

産業別

移転価格シリーズ

第1回:

自動車業界における

移転価格



# 目次

---

1. はじめに .....	3
2. 自動車産業における変革 .....	3
3. 移転価格税制への対応 .....	7
4. おわりに.....	8

---

## 1. はじめに






本稿は、これまでの伝統的な製造・販売の在り方が激変するなど、事業環境が急速に変化している自動車業界において何が起き、これらの動向が移転価格税制の観点からどのような影響を及ぼすかについて考察します。

## 2. 自動車産業における変革

### (1) CASE

近年の自動車業界の新たな潮流として「CASE」(Connected:コネクテッド、Autonomous:自動化、Shared:シェアリング、Electric:電動化、以下「CASE」という言葉が注目されています。その背景には温室効果ガス排出量に対する取り組みや通信技術の発展などがあります。こういった事業環境の変化は産業界のあらゆる分野に影響を及ぼしており、その中でも顕著な動きが出ている産業の1つが自動車産業と言えます。完成車メーカー各社にとってはCASEへの対策が急務となっており、さまざまな戦略が打ち出されています。以下、CASEを構成するそれぞれの特徴について概要を見ていきます。

図表 1

 C	コネクテッド ( Connected )	<ul style="list-style-type: none"><li>●クルマに通信機が搭載され、常に外部と情報をやりとりするようになる。</li><li>●様々なデータと連携することで、サービスやアプリケーションが創出される。</li><li>●通信技術やセキュリティ技術が必要となり、IT企業との連携が進む。</li></ul>
 A	自動運転 ( Autonomous )	<ul style="list-style-type: none"><li>●ヒトが運転操作を行わなくとも自動で走行するようになる。</li><li>●移動時間・空間を活用した新たなモビリティサービスが登場する。</li><li>●自動車メーカーなどでは開発工数が大きく増加している。</li></ul>
 S	スマート：シェアリング & サービス ( Smart : Shared & Services )	<ul style="list-style-type: none"><li>●クルマを所有するのではなく、シェアリングして利用するようになる。</li><li>●所有から利用へとシフトしていくことで、クルマが様々なモビリティサービスの土台となる。</li><li>●シェアリングが拡大しない場合と比較すると、新車販売台数は減少する。</li></ul>
 E	電動化 ( Electric )	<ul style="list-style-type: none"><li>●外部電力源などで充電した二次電池の電気エネルギーでモーター走行するようになる。</li><li>●電動化が進むことでクルマがエネルギーエコシステムの一翼を担う。</li><li>●EVは、エンジン車と比較すると、自動車構成部品の部品点数は減少する。</li></ul>
 MaaS	モビリティサービス ( Mobility as a Service )	<ul style="list-style-type: none"><li>●電車・バス・タクシー・カーシェアリングなどの交通手段をシームレスに連携させて、利便性の高いヒトやモノの移動サービスを提供するようになる。</li><li>●また、各サービス（小売、飲食、宿泊、観光、医療、公共など）の提供に必要なハード・ソフトを組込んだモビリティを活用することでサービスの提供場所が移動するようになる。</li></ul>

出典:経済産業省「令和2年度CASE・MaaSを契機とした変革に向けた産業競争力強化に関する調査 調査報告書」  
[https://www.meti.go.jp/medi\\_lib/report/2020FY/000657.pdf](https://www.meti.go.jp/medi_lib/report/2020FY/000657.pdf)

まず初めに「コネクテッド」です。自動車に通信機器やセンサーが搭載されることでIoT化が進み、車やその周辺、道路の状況などから取得したデータをインターネットを介して活用できるようになっています。例えば、交通情報や駐車場の空き情報の通知、事故発生時の自動通報システム、自動車が盗難された際の自動追跡システム、エンジンの再始動を制御するセキュリティシステムなどが挙げられます。これらのサービスを提供していくためには、車両から取得されるデータを蓄積し、活用させるための基幹システムとなるプラットフォーム、個別のサービスを展開していくためのアプリケーション、そして自動車の搭載される通信機器が一体となった運用が成立する必要があり、その結果としてユーザーエクスペリエンスの向上が図られます。

