たり、寄附金と認定された事例である。

この事例において、親会社は、外国子会社に対して毎月100万円の業務委託費を支払っており、役務提供の事実を証明する資料として業務報告書等を提出したが、「その経費が税務計算上の損金とされるためには、その親会社が現実に便益を享受していることが必要であり、かつ、立証し得る証拠資料を提出することも必要である」との解釈を示した上で、当該業務報告書等は、外国子会社の従業員から同社の社長に対する通常業務の一貫としての連絡、伺いの域を超えるものではないことから、役務の提供を証するものとは認められず、業務委託契約に基づく役務の提供が行われたとは認められない。したがって、業務委託費は本件業務委託契約に基づく役務の提供の対価とは認められず、本件業務委託費は、法人税法第37条第6項、租税特別措置法第66条の4第1項及び第3項の規定により、外国子会社に対する寄附金と認めるのが相当である、と判断している。

この裁決は、子会社への業務委託費の支払につき、寄附金と認定された事例であるが、「一般に法人が合理的経済人又は独立した第三者として特別な関係にない取引先であったならば当然に採ったであろう取引形態を前提としてその取引の対価の適否を認定すべき」との考え方は、関係会社間の取引においても同様に適用されるものであろう。

(2) 役務提供の対価の算定に関する判例・裁決例

上記のとおり、関係会社間のような特殊関係者間の取引であっても、課税当局の立場は独立した第三者間の取引と同様に取り扱い、その対価が、独立第三者間の取引における役務提供の対価、すなわち役務提供の時価と異なる場合には、当該取引価格と時価との差額について、原則として、寄附金・受贈益等の認定を行うこととしている。

しかし、「2.時価に関する税務上の取扱いの基本的な考え方」に記載したとおり、法人税法上、役務提供の対価の算定について規定したものは数少なく、また、その算定方法そのものについて示した判例・裁決例も少ないといえる。

それゆえ、実務上、関係会社間での役務提供の対価の算定が問題となるのであるが、

次の判決は、一定の参考に資すると思われるので紹介することとする。

【東京地裁平成7年（行ウ）第262号 平成12年2月3日判決（税務訴訟資料第246号393頁）】

提供される役務が市場性を有さず、客観的な価格が形成されていない場合、また、提供される役務が様々な内容を含むため個々具体的な役務の提供に係る対価を個別に観念し難い場合、役務提供者において当該役務を提供するのに必要な費用の額（以下「提供経費」という。）をもって、当該役務の価値を判断する基礎とすることは合理的な方法といえることができるが、提供者における利益ないし報酬の部分も役務の対価として含まれてしかるべきことからすると、提供される役務の価値が、提供経費に尽きるものではないことは明らかである。特に、当該役務の提供が提供者の主たる活動になっている場合、提供した役務の価値が提供経費を大幅に上回る場合などにおいては、利益ないし報酬部分を加算しないことは不合理といふべきである。そして、独立企業間で役務の提供に対する利益ないし報酬部分をどのように定めるかは、私的自治の原則により基本的には当該企業が契約により自由に定めるところにゆだねられているものといふべきである。

したがって、提供される役務に対して支払われる対価の額が、役務提供者における提供経費を超えているからといって、当該超える部分が直ちに寄附金に該当すると判断することはできず、右超える部分が寄附金に該当するかどうかは、契約当事者である企業間の関係、当該役務提供契約において定められている役務の内容、対価の決定方法の合理性、実際の役務提供内容、提供される役務の被提供者における便益の大きさ、役務と右便益との関係の直接性、提供者において当該役務の提供がその業務に占めている地位等に照らして、役務の提供の対価が、独立企業間において行われる同種の契約で設定される対価の水準と著しく乖離して、企業間の特殊な関係に基づく租税回避のための価格操作と認められるべきものかどうかによって、これを判断すべきものと解される。

本件は、電気機器販売業を営む子会社が親会社に対して支払った経営指導料の一部を法人税法第37条の寄附金と認定して損金算入を否認したことの適否等について争われた事例である。