図表 2

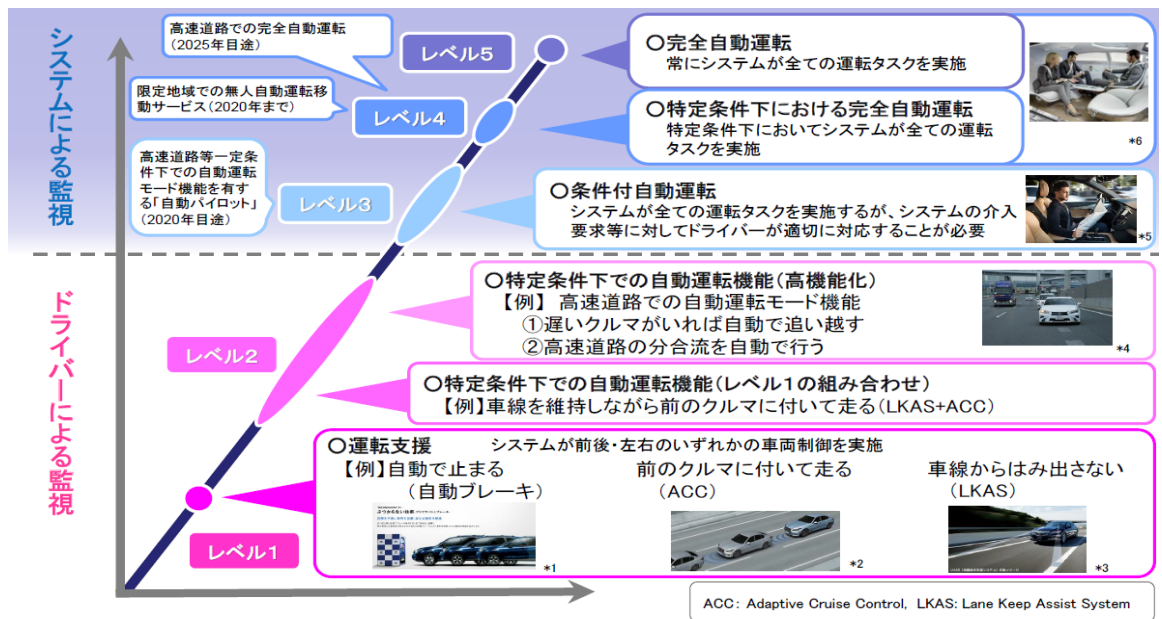


出典:PwC Japan グループ インサイト「自動車の将来動向:EV が今後の主流になりうるのか 第7章」

<https://www.pwc.com/jp/ja/knowledge/thoughtleadership/automotive-insight/vol11.html>

次に、「自動運転」についてです。そのメリットとしては、交通事故の低減、渋滞の解消や緩和、ユーザーの利便性や快適性の向上が期待されるほか、移動中も作業が可能となるため、生産性の向上なども見込まれます。自動運転のレベルは0から5まで6段階に分けられており、レベル2までとレベル3~5では、運転の主体が「人」から「車」に変わるという大きな違いがあります。そのため、特にレベル4以降の実用化にあたっては法整備が必要とされています。自動運転技術の開発は世界各国で進んでいます、この流れはさらに加速し、2020年代は自動運転レベル3~4の技術が徐々に一般に浸透するフェーズとなると言われています。

図表 2

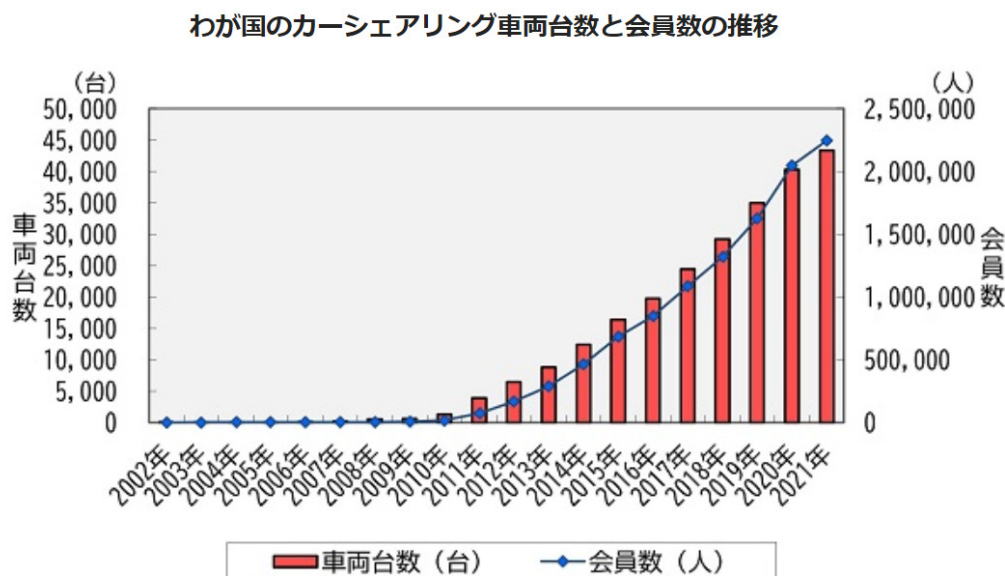


出典:国土交通省「自動運転の実現に向けた国土交通省の取り組み」

<https://www.mlit.go.jp/common/001227121.pdf>

「シェアリング」の類型としては、カーシェアリングやライドシェアリングが挙げられます。ライドシェアについては、海外では自家用車を使った配送サービスが広がっているものの、日本では自家用自動車を運送用に有償で供することは道路運送法により禁止されており、国土交通大臣の許可のない自家用自動車は有償で運送できないというのが現状です。一方、日本でもカーシェアリング市場は急成長しており、車が所有するものから共有するものへと変化しています。同時に、車は「移動するためのツール」として捉えられるようになってきたといえます。公益財団法人交通エコロジー・モビリティ財団が2022年3月に実施した調査によると、カーシェアリングの車両台数は51,745台で前年比約19.1%増加、会員数は263万6,121人で前年比約17.4%増加しています。

図表 3



出典：公益財団法人交通エコロジー・モビリティ財団「わが国のカーシェアリング車両台数と会員数の推移」  
[http://www.ecomo.or.jp/environment/carshare/carshare\\_graph2021.3.html](http://www.ecomo.or.jp/environment/carshare/carshare_graph2021.3.html)

最後に、「電動化」は地球温暖化対策として脱炭素社会の実現に向けた世界的な動きの一環として推進されています。ガソリンなどの化石燃料から、走行中にCO<sub>2</sub>を排出しない電気へと動力源の移行が起きています。また、電気自動車は制御のしやすさから、コネクテッドや自動運転の実現にも貢献するとされています。これまでEU各国は独自にガソリン車やディーゼル車の販売の規制を打ち出してきましたが、EUに加盟する27カ国の環境大臣は2022年6月に、2035年までに欧州地域内で販売する乗用のガソリン車およびディーゼル車の新車販売を事実上禁止する規制案に合意しました。また、米国のカリフォルニア州やニューヨーク州では2035年までにガソリン車の販売が禁止される予定です。日本においても、経済産業省が2050年カーボンニュートラルに伴うグリーン成長戦略のなかで、「乗用車は、2035年までに新車販売で電動車100%の実現、商用車については、8トン以下の小型の車について、2030年までに、新車販売で電動車20～30%、2040年までに、新車の販売で、電動車と合成燃料等の脱炭素燃料の利用に適した車両で合わせて100%を目指す」といった枠組みを定めました。このように、日本でも電気自動車の普及に向けた取り組みが本格的に始まっており、今後は電気自動車の普及が加速していくと見られています。

図表 4

	2021年	2022年	2023年	2024年	2025年	～2030年	～2040年	～2050年
電動化の推進・車の使い方の変革	<b>電動車・インフラの導入拡大</b> 例：燃費規制の活用、公共調達の推進、充電インフラ拡充、導入支援や買換え促進 等							
	<b>電池・燃料電池・モータ等の電動車関連技術・サプライチェーン・バリューチェーン強化</b> 例：大規模投資支援、技術開発・実証、軽自動車・商用車の電動化、中小サプライヤーの事業転換とそれを支えるデジタル開発基盤の構築の支援検討、ディーラーの電動化対応、事業転換支援検討 等							
	<b>車の使い方の変革</b> 例：ユーザによる電動車の選択・利用の促進、持続可能な移動サービス、物流の効率化・生産性向上実現に向けた自動走行・デジタル技術の活用や道路・都市インフラとの連携 等							
燃料のカーボンニュートラル化	<b>合成燃料の大規模化・技術開発支援</b> 例：既存技術の高効率化・低コスト化、革新的新規技術・プロセスの開発、一貫製造プロセスの確立							
蓄電池	<b>電池のスケール化を通じた低価格化</b> 例：蓄電池・資源・材料等への大規模投資支援、定置用蓄電池導入支援 等							
	<b>研究開発・技術実証</b> 例：全固体リチウムイオン電池・革新型電池の性能向上、蓄電池材料性能向上、高速・高品質・低炭素製造プロセス、リユース・リサイクル、電力需給の調整力提供 等							
	<b>ルール整備・標準化</b> 例：蓄電池ライフサイクルでのCO2排出見える化や、材料の倫理的調達、リユース促進等に関する国際ルール・標準化、家庭用電池の性能ラベル開発・標準化、調整力市場（2024年開設）への参入に向けた制度設計、系統用蓄電池の電気事業法上の位置付け明確化 等							