この事例において、同一の外国企業グループに属する親子会社間で、子会社の年間売上総予算額の1%に相当する金額を経営指導料として授受しているが、その対価のうち、子会社が負担すべき管理事務の費用を超える部分の金額は、対価関係を欠いた贈与行為によるものであって、法人税法第37条第6項に規定する経済的利益の贈与に当たるとした更正処分に対し、上記の解釈を示した上で、子会社の販売面における親会社への依存の広範さ等にかんがみて、必ずしも企業間の特殊な関係に基づく租税回避のための価格操作と認められるべきような不合理なものといふことはできないと判示している。

上記のとおり、役務提供の価値の算定について、提供される役務に客観的な価格が形成されていない場合等においては、「役務提供者において当該役務を提供するのに必要な費用の額をもって、当該役務の価値を判断する基礎とすることは合理的な方法といえることができる」として、役務提供に要する経費を基準に役務提供の対価を算定することは合理的な方法であるとの解釈を示した上で、特に当該役務の提供が提供者の主たる活動になっている場合などにおいては、役務提供経費に利益ないし報酬部分を加算しないことは不合理であると判示している。

そして、役務提供の対価のうち、役務提供の経費を超える部分が寄附金に該当するかどうかは、以下の点などに照らして、「役務の提供の対価が、独立企業間において行われる同種の契約で設定される対価の水準と著しく乖離して、企業間の特殊な

関係に基づく租税回避のための価格操作と認めるべきものかどうかによって」判断すべきであると判示している。

- ・ 契約当事者である企業間の関係
- ・ 役務提供契約において定められている役務の内容
- ・ 対価の決定方法の合理性
- ・ 実際の役務提供内容
- ・ 提供される役務の被提供者における便益の大きさ
- ・ 役務と便益との関係の直接性
- ・ 提供者において役務の提供がその業務に占めている地位

この判決では、上記「(1) 関係会社間取引に関する課税上の基本的な考え方」の裁決と同様、親子会社間の取引であっても、役務提供の対価の額は、支配従属関係のない独立企業間において役務提供の内容及び条件等が同様の状況下で成立するであろう価格を基礎とすべきであり、その対価の決定方法として、役務提供に要した経費を基準として算定する方法を挙げ、これを合理的な方法であるとしている。

この考え方は、「3. 移転価格税制における財・サービス対価の考え方」に記載したとおり、租税特別措置法第66条の4（移転価格税制）における独立企業間価格（同条第1項）及びその算定方法の一つである原価基準法（同条第2項第1号八、第2号イ）の考え方と類似するところがあり、国内取引への移転価格税制の準用規定はないが、関係会社間の役務提供の対価を決定するに当たっても、移転価格税制における独立企業間価格の算定方法が一定の参考になるとと思われる。

5. 結 語

以上のように寄附金認定に係る裁決例及び判例においては、関係会社間取引における税務上妥当なものとして判断される取引価格の判断基準は、「独立した第三者間において設定されるであろう取引価格」という考え方に収束しているものと考えられる。そして、この独立第三者間の取引価格の考え方を我が国税法に反映しているものが、租税特別措置法に定める移転価格税制である。移転価格税制は我が国法人と国外関連者との間の取引において、その取引価格が独立企業間価格と乖離している場合に、取引価格を独立企業間価格に引き直して法人の課税所得を計算するというものであるが、裁決例及び判例が示す考え方から推察するに、移転価格税制の独立企業間価格の考え方は国内関係会社間の取引価格にも十分示唆を与えるものと考えられる。

しかしながら、当然に国をまたいで国際的に行われる取引と国内で行われる取引とを必ずしも同一視することは常に適切であるとは限らない。現段階において、グループ間のサービス対価の決定方法において最も参考になるのがいわゆる移転価格税制であることには間違いがないが、これを国内税制に持ち込むに際しては更なる慎重な検討が必要であると考えられる。

以 上

参考文献

- ・ 新移転価格ガイドライン「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針」社団法人日本租税研究協会
- ・ 「我が国における移転価格税制の執行 - 理論と実務 - 」山川博樹著 税務研究会
- ・ 「詳解会社税務事例」武田昌輔編著
- ・ 「租税法 第7版補正版」金子宏
- ・ 「ブランド価値評価研究会報告書」2002年6月 経済産業省企業法制研究会・ブランド価値評価研究会