31

●導入フェーズ： 1. 開発フェーズ 2. 実証フェーズ 3. 導入拡大・コスト低減フェーズ 4. 自立商用フェーズ

出典：経済産業省「2050年カーボンニュートラルに伴うグリーン成長戦略」

<https://www.meti.go.jp/press/2020/12/20201225012/20201225012-1.pdf>

## (2) 変革に伴う新しい技術的課題

このような自動車産業における変革に対して、日本では官民で取り組みを強化すべき技術分野について議論することを目的として、経済産業省が「CASE 技術戦略プラットフォーム」を立ち上げました。そこでは CASE に関する取り組みを強化する姿勢を明確に打ち出しており、取り組みの具体的な方向性として「CO<sub>2</sub>の低減」「電動化技術」「AD/ADAS・コネクテッド技術」「基盤的技術」の4つのテーマを掲げています。

「CO<sub>2</sub>の低減」では、「LCA」「リユース／リサイクル」「軽量化／マルチマテリアル」の3つの分野が設定されています。「LCA」とはライフサイクルアセスメントの略で、製品の原料の採取から製造、使用、廃棄に至るまでの全ての工程において環境負荷を軽減するという考え方です。自動車の電動化に伴い、当面は車載用蓄電池の需要は急速に拡大していくことが予想されているものの、高価格、エネルギー密度不足、経年劣化、発煙・発火、充電時間および材料資源の制約といった技術的な課題も多く残されています。また、「リユース／リサイクル」では、蓄電池の製造・廃棄プロセスにおいて、温室効果ガスの大量排出、資源の大量消費・大量廃棄、鉱物の採掘・加工プロセスにおける人権・環境リスクといった課題が挙げられています。「軽量化／マルチマテリアル」の分野では、車両の軽量化も見据えた材料開発や接合技術、設計技術などの強化に向けた研究が行われています。

「電動化技術」は、全固体電池、燃料電池や小型高速モーターの研究開発などに係る取り組みです。エネルギー密度、耐久性、安全性、高効率化、軽量化、高出力化など、実用化に向けて技術的な課題が多々あります。これらに加えて、希少資源を多用している、製造時の温室効果ガス排出量が多いなどの問題から、サプライチェーンの強靱化などサステナビリティの観点からもクリアすべき課題もあります。

「AD/ADAS・コネクテッド技術」のテーマでは、「コネクテッド関連技術、セキュリティ」「シミュレーション技術の活用」「ソフトウェア人材育成の強化」の3つの分野があります。このうち、「コネクテッド関連技術、セキュリティ」では、基盤技術、通信技術、セキュリティ対策技術における革新が求められています。「シミュレーション技術の活用」では産官学による一般道での安全性評価用シナリオの作成や、自動走行時代を見据えた車両 E/E アーキテクチャの開発が行われており、それに伴って車両を理解したソフトウェア人材の確保が重要な課題となっています。

最後に「基盤的技術」では、「モデルベース開発」「電磁波対応特性を持つ新素材」「多様なモビリティの展開」が打ち出されています。今後自動走行の普及が見込まれ、横滑り防止装置、衝突被害軽減ブレーキなどの自動車の搭載される機能が

高度化するのに伴い、車の構造や制御システムの複雑化が想定されます。それに伴って、それぞれの部品やシステムが車両全体に与える影響を確認しながら開発活動を実行していく必要がありますが、これらのシミュレーションを実機ではなくバーチャルで行うことで開発活動を効率化していく取り組みが進められています。「電磁波対応特性を持つ新素材」では、マテリアル・インフォマティクスなどを駆使しながら、完成車メーカーと素材メーカーとの調整を迅速化し、材料の開発を効率化するような動きも出てきています。

このように、自動車産業における CASE 対応では、完成車メーカーはもちろんのこと、部品メーカーにとっても事業開発や技術戦略が重要な局面を迎えており、限られたリソースを多岐にわたる次世代技術の研究開発活動へ効率的に投下していくことが求められています。

### 3. 移転価格税制への対応

このように、自動車産業におけるイノベーションに向けては、各社生き残りをかけ、新たな概念に即した事業展開が求められており、高度な技術革新や価格競争力が必要となってきます。これらの動向が、移転価格税制の観点から、どのような影響を及ぼすかについて、以下のとおり考察していきます。

- これまでの自動車業界における一般的な移転価格モデルを振り返ってみると、取引単位営業利益法 (Transactional Net Margin Method、以下「TNMM」) に基づく価格設定、検証方法の適用が多く見受けられました。その考え方の背景には、本社が主導する研究開発活動により創出されたユニークで価値のある無形資産については本社が保有し、海外現地法人は定常的な機能・リスク・資産しか有していないという基本的構造がありました。
- TNMM に基づく移転価格算定は、検証対象となる取引に関与する関連当事者の片側のみを検証するという点、また比較対象取引の選定において取引条件や機能の差異によって影響を受けにくいという点において、他の算定方法と比して適用上の容易さがあります。その一方で、機能・リスク・資産が限定的な関連者の方にルーティンの利益を稼働させる手法であることから、海外現地法人において著しく高い、または低い利益水準となっている場合には問題となりやすい、という側面があります。
- 日本の自動車産業は、1980 年代から 1990 年代にかけて海外での生産を拡大させ、完成車メーカーとともにサプライヤーも海外へ進出することで部材の現地調達や本社からの生産技術の移植が進み、地産地消モデルを構築してきました。このような流れの中で、本社との取引はライセンス契約によるロイヤルティ取引や一部の重要部材などの棚卸資産取引、技術支援などの役務提供取引に限定されるようになり、徐々に価格および海外現地法人の利益水準を調整できる取引が縮小していきました。そのため、海外現地法人の利益水準の管理が困難となり、日本を含む各国において移転価格リスクが顕在化するという状況が続いています。
- また、自動車は消費財であることから、風土、文化、経済水準など、国や地域によって異なるユーザーの嗜好やニーズを的確に読み取り、需要の拡大や新しい価値の創造につながるような商品を綿密に開発することが求められます。しかし、一部の海外市場国の税務当局は、現地法人による販売マーケティング活動によって創出される市場型無形資産の有無および帰属をめぐる議論を展開し、超過的な利益を求める動きや、特定の製品 (またはサービス) に対する特定の市場における消費者の嗜好やニーズにより、追加的に稼働できる利益は市場国に帰属させるべきと主張するなど、移転価格の妥当性の証明における論点の複雑性が高まっています。
- このような状況の中、CASE に合わせた新規事業開発と技術革新が同時に進められていますが、改めてグループの IP 戦略と合わせて重要な無形資産の定義付けおよび、DEMPE 機能 (Development: 開発 Enhancement: 改良、Maintenance: 維持、Protection: 保護、Exploitation: 使用) の観点からの整理が必要となると考えられます。
- 例えば、コネクテッドサービスを展開していく際の通信プラットフォームはどこで誰がどのように開発・改良し、どのように維持、運用されていくのか。各市場における個別の需要に応じてカスタマイズされたソフトウェア開発や現地法令対応のために、追加的対応はどのように行われるのか。IT や電池関連技術を有する異業種からの参入者との技術提携および資本提携を通じて開発される電気自動車に係る技術は、誰がどのように関与し、費用負担し、そこから創出された無形資産の保有関係をどのように調整するのか。このように急速に発展する事業と合わせて整理検討すべき事項が数多く出てくることから、課題の特定および検討を継続的に進めることが重要となります。
- これらに加え、経済のデジタル化が進むことによって起こり得る新しい課題 (例、コネクテッドのサブスクリプション収入や入手・加工したデータの外販収益の市場国への配分はどうか) や、LCA や ESG などの環境負荷軽減対策や国境炭素税対策に伴うサプライチェーン見直しにより商流変更などが生じれば、新しい価格設定ポリシー検討の必要性が出てくるなど、技術的な側面以外からも事業環境の変化に伴う国際税務への対応にも留意することが求められます。

## 4. おわりに

以上で見てきたとおり、自動車産業において事業環境や技術開発の変化が進み、急速な変革が起きている現状において、各企業にはグループ全体を鳥瞰して技術戦略の方向性を捉え、同時に国際税務の潮流に配慮しながら、移転価格税制の観点から課題を把握・特定し、慎重に対応を進めることが求められています。

本稿では、日本の自動車産業の最近の動向と移転価格税制面の課題に関する考察を行いました。今後の課題の整理および検討にあたっての参考となれば幸いです。

# お問い合わせ先

PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1 丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

## 【お問い合わせフォーム】

東京事務所

〒100-0004

東京都千代田区大手町一丁目 2 番 1 号

Otemachi One タワー

パートナー

井ノ口 和均

PwC 税理士法人は、企業税務、国際タックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション (DX) などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を構築し、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義) としています。私たちは、世界 152 カ国に及ぶグローバルネットワークに約 328,000 人のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は [www.pwc.com](http://www.pwc.com) をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2022 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